

**دور المعيار الدولي IFRS15 في الحد
من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة
تطبيقية في عينة من شركات المقاولات
المحدودة**

م.د. زينب عباس حميدي

معهد الإدارة الرصافة

الجامعة التقنية الوسطى

**“The Role of IFRS15 in Reducing Profit
Management Practices – An Empirical Study
in a Sample of Limited Contracting
Companies”**

**Assist, Dr. Zainab Abass Hmady
Institute of Administration Rusafa
Central Technical University
Zahm1964@mtu.edu.iq**

يعد صافي الربح المحرك الأساسي لعمل الشركات فهو مقياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة للإدارة، وقيمة للأطراف ذات الصلة بالشركة، لذا تلجأ الإدارة إلى ممارسة نوع من التأثير المتعمد بالتلاعب بالأرباح المعلنة من خلال استخدام أساليب حقيقية أو محاسبية سواء ضمن إطار معايير ومبادئ المحاسبة أو خارجها بهدف تحقيق أهداف ورغبات معينة، وعلى الرغم من الدور الذي تمارسه معايير المحاسبة في الحد من هذه الأساليب، إلا أنه يمكن عدها محدودة نتيجة لتضمنها البدائل والطرق المختلفة، لذا سعى كل من (IASB, FASB) للعمل في مشروع مشترك Join Project لإصدار المعيار الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء"، هذا المعيار يتضمن طريقة تفكير جديدة لإزالة التناقضات ونقاط الضعف التي كانت تستغل من خلال معايير المحاسبة الدولية القديمة للتلاعب في بنود القوائم المالية المعلنة. تأتي أهمية البحث في لقاء الضوء على المعيار IFRS15 وما يحتويه من متطلبات العرض والافصاح التي تساعد في زيادة درجة ملائمة وموثوقية المعلومات التي يتم الاعتراف بها كإيرادات، أما الهدف الأساسي للبحث يتمثل في مدى تأثير تطبيق المعيار IFRS15 على إدارة الأرباح، ولتحقيق الهدف تتحدد الفرضية بأن تطبيق المعيار IFRS15 يساهم في تحديد الآليات اللازمة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وقد أظهرت نتائج دراسة وتحليل بيانات الشركات عينة البحث قيام ادارتها بممارسات إدارة الأرباح، ولذلك تم التوصية بضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة محلياً بالزام الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية الاعتراف بالإيراد وفق متطلبات المعيار IFRS15

الكلمات المفتاحية : IFRS15 معيار الإيراد من العقود مع العملاء - إدارة الأرباح - التزامات الاداء - سعر العملية

Abstract

Net profit is the main driver of the work of companies, it is a measure of the efficiency of the use of resources available to management, therefore, the management resort to the practice of some kind of deliberate manipulation of the declared profits through the use of real or accounting methods, whether within the framework of standards and principles of accounting or outside in order to achieve certain goals and desires. In spite of the role played by accounting standards in reducing these methods, "it can be considered limited due to the inclusion of alternatives and different methods", therefore, (IASB & FASB) have sought to work on a joint venture to issue IFRS15, "Revenue from Contracts with Customers". This standard includes a new way of thinking to eliminate the contradictions and weaknesses that were used by the old international accounting standards to manipulate the items of the financial statements. The importance of the research is to shed light on IFRS15 and its presentation and disclosure requirements that help increase the relevance and reliability of information recognized as revenue. The main objective of the research is the extent of the impact of the application of the standard 15 on profit management. To achieve the goal is determined by the hypothesis that the application of standard 15 contributes to determine the mechanisms necessary to reduce profit management practices.

المقدمة

حظيت ظاهرة إدارة الأرباح خلال السنوات الأخيرة بأهتمام كبير في الفكر المحاسبي، هذا الاهتمام تمثل بجهود IASB, FASB بإصدار معيار مشترك لزيادة التقارب بين مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة قبول عام ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS، ولتحقيق هدف البحث تم تقسيمه إلى مجموعة مباحث الأول المنهجية، والمبحث الثاني الجانب النظري بثلاث فقرات الأولى إدارة الأرباح والثانية معايير المحاسب الدولية وإدارة الأرباح والثالثة معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود" مع العملاء أما المبحث الثالث يتمثل بالتطبيق العملي في عينة من شركات المقاولات المحدودة للفترة ٢٠١٦-٢٠١٤، وأخيراً الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول المنهجية

١. مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في معرفة مدى تأثير تطبيق المعيار IFRS15 على إدارة الأرباح في شركات المقاولات الانشائية المحدود والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. يمكن بلورة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

س١/ ما هي الخطوات التي يوفرها المعيار IFRS15 للاعتراف بالإيراد؟

س٢/ هل متطلبات الاعتراف والافصاح التي يوفرها IFRS15 تساهم في الحد من إدارة الأرباح؟

س٣/ ما هو اثر تطبيق IFRS15 على إدارة الأرباح في الشركات المحلية للمقاولات.

٢. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث في لقاء الضوء على المعيار IFRS15 وما يحتويه من متطلبات العرض والافصاح التي تسهم في زيادة درجة ملائمة وموثوقية المعلومات التي يتم الاعتراف بها كإيرادات، فضلاً عن بيان السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند اعداد البيانات المالية بهدف الحد من إدارة الأرباح، فضلاً عن تحديد الصعوبات التي تواجه عملية التطبيق ومدى ملائمة البيئة المحلية للتطبيق في الوقت الراهن.

٣. اهداف البحث

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في تحديد مدى تأثير تطبيق IFRS15 على إدارة الأرباح ويشتمل من هذا الهدف مجموعة اهداف فرعية هي:

- أ. معرفة ما اذا كان IFRS15 بمفاهيمه وأدواته قادر على الحد من ممارسات ادارة الأرباح.
- ب. اختبار اثر تطبيق المعيار IFRS15 في اختيار السياسات المحاسبية التي تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ج. التعرف على متطلبات العرض والافصاح الواردة في IFRS15 والتي تسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤. فرضية البحث

في ضوء تساؤلات مشكلة البحث ولتحقيق الهدف وتحدد الفرضيتين الآتية:

- أ. يتناسب الواقع الحالي لمهنة المحاسبة العراقية مع متطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.
- ب. ان تطبيق المعيار IFRS15 يساهم في تحديد الآليات اللازمة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٥. منهج البحث

اعتمدت الباحثة المنهج الاستقرائي للأدب المحاسبي المتعلق بتحليل الدراسات السابقة لإدارة الأرباح, فضلاً عن ذلك قامت الباحثة بدراسة ميدانية لتطبيق IFRS15 في شركات المقاولات المحلية واخيراً استخدمت هذا التطبيق في تحديد الاثر على ممارسات ادارة الأرباح المحاسبية في الشركات عينة البحث.

٦. حدود البحث

عينة البحث شملت ثلاثة من شركات المقاولات المحلية المحدودة والمسجلة في سوق العراق للأوراق المالية وتم اختيار السنوات ٢٠١٤-٢٠١٦ وذلك لتوفر البيانات المطلوبة للبحث.

٧. اساليب جمع البيانات

اعتمدت الباحثة في سعيها لأثبات فرضيتي البحث وبلوغ هدفه على المصادر في جانبين الاول النظري بالاعتماد على المصادر والكتب والبحوث العلمية المنشورة التي تناولت موضوع البحث, ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 والقوانين والتعليمات ذات الصلة بموضوع البحث, فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية (النت) وفي الجانب الثاني تم الاستعانة ببيانات العقود للشركات عينة البحث من خلال دراسة وتحليل العقود لفترة الدراسة ٢٠١٤-٢٠١٦.

٨. خطة البحث

تحقيقاً لأهداف البحث واختبار فرضياته للإجابة عن الاسئلة البحثية ضمن المشكلة تم تقسيم البحث الى مجموعة مباحث الاول المنهجية, اما المبحث الثاني تضمن الاطار النظري بثلاث فقرات, اما المبحث الثالث تضمن الدراسة الميدانية للتطبيق العملي في عينة من شركات المقاولات المحدودة واخيراً الاستنتاجات والتوصيات.

٩. موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة

تتمثل الدراسات السابقة بالجهود المعرفية السابقة فهي من الامور المهمة لأي بحث جديد اذا يتيح هذا الجانب التعرف على وجهات نظر الباحثين السابقين وما انتهت اليه تلك الجهود, بل ومعرفة ما توصلت اليه من استنتاجات وتوصيات, ولكن على حد علم الباحثة لم تتوصل الى دراسة سابقة تتضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 واثر تطبيقه في الحد من ممارسات ادارة الأرباح في قطاع المقاولات والإنشاءات المحلي .

المبحث الثاني: الاطار النظري

معايير المحاسبة الدولية وإدارة الأرباح

ظهرت العديد من المصطلحات والمفاهيم لوصف ما يجري من تعديل في شكل محتوى البيانات المحاسبية سواء بشكل قانوني او غير قانوني (تحايلي) ومنها:

أ. تمهيد الدخل In Come Smoothing

ويمثل احد السلوكيات الغير قانونية المستخدمة من الادارة في تعديل البيانات المالية في القوائم المالية المعلنة, وتناولت الادبيات المحاسبية هذا المفهوم بالدراسة والتحليل ومنهم: (kencana, et at (٢٠١٨: ١٠٩). الذين عرفوا التمهيد بأنه تسويه مقصودة لبيانات الدخل المعلن عنها لتحقيق هدف الادارة لوصول الربح الى المستوى المطلوب بتقليل التقلبات الغير طبيعية من سنة لأخرى.

ب. المحاسبة الإبداعية Creative Accounting

انها ليست من فروع المحاسبة بل تمثل مجموعة أساليب ابتدعها المحاسب نتيجة خبرته في مجال العمل لاستغلال المرونة الموجودة للاختيار بين الطرق والاجراءات المحاسبية الموجودة في معايير المحاسبة والقوانين والتعليمات النافذة (Noikokyris and Giampiero/2018: 1589).

ت. ادارة الارباح Earning management

اختلف الباحثين في تحديد مفهوم ادارة الارباح وذكر بأنه محاولة الادارة لتدخل في عملية اعداد البيانات المالية ضمن القوائم المالية المعلنة وخاصة المتعلقة منها بمحددات المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام لتحقيق مستوى معين او متوقع من الربح المعلن والذي يحقق اهداف تسعى لها الادارة (Konan, et. at, 2019: 138) وهناك العديد من اساليب ادارة الارباح التي يمكن حصرها في ثلاث مجموعات الاولى تمثل اساليب استغلال المرونة في مبادئ المحاسبة المقبولة قبول عام من خلال الاختيار بين الطرق والبدائل المحاسبية وحالات التقدير الشخصي لبعض عناصر القوائم المالية وهذه الاساليب يطلق عليها ادارة المستحقات Accruals mengment اما المجموعة الثانية تتضمن اساليب أنشطة التلاعب Activities manipvaltion التي تنتهك مبادئ المحاسبة المقبولة قبول عام اما المجموعة الاخيرة فتتمثل بالعمليات الحقيقية التي تقوم بها الادارة بهدف التأثير على رقم الربح المعلن (Franz, et. at. 2014:476) في ضوء ما سبق وما تم الاطلاع عليه من اراء الباحثين ترى الباحثة ان ادارة الارباح تمثل أنشطة مقصودة تتعمدها الادارة في مجال القياس والافصاح المحاسبي لأجراء تعديل في الارقام المالية المعلنة بزيادة او تخفيض الربح المعلن من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القوانين والتعليمات المالية او المبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها لغرض تحقيق رغبات ومصالح الادارة.

٢. دوافع ادارة الارباح

هناك العديد من الدوافع الداخلية والخارجية التي تحث الادارة لممارسة الارباح ويمكن تلخيصها بما يلي: (Ahmad pour and shahs avarimm/ 2016: 78)

أ. دوافع تعاقدية: تعد الارقام المالية اداة مساعدة في صياغة وابرار عقود الشركة سواء الخاصة بالاقتراس او بتعويضات الادارة مما يؤدي الى التلاعب بالأرباح لإتمام هذه العقود.

ب. دوافع السوق المالي: تعد اسعار الاسهم السوقية وعوائدها من العوامل المؤثرة في تفضيل الادارة للطرق والسياسات المحاسبية المتبعة للتأثير في الربح المعلن, فمن خلال زيادة الارباح الحالية وتجنب الخسائر مع الحفاظ على الارباح في السنوات اللاحقة وعدم تخفيضها يمكن التأثير في اسعار الاسهم وبالتالي تؤثر على قرارات المستثمرين والدائنين, لذلك تلجا ادارات الشركات المدرجة في الاسواق المالية لإدارة ارباحها.

ت. دوافع ذاتية متعلقة: اما بمنافع الادارة لتحقيق الامان الوظيفي وزيادة الحوافز او بمنافع كبار حملة الاسهم وذلك لتغطية عمليات تسرب موارد الشركة وموجوداتها لهؤلاء المساهمين الاكثر سيطرة على الشركة.

ث. دوافع اخرى: منها (Ertan, A./2016: P. No)

□ دوافع ضريبية: تختار الادارة طرق وسياسات محاسبية تخفض الربح بهدف تسديد ضرائب اقل.

□ تغطية مشاكل الاداء غير الجيد.

□ دوافع تشريعية وسياسية والتي تسبب تدخلات من الدولة في شؤونها مما يدفعها لاختيار طرق وسياسات محاسبية تسهم في تخفيض الربح المعلن لتجنب تدخلات الحكومة في اعمالها مثل الرقابة السعرية، وزيادة الضرائب، تحسين ظروف العاملين، تقديم خدمات مجتمعية، وترى الباحثة ان جميع هذه الدوافع تصب بالأساس للدوافع الذاتية للإدارة او لكبار المساهمين لتحقيق رغباتهم ومنافعهم.

٣. العوامل المساعدة على ممارسة ادارة الارباح

هناك مجموعة من العوامل التي قد تسهم في منح الفرصة لإدارة الشركة لممارسة ادارة الارباح وهي: (C. karuna, et.at./2012: p. (Mohanram/2008:6) (No)

أ. نوع الصناعة: تمارس الشركات التي يوجد لديها ارصدة حسابات المخزون، العملاء، المخصصات والاحتياطيات ادارة الارباح نتيجة وجود مجموعة من الخيارات والبدائل المتعلقة بالتسعير وتقييم المخزون.. الخ.

ب. هيكل الملكية: الشركة المملوكة لعدد من الملاك او مساهمة تكون في وضع يسمح لممارسة ادارة الارباح وذلك لسعي الادارة لتحقيق اهدافهم ومصالحهم او مصالحها الذاتية.

ت. السيولة: عندما تتوفر السيولة في الشركة وبالوقت الملائم لمقابلة الالتزامات بموعد الاستحقاق تكون سبب لممارسة ادارة الارباح وذلك لتحقيق هدف زيادة السيولة وجذب الاستثمارات.

٤. ممارسات واساليب ادارة الارباح

يمكن تقسيم ممارسات ادارة الارباح الى انواع الاولى الحقيقية والتي تعتمد على قرارات ادارية متعلقة بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات والثانية ممارسات وهمية والتي تعتمد على استغلال المرونة المتاحة في اطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كإدارة المستحقات واخيرا ممارسات احتيالية والتي تمثل باستخدام ممارسات خارج اطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (Terry, A., et. at., /2019: 332)

ويبين الجدول التالي اساليب ادارة الارباح

جدول (١) اساليب ادارة الارباح

التفاصيل	اساليب التلاعب	الاثار على البيانات المالية
١. الإيرادات	التلاعب في توقيت الاعتراف من خلال: أ. تسجيل الإيرادات (الخاصة بالفترة المنتهية عن بيع لفترة لاحقة/ لعمليات غير تامة/ عن بضاعة الامانة/ عمليات وهمية/ عن عمليات اكثر من قيمتها). ب. تعديل شروط البيع الاصلية باتفاقيات سرية. ت. تضخيم المبيعات بإيراد خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل.	تضخيم الإيرادات
٢. المصروفات	التلاعب برسمله او تأجيل المصروفات لفترات قادمة من خلال : أ. تسجيل بعض المصاريف التشغيلية للفترة الحالية كموجودات ثابتة. ب. تخفيض اندثار الموجودات الثابتة والتي يتم احتساب اندثارها بطريقة اعادة التقدير حيث يتم المغالاة في تقدير قيمة الموجودات في نهاية الفترة المالية. ت. عدم تسجيل استحقاق بعض المصاريف المستحقة للفترة الحالية. ث. تحميل مصاريف خاصة بأحد الموجودات الثابتة على موجود اخر ذي قسط اندثار منخفض أو فترة اندثار اطول لموجود آخر. ج. تحميل مصاريف خاصة بعقود اعمال منتهية خلال الفترة الحالية على عقود اعمال لا تزال تحت التنفيذ.	تخفيض المصروفات
٣. المخزون	المغالاة في تقييم مخزون اخر المدة من خلال التحايل: أ. اعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على اساس بضاعة سليمة. ب. عدم تخفيض قيمة البضاعة المقفود والتالفة من قيمة مخزون اخر المدة. ت. اجراء تحويلات وهمية ما بين مخازن الشركة ومخازن خارجية لتغطية العجز في الكميات. ث. تسجيل بضاعة وارده من الموردين في نهاية المدة وجردها وتقييمها على الرغم من عدم اثباتها في دفتر المشتريات الشركة. ج. عدم تسجيل المبالغ المستحقة للموردين في جانب الالتزامات.	
٤. المخصصات	التلاعب في حسابات المخصصات كونها تخضع للتقدير الشخصي من خلال: أ. المغالاة في تقدير القيمة عندما تحقق الشركة ارباح مرتفعة خلال الفترة المالية والعكس في حالة انخفاض الارباح او وجود خسائر. ب. استخدام أحد المخصصات في امور غير الامور الموجودة لأجل وجوده.	تضخيم او تخفيض الربح المعلن وحسب هدف الادارة

	<p>ت. استخدام المخصصات التي تم تكوينها في فترات مالية سابقة لتغطية المصاريف التشغيلية للفترة الحالية.</p>	
<p>تضخيم او تخفيض الربح المعلن وحسب هدف الادارة</p>	<p>التلاعب في قيمة الموجودات من خلال: أ. عدم تسجيل الانخفاض الدائم في الموجودات او التلاعب في نسبة الاندثار المتعارف عليها. ب. المبالغة في تقييم الموجودات غير الملموسة. ت. الاعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة وبما يخالف معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة. ث. اجراء تغيير غير مبرر في طريقة اطفاء الموجودات غير الملموسة فضلا عن التلاعب في نسبة الاطفاء المتعارف عليها.</p>	<p>٥. الموجودات الثابتة وغير الملموسة</p>
<p>تضخيم او تخفيض الربح المعلن وحسب هدف الادارة</p>	<p>في حالات خاصة تقوم الشركات بعمليات تبادل غير نقدي (تقديم سلع وخدمات مقابل الحصول على سلع وخدمات) هنا اوجبت معايير المحاسبة الدولية تسجيل هذه العمليات بالقيمة العادلة، ولكن في الحالات التي لا يوجد لهذه السلع والخدمات قيمة لسوق محدد ومستقر يكون من الصعوبة تحديد القيمة العادلة لها مما يجعل مجالات للتحايل والتلاعب واسعة.</p>	<p>٦. المعاملات غير النقدية</p>
<p>تضخيم الارباح</p>	<p>يقصد بها التزامات غير واجبه السداد بتاريخ محدد، ولكن عندما تتوفر شروط العقد الخاص بها تصبح التزامات فعلية واجبة السداد مثل عقود الايجار والتمويل، عقود تغطية سعر الفائدة وسعر الصرف.. الخ. هذه الالتزامات تظهر لحسابات نظامية في اخر قائمة المركز المالي او ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية، ولكن عندما تقوم الشركة بالاستثمار بمفردها او مع شركة تابعة ذات عرض خاص وينشأ عن هذه المعاملات التزامات فعلية واخرى عرضية تخص الشركة التابعة تقع هذه الالتزامات في النهاية على الشركة الام اذ تكون من تكون في النهاية مسؤوليتها، وهنا يحدث التلاعب ومن الامثلة على ذلك، تقوم الشركة الام بتحويل بعض التزاماتها الى الشركة التابعة مثل تحويل القروض المصرفية الكبيرة للشركة الام الى الشركة التابعة لها والتي انشئت لغرض اخفاء القروض وتحسين مركزها المالي.</p>	<p>٧. الالتزامات المحتملة (العرضية)</p>
<p>تضخيم او تخفيض الارباح</p>	<p>التلاعب في عمليات الاندماج تتم بعدة طرق منها: أ. التحايل في تقييم موجودات الشركة المندمجة اما بالمغالاة في تقدير قيمتها العادلة او العكس. ب. المغالاة (او العكس) في تقدير مخصصات الاندماج عند تكوين الشركة ثم يتم تخفيض هذه المخصصات في الفترات المحاسبية اللاحقة للاندماج وتسجيل هذه المخصصات كأرباح او استخدامها في تغطية المصاريف التشغيلية للنشاط لتحقيق هدف تحسين الارباح بعد الاندماج. ت. هناك طريقتين للمحاسبة عن الاندماج (الشراء، توحيد المصالح) وكل طريقة تتطلب توفير مجموعة شروط للتطبيق، وهنا تتحايل الادارة بتطبيق احدي الطريقتين دون توفر شروط التطبيق بهدف تحقيق غرض تسعى له.</p>	<p>٨. الاندماج</p>
<p>تحسين صورة النشاط الحالي</p>	<p>- تتحايل الادارة عند اعداد القوائم المالية المعلنة وخاصة قائمة الدخل ففي خطوات اعداد القائمة تحاول الادارة الوصول لرقم محدد وفق هدفها والذي يختلف عن رقم الدخل الحقيقي من خلال التسجيل للأرباح والمكاسب غير المتكررة على انها ارباح اخرى او تسجيل المصروف التشغيلي على انه مصروف غير تشغيلي، مما يترتب الى تعديل مستوى الدخل التشغيلي ليكون اكبر من الدخل التشغيلي الحقيقي، علما ان هذا التحايل لا يؤثر على صافي الدخل النهائي.</p>	<p>٩. الإفصاح</p>
<p>تخضم او تخفيض الارباح</p>	<p>تتحايل الادارة للتأثير في المعلومات المالية من خلال شكل ومضمون البيانات وبما تراه مناسب لتحقيق رغباتها المحددة مسبقا ففي ناحية الشكل فالأمر يتعلق بتبويب وعرض البيانات وهنا تقوم الادارة بتجميع او فصل الارقام بما يحقق الاهداف المحددة، وفي حالة الأمر المتعلق بالمضمون تقوم الادارة بمجموعة من الاساليب السابقة لأحداث تغيير في الرقم المعلن للدخل.</p>	<p>١٠. تبويب وعرض البيانات والمعلومات</p>

المصدر : اعداد الباحثة واستنادا الى :

[Danny, Lanier. JR., et at., /2019: (4-9)] [Terry, A. et. at., / 2019: (331-339)] [Kothari and Roy chowdhury, / 2015: (562-570)] [Anderson, Crystal, / 2019: (2-5)]

١. طرق اكتشاف ادارة الارباح

ان ايجاد الدليل على وجود ممارسة ادارة الارباح ليس بالأمر السهل وذلك لتداخل هذه الممارسات مع العمل المحاسبي وبالتالي فان الامر بحاجة الى جوانب ومقاييس معتمدة يمكن من خلالها القدرة على الاقناع ووضع الباحثين عدد من الطرق لاكتشاف ادارة الارباح ومنها:

(١) الكشف بالتحليل الوصفي ويتم بعدد من الخطوات الواجب اتباعها من قبل المحلل المالي او المدقق وكما يلي: (Retnangingtyas and Jennifer, / 2018: 173).

أ. تقويم المرونة المحاسبية المتاحة للإدارة في اختيار سياساتها المحاسبية فبالنسبة للشركات ذات المرونة المحدودة جدا نتيجة ما تفرضه GAAP (المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام) تكون متحفظة وبالتالي نسبة هذه الممارسات قليلة واحتمال استخدام اساليب غير قانونية في المحاسبة منخفض والعكس صحيح.

ب. تحديد السياسات المحاسبية الأساسية للشركة وفق نوع الصناعة التي تنتمي لها فمن خلال هذه السياسات يستطيع المدقق أو المحلل المالي التركيز على مجالات خاصة يكون التلاعب فيها كبير، فضلا عن ذلك تقويم الاستراتيجية المحاسبية للشركة واطهار هل كانت السياسات والتقديرات المحاسبية السابقة واقعية، وتحديد تأثير التغيير في هذه السياسات وأثره (أن وجد).

ت. تحديد مؤشرات الخطر في القوائم المالية فكلما زادت هذه المؤشرات زاد التدقيق والتأكيد على هذه المؤشرات منها: (Jackson and pitman, /2007: 192)

- عمليات زيادة غير مبررة في الأرباح مثلا بيع الموجودات.
 - زيادة رصيد المدينون وبشكل مبالغ به مقارنة للزيادة في حجم المبيعات.
 - زيادة الفرق ما بين صافي الربح المعلن والربح الضريبي.
 - زيادة الفرق ما بين صافي الربح والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
 - وجود تعديلات وتغييرات كثيرة بقيم كبيرة ضمن الربع الاخير من السنة المالية.
 - الشطب غير المبرر لموجودات بقيم كبيرة او كثيرة او تقليل قيمتها بشكل غير مبرر بإعادة التقدير.
 - التغيير في السياسات المحاسبية الغير مبررة الاسباب وخاصة في حالة الاداء غير الجيد.
 - التغيير بشكل متكرر للمدقق الخارجي مع وجود رأي متحفظ للمدقق.
- ث. تقييم جودة الإفصاح المحاسبي وهل الشركة تقدم معلومات كافية حول السياسات المحاسبية المتبعة والمبررة بشكل كاف مع وجود تقويم وتحليل تفصيلي لأداء الشركة السابق، فالشركات التي تقدم ايضاحات اضافية تفصيلية تسهم في فهم القوائم المالية وهذا يعطي صورة حول الإفصاح الشفاف البعيد عن ممارسة ادارة الأرباح

(٢) الكشف بإجراءات يعتمدها المدقق الخارجي او المحلل المالي وكما يلي: (٢٨) (Ronalds. and Daromes./ 2019):

- أ. مقارنة المعالجات المحاسبية للفترة الحالية مع الفترات السابقة لنفس الحدث.
 - ب. مقارنة الاسس المحاسبية المتبعة والمقبولة لمعالجة نفس الحدث سابقا.
 - ت. مقارنة تصنيف العناصر بمثلاتها في الاعوام السابقة.
 - ث. فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي للشركة.
 - ج. فحص حسابات (المخزون، العملاء، المجهزين، ملف العقود) للفترات السابقة.
 - ح. فحص العمليات والاحداث التي تمت مع الاطراف ذات الصلة بحسابات الفقرة (ج) اعلاه.
 - خ. التأكد من وجود موافقة لمعالجة محاسبية خاصة.
 - د. التأكد من وجود الملاحظات والتحفظات الواردة في تقرير مراقب الحسابات للفترات السابقة.
- (٣) طرق الكشف الاحصائي (8) (Zhonghai, yang, et. at./ 2016):
١. مدخل معامل التباين المعتمد على مقارنة تباين الدخل مع تباين المبيعات لتحديد ادارة الشركة للأرباح من عدمه وضمن نماذج محددة.
 ٢. مدخل المستحققات وتقسيم هنا النماذج والمؤشرات الاحصائية الى:
 - نماذج تركز على احتساب الاستحقاق الاجمالي وتقسيمه الى اجباري واختياري.
 - نماذج تركز على الاستحقاق قصير الاجل والاستحقاق طويل الاجل.
- بعد ان تم بيان ماهية ادارة الأرباح ستوضح الفقرة التالية معايير المحاسبة الدولية وادارة الأرباح.

ثانياً. معايير التقارير المالية وادارة الأرباح

سعت المنظمات المهنية للعمل على منع التلاعب والتحايل بممارسات تعديل البيانات ولهذا سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الى اصدار مجموعة من المعايير الجديدة بعنوان "معايير التقارير المالية الدولية IFRSs" وبسبب ما يلي (71) (Dalkilic, A. /2014: 29) (McCarthy, M. and Mc Carthy, R / 2014: 29)

١. تعدد البدائل المحاسبية الواردة في معايير المحاسبة الدولية IASs

٢. تتضمن البعض من معايير IASS نقاط ضعف وتناقض واختلاف ما بين الفقرات لنفس المعيار او مع معايير محاسبة دولية اخرى صادرة عن نفس الجهة .

٣. على الرغم من المشاكل التي قد تتسبب عند تطبيق معايير IASS قيام العديد من دول العالم بأصدار معايير محاسبة محلية تستند أساساً على معايير IASS بل ان اغلب المعايير المحلية قد تكون نسخة مترجمة عنها.

٤. تباين المعرفة المهنية فضلاً عن تضارب المصالح للمستفيدين من القوائم المالية للشركات.

ونتيجة لما سبق والذي تسبب بفسح المجال للتلاعب والتحايل بحجة عدم الوضوح ووجود أكثر من بديل وتفسير بالإضافة للاختلافات والتناقضات التي أدت إلى تفاقم مشاكل التلاعب في البيانات المالية المعلنة ضمن ممارسات إدارة الأرباح (Ewert, R, and Wagenhofer, A./2005: 1108) تعد الإيرادات المحرك الأساسي لعمل الشركات بل تمثل مقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة وعليه فإن عملية الاعتراف بالإيراد والافصاح عنه بوضوح وشفافية وبدون تلاعب وتحايل كان سبب في توجه جهود كل من FASB, IASB إلى تبني مشروع مشترك Joint Project لتحسين التقارير المالية من خلال وضع معيار إيراد مشترك لزيادة التقارب بين IFRSs و US - GAAP، حيث صدر المعيار الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" (Dakilic, A., 2014:77) والذي يهدف إلى إزالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الإيرادات السابقة، مع توفير نموذج جديد بإطار محكم ضمن خطوات محددة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد. (Sellami, et. at./2014:25) .

ويتصف المعيار IFRS15 كباقي معايير IFRSs بما يلي: (Munter, P./2016:31)(KPMG/2016: P.No)

١. وجود تفسيرات واضحة في متن المعيار بدلاً من وجودها في الملحق كما في المعايير السابقة الملغية.

٢. وجود ملحق مرفق بالمعيار يوضح كيفية التطبيق العملي خاصة للحالات الصعبة التي تتضمن أكثر من بديل وحالات خاصة.

٣. عدم وجود البدائل والخيارات المختلفة لمعالجة حدث معين واحد.

وترى الباحثة ان كل ذلك ساهم في منع مجال الاختيار غير المبرر بحجة عدم الفهم او وجود اكثر من تفسير، إذ حدد IFRS15 معالجة واحدة تقريباً وهذا الامر منع الإدارة من التصرف وايجاد التبرير باستخدام الطرق والاساليب لممارسة ادارة الارباح لتحقيق رغباتها .

بعد ان تم بيان معايير التقارير المالية وإدارة الأرباح وستبين الفقرة التالية ملخص للمعيار IFRS15.

ثالثاً. معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء"

صدر عام ٢٠١٤، ويطبق على جميع العقود مع العملاء باستثناء العقود التي صدرت عنها معايير محددة منها عقود الإيجار، (IFRS16)، التأمين (IFRS17)، الترتيبات المشتركة (IFRS11) ... الخ (IFRS15. 1N.3-4)، (BDO/2016:1).

١. الاختلافات بين IFRS15 والمعايير الملغية.

بصدور IFRS15 الغى المعيارين IAS11 (□)، IAS18 والتفسيرات IFRS15، IFRIC13، IFRIC18، وسعى المعيار إلى إلغاء التناقضات والاختلافات بينها وتضمن المعيار نموذج بإطار ساعد على تحسين ممارسات الإفصاح والاعتراف ضمن خطوات ومبادئ واضحة (Ernst and young/2015:6) ويبين الجدول التالي الاختلافات ما بين IFRS15 والمعايير IAS18، IAS11.

جدول (2) الاختلافات ما بين IFRS15 والمعايير IAS11، IAS18

اساس المقارنة	IFRS15	IAS11	IAS18
النطاق	عقود الانشاءات, بيع السلع والخدمات, رسوم الامتياز	عقود الانشاءات	عقود بيع السلع والخدمات, رسوم الامتياز(*)
المبدأ الاساسي	نقل السيطرة للسلعة او الخدمة بمعنى نقل الحق المتعلق بالاستخدام لها	نقل المخاطر والمكافئات	نقل المخاطر والمكافئات
التزام الأداء	يكون ضمن نموذج موحد لقياس التزامات الأداء على مدى فترة زمنية معينة او عند نقطة زمنية محددة.	يكون نموذج خاص بعقود الانشاء فقط حول التزام الأداء على مدى فترة زمنية معينة او عند نقطة زمنية محددة.	يكون نموذج خاص ببيع السلع والخدمات ورسوم الامتياز وكيفية توزيع الأرباح والفوائد.
الإرشادات	يقدم إرشادات تفصيلية عن فصل المكونات، توزيع سعر المعاملة، المقابل المتغير،	يقدم إرشادات محددة عن عقود الانشاءات الخاصة بالترتيبات	يقدم إرشادات محددة خاصة بنطاق المعيار IAS18 حول

(*) تم نقل فقرات توزيع الأرباح، الفوائد للمعيار IAS18 إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9 الأدوات المالية.

الترتيبات التعاقدية المتعددة وما هو المقابل للمتغير فضلاً عن إرشادات التراخيص.	العقارية وما هو المبلغ او المقابل المتغير	التراخيص، الخيارات، اتفاقيات الشراء والبيع، تكلفة العقود	
لم يرد هذا الامر	لم يرد هذا الامر	يقدم إرشادات تفصيلية حول التفرقة بين العميل الوكيل او العميل الاصيل وان كان طرف العقد أي منهما	الأصيل والوكيل
متماثلة مع المعيار IAS11	يتم الدمج بين مجموعة العقود كعقد واحد عند التفاوض عنها كصفقة واحدة او ضمن تسلسل مستمر	يتم الدمج بين مجموعة من العقود في حالة السلع او الخدمات محل العقد تكون بالتزام واحداً علماً هذه الارشادات واسعة واكثر مما ورد في المعيارين IAS11 ، IAS18	دمج العقود
الممارسة المحاسبية تتطلب قيام الإدارة بتقييم السلع او الخدمات محل العقد وبشكل مميز.	الممارسة المحاسبية تحتاج إلى قيام الإدارة بتطبيق الاحكام المهنية الخاصة بالتزام العقد.	حدوث تغير في النطاق او السعر او كلاهما وينتج عن هذا التغير تعديل بالحقوق والالتزامات القابلة للتنفيذ من قبل اطراف العقد وبموافقتهم وضمن شروط محددة	تعديل العقود
لا يوجد تقييم للعقد إلا في حالة خاصة ضمن احكام مهنية محددة.	يتطلب تقييم لكل عقد انشاء وبشكل مستقل او أجزاء محددة مستقلة من العقد الواحد او أجزاء محددة مستقلة من العقد الواحد او مجموعة عقود لاظهار جوهر العقد	هناك تشابه في متطلبات الأداء للتقييم مع IAS11 ولكن يتطلب الامر ضرورة تحليل العقد لتحديد مزيد من التزامات الأداء وهذا يؤدي إلى تخصيص مقابل العقد ليكون اكثر وضوح	تقييم العقد

المصدر : اعداد الباحثة واستنادا الى

(AICPA/ 2016:5-8) // (BDO/2014:14-22) // (Deloitte/2015: IFRS15. IN. 3-4) // (IKPMG, /2016: P. No)// (Ernst and young, 2014: (85-92).

١. نموذج الاعتراف بالإيراد

ورد في IFRS15 المبدأ الاساسي ضمن نموذج الاعتراف حول كيفية تحويل السلع او الخدمات المتفق عليها بالعقد الى العميل بالمقابل المحدد الذي تعكسه القيمة المتوقعة الحصول عليها من الشركة ويتم تطبيق المبدأ وفق نموذج الاعتراف المحدد والمكون من خمسة خطوات وكما يلي: (CPA, Canad, 2015:48)

١. تحديد العقد: هو اتفاق بين طرفين او أكثر ينص على حقوق والتزامات مكتوبة او ضمنية قابلة للتنفيذ Enforceable ولكن معالجة الايرادات الناتجة من العقود وفقاً للمعيار IFRS15 يتطلب توفر شروط اهمها للعقد مضمون تجاري Commercial Substance وتم باتفاق والتزام جميع اطرافه بالتنفيذ، تحديد شروط الدفع Payment terms للمقابل المحدد وفق التزام اداء العقد، فضلاً عن تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع او الخدمات التي سيتم تحويلها مع تقييم إمكانية تحصيل المقابل ضمن اعتبار قدرة العميل للدفع عند الاستحقاق (BDO:2016:2).

٢. تحديد التزامات الأداء: ضرورة توضيح التزام الأداء الذي يشير إلى ايجاد توقع بأن الشركة ستقوم بتزويد العميل بالسلع او الخدمات في سياق الممارسات التجارية المعتادة وفقاً للسياسات المتبعة وهذا ما يطلق عليه بالوعد promise سواء صريح او ضمني والذي يمثل تعهد مميز بالتزام الأداء للعقد مع العميل لتحويل السلع او الخدمات اليه، علماً في بداية العقد تم تقييم هذه السلع او الخدمات المتفق حولها لتحديدها سواء سلسلة لها نفس النمط او حزمة Bundle مميزة من السلع او الخدمات يمكن تمييزها والاستفادة منها بمفردها او مع غيرها من الموارد المتاحة للعميل. (Lehman and Wodka, /2014:11)

٣. تحديد سعر المعاملة: السعر يمثل القيمة المخصصة مقابل التزامات الأداء المحدد في العقد وعليه هذا السعر يمثل قيمة الايراد الذي سيتم الاعتراف به عند الإيفاء بهذه الالتزامات وتحديد هذا السعر , يجب ان يتم تحديد سعر السلع او الخدمات المقابل له , فضلاً عن المبالغ التي يتم تحصيلها عن جهات خارجية أخرى مثل ضرائب المبيعات، علماً ان سعر المعاملة اما مباشر محدد ضمن محتوى العقد ويتم استلامه في وقت محدد او سعر معقد نتيجة تعلقه بظروف وحالات معينة مثل المقابل المتغير - المقابل غير النقدي - مقابل مستحق للعميل او وجود عناصر تمويل أخرى. (PWC, / 2014:12)

٤. تخصيص سعر المعاملة التزامات الأداء: سعر المعاملة هو سعر البيع القائم بذاته Stand alone selling price وهذا السعر الذي ستبيع به الشركة السلع او الخدمات للعميل والقاعدة الواردة في IFRS15 تذكر على الشركة القيام بتخصيص سعر معاملة لكل التزام أداء

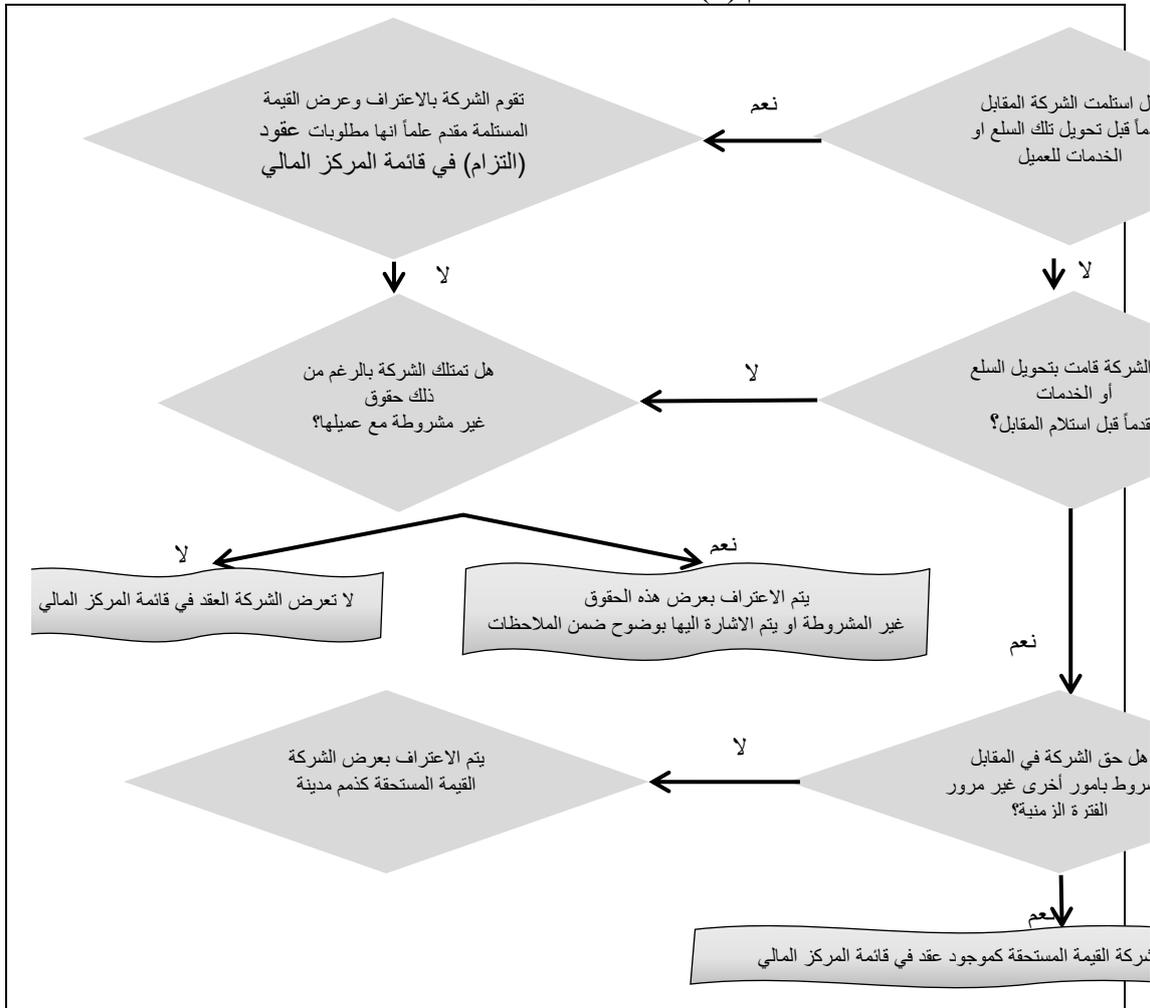
وعلى أساس النسبة والتناسب بين أسعار المنتجات والخدمات المقيمة بسعر البيع القائم بذاته مع ضرورة تخصيص الخصم كنسبة وتناسب مع جميع التزامات الأداء ان وجدت (Munter, P./ 2016:34).

٥. الاعتراف بالإيراد عندما (او كما لو) تم الوفاء بالتزامات الأداء: عند تحقق شرط نقل السيطرة المتعلقة بالسلع او الخدمات للعميل وبالتالي الاستفادة منها يتم الحصول على التدفقات النقدية الداخلة او يتم التوفير بالتدفقات النقدية الخارجة وحدد IFRS15 طريقتين للاعتراف الأولى يتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة والتي تتضمن انتقال ملكية الموجود ومنافعه فضلاً عن مخاطرة وبأثباتات قانونية والثانية الاعتراف بالإيراد على مدى فترة زمنية محددة التي تتضمن تسليم السلع او الخدمات على مراحل متكررة مثل خدمات التدقيق / عقود المقاولات ... الخ. (Lim, Y.et.at./ 2015: 1782)

٢. متطلبات العرض والافصاح في التقارير المالية
أ. متطلبات العرض

ورد في IFRS15 ضرورة قيام الشركة بعرض العقد في قائمة المركز المالي كموجود عقد والذي يمثل حق الشركة في المقابل الذي نتج عنه تبادل السلع او الخدمات المحولة للعميل وعملية العرض يعتمد على العلاقة ما بين أداء الالتزام من قبل الشركة ومدفوعات العميل، كما اوجب IFRS15 عرض اية حقوق غير مشروطة كمقابل منفصل بشكل نم مدينة (Deloitte, /2015:13) ويوضح الشكل التالي متطلبات العرض وفق للمعيار IFRS15.

الشكل رقم (١) متطلبات العرض وفقاً للمعيار IFRS15



المصدر: اعداد الباحثة استناداً الى (IFRS15. Para, 84-85) (PWC./ 2014: 18-19)

أ. متطلبات الإفصاح

ورد في IFRS15 متطلبات الإفصاح وكما يلي (Deloitte, /2015:13) (PWC./ 2014: 18-19)

- ١) تصنيف الإيرادات بالافصاح عن المعلومات بشكل فئات وفق نوع السلعة او الخدمة, نوع العقد... الخ, هذه المعلومات تمكن المستخدم من فهم العلاقة ما بين تصنيف الإيرادات و المعلومات المفصّل عنها حول الإيرادات.
 - ٢) مطابقة ارصدة العقد اذا يتم الافصاح عن الرصيد الافتتاحي والختامي لحساب المدينون فضلاً عن موجودات والتزامات العقد, حيث يتم توفير وصف كمي ونوعي خاص بالتغيرات الجوهرية فيه, كما يتم الافصاح عن مبلغ ايراد العقد في بداية المدة والفترة الحالية.
 - ٣) التزام الاداء, تتمثل بالافصاح عن معلومات التزامات الاداء واهمها كيفية الوفاء بهذا الالتزام, شروط الدفع المهمة, طبيعة السلع او الخدمات محل العقد واية ضمانات اخرى ذات صلة منها التزامات المردودات, المبالغ المستردة.
 - ٤) التزامات الاداء المتبقية تتمثل بالافصاح عن مبلغ الالتزامات في نهاية فترة العقد, التغيرات الجوهرية في اصل العقد ويتم الافصاح النوعي.
 - ٥) تكاليف الحصول او الوفاء بالعقد: يتم الافصاح عن الارصدة الختامية للتكاليف المتوقعة لحصول الوفاء بالعقد فضلاً عن ذلك الافصاح الاحكام الهامة والصادرة لتحديد قيمة التكاليف التي تتحملها الشركة للوفاء بالعقد وماهي الطريقة المستخدمة لتحديد الاندثار خلال فترة العقد.
 - ٦) افصاحات نوعية اخرى وتتمثل بالافصاح عن التغيرات في قيمة الإيرادات من حيث توقيت الوفاء بالالتزامات وسعر العملية المخصصة لذلك, كما يتم الافصاح عن الوسائل العملية في حالة وجود عنصر تمويلي مهم او وجود تكاليف اضافية للحصول على العقد.
- بعد أن تم توضيح IFRS15 ونموذج الاعتراف الوارد في المعيار فضلاً عن بيان متطلبات العرض والافصاح للتقارير المالية، سيتم في الفقرة التالية اجراء مقارنة حول كيفية الاعتراف بالإيراد ضمن النظام المحاسبي الموحد المستخدم في عينة شركات البحث مع المعيار IFRS15.

١. مقارنة بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار الدولي IFRS15

يبين الجدول التالي مقارنة بين المتطلبات الواردة في النظام المحاسبي الموحد حول كيفية معالجة الإيرادات من العقود مع العملاء مع المتطلبات الواردة في المعيار IFRS15.

جدول (٣) مقارنة بين النظام المحاسبي الموحد و IFRS15 حول كيفية معالجة الإيرادات

اساس المقارنة	النظام المحاسبي الموحد (واقع الحال)	المعيار الدولي IFRS15
الاعتراف بالإيراد	يتم وفق طريقتين العقد المنجز، ونسبة الانجاز ولكن يتم الاعتماد بشكل كبير على طريقة العقد المنجز.	يتم وفق طريقتين الاولى الاعمال تحت التنفيذ والثانية الاعمال المنجزة ومن خلال نموذج الاعتراف.
الافصاح عن الايراد	يتم الافصاح عن الاعمال المنجزة بانها اعمال تحت التنفيذ وبمعلومات كمية ونوعية لحين الانجاز التام، أما في نهاية كل فترة مالية خلال عملية التنفيذ لا تفصح الشركة عن المبالغ المستلمة عن الاعمال المنجزة ضمن كشف العمليات الجارية بل يظهر في قائمة المركز المالي الختامي.	يتم الافصاح عن الاعمال المنجزة وغير المنجزة بمعلومات تفصيلية حول العقد المبرم ويكون المبلغ المفصّل عنه يمثل رصيد التزام العقد المرتبط بالتزامات الاداء للفترات السابقة كما ويتم الافصاح عن اية تغيرات جوهرية حدثت.
المعالجات المحاسبية	لا يعترف بالدفعات التشغيلية كإيرادات ولكن يتم غلقها سنوياً في ح/ دفعات عمل منجزة لأعمال تحت التنفيذ.	يعترف بالدفعات التشغيلية كإيرادات ويتم غلقها سنوياً في ح/ الارباح والخسائر.
التقارير المالية	تتضمن معلومات كمية ونوعية اذا يتم اعداد التقارير المالية المقارنة (قائمة المركز المالي/ كشف العمليات الجارية/ حساب الأرباح والخسائر/ كشوفات تحليلية (تفصيلية) ملحقة بالقوائم المالية/ تقرير مراقب الحسابات/ تقرير الادارة. للتعهدات والمقاولات المنجزة/ كشف خلاصة التعهدات والمقاولات قيد الانجاز.	تتضمن معلومات كمية ونوعية اذ يتم اعداد التقارير المالية المقارنة (قائمة المركز المالي/ بيان العمليات الجارية/ قائمة التغيرات في حقوق الملكية/ قائمة التدفقات النقدية، الملاحق المرفقة وتتضمن (الملاحظات - الجداول التفصيلية - التفسيرات حول اية بيانات او معلومات لم تظهر في صلب التقارير المالية - السياسات المحاسبية المستخدمة).
الدليل المحاسبي	حدد النظام ارقام الدليل المحاسبي لقياس واثبات ايراد النشاط ح/41	لم تحدد معايير المحاسبة الدولية IASs ومعايير الابلاغ المالي الدولي IFRSs بضمنها المعيار IFRS15 ارقام الدليل المحاسبي وانما تركت للجهات المعنية اختيار ارقام واسماء مناسبة وفق

طبيعة النشاط الذي تمارسه ويمكن اختيار نفس الاسم والرقم من الدليل.		
يعكس حقيقة النشاط نتيجة تطبيق الخطوات الخمسة ضمن النموذج الوارد في المعيار والتي ادت الى ان تكون البيانات والمعلومات واضحة، شفافة وملائمة لطرفي العقد.	لا يعكس حقيقة النشاط نتيجة عدم ادراج المبالغ المستلمة من العملاء ضمن كشف العمليات الجارية	حقيقة النشاط ح/28

المصدر : اعداد الباحثة استنادا الى : النظام المحاسبي الموحد ، ديوان الرقابة المالية، الطبعة الثانية، بغداد، العراق، ٢٠١١.

(Khamis, A., /2016: (8-14); Ernst and young, /2015: (29-31).] وفي نهاية البحث النظري سيم الانتقال للجانب العملي.

تطبيق خطوات المعيار IFRS15 في عينة البحث

١. معايير التقارير المالية والبيئة المحلية

قامت الباحثة بزيارة عدد من شركات المقاولات المحلية بهدف تحديد العينة والحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالبحث ومن خلال المقابلات الشخصية مع المسؤولين لهذه الشركات توصلت الى عدم وجود فهم لماهية المعايير والتقارير المالية والدولية، وخاصة المعايير المتعلقة بقطاع المقاولات الانشائية وتحديداً ذات الصلة بالإيرادات سواء المعايير المحلية الملغية او المعيار الدولي الحديث IFRS15 وهذا يمثل التحدي الاول الذي يواجه عملية التطبيق بعدم وجود عاملين مؤهلين يمكن الاعتماد عليهم لتطبيق متطلبات المعيار IFRS15، هذا من جانب ومن جانب آخر تعمل الشركات المحلية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية وفقاً للتعليمات والقوانين المحلية النافذة ذات الصلة بموضوع البحث ومنها:

١. القانون الضريبي رقم ١١٣ لعام ١٩٨٢ والمعيار المحلي ١٢ ضرائب الدخل.

٢. المادة (A4) من تعليمات تنفيذ العقود - وزارة التخطيط، دائرة العقود الحكومية لعام ٢٠١٤.

٣. المادة (C62) من شروط المقاولات للأعمال الهندسية/ الدليل الارشادي للعقود، وزارة التخطيط، دائرة العقود الحكومية، لعام ٢٠١٧.

جميع ما ورد اعلاه (٣-١) اعلاه اتفقت على ان يتم الاعتراف بإيراد العقود للمقاولات الانشائية بعد ان يتم الانجاز التام ١٠٠٪ وانتهاء فترة الصيانة والحصول على براءة الذمة من الجهة المستفيدة وهذا يتنافى مع متطلبات المعيار IFRS15 اذا يتم بموجبه الاعتراف بالإيراد مع كل ذرعة عمل منجز.

في ضوء ما سبق يمكن نفي فرضية البحث الاولى والتي تنص على "يتناسب الواقع الحالي لمهنة المحاسبة العراقية مع متطلبات تطبيق المعيار الدولي IFRS15"

٢. نبذة توضيحية عن عينة البحث

تم اختيار عينة البحث للتطبيق على معلومات فعلية تعكس واقع الحال في ثلاث شركات محلية خاصة محدودة للمقاولات، ولغرض المحافظة على السرية لم يتم الاشارة اليها بالأسماء الصريحة، وذلك بناء على شرط التعهد لإداراتهم للسماح للباحثة الاطلاع على بيانات ومعلومات العقود للسنوات المحددة للبحث، كما قامت الباحثة باجراء مقابلات مع المدير التنفيذي والمسؤول المالي في كل شركة وبشكل منفرد لمعرفة تفاصيل اكثر حول هذه العقود، انواعها، كيفية ابرامها، الاجراءات والسياسات الادارية والمالية المتبعة، شروط الالتزام بالتنفيذ، الخصومات واخيراً كيفية تحقق الايراد عن العقد وماهية السياسة المحاسبية المتبعة في الاعتراف والافصاح المحاسبي علماً أن شركات عينة البحث محلية ورأس مال كل واحدة منهما (٥) مليار دينار عراقي واعتبار من العام ٢٠١١ وفقاً للتعليمات المحلية النافذة، وتعمل جميعها في قطاع المقاولات وما يكملها من تقديم الخدمات الهندسية، الكهربائية... الخ، يتم تبويب عقود النشاط لديها الى عقود طويلة و قصيرة الاجل، علماً ان هذه الشركات تستخدم النظام المحاسبي الموحد وفق مبدأ الاستحقاق لتنظيم الجانب المالي اذ سيتم اعتماد الفترة البحثية من ٢٠١٦ - ٢٠١٤.

تطبيق نموذج الاعتراف بالإيراد للمعيار IFRS15 في الشركات الثلاثة

• الخطوة الاولى: تحديد العقد بين الشركات والجهة المستفيدة

يعد تحديد العقد الخطوة الاولى لغرض الاعتراف بالإيراد ما بين الاطراف المتعاقدين لنشوء حقوق والتزامات (ذرات منجزه مقابل نقدية مستلمة) اذ يتم استيفاء الشروط الخاصة بموافقة اطراف العقد خطأً مع الاخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف الخاصة بالاطراف المتعاقدة التي تنوي الالتزام بشروط العقد.

- الطرف الاول للعقد تلتزم الجهة المستفيدة (العميل) بتسديد ١٠٪ من (مبلغ المقاوله) القيمة المحددة بالعقد كسلفة تشغيلية والمتبقي ٩٠٪ يصرف وفق نسبة الانجاز (ذرات العمل المنجز) المؤيدة من قبل المهندس المقيم.
- الطرف الثاني تلتزم شركة ... المقاولات الانشائية بتسليم المشروع بشكله النهائي الى العميل الطرف الاول عند انجازه بالمدة المحددة بالعقد ووفقا للشروط والمواصفات الفنية المذكورة في العرض الفني المقدم من شركة المقاولات الى الجهة المستفيدة (الطرف الاول) وتلتزم الشركة بدفع مبلغ دينار عن كل يوم تأخير على ان لا يتجاوز مجموع الغرامات التأخيرية ١٠٪ من مبلغ العقد, كما وتلتزم شركة المقاولات بفترة ضمان وصيانة وفق الفترة المحددة بالعقد تبدأ من تاريخ الاستلام الاول من قبل العميل، علما ان العقد المبرم ما بين الطرفين في جوهره عقد تجاري هادف للربح وعليه ضرورة تقييم مدى احتمالية تحصيل المقابل من السلع والخدمات المقدمة من الطرف الثاني الى الطرف الاول حيث يجب الاخذ في الاعتبار قدرة ونية الجهة المستفيدة لدفع المقابل عند الاستحقاق وبما ان جميع الجهات الواردة في العقود عينة البحث في الشركات الثلاثة هي جهات ذات تمويل مركزي فلا توجد نية بعدم التسديد عند الاستحقاق وبذلك استوفى العقد شروط هذه الخطوة من متطلبات المعيار (IFRS15(II))
- الخطوة الثانية: تحديد التزامات الاداء للشركات الثلاثة
- وتتمثل بتحديد تعهد الشركة (الطرف الثاني) لنقل الكميات والخدمات التي سيتم تحويلها الى العميل (الطرف الاول) تدريجيا من خلال الذرات المنجزة لإنشاء البناية المحددة من قبل العميل وعليه تتحد هذه الالتزامات بجدول الكميات واسعارها من الشركة (الطرف الثاني) علما ان التزام الاداء المحددة في الجدول (٤) التالي تتضمن نسبة هامش ربح معينة تعتمد على طبيعة المواد وموقع العمل واتفاق الطرفين و الذي يتضمن التزامات الاداء للشركات عينة البحث.

جدول (٤)

تحليل التزامات الاداء للشركات الثلاثة (المبالغ بالدينار)

ت	التزام الاداء	الشركة الاولى												
		المبلغ - دينار												
		الشركة الثانية			الشركة الثالثة			الشركة الاولى						
		المبلغ - دينار			المبلغ - دينار			المبلغ - دينار			المبلغ - دينار			
		عقد ١	عقد ٢	عقد ٣	عقد ١	عقد ٢	عقد ٣	عقد ١	عقد ٢	عقد ٣	عقد ١	عقد ٢	عقد ٣	
1	الاعمال المدنية والمعمارية	222316208	110230160	2412220	93218040	61592300	755603270	2186350	٧٨٢٩١٩٣٠٠	516680100	439890210	560751000	878976600	٢٠٨١٨٢٠٠
2	الاعمال الكهربائية	١١٣٤٩١٢١٢	921960210	1160212	7670960	٨٧٨٠١٠٠	٢٧٤١١٢٠٠	5898100	262416200	٧٨٠٦٧٠٢٢٠	55899130	930760100	199416300	٦٢٨٠٣٠٠
3	الاعمال الصحية	25982700	2216700	23557338	2180300	760500	١٨٢٢٠٣٠٠		١٤٨٨٠٦٣٠٠	95312280	49930280	740850600	120360100	٤١٩٠٠٠٠
4	اعمال انتكيف	30416000	125416220					51478350	240299200	146925800	38835190	209989100	١٠٠٠٢٤٣٧٠٠	1221170
5	الاعمال الأخرى	293597880	23187610	870230	5230700	1230100	8680230	3662200	526654000	318220600	414234690	484504700	25316300	1150250
	اجمالي قيمة العقد (سعر المعاملة)	959484000	1183000000	28000000	108300000	٧٢٣٦٣٠٠٠	809920000	63225000	1981145000	1155809000	999789500	7973605500	1329313000	٢٨٦٦١٠٠٠

المصدر: اعداد الباحث واعتماداً على البيانات والمعلومات الواردة في جداول الكميات لمفاتيح العقود للشركات الثلاثة.

• الخطوة الثالثة:

- تحديد السعر الاجمالي المتمثل بقيمة العقد المحددة في الخطوة الثانية للجدول (٤) مع اضافة مبلغ متغير (المقابل المتغير) والذي يتحدد بانتهاء العقد عند الانجاز التام ١٠٠٪ وتحديد ايام التأخير (الغرامة التأخيرية) ويتضمن الجدول رقم (٥) العقود المحددة ضمن التزامات الاداء للجدول السابق للشركات الثلاثة: جدول (٥) العقود المبرمة للشركات الثلاثة

ت	اسم العقد/ الشركة الاولى	مبلغ العقد / دينار	فترة العقد
١.	اعمال تنفيذ البوابات للمدينة الترفيهية	959484000	2015/4/20 – 2014/1/20
٢.	اعمال نصب لوحات السيطرة الكهربائية للمدينة	1183000000	2015/8/10-2014/2/10

الترفيهية		
٣. اعمال شبكة ماء متنزه المدينة الترفيهية	28000000	2014/6/2-2014/3/2
٤. اعمال تطبيق كرانيت لأرصفة المدينة الترفيهية	108300000	2014/7/20-2014/4/20
٥. اعمال تطبيق كرانيت لقاعة العاب في المدينة الترفيهية	72363000	2014/8/18-2014-5-18
٦. اعمال صب مقرنص لارصفة شوارع في المدينة الترفيهية	809920000	2016/1/10-2014/6/10
٧. اعمال دكتات تبريد قاعة الالعاب الالكترونية في المدينة الترفيهية	63225000	2014/12/20-2014/11/20
ثلاثة مليارات ومائتان واربعه وعشرون مليون ومائتان واثنان وتسعون الف دينار	3224292000	المجموع
ت	اسم العقد/ الشركة الثانية	مبلغ العقد / دينار
١. انشاء مستشفى	محافظة	1981145000
٢. بناء مدرسة اعدادية محافظة		1155809000
٣. بناء مدرسة ابتدائية محافظة		999789500
اربعة مليارات ومائة وستة وثلاثون مليون وسبعمائة وثلاثة واربعون الف وخمسمائة دينار		4136743500
ت	اسم العقد/ الشركة الثالثة	مبلغ العقد / دينار
١. انشاء بناية الادارة لهيئة تشغيل حقل .. النفطي		7973605500
٢. اعمال صيانة مديرية تربية محافظة		1329313000
٣. اعمال صيانة مدرسة تربية محافظة		38661500
تسعة مليارات وثلاثمائة وواحد واربعون مليون وخمسمائة وثمانون الف دينار		9341580000

المصدر : اعداد الباحثة واعتماد على البيانات الواردة في ملفات العقود للشركات الثلاثة

• الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الالتزام للذرة المنجزة (قيمة الذرة المنجزة)

يتم تخصيص سعر الالتزام للذرة المنجزة والتي تمثل التزام جزئي من قيمة المقاوله وكما يلي:

الكلفة الفعلية تمثل كلفة الفترة الحالية من المواد واجور العمل والمصاريف الاخرى الخاصة بفترة الذرة والمحددة ضمن جدول الكميات في الخطوة الثانية مضافا لها هامش الربح وفق نسبة الانجاز المتحقق مضافا لها المبلغ المصروف سابقا (التراكمي) في حالة وجود ذرة سابقة وبالتالي المجموع يمثل الذرة المنجزة والتي سيتم الاعتراف بها كإيراد وفق المعيار IFRS15 علما ان:

- كلفة الفترة الحالية ترحل الى كشف الدخل ضمن المصروفات وفق متطلبات المعيار IFRS15 .
- هامش الربح يرحل الى حساب الاحتياطات
- الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

الاعتراف بإيراد الذرات المنجزة وتسجيل القيود المحاسبية الخاصة بها، حيث ستبين الباحثة القيود المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد القيود المحاسبية وفق المعيار IFRS15 في الجدول رقم (٦) التالي:

جدول (٦)

القيود المحاسبية في سجلات كل شركة من الشركات الثلاثة

ت	التفاصيل	القيود المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد- حسابات الشركات	القيود المحاسبية وفق المعيار IFRS15
١.	استلام الدفعة التشغيلية الاولية وبنسبة ١٠٪ من قيمة العقد	من /حـ/ نقدية لدى البنك ١٨٣ الى /حـ/ سلفة مستلمة مقدم ١٦٤١	من /حـ/ نقدية لدى البنك 183 الى /حـ/ ايراد مستلم مقدم
٢.	<ul style="list-style-type: none"> • قيد استحقاق الذرة الاولي: • يتم استقطاع ٢٠٪ من قيمة الذرة لتسديد مبلغ سلفة الدفعة التشغيلية ويستمر الاستقطاع من الذرات لغاية تسديد المبلغ في قيد الفقرة (١) اعلاه • قيد استلام^(١) مبلغ الذرة 	<ul style="list-style-type: none"> من مذكورين /حـ/ مدينون ١٦١١ /حـ/ سلف مستلمة ١٦٤١ الى /حـ/ ذرات منجزة لاعمال تحت التنفيذ ٢٦٤٢ من /حـ/ نقدية لدى البنك ١٨٣ 	<ul style="list-style-type: none"> من مذكورين /حـ/ مدينون ١٦١١ (اصل العقد) /حـ/ ايراد مستلم مقدم (التزام العقد) الى /حـ/ ايراد ذرات منجزة ٤١٣١ من /حـ/ نقدية لدى البنك ١٨٣ الى /حـ/ مدينون ١٦١١

(١) يكرر نفس القيد باستلام مبلغ الذرة في كل من النظام المحاسبي الموحد والمعيار الدولي IFRS15

	الي /ح/ مدينون ١٦١١	
<p>من مذكورين /ح/ مدينون ١٦١١ (اصل العقد) /ح/ ايراد مستلم مقدم (التزام عقد) /ح/ تأمينات لدى الغير (اصل العقد) الي مذكورين /ح/ ايراد ذرعات منجزة ٤١٣١ /ح/ ايراد التزام^(٢) ذرعات منجزة</p>	<p>من مذكورين /ح/ مدينون ١٦١١ /ح/ سلف مستلمة ١٦٤١ الي /ح/ امانات مقاولين ١٦٦١٢ الي /ح/ ذرعات منجزة لاعمال تحت التنفيذ ٢٦٤٢</p>	<p>٣. • قيد استحقاق الذرعات الثانية ولغاية ما قبل الاخير • يتم استقطاع الامانات النقدي بنسبة ٥٪ من قيمة الذرعة واعتباراً من الذرعة الثانية ولكافة الذرعات حتى يصبح اجمالي المستقطع كأمانات ٥٪ من قيمة مبلغ العقد.</p>
<p>٤. • تمثل الغرامة تخفيض من مبلغ الايراد لقيمة العقد. • بعد تحديد قيمة الغرامة يتم توزيعها بنسبة الجزء إلى^(٣) الكل وعلى اساس تراكمي للفقرات الواردة في جدول (٤) تحديد التزامات الاداء وذلك بسبب ان قيمة الغرامة تخص البناء بالكامل والتي تم تجزئتها لذرعات . • تعديل العقد - في حالة وجود مواد مشتراه ولكنها لم تستخدم (بقيت مطروحة في الموقع) هذه المواد تخص جزء من التزام واحد عليه يتم تخفيض قيمة العقد وكما يلي: قيمة العقد الاصلي (××) الغرامة التأخير. (×) قيمة المواد المطروحة = قيمة العقد المعدل - (×) المبلغ التراكمي لقيم الذرعات المصروفة = مبلغ الذرعة الاخيرة من /ح/ مدينون 1611 الي /ح/ ايراد ذرعات منجزة 4131</p>	<p>من مذكورين /ح/ مدينون ١٦١١ صفر /ح/ سلف مستلم مقدم ١٦٤١ الي مذكورين صفر /ح/ امانات مقاولين ١٦٦١٢ /ح/ الغرامات التأخيرية ٣٨٣٢ /ح/ ذرعات منجزة لاعمال تحت التنفيذ ٢٦٤٢</p>	<p>٤. • قيد استحقاق الذرعة الاخيرة • يتم احتساب مدة التنفيذ وتحديد ايام التأخير في الانجاز وقيمة الغرامة التأخيرية علماً أن مبلغ الغرامة لليوم الواحدة محددة في العقد وقيمة الغرامة = عدد ايام التأخير × غرامة اليوم الواحد</p>
<p>٥. - قيد الاستحقاق من /ح/ ايراد التزام ذرعات منجزة الي /ح/ تأمينات لدى الغير (اصل العقد) - قبل الاستلام من /ح/ نقدية لدى البنك ١٨٣ الي /ح/ ايراد ذرعات منجزة ٤١٣١</p>	<p>من /ح/ نقدية لدى البنك ١٨٣ الي /ح/ امانات المقاولين ١٦٦١٢</p>	<p>٥. في حالة وجود حاجة لإجراء صيانة خلال فترة الصيانة تستقطع الجهة المستفيدة من هذه الامانات الموجودة لديها لإنجاز اي متطلبات تخص البناء وعند انتهاء الفترة الخاصة بصيانة المشروع يتم استلام مبلغ الامانات</p>
٦. نهاية السنة المالية ولايزال المشروع مستمر		
<p>- يتم غلق الايرادات بقيمة مجموع ايراد ذرعات السنة الحالية: من /ح/ ايراد ذرعات منجزة ٤١٣١ الي /ح/ كشف الدخل</p>	<p>- تبقى الايرادات ضمن /ح/ الدائنون ٢٦٤١ لا يوجد قيد</p>	<p>أ. قيد غلق الايرادات</p>
<p>- يتم تحديد قيمة المواد الغير مستخدمة المطروحة المتبقية في الموقع. - (قيمة المواد المستخدمة) من /ح/ كشف الدخل - الي /ح/ المصروفات ٣ (قيمة مواد غير مستخدمة) من /ح/ مخزون اعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢ الي /ح/ المصروفات ٣</p>	<p>- من /ح/ النشاط الجاري ٢٨١ الي /ح/ المصروفات ٣ من /ح/ مخزون اعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢ الي /ح/ التغيير في اعمال تحت التنفيذ. - من /ح/ التغيير في اعمال تحت التنفيذ الي /ح/ النشاط الجاري ٢٨١</p>	<p>ب. قيد غلق المصروفات</p>

(٢) قيمة مبلغ التأمينات لدى الغير يساوي قيمة ايراد ذرعات منجزة.

(٣) مثلاً حصة الاعمال الكهربائية (التزام جزئي) من الغرامة = $\frac{\text{قيمة الاعمال الكهربائية في العقد}}{\text{قيمة العقد الكلي}} \times \text{قيمة الغرامة المحددة}$

٧. اعداد القوائم المالية : كشف الدخل الشامل الجزئي

		الايرادات (المصروفات) صافي الدخل
قيمة الذرعات المنجزة للسنة الحالية = مجموع حساب ٤١٣١ ناقص (قيمة المواد المستخدمة في العمل) / ٣ = الفرق		
٨. انتهاء العقد بعد تسجيل قيمة الذرعة الاخيرة القيود		
IFRS15	وفق القيود وفق المعيار	وفق النظام المحاسبي (واقع الحال)
من /ح/ كشف الدخل (قيمة المصروفات للسنة الحالية) الى /ح/ المصروفات ٣	من /ح/ كشف الدخل (قيمة الإيرادات للسنة الحالية من /ح/ إيرادات ذرعات منجزة ٤١٣١ الى /ح/ كشف الدخل	- يتم عكس المصروفات للذرعات المنجزة من بداية العقد ولغاية الذرعة الاخيرة ليتم تحديد قيمة المصروفات المتبقية - (قيمة المصروفات وفق جدول الكميات المرفق بالعقد من /ح/ المصروفات ٣ الى المذكورين /ح/ مخزون اعمال تحت التنفيذ ١٣٦٢ /ح/ الغرامات التأخيرية ٣٨٣٢ الفرق /ح/ نقدية لدى البنك ١٨٣ ثم من /ح/ النشاط الجاري ٢٨١ الى /ح/ المصروفات ٣ - قيد غلق الإيرادات : (مجموع قيم الذرعات من ذ-١- ذ الاخيرة) من /ح/ ذرعات منجزة لأعمال تحت التنفيذ ٢٦٤٢ الى /ح/ النشاط الجاري ٢٨١
كشف الدخل/ لانتهاء العقد الايرادات للسنة الحالية فقط - (المصروفات) للسنة الحالية فقط = صافي الدخل	كشف الدخل الجزئي لانتهاء العقد الايرادات - (المصروفات) قيمة المصروفات من (ذ-١- ذ الاخيرة) = الصافي	٩.

بعد تطبيق خطوات المعيار IFRS15 على عقود الشركات الثلاثة وبشكل منفرد لكل عقد عليه يمكن اعداد الجدول رقم (٧) التالي الخاص بالإفصاح عن إيرادات العقود وفق النظام المحاسبي الموحد واقع الحال

جدول (٧) الإفصاح عن إيرادات العقود للشركات الثلاثة (المبلغ بالدينار)

مواد غير مستخدمة	غرامة التأخير	قيمة العقد وفق المعيار IFRS15*	2016		2015		2014		رقم العقد	الشركة
			المعيار IFRS15	النظام المحاسبي الموحد	المعيار IFRS15	النظام المحاسبي الموحد	المعيار IFRS15	النظام المحاسبي الموحد		
20246450	1000000	938237550			417485070		520752480		١	الشركة الاولى
33860200	1500000	1147639800		1183000000	516639923		630999867		٢	
		29500000				29500000	29500000		٣	
3200000		105100000					105100000	108300000	٤	
4836250		67526750					67526750	72363000	٥	
2750000	3160000	804010000	201841188		439918820		167250000		٦	
	1000000	62225000		63225000			6225000		٧	
المجموع										
88690000	4730000	1887725000			890989710		996735290		١	الشركة الثانية
2890000	8000000	1144919000		1155809000	245296700		899622300		٢	
4830000	3000000	991959500	505003000		486956500				٣	
المجموع										
20980200	6000000	7946625300			3946794800		3999830500		١	الشركة الثالثة
3216300	3000000	1323096700			446683800		876412900		٢	
		38661500					38661500	38661500	٣	
المجموع										

المصدر: اعداد الباحثة واعتماداً على بيانات القيد المحاسبية في الشركات الثلاثة والخاصة بإيجات القيد في النظام المحاسبي الموحد (واقع الحال) وتطبيق خطوات المعيار IFRS15
*قيمة العقد بعد طرح مبلغ غرامة التأخير وقيمة المواد المطروحة الغير مستخدمة.

وبالاعتماد على تطبيق خطوات المعيار IFRS15 توصلت الباحثة إلى أن إدارة الأرباح موجودة، في الشركات المحلية عينة البحث ويرتبط ذلك برغبة الإدارة للوصول إلى مستوى مستهدف من الربح وكما يلي:

١. الشركة الأولى لاحظت الباحثة

أ. ان جميع العقود من (٧-١) تخص موضوع واحد وهو تكملة انشاء المدينة الترفيهية التي بدا فيها العمل بتاريخ ١٠/١٠/٢٠١٢ حيث تم ابرام العقد الاولي حينه ولم تتوصل الباحثة لأسباب تجزئة هذه الالتزامات بعقود منفصلة ابرمت جميعها خلال العام ٢٠١٤ (٢٠/١/٢٠١٤ - ٢٠/١١/٢٠١٤) والمبينه بالجدول (٥) علما أشار تحفظ مراقب الحسابات في تقريره حول التقارير المالية لعام ٢٠١٤ حول تجزئة العقد , عند الاطلاع على السجلات المحاسبية للشركة وتطبيق خطوات المعيار IFRS15 على هذه العقود تم التوصل إلى أن سبب عملية التجزئة هو ايجاد فرصة للإدارة في إدارة ارباحها للسنوات التالية وبشكل افضل من العقد الواحد وهذه الممارسة يمنعها تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 حيث يتم الاعتراف بالإيراد مع كل ذرعه منجزه.

ب. يتم الاعتراف بالإيراد بعد انجاز المشروع بالكامل ١٠٠٪ وانتهاء فترة الصيانة المحددة بالعقد (II) وفق القوانين و التعليمات النافذة ولكن الاعتراف بالإيراد ضمن الواقع الحالي كما يلي.

جدول (٨) الاعتراف بالإيراد ضمن الواقع الحالي

رقم العقد	فترة الصيانه	تاريخ انتهاء الصيانه	سنة الاعتراف في الواقع الحالي	إدارة الأرباح
1	سنة	٢٠١٦/٤/٢٥	2017	تأجيل الاعتراف
2	3 أشهر	٢٠١٥/١١/٢٠	2016	تأجيل الاعتراف
3	3 أشهر	٢٠١٤/١٢/١٠	2015	تأجيل الاعتراف
4	3 أشهر	٢٠١٤/١٠/٢٨	2014	
5	3 أشهر	٢٠١٤/١١/٢٥	2014	
6	٦ أشهر	٢٠١٦/٧/١٧	2017	تأجيل الاعتراف
7	3 أشهر	٢٠١٥/٤/١٠	2016	تأجيل الاعتراف

المصدر: اعداد الباحثة استنادا الى البيانات والمعلومات الواردة في ملف عقود الشركة الاولى.

عند تطبيق خطوات معيار IERS15 ضمن هذه الخطوات المحددة الاعتراف تمنع هذه الممارسات اذ يتم الاعتراف بالإيراد مع كل ذرعه عمل منجز وبالتالي هذا التطبيق يمنع الإدارة من ممارسة ادارة أرباح العقود

أ. عند تطبيق خطوات المعيار IERS15 يتم تحديد المواد المشتراة والغير مستخدمة والتي بقيت مطروحة في الموقع بمعنى عند تطبيق خطوات المعيار IERS15 ومتطلباته تمنع الإدارة من زيادة المصروفات الخاصة بالعقد حيث يتم تخفيض مبلغ العقد بقيمة هذه المواد الغير مستخدمة والمطروحة في موقع العمل والتي لها التأثير على صافي الدخل وإظهار نتيجة النشاط باقل من حقيقته.

ب. عند تطبيق الخطوة الثانية من خطوات المعيار IERS15 يتم تحديد وتصنيف الالتزامات الأداء وفق جدول تحديد التزامات الاداء (٤) للأعمال وبالتالي في حالة وجود إضافة يتم إشارة لذلك، ولكن تم تغيير قيمة مبلغ العقد (٣) باضافه مبلغ (١٥٠٠٠٠٠) دينار ولم يتم الإشارة إلى اسباب هذه الاضافة سوى كتاب الجهة المستفيدة بتاييد هذه الاضافة....وعليه يمكن التاكيد ان تطبيق الخطوة الثانية للمعيار IERS15 تمنع هذه الممارسة .

٢. الشركة الثانية لاحظت الباحثة

أ. أشار التحفظ الوارد في تقرير مراقب الحسابات لعام ٢٠١٦ حول العقد (١) الى

- وجود زيادة في المصروفات الخاصة بالعقد والتي ادت الى وجود مواد مطروحة في الموقع ولم تستخدم بقيمة ٨٨٦٩٠٠٠٠ دينار تقريبا, ولكن عند تطبيق خطوات IFRS15 تمنع الادارة من زيادة المصروفات الخاصة بالعقد اذا يتم تخفيض مبلغ العقد بقيمة هذه المواد المتبقية في موقع العمل الغير مستخدمة.

ب. يتم الاعتراف بالإيراد بعد الانجاز التام ١٠٠٪ او انتهاء فترة الصيانة المحددة بالعقد وفقا للتعليمات النافذة ولكن سياسة الشركة للاعتراف بالإيراد متغيرة حيث تم الاعتراف بالإيراد وفقا للتعليمات المحلية النافذة في العقد (١) وتم تأجيل الاعتراف بالإيراد للسنة التالية من انتهاء فترة الصيانه للعقدين (٢) و (٣).

....وعليه يمكن التاكيد ان تطبيق خطوات المعيار IFRS15 في الشركة يمنع ادارتها من اتباع هذا التغيير في السياسية بين عقد واخر

حيث يتم الاعتراف بالإيراد مع كل ذرعة عمل منجزه .

أ. على الرغم من انتهاء فترة الصيانة المحددة بالعقد (سنة) وبتاريخ ٢٠١٦/٤/١١ لكن لم يتم الاعتراف بالإيراد ضمن القوائم المالية لعام ٢٠١٦ وعند الاستفسار تبين بأنه تم الاعتراف بالإيراد ضمن القوائم المالية لعام ٢٠١٨ بحجة توقف أعمال الصيانة... وعند الاطلاع على ملف العقود تبين انه تاجيل غير المبرر اذ كيف تكون فترة الصيانة اكبر من فترة العقد وهذا ما يؤكد تحفظ تقرير مراقب الحسابات وغرامة التأخير المفروضة على الشركة عند اجراء التحاسب الضريبي للعامين ٢٠١٦ و ٢٠١٧.... وعليه يمكن التاكيد ان تطبيق خطوات المعيار IFRS15 في الشركة تمنع هذا التاجيل بالاعتراف للإيراد اذ يتم وفقا للمعيار مع كل ذرعه منجزه وهذا يمنع الادارة من ممارسة تاجيل الاعتراف بالإيراد وتحمل غرامة التأخير علما ان مبلغ الغرامة (٥٠٠٠٠٠٠) د. باعتبار الباحثة غير مجدي. واعتمادا على النتائج اعلاه في الشركات الثلاثة عينة البحث تم تاكيد صحة الفرضية الثانية التي تنص على ... (ان تطبيق المعيار IFRS15 يساهم في تحديد الاليات للحد من ممارسات ادارة الارباح)

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

توصلت الباحثة الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وكما يلي:

اولا. الاستنتاجات

١. يوفر المعيار IFRS15 اطار شامل وموحد للاعتراف بايرادات العقود والتي كانت تتضمنها المعايير والتفسيرات التي غالها IFRS18, IFRS15, IFRS13, IAS18, IAS11 مما اسهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.
٢. ان سمات مهنة المحاسبة المحلية لا تتناسب مع متطلبات تطبيق المعيار IFRS15 بسبب وجود كوادر مهنية غير مؤهلة للعمل على تطبيق المعيار.
٣. تنص القوانين والتعليمات المحلية النافذة على الاعتراف بالإيراد بعد انتهاء المشروع بالكامل (١٠٠٪) بضمنها فترة الصيانة وهذا يتنافى مع متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار IFRS15.

ثانيا. التوصيات

١. ضرورة قيام الجهات المنظمة وذات الصلة بمهنة المحاسبة والرقابة والتدقيق المحلي بالزام الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية العمل وفق متطلبات المعيار الدولي IFRS15
٢. ضرورة زج الكوادر المهنية العاملة في الشركات المحلية بدورات تدريبية توفر لهم الخبرة والمعرفة المهنية اللازمة لتطبيق المعيار IFRS15
٣. ضرورة ان يكون هناك توحيد وانسجام بين متطلبات المعيار IFRS15 والقوانين والتعليمات المحلية النافذة وبالاخص الاعتراف بالإيراد مع كل ذرعة منجزه.

المصادر

1. النظام المحاسبي الموحد ، ديوان الرقابة المالية، الطبعة الثانية، بغداد، العراق، ٢٠١١.
2. Kencana Dewi & Mukhtaruddin & Iqbal Agung Prayudha , “Income smoothing and market performance: empirical study on manufacturing companies listed in Indonesia stock exchange,” ٢٠١٨. JOURNAL , Investment Management and Financial Innovations , Vol.15 , No. (1), p^p (106-119). online:
3. https://businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/9975/imfi_2018_01_Dewi.pdf
4. Noikokyris & Giampiero , “Manipulation of profits in Italian publicly-funded healthcare trusts ,” Journal Public Money & Management ,Contemporary Accounting Research, Vol. 33 , No.4 , p^p (1576–1600), 2018. online: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1578539>
5. Konan, Chana & Fengfei, Li Tse & Chun Lin , “Earnings management and post- split drift ,” Journal of Banking & Finance , Volume 101, April 2019 , p^p (136 -146)
6. Franz .D, & Hassabelnaby. H, & Lobo .G, (2014) , “Impact of proximity to debt covenant violation on earnings management,” Rev. Acc. Stud. 19(March): p^p (473–505) [CrossRefGoogle Scholar](#)
7. Ahmad, pour& Ahmad ,Shahsavari ,Masoumeh, (2016) , “ Earnings management and the effect of earnings quality in relation to bankruptcy level ,” (Firms listed at the tehran stock

exchange), Iranian Journal of Management Studiem ,Vol. 9, p^p1-30.

8. Ertan, A. 2016. , "Real Earnings Management in the Financial Industry,". Working paper, London Business School.

9. Mohanram,P.S. , "How To Manage Earnings Management," Journal of Business, Vol. 76, p^p(1-18).2008.

10. C. Karuna, K. R. Subramanyam and F. Tian, "Industry Product Market Competition and Earnings Management," American Accounting Association Financial Accounting and Reporting Section Mid-Year Conference, May 2012.

11. Terry A. Baker, & Thomas J. Lopez ,& Austin L. Reitenga ,& George W. Ruch , " The influence of CEO and CFO power on accruals and real earnings management " Quantitative Journal of Finance and Accounting , January 2019, Volume 52, Issue 1, pp 325–345

<https://link.springer.com/article/10.1007/s11156-018-0711-z>

12. Danny, Lanier JR. & William, F. Wempe,& Morgan, Swink , " Supply Chain Power & Real Earnings Management : Stock Market Perceptions, Financial Performance Effects, & Implications for Suppliers ," Journal of Supply Chain Management 2019, 55(1- 18), 48–70 © 2018 Wiley Periodicals, Inc.

13. Kothari, S. P., Mizik, N., and Roychowdhury, S. (2015). " Managing for the moment: The role of earnings management via real activities versus accruals in SEO valuation. The Accounting Review, 91(2), 559-586.

14. Jackson ,S.B,& Pitman ,M.K., " Auditors & earnings management," the CPA Journal ,Dec.2007.

15. Retnaningtyas Widuri & Jennifer Evelin Sutanto " Differentiation Strategy and Market Competi2019tion as Determinants of Earnings Management "3rd International Conference on Tourism, Economics, Accounting, Management, and Social Science (TEAMS 2018) , Advances in Economics, Business and Management Research, volume 69. P p(171- 176) Copyright © 2019, the Authors. Published by Atlantis Press. This is an open access article under the CC BY-NC license

[\(http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/\)](http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

16. Ronald, S., Ng, S., & Daromes, F. E. (2019). Corporate Social Responsibility as Economic Mechanism for Creating Firm Value. Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management, Vol.3 , No.1,pp (22–36) . <https://doi.org/10.28992/ijSAM.v3i1.69>

17. Zhonghai Yang, & Roger Su,& Shasha Zhou, & Yingmei Li," Earnings Management, Annual Report Patch and Accounting Comparability " International Journal of Business & Management ,Vol. 11, No. 10; 2016 , pp (1-18) .Published by Canadian Center of Science and Education.

18. Ewert, R., and Wagenhofer, A. 2005. Economic effects of tightening accounting standards to restrict earnings management. The Accounting Review 80, 1101-1124

19. Sellami, Mouna & Fakhfakh, Hamadi , " Effect of the mandatory adoption of IFRS on real and accruals- based earnings management: Empirical evidence from France " International Journal of Accounting and Economics Studies, Vol. 2 No. (1) (2014) pp (22-33) , Journal home page:

www.sciencepubco.com/index.php/IJAES

20. Anderson, Crystal , " The Effect of Mandatory Adoption of IFRS on Transparency for Investors " ,International Journal of Accounting and Economics Studies, Vol 7, No 1 Pages: 1-5 (2019) , on line : <https://www.sciencepubco.com/index.php/IJAES>

21. Dalkiliç, A., (2014), "The Real Step in Convergence Project: A Paradigm Shift from Revenue Recognition to Revenue from Contracts with Customers", **International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences**, Vol. 4, issue: 3-4, p^p. (67-84).

22. McCarthy, M. & McCarthy, R., (2014), "Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules – Based Standards and the IASB-FASB Revenue Recognition Model", **Journal of Accounting and Finance**, Vol. 14(6), p^p.(21-43)

23. Munter, P., (2016), "The New Revenue Recognition Standard: Implications for Healthcare Companies", **Management Accounting Quarterly**, Vol. 17, No. 2, pp.30-39.
24. BDO, (2016), "IFRS at a Glance: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", January, pp. 1-4, Available at: [www.bdointernational.com/ services/audit/ifrs/ifrsataglance/documents/ifrs15.pdf](http://www.bdointernational.com/services/audit/ifrs/ifrsataglance/documents/ifrs15.pdf), Accessed at: 15 June, 2016.
25. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2016), "Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards", July, pp. 1-26, Available at: <https://www.aicpa.org>, Accessed at: 21 October, 2016.
26. BDO,(2014), "IFRS in Practice- IFRS 15 Revenue from Contract with Customers", p^p.(1-55)On-line at: <http://www.bdo.global/.../ifrs-in-practice-ifrs15- print.pdf.aspx?>, Accessed at: 18 Sep., 2016.
27. Deloitte (IAS Plus) "**IFRS 15 Revenue From Contract With Customers**" , (On-line), Available: <http://iasplus.com>
28. Ernst & Young, (EY) , (2014), "**A Closer Look at the New Revenue Recognition Standard**", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, June, p^p.(1- 171) (On-line), Available: <http://ey.com>
29. Ernest & Young (EY) , 2014 "**IFRS 15: The Revenue Recognition Standard**", (On-line), Available: <http://ey.com>
30. Klynveid Peat Marwick Goerdeler (KPMG) April 2016 "**IFRS 15 Revenue it's time to engage**", (On-line), Available: <http://home.kpmg.com>
31. Klynveid Peat Marwick Goerdeler (KPMG) June 2016 Revenue Transition Options, what is the best option for your business?", (On-line), Available: <http://kpmg.com>
32. - Dalkılıç, A., (2014), "The Real Step in Convergence Project: A Paradigm Shift from Revenue Recognition to Revenue from Contracts with Customers", **International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences**, Vol. 4, issue: 3-4, p^p. (67-84).
33. Chartered Professional Accountants Canada (CPA), (2015), "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Your Questions Answered", March, p^p. (1-65), Available at: www.cpacanada.ca, Accessed at: 11 May, 2016.
34. - Lehman, S. & Wodka, A., (2014), "Revenue from Contracts with Customers: Understanding and Implementing the New Rules",**Grove Horwath**, Oct., p^p. 1- 18.
35. - PWC, (2014), "**Revenue from Contracts with Customers: The Standard is Final – A Comprehensive Look at the New Revenue Model**", June, pp. 1-25.
36. Munter, P., (2016), "The New Revenue Recognition Standard: Implications for Healthcare Companies", **Management Accounting Quarterly**, Vol. 17, No. 2, p^p.30-39.
37. Lim, Y., & Devi, S. & Mahzan, N., (2015), "Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia", **Advanced Science Letters**, Vol. 21, No. 6, p^p.1781-1785.
38. Deloitte, (2015), "Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: A Practical Guide to Implementation Issues for the Industrial Products and Services Sector", **Deloitte Touché Tohmatsu Limited**, p^p. (1-21).
39. Ernst & Young, (2015), "**Applying IFRS in Engineering and Construction: The New Revenue Recognition Standard**", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, November, p^p. 1-41.
40. Khamis, A., (2016), "Perception of Preparers and Auditors on Revenue from Contract with Customer (IFRS 15): Evidence from Egypt", **Proceedings of 35th International Business Research Conference**, 30-31 May, American University in the Emirates, Dubai, UAE, p^p.(1-19).