



## تأثير تبني IFRS 15 في إجراءات التدقيق المعتمدة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية

(2) أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني  
جامعة بغداد – كلية الإدارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

(1) الباحث/ محمد ابراهيم محمد  
شركة عادل اسماعيل حسن الشيبلي  
وشركاؤه العراق – بغداد

[Bushra.najm@coadec.uobaghdad.edu.iq](mailto:Bushra.najm@coadec.uobaghdad.edu.iq) [mohammad\\_almarsomii56@yahoo.com](mailto:mohammad_almarsomii56@yahoo.com)

Received: 16/8/2020

Accepted :2/9/2020

Published :FEBRUARY / 2021

هذا العمل مرخص تحت اتفاقية المشاع الابداعي نسب المُصنّف - غير تجاري - الترخيص العمومي الدولي 4.0

[Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)



### مستخلص البحث:

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) إلى تحديد الأسس الواجبة للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد بشأن الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع الزبون , وهو يستند "أي المعيار" إلى شروط محددة للإعتراف بالإيرادات من العقد وذلك عندما يقوم طرفي العقد أو أحدهما بتلبية التزامات الأداء وتحديد بعد أن يكون للزبون القدرة على ممارسة السيطرة على المنتج أو الخدمة موضوع العقد . ونتيجة لقصور متطلبات الإبلاغ عن الإيرادات في البيئة العراقية عن توفير معلومات ملائمة وممثلة بصدق عن نتيجة النشاط والمركز المالي نتيجة لقصور النظام المحاسبي الموحد في توفير آلية مناسبة للقياس والاعتراف والإفصاح عن الإيراد مقارنة بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) ، وبالتالي قصور برنامج ودليل التدقيق الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي كان محدود بإجراءاته المقتصرة على نوع معين من النشاط ، فضلاً عن عدم وجود برامج تدقيق معتمدة من قبل شركات التدقيق المحلية ومراقبي الحسابات في المكاتب الخاصة ، فإن الأمر يستوجب بيان أهمية تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) وتأثير ذلك في إجراءات التدقيق التي يجب أن يعتمد عليها مراقبي الحسابات عند تدقيق الإيرادات ، واستند الباحثان إلى آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في هذا المجال من خلال تصميم استبيان ركز على أهمية تبني المعيار أعلاه وبيان تأثير التبني في إجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية مستنداً إلى فرضيتين مفادهما :

الفرضية 1: توجد فروقات ذات دلالة معنوي بشأن أهمية تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15).  
الفرضية 2: توجد فروقات ذات دلالة معنوي بشأن تأثير تبني معيار (IFRS 15) في إجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية.

وقد تمثلت عينة البحث (بالأكاديميين) أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات العراقية المتمثلة بأساتذة أقسام المحاسبة فيها ، وكذلك مراقبي الحسابات (المهنيين) العاملين في مكاتب وشركات التدقيق الخاصة ، فضلاً عن مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، كون أن هؤلاء لديهم القدرة على قراءة وفهم

(2) أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني – تدريسية في جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة

(1) محمد ابراهيم محمد، شركة عادل اسماعيل حسن الشيبلي وشركة ، لتدقيق ومراقبة الحسابات ، العراق ، بغداد

الإرشادات الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية الجديدة ، ومنها معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن.

وأبرز ما توصل اليه البحث هو ضرورة تبني المعيار أعلاه لما له من أهمية في تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد بشأن الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع الزبون ، وبالتالي معالجة القصور في النظام المحاسبي الموحد في هذا السياق ، فضلاً عن القصور في القاعدة المحاسبية المحلية 1 ، ولما لذلك من تأثير في إجراءات تدقيق الإيرادات المعتمدة في دليل الرقيب المالي المعتمد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكذلك إجراءات تدقيق الإيرادات المعتمدة من مكاتب وشركات التدقيق في البيئة العراقية .

**المصطلحات الرئيسية للبحث:** الإيراد ، معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) ، تدقيق الإيرادات

\*البحث مستل من رسالة ماجستير

## المقدمة

من المعايير التي شملها التغيير بعد صدور المشروع المشترك بين كل من (IASB) و (FASB) ما يتعلق بالاعتراف بالإيراد من خلال الغاء معيار (605) الخاص بـ (US-GAAP) ومعيار المحاسبة الدوليين (IAS 18) الإيراد و (IAS 11) عقود الانشاء ، وإحلال أو استحداث معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) "الإيراد من العقود مع الزبائن" كبديل لهما، ويحدد هذا المعيار كيف وتوقيت الاعتراف بالإيراد فضلاً عن توافر المعلومات والإبلاغ لمستخدمي التقارير المالية بشكل أكثر وضوحاً ، ومن المسوغات التي دعت لإصدار هذا المعيار هو ازالة التناقض والتعارض بين المعايير السابقة وتقديم نموذج شامل للاعتراف بالإيراد يطبق على مجموعة واسعة من المعاملات والصناعات .

ومن ناحية أخرى ومع توجه أغلب دول العالم إلى تبني لغة محاسبية عالمية موحدة من خلال تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ، فهناك حاجة إلى تبني الوحدات الاقتصادية العراقية لتلك المعايير ومن بينها المعيار اعلاه لغرض معالجة القصور في النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية (1) "عقود الانشاء" ، للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد بشأن الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع الزبون . ومن المؤكد أن هذا التبني سيرافقه تغييراً في عملية تدقيق الإيرادات على وفق المعيار الجديد كون المعيار شمولي ولا يخص نوع معين من الانشطة الاقتصادية وبالتالي فإن الأمر يتطلب بيان تأثير تبني المعيار في إجراءات تدقيق الإيرادات الواجب اتباعها من مراقبي الحسابات عند تدقيق بند الإيراد من واقع آراء عينة من الاكاديميين والمهنيين في البيئة العراقية . وقد شمل البحث على المحاور الآتية :

## أولاً : الإيراد – التعريف وشروط الاعتراف وأسس القياس

لقد تعددت التعاريف التي حاولت صياغة وتحديد تعريف مناسب للإيراد وربما يرجع هذا بالدرجة الاولى الى التركيز على قياس الإيرادات وتوقيت الاعتراف بها ، حيث عرف الشيرازي الإيراد على انه "التدفقات الداخلة الى الوحدة الاقتصادية أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها (أو كليهما) التي تنشأ عن انتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة للوحدة الاقتصادية (الشيرازي، 1990: 244). اما بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فقد عرف الإيراد بأنه " الزيادة في اصول الوحدة الاقتصادية أو الانخفاض باخصومها الناتجة عن العمليات الاعتيادية للوحدة الاقتصادية والتي تتعلق بتوفير السلع أو الخدمات الى زبائن" (3:2003,FASB). وهناك من يرى أن الإيرادات هي قيمة المبادلة لما تقدمه الوحدة الاقتصادية من سلع وخدمات للغير ، وتمثل قيمة المبادلة المبلغ النقدي المحصل بتاريخ البيع أو القيمة الحالية المخصومة للحقوق النقدية المكتسبة من الإيراد والتي ينتظر تحصيلها مستقبلاً (جربوع، 2014: 72).

ويمكن القول أن التعريفات التي ناقشت مفهوم الإيراد كانت تدور حول محورين الاول يمثل محور كشف الدخل ، التي تتمثل في التدفقات الداخلة الى الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية، اما المحور الثاني فقد كان تركيزه على قائمة المركز المالي عندما يتم وصف الإيرادات بأنها الزيادة في أصول الوحدة الاقتصادية أو الانخفاض بالالتزاماتها أو كليهما التي تؤثر بالتالي بزيادة حقوق الملكية بخلاف المساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

ويتم الاعتراف بالإيراد في قائمة الدخل عندما تنتج زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة الأصول أو انخفاض الالتزامات والتي يمكن قياسها بشكل موثوق به، وهذا يعني أن الاعتراف بالإيراد يتم بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة الأصول أو الانخفاض في الالتزامات، وأن الاعتراف بالإيراد هو تطبيق لمعايير التحقق الواردة بالاطار المفاهيمي الحالي مثلاً اشتراط ضرورة اكتساب الإيراد، ولكن تتوجه تلك الإجراءات عموماً إلى أن 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). وهناك عدد من الشروط التي يجب أن تنطبق على العنصر المراد ادرجه (اثباته) في البيانات المالية لاي وحدة اقتصادية، وبما أن الإيراد هو احد عناصر القوائم المالية فهي تنطبق عليه ايضاً وهذه الشروط هي (جارالله، 2016: 61-62):

1. التعريف: ويقصد به ان ينطبق احد التعريفات على العنصر (البند) الذي يراد الاعتراف به في القوائم المالية من التعريفات المحددة الخاصة ببنود القوائم المالية.
2. القياس: ويشير الى انه يجب ان يكون للبند خاصية قابلية القياس والذي يستلزم توفر شروط الاتية:
  - أ- أن يكون للبند خاصية الملائمة.
  - ب- انه يمكن التعبير عن هذه الخاصية تعبيراً كمياً.
  - ت- استخدام وحدة النقد كأساس للقياس الكمي.
3. الملائمة: والذي تعني ان يكون للبند خاصية الملائمة بمعنى أن يكون للمعلومات الخاصة بهذا البند القدرة على احداث التغير في القرارات التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية.
4. ثقة وامكانية الاعتماد على هذه المعلومات: اي تحقق المعلومات الخاصة بهذه البنود المراد إثباتها محاسبياً درجة كافية من صدق التمثيل ، وامكانية التحقق ، والحياد.

ويوضح Wiley أن الإيرادات تتحقق عموماً عندما يتم استيفاء جميع المعايير الاتية (Wiley, 2007; 2):

- أ- يوجد دليل مقنع على وجود ترتيب تعاقدي.
- ب- حصول عملية تسليم السلع أو تقديم الخدمات.
- ت- يتم تحديد السعر أو يكون قابل للتحديد.
- ث- وجود ضمان معقول بالتحصيل.

وفي العادة يتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع، ولكن يمكن تعجيل أو تأخير الاعتراف بالإيراد حسب طبيعة العملية ، ويحدث هذا الانحراف في الاعتراف بالإيراد عن نقطة البيع عموماً بسبب التباين في درجات التأكيد ، فإذا كانت درجة التأكيد من تحقق الإيراد عالية عندئذ يمكن ان يتم الاعتراف بالإيراد قبل نقطة البيع، اما إذا كانت درجة عدم التأكيد من تحقق الإيراد مرتفعة كان الميل الى تأخير الاعتراف بالإيراد بشكل اكبر، ويؤدي معيار درجة التأكيد الى الاعتراف بالإيراد عند نقاط مختلفة وعديدة من دورة الانتاج والبيع (شرويدر وآخرون، 2010: 192).

أما المقصود بقياس الإيراد فهو يتمركز حول تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة الاقتصادية أو التخفيض الحاصل في خصومها أو كليهما معاً من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة، ولا يقتصر قياس الإيراد على هذا الجانب فقط ، وإنما يشمل التبادل العيني مع وحدات أخرى وما تحققه من زيادة في أصولها محسوباً على اساس القيمة العادلة للمقابل المتبادل (الحياي، 2007: 183). لقد وصف الاطار المفاهيمي الجديد الصادر سنة 2010 قواعد قياس مختلفة وحدد المعلومات والعوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار اساس القياس ، حيث نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان يجب تحديد أساس واحد للقياس ، وخلص الى أن قواعد القياس المختلفة يمكن أن توفر معلومات مفيدة للمستخدمين في ظروف مختلفة وعليه تم تحديد طريقتين للقياس الكلفة التاريخية والقيمة العادلة (EY, 2018; 7). وحدد معيار المحاسبة الدولي 18 قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام وعليه تحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية عادة بالاتفاق بين الوحدة الاقتصادية والمشتري أو المستخدم الأصلي وتقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الأخذ في الحسبان أي خصم تجاري أو خصم كمية تمنحه الوحدة الاقتصادية (محمد، 2016: 39).

و يجب على الوحدة الاقتصادية على حد تعبير Tezi أن تكون قادرة على تحديد درجة عالية من الإيراد وبدرجة عالية من اليقين ، وبالتالي نظراً لعدم وجود سعر مبيعات أو عقد محدد فإنه من غير المقبول عموماً تقدير الإيرادات ، حيث تهدف هذه الفلسفة الى منع المستخدمين من المبالغة في اتخاذ قرارات خاطئة على المدى القصير (Tezi,2007; 19). وعالية تقاس الإيرادات بمقدار الزيادة في اصول الوحدة الاقتصادية او الانخفاض في التزاماتها الناتجة عن انتاج او تسليم السلع وتقديم الخدمات بغض النظر عن التخفيض في الاصول أو الزيادة في التزامات التي يمكن ان تظهر ايضا عن طريق مساهمات اصحاب الملكية (الاورقلي, 1991: 27).

### ثانياً : أهمية تبني معيار (IFRS 15) وخطوات تطبيقه

في مايو 2014 ، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) معياراً متقارباً طال انتظاره بشأن الاعتراف بالإيرادات ، تمثل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي 15 IFRS "الإيرادات من العقود مع الزبائن" ، والتي تحدد من خلال المبادئ المتعلقة بتوقيت الاعتراف بالإيرادات وكيفية قياسها ، فضلاً عن الإفصاحات ذات الصلة ، وسوف يحل محل جميع معايير الإيرادات الحالية الدولية والأمريكية ، وإن النهج الأكثر قبولاً وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) هو التعاقد أو الأصول التعاقدية والالتزامات التعاقدية وهو الوسيلة التي يمكن من خلالها تمثيل الوحدة الاقتصادية بشكل صحيح ، حيث تعترف الوحدة بأصل تعاقدية عندما تتجاوز الحقوق التعاقدية الالتزامات التعاقدية المتبقية ، وتعترف الوحدة الاقتصادية بالتزام تعاقدية عندما تتجاوز الالتزامات التعاقدية الحقوق التعاقدية المتبقية (Hameed et al, 2019 : 3) . وجاء المعيار IFRS 15 كما هو الحال في غيره من معايير الإبلاغ المالي ثمرة المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتطوير متطلبات متوافقة ومشاركة لموضوع الإيراد تعمل على تحقيق الآتي (EY, 2017 : 7) :

1. إزالة التناقضات والضعف في المعايير الحالية للاعتراف بالإيرادات وإثباتها في السجلات المحاسبية.
  2. توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات.
  3. تحسين قابلية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات عبر الصناعات والوحدات الاقتصادية داخل تلك الصناعات والتشريعات وأسواق رأس المال.
  4. تقليل تعقيد تطبيق متطلبات الاعتراف بالإيرادات عن طريق تقليل حجم المعايير والتفسيرات ذات الصلة.
  5. توفير المزيد من المعلومات المفيدة للمستخدمين من خلال متطلبات الإفصاح الموسعة.
- وتتمثل خطوات الاعتراف بالإيراد على وفق معيار IFRS 15 بما يأتي :

### الخطوة الأولى : تحديد العقد (العقود) مع الزبون

يجب على الوحدة الاقتصادية أولاً تحديد العقود التي تدخل في نطاق المعيار ، حيث ينص المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 15 على أنه يمكن أن يكون العقد مكتوباً أو شفوياً أو ضمناً من خلال الممارسات التجارية المشتركة ، وبطبيعة الحال فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتحديد العقود وشروطها التي تدخل ضمن نطاق هذا المعيار بوضوح بواسطة المعيار الجديد لتجنب أي تضليل ، وبموجب المعيار الدولي للإبلاغ المالي 15 ، يعرف العقد بأنه "اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ" (6: 2016, Maxime). بينما يعرف معيار المحاسبة الدولي 11 العقد بأنه " هو عقد تم التفاوض بشأنه على وجه التحديد لتصنيع أحد الأصول أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً أو مترابطة فيما يتعلق بالتصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام" (IAS 11, 1993:3). ومن أجل تطبيق معيار المحاسبة الدولي 11 ، يجب أن يتضمن العقد انتاج اصل ، حيث يشتمل عقد الإنشاءات على تصنيع أصل واحد او عدة الأصول ، من هذا فإن المعيار 11 لا ينطبق إلا على الحالات التي ينتج فيها البائع أو يعالج أو يحول شيئاً ما إلى منتج يحمل الأصل أو الأصول المعينة ، والتعريف استخدام مصطلح الأصول وهو شرط أن يكون المنتج قابلاً للتحديد ، بينما فيما يتعلق بإنتاج السلع العادية ، فهي تحت نطاق المعيار المحاسبي الدولي 18 ، بينما معيار 15 شمل جميع أنواع العقود مع الزبائن واعطى تعريفاً شاملاً لجميع مصادر الإيرادات. وبموجب معيار 15 يجب أن تستوفي العقود أيضاً خمسة شروط (IFRS 15, 2014 : 9):

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 المستقبلية 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.

### 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 ضمناً 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 أو 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 أو الخدمة متميزاً 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 ومتشابهة يتم دمج هذه الوعود والإبلاغ عنها كالتزام أداء واحد (Keiso et al, 2016 : 889). فيجب على الوحدة في بداية العقد أن تقيم السلع أو الخدمات الموعود بها في العقد المبرم مع الزبون وأن تحدد كالتزام أداء كل وعد بنقل سلعة أو خدمة ، أو سلسلة من السلع أو الخدمات المستقلة ويتم تطبيق القاعدة الآتية عند فصل أو دمج التزامات الاداء (أبو نصار وحميدات، 2018: 748):

1. إذا كانت التزامات الاداء لا تعتمد على بعضها البعض بشكل كبير او غير مترابطة مع الوعود الاخرى الواردة في العقد، عندها يتم محاسبة كل التزام اداء بشكل منفصل.
2. إذا كانت التزامات الاداء في العقد معتمدة على بعضها البعض ومترابطة مع بعضها البعض ، فإن هذه الالتزامات يتم دمجها معاً ويتم محاسبتها كالتزام اداء واحد.

### الخطوة 3 : تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة هو أجمالي المبلغ الذي من المتوقع أن يتم تحصيله 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 فإن 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 الاداء وتحديد سعر المعاملة ، ويعمل المعيار الدولي للإبلاغ المالي 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). وتحتاج الإدارة إلى تقدير أسعار البيع للسلع أو الخدمات وتتمثل أساليب التقدير على وفق الآتي (شنيشل، 2018: 58):

1. منهج تقدير السوق المعدل:- ويتم تقييم السوق الذي تباع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه لهذه السلع أو الخدمات، كما يشمل هذا المنهج الرجوع لأسعار منافسي هذه الوحدات.
2. منهج التكلفة المتوقعة:- يتم التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الاداء ثم اضافة الهامش الملازم للسلعة أو الخدمة.

3. منهج القيمة المتبقية:- على وفق هذا المنهج يتم طرح مجموع أسعار البيع المستقلة التي يمكن ملاحظتها من سلع أو خدمات أخرى متفق عليها في العقد من السعر الإجمالي للصفقة، ويشترط في تطبيق هذا المنهج بيع نفس السلع أو الخدمات لزبائن مختلفين (في الوقت نفسه أو أوقات قريبة) بأسعار بيع متغيرة بدرجة عالية، فضلاً عن عدم قيام الوحدة الاقتصادية بوضع سعر لتلك السلع أو الخدمات ولم يسبق بيعها على أساس مستقل.

### الخطوة 5 : الإعراف الإيرادات عندما تفي الوحدة الاقتصادية بالتزام الأداء

الخطوة الأخيرة تتضمن الاعتراف بالإيرادات في السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية ويتم إثبات الإيرادات عندما تنفذ الوحدة الاقتصادية الالتزامات والواجبات المطلوبة منها من خلال تحويل السلعة أو الخدمة إلى الزبون ، وتحديث عملية النقل عند سيطرة الزبون على الأصل ، وتحديث السيطرة على الإيرادات إما بمرور الوقت (على أساس زمني) ، أو في نقطة زمنية محددة (Al-Shatnawi, 2017;383) ويعرف IFRS 15 التحكم (السيطرة) بأنه: "القدرة على الاستخدام المباشر لجميع المزايا المتبقية من الأصل والحصول عليها بشكل كبير، تشمل السيطرة القدرة على منع الوحدات الاقتصادية الأخرى من توجيه أو استخدام الأصل والحصول على فوائده" (IFRS 15, 2016 ;33). وعليه فإن الإيرادات يمكن الاعتراف بها في وقت ما أو بمرور الوقت ، والوحدة يجب تحديد ما إذا كان التزام الأداء مستوفياً بمرور الوقت ، والذي يتم تنفيذه بواسطة التحقق من توافقه مع أحد المعايير التالية على الأقل. (Jack, 2014 ;35):

1. الزبون يتلقى المنافع التي يقدمها أداء الوحدة الاقتصادية ويستهلكها في الوقت نفسه طالما قامت الوحدة الاقتصادية بالأداء.
2. أداء الوحدة الاقتصادية ينشئ أو يحسن الأصل الذي يسيطر عليه الزبون عند تشييد الأصل أو تحسينه.
3. أداء الوحدة الاقتصادية لا ينشئ أي أصل له استخدام بديل للزبون وللوحدة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

ويتضمن معيار IFRS 15 بعض مؤشرات نقل السيطرة إلى الزبون منها (IFRS 15, 2016 ;38):

1. للوحدة الاقتصادية حق حالي في استلم دفعة مقابل الأصل.
  2. يمتلك الزبون الحق قانونياً في الأصل.
  3. تنقل الوحدة الاقتصادية الحيازة (الملكية) المادية للأصل.
  4. يمتلك الزبون المخاطر والمكافآت (المنافع) المهمة لملكية الأصل.
  5. قبول الزبون للأصل.
- وفي مجال العرض يتطلب معيار IFRS 15 ما يأتي (EY, 2017 ;8):
1. يتطلب المعيار من الوحدات تقديم البنود التالية بشكل منفصل في بيان المركز المالي عند أداء إحدى أطراف العقد واجبه

2. أصل العقد: حق الوحدة في الاعتبار مقابل السلع أو الخدمات التي نقلتها الوحدة إلى الزبون.
3. التزام العقد: التزام الوحدة بنقل السلع أو الخدمات إلى الزبون الذي تلقت الوحدة مقابلته (أو يستحق مبلغ مقابلته) من الزبون.
4. المستحق: حق الوحدة في الاعتبار غير المشروط (يلزم مرور الوقت فقط قبل استحقاق هذا المبلغ المستحق).

أما في مجال الإفصاح فإن المعيار IFRS 15 يتطلب من الوحدات الكشف عن كل من المعلومات الكمية والنوعية التي تمكن "مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وحالات عدم التأكد في الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع الزبائن." متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيار هي أكثر بكثير عن تلك الإفصاحات الموجودة في معايير الإيرادات الحالية ، وتشمل ما يلي (Delotte, 2014 ;9):

1. عرض أو 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 سابقاً كالتزامات العقد ، و (ج) 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 بالتزامات والأحكام الأخرى).

5. وصف للأحكام الهامة ، والتغييرات في تلك الأحكام ، التي تؤثر على مقدار وتوقيت الاعتراف 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 (بما في ذلك أرصدة الحسابات وطرق الإطفاء).

### ثالثاً : إجراءات تدقيق الإيرادات

تعكس إجراءات التدقيق تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها لتحقيق النشاط وتنفيذه ، فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات أو سلوك الواجب أدائه ، في حين أن المعايير تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب استيفاءها، حيث عرفت إجراءات التدقيق بأنها "مجموعة من الطرق والوسائل والأفعال التي تستخدم من قبل مراقب الحسابات خلال تنفيذ عملية التدقيق ، والتي من الممكن أن تختلف من عملية إلى أخرى حسب ظروف وخصائص وحجم وطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية" (Boynton et.al, 2001: 57). وفي 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 الضوابط في مجال الإيرادات أكثر أهمية الآن من أي وقت مضى (Heinze et.al, 2010: 57). ويعد فهم عملية الاعتراف بالإيراد أمراً رئيسياً عند تدقيق الإيرادات ، حيث يجب أن يتم الاعتراف 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 للاعتراف بالإيراد على كيف يتم تشغيل ومعالجة العمليات وكيف يتم المحاسبة عنها في البيانات المالية ، لذلك يتعين على مراقب الحسابات أن يتفهم سياسات الوحدة في الاعتراف بالإيراد من أجل أن يتم تدقيقها (لطفى، 2006: 61). وتعد مهمة التحقق من عناصر قائمة الدخل أحد المهام الأساسية 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 آخر أن يبدي رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المالية للتعبير عن المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع كوحدة واحدة (الصبان و ابراهيم، 2012: 199).

وتتكون إجراءات تدقيق الإيرادات من خطوات متعددة من الحصول على فهم لطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية إلى التأكد من الإفصاحات الخاصة بالإيراد وكما يأتي (PCAOB, 2014: 17-18) :

1. فهم طبيعة الوحدة الاقتصادية: يجب على مراقب الحسابات التعرف على طبيعة الوحدة الاقتصادية ونشاطها سواء كان تجارياً أو صناعياً أو زراعياً ، فهذا يساعد في تحديد الإيرادات وتدقيقها وفقاً للمعايير الدولية ، وكذلك الفصل بين نوعي الإيرادات الإيرادية والراسمالية وبالتالي التأكد من مدى إتباع السياسات المحاسبية ومراعاة الفصل بين نوعي الإيرادات وكذلك التأكد من تحقق الإيراد وإثباته في الدفاتر من خلال الحصول على أكبر قدر من أدلة التدقيق (جمعة، 2012: 86).

2. اختبار وتقييم الضوابط على الإيرادات: حيث يعتمد مراقب الحسابات على الضوابط ونظام الرقابة الداخلية المطبق على الإيرادات لتقليل الاختبارات الأساسية لعملية التدقيق فكلما كانت الضوابط مطبقة بشكل كافٍ قلل مراقب الحسابات من حجم الاختبارات. ويوفر نظام الضبط الداخلي تقيماً مستقلاً لجودة الأداء الإداري في الاضطلاع بالمسؤوليات المنوطة بتحسين الإيرادات ، وان نظام الرقابة الداخلية الفعال يرتبط بشكل لا لبس فيه مع النجاح التنظيمي في تلبية مستوى الإيرادات المستهدفة ، والرقابة الداخلية الفعالة على الإيرادات تشمل تدقيق منتظم لموثوقية والنزاهة المالية ومعلومات التشغيل ، وتقييم امتثال الموظفين لسياسات الإدارة والإجراءات والقوانين المعمول بها (Hannah, 2013: 3).

3. تطبيق إجراءات أخذ عينات التدقيق لاختبار الإيرادات: يتطلب من مراقب الحسابات تصميم الاختبارات الموضوعية وتحديد وسائل اختيار العناصر التي سيتم اختبارها التي تمكنه من الحصول على أدلة كافية ، بالاقتران مع الأدلة الأخرى ذات الصلة لتحقيق الهدف من اجراء عملية التدقيق.

4. تنفيذ الإجراءات التحليلية الموضوعية لاختبار الإيرادات: تعتبر الإجراءات التحليلية جزءاً مهماً من عملية التدقيق عندما يتم تصميمها وتنفيذها بشكل صحيح ، وتتكون هذه الإجراءات من تقييم المعلومات المالية التي تم اجراؤها من خلال دراسة العلاقات المعقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية ، وتتراوح هذه الإجراءات من مقارنات بسيطة إلى استخدام النماذج المعقدة التي تنطوي على العديد من العلاقات وعناصر البيانات وأن الفرضية الأساسية التي تقوم عليها تطبيق الإجراءات التحليلية هي ان العلاقات المعقولة بين البيانات قد يكون من المتوقع بشكل معقول وجودها واستمرارها في ظل عدم وجود شروط معروفة ، وتتضمن

الإجراءات التحليلية التحقيق في الاختلافات المهمة عن المبالغ المتوقعة والحصول على أدلة فيما يتعلق بتفسيرات الإدارة للفرق الكبير غير المتوقع.

5. تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالإيرادات: يتطلب من مراقب الحسابات عند تدقيق الإيرادات تقييم فيما إذا كانت الوحدة الاقتصادية قد قامت بالإفصاح عن سياسة الاعتراف بالإيراد المتعلق بترتيبات التعاقدية وأنها تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. ويجب على مراقب الحسابات التأكد من إفصاح الوحدة الاقتصادية بشأن الإيراد عن ما يلي (جمعة، 1999: 35):

- أ- السياسات المحاسبية المتبعة في الاعتراف بالإيراد.
- ب- قيمة كل نوع هام من الإيرادات التي يتم الاعتراف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناتج من بيع السلع وتقديم الخدمات والفوائد، وحقوق الامتياز وعوائد الأسهم.
- ت- قيمة الإيراد الناتج عن مبادلة السلع أو الخدمات التي يتضمنها كل صنف هام من الإيرادات.
- ث- المكاسب أو الخسائر الطارئة الناتجة عن تكاليف ضمانات ما بعد البيع والمطالبات القضائية، والجزاءات والغرامات أو الخسائر المتوقعة.

## رابعاً : الإبلاغ عن الإيرادات وتدقيقها في البيئة العراقية

### 1. شروط الاعتراف بالإيراد واسس قياسها في البيئة العراقية

تناول النظام المحاسبي الموحد تعريف الإيرادات والذي اطلق عليها النظام تسمية الموارد بدلاً من الإيرادات حيث تم تعريفها على أنها " اجمالي الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة استخدام عوامل الانتاج فضلاً عن الإيرادات العرضية التي تحصل عليها الوحدة من الجهات الأخرى سواء كان لها علاقة بنشاطها أو لم يكن " (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 107) ، وقد قسم النظام المحاسبي الحسابات بشكل عام الى اربع حسابات رئيسية تمثلت بالموجودات والمطلوبات والمصاريف والموارد ، حيث تم ترتيبها على وفق الدليل المحاسبي من 1 الى 4 ، ومن ثم تقسيم هذه الحسابات الرئيسية الى ارقام دليل متفرعة ، حيث تم تفرع حساب الموارد (4) الى تسع حسابات فرعية مقسمة الى فروع اخرى. هذا ولم يقدم النظام المحاسبي الموحد تعريفاً للإيراد ولم يحدد شروطاً للاعتراف به في السجلات المحاسبية للوحدات الاقتصادية العراقية الا بحدود ما جاء في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية والتي سبقت الإشارة إليها في مبحث سابق ، الأمر الذي قد يتسبب في العديد من المشاكل في الواقع العملي ويوفر فرصة لإدارة تلك الوحدات للتلاعب بتوقيت ومبلغ الإيراد المعترف به في السجلات المحاسبية .

اما في قطاع المقاولات فقد أوردت القاعدة المحاسبية (1) "قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء" أسس الاعتراف بالإيراد في عقود الإنشاء والتي حددتها القاعدة بالآتي (القاعدة المحاسبية العراقية 1، 2012: الفقرة 10):

1. أن الدفعات المستلمة من رب العمل ، وكذلك السلف على الحساب لا تعد إيرادات لأغراض قياس نتيجة نشاط عقود الإنشاء.
2. أن صدور شهادة الاستلام الأولى ، تعد أساساً لغلق كلف وإيرادات المقاول.
3. تعامل الذرعة الخاصة بالفترة من تاريخ اخر ذرعة ولغاية انتهاء الفترة المحاسبية أعمال تحت التنفيذ ، وحكمها حكم الإنتاج غير التام في اخر المدة ، وتقيم بالكلفة.
4. يتم الاعتراف بالإيرادات الواجب اعتمادها لقياس نتيجة النشاط في عقود الإنشاء ، لإظهارها في القوائم المالية ، وفقاً للضوابط والشروط المشار إليها سابقاً في طريقتي نسبة الإنجاز والعقد المنجز.
5. يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة أو وفقاً للمعوض المستلم أو المستحق.
6. قد يتغير مبلغ العقد أو يحمل من فترة محاسبية الى التي يليها كالتغيير في المواصفات أو التصميم أو التغييرات في مدة العقد ويتم ادخال التغييرات في إيراد العقد عندما :
  - يكون مبلغ الإيراد ناتجاً عن هذا التغيير.
  - بالإمكان قياس الإيراد بشكل موثوق به.
  - عند الاتفاق بين المقاول والربون على التغييرات أو متطلبات من شأنها أن تزيد أو تقلل من إيراد العقد.
  - يزداد مبلغ الإيراد نتيجة الزيادة في فقرات العقد أو شروط أخرى.
  - يقل مبلغ الإيراد نتيجة لعقوبات ناشئة عن تأخر المقاول في اكمال العقد.
  - يشمل العقد على أساس السعر المحدد سعراً محدداً لكل وحدة من الإنتاج فإن إيراد العقد في هذه الحالة يزداد أو يقل حسب زيادة أو نقصان عدد الوحدات.



وفي مجال قياس الإيرادات ، لم يتناول النظام المحاسبي الموحد موضوع القياس بشكل عام وقياس الإيرادات بشكل خاص ولم يحدد مفهوم له أو إليه معينة للقياس ، وهذا يؤكد أن النظام المحاسبي في العراق وضع لخدمة الدولة وليس لخدمة المستخدمين الآخرين الذين يحتاجون الى معلومات مالية وملائمة وصادقة في التمثيل لكي يتم الاستناد اليها عند اتخاذ القرارات الاقتصادية ، حيث لم يراعي واضع النظام المحاسبي الموحد في العراق حاجة هذه الجهات وذهب فقط لخدمة الدولة التي كانت تتبع النظام الاقتصادي المخطط مركزياً آنذاك وتهدف إلى توحيد الحسابات لأغراض من بينها تحديد مقدار ضريبة الدخل. اما قياس إيرادات عقود الإنشاءات (المقاولات) فقد حددت القاعدة المحاسبية (1) طريقتين لقياس قيمة الإيراد في عقود الإنشاء وكما يأتي :

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 اشارت القاعدة الى ضرورة اعتماد مبدأ الحيطة والحذر عند استخدام هذه الطريقة.

طريقة العقد المنجز: بموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما ينتهي إنجاز العقد كلياً وقد اشارت القاعدة الى ان أساس الاعتراف بالإيراد بموجب هذه الطريقة يكون عندما ينتهي إنجاز العقد ، أو إذا انتهى الجزء الأساسي ولم يبق لإنجازه إلا أعمالاً بسيطة.

كما لم يحدد النظام المحاسبي الموحد اية معلومات حول الإفصاح عن الإيراد وقد تمت الإشارة في مبدأ الإفصاح الكافي ضمن مبادئ المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي الى ضرورة شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لتقديم صورة واضحة وصحيحة لمستخدمي هذه القوائم عن الوحدة الاقتصادية ، وكذلك اشارت القاعدة المحاسبية العراقية (6) فيما يخص الإفصاح عن الإيرادات إلى الآتي :

1. تفاصيل الإيرادات والمبيعات حسب مصادرها.
  2. المبيعات المهمة لقلّة من الزبائن.
  3. الطريقة المتبعة في الاعتراف بالإيراد.
  4. فصل بنود الإيرادات غير العادية ، مع بيان طبيعتها.
- اما بخصوص عقود الإنشاء فقد أوضحت القاعدة المحاسبية العراقية (1) "قياس نتيجة نشاط عقود الإنشاء" أنه يجب الإفصاح عما يأتي :
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 الآثار الناجمة عن التغيير وأسبابه.

## 2. إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات في البيئة العراقية

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) حيث وضع مجموعة من الإجراءات التي يجب أن يلتزم بها الرقيب المالي عند التدقيق.

### 3. إجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية

تم تناول إجراءات تدقيق الإيرادات في العراق في دليل الرقيب المالي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ضمن الفصل السادس (إجراءات وبرنامج 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. ويرى الباحثان أن إجراءات تدقيق الإيرادات التي تناولها الدليل هي إجراءات تخص نوع معين من الإيرادات أو صناعة معينة وهي الوحدات التي تباع بالتجزئة ولم يتناول باقي الصناعات على الرغم من وجود العديد من المجالات التي تحقق إيرادات منها التجاري والصناعي والخدمي والزراعي فليس كل الوحدات تباع بضائع فهناك من تقدم خدمات مثل القطاع المصرفي ، وأن هذه الإجراءات لم تتطرق الى فحص نظام الرقابة الداخلي المطبق على الإيرادات وتحديد المخاطر التي تعتبر اساس في تحديد وتكوين رؤية لدى مراقب الحسابات عند تدقيق بند الإيراد ، ولم تتطرق الى التحقق من مبلغ الإيراد المثبت في حساب الارباح والخسائر والتأكد من المبلغ وكيفية عرضه.

اما فيما يخص برامج وأدلة التدقيق الصادرة من شركات ومكاتب التدقيق العراقية فلم تتضمن هذه البرامج اي إجراءات لتدقيق الإيرادات.

### خامساً : عرض وتحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات

يبين الجدول (1) في أدناه المعلومات الديموغرافية لمفردات العينة التي شملتها قائمة الاستبانة:  
الجدول (1) : توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

| النسبة % | العدد | الفئة           |
|----------|-------|-----------------|
| 86.0     | 129   | ذكر             |
| 14.0     | 21    | انثى            |
| 29.3     | 44    | ماجستير         |
| 47.3     | 71    | دكتوراه         |
| 2.7      | 4     | يعادل ماجستير   |
| 20.7     | 31    | يعادل دكتوراه   |
| 43.3     | 65    | أكاديمي         |
| 56.7     | 85    | مهني            |
| 15.3     | 23    | مدرس مساعد      |
| 12.7     | 19    | مدرس            |
| 12.0     | 18    | أستاذ مساعد     |
| 9.3      | 14    | أستاذ           |
| 50.7     | 76    | محاسب قانوني    |
| 11.3     | 17    | 5 - 1 سنة       |
| 10.0     | 15    | من 6-10 سنة     |
| 22.0     | 33    | من 11-15 سنة    |
| 14.0     | 21    | من 16 - 20 سنة  |
| 42.7     | 64    | من 21 سنة فأكثر |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه بان ان اغلب العينة هم من الذكور وذات تأهيل علمي من الدكتوراه ، وكذلك اغلبهم من التخصص المهني الذين يحملون لقب محاسب قانوني ويتمتعون بخبرة طويلة في مجال عملهم.

#### المحور الأول: تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع الزبائن".

قام الباحثان بإيجاد مجموعة من الإحصاءات العامة متمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الأول المتعلقة بتبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 ومجالات القصور في المعايير السابقة والنظام المحاسبي الموحد المتعلقة بالإيرادات. ويبين الجدول أدناه النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور الأول وكما يأتي:

جدول (2) النسب والتكرارات والايوساط الحسابية والانحراف المعياري لكل فقره من فقرات المحور الاول  
(تبنى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع الزبائن")

| مدى الاتفاق<br>او عدم<br>الاتفاق | الانحراف<br>المعياري | الوسط<br>الحسابي | لا اتفق<br>بشده                                |   | لا اتفق |    | محايد |    | اتفق |     | اتفق بشده |    | Q  |
|----------------------------------|----------------------|------------------|--|---|---------|----|-------|----|------|-----|-----------|----|----|
|                                  |                      |                  | %  | ت | %       | ت  | %     | ت  | %    | ت   | %         | ت  |    |
| اتفق<br>بشده                     | 0.6478               | 4.4200           | 0  | 0 | 2       | 3  | 2.7   | 4  | 46.7 | 70  | 48.7      | 73 | 1  |
| اتفق                             | 0.5837               | 3.8133           | 0  | 0 | 33      | 5  | 18    | 27 | 72.7 | 109 | 6         | 9  | 2  |
| اتفق                             | 0.7461               | 3.560            | 0  | 0 | 10.7    | 16 | 27.3  | 41 | 57.3 | 86  | 4.7       | 7  | 3  |
| اتفق                             | 0.6457               | 3.820            | 0  | 0 | 4.7     | 7  | 17.3  | 26 | 69.3 | 104 | 8.7       | 13 | 4  |
| اتفق                             | 0.6804               | 4.0067           | 0  | 0 | 2       | 3  | 16.7  | 25 | 60   | 90  | 21.3      | 32 | 5  |
| اتفق                             | 0.7327               | 4.0000           | 0  | 0 | 5.3     | 8  | 10.7  | 16 | 62.7 | 94  | 21.3      | 32 | 6  |
| اتفق                             | 0.7610               | 3.8933           | 0  | 0 | 6       | 9  | 16.7  | 25 | 59.3 | 89  | 18        | 27 | 7  |
| اتفق                             | 0.7610               | 3.8133           | 0  | 0 | 5.3     | 8  | 21.3  | 32 | 60   | 90  | 13.3      | 20 | 8  |
| اتفق                             | 0.6665               | 4.0733           | .7   | 1 | 3.3     | 5  | 4.7   | 7  | 70.7 | 106 | 20.7      | 31 | 9  |
| اتفق                             | 0.6670               | 3.8933           | 0  | 0 | 4.7     | 7  | 14    | 21 | 68.7 | 103 | 12.7      | 19 | 10 |
| اتفق                             | 0.6203               | 3.7333           | 0  | 0 | 2       | 3  | 30    | 45 | 60.7 | 91  | 7.3       | 11 | 11 |
| اتفق                             | 0.6593               | 3.8533           | 0  | 0 | 5.3     | 8  | 14    | 21 | 70.7 | 106 | 10        | 15 | 12 |
| اتفق                             | 0.7463               | 4.0067           | 0  | 0 | 4.7     | 7  | 13.3  | 20 | 58.7 | 88  | 23.3      | 35 | 13 |
| اتفق                             | 0.6283               | 3.9667           | 0  | 0 | 3.3     | 5  | 11.3  | 17 | 70.7 | 106 | 14.7      | 22 | 14 |
| اتفق                             | 0.7169               | 3.7933           | 0  | 0 | 5.3     | 8  | 22    | 33 | 60.7 | 91  | 12        | 18 | 15 |
| اتفق                             | 0.6502               | 4.0067           | 0  | 0 | 3.3     | 5  | 10.7  | 16 | 68   | 102 | 18        | 27 | 16 |
| اتفق                             | 0.8046               | 4.0600           | .7   | 1 | 4       | 6  | 13.3  | 20 | 52.7 | 79  | 29.3      | 44 | 17 |
| اتفق                             | 0.7281               | 3.9933           | 1.3  | 2 | 2       | 3  | 12.7  | 19 | 64   | 96  | 20        | 30 | 18 |
| اتفق                             | 0.9647               | 3.9533           | .7   | 1 | 10      | 15 | 14.7  | 22 | 42.7 | 64  | 32        | 48 | 19 |
| اتفق                             | 0.3541               | 3.9295           | اجمالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور |   |         |    |       |    |      |     |           |    |    |

لقد بلغ الوسط الحسابي لهذا المحور (3.9295) وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3) وهذا يدل على استجابة عينة الدراسة لحركة المقياس ، وحصل المحور على انحراف معياري بلغ (0.3541) وهذا يدل على تجانس الاجابة وهذا ما تؤكد نسبة الاجابة التي تم الحصول عليها من العينة وبلغت بنسبة كبيرة على اتفاق العينة على اهمية تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) لانه يوفر اطاراً شاملاً للإعتراف بالإيراد ويزيل عدم الاتساق والغموض والتناقضات في المعايير السابقة ، وكذلك اتفاق العينة على قصور النظام المحاسبي الموحد بالجانب الخاص بالإيراد ويتطلب تعديله على وفق المعيار الجديد.

### المحور الثاني: تأثير تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 على إجراءات تدقيق الإيرادات.

قام الباحثان بإيجاد مجموعة من الاحصاءات العامة متمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني المتعلقة بتأثير معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 على إجراءات تدقيق الإيرادات في البنية العراقية. ويبين الجدول ادناه النسب والتكرارات والايوساط الحسابية والانحراف المعياري لكل فقره من فقرات المحور الاول وكما ياتي:

جدول (3) النسب والتكرارات والايوساط الحسابية والانحراف المعياري لكل فقره من فقرات المحور الثاني (تأثير تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 على إجراءات تدقيق الإيرادات)

| مدى الاتفاق او عدم الاتفاق | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | لا اتفق بشده                                   |   | لا اتفق |    | محايد |    | اتفق |     | اتفق بشده |    | ت  |
|----------------------------|-------------------|---------------|--|---|---------|----|-------|----|------|-----|-----------|----|----|
|                            |                   |               | %  | ت | %       | ت  | %     | ت  | %    | ت   | %         | ت  |    |
| اتفق                       | 0.5639            | 4.1933        | 0  | 0 | .7      | 1  | 6     | 9  | 66.7 | 100 | 26.7      | 40 | 1  |
| اتفق                       | 0.5248            | 4.0800        | 0  | 0 | 0       | 0  | 10    | 15 | 72   | 108 | 18        | 27 | 2  |
| اتفق                       | 0.7046            | 4.0133        | 0  | 0 | 3.3     | 5  | 14    | 21 | 60.7 | 91  | 22        | 33 | 3  |
| اتفق                       | 0.7046            | 3.9867        | 0  | 0 | 4       | 6  | 13.3  | 20 | 62.7 | 94  | 20        | 30 | 4  |
| اتفق                       | 0.6249            | 4.0733        | 0  | 0 | 2       | 3  | 10    | 15 | 66.7 | 100 | 21.3      | 32 | 5  |
| اتفق                       | 0.5983            | 4.0667        | 0  | 0 | 0       | 0  | 14.7  | 22 | 64   | 96  | 21.3      | 32 | 6  |
| اتفق                       | 0.7656            | 3.9333        | 0  | 0 | 4.7     | 7  | 18.7  | 28 | 55.3 | 83  | 21.3      | 32 | 7  |
| اتفق                       | 0.7522            | 3.8933        | 0  | 0 | 4.7     | 7  | 20    | 30 | 56.7 | 85  | 18.7      | 28 | 8  |
| اتفق                       | 0.7145            | 3.8600        | 0  | 0 | 4.7     | 7  | 19.3  | 29 | 61.3 | 92  | 14.7      | 22 | 9  |
| اتفق                       | 0.6903            | 3.9933        | 0  | 0 | 4.7     | 7  | 10    | 15 | 66.7 | 100 | 18.7      | 28 | 10 |
| اتفق                       | 0.6226            | 3.9600        | 0  | 0 | 2       | 3  | 15.3  | 23 | 67.3 | 101 | 15.3      | 23 | 11 |
| اتفق                       | 0.7003            | 3.8867        | 0  | 0 | 2.7     | 4  | 22.7  | 34 | 58   | 87  | 16.7      | 25 | 12 |
| اتفق                       | 0.8016            | 3.7800        | 0  | 0 | 7.3     | 11 | 23.3  | 35 | 53.3 | 80  | 16        | 24 | 13 |
| اتفق                       | 0.6754            | 3.9867        | 0  | 0 | 4       | 6  | 11.3  | 17 | 66.7 | 100 | 18        | 27 | 14 |
| اتفق                       | 0.7593            | 3.9733        | .7   | 1 | 3.3     | 5  | 16    | 24 | 58   | 87  | 22        | 33 | 15 |
| اتفق                       | 0.7242            | 3.8200        | .7   | 1 | 4       | 6  | 20.7  | 31 | 62   | 93  | 12.7      | 19 | 16 |
| اتفق                       | 0.6809            | 3.8867        | 0  | 0 | 4       | 6  | 17.3  | 26 | 64.7 | 97  | 14        | 21 | 17 |
| اتفق                       | 0.5850            | 3.9933        | 0  | 0 | 1.3     | 2  | 13.3  | 20 | 70   | 105 | 15.3      | 23 | 18 |
| اتفق                       | 0.7263            | 3.8733        | 0  | 0 | 4.7     | 7  | 19.3  | 29 | 60   | 90  | 16        | 24 | 19 |
| اتفق                       | 0.7322            | 3.9133        | 0  | 0 | 4       | 6  | 19.3  | 29 | 58   | 87  | 18.7      | 28 | 20 |
| اتفق                       | 3.8527            | 3.9583        | اجمالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور |   |         |    |       |    |      |     |           |    |    |

لقد بلغ الوسط الحسابي لهذا المحور (3.9583) وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3) وهذا يدل على استجابة عينة الدراسة لحركة المقياس ، وحصل المحور على انحراف معياري بلغ (3.8527) وهذا يدل على تجانس الاجابة ، وهذا ما تؤكد نسبة الاجابة التي تم الحصول عليها من العينة وبلغت بنسبة كبيرة على اتفاق العينة على وجود تأثير على إجراءات تدقيق الإيرادات عند تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) لانه قدم متطلبات جديدة و اطاراً شاملاً للإعتراف بالإيراد .

وفي مجال اختبار الفرضيات ، اتبع الباحثان اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات واستند الباحثان إلى احتساب قيمة معامل الالتواء ( skewness ) لجميع متغيرات البحث ، حيث أن البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الالتواء بين ( 1 إلى -1 ) ، كما يظهر بالجدول (4) في أدناه :

جدول (4) معامل الالتواء للمحورين

|                        | IFRS15 | Impact of |
|------------------------|--------|-----------|
| N                      | 150    | 150       |
| Valid                  |        |           |
| Missing                | 0      | 0         |
| Skewness               | .312   | .588      |
| Std. Error of Skewness | .198   | .198      |

وفيما يأتي تفاصيل نتائج اختبار الفرضيات :  
فرضية 1 : توجد فروقات ذات دلالة معنوي بشأن أهمية تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)  
جدول (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري للمحور الاول

| العدد | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الخطأ المعياري |
|-------|---------------|-------------------|----------------|
| 150   | 3.9295        | 0.35413           | 0.02891        |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يبين الجدول 5 في اعلاه أن قيمة الوسط الحسابي للمحور الاول بلغت (3.9295) والانحراف المعياري بلغ (0.35413) وقد بلغ الخطأ المعياري للوسط الحسابي (0.02891). ولقد تم استخدام اختبار (T) لاختبار الفرضية اعلاه والجدول (6) يوضح نتائج الاختبار كما في أدناه :

جدول (6) قيم اختبار T والقيم المتعلقة بالمحور الاول (تبني معيار IFRS 15)

| المحور الاول       | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 | درجة الحرية df | القيمة المعنوية Sig. (2-tailed) |
|--------------------|-----------------|--------------------------------------|----------------|---------------------------------|
| اهمية تبني IFRS 15 | 32.145          | 1.99                                 | 149            | 0.000                           |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول 6 اعلاه يتضح أن قيمة (T) قد بلغت 32.145 والقيمة المعنوية لها (0.000). وبما أن (T) معنوية لذا تقبل الفرضية ، بمعنى أن هناك توافق بين عينة الدراسة كافة حول أهمية تبني معيار (IFRS 15) ويؤكد ذلك الوسط الحسابي ، وأن تبني المعيار سيؤدي الى تحسين عملية الاعتراف بالإيرادات وازالت نقاط الجدل والاختلاف والتعارض في المعايير السابقة ، وكذلك يزيد من الإفصاحات الكمية والنوعية التي تساعد مستخدمي البيانات المالية من فهم عملية الاعتراف بالإيراد .

فرضية 2 : توجد فروقات ذات دلالة معنوي بشأن تأثير تبني معيار (IFRS 15) على إجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية.

جدول (7) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري للمحور الثاني

| العدد | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الخطأ المعياري |
|-------|---------------|-------------------|----------------|
| 150   | 3.9583        | 0.38527           | 0.03146        |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يبين الجدول 7 اعلاه أن قيمة الوسط الحسابي للمحور الاول بلغت (3.9583) والانحراف المعياري بلغ (0.38527) وقد بلغ الخطأ المعياري للوسط الحسابي (0.03146). ولقد تم استخدام اختبار (T) لاختبار الفرضية اعلاه والجدول (8) يوضح نتائج الاختبار وكما يأتي :

جدول (8) قيم اختبار T والقيم المتعلقة بالمحور الثاني (تأثير تبني معيار IFRS 15 على إجراءات تدقيق الإيرادات)

| المحور الثاني                                  | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 | درجة الحرية df | القيمة المعنوية Sig. (2-tailed) |
|--|-----------------|--------------------------------------|----------------|---------------------------------|
| تأثير تبني IFRS 15 على إجراءات تدقيق الإيرادات | 30.464          | 1.99                                 | 149            | 0.000                           |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول 8 اعلاه يتضح أن قيمة (T) قد بلغت 30.464 والقيمة المعنوية لها (0.000). وبما أن (T) معنوية لذا تقبل الفرضية ، بمعنى أن هناك توافق بين عينة الدراسة كافة حول تأثير تبني معيار (IFRS 15) على إجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية ويؤكد ذلك الوسط الحسابي ، وهذا يدل على اتفاق عينة الدراسة الى ضرورة ايجاد اجراءات تدقيق تساعد مراقب الحسابات في عملية تدقيق الإيرادات على وفق المتطلبات الجديدة التي جاء بها معيار (IFRS 15).

### سادساً : الخلاصة والمقترحات

1. تعاني المعايير المحاسبية السابقة بشأن المحاسبة عن الإيراد من عدم الاتساق الفكري ، إذ تم تعريف الإيراد من خلال التغييرات في الأصول والالتزامات وفقاً لمدخل قائمة المركز المالي ، إلا أن شروط الاعتراف بالإيراد تم صياغتها بعيداً تماماً عن هذا التعريف في ضوء مدخل قائمة الدخل والذي يركز على القياس المباشر لقيمة الإيراد عند تسليم السلع أو تأدية الخدمات وأستلام النقدية دون مراعاة الحقوق والالتزامات المتبقية على الوحدة.

2. اتسمت المعايير المحاسبية السابقة بشأن الاعتراف بالإيراد ومنها الامريكية على وجه الخصوص المستندة إلى القواعد بكثرة البدائل المتاحة والتي تشكل مرونة يمكن استغلالها من قبل الوحدة الاقتصادية بشكل يخدم مصالحها فضلاً عن كونها معقدة وغير متسقة، فيما أتم معيار الإبلاغ المالي الدولي المستند الى المبادئ (IFRS 15) بكونه وضع اطاراً مناسباً للإعتراف بالإيراد من خلال نموذج الخمس خطوات.

3. يعاني النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية العراقية 1 (عقود الانشاءات) من العديد من أوجه القصور في مجال الاعتراف بالإيراد ، بالمقارنة مع متطلبات (IFRS 15) ، مما يؤثر بطبيعة الحال في اجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية .

4. لا توجد اجراءات تدقيق متكاملة وموحدة لتدقيق قضايا المحاسبة عن الإيراد يستند اليها مراقبي الحسابات في المكاتب وشركات التدقيق في البيئة العراقية ، فضلاً عن افتقار دليل الرقيب المالي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى الاجراءات اللازمة لتدقيق الإيراد .

وفي ضوء ما جاء في أعلاه يقترح الباحثان اعداد دليل موحد وشامل لتدقيق الإيرادات في البيئة العراقية على وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 يكون مرشداً لمراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب وشركات التدقيق الخاصة عند قيامهم بتدقيق الإيرادات كأحد العناصر الهامة في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية العراقية .

### Foreign References

- 1- Abu Nassar, Muhammad, Hamidat, Jumaa, 2018, "International Accounting and Financial Reporting Standards", Wael Publishing House, Amman, Jordan, third edition.
- 2- Al-Hayali, Walid Naji, 2007, "Accounting Theory", published by the Arab Open Academy in Denmark.
- 3- Al-Orfali, Asma Qahtan Muhammad Nashat, 1991, "Measuring the Income of Long-Term Articles Using Business Networks", an applied study in Al-Rasheed Contracting Company, University of Baghdad, College of Administration and Economics, Accounting Department, Master Thesis.
- 4- Al-Sabban, Mohamed Samir, Ibrahim, Ibrahim Hassan, 2012, "The Fundamentals of External Review, Scientific Concepts and Scientific Procedures", Dar Al-Education University for Printing and Publishing, First Edition, Alexandria.
- 5- AL-Shatnawi, Hasan Mahmoud, 2017, "The Possibility of The Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No.15", Asian Journal of finance & Accounting Department of Accounting, Irbid National University, Jordan.
- 6- Al-Shirazi, Abbas Mahdi, 1990, "Accounting Theory", Kuwait, That Al-Salasil Printing Press, first edition.
- 7- Boynton, William C, Rymondn, Johnson, Water G. Kell, 2001, "Moden Auditing", 7th Edition, dohn Wiley, sons inc , New York.

- 8- Deloitte, Aerospace & Defense Spotlight, September, 2014, "The Converged Revenue Recognition Model Has Landed", Deloitte Touché Tohmatsu Limited.
- 9- EFRAG, 2016, "Endorsement of amendments to International Financial Reporting Standard (IFRS 15) Revenue from Contracts with Customer", EUROPEAN Commission.
- 10- Ernst & Young (E Y), 2018, "Applying IFRS , IASB Issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited .
- 11- Ernst & Young (E Y), July, 2017, "Applying IFRS 15 Presentation and disclosure requirements of IFRS 15", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited.
- 12- Ernst & Young (E Y), July, 2017, "Applying IFRS 15 Presentation and disclosure requirements of IFRS 15", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited.
- 13- Ernst & Young (E Y), November, 2015, "Applying IFRS 15 in Engineering and Construction The New Revenue Recognition Standard", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, pp. 1-41.
- 14- Federal Office of Financial Supervision, (2011), "The Unified Accounting System", second edition, Baghdad.
- 15- Federal Office of Financial Supervision, Department of Technical Affairs and Studies, Department of Technical Studies and Research, 2017, "Financial Supervisory Guide", Baghdad.
- 16- Financial Accounting Standards Board, 2003, "Topic the definition of revenue" .
- 17- Hamad, 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.
- 18- Hameed, Anmar Muhsein, Al-taie, Bushra Fadhil Khudhair, Al-Mashhadani, Bushra Najem. Aubdullah, (2019), "The Impact of IFRS 15 on Earnings Quality in businesses such as hotels: critical evidence from the Iraqi environment", African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure, Volume 8 (4) - ISSN: 2223-814X.
- 19- Hannah, Ndungu, 2013, "The Effect of Internal Controls on Revenue Generation: A Case Study of the University of Nairobi Enterprise and Services Limited" , A Research Project Submitted in Part ial Fulfilment of the Requirement for the A Ward of A Degree in Master of Science Finance, University of Nairobi.
- 20- 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.
- 21- International Accounting Standards Board (IASB), 2014, " (IFRS 15) Revenue from Contracts with Customer".
- 22- International Accounting Standards Board, 1993, "International Accounting Standard11 , Contracting contracts".
- 23- International Financial Reporting Standard (IASB), 1989, "Conceptual Framework for Financial Reporting".

- 24-Jack, Keenan, 2014, "The Impact of the Revenue Recognition Project", Presented to the Department of Accounting and the Robert D.Clark Honors College in Partial fulfillment of the requirements for the degree of Bachelor of Arts.
- 25-Jarallah, Hussein Hoshan, 2016, "Evaluation of accounting policies for the application of the principle of revenue recognition for local insurance contracts within the framework of the International Financial Reporting Standard (4)", College of Administration and Economics, Department of Accounting, University of Baghdad, Master Thesis.
- 26-Jerboa, Youssef Mahmoud, 2014, "Accounting Theory, Assumptions, Concepts, Principles, and Standards", Al-Warq Foundation for Publishing, second edition.
- 27-Jumaa, Ahmad Helmy, 2012, "Auditing and Confirmation According to International Standards for Auditing", Safaa Publishing House, First Edition, Amman.
- 28-Jumah, Ahmad Helmy, 1999, "Modern Auditing of Accounts", Safaa Publishing House, First Edition, Amman.
- 29-Kieso, E. D. , Jerry J. W. , and Terry D. W. , (2016) , " Intermediate Accounting " , IFRS Edition , John Wiley & Sons, Inc.
- 30-Lotfi, Amin El-Sayed Ahmed, 2006, "The Review between Theory and Practice", University House, First Edition, Alexandria.
- 31-Maxime, Peters, 2016, "The new IFRS 15 Standard: implementation challenges for Belgian Companies", HEC-Ecole de gestion delulg.
- 32-PCAOB, "Public Company Accounting Oversight Board" , Staff Audit Practice Alert No.12 , September 9, 2014, "Matters Related to Auditing Revenue in an Audit of Financial Statements".
- 33-Schnichl, Aqeel Hussain, 2018, "International accounting convergence of revenue recognition according to (IFRS 15) and its role in improving the quality of financial reporting (an applied study)", College of Administration and Economics, Accounting Department, Al-Mustansiriya University, Master Thesis.
- 34-Schroeder, Richard, Martel, Clarke, Jack, Cathy, 2010, "An Accounting Theory", translated by Khaled Ali, Ahmed Ajiji, Ibrahim Weld Muhammad Khal, Mars Publishing House, Saudi Arabia.
- 35-Tezi, Yuksek Lisans, 2007, "Revenue Recognition in Accounting Theory and in Accounting Standards with Applications in Turkish Practice", T.C Marmar, University Social Sciences Institute, Department of Business Administration Accounting Finance (ENG), Istanbul.
- 36-The Federal Office of Financial Supervision, Accounting and Supervision Standards Board, (1995), Accounting Rule No. (6) "Disclosure of information related to financial statements and accounting policies", Baghdad.
- 37-The Federal Office of Financial Supervision, the Accounting and Supervision Standards Board, (1989), Accounting Rule No. (1) "Accounting for Construction Contracts", Baghdad.
- 38-Wiley, John, 2007, "Revenue Recognition Rules and Scenarios".



## The Effect of Adapting IFRS 15 on Auditing Procedures for Auditors in Iraqi Environment

**Prof. Dr. Bushra N. Abdullah Al- Mashhadani** <sup>(2)</sup>  
University of Baghdad  
Accounting Department

**Mohammad Ibrahim Mohammad** <sup>(1)</sup>  
Adel Ismail Hassan Al Shaibi & Partners  
Company  
Iraq - Baghdad

[Bushra.najm@coadec.uobaghdad.edu.iq](mailto:Bushra.najm@coadec.uobaghdad.edu.iq)

[mohammad\\_almarsomii56@yahoo.com](mailto:mohammad_almarsomii56@yahoo.com)

Received: 16/8/2020

Accepted :2/9/2020

Published :FEBRUARY / 2021



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

### Abstract

The purpose of the International Financial Reporting Standard (IFRS 15) is to determine the basis for reporting useful information to the users of financial reports on the nature, amount, timing and uncertainty about revenues and cash flows arising from a contract with a customer. It is based on specific conditions for recognizing revenue from the contract. When the two parties to the contract or one of them fulfill the performance obligations, specifically after the customer has the ability to exercise control over the product or service that is the subject of the contract. As a result of the failure of the revenue reporting requirements in the Iraqi environment to provide adequate and honestly representative information on the outcome of the activity and the financial position as a result of the failure of the unified accounting system to provide an appropriate mechanism for measuring, recognizing and disclosing the revenue compared to the requirements of the International Financial Reporting Standard (IFRS 15), Consequently, the deficiency of audit program and guide issued by the Federal Office of Financial Supervision, which was limited to its procedures limited to a specific type of activity, as well as the absence of audit programs approved by local auditing firms and account auditors in private offices, so the matter requires indicating the importance of adopting the international financial reporting standard (IFRS 15) and the impact of this on the audit procedures that must be approved by auditors when auditing revenues, and the researchers based on the opinions of a sample of academics and professionals in this field by designing a questionnaire that focused on the importance of adopting the above standard and indicating the impact of the adoption on revenue audit procedures in the Iraqi environment. Based on two hypotheses:

<sup>(2)</sup> Prof. Dr. Bushra N. Abdullah Al- Mashhadani - University of Baghdad - Accounting Department.

<sup>(1)</sup> Mohammad Ibrahim Mohammad - Adel Ismail Hassan Al Shaibi & Partners Company - for auditing and controlling accounts - Iraq – Baghdad.

**Hypothesis 1: There are significant differences in significance regarding the importance of adopting the International Financial Reporting Standard (IFRS 15).**

**Hypothesis 2: There are significant differences in significance regarding the impact of adopting IFRS 15 standard on revenue audit procedures in the Iraqi environment.**

The research sample was represented by (academics) faculty members in Iraqi universities represented by professors in accounting departments in them, as well as account auditors (professionals) working in private auditing offices and companies, as well as account auditors working in the Federal Office of Financial Supervision, since they have the ability to read And understanding the guidance contained in the new international financial reporting standards, including the International Financial Reporting Standard (15) “Recognition of revenue from contracts with customers.

**Key Words : Revenue , International Financial Reporting Standards (IFRS 15) , Revenue Auditing**