

## إمكانية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 في الشركات - دراسة حالة

د. يوسف العبد الله الأحمد

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب

### الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة إمكانية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 في الشركات، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالاطلاع على الأدبيات الخاصة بتحقيق الإيراد و عقود الإنشاءات. وعرض لمفهوم المعيار IFRS 15 وشرح الخطوات الأساسية لتطبيقه في الشركات وبيان كيفية العرض والإفصاح في القوائم المالية، ومن ثم إجراء مقارنة بين بيانات إحدى الشركات العقارية قبل وبعد التطبيق المبكر للمعيار وتفسير النتائج وعرض التوصيات.

تم التوصل للعديد من النتائج من أهمها: تبين وجود إمكانية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 في الشركة محل الدراسة، مما أدى إلى تقديم إرشادات عملية ساعدت الشركة محل الدراسة في تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد بصورة أفضل من الممارسات المحاسبية الحالية، حيث سمح بتوزيع الإيراد على مراحل نشاط الشركة، مما أدى إلى تحقيق أرباح تتسم باستمرارية عالية. الكلمات المفتاحية: الإيراد، العقد، العميل، الدخل، التزامات الأداء، سعر المعاملة.

ورد البحث للمجلة بتاريخ ٢٠١٦/١١/١٠

قبل للنشر بتاريخ ٢٠١٦/١٢/٢٦

## مقدمة البحث

تمثل الإيرادات مقياساً حيوياً لمستخدمي القوائم المالية، ويستخدم لتقييم الأداء المالي للشركة والآفاق المستقبلية. ونتيجةً لوجود اختلافات في المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيرادات، فقد عملت المجالس والهيئات المهتمة بمهنة المحاسبة على تطوير متطلبات جديدة ومتسقة بالكامل للاعتراف بالإيرادات في كل من معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية تم فيها الأخذ بعين الاعتبار عامل وقت الإنجاز مما يقلل من التذبذب في تقديرات الإيراد، وتوفير التحسينات الجوهرية على الجودة واتساق كيفية إعداد تقارير الإيرادات أثناء تحسين قابلية المقارنة في القوائم المالية للشركات.

## مشكلة البحث

إن الالتزام بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في الشركات يساعدها على معالجة المشكلات المحاسبية الخاصة بعملية الاعتراف بالإيراد التي تواجهها مما يساهم بشكل مباشر في الحد من تلك المشكلات وتذليل الصعوبات إن وجدت وهذا ما ينعكس إيجاباً على الاقتصاد الوطني بشكل عام وأداء الشركات بشكل خاص.

تتمحور مشكلة البحث حول التساؤلين الآتيين:

١. هل يوجد إمكانية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

IFRS15 في الشركات؟.

٢. هل يؤدي تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في

الشركات إلى تحسين أرباحها.

## أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

١. دراسة إمكانية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في الشركات.

٢. بيان الدور من تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في

الشركات في تحسين أرباحها.

## أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من الآتي:

- أ. حداثة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وأهمية تطبيقه، وقلة الأبحاث العربية والدراسات الأجنبية التي تناولت موضوع تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في الشركات.
- ب. يساهم هذا البحث في تعريف الشركات في كيفية حساب الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء وتوجيه جهودها لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 ، الإيراد عصب أي شركة لذا لا بد من معرفة وتحديد طرق الاعتراف به على النحو الذي يجب أن يكون عليه..
- ج. تلعب الشركات العقارية محل الدراسة دوراً مهماً في تفعيل عجلة النشاط الاقتصادي.

## الدراسات السابقة

- يوجد بعض الدراسات التي اهتمت بموضوع البحث بشكل غير مباشر وهي:
- دراسة المغيولي، ٢٠٠٥، بعنوان "معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية" هدفت الدراسة إلى اقتراح معيار للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية، يساعد المعيار المقترح شركات قطاع الإنشاءات في الوصول إلى قياس دقيق لدخلها.
  - خلصت الدراسة إلى اقتراح معيار يشتمل على: نطاق المعيار، والتعاريف والمصطلحات، وطرق القياس والإثبات المحاسبي ومتطلبات العرض والإفصاح [١].
  - دراسة ( Dylag , and Kucharczyk ، 2011، بعنوان: Recognition revenue from the construction of real estate in financial statements of developers in Poland.
  - الاعتراف بالإيراد من عقود الإنشاءات للشركات العقارية في القوائم المالية للمطورين في بولندا

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تفسير الاعتراف بالإيراد من عقود الإنشاءات للشركات العقارية في التقارير المالية من حيث تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد والتكاليف المرافقة لتنفيذ عقود الإنشاءات.

خلصت الدراسة إلى مجموعة توصيات أهمها: ينبغي على كل الشركات العقارية توضيح كيفية إعداد تقاريرها المالية وخصوصاً كل التفاصيل المتعلقة الاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة ، البيانات والفرضيات التي استخدمتها في تقييم الالتزامات والأرباح حتى تتمكن من إنشاء طريقة تسعير مستقرة على الأمد الطويل [٢].  
- دراسة أبو رمان ،٢٠١٤، بعنوان " أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، وبيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات.

اقترحت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: الاهتمام بتطبيق بنود محددة من المعيارين: رقم (18) الاعتراف بالإيراد، ورقم (11) عقود الإنشاء. والعمل على إنشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات بحيث يضمن إتمام العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية [٣].

- دراسة مصطفى،٢٠١٤، بعنوان " نموذج مقترح للمحاسبة عن الإيراد في ضوء المتغيرات المعاصرة : دراسة اختبارية "

هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج مقترح للمحاسبة عن الإيراد يسمح بالتعبير عن الواقع الاقتصادي لمعاملات الإيراد في بيئة الأعمال المعاصرة وتوفير المعلومات الملائمة للمستفيدين كأساس فكري يمكن الاستناد إليه في تطوير المعايير المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود أوجه قصور في المعايير المحاسبية الدولية للإيراد فيما يتعلق بالانساق تتمثل في عدم انساق الاعتراف بالإيراد من السلع والخدمات داخل المعيار رقم (18). [٤]

- دراسة موسى، ٢٠١٦، بعنوان " استخدام مدخل التعاقدات في الاعتراف في الإيراد وأثره على تحسين جودة الأرباح في الشركات العقارية : دراسة نظرية ميدانية " هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مشاكل الاعتراف بالإيراد في الشركات العقارية في ظل المعايير والإرشادات القائمة، ومدى مساهمتها في تحسين جودة الأرباح للشركات العقارية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن استخدام مدخل التعاقدات في الاعتراف بالإيراد للشركات العقارية يؤدي إلى تقديم إرشادات عملية تساعد في تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد [٥].

**يتميز هذا البحث** عن الدراسات السابقة بأنه يتناول إمكانية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 إيرادات العقود المبرمة مع العملاء في الشركات من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيرادات بما ينسجم مع متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15. كما تم التركيز على مقارنة البيانات المالية الناتجة عن السياسات المحاسبية المطبقة في إحدى الشركات العقارية قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 وشرح مضمون المعيار وخطوات التطبيق.

### فروض البحث

يقوم البحث على الفرضين الرئيسيين الآتيين:

الفرض الأول: "هناك إمكانية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في الشركة محل الدراسة".

الفرض الثاني: "يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأرباح الصافية للشركة قبل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 وبعد تطبيقه".

### حدود البحث

اقتصر هذا البحث على دراسة وتحليل البيانات الخاصة بإيرادات العقود مع العملاء في شركة الدار العقارية المدرجة في سوق أبو ظبي للأوراق المالية، كونها اختارت التطبيق المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15، وتم الاعتماد على بيانات القوائم المالية اعتباراً من ٢٠١٣/٧/١ لغاية ٢٠١٦/٦/٣٠.

## منهج البحث

تم تقسيم البحث إلى جانبين:

- ١- الجانب النظري: تم فيه استخدام المنهج الوصفي من خلال توصيف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وتحليل مضمونه وشرح خطوات تطبيقه، وكيفية العرض والإفصاح عن الإيرادات في القوائم المالية والاطلاع على ما كتب في الدوريات والمراجع العلمية المختصة وعرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال الاهتمام بالاعتراف بالإيراد وعقود الإنشاء.
- ٢- الجانب العملي: تم فيه استخدام دراسة وتحليل البيانات الخاصة بإيرادات العقود مع العملاء في شركة الدار العقارية بالاعتماد على بيانات القوائم المالية اعتباراً من ٢٠١٣/٧/١ لغاية ٢٠١٦/٦/٣٠، وذلك من خلال إجراء مقارنة للإيرادات والأرباح قبل وبعد تطبيق المعيار IFRS15 وتفسير وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها بما يخدم أهداف البحث.

### خطة البحث:

لتحقيق أهداف وفروض البحث فإن خطة البحث تتضمن ما يأتي :  
عرض الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وتحديد مجال تطبيق المعيار وتاريخ سريانه، وشرح الخطوات العملية لتطبيقه في الشركات، بالاعتماد على بيانات القوائم المالية في شركة الدار العقارية.  
وفيما يأتي عرض لعناصر خطة البحث:

### الجانب النظري

#### أولاً: مقدمة

يحتاج المحاسبون من الناحية العملية إلى معرفة كيف يتم الاعتراف بالإيراد وبالتالي فإن توحيد القواعد في أي ممارسة مهنية سيساعد المهنيين بالتأكد على معرفة القواعد التي سيتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لها مهما اختلف النشاط .  
وقد صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في شهر أيار ٢٠١٤ وهو بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" وألغى هذا المعيار بشكل

أساسي اثنين من معايير المحاسبة الدولية وهما المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) بعنوان عقود الإنشاء والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨) بعنوان الإيراد. ويقدم المعيار منهجاً أكثر تنظيماً للقياس والاعتراف بالإيرادات.

### ثانياً: الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الواجب على الشركات إتباعها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكيد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء ولتحقيق هذا الهدف فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو [٦]:

- على الشركات الاعتراف بشكل يصف عملية تقديم البضائع والخدمات للعملاء بمبالغ تعكس المقابل المتوقع أن تحصل عليه الشركات نتيجة نقل أو تحويل تلك البضائع أو الخدمات للعملاء.
- على الشركات أن تأخذ بالاعتبار شروط العقد، وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار واستخدام أي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة.
- سيعمل المعيار على تحسين إعداد التقارير المالية للإيرادات وتحسين قابلية المقارنة في القوائم المالية للشركة.

### ثالثاً: مجال تطبيق المعيار وتاريخ سريانه

يتم تطبيق المعيار على جميع الشركات وسيحل محل كافة متطلبات الاعتراف بالإيرادات الحالية وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية. ويتطلب التطبيق إما تطبيق كامل أو بأثر رجعي معدل للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١/١/٢٠١٨ مع السماح للشركات بإمكانية التطبيق المبكر.

يبين المعيار المعالجة المحاسبية لكل أنواع الإيرادات الناشئة من العقود مع العملاء، وينطبق هذا المعيار على جميع الشركات التي تدخل في عقود لتوريد البضائع والخدمات للعملاء باستثناء العقود الخاضعة لمعايير أخرى مثل: معيار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

(IFRS 4) عقود التأمين، والأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية ضمن نطاق

المعايير: IFRS 9 و IFRS 10 و IFRS 11 و IAS 27 و IAS 28.

رابعاً: الخطوات الأساسية للاعتراف بالإيراد عند تطبيق المعيار الدولي لإعداد

### التقارير المالية IFRS15

يتم الاعتراف بالإيراد وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15

من خلال تطبيق نموذج مكون من خمس خطوات أساسية تساعد على تحديد القيم

التي يجب الاعتراف بها كإيراد وهي كالآتي [٧]:

١- تحديد العقد: Identify the contract

٢- تحديد التزامات الأداء: Identify the performance obligations

٣- تحديد سعر المعاملة: Determine the transaction price

٤- تخصيص سعر المعاملة: Allocate the transaction price

٥- الاعتراف بالإيراد عندما كل التزامات الأداء تم الوفاء بها:

Recognize revenue when each performance obligation is satisfied

يوضح الباحث هذه الخطوات بشيء من التفصيل كما يأتي:

### الخطوة الأولى: تحديد العقد

يعرف العقد طبقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 بأنه:

"اتفاق بين طرفين أو أكثر يترتب عليه نشأة حقوق واجبة النفاذ وأيضاً التزامات"

وحتى يمكن أن تعالج الإيرادات الناتجة عن العقود طبقاً لما ورد في المعيار

الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

١- أطراف التعاقد يجب أن يصدقوا على العقد بالموافقة وأن يلتزموا بأداء التزاماتهم

الواردة في العقد.

٢- الشركة تستطيع أن تحدد حقوق كل طرف من الأطراف بخصوص البضائع

والخدمات المحولة.

٣- الشركة يجب أن تحدد شروط الدفع الخاصة بالبضائع والخدمات المحولة.

٤- العقد في جوهره يجب أن يصنف على أنه عقد تجاري.

٥- أن يكون من المحتمل أن تحصل الشركة المقابل المادي للتعاقد كمقابل لتبادل البضائع والخدمات التي ستحول إلى العميل.

### الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء

بشكل عام يمكن اعتبار التزامات الأداء على أنها وحدة محاسبة الغرض منها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وفي هذا المجال يجب تعريف مصطلح الوعود (Promises) الذي سيقود إلى تعريف التزامات الأداء.

قد تكون الوعود في العقود صريحة وقد تكون ضمنية وهذه الوعود هي التي تخلق توقعاً بأن الشركة ستقوم بتزويد العميل أو العملاء بالبضائع والخدمات في سياق ممارسات الأعمال التجارية المعتادة وبناءً على السياسات المتبعة أو قد تكون على أساس شروط أو محددات معينة ومن هنا فإن عملية فهم السياسات والممارسات الخاصة بالشركة أمر مهم لتحديد الوعود بشكل دقيق.

وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 فإنه يجب على الشركة أن تقوم بتحديد البضائع والخدمات الموعود بها في العقد ويجب أن تعتبر كالتزام أداء كل وعد من الوعود بتحويل:

أ- بضاعة أو خدمة مستقلة أو حزمة بضائع أو خدمات مستقلة.

ب- مجموعة البضائع والخدمات المستقلة ذات تتابع تسلسلي في التوريد التي تعتبر في جوهرها متشابهة والتي تتخذ نمط أو أسلوب واحد من أنماط التحويل للعملاء.

بناءً على ما سبق فإن كل بضاعة أو خدمة مستقلة في العقد تعد في حد ذاتها التزام أداء وعلى عكس ذلك فإن كل بضاعة أو خدمة غير مستقلة يمكن اعتبارها على أنها بند في حزمة أو توليفة بضائع وخدمات غير مستقلة وبناءً عليه فإنه يمكن اعتبار حزمة البضائع والخدمات التي تحتوي على بنود غير مستقلة على أنها التزام أداء مفرد أو وحيد.

### الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة عبارة عن تلك القيمة التي يتم تخصيصها على التزامات الأداء التي تم تحديدها في العقد.

بناءً على ذلك فإن سعر المعاملة يعبر عن قيمة الإيراد التي سيتم الاعتراف بها عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء . وعند تحديد سعر المعاملة يجب أن يتم خصم تلك القيم التي تحصل نيابة عن جهات خارجية مثل ضرائب المبيعات، ومن ناحية أخرى فإن سعر المعاملة قد يكون مباشر مثل أن يحتوي العقد على قيمة مقابل معين لعدد ثابت من البضائع والخدمات التي سيتم توريدها في وقت قصير نسبياً وقد يكون سعر المعاملة معقد عندما تكون هناك بعض الحالات التي تتعلق بمقابل متغير، أو غير نقدي، أو هناك عناصر تمويل مهمة، أو هناك مقابل مستحق للعميل.

#### **الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء**

تعرف التزامات الأداء بأنها لا تعدو كونها وحدة محاسبة الغرض منها تخصيص سعر المعاملة عليها. وسعر المعاملة الذي سيتم تخصيصه على التزام الأداء يقصد به سعر البيع القائم بذاته Stand-alone selling price ويعرف سعر البيع القائم بذاته على أنه ذلك السعر الذي يمكن أن تباع به الشركة البضاعة أو الخدمة بشكل منفصل إلى العميل.

هناك حالات يمكن تحديد سعر البيع القائم بذاته ولكن هناك حالات أخرى لا يمكن تحديد سعر البيع القائم بذاته وفي هذه الحالة فإنه يمكن استخدام أكثر من مدخل أو أسلوب لتحديد سعر البيع القائم بذاته.

القاعدة التي وردت في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 هي: "على الشركة أن تقوم بتخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء على أساس النسبة والتناسب بين أسعار بيع المنتجات والخدمات مقيمة بسعر البيع القائم بذاته".

#### **الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد**

وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 يتم الاعتراف بالإيرادات بمبلغ يعكس بدل الشراء الذي تتوقع الشركة أن تحصل عليه مقابل تحويل البضائع أو الخدمات إلى العملاء.

حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS 15 طريقتين أساسيتين للاعتراف بالإيراد هما:

### الطريقة الأولى: الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن

يشير الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن إلى أن الوفاء بالتزام الأداء يتم في لحظة معينة من الزمن ومثال ذلك تسليم البضاعة المطلوبة مرة واحدة وهناك العديد من المحددات التي تساعد المختصين على تحديد أن الاعتراف بالإيراد يتم عند نقطة معينة من الزمن وهي: انتقال ملكية الأصل بإثباتات قانونية، ونشأة التزام بالدفع للبائع، وحيازة أو وضع يد على الأصل، وانتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل، وقبول الأصل.

### الطريقة الثانية: الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن

يشير الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن إلى أن الوفاء بالتزام الأداء يتم على لحظات متكررة من الزمن أو على مدى فترة من الزمن، أي أن تسليم البضاعة أو اتمام الخدمة تتم على مراحل للوفاء بالتزام الأداء الواحد، ومثال ذلك تقديم بعض الخدمات مثل التدقيق أو الخدمات الاستشارية أو عقود المقاولات طويلة الأجل.

### خامساً: العرض والإفصاح في القوائم المالية

#### ١- العرض في القوائم المالية: وفق المعيار IFRS 15 فإنه:

- يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كالتزام أو أصل أو ذمم مدينة اعتماداً على العلاقة بين الشركة المقدمة للبضاعة أو الخدمة، وكذلك اعتماداً على مدفوعات العملاء.
- إذا تم استلام مدفوعات مقدمة من العميل قبل تقديم البضائع والخدمات للعميل يتم الاعتراف بالتزامات للعقد في قائمة المركز المالي.
- إذا قامت الشركة بتحويل أو نقل بضاعة أو تقديم خدمات للعميل يتم الاعتراف بأصل أو الاعتراف بذمم مدينة عند عدم تسديد العميل المستحق عليه كالاتي:  
أ. يتم الاعتراف بالعقد كأصل عندما يكون الحق للشركة في المقابل المتوقع استلامه مرتبط بحدث غير زمني ( إذا كان الاعتراف بالإيراد لا يرتبط بمرور الوقت) على سبيل المثال أداء مستقبلي يجب أدائه من قبل الشركة للعميل.

ب. يتم الاعتراف بدم مدينة عندما يكون البديل أو المقابل الواجب استلامه غير مشروط باستثناء مرور الوقت (أساس زمني).

- يتم معالجة حساب الذمم المدينة أو الأصل الناتج عن العقد وأية تدني بذلك الحساب يعترف به كمصرف ضمن المعيار IFRS 9 .

## ٢- الإفصاح في القوائم المالية: تضمن المعيار مجموعة من الإفصاحات وهي:

١- ينبغي على الشركة تقديم إفصاحات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد وبالتدفقات النقدية من العقود مع العملاء.

٢- يجب على الشركة الإفصاح عن معلومات كمية ووصفية حول ما يأتي:

أ. عقود الشركة مع العملاء.

ب. الأحكام المهمة والتقديرية عليها عند تطبيق إرشادات هذا المعيار على العقود مع العملاء.

ج. أية أصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء وإنجاز تلك العقود.

## الجانب العملي: دراسة حالة على بيانات القوائم المالية لشركة الدار العقارية

من الفترة 1/7/2013 إلى 30/6/2016

### أولاً: معلومات عامة عن شركة الدار العقارية محل الدراسة

تأسست شركة الدار العقارية (ش.م.ع) في دولة الإمارات العربية المتحدة عام 2005 ، وتتخذ من إمارة أبو ظبي مقراً لها، وأسهمها العادية مدرجة في سوق أبو ظبي للأوراق المالية، وتعد من أكبر المطورين العقاريين على مستوى منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، حيث تبلغ قيمة أصولها حوالي 12 مليار ، وتشارك حكومة أبو ظبي بالجزء الأكبر فيها، وتتوافق أعمال الشركة مع رؤيتها الهادفة إلى تحقيق التنوع الاقتصادي وتطوير البنى التحتية الاجتماعية. وتعمل الشركة وشركاتها التابعة (يشار إليها معاً بالمجموعة) في عدد من القطاعات وبشكل رئيس في تطوير وبيع واستثمار وإنشاء وإدارة العقارات والخدمات المرتبطة بها.

**ثانياً: إدراج الإيرادات في شركة الدر العقارية:**

وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 ، يتم إدراج الإيرادات بقيمة تعكس اعتبارات الشراء التي تتوقع الشركة أن تستحقها مقابل تحويل البضائع أو الخدمات للعميل. واعتمدت المجموعة التطبيق المبكر للمعيار IFRS15 ابتداءً من 1/1/2015. حيث تقوم بإدراج الإيرادات من العقود مع العملاء بناءً على نموذج من خمس خطوات كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 .

**ثالثاً: تحليل بيانات شركة الدار العقارية وإثبات الفرض الأول:**

ينص الفرض الأول للبحث على أنه: هناك إمكانية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في الشركة محل الدراسة. قامت شركة الدار العقارية باختيار التطبيق المعدل بأثر رجعي المسموح به من قبل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 . وبالتالي، تم تطبيق المعيار للسنة المنتهية في 31/12/2015 (أي فترة التطبيق المبدئية).

يتطلب التطبيق بأثر رجعي إدراج التأثير المتراكم من تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 على كافة العقود كما في 1/1/2015 في حقوق المساهمين. تم تقديم تفاصيل التعديلات على الأرصدة الافتتاحية للأرباح المحتجزة والأرصدة الأخرى كما في 1/1/2015، والتي يتم عرضها في الجدول الآتي: [٨]

الجدول رقم (1) تأثير العقود في حقوق المساهمين (الأرقام بألف درهم)

1/1/2015	التعديلات	31/12/2014	
			الموجودات
765,382	(177,677)	943,059	المخزون
			المطلوبات
1,166,473	(231,919)	1,398,392	مبالغ مدفوعة مقدماً من العملاء
			حقوق المساهمين
6,359,667	54,242	6,305,425	الأرباح المحتجزة

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على قائمة المركز المالي الموحدة لشركة الدار العقارية لعام 2015

يلاحظ من الجدول رقم (1) حدوث تغييرات في كل من المخزون، والمبالغ المدفوعة مقدماً، والأرباح المحتجزة، وذلك نتيجةً لتبني تطبيق المعيار.

يعرض الجدول رقم (2) تأثير تطبيق المعيار IFRS15 على الإيرادات وتكلفة الإيرادات وصافي الربح للفترة، في حال الاستمرار في تطبيق السياسة المحاسبية لإدراج الإيرادات خلال الفترة:

الجدول رقم (2) تأثير تطبيق المعيار IFRS15 على الإيرادات وتكلفة الإيرادات وصافي الربح

التأثير نتيجة للتغير ألف درهم	وفقاً للسياسة القديمة ألف درهم	وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (15) ألف درهم	السنة المنتهية في 31/12/2015
368,349	4,217,191	4,585,540	الإيرادات
(143,561)	(2,236,055)	(2,379,616)	تكلفة الإيرادات
224,789	2,335,078	2,559,867	صافي الربح للسنة

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على قائمة الدخل الموحدة لشركة الدار العقارية لعام 2015

يلاحظ من الجدول رقم (2) أن أهم تأثير لهذا المعيار يتمثل في طريقة احتساب الإيرادات من مبيعات المشاريع التطويرية على المخطط والتي تغيرت نتيجة تسجيلها على مراحل تماشياً مع شروط العقد.

يعزى النمو في الأرباح السنوية المتعلقة بقطاع تطوير العقارات إلى إطلاق خطة المشاريع السكنية على المخطط، حيث يتم إدراج الإيرادات والأرباح على مدى فترة زمنية وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15، بالإضافة إلى النمو في الدخل من أعمال إدارة التطوير المتعاقد عليها مع حكومة أبو ظبي.

تم تقييم تأثير التطبيق المبكر للمعيار IFRS15 في الشركة محل الدراسة وذلك استناداً إلى تحليل العلاقات التعاقدية مع العملاء وتغيير في توقيت الاعتراف بالإيرادات. ويعرض الجدول رقم (3) العقود مع العملاء لبيع العقارات:

الجدول رقم (3) العقود مع العملاء لبيع العقارات (الأرقام بألف درهم)

2014	2015	
---	111,408	مبالغ مستحقة من العملاء مدرجة ضمن الذمم التجارية المدنية والذمم المدينة الأخرى.
---	(653,562)	مبالغ مستحقة للعملاء مدرجة ضمن الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
---	(542,154)	

---	588,375	إجمالي تكلفة العقود المتكبدة زائداً الأرباح المدرجة ناقصاً الخسائر حتى تاريخه
---	(1,130,529)	ناقصاً: إجمالي فواتير الإنجاز حتى تاريخه.
---	(542,154)	

يوضح الجدول رقم (3) إيرادات مؤجلة ناتجة عن بيع الأراضي والوحدات. أما فيما يتعلق بالعقود مع العملاء لبيع العقارات، من المتوقع إدراج إيرادات بإجمالي 2.454 مليون درهم على مدى فترة هذه العقود. ويعرض الجدول رقم (4) العقود مع العملاء لعقود الإنشاء:

الجدول رقم (4) عقود مع عملاء لعقود الإنشاء

2014 ألف درهم	2015 ألف درهم	
414,792	188,642	مبالغ مستحقة من العملاء مدرجة ضمن الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
(113,341)	(47,554)	مبالغ مستحقة للعملاء مدرجة ضمن الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
301,451	141,088	
8,253,294	7,254,868	إجمالي تكلفة العقود المتكبدة زائداً الأرباح المدرجة ناقصاً الخسائر حتى تاريخه
(7,951,843)	(7,113,780)	ناقصاً: إجمالي فواتير مرحلية حتى تاريخه.
301,451	141,088	

يوضح الجدول رقم (4) إيرادات لم يصدر عنها فواتير ناتجة من عقود أعمال الإنشاء. أما فيما يتعلق بالعقود مع العملاء لعقود الإنشاء، فإنه يتوقع إدراج إيرادات بإجمالي 1,023 مليون درهم على مدى فترة هذه العقود. ويعرض الجدول رقم (5) الإيرادات في شركة الدار العقارية

الجدول رقم (5) الإيرادات في شركة الدار العقارية

2014 ألف درهم	2015 ألف درهم	
4,131,721	1,269,990	تطوير وإدارة عقارات.
2,419,357	3,315,550	أعمال تشغيلية.
6,551,078	4,585,540	

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن تحقق الإيرادات الخاصة بشركة الدار العقارية تتغير نتيجة تطبيق المعيار المذكور. إلا أن التغيير الأهم يتعلق بتوقيت تحقق الإيرادات من مبيعات المشاريع التطويرية على المخطط، والتي يتم احتسابها حالياً عند استكمال وتسليم الوحدات بعد إنجازها ، أما عند تطبيق المعيار يتم احتسابها وفق نسب الإنجاز أي على مراحل دون الانتظار إلى فترة التسليم.

يوضح الجدول رقم (6) تطور الإيرادات والأرباح الصافية في شركة الدار العقارية عن الفترة التي تبدأ في 1/7/2013 إلى 30/6/2016 . [٩]  
الجدول رقم (6) تطور الإيرادات والأرباح قبل وبعد تطبيق المعيار

الفترة	الإيرادات (مليون درهم)	الربح الصافي (مليون درهم)
الربع الثالث 2013	1168.5	407.5
الربع الرابع 2013	1325.1	432.6
الربع الأول 2014	1719.4	453.4
الربع الثاني 2014	2194.0	505.8
الربع الثالث 2014	1368.0	579.6
الربع الرابع 2014	1269.7	696.3
الربع الأول 2015	1179.1	568.7
الربع الثاني 2015	1105.6	599.2
الربع الثالث 2015	1175.8	634.7
الربع الرابع 2015	1124.9	734.6
الربع الأول 2016	1232.0	649.1
الربع الثاني 2016	1695.9	657.4

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على التقارير الربع سنوية لشركة الدار العقارية

يوضح الجدول رقم (7) نسبة التغير في الإيرادات والأرباح الصافية في شركة الدار العقارية خلال عام 2015 .

## الجدول رقم (7) التغير في الإيرادات والأرباح لعام 2015

الفترة	2014	2015	التغير
الإيرادات (مليون درهم)	6551.1	4585.5	( 30 % )
الربح الصافي (مليون درهم)	2235.1	2536.8	+ 13 %

يلاحظ من الجدول رقم (6) والجدول رقم (7) أن شركة الدار العقارية حققت نمواً صافياً في أرباحها للسنة المالية المنتهية في 31/12/2015 بنسبة 13% ليصل إلى 2536.8 مليون درهم مقارنة مع 2235.1 مليون درهم للعام 2014. كما ارتفع صافي الأرباح في الربع الأخير من العام 2015 بنسبة 5.5% لتصل إلى 734.6 مليون درهم مقارنة مع 696.3 مليون درهم خلال الفترة نفسها من العام 2014. تعكس أرقام الإيرادات والأرباح خلال عام 2015 اعتماد شركة الدار العقارية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15، وتعديل سياستها المحاسبية المطبقة بأثر رجعي بدءاً من 1/1/2015.

يتضح للباحث من خلال تحليل البيانات وتفسير النتائج أنه يوجد إمكانية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 في الشركة محل الدراسة. رابعاً: تحليل واختبار الفرض الثاني:

ينص الفرض الثاني للبحث على أنه: "يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأرباح الصافية للشركة قبل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 وبعد تطبيقه".

بهدف اختبار هذا الفرض تم إدخال البيانات الخاصة بالأرباح الصافية لشركة الدار العقارية الواردة في الجدول رقم (6) إلى البرنامج الإحصائي SPSS وعن طريق استخدام اختبار t للعينات المستقلة Independent T-Test ومن خلال مقارنة وتحليل البيانات الخاصة بالأرباح الصافية لشركة الدار العقارية قبل تطبيق المعيار بفترة ستة أرباح، وبعد تطبيق المعيار بفترة ستة أرباح.

يوضح الجدول رقم (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للأرباح الصافية قبل وبعد تطبيق المعيار .

الجدول رقم (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للأرباح الصافية قبل وبعد تطبيق المعيار

	period	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
profits	before	6	512.5333	108.84076	44.43405
	after	6	640.6167	56.76067	23.17245

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على التقارير الربع سنوية لشركة الدار العقارية

يُلاحظ من الجدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي للأرباح الصافية قبل تطبيق المعيار كان (512.53) مليون درهم ثم ازداد بعد تطبيق المعيار إلى (640.62) مليون درهم، في حين كان الانحراف المعياري (108.84) قبل تطبيق المعيار ثم انخفض الانحراف المعياري بعد تطبيق المعيار ليصل إلى (56.76) وظهر الخطأ المعياري للمتوسط بمقدار (44.43) قبل تطبيق المعيار ثم انخفض بعد تطبيق المعيار ليصل إلى (23.17)، مما يدل على انعكاس تطبيق المعيار على القوائم المالية للشركة عينة الدراسة لعام ٢٠١٥ والنصف الأول لعام ٢٠١٦. وهذا ما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الأرباح الصافية لشركة الدار العقارية قبل تطبيق المعيار وبعد تطبيقه، ولكن هل هذه الفروق جوهرية أم لا.

تم تحليل اختبار t للعينات المستقلة Independent T-Test على البيانات المستخلصة من القوائم المالية للشركة عينة الدراسة، والنظر إلى نتيجة اختبار Levene's لتجانس التباين، يوضح الجدول رقم (9) تحليل اختبار t للعينات المستقلة Independent T-Test للأرباح الصافية قبل وبعد تطبيق المعيار.

الجدول رقم (9) تحليل اختبار t للعينات المستقلة Independent T-Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
Equal variances assumed	2.413	.151	-2.556-	10	.029
Equal variances not assumed			-2.556-	7.532	.036

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على التقارير الربع سنوية لشركة الدار العقارية

يبين الجدول رقم (9) نتيجة اختبار تجانس التباين وفق إحصائية أو اختبار ليفين (Levene's Test) والذي بلغت قيمته (2.413) عند مستوى معنوية (Sig = 0.151) وبما أن مستوى المعنوية هي أكبر من مستوى الدلالة  $a = 0.05$  هذا يعني أن التباين متجانس، ويتم اختيار السطر الأول لتحديد معنوية الفروق، حيث يلاحظ أن الفروق للأرباح الصافية قبل وبعد تطبيق المعيار دال معنوياً عند درجة ثقة 95% حيث بلغ مستوى المعنوية (Sig = 0.029) وهو أصغر من مستوى الدلالة  $a = 0.05$  وهذا يشير إلى أن تطبيق المعيار له تأثير على الأرباح الصافية، وبالتالي يتم قبول الفرض القائل: "يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأرباح الصافية للشركة قبل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 وبعد تطبيقه".

ولتحديد هل الفرق كان لصالح الأرباح الصافية قبل التطبيق أم لصالح الأرباح الصافية بعد التطبيق - هل تطبيق المعيار ساهم بالزيادة أم بالنقصان - فإنه يتم المقارنة بين المتوسط الحسابي للأرباح الصافية قبل تطبيق المعيار وبعد تطبيقه، وبالرجوع إلى الجدول رقم (8) يلاحظ أن المتوسط الحسابي بعد تطبيق المعيار ازداد عن المتوسط الحسابي قبل تطبيق المعيار وبالتالي يمكن القول بأن تطبيق المعيار ساهم في زيادة الأرباح الصافية لشركة الدار العقارية، أي أن تطبيق المعيار كان له أثر إيجابي على الأرباح الصافية للشركة.

## الاستنتاجات والتوصيات

### ١ - الاستنتاجات

توصل البحث إلى النتائج الآتية:

- إن اعتماد تطبيق المعيار IFRS15 بشأن الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء، أدى إلى تقديم إرشادات عملية ساعدت الشركة محل التطبيق في تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد بصورة أفضل من الممارسات المحاسبية الحالية، حيث سمح بتوزيع الإيراد على مراحل نشاط الشركة، مما أدى إلى تحقيق أرباح تتسم باستمرارية عالية.

- انعكس التطبيق المبكر للمعيار IFRS15 على القوائم المالية لشركة الدار العقارية عام 2015 مما أدى إلى زيادة الأرباح الصافية لها بعد تطبيق المعيار.
- ساعد تطبيق المعيار على تحسين إعداد التقارير المالية للإيرادات وتحسين قابلية المقارنة في القوائم المالية لشركة الدار العقارية .

## ٢- التوصيات

- يوصي الباحث باعتماد الشركة العقارية محل الدراسة على نموذج من خمس خطوات لتحقيق الاعتراف بالإيراد بما يتلاءم مع ما ورد في المعيار IFRS15 . حيث يصبح لدى الشركة القدرة على إمكانية تسجيل الإيرادات على مراحل وذلك بناءً على بنود العقد المبرمة مع العملاء، وهذا سينعكس على القوائم المالية للشركات وبالتالي على قرارات الجهات المستفيدة من تلك الشركات.
- يوصي الباحث الشركات العقارية في سورية بالاستفادة من تجربة شركة الدار العقارية بالتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15 مع قيام الشركات بإعادة النظر في عملية البيع وعملية التعاقد مع العملاء وتعديل أنظمتها المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات لتتاسب متطلبات تطبيق المعيار.
- تنظيم دورات تدريبية لموظفي الدوائر المالية في الشركات العقارية على تطبيق معايير إعداد التقارير الدولية وطرق القياس المحاسبي، وخصوصاً فيما يتعلق بعقود الإيرادات المبرمة مع العملاء.

## المراجع

- [١]- المغيولي محمد بن حمد، ٢٠٠٥- معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية. مجلة جامعة الملك سعود، العلوم الإدارية، المجلد ١٨، العدد ١، ص ص ٢٧ - ٨١.

[2]- Dylag, R., Kucharczyk, M., 2011- **Recognizing Revenue from the Construction of Real Estate in Financial Statements of Developers in Poland**, Accounting and Management Information Systems, Vol 10, No. 1, pp. 25-42.

[٣]- أبو رمان شادي عبد اللطيف، ٢٠١٤- أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة عمان العربية، الأردن.

[٤]- مصطفى سيد محمد سيد، ٢٠١٤- نموذج مقترح للمحاسبة عن الإيراد في ضوء المتغيرات المعاصرة : دراسة اختبارية. أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.

[٥]- موسى محمد إبراهيم عطية، ٢٠١٦- استخدام مدخل التعاقدات في الاعتراف في الإيراد وأثره على تحسين جودة الأرباح في الشركات العقارية : دراسة نظرية ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ص ١-١٧٦.

[6]- International Financial Reporting Standard.,2014- IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IFRS Foundation, may, p. 10.

[7]- Chartered Professional Accountants Canada (CPA)., 2015- IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, in Collaboration: Deloitte, March, pp. 10-30.

[٨]- التقرير السنوي لشركة الدار العقارية لعام ٢٠١٥.

[٩]- التقارير الربع سنوية لشركة الدار العقارية من النصف الثاني عام ٢٠١٣ إلى النصف الأول عام ٢٠١٦.

## **Possibility of Applying the International Financial Reporting Standard 15 in Companies- Case Study**

**Dr. Yousef Al-Abdullah Al-Ahmad**

Associate Prof. Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Aleppo

### **Abstract**

This research aims to study the possibility of applying the international financial reporting standard 15 in companies. To achieve this aim, the researcher reviewed special literatures talking about revenue and construction contracts. He Introduced the concept of standard IFRS15, explained the basic applications in companies, indicated how to display and disclose in the financial statements, and then made a comparison between a real estate company data before and after the early application of the standard. Finally he interpreted the results and offer the recommendations .

It has been reached to many results, the most important are: There is a potential for applying the international financial reporting standard 15 in under study the company, Which leading to provision of practical guidance helped the company under study in determining the time of recognition of revenue better than the current accounting practices, which allowed to distribute the revenue on the stages of the company's activity, and to achieve resulting profits with high continuity .

**Keywords:** Revenue, Contract, Customer, Income, Performance Obligations, Transaction Price .

Received 10/11/2016

Accepted 26/12/2016