Journal of Economics and Administrative Sciences (JEAS)

Available online at http://jeasiq.uobaghdad.edu.iq

دليل إرشادي مقترح لتدقيق الإيرادات في البيئة العراقية على وفق IFRS 15

الباحث/ محمد ابراهيم محمد [1]
شركة عادل اسماعيل حسن الشيبي وشركاؤه
العراق ـ بغداد
mohammad_almarsomii56@yahoo.com

أ.د. بشرى نجم عبد الله المشهداني [2]
جامعة بغداد – كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة
ra.najm@coadec.uobaghdad.edu.i

Received:2/9/2020 Accepted : 6/9/2020 Published :December / 2020

هذا العمل مرخص تحت اتفاقية المشاع الابداعي نَسب المُصنَّف - غير تجاري - الترخيص العمومي الدولي 4.0
Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0)

مستخلص البحث:

دفعت أوجه القصور في المعايير المحاسبية ذات الصلة بالإيرادات ومنها المعايير المحاسبية الأمريكية وكذلك معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع الزبائن" في إطار خطة التقارب بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وعلى وفق متطلبات المشروع المشترك بين المجلسين ، حيث هدف المعيار إلى تحديد الأسس الواجبة للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد بشان الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع الزبون ، ويستند المعيار إلى شروط محددة للإعتراف بالإيرادات من العقد وذلك عندما يقوم طرفي العقد أو أحدهما بتلبية إلتزامات الأداء وتحديداً بعد أن يكون للزبون القدرة على ممارسة السيطرة على المنتج أو الخدمة موضوع العقد ، واستكمالاً لانعكاس تطبيق المعيار على الجانب المحاسبي يهدف البحث الحالي إلى بيان انعكاس تطبيق المعيار على اجراءات تدقيق الايرادات ومن ثم اقتراح الآلية المناسبة لفهم متطلبات المعيار والعمل على إيجاد إجراءات إضافية ومتكاملة نوعاً ما تساعد مراقبي الحسابات في تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية على وفق متطلبات المعيار الجديد.

تنبع أهمية البحث في إطار تقديم الدعم والمساندة العلمية والبحثية للجهود المبذولة من قبل الهيئات الحكومية والمهنية في العراق في تنفيذ توجهاتها الأخيرة بشأن تبني وتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين IAS/IFRS في العراق بحلول عام 2021 وما يتبع ذلك من مهام ملقاة على عاتق أصحاب المهنة ومن بينهم مراقبي الحسابات بشأن صياغة وتنفيذ إجراءات تدقيقية كفيلة بأن تكون كافية ومناسبة لمهمة إبداء الرأي بشأن صدق وعدالة ما تعبر عنه التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية التي سيكون لزاماً عليها تطبيق المعايير المذكورة بحلول عام 2021 ، ومن بين تلك المعايير التي من الممكن أن تثير تحديات في مجال تطبيقها على المستويين المحاسبي والتدقيقي ما يخص معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع الزبائن" وعليه تكمن أهمية البحث في إمكانية إقتراح إجراءات جديدة أو مكملة لإجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية سواء تلك المعدة من قبل ديوان الرقابة المالية الإتحادي أو الإجراءات المصممة من قبل مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية .

[2] أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني – تدريسية في جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة
[1] محمد ابراهيم محمد، شركة عادل اسماعيل حسن الشيبي وشركة ، لتدقيق ومراقبة الحسابات ، العراق ، بغداد

وتمثل أبرز ما توصل اليه البحث في أن الاجراءات المتبعة حالياً في تدقيق الايرادات تعاني من مجالات قصور عديدة في مجال عملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص طريقة تنفيذه ، وكذلك الإجراءات التنفيذية التي تمكن مراقبي الحسابات من جمع الأدلة اللازمة التي تمكنهم من ابداء رأيهم الفني المحايد ، وعليه تم اقتراح دليل إرشادي يمكن لمراقبي الحسابات إتباعه في اثناء مراحل عملية تدقيق الإيرادات التي يجب الإعتراف بها وقياسها ومن ثم الإفصاح عنها بما ينسجم مع متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15) ، كون هذا الدليل يقدم من وجهة نظر الباحثين اجراءات تفصيلية وواضحة في مجال تقدير مخاطر التدقيق ودراسة نظام الرقابة الداخلية وكذلك ما يتضمنه الدليل المقترح من إجراءات تفصيلية لتدقيق الايرادات على وفق متطلبات المعيار أعلاه .

المصطلحات الرئيسة للبحث: الإيراد ، معيار (IFRS 15) ، تدقيق الإيرادات ، ، الدليل الارشادي المقترح لتدقيق الايرادات على وفق IFRS 15
*البحث مستل من رسالة ماجستير

المقدمة:

بدأ مشروع التقارب بين المجلسين المسؤولين عن صياغة وتطوير معايير المحاسبة (مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB) من أجل الحد من تلك الاختلافات من خلال مشروع التقارب المحاسبي بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)الذي استغرق سنوات عديدة واثار الجدل في السنوات الاخيرة بسبب الاهمية التي أصبح يكتسبها لا سيما من خلال التغييرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية ومن المعايير التي شملها التغيير ما يتعلق بالاعتراف بالإيراد من خلال الغاء معيار (605) الخاص بـ (GAAP) ومعياري المحاسبة الدوليين (IAS 18) الايراد و (IAS 11) عقود الانشاء ، وإحلال أو استحداث معيار مشترك (IFRS 15) " الإيراد من العقود مع الزبائن" كبديل لهما، ويحدد هذا المعيار كيفية وتوقيت الإعتراف بالإيراد فضلاً عن توافر المعلومات والإبلاغ لمستخدمي القوائم المالية بشكل أكثر وضوحاً ، ومن المسوغات التي دعت لإصدار هذا المعيار هو ازالة التناقض والتعارض بين المعايير السابقة وتقديم أنموذج شامل للإعتراف بالإيراد يطبق على مجموعة واسعة من المعاملات والصناعات .

وأن هذا التغيير سيرافقه تغييراً في عملية تدقيق الإيرادات على وفق المعيار الجديد كون المعيار شمولي ولا يخص نوع معين من الانشطة الاقتصادية ، وعليه يهدف البحث الحالي في مناقشة انعكاس تبني IFRS 15 على عمل مراقبي الحسابات ومساعديهم والإجراءات المتبعة من قبلهم لإنجاز مهمة التدقيق، وكذلك الحاجة إلى اقتراح دليل ارشادي يتبعه مراقبي الحسابات عند تدقيق بند الإيراد في البيئة العراقية .

المحور الأول / الإيراد ـ التعريف وشروط الإعتراف وأسس القياس

يوجد العديد من التعاريف التي تناولت عنصر الإيراد وربما يرجع هذا بالدرجة الأولى الى التركيز على قياس الايرادات وتوقيت الاعتراف بها ، حيث عرف المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين في نشرة المصطلحات المحاسبية (2) الإيراد بأنه "نتيجة بيع السلع وتقديم الخدمات والذي يقاس عن طريق ما يتكبده الزبائن والمستأجرين لقاء السلع المستلمة أو الخدمات المقدمة اليهم، ويشمل ايضا مكاسب بيع وتبادل الاصول والفوائد والزيادات الاخرى في حقوق الملكية باستثناء تلك الزيادات عن طريق اصحاب حقوق الملكية" (AICPA, 1955: 34) ويعرف Belkaoui الإيراد على أنه "أنتاج الوحدة الاقتصادية الناتج عن انتاج السلع أو تقديم الخدمات خلال فترة زمنية معينة" (Belkaoui, 1981: 10)، بينما يعرف Wolk وأخرون الإيراد بأنه " الزيادات الإجمالية في الأصول أو الانخفاضات الإجمالية في الخصوم المقاسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام والتي تنتج عن تلك الأنواع من الأنشطة الموجهة للربح " (Wolk et.el, 2013: 467) ، اما (IASB) فقد عرف الدخل " بأنه الزيادات في الأصول، أو النقصان في الخصوم، مما يؤدي الى زيادات في حقوق الملكية ، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية" (IASB,2018:4).

وتعد المبادئ التي توضع للاعتراف بالإيراد لأغراض إعداد التقارير المالية مبادئ اساسية ومقبولة عموماً وهذه المبادئ لم تتغير منذ عقود ، ومع ذلك فقد أصبحت المعاملات التجارية أكثر تعقيداً بمرور الوقت فقد تم توسيع وتطوير هذه المبادئ بطريقة مجزأة لوضع معايير تشمل قواعد تفصيلية لأنواع معينة من مشاكل الاعتراف بالإيراد حيث تعددت هذه القواعد التي تتناول جوانب مختلفة من الاعتراف بالإيراد (Steven, 2007: 1). وبشكل عام يعترف بالايراد في قائمة الدخل عندما تنتج زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة الاصول أو انخفاض الالتزامات والتي يمكن قياسها بشكل موثوق به، وهذا يعني أن الاعتراف بالايراد يتم بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة الاصول أو الانخفاض في الالتزامات، وأن الاعتراف بالايراد هو تطبيق لمعايير التحقق الواردة في الاطار المفاهيمي الحالي مثلاً اشتراط ضرورة اكتساب الايراد، ولكن تتوجه تلك الاجراءات عموما الى ان تقتصر بنود الدخل التي يتم الاعتراف بها على تلك البنود التي يمكن قياسها بشكل موثوق به وتوفر درجة كافية من التأكيد (IASB,1989; 92-93). ويلخص هندريكسن عملية الاعتراف بالايراد في القوائم المالية بوجوب توافر المعايير الآتية (Hendrickson ,1990 :331) :

أ- أن تكون الوحدة الاقتصادية قد أضافت قيمه اقتصادية لمنتجاتها .

ب- القدرة على قياس مقدار الايرادات.

ت- إمكانية التحقق من القياس وبعده عن التحيز.

ث- القدرة على قياس المصروفات المرتبطة بهذه الايرادات بدرجة عادلة من التأكد.

وينص مبدأ الاعتراف بالإيراد على أن الإيراد يعترف به عندما (Kieso, Wegant, 2014 :935) :

1. يكون محققاً أو قابلاً للتحقق : تعد الإيرادات محققة عند مبادلة السلع أو الخدمات بالنقد أو حقوق نقدية، كما تكون الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون الأصول التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية في عملية التبادل قابلة للتحويل بشكل سريع الى مقادير معلومة من النقدية.
2. يتم إكتسابه بواسطة الوحدة الاقتصادية: يعد الإيراد مكتسباً عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بصورة جوهرية بأداء ما يلزم عليها أداؤه لتكتسب المنافع الممثلة في هذه الإيرادات ، بمعنى عندما تكتمل عملية إكتساب الإيراد أو توشك على الاكتمال.

ويتضح مما سبق ان الاعتراف بالايراد يشكل نقطة جدلية فقد يجتمع البعض على انه في الغالب يتم الاعتراف بالايراد عند تحقق الحدث الهام (الحاسم) متمثلاً بنقطة البيع والتسليم حيث عندها تنتقل المنافع والمخاطر المرتبطة بالملكية الى الزبون وعندها يمكن تقدير قيمة الايراد والتكاليف المرتبطة بها بشكل معقول وموثوق فيه ، ولكن هذا لا ينطبق على جميع الحالات فهناك نقاط اعتراف مختلفة التي عندها تعترف الوحدة الاقتصادية بالايراد والتي تعرف بالأسس البديلة للاعتراف بالايراد.

ويتم قياس الايراد على اساس قيمة السلع والخدمات التي يتم مبادلتها في صفقات مستقلة وتتمثل هذه القيمة أما صافي النقد الموازي أو القيمة الحالية المخصومة للنقد المستلم أو الذي سيتم استلامه مقابل تبادل سلع وخدمات الوحدة الاقتصادية مع الزبائن (Belkaoui, 2009 : 332) . وحدد معيار المحاسبة الدولي 18 قياس الايراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام وتتحدد قيمة الايراد الناتج عن أية عملية عادة بالاتفاق بين الوحدة الاقتصادية والمشتري أو المستخدم الاصلي وتقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الاخذ في الحسبان أي خصم تجاري أو خصم كمية تمنحه الوحدة الاقتصادية (Muhammad 39 : 2016 ,) .

المحور الثاني / متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15)

جاء المعيار IFRS 15 كما في غيره من معايير الابلاغ المالي الدولية ثمرة المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتطوير متطلبات متوافقة ومشتركة لموضوع الايراد تعمل على (EY, 2017 : 7) :

1. إزالة التناقضات والضعف في المعايير الحالية للأعتراف بالإيرادات وإثباتها في السجلات المحاسبية.
2. توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات.
3. تحسين قابلية المقارنة بين ممارسات الإعترف بالإيرادات عبر الصناعات والوحدات الاقتصادية داخل تلك الصناعات والتشريعات وأسواق رأس المال.
4. تقليل تعقيد تطبيق متطلبات الإعترف بالإيرادات عن طريق تقليل حجم المعايير والتفسيرات ذات الصلة.
5. توفير المزيد من المعلومات المفيدة للمستخدمين من خلال متطلبات الافصاح الموسعة.

ويتمثل المبدأ الأساسي للمعيار (IFRS 15) في أن الوحدة الاقتصادية تعترف بالإيرادات التي تصور نقل البضائع أو الخدمات الموعودة إلى الزبائن بمبلغ يعكس التعويض الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات ، وحيث تعترف الوحدة بالإيرادات وفقا لهذا المبدأ الأساسي من خلال تطبيق الخطوات الآتية (HM Treasury, 2017 : 2) :

الخطوة الأولى: تحديد العقد (العقود) مع الزبون

يجب على الوحدة الاقتصادية اولاً تحديد العقود التي تدخل في نطاق المعيار، حيث ينص المعيار الدولي للأبلاغ المالي رقم 15 على أنه يمكن أن يكون العقد مكتوباً أو شفوياً أو ضمنياً من خلال الممارسات التجارية المشتركة، وبطبيعة الحال فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB بتحديد العقود وشروطها التي تدخل ضمن نطاق هذا المعيار بوضوح بواسطة المعيار الجديد لتجنب أي تضليل، وبموجب المعيار الدولي للأبلاغ المالي 15 ، يعرف العقد بأنه "اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ" (Maxime ،2016; 6).

ومما سبق يبين ضرورة ان يكون العقد ذو جوهر تجاري لأنه بدون ذلك سيؤدي الى دخول الوحدة الاقتصادية في معاملة ذات عواقب اقتصادية وفق ما حدده المعيار (IFRS 15)، وهذا الشرط لم يحدده المعيار (IAS18).

الخطوة 2: تحديد التزامات الأداء في العقد

يمثل التزام الأداء وعد في العقد لتوفير سلع أو خدمات إلى الزبون ، قد يكون هذا الوعد صريحاً أو ضمنياً أو ربما استناداً إلى الممارسات التجارية المعتادة ، لتحديد ما إذا كان هناك التزام بالأداء يجب على الوحدة تقديم سلعة أو خدمة مميزة ، وأن المحاسبة عن العقود او الصفقات التي يوجد التزام أداء واحد يعد سهلاً ومع ذلك ، قد يكون للعديد من العقود أكثر من التزام أداء واحد ، لتحديد ما إذا كان يتعين على الوحدة حساب التزامات الأداء المتعددة ، فيجب تحديد فيما إذا كان السلعة او الخدمة متميزا في العقد فإذا كان التزام الأداء لا يعتمد بشكل كبير على الوعود الأخرى الواردة في العقد أو يرتبط بها ، فينبغي عندئذٍ حساب كل التزام أداء على حدة ، وعلى العكس إذا كانت كل من هذه الوعود مترابطة ومتشابكة يتم دمج هذه الوعود والإبلاغ عنها كالتزام أداء واحد (Keiso et al ,2016 : 889).

الخطوة 3: تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة هو أجمالي المبلغ الذي من المتوقع أن يتم تحصيلة من قبل الوحدة في حالة الالتزام بالأداء المحدد في العقد مع الزبون ، وان هذا المبلغ من الممكن ان يتغير حيث تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض النقدي الذي وعد به الزبون على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة فأن الوحدة الاقتصادية يجب ان تأخذ في الحسبان كل من (EY,2015; 18) :

1. التعويضات المتغيرة.
2. وجود عنصر تمويل هام في العقد (القيمة الزمانية للنقود).
3. العوض الغير نقدي.
4. العوض النقدي المستحق للزبون.

الخطوة 4: تخصيص سعر المعاملة لالتزامات الأداء في العقد

ينص المعيار على أنه ينبغي تخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء في مبلغ يوضح مقدار العوض الذي تتوقع الوحدة الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات الموعودة إلى الزبون ، حيث أن هذا يعكس المتطلبات الأساسية المتعلقة بتحديد التزامات الأداء وتحديد سعر المعاملة ، ويعمل معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 على تفعيل هدف تخصيص سعر المعاملة من خلال اشتراط تخصيص سعر المعاملة افتراضياً بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة ، عندما يكون مجموع أسعار البيع المستقلة لكل التزام أداء يساوي سعر المعاملة ، فإن رقم الإيرادات سيعكس الإيرادات التي كان من الممكن الاعتراف بها إذا تم إدراج كل التزام أداء في عقود منفصلة (EFRAG, 2016 : 15,16).

الخطوة 5: الإعتراف الإيرادات عندما تفي الوحدة الاقتصادية بالتزام الأداء

يعبر (IFRS 15) عن اعتراف الوحدات بالإيرادات عندما تفي الوحدة بالتزام الأداء من خلال نقل السلع أو الخدمات التي وعدت بها إلى الزبون، حيث تكون السلع والخدمات قد تم تحويلها إلى الزبون عندما يتحكم في الأصول ذات الصلة ، ويتم إثبات الإيرادات فقط عندما يتم تحويل المخاطر والمكافآت إلى المشتري ، وعدّ المعيار أن توقيت تحديد الإيرادات من المرجح أن يتغير ، حيث تركز نماذج الاعتراف على وفق معيار الابلاغ المالي الدولي 15 ومعيار المحاسبة الدولي 18 على مفاهيم مختلفة. على سبيل المثال ، قد يسيطر الزبون على أحد الأصول بينما لا تزال الوحدة تتحمل مخاطر تتعلق بنقل هذا الأصل ، وعليه سيتم في هذه الحالة إثبات الإيرادات قبل النقل بموجب المعيار الدولي للأبلاغ المالي 15 (Maxime, 2016 ؛13).

ويوضح الجدول في أدناه أبرز مجالات الاختلاف بين (IAS 18) و (IFRS 15)

جدول (1) أبرز مجالات الاختلاف بين IAS 18 و IFRS 15

ت	التفاصيل	IAS 18	IFRS 15
1	هدف المعيار	شرح المعالجات المحاسبية للإيراد من خلال تفسيرات متعددة لأنواع محددة من المعاملات والأحداث.	نشر مبادئ محددة للاعتراف بالايراد التي يجب على الوحدة الاقتصادية اتباعها للتقرير عن معلومات تتعلق بطبيعة ومبلغ وتوقيت الاعتراف بالايراد وحالات عدم التأكد المصاحبة لإمكانية التحصيل الناتج عن عدم وجود عقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون عن طرق معيار موحد.
2	نطاق المعيار	نماذج لانواع محددة من الايراد مثل بيع السلع وتقديم الخدمات واستخدام موجودات الوحدة الاقتصادية.	نموذج موحد يتكون من خمس خطوات للاعتراف وقياس الايراد.
3	قياس الإيرادات	تقاس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للوحدة الاقتصادية.	يقاس الايراد بقيمة سعر المعاملة التي يتم توزيعها على السلع والخدمات التي تم تحويلها الى الزبون ويعتمد القياس على القيمة التي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليها.
4	الاعتراف بالايراد	يتم الاعتراف بالايراد فور انتهاء الترتيبات التعاقدية والاتفاقيات المتعلقة بنقل المنافع والخدمات المرتبطة بالسلع والخدمات، حيث يتحقق الايراد عند وجود توقع كافي بان المنافع الاقتصادية ستتدفق الى الوحدة الاقتصادية، وأن شروط التحقق تختلف حسب مصدر الايراد (بيع السلع ، تقديم الخدمات ، واستخدام الغير لموجودات الوحدة الاقتصادية).	يتمثل المبدأ الأساسي IFRS 15 في أن الوحدة تعترف بالإيرادات لتصوير نقل السلع أو الخدمات الموعودة إلى الزبائن بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الحصول عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات. لتطبيق هذا المبدأ ، ينص المعيار 15 على نموذج لإثبات الإيرادات من خمس خطوات تمت الاشارة اليها في أعلاه.
5	توقيت الاعتراف بالإيرادات	يعتمد توقيت الاعتراف بالإيرادات من بيع السلع بشكل أساسي على نقل المخاطر والمكافآت ، أما تقديم الخدمات فيعتمد على نسبة الانجاز في تاريخ البيانات المالية .	يركز IFRS 15 على توقيت انتقال السيطرة على هذه السلع إلى الزبون. بمعنى أن على الوحدة بموجب IFRS 15 الاعتراف بالإيرادات عندما تفي الوحدة بالتزام الأداء من خلال نقل سلعة أو خدمة وعدت بها إلى الزبون مع مرور الوقت أو في نقطة زمنية محددة.
6	أسلوب تحديد الإيرادات وتخصيصها للسلع والخدمات ضمن العقد	لا يوفر IAS 18 دليلاً محدداً للحكم عند تحديد السلع والخدمات ضمن العقد ثم لتخصيص الإيرادات لتلك السلع والخدمات المحددة ، بل يتم تطبيق معايير الاعتراف في هذا المعيار عادةً بشكل منفصل على كل معاملة.	IFRS 15 يتطلب تخصيص الإيرادات من العقد لكل سلعة أو خدمة مميزة مقدمة على أساس سعر بيع مستقل نسبي.

7	تأثير القيمة الزمنية على الإيرادات	لا يتم الاحتفاظ بأي ترتيب تمويل محدد لأي إيرادات مؤجلة مستلمة أو مستحقة القبض نقداً أو ما يعادلها ، عندما يشكل الترتيب معاملة تمويل بشكل فعال ، يتم تحديد القيمة العادلة للمقابل عن طريق خصم جميع الإيصالات المستقبلية باستخدام سعر فائدة محسوب.	يتم احتساب عنصر التمويل ، إذا كان مهماً ، بمعزل عن الإيرادات. ينطبق هذا على المدفوعات مقدما وكذلك المتأخرات ، ولكن لا يوجد عنصر تمويل اذا كانت الفترة بين الدفع ونقل البضائع أو الخدمات أقل من عام واحد.
8	الافصاح عن الايرادات	يتم الافصاح عن مقدار ايراد الذي تم الاعتراف به كإيرادات في الفترة الحالية مع الافصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد الايرادات خلال الفترة الحالية .	يتم الافصاح عن المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالعناصر الآتية: 1.العقود التي بين الوحدة الاقتصادية والزبائن. 2.الاحكام الجوهرية والتغيرات التي تم اتخاذها عند تطبيق المعيار على عقود الوحدة مع الزبائن. 3.أي اصول تم الاعتراف بها نتيجة تكاليف الحصول على العقود أو تكاليف إتمام العقود.

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على IAS 18 و IFRS 15.

المحور الثالث / إجراءات تدقيق الإيرادات

أولاً : مقدمة عن تدقيق الإيرادات

في ظل المناخ الاقتصادي الصعب والمتقلب الذي يشهده العالم يجب على الجميع النظر بعناية في جميع جوانب العمليات التجارية لتقليل الهدر وزيادة الكفاءة ، ولا تزال الإيرادات تمثل المجال الرئيسي للاحتيال وإساءة الاستخدام التي تتطلب ضوابط داخلية قوية وشاملة ، حيث أصبحت هذه الضواط في مجال الإيرادات أكثر أهمية الان من اي وقت مضى (Heinze et.el, 2010: 57). ويعد فهم عملية الإعتراف بالإيراد أمراً رئيسياً عند تدقيق الإيرادات ، حيث يجب أن يتم الإعتراف بالإيراد وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها حتى يمكن للمدقق إصدار تقريراً غير متحفظ ، وتتكون عملية توليد الإيراد بصفة عامة من عملية بيع أحد منتجات الوحدة الاقتصادية أو تأدية أحد خدماتها ، وتؤثر سياسات الوحدة الاقتصادية للإعتراف بالإيراد على كيف يتم تشغيل ومعالجة العمليات وكيف يتم المحاسبة عنها في التقارير المالية ، لذلك يتعين على مراقب الحسابات أن يتفهم سياسات الوحدة في الإعتراف بالإيراد من أجل أن يتم تدقيقها (Lofty , 2006 : 61). وتجدر الاشارة إلى ان تحديد مفهوم الإيراد وقياسه وإثباته بالدفاتر ليس عملية سلهة بل أن الواقع العملي يشير الى صعوبات عديدة فقد يؤدي أتباع أساس معين للتحقق أو الإثبات إلى إثارة العديد من الاعتراضات من قبل المستخدمين أو المحاسبين انفسهم ، لذلك يجب على مراقب الحسابات أن يكون ملماً بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليين ، كما يجب على مراقب الحسابات استخدام مهارته وخبراته وحكمه المهني في التوصل الى أفضل النتائج في سبيل أن تكون التقارير المالية عادلة وصادقة (Jemaah, 2012: 71). وتعد مهمة التحقق من عناصر قائمة الدخل أحد المهام الاساسية المفروضة على مراقب الحسابات والتي لا يستطيع اتمام عملية الفحص والتدقيق بدون الانتهاء منها ، فالمعيار الرابع من معايير اعداد التقرير يقتضي أن يبدي مراقب الحسابات رأيه في التقارير المالية كوحدة واحدة ، أو بمعنى اخر أن يبدي رأيه في مدى صحة وسلامة التقارير المالية للتعبير عن المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع كوحدة واحدة
(Al-Sabban , Ibrahim, 2012: 199).

مما سبق يتبين أن عملية تدقيق الإيرادات تعد من أهم واخطر الحسابات حيث تنطوي على العديد من الحالات الاحتيالية المتعمدة في الإيرادات عن طريق إنشاء معاملات وهمية أو عن طريق تسجيل إيرادات قبل تحققها، وكذلك الاعتراف غير الصحيح بالإيرادات التي تعد من أكثر الطرق شيوعاً للإبلاغ عن تقارير مالية غيرة صحيحة ، فعلى مراقب الحسابات التحقق من وجود هذه المعاملات وهي تخص الوحدة الاقتصادية والتأكد من المعالجة الصحيحة للإيراد وفقاً للمعايير المطبقة وانه يخص الفترة الحالية وجمع الأدلة الكافية التي تزيل الشك حول الإيرادات.

ثانياً: أهداف تدقيق الإيرادات

يوجد العديد من الاهداف من تدقيق الإيرادات وكما موضح ادناه (Al-Haddad , 2010: 642):

1.التحقق من صحة أرصدة الإيرادات الظاهرة بحساب الأرباح والخسائر.
2.التأكد من أن الإيرادات المدرجة بحساب الأرباح والخسائر قد تحققت فعلاً تطبيقاً لمبدأ تحقق الإيراد.
3.التأكد من سلامة تبويب الإيرادات والفصل بين الإيرادات من النشاط العادي للوحدة الاقتصادية عن تلك الإيرادات الأخرى المتأتية من الأنشطة العرضية والتي لا تدخل ضمن النشاط العادي للوحدة.

وعلى حسب ما عرض اعلاه يمكن القول أن الغرض من تدقيق الإيرادات هو التحقق من الوجود والحدوث للعمليات والارصدة الخاصة بتلك المعاملات ، كذلك التحقق من اكتمال جميع المعاملات والتعديلات التي تمت وانها تخص السنة موضوعة التدقيق ، وأن الحقوق والتزامات الذمم المدينة تمثل التزامات قانونية على الاخرين ، والتحقق من التقييم لمعاملات البيع وكذلك تقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والتحقق من اسس احتسابه ، وعلى مراقب الحسابات التحقق من الافصاحات المتعلقة بالمعاملات التي تنتج عنها الإيرادات وانها تظهر بصورة حقيقية في التقارير المالية.

ثالثاً: إجراءات تدقيق الإيرادات

تعتمد عملية الاعتراف بالإيرادات على حقائق وظروف معينة، وكذلك على المبادئ المحاسبية والممارسات التي يمكن أن تختلف حسب طبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة الاقتصادية ، فيقوم مراقب الحسابات عادةً بتطوير إجراءات التدقيق بناءً على فهم مراقب الحسابات للوحدة الاقتصادية وبيئته بما في ذلك تكوين الإيرادات ، والسمات المحددة لمعاملات الإيرادات ، واعتبارات النشاط أو الوسط الذي تتعامل فيه ، اذا كان هناك خطر محدد يتمثل في وجود أخطاء مادية بسبب الغش الذي ينطوي على الاعتراف غير الصحيح بالإيرادات ، فقد يقوم مراقب الحسابات ايضاً (SAS No,99: SAS No,113, 2001: 1736):

1.تنفيذ الإجراءات التحليلية الموضوعية المتعلقة بالإيرادات باستخدام البيانات المصنفة على سبيل المثال مقارنة الإيرادات المفصح عنها للفترة الحالية والفترة السابقة.
2.التواصل مع الزبائن حول بعض شروط العقد ذات الصلة وغياب الاتفاقيات الجانبية، مثل شروط التسليم والدفع وحق الارجاع.
3.الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في الوحدة فيما يتعلق بالمبيعات أو الشحنات قرب نهاية الفترة ومعرفتهم باي شروط غير عادية مرتبطة بهذه المعاملات.
4.التواجد الفعلي في موقع واحد أو اكثر في نهاية الفترة لمراقبة البضائع التي يتم شحنها أو التي يتم تجهيزها للشحن.
5.بالنسبة للحالات التي يتم فيها بدء معاملات الكترونياً والتصريح بها ومعالجتها وتسجيلها ، يتم اختبار ضوابط الاختبار لتحديد ما اذا كانت توفر ضماناً بحدوث معاملات الإيرادات المسجلة وتسجيلها بشكل صحيح.

ويرى الحداد أن إجراءات تدقيق الإيرادات تتكون من (Al-Haddad , 2010: 643-644):

1.التحقق من سلامة إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالعمليات الخاصة بالإيرادات وأنها محكمة وفعالة.
2.التدقيق المستندي لعينة اختبارية من الإيرادات والتحقق من طبيعتها وقيمتها ومن صحة التوجيه المحاسبي لها ومن دقه العمليات الحسابية.
3.التحقق من أن قيم الإيرادات المدرجة بحساب الأرباح والخسائر قد تحققت فعلاً بمطابقة دفاتر النقدية وسجلات وحسابات المدينين بحسابات الإيرادات التحليلية.
4.التأكد من اتخاذ الإجراءات الادارية والقانونية في حالة بيع الأصول خاصة المخردة منها ، الاطلاع على التقارير الفنية المعدة بشأنها ، والاطلاع على كشوفات الجرد الخاصة بها ، والتحقق من حصول الوحدة الاقتصادية على موافقة بالبيع من اللجنة الشعبية العامة النوعية التابعة لها الوحدة الاقتصادية.
5.الاطلاع على عقود السندات والاتفاقيات الخاصة بمنح القروض والمستندات المتعلقة بالاستثمار في السندات ، والتعرف على شروطها وقيم السندات ومبالغ الفروض والفوائد المترتبة على السندات وغيرها من الأمور ذات العلاقة ، للتأكد من صحة المبالغ المثبتة كإيرادات نتيجة تلك الأنشطة.

مما سبق يتبين ان اجراءات تدقيق الإيرادات تعد غير كافية للتحقق من صحة الإيرادات المعترف بها في القوائم المالية وهي بذات الوقت متعددة بسبب تعدد الاصدارات المحاسبية التي تعالج عملية الإبلاغ عن الإيرادات ، وأن هذه الاجراءات تعاني من ضعف في عملية تقييم مخاطر التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك ضعف في الاجراءات التحليلية التي تمكن مراقبي الحسابات من جمع الادلة الكافية التي تساعده من ابداء راي فني محايد.

المحور الرابع / الإبلاغ عن الإيرادات وإجراءات تدقيقها في البيئة العراقية

يتم تحديد تعريف وشروط الإعتراف بالإيرادات وقياسها في الوحدات الاقتصادية العراقية بناءاً على متطلبات النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية العراقية (1) "القياس والافصاح عن عقود الإنشاء" الصادرة عن مجلس القواعد والمعايير المحاسبية ، ويبين الجدول (2) نقاط الإختلاف بين النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (1)و (6) من جهة ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 من جهة اخرى وتحديداً في مجال الإعتراف بالإيراد ومتطلبات قياسه والإفصاح عنه في التقارير المالية :

جدول (2)

مقارنة بين متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي (15) وبين متطلبات النظام المحاسبي الموحد والقاعدتين (1) و (6)

لبيان	معيار الابلاغ المالي الدولي 15	النظام المحاسبي الموحد والقاعدتين (1) و (6)
الهدف	وضع المبادئ التي يجب أن تطبقها أي وحدة اقتصادية للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية حول طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد بشأن الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع الزبون.	تهدف القاعدة (1) إلى : • التعريف بأنواع عقود الانشاء ومفهوم كل نوع منها. • بيان طرق قياس نتيجة النشاط المالي لعقود الانشاء. • بيان المعالجات المحاسبية المعتمدة في مراحل انجاز عقود الانشاء فيما يتعلق بالدفعات المقدمة والسلف والتأمينات والذرعات المنجزة وتلك التي هي قيد الانجاز.
تعريف الإيراد	الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقص في الإلتزامات أو كليهما الذي يؤدي الى زيادة حقوق الملكية بخلاف تلك الزيادات الناتجة عن مساهمات المالكين.	عرف النظام المحاسبي الموارد بانها "إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة إستخدام عوامل الإنتاج، بالاضافة الى الإيرادات العرضية التي تحصل عليها الوحدة من الجهات الاخرى سواء اكان لها علاقة بنشاطها أو لم يكن".
المدخل المعتمد للاعتراف بالإيراد	المدخل المستند الى الميزانية (الأصل- الإلتزام) ، والذي يتم على اساسه الإعتراف بالإيراد في ضوء التغيرات في الأصول والالتزامات المتاتية من عقد محدد مع الزبون.	حدد النظام المحاسبي الموحد المدخل المستند الى الدخل (التحقق-الإكتساب) ، والذي يتم على اساسه الإعتراف بالإيراد الناتج من عملية تبادلية دون مراعاة التغيرات في الأصول والالتزامات على مدار مدة العقد.
تعريف العقد	هو اتفاق بين طرفين أو اكثر يؤدي الى نشوء حقوق والتزامات قابلة للإنفاذ ، ويمكن أن يكون مكتوباً أو شفوياً أو اي وسيلة اخرى متعارف عليها في الممارسات العملية.	تم تعريف العقد ضمن القاعدة المحاسبية (1) بانه "عقد تشييد أو إنشاء موجود أو مجموعة موجودات تشكل مع بعضها البعض مشروعاً واحداً، تحدد بموجبه العلاقة التعاقدية بين طرفين ، احدهما مالك المشروع والاخر القائم بالتنفيذ ويتضمن: المواصفات، الكميات، الأسعار، الزمن، الضمانات، العملات، أسعار التحويل، الشروط المالية، شروط الدفع، السلف، الدفعات، المقدمة، الأمانات، الضرائب، فترة الصيانة، المقاولون الثانويين، مواعيد تقديم الذرعات، الشروط الجزائية، وغيرها

شروط العقد	حسب معيار 15 فأن شروط العقد هي: 1.أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً أو شفاهياً أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأنها ملتزمة بأداء التزاماتها. 2.بإمكان الوحدة الاقتصادية تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها. 3.بإمكان الوحدة الاقتصادية تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها. 4.للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلة الوحدة الاقتصادية نتيجة للعقد). 5.من الممكن حصول الوحدة الاقتصادية على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى الزبون.	لم يحدد النظام المحاسبي ولا القاعدة المحاسبية العراقية (1) اي شروط للعقود.
شروط الاعتراف بالإيراد	وفق المعيار فانه يتم الإعتراف بالإيراد عندما تقوم الوحدة بالوفاء بالتزامات الأداء من خلال نقل السيطرة على السلع والخدمات المتفق عليها الى الزبون وفقاً للخطوات التي حددها المعيار وهي: 1.تحديد العقد مع الزبون. 2.تحديد التزامات الأداء في العقد. 3.تحديد سعر الصفقة. 4.تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء. 5.الإعتراف الإيرادات عندما تفي الوحدة الاقتصادية بالتزام الأداء.	حدد النظام المحاسبي الموحد وفق مبدأ الإعتراف بالإيراد شروط الواجب تحققها لكي يتم الإعتراف به وهما: 1.الاكتساب: والذي يعني اكتمال عملية تولد الإيراد أو الاقتراب من الاكتمال. 2.التحقق: ويعني إمكانية تحويل الاصول غير النقدية الى نقدية أو الى ما هو في حكم النقدية.
قياس الإيراد	يتم الإعتراف بالإيراد على اساس السعر المحدد في العقد وهذا يتطلب من الوحدة الاقتصادية القيام بـ : ـ تحديد سعر الصفقة بعد الأخذ في الحسبان عوامل كثيرة مثل التعويضات المتغيرة ومحددات تقديرها ووجود عنصر تمويل هام في العقد وكذلك التعويضات غير النقدية فضلاً عن التعويضات المستحقة للزبائن. ـ تخصيص سعر الصفقة لكل إلتزام أداء بمبلغ يحدد مقدار التعويضات التي تتوقع الوحدة أن تكون مستحقة لها مقابل تحويل السلع والخدمات، ويتم تخصيص سعر الصفقة إستناداً الى أسعار البيع المستقلة الفعلية أو المقدرة وفقاً لمدخل السوق المعدل أو مدخل الكلفة مضافاً اليها هامش ربح مناسب أو مدخل المتبقي. ـ عندما يتم تلبية إلتزام الأداء في العقود طويلة الاجل بمرور الزمن يتم قياس التقدم في العمل بإعتماد نسبة الإنجاز في حال تمكنت الوحدة الاقتصادية من الوصول الى قياس معقول لنتيجة إلتزام الأداء بموجب طرق الانتاج أو المدخلات وبخلاف ذلك يتم إستخدام طريقة الهامش الصفري.	تناولت القاعدة المحاسبية العراقية رقم (1) طريقتين لقياس نتيجة نشاط عقود الإنشاء وهما: 1. طريقة نسبة الإنجاز: بموجبها يجري قياس نتيجة النشاط لكل فترة محاسبية بالنسبة للعقود التي تمتد فترة تنفيذها لأكثر من فترة محاسبية واحدة ، حيث تقاس الإيرادات المتحققة وفقاً للعمل المنجز من واقع الذرعات المعترف بها من قبل رب العمل في نهاية كل فترة محاسبية. وقد اشارة القاعدة الى ضرورة اعتماد مبدأ الحيطة والحذر عن استخدام هذه الطريقة. وتستخدم هذه الطريقة إذا توفرت الشروط الاتية: • إمكانية التقدير المعقول لنتيجة نشاط العقد والذي يمكن الاعتماد عليه ، أي إمكانية تقدير الإيرادات الاجمالية والتكاليف الإجمالية لكل مرحلة من مراحل الانجاز. • استقرار مستويات الأسعار وانخفاض المخاطر. 2. طريقة العقد المنجز: بموجب هذه الطريقة يعترف بالإيراد فقط عندما ينتهي إنجاز العقد كلياً وقد اشارات القاعدة الى ان أساس الإعتراف بالإيراد بموجب هذه الطريقة يكون عندما ينتهي إنجاز العقد ، أو إذا انتهى الجزء الأساسي ولم يبق لإنجازه الا أعمالاً بسيطة. وتستخدم هذه الطريقة إذا توفرت الشروط الآتية: • صعوبة تقدير تكاليف وإيرادات العقد بالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه. • وجود تغيرات سريعة في مستويات الأسعار.
متطلبات العرض	عندما يقوم أحد أطراف العقد بتلبية الإلتزام المترتب عليه ضمن العقد ، على الوحدة أن تقوم بعرض العقد في قائمة المركز المالي كأصل تعاقدي أو إلتزام تعاقدي استناداً الى العلاقة بين أداء الوحدة	لم يحدد النظام المحاسبي أو القاعدة المحاسبية العراقية (1) اي متطلبات للعرض.

	ومدفوعات الزبون ، وكذلك على الوحدة أن تقوم بعرض منفصل لأي حقوق أخرى للتعويضات غير المشروطة على أنها ذمم مدينة.	
متطلبات الافصاح	لقد حدد المعيار عدد من متطلبات الافصاح منها: 1. الإفصاح عن الإيرادات وأية خسائر انخفاض القيمة المعترف بها بشكل منفصل عن مصادر أخرى للإيرادات أو خسائر انخفاض القيمة من العقود الأخرى. 2. تصنيف الإيرادات لتصور كيف تتأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وحالات عدم التأكد في الإيرادات والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. 3. معلومات حول (أ) أصول والتزامات العقد (بما في ذلك التغييرات في تلك الأرصدة) ، (ب) مقدار الإيرادات المعترف بها في الفترة الحالية التي تم الاعتراف بها سابقا كالتزامات العقد ، و (جـ) مقدار الإيرادات المعترف بها في الفترة الحالية المرتبطة بالتزامات الأداء المستوفاة في الفترات السابقة. 4. معلومات حول التزامات الأداء (على سبيل المثال ، أنواع السلع أو الخدمات وشروط الدفع الكبيرة والتوقيت النموذجي للوفاء بالالتزامات والأحكام الأخرى). 5. وصف للأحكام الهامة ، والتغييرات في تلك الأحكام ، التي تؤثر على مقدار وتوقيت الإعتراف بالإيرادات (بما في ذلك المعلومات حول توقيت الوفاء بالتزامات الأداء ، وتحديد سعر المعاملة ، وتخصيص سعر المعاملة إلى التزامات الأداء) . 6. معلومات حول محاسبة الوحدة عن تكاليف الحصول على العقد أو الوفاء بالعقد .	لم يحدد النظام المحاسبي الموحد اي معلومات حول الافصاح عن الإيراد وقد تمت الاشارة في مبدأ الإفصاح الكافي ضمن مبادئ المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي الى ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية فعطاء مستخدمي هذه البيانات صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية. وكذلك اشارة القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) بما يخص بعنصر الإيرادات فيتطلب الافصاح عن : 1. تفاصيل الإيرادات والمبيعات حسب مصادرها. 2. المبيعات المهمة لقلة من الزبائن. 3. الطريقة المتبعة في الإعتراف بالإيراد. 4. فصل بنود الإيرادات غير العادية ، مع بيان طبيعتها. اما بخصوص عقود الإنشاء فقد أوضحت القاعدة المحاسبية العراقية (1) أنه يجب الإفصاح في البيانات والحسابات الختامية عما يلي: 1. قيمة الأعمال تحت التنفيذ. 2. المبالغ المقبوضة ، والمستحقة عن ذرعات العمل المنجز ، والسلف والتأمينات على حساب العقود للأعمال قيد الإنجاز. 3. التغيير في السياسة المحاسبية المستخدمة لمحاسبة عقود الإنشاء ، وتحديد قيمة الاثار الناجمة عن التغيير وأسبابه.

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على معيار (IFRS 15) والنظام المحاسبي الموحد والقاعدتان المحليتان (1) و (6)

اما اجراءات تدقيق الإيرادات في العراق فأنها تتم استناداً إلى دليل الرقيب المالي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي سنة 2017 ، والذي يعد محدوداً ويخص أنواع معينة من الانشطة الاقتصادية التي تدر إيرادات من خلال بيع التجزئة ، حيث لم يتطرق الدليل الى الانشطة الاخرى المتعددة التي تحقق إيراد من الانشطة التجارية والصناعية والزراعية والخدمية الأخرى ، كما أنه من المفترض أن تكون هناك اجراءات مصممة من قبل شركات ومكاتب التدقيق الخاصة في العراق تستند إلى الانظمة والتعليمات التي تصدر من الجهات المختصة وكذلك معايير التدقيق الدولية ، إلا أن واقع الحال يشير إلى هذه الشركات لا تضع ضمن برامجها إجراءات تخص الإيرادات والتحقق منها.

حيث تم تناول إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات في البيئة العراقية في دليل الرقيب المالي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ضمن الفصل الثاني (نظم الرقابة الداخلية) المبحث العاشر (إجراءات وبرنامج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمبيعات) الذي وضع مجموعة من الإجراءات التي يجب أن يلتزم بها الرقيب المالي عند التدقيق ، وقد تم تقسيم تلك الإجراءات إلى الآتي (Financial Supervisory Guide، Federal Office of Financial Supervision) :

1. التأكد من وجود سجل خاص بطلبيات البيع المستلمة.
2. التأكد من وجود سيطرة على مستندات أوامر طلبيات البيع وتسليم البضاعة كالرقم المتسلسل المطبوع.
3. التأكد من وجود موافقة من قبل مديرية المبيعات على طلبيات البيع قبل قبولها.
4. التأكد من الرجوع الى حدود الائتمان عند الموافقة على طلبيات البيع وعدم وجود أرصدة قديمة موقوفة قبل قبول طلبيات البيع.
5. التأكد من توفر تسجيلات لأوامر طلبيات البيع غير المنفذة.
6. التأكد من دراسة ومتابعة شكاوى واستفسارات العملاء.

7.التأكد من إجراءات تسليم البضاعة الى العملاء.
8.التأكد من التسجيلات المحتفظ بها بخصوص البضاعة المرجعة من العملاء ومطالبات العملاء والتأكد من إجراءات تسجيل البضاعة المرجعة.
9.التأكد من سلامة الخطوات المتخذة لمعالجة إصدار وإرجاع وتسعير الفوارغ.
10. التأكد من وجود صلاحيات واضحة لتحديد الأسعار والمصادقة عليها.
11. التأكد من سلامة تعليمات الخصم وتخويلها.
12. التأكد من وجود سيطرة على قوائم المبيعات (كالرقم المتسلسل) ومن إجراءات توزيع تلك القوام.
13. التأكد من أن قوائم البيع تعد من قبل أشخاص مستقلين عن الموظفين المسؤولين عن :
- التجهيز واستلام المردودات.
- استلام النقود.
- قبول طلبيات البيع.

14. التأكد من الإجراءات المتخذة بخصوص صلاحيات إلغاء قوائم البيع إن تعديلها أو إصدار قوائم البيع المجاني.
15. التأكد من إجراءات توقيع عقود التجهيز الطويلة وكيفية معالجة المبالغ المحتجزة.
16. التأكد من قيام التدقيق الداخلي بتدقيق قوائم البيع من حيث أسعارها وشروطها وتدقيقها حسابياً.
17. التأكد من إجراءات تحضير الإشعارات الدائنة للبضاعة المردودة والسماحات والمطالبات وادعاءات المدينين والتأكد من إجراءات السيطرة على الإشعارات الدائنة غير المستعملة.
18. التأكد من أن الإشعارات الدائنة تحضر من قبل أشخاص مستقلين عن أولئك المسؤولين عن :-
- سجل المردودات .
- أستاذ المبيعات.
- النقد المستلم.

19. التأكد من الإجراءات المتخذة لاحتساب عمولة المبيعات وأن احتسابها قد تم وفق قوائم المبيعات والإشعارات الدائنة.
20. التأكد من الإجراءات المتخذة بخصوص تجهيز البضاعة الى الفروع والطرق المحاسبية لتسجيلها.
21. التأكد من تدقيق سجلات المبيعات دورياً من قبل قسم التدقيق الداخلي.
22. بخصوص البيع النقدي يراعي ما ورد من إجراءات بخصوص برنامج وإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية للنقدية.
23. التأكد من تحضير كشف العملاء شهرياً ودراسته دورياً ومطابقته مع حساب السيطرة.
24. التأكد من أن إجراء قيود التسوية التي تخص أستاذ المبيعات تجري من قبل شخص مستقل عن ماسك السجل.
25. التأكد من الإجراءات المتخذة بخصوص معالجة الأرصدة المستحقة والتأكد من إرسال كشوفات دورية الى العملاء.
26. التأكد من الإجراءات المتخذة لشطب دين معدوم واحتساب الاحتياطي للديون المشكوك فيها. وإنها تتم من قبل شخص مخول ومستقل عن موظفي أستاذ المبيعات وموظفي استلام النقدية.
27. التأكد من صحة تسجيل المبالغ المحصلة والتي سبق وتم اعدامها.
28. التأكد من الإجراءات المتخذة لتسجيل التأمينات المستلمة من العملاء.

وكذلك تناول دليل الرقيب المالي إجراءات تدقيق الإيرادات في العراق ضمن الفصل السادس (إجراءات وبرامج تدقيق حسابات النتيجة) المبحث الثالث (برنامج وإجراءات تدقيق المبيعات والإيرادات الأخرى) حيث وضع مجموعة من الإجراءات التي يجب أن يلتزم بها الرقيب المالي عند التدقيق ، وقد تم تقسيم تلك الإجراءات إلى الآتي (Federal Office of Financial ،Financial Supervisory Guide :2017 (Supervision) :

أولاً : إجراءات تدقيق المبيعات الآجلة

1.اختبار خطوات تنفيذ الطلبات الواردة من الزبائن والسيطرة على الطلبات الغير المنفذة كوجود رقم متسلسل مطبوع مثلاً.
2.الاختبار والتأكد من أن كافة البضائع التي تغادر المنشأة يصدر عنها قائمة بيع.
3.تخويل من أن البيع بالأجل قد حصل بالنسبة لكافة الزبائن وذلك بالتأكيد من حدود الائتمان وعدم وجود أرصدة قديمة.
4.التأكد من صحة تسجيل الفوارغ القابلة للإرجاع وغير القابلة للإرجاع وأسس تسعيرها.
5.اختبار وفحص صحة التسعير والعمليات الحسابية في قوائم البيع كملاحظة الكميات والخصم والتخويل بالخصم وأية استقطاعات أخرى.
6.اختبار وفحص قوائم البيع وأنها مسجلة بصورة صحيحة ، وذلك بتدقيق سجل اليومية والتأكيد من أن كافة قوائم البيع قد تم تسجيلها في سجل اليومية وفحص الترحيلات الى أستاذ ذمم المبيعات (المفردات) وسيطرة الموارد المخزنية.
7.فحص الإجراءات المتبعة لمنح عمولة المبيعات والتأكد من صحة احتسابها بالرجوع الى قوائم المبيعات والإشعارات الدائنة.
8.التأكد من وجود التخويل بالنسبة لقوائم البيع الملغاة.
9.في حالة وجود رسوم مكوس أو استهلاك ، التأكد من صحة احتسابها ومعاملتها.
10. اختبار وفحص الإجراءات والتعليمات المتبعة بخصوص بضاعة الأمانة ، والتأكد من إصدار قوائم بيع بها.
11. التأكد بأن السلع مجهزة بقوائم بيع الى الفروع قد تم معاملتها بصورة صحيحة.
12. اختبار وفحص صحة الجمع في سجل يومية المبيعات.

ثانياً : إجراءات تدقيق مردود المبيعات

13. التحقق من صحة السيطرة على الإشعارات الدائنة غير المستعملة.
14. اختبار وفحص الإشعارات الدائنة بصدد البضاعة المرجعة والسماحات والمطالبات أو ادعاءات المدينين وانها معززة بالمستندات الثبوتية.
15. التأكد من أن كافة السلع المرجعة قد تم تعزيزها بإشعارات دائنة أو بتأييدات بعدم وجود مبالغ تستوجب الدفع للزبون.
16. اختبار وفحص صحة التسعير والعمليات الحسابية في كافة الإشعارات الدائنة والتأكد من أن الإشعارات الدائنة تجري من قبل أشخاص مستقلين عن أولئك المسؤولين عن سجل المردودات وسجل أستاذ المبيعات وسجل النقد المستلم.
17. التأكد من مطابقة قوائم المردودات مع قوائم المبيعات ذات العلاقة.
18. التحقق من أن معاملة شكاوى الزبائن واستفساراتهم تجري بصورة صحيحة.
19. التأكد من أن كافة الإشعارات الدائنة قد رحلت بصورة صحيحة.
20. التأكد مستندياً من أن كافة القيود للإشعارات الدائنة معززة بصورة صحيحة وقد تم الترحيل الى يومية المبيعات وأستاذ المواد المخزنية وحسابات السيطرة.

ثالثاً : إجراءات تدقيق المبيعات النقدية

21. التحقق من صحة معاملة البضاعة المجهزة من المخازن.
22. التأكد من إن سعر المبيعات قد خول بموجب الأنظمة والتعليمات.
23. التحقق من أن مستندات البيع النقدية قد تم السيطرة عليها بصورة صحيحة وإنها تتم من قبل شخص مستقل عن أولئك المسؤولين عن استلام نقود.

رابعاً : إجراءات تدقيق المبيعات غير التجارية

24. التأكد من أن بيع المواد غير التجارية قد تم بعد الحصول على التخويل الصحيح وخاصة الإنقاذ، والتأكد من إن الفواتير سعرت وأحتسب بأسعار صحيحة وتم ترحيل القوائم الى الحسابات المختصة.

خامساً : إجراءات تدقيق أستاذ المبيعات

25. التحقق من أن سجل أستاذ المبيعات يجري مطابقته بصورة منتظمة مع حساب السيطرة وأن ذلك يتم من قبل شخص مستقل عن موظفي أستاذ المبيعات.

26. التحقق من أن كشوفات الحسابات ترسل بصورة منتظمة الى الزبائن وأن تلك الكشوفات يتم فحصها من قبل شخص مستقل عن موظفي دفتر أستاذ المبيعات وموظفي استلام النقود.
27. التحقق من أن الإجراءات لمراجعة وجباية الديون المستحقة وغير المدفوعة تتبع بصورة منتظمة وصحيحة بالرجوع الى فترة الائتمان.
28. التحقق من الإجراءات لشطب الديون المعدومة والتخصيص للديون المشكوك فيها ومعالجة المبالغ المسترجعة تتبع بصورة صحيحة بتحديد المسؤول عن شطب الديون المعدومة وأن هذا الشخص مستقل عن موظفي أستاذ المبيعات وموظفي أستاذ النقود.
29. اختبار الديون المشطوبة خلال السنة والتأكد من عدم وجود تأمين عليها أو أنها مخصومة سابقاً.
30. التأكد من صحة معاملة المبالغ المحصلة عن ديون سبق شطبها.
31. التحقق من أن أرصدة أستاذ مدينو المبيعات محللة بصورة تظهر القوائم غير المسددة بصورة دورية والتأكد من الإجراءات المتخذة للإخبار عن أرصدة الزبائن التي تزيد عن حدود ائتمانها.
32. التحقق من صحة معاملة الفقرات التي حولها اختلاف بين الوحدة والزبائن وأن هذه الاختلافات تعالج من قبل شخص غير مسؤول عن أستاذ المبيعات أو المبالغ المستلمة نقداً.
33. اختبار وفحص مستندات قيد التسوية وأنها مخولة ومعززة ومرحلة الى الحسابات المختصة بصورة صحيحة.
34. اختبار وفحص صحة الجمع في أستاذ المدينون.
35. اختبار وفحص حركة أرصدة التأمينات المستلمة من قبل الزبائن والتحقق من صحة الإجراءات المتخذة لتسجيلها.
36. اختبار وفحص الأرصدة الدائنة في أستاذ المدينين وبين سبب ظهور هذه الأرصدة وكيف تتم معالجتها.

ويتبين مما ذكر في أعلاه أن إجراءات تدقيق الإيرادات التي تناولها الدليل هي إجراءات تخص نوع معين من الإيرادات أو صناعة معينة وهي الوحدات التي تبيع بالتجزئة ولم يتناول باقي الصناعات على الرغم من وجود العديد من المجالات التي تحقق إيرادات منها التجاري والصناعي والخدمي والزراعي فليس كل الوحدات تبيع بضائع فهناك من تقدم خدمات مثل القطاع المصرفي ، كما أن هذه الإجراءات لم تتطرق الى فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق على الإيرادات وتحديد المخاطر التي تعد اساس في تحديد وتكوين رؤية لدى مراقب الحسابات عند تدقيق بند الإيراد ، فضلاً عن أنها لم تتطرق الى التحقق من مبلغ الإيراد المثبت في حساب الأرباح والخسائر والتأكد من المبلغ وكيفية عرضه في القوائم المالية. اما فيما يخص برامج وأدلة التدقيق الصادرة من شركات ومكاتب التدقيق العراقية فلم تتضمن هذه البرامج اي إجراءات لتدقيق الإيرادات.

المحور الخامس / الدليل الإرشادي المقترح لتدقيق الإيرادات في البيئة العراقية على وفق IFRS 15

أولاً : الهدف من الدليل:

يتمثل الهدف الاساسي للدليل بمساعدة مراقبي الحسابات على أداء مهامهم وفق أحدث الطرق والاساليب والمعايير المعتمدة وتطبيق أفضل الممارسات في تدقيق الإعتراف بالإيرادات على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي" IFRS 15 الإيراد من العقود مع الزبائن" في مرحلة التخطيط والتنفيذ واعداد التقرير ، وكذلك يهدف هذا الدليل الى تعزيز قدرات مراقبي الحسابات لتدقيق الإيرادات المتأتية من الانشطة الاقتصادية المختلفة ، فهو يتطرق الى أهم العناصر التي تساعد مراقبي الحسابات في ممارسة عملهم الرقابي والجوانب الواجب الإنتباه إليها لدى بحث مختلف المواضيع المترابطة من قياس واعتراف وافصاح ، فالشفافية في الإيرادات اصبحت اليوم رهاناً مهماً على مستوى الوحدات الاقتصادية المختلفة لما لها انعكاسات على استمرارية الوحدة ، فضلاً عن دورها في تقوية مستويات النمو الاقتصادي فهي تعزز مصداقية الوحدات الاقتصادية وثقة المستثمرين وتساهم في الحد من ظاهرة الفساد والتلاعب.

ثانياً : مقومات الدليل:

يستند الدليل الارشادي المقترح على معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع الزبائن) بحسب متطلباته للإعتراف بالإيراد ، فضلاً عن معايير التدقيق الاساسية (المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني).

ثالثاً : الإجراءات العامة لتدقيق الإيرادات

1. التعرف على بيئة الوحدة الاقتصادية وطبيعة نشاطها ان كان تجاري او صناعي او خدمي.
2. الاطلاع على التعليمات والضوابط التي تحكم عمل الوحدة الاقتصادية.
3. دراسة الهيكل التنظيمي ، والتأكد من تحديد الواجبات والصلاحيات داخل كل وحدة.
4. الاطلاع على تقارير مراقب الحسابات للسنة السابقة والملاحظات المثبتة فيه ومدى الاخذ بها.
5. الاطلاع على اصناف الزبائن الذين تتعامل معهم الوحدة الاقتصادية .
6. التعرف على انواع الإيرادات المتحققة نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية.
7. التأكد من سلامة النظام المحاسبي المتبع في الوحدة الاقتصادية ، ومدى صحة تسجيل القيود المحاسبية من حيث (القياس والاعتراف بالإيراد) في السجلات والافصاح عنه.
8. عند تدقيق الإيرادات يجب على مراقب الحسابات ان يكون حذراً بسبب التنوع في الإيرادات ووجود احتمال كبير للتلاعب أو تضليل في هذا الحساب ، فعلى مراقب الحسابات ان يأخذ في الحسبان المخاطر المتأصلة في الإيرادات وأن يتعرف على مثل هذه المخاطر من خلال خطوات تحليلية لتقييم المخاطر التي تشمل قيام مراقب الحسابات بالآتي:

أ- دراسة قدرة الزبون وسوق العمل الذي يمارس نشاطه فيه ، والحصول على معرفة كافية عن قدرة الزبون من حيث حجم المبيعات وقدرته على الانتفاع من التسهيلات المتاحة.

ب- ان يكون مراقب الحسابات حساساً لحجم الإيرادات التي تسجلها الوحدة اخذا بالحسبان قدراتها الانتاجية وفترات العمل وفترات الاوج في تحقيق الإيرادات وفترات الانخفاض.

ت- مقارنة إيراد السنة موضوعة التدقيق بإيرادات السنوات السابقة لمعرفة أن كان هناك تغير أو ارتفاع أو انخفاض كبير ومعرفة اسبابه.

ث- الاخذ بالحسبان العوامل التي تشجع الادارة على تقديم بيانات مضللة تخص الإيرادات ، من اجل إظهار أداء متميز عن طريق تسجيل معاملات وهمية وغيرها.

رابعاً : دراسة نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات

عند بداية تدقيق الإيرادات يقوم مراقب الحسابات بدارسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالإيرادات دراسة أولية من أجل الحصول على درجة كافية من فهم النظام بحيث يساعد في تحديد المخاطر المخططة ، وتشمل إجراءات فهم الرقابة الداخلية القيام بالخطوات الآتية:

1. الاطلاع على معلومات مراقب الحسابات السابق عن نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات لدى الوحدة والتي حصل عليها من تدقيق السنوات السابقة.
2. القيام بالاستفسارات من الإدارة ومن موظفي الوحدة ، حيث يقوم مراقب الحسابات بتوجيه الأسئلة الخاصة بالإجراءات الرقابية على الإيرادات.
3. قراءة دليل الإجراءات التي تقوم الوحدة بإعدادها والتي تبين تفاصيل إجراءات العمل الخاصة بالإيرادات والسياسات التي وضعتها الإدارة لتحقيق الرقابة الفعالة على الإيرادات.
4. القيام بالفحص المستندي للوثائق والسجلات ، حيث أنه يوجد العديد من المستندات والسجلات ذات العلاقة بعمليات الإيرادات ، وبهذه المراجعة المستندية يستطيع مراقب الحسابات فهم الإجراءات الرقابية وكذلك التحقق من مدى تطبيق الإجراءات التي تم توصيفها في النظام.
5. ملاحظة الأنشطة والعمليات المختلفة الخاصة بالإيرادات.
6. يمكن أن يستخدم مراقب الحسابات خرائط الانسياب التي قد يقوم بإعدادها بنفسه او التي أعدت من قبل الوحدة والتي تبين تسلسل العمليات المختلفة في الإيرادات ، ويمكن أن يستخدم الاستبانة والتي تشتمل على مجموعة من الأسئلة الخاصة بالإجراءات الرقابية المتعلقة بالإيرادات.

خامساً : تقدير مخاطر الرقابة المخططة الخاصة بالإيرادات

يستخدم مراقب الحسابات المعلومات التي تم التوصل إليها لفهم نظام الرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة وهذه العملية تتطلب قيامه بالاتي:

1.يجب أن يحدد مراقب الحسابات إطار يمكنه من تقدير مخاطر الرقابة: اذ يقوم مراقب الحسابات بتحديد العمليات المختلفة في الإيرادات وأهداف التدقيق الخاصة بها وأنواع الإجراءات الرقابية المختلفة ثم تحديد اختبارات الرقابة المرتبطة بهذه العمليات وأهداف تدقيقها.

2.يجب أن يتعرف مراقب الحسابات على أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية للإيرادات.

3.بعد تحديد أنواع الرقابة الموجودة وأوجه القصور يقوم مراقب الحسابات بربط هذين الأمرين مع أهداف التدقيق.

4.تقدير خطر الرقابة لكل هدف من خلال الخطوة السابقة وذلك بالتركيز على كل هدف لوحده ، بحيث يتم تحديد نقاط القوة والضعف في الرقابة على كل هدف.

5.تحديد اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

سادساً : تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالإيرادات

بعد أن يقوم مراقب الحسابات بتقييم نظام الرقابة والوصول الى درجة معقولة من الفهم لنظام الرقابة الداخلية ، فانه يستطيع تحديد مدى قوة أو ضعف هذه النظام ، وبالتالي يستطيع تقدير جدوى التوسع في اختبارات الرقابة من أجل تقليل الاختبارات التفصيلية ، فاذا تبين أنه بإمكان مراقب الحسابات تحقيق قدر مناسب من التخفيض في الاختبارات التفصيلية بسبب إعتماده على قوة نظام الرقابة الداخلية فإنه يستطيع التوسع في الاختبارات. أما اذا استنتج مراقب الحسابات بأن نظام الرقابة الداخلية يعاني من الضعف ، فانه قد يستنتج أنه لا داعي للتوسع في اختبارات الرقابة لان ذلك لن يؤدي إلى تخفيض الاختبارات التفصيلية بشكل يبرر التكاليف التي سيتم تحملها من اجل تنفيذ الاختبارات الاضافية للرقابة.

سابعاً : الإجراءات التفصيلية لتدقيق الإيرادات

الخطوة 1 : تحديد العقد مع الزبون

1. التأكد من وجود عقد مع الزبون ويجب التحقق من توفر المعايير الخمسة في العقود وهي:

أ- التأكد من الموافقة على العقد خطياً أو شفوياً أو وفقاً لممارسات التجارية الأخرى (الممارسات التجارية العرفية) ، والتحقق من أن اطراف العقد ملتزمة بالوفاء بالتزاماتها المنصوص عليها في العقد.

ب- التحقق من تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها.

ت- التحقق من تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها.

ث- التأكد من أن للعقد مضمون تجاري (من المتوقع أن يتغير خطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة نتيجة العقد).

ج- التحقق من إمكانية أن يتم تحصيل التعويضات المقابلة لتبادل السلع أو الخدمات التي تستحقها الوحدة.

2. التحقق من اعادة تقييم العقود مع الزبائن التي لا تستوفي المعايير الخمسة على أساس مستمر لتحديد ما إذا تم الوفاء بهذه المعايير في وقت لاحق.

3. التحقق من اعادة تقييم العقود مع الزبائن التي تفي بالمعايير الخمسة عند وجود هناك مؤشر على حدوث تغير كبير في الوقائع أو الظروف.

4. التأكد من عملية دمج العقود التي تبرم مع نفس الزبون من انها تلبي الشروط الآتية:

أ- التأكد من انه يتم الاتفاق على العقود مع نفس الزبون وبنفس الوقت كشرط اساسي.

ب- التأكد من أن الدمج تم بناء على شرط أو أكثر من الشروط الأتية:

- التحقق من أن التفاوض على العقود كحزمة واحدة ذات هدف تجاري واحد.
- التحقق من أن مبلغ التعويضات في عقد واحد يعتمد على العقد الاخر.
- التحقق من أن السلع أو الخدمات هي التزام أداء واحد.

5. التأكد من أن عمليات تعديلات العقود كانت قد استوفت جميع الشروط الاتية:

أ- حصول موافقة على تعديل العقد من قبل الاطراف المتعاقدة.

ب- ان التعديل يؤدي الى تغير نطاق العقد بسبب إضافة سلع أو خدمات عن تلك الموعد بها بالعقد.

ت- أن التعديل يؤدي زيادة سعر العقد بمقدار المبلغ الذي يعكس سعر البيع المستقل للوحدة للسلع او الخدمات الموعودة الإضافية وأي تعديلات مناسبة على هذا السعر لتعكس ظروف العقد المعني.

ث- أما اذا كان تعديل العقد لا يضيف سلع وخدمات مميزة وكانت السلع والخدمات المتبقية تختلف عن تلك التي تم نقلها الى الزبون فهنا يتحقق مراقب الحسابات من أنهاء العقد الحالي وإنشاء عقد جديد.

الخطوة 2 : تحديد التزامات الأداء في العقد

1. التأكد (هل يصح استخدام مصطلح التحقق ام التأكد افضل) من أن الوحدة قامة بتحديد التزامات الواردة بالعقد ، ويجب التحقق من أن هذا الالتزام هو وعد للزبون بالنقل:

أ- سلعة أو خدمة (أو مجموعة من السلع أو الخدمات) المستقلة (المميزة).

ب- سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة التي هي الى حد كبير لها نفس نمط النقل الى الزبون.

2. التأكد من أن هذا الوعد يفي بشرطين الآتيين:

أ- التحقق من أن كل سلعة أو خدمة مميزة في السلسلة هي التزام أداء يتم تلبيته على مر الزمن.

ب- التحقق من أن الوحدة تستخدم الطريقة نفسها لقياس التقدم الذي تحرزه من اجل تلبية التزام الأداء بنقل كل سلعة أو خدمة مميزة في السلسلة الى الزبون.

3. التأكد من السلعة أو الخدمة على أنها مميزة وتعد التزام أداء منفصل ويتطلب ذلك استيفاء المعيارين الآتيين :

أ- التحقق من قدرة الزبون الاستفادة من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو بالاقتران مع موارد أخرى متاحة للزبون.

ب- التحقق من أن وعد الوحدة بنقل السلعة أو الخدمة الى الزبون يمكن تعريفه بشكل منفصل عن الوعود الأخرى في العقد ، وتساعد العوامل الآتية التحقق من الوعد يمكن تعريفه بشكل منفصل:

- التحقق من أن الوحدة لا تقدم خدمة هامة من دمج السلع او الخدمات مع السلع أو الخدمات الأخرى التي وعد بها في العقد كحزمة تمثل مخرجاً مشتركاً تعاقد معه الزبون.
- التحقق من أن السلعة أو الخدمة لا تعدل أو تخصص لسلعة أو خدمة أخرى وعد بها في العقد.
- التحقق من أن السلعة أو الخدمة لا تعتمد اعتماداً كبيراً على السلع أو الخدمات الأخرى الموعودة.

الخطوة 3 : تحديد سعر المعاملة

1. التأكد من قيام الوحدة بتقدير سعر المعاملة عند بدء العقد بما في ذلك أي مقابل متغير ، والتحقق من صحة التقدير والاسس المعتمدة في هذه التقدير.
2. التأكد من أن الوحدة قد قامت بأخذ العوامل الاتية عند تحديد سعر المعاملة :

أ- التعويضات المتغيرة :

- التحقق من الاسباب التي تجعل العوض متغيراً ، والذي يمكن أن ينشأ من اسباب متعددة مثل (الخصومات، المبالغ المستردة، الائتمانات، الامتيازات السعرية، الحوافز، مكافئات الأداء، الغرامات).
- التحقق من أن الوحدة تتبع احدى الطرق المحددة في معيار 15 (القيمة المتوقعة، المبلغ الاكثر احتمالاً) في تحديد العوض المتغير والتي يجب الالتزام بهذه الطريقة (الثبات) طول مدة كل عقد.
- التحقق من أن الطريقة المختارة توفر تنبؤا أفضل بمقدار التعويضات الذي تتوقع الوحدة أن يكون مستحقاً لها.
- التحقق من تقدير التقديرات درجة عدم التأكد في مقدار الإيراد الذي تتوقع الوحدة أن تتلقاه والتجنب التقديرات المفرطة في التفاؤل بالإيراد المعترف به.
- التحقق من اعادة النظر في تاريخ كل تقرير كلما توفر مزيد من المعلومات والنظر في جميع الأحكام والوقائع والظروف بشأن مبلغ التعويضات المتغيرة.

ب- وجود عنصر تمويل هام في العقد:

- التأكد من أن الفترة بين وقت نقل الوحدة للسلع والخدمات الموعود بها الى الزبون والوقت الذي يدفع فيه الزبون ثمن تلك السلع والخدمات أكثر من سنة واحدة.
- التأكد من وجود فرق بين السعر النقدي للسلع والخدمات وبين العوض النقدي الموعود به (قيمة عقد البيع).
- التحقق من قيم الوحدة من معالجة الفرق بين العوض النقدي الموعود به (قيمة عقد البيع) والسعر النقدي للسلع والخدمات كتكاليف تمويل أو إيرادات تمويل.
- التحقق من قيم الوحدة بأخذ أسعار الفائدة السائدة في السوق ذات الصلة ، ويعكس الخصائص الائتمانية للطرف المتلقي للتمويل.

- التأكد من عدم قيام الوحدة بأخذ عنصر التمويل بنظر الاعتبار التي قد يكون هناك فرق بين توقيت تقديم السلع والخدمات وتوقيت دفع العوض في الحالات الآتية :

➢ الزبون قد دفع مقدماً وقادر على استدعاء السلع أو الخدمات ذات الصلة في أي لحظة (مثل بطاقة الهاتف المدفوعة مقدماً).

➢ أن مبلغ كبير من العوض هو عوض متغير، ويتم تحديد مبلغ أو توقيت ذلك العوض من خلال أحداث مستقبلية لا تقع بصورة جوهرية في سيطرة الوحدة أو الزبون (مثل حقوق المليكة القائمة على المبيعات).

➢ أن توقيت الدفع بالمقارنة مع توقيت توريد السلع أو الخدمات هو لسبب اخر غير عنصر التمويل (مثل إكمال أعمال الصيانة بعد انتهاء العمل من المبنى).

ت- التعويضات غير النقدية:

- التأكد من قيم الوحدة بتحديد سعر المعاملة عن طريق القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة من الزبون.
- التحقق من أن في حالة عدم توفر أو لم تستطع الوحدة تقدير القيمة العادلة للعوض بصورة معقولة ، قامت الوحدة بتحديد العوض عن طريق تقدير ذلك بأستخدام أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الموعود بها الى الزبون.
- التحقق من أن قيام الوحدة بتقييم ما إذا كان الزبون قد سيطر على السلع أو الخدمات التي سيقدمها أو يساهم بها عند تقديمها كعوض غير نقدي.

ث- التعويضات المستحقة للزبون:

- التأكد من وجود بند في العقد يؤدي الى أن تقوم الوحدة بدفع أو تتوقع أن تدفع مبلغ نقدي الى الزبون (أو الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات الوحدة من الزبون).
- التحقق من قيام الوحدة بالمحاسبة عن العوض النقدي المستحق الى الزبون على أنه تخفيض في سعر المعاملة ، وبالتالي تخفيض في الإيراد.
- عندما تقوم الوحدة ببيع سلع أو خدمات وبنفس الوقت تشتري سلع وخدمات من نفس الزبون ، وكان المبلغ المستحق الدفع الى الزبون يتجاوز القيمة العادلة لسلع أو الخدمات المميزة التي تستلمها الوحدة ، فيجب التحقق من قيام الوحدة من احتساب الفرق كتخفيض في سعر المعاملة.
- التحقق من قيام الوحدة بتقدير القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة من الزبون بشكل معقول ، فأن لم تتمكن من ذلك التحقق من قيام الوحدة بخصم المبلغ الكامل للعوض المستحق للزبون من سعر المعاملة.

<u>الخطوة 4 : تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء في العقد</u>

أ- التأكد من قيام الوحدة بتوزيع سعر المعاملة الاجمالي على مكونات العقد بشكل تناسبي على اساس أسعار البيع المستقلة لكل بند من بنود الإيراد في العقد.

ب- التأكد من قيم الوحدة بتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات التي لا يتوفر لها سعر بيع مباشر ، ويتم التقدير عن طريق ثلاث مداخل هي:

- مدخل تقييم السوق المعدل: التحقق من قيام الوحدة من تقييم السوق الذي تعمل به وتحديد السعر الذي يمكن للزبائن دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات ، وكذلك التحقق من أن الوحدة قامت اخذ بالحسبان الاسعار السائدة لدى المنافسين في نفس السوق.
- مدخل التكلفة المتوقعة مضافاً لها هامش ربح: التحقق من أن الوحدة قامت بتقدير والتنبؤ بالتكلفة المتوقعة للسلع أو الخدمات الواردة في العقد مع اضافة هامش ربح مناسب.
- مدخل القيمة المتبقية: التحقق من أن الوحدة قامت بتوزيع الأسعار للسلع أو الخدمات التي يمكن تحديد سعر مستقل لها ويتم تخصيص باقي السعر على السلع أو الخدمات التي ليس لها سعر محدد.

ت- التحقق من تعديلات العقود التي يمكن تغير من سعر الصفقة لأسباب متعددة ، فيتم التحقق من قيام الوحدة من توزيع هذه التغييرات على التزامات الأداء على نفس الاساس الذي كان عليه عند بدء العقد.

ث- اذا كانت تعديلات العقد تقدم إرشادات تحديد سعر المعاملة ، فيتم التحقق من قيام الوحدة بأتباع هذه الإرشادات عند أعادة تخصيص سعر المعاملة على التزام الأداء.

الخطوة 5 : الاعتراف بالإيراد عندما يتم تلبية التزام الأداء في العقد:

1.تلبية التزام الأداء بمرور الزمن :

التأكد من أن الوحدة قامت بالاعترف بالإيراد بمرور الزمن عندما تم استيفاء أحد المعايير الثلاثة الأتية:

أ- يستلم الزبون المنافع المتحققة عن أداء الوحدة ويستهلكها في نفس الوقت الذي تؤدي فيه الوحدة مهامها.

ب- يؤدي أداء الوحدة الى إنشاء أو تعزيز أصل ما يسيطر عليه الزبون خلال إنشائه أو تعزيزه.

ت- لا ينتج عن أداء الوحدة أصل ذي إستخدام بديل للوحدة ويكون لدى الوحدة حقاً قابلاً للإنفاذ في قبض دفعة عن الأداء المنجز حتى تاريخه ، وهنا يتطلب ايضاً :

- **التحقق من أن الوحدة لها الحق القابل للتنفيذ في استلام العوض مقابل التزامات الأداء التي أنجزت حتى تاريخه ويكون قابل للتنفيذ في جميع الظروف.**
- **التحقق من قيام الوحدة بالحصول على التكاليف التي تحملتها فضلاً نسبة من هامش الربح المتوقع والعائد المعقول على تكلفة رأس المال للوحدة عندما يتم إنهاء العقد من قبل الزبون قبل انتهاء التزامات الإداء.**

ث- التحقق من قيام الوحدة بأتباع طرق قياس الانجاز المحددة ويتطلب هذا:

- **يتحقق مراقب الحسابات عند قيام الوحدة بقياس نسبة الانجاز على اساس اسلوب المخرجات من قيم السلع أو الخدمات المنقولة الى الزبون بالتناسب مع السلع أو الخدمات المتبقية الموعود بها بموجب العقد.**
- **يتحقق مراقب الحسابات عند قيام الوحدة بقياس نسبة الانجاز على اساس اسلوب المدخلات من الجهود الوحدة أو مدخلاتها لغرض استيفاء إلتزام الأداء ، بالتناسيب مع مجموع المدخلات المتوقعة في استيفاء ذلك الإلتزام.**

2.تلبية التزامات الأداء في نقطة معينة من الزمن :

ج- التأكد من أن الوحدة قامت بالاعترف بالإيراد في نقطة معينة من الزمن عندما يتم نقل السيطرة على السلع أو الخدمات الى الزبون.

ح- التحقق من توفر المؤشرات الخمسة التي تشير الى أن الزبون قد حصل السيطرة على السلع أو الخدمات وهي:

- **تمتلك الوحدة حقاً حالياً في الحصول على استلام الدفعات مقابل الأصل.**
- **يملك الزبون حقاً قانونياً في الأصل.**
- **يمتلك الزبون الملكية المادية للأصل.**
- **يمتلك الزبون المخاطر والمكافآت الهامة لملكية الأصل.**
- **قبول الزبون للأصل.**

3.الاعتراف بالإيراد دون وجود عقد مع الزبون : التأكد من أنه تم الاعتراف بالإيراد من العقود التي لا تفي بالمعايير الخمسة للعقد في احدى الحالات الآتية :

أ-التحقق من انه ليس لدى الوحدة أية التزامات تعاقدية متبقية لنقل السلع أو الخدمات ، وقد تم استلام جميع المبالغ بشكل جوهري وغير قابلة للاسترداد.

ب- التحقق من انه تم إنهاء العقد ولم يتم استرداد المبلغ المستلم.

ثامناً : الاختبارات الأساسية للأرصدة :

1.الوجود: التحقق من إدراج قيمة الحسابات المختصة بالإيرادات بشكل فعلي في التقارير المالية ، من خلال مقارنة السجلات المحاسبية مع التقارير المالية.

2.الاكتمال: التحقق من أن كافة قيم الحسابات المتعلقة بالإيراد والتي يجب إدراجها في التقارير المالية قد تم فعلاً إدراجها ، من خلال التحقق من السجلات المختصة والتقارير المالية والمقارنة فيما بينها.

3.الدقة: التحقق من أن القيم المدرجة في التقارير المالية يتم تسجيلها بالقيم الصحيحة ، وكذلك التحقق من أن الأستاذ المساعد للحسابات المختصة يتفق مع الأستاذ العام لها الذي بدوره يجب أن يتفق مع القيم المدرجة في التقارير المالية.

4.التبويب: التحقق من تبويب قيم الحسابات المختصة بالإيراد في التقارير المالية على نحو ملائم ، ويتضمن التبويب تحديد ما إذا كان قد تم ادراج قيم الحسابات المختصة بالإيراد في الحساباتها الصحيحة في التقارير المالية.

5.الفصل الزمني: التحقق من أرصدة الحسابات المتعلقة بالإيراد التي تم اظهارها في التقارير المالية تخص السنة موضوعة التدقيق ولا تخص سنة أخرى من خلال التحقق من العمليات المالية التي تتم بالقرب من نهاية السنة المالية في الفترة المالية الصحيحة والمناسبة وذلك فيما يتعلق بجميع الحسابات المختصة بالإيرادات.
6.القيم القابلة للتحقق: التأكد من إدراج الأصول بالقيم القابلة للتحقق حسب القيمة القابلة للتحصيل على تقديرات الادارة وعلى وفق متطلبات IFRS 15 واليس القيمة التعاقدية ، وكذلك ضرورة خصم مخصص الديون المشكوك فيها من الرصيد الدفتري للزبائن لتظهر بالقيمة الصافية.
7.الحقوق والالتزامات: يجب على مراقب الحسابات التحقق من أن الأصول المثبتة في التقارير المالية تعود ملكيتها الى الوحدة الاقتصادية ، وكذلك التحقق من أن للوحدة الاقتصادية حق في الأرصدة المسجلة. ويجب على مراقب الحسابات التحقق من أن الالتزمات المثبتة في التقارير المالية هي التزامات على الوحدة الاقتصادية ويجب الوفاء بها مستقبلاً.

تاسعاً : تدقيق متطلبات العرض والافصاح

1.متطلبات العرض :
أ. التأكد من أن الوحدة تعرض القيمة المدفوعة مقدماً على أنها التزام العقد في قائمة المركز المالي عندما تستلم الوحدة مقابل السلع أو الخدمات مقدماً قبل تحويل تلك السلع أو أداء تلك الخدمات.
ب. التأكد من أن الوحدة تعرض القيمة المستحقة على أنها أصل العقد في قائمة المركز المالي عندما تقوم بتحويل السلع أو الخدمات مقدماً قبل استلام مقابل تلك السلع أو الخدمات ، عندما يكون حق الوحدة في مقابل السلع أو الخدمات مشروطاً على شئ أخر بخلاف مرور فترة زمنية.
ت. التأكد من ان الوحدة تعرض القيمة المستحقة على أنها ذمم مدينة عندما تقوم بتحويل السلع أو الخدمات مقدماً قبل استلام مقابل تلك السلع أو الخدمات ، عندما يكون حق الوحدة في مقابل السلع أو الخدمات مشروطاً على مرور فترة زمنية فقط.
2.متطلبات الافصاح :
أ. التأكد من قيام الوحدة بالإفصاح عن العقود مع الزبائن.
ب. التأكد من قيام الوحدة بالإفصاح عن الأحكام الهامة والتغييرات في الأحكام المتخذة في تطبيق هذا المعيار على تلك العقود.
ت. التأكد من قيام الوحدة بالإفصاح عن أي أصول معترف بها من تكاليف الحصول على العقد أو إبرامه مع الزبائن.
ث. التأكد من قيام الوحدة بالإفصاح عن مقدار الإيرادات المعترف بها في الفترة الحالية التي تم الاعتراف بها سابقا كالتزامات العقد.
ج. التأكد من قيام الوحدة بالإفصاح عن مقدار الإيرادات المعترف بها في الفترة الحالية المرتبطة بالتزامات الأداء المستوفاة في الفترات السابقة.
ح. التأكد من قيام الوحدة بالإفصاح عن معلومات حول التزامات الأداء (على سبيل المثال ، أنواع السلع أو الخدمات وشروط الدفع الكبيرة والتوقيت النموذجي للوفاء بالالتزامات والأحكام الأخرى).

المحور السادس : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1.اتسمت معايير المحاسبة السابقة (قبل صدور IFRS 15) بشأن الإعتراف بالإيراد بكثرة البدائل المتاحة والتي تشكل مرونة يمكن استغلالها من قبل الوحدة الاقتصادية بشكل يخدم مصالحها فضلاً عن كونها معقدة وغير متسقة ، حيث كان هناك تباين في الممارسات العملية لعقود الإنشاءات على سبيل المثال المتشابهة من حيث الجوهر وفق لأسس إعتراف مختلفة بحسب عدّ العقد إما عقد خدمة أو عقد بيع سلعة ، ويرجع ذلك إلى عدم كفاية إرشادات الفصل بين خضوع معاملة عقود الإنشاءات للمعيارين (IAS 18) و(IAS 11) ، فقد يتم المحاسبة عن عقود الإنشاءات المتشابهة اقتصادياً بثلاث طرق ، إما إيراد عقد إنشاءات ، أو إيراد عقد أداء خدمة ، أو إيراد عقد بيع سلعة ، فيما أتسم معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15) بوضع اطاراً مناسباً للإعتراف بالإيراد المتأتي من جميع العقود مع الزبائن من خلال نموذج الخمس خطوات.

2.هناك عدم توافق بين متطلبات النظام المحاسبي الموحد بشأن شروط الإعتراف بالإيراد وأسس قياسه والإفصاح عنه في التقارير المالية وبين تلك الشروط والأسس على وفق معيار (IFRS 15) ، حيث يعتمد النظام المحاسبي الموحد على المدخل المستند الى الدخل (التحقق- الإكتساب) ، والذي يتم على اساسه الإعتراف بالإيراد الناتج من عملية تبادلية دون مراعاة التغيرات في الأصول والالتزامات على مدار مدة العقد ، بينما يعتمد معيار (IFRS 15) على المدخل المستند الى الميزانية (الأصل- الإلتزام) ، والذي يتم على اساسه الإعتراف بالإيراد في ضوء التغيرات في الأصول والالتزامات المتأتية من عقد محدد مع الزبون.

3.لا توجد اجراءات تدقيق متكاملة وموحدة لتدقيق الإبلاغ عن الإيرادات والتحقق من صحته بسبب تعدد الاصدارات المحاسبية التي تعالج عملية الإبلاغ عن الإيرادات ، حيث أن هذه الاجراءات تعاني من:

أ. ضعف في عملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي التي تعد من أهم مسؤوليات مراقب الحسابات وذلك من أجل التوصل الى رأي معقول حول مدى عدالة ومصداقية التقارير المالية وخلوها من أية أخطاء جوهرية.

ب. ضعف في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص طريقة تنفيذه ، حيث يصعب على مراقب الحسابات استخدام حكمة المهني لتقييم النظام والحكم عن كفاءته وفعاليته ، وبالتالي تحديد درجة الاعتماد على هذه النظام والتي ستؤثر على حجم ونطاق الاختبارات التي سيقوم بها .

ت. ضعف في الإجراءات التنفيذية التي تمكن مراقب الحسابات من جمع الأدلة اللازمة التي تمكنه من ابداء رأيه الفني المحايد حول مدى خلو التقارير المالية من الاخطاء الجوهرية وصحتها ودرجة الموثوقية والاعتمادية عليها التي يعتمد عليها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

4. أن إجراءات تدقيق الإيرادات التي تناولها دليل الرقيب المالي هي إجراءات تخص نوع معين من الإيرادات أو صناعة معينة وهي الوحدات التي تبيع بالتجزئة ولم يتناول باقي الصناعات ، كذلك إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق على الإيرادات فهي تخص نوع معين من الانشطة ، اما فيما يخص برامج وأدلة التدقيق الصادرة من شركات ومكاتب التدقيق العراقية فلم تتضمن هذه البرامج اي إجراءات لتدقيق الإيرادات.

ثانياً : التوصيات

يوصي الباحثان مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومراقبي الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق في العراق باعتماد الدليل الارشادي المقترح في حال تبني معيار (IFRS 15) أثناء تأديتهم مهمة تدقيق الإيرادات التي يجب الإعتراف بها وقياسها ومن ثم الإفصاح عنها بما ينسجم مع متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15) ، كونه يقدم اجراءات عامة وتفضيلية شملت تقدير مخاطر التدقيق ودراسة نظام الرقابة الداخلية وكذلك إجراءات تفصيلية لتدقيق الإيرادات بحسب متطلبات المعيار المذكور.

References

1- **AICPA, "Committee on Terminology American Institute of Certified Public Accountants , Accounting Terminology Bulletins , Proceeds, Revenue, Income, Profit, and Earnings", No.2, March, 1955.**

2- **Al-Haddad, Ali Ahmed, 2010, "The Scientific and Practical Foundations of Auditing", Publications and Publishing Administration - Al-Fateh University, First Edition, Tripoli, Libya.**

3- **Al-Sabban, Mohamed Samir, Ibrahim, Ibrahim Hassan, "The Principles of External Review, Scientific Concepts and Scientific Procedures", Dar Al-Ta'lim University for Printing and Publishing, First Edition, Alexandria, 2012.**

4- **Belkaoui, Ahmad, 2009, "The Theory of Accounting", Arabization of Riyadh Al-Abdullah and Al-Jajawi Revision, Al-Yazouri Scientific Publishing and Distribution House, Amman, Arabic Edition.**

5- **Belkaoui, Ahmed ,1981, "Accounting Theory", Prentice America.**

6- **EFRAG, 2016 ،"Endorsement of amendments to International Financial Reporting Standard (IFRS 15) Revenue from Contracts with Customer", EUROPEAN Commission.**

7- **Ernst & Young (E Y), 2015 ، "Applying IFRS 15 in Engineering and Construction The New Revenue Recognition Standard", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, November , pp. 1-41.**

8- **Ernst & Young (E Y), 2017 , "A Closer look at the new revenue recognition standard", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, Updated July, pp. 1- 171**
9- **Federal Office of Financial Supervision, Department of Technical Affairs and Studies, Department of Technical Studies and Research, "Financial Supervisory Guide", Baghdad, 2017.**
10- **Federal Office of Financial Supervision, "The Unified Accounting System", (2011), second edition, Baghdad.**
11- **Federal Office of Financial Supervision, Accounting and Supervision Standards Board, Accounting Rule No. (1) "Accounting for Construction Contracts", (1989), Baghdad.**
12- **Federal Office of Financial Supervision, Accounting and Supervisory Standards Board, Accounting Rule No. (6) "Disclosure of information related to financial statements and accounting policies", (1995), Baghdad.**
13- **Heinze, Tim, Kizirian, Tim, Lees, John, Sandoe, Kent, 2010, "Internal Controls for Revenue Cycle :A Checklist for the Consumer Products Industry" , International Business & Economics Research Journal, V.9 , N.8 .**
14- **Hendrickson, Don S, 1990, "Accounting Theory", Alexandria University, fourth edition, translated by Kamal Khalifa Abu Zayd, copyright reserved to the translator only.**
15- **HM, Treasury, 2017، "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", Application guidance.**
16- **International Financial Reporting Standard, 1989 ، "Conceptual Framework for Financial Reporting" ,.**
17- **International Financial Reporting Standard, 2014 ، " (IFRS 15) Revenue from Contracts with Customer".**
18- **International Financial Reporting Standard, 2018, "Conceptual Framework for Financial Reporting".**
19- **Jemaah, Ahmad Helmy, 2012, "Auditing and Confirmation According to International Standards for Auditing", Safaa Publishing House, First Edition, Amman.**
20- **Kieso, Donald, Wegant, Jerry, "Intermediate Accounting", Part Two, Second Arabic Edition, Mars Publishing House, translated by Ahmad Hamid Hajjaj, Riyadh, 2014.**
21- **Kieso, E. D. , Jerry J. W. , and Terry D. W. , " Intermediate Accounting " , (2016) , IFRS Edition , John Wiley & Sons, Inc.**
22- **Lofty, Amin El-Sayed Ahmed, "The Review Between Theory and Practice", University House, First Edition, Alexandria, 2006.**
23- **Maxime, Peters, 2016، "The new IFRS 15 Standard: implementation challenges for Belgian Companies", HEC-Ecolede gestion delulg.**
24- **Muhammad, Asaad Munshad, 2016, "The Importance of Disclosure of Revenue Generated by Electronic Commerce in Economic Units Applying to the Unified Accounting System", a research published in Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume Six, First Issue.**
25- **SAS NO. 99: SAS NO.113, AU-Section 316, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit" , Effective for Audits of Financial Statements for Periods beginning on or after Dec 15, 2002.**
26- **Steven, M.Bragg, 2007, "Revenue Recognition, Rules and Scenarios", Library of Congress Cataloging, Printed in the United States of America.**
27- **Wolk, Harry L, Dodd, James L, Rozycki, John L, 2013, "Accounting Theory", Conceptual Issues in a Political and Economic Environment, Eighth Edition, Drake University, copyright, SAGE.**

A proposed guideline for auditing revenues in the Iraqi environment according to IFRS 15

Mohammad Ibrahim Mohammad [1]
Adel Ismail Hassan Al Shaibi & Partners Company
Iraq – Baghdad
mohammad_almarsomii56@yahoo.com

Prof. Dr. Bushra N. Abdullah Al- Mashhadar
University of Baghdad
Accounting Department
Bushra.najm@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received:2/9/2020 **Accepted : 6/9/2020** **Published :December / 2020**

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0)

Abstract

Deficiencies in revenue-related accounting standards, including American accounting standards as well as international accounting standards, prompted the issuance of the International Financial Reporting Standard IFRS 15 "Revenue from contracts with customers" as part of the convergence plan between the FASB and the International Accounting Standards Board (IASB) according to the requirements of The joint venture between the two councils, whereby the standard aims to define the basis for reporting useful information to the users of the financial statements about the nature, amount, timing and uncertainty about the revenues and cash flows arising from a contract with the customer, The standard is based on specific conditions for the recognition of revenue from the contract when both parties to the contract or one of them meet performance obligations, specifically after the customer has the ability to exercise control over the product or service subject of the contract, and to complete the reflection of the application of the standard on the accounting side. The current research aims to demonstrate the reflection of the application of the standard. On the revenue audit procedures and then proposing the appropriate mechanism to understand the requirements of the standard and work to find additional and somewhat integrated procedures that help auditors to audit revenues in the Iraqi environment in accordance with the requirements of the new standard.

The importance of research stems in the framework of providing scientific and research support and support for the efforts made by governmental and professional bodies in Iraq in implementing their recent directions regarding the adoption and application of international accounting and financial reporting standards IAS / IFRS in Iraq by 2021 and the subsequent tasks incumbent upon the professionals and Among them are the account auditors regarding the formulation and implementation of audit procedures that are sufficient and appropriate for the task of expressing an opinion on the truthfulness and fairness of what is expressed in the financial reports of the Iraqi economic units that will

[1] Mohammad Ibrahim Mohammad - Adel Ismail Hassan Al Shaibi & Partners Company - for auditing and controlling accounts - Iraq – Baghdad.
[2] Prof. Dr Bushra N. Abdullah Al- Mashhadani - University of Baghdad - Accounting Department.

have to apply the aforementioned standards by 2021. Among those standards that may pose challenges in the field of their application at the accounting and auditing levels are related to the International Financial Reporting Standard (IFRS 15) "Revenue from contracts with clients". Therefore, the importance of research lies in the possibility of proposing new or complementary procedures for revenue audit procedures in the Iraqi environment, whether Those prepared by the Federal Office of Financial Supervision or procedures designed by auditors in Iraqi audit firms and offices.

The most prominent finding of the research is that the procedures currently followed in auditing revenues suffer from many areas of deficiency in the field of assessing the risks of external auditing, evaluating the internal control system and examining the method of its implementation, as well as the operational procedures that enable the auditors to collect the necessary evidence that enables them to express their opinion. Neutral technical, and accordingly, a guide was proposed that auditors could follow during the stages of the revenue audit process, which must be recognized, measured and then disclosed in line with the requirements of the International Financial Reporting Standard (IFRS 15), The fact that this guide provides, from the researchers' point of view, detailed and clear procedures in the field of assessing auditing risks and studying the internal control system, as well as the detailed procedures contained in the proposed guide to audit revenues according to the requirements of the above standard.

Key Words : Revenue , International Financial Reporting Standards (IFRS 15) , Revenue Auditing , The proposed guideline for auditing revenues according to IFRS 15.