

Revenue recognition for real estate installment sales and its impact on accounting treatments according to international standards / an applied study in the Diwaniyah Municipality Directorate

Ahmed Hamza Kazem Mahdi Al- Adly

Post-Graduate Institute for Accounting Financial Studies –University of Baghdad

Ahmed.Hamza1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 16/2/2025

Assist. Prof. Dr. Mohamed Abdullah Ibrahim Al-Azzawi

Post-Graduate Institute for Accounting Financial Studies –University of Baghdad

Mohamed.ibrahim@coadec.uobaghdad.edu.iq

Published: 30/6/2026

Accepted: 25/3/2025

Abstract:

The research aims to measure the income generated on the basis of installment sales for sales whose payment extends over more than one period of time and to record the accounting treatments necessary to recognize installment sales, according to "generally accepted and accepted accounting principles" and international accounting standards. In order to achieve the research objective, the Diwaniyah Municipality Directorate was selected to implement the research, and the data obtained by the researcher from the Diwaniyah Municipality Directorate related to land sales in installments for the years (2019-2022) were relied upon, and the reality of installment sales in the research sample was studied and how to record the accounting entries related to them. The researcher reached a set of conclusions and recommendations, and among the most prominent conclusions reached is that the unified accounting system for municipalities approved by the Diwaniyah Municipality Directorate did not take into account installment sales operations that the directorate adopts in land sales operations, in addition to the failure of the Diwaniyah Municipality Directorate to record the remaining amounts of land sales revenue that were paid in installments over three years as receivables. (Private sector debtors), and not showing them in the financial statements and accounting records, which led to the lack of honesty and fairness in presenting the financial statements of the directorate. One of the most important recommendations reached by the research is the necessity of updating the unified accounting system for municipalities and introducing the accounting restrictions proposed by the researchers.

Keywords: Revenue recognition, installment sales, accounting treatment.

الاعتراف بالإيراد لعمليات البيع العقارية بالتقسيط وانعكاسها على المعالجات المحاسبية وفق المعايير

الدولية/ دراسة تطبيقية في مديرية بلدية الديوانية

أ.م.د محمد عبد الله إبراهيم العزاوي

جامعة بغداد /المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

احمد حمزة كاظم مهدي العادلي

جامعة بغداد /المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص:

يهدف البحث الى قياس الدخل المتوقع على أساس البيع بالتقسيط لعمليات البيع العقارية والتي تمتد تسديد أقيامها لأكثر من فترة زمنية واحدة وتسجيل المعالجات المحاسبية اللازمة للاعتراف بالمبيعات بالتقسيط، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عامة والمعايير المحاسبية الدولية ، ولغرض تحقيق هدف البحث تم اختيار مديرية بلدية الديوانية لتطبيق البحث، وتم الاعتماد على البيانات التي حصل عليها الباحث من مديرية بلدية الديوانية ذات الصلة بعمليات بيع الاراضي بالتقسيط للسنوات (٢٠١٩ – ٢٠٢٢) ، ودراسة واقع حال عمليات البيع بالتقسيط في عينة البحث وكيفية تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بها ، وقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات، ومن أبرز الاستنتاجات التي تم التوصل اليها، ان النظام المحاسبي الموحد للبلديات المعتمد من قبل مديرية بلدية الديوانية لم يأخذ بنظر الاعتبار عمليات البيع بالتقسيط والتي تعتمدها المديرية في عمليات بيع الاراضي، فضلاً الى عدم قيام مديرية بلدية الديوانية بتسجيل المبالغ المتبقية من ايراد بيع الاراضي والتي

جرى تقسيطها على مدار ثلاثة سنوات كذمم مدينة (مدينون قطاع خاص) ، وعدم أظهارها ضمن القوائم المالية والسجلات المحاسبية، مما أدى الى عدم صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمديرية. ومن اهم التوصيات التي توصل اليها البحث هي ضرورة تحديث النظام المحاسبي الموحد للبلديات وإدخال القيود المحاسبية المقترحة من قبل الباحثان.

الكلمات المفتاحية: الاعتراف بإيراد، مبيعات بالتقسيط، المعالجات المحاسبية.

المقدمة

يعتبر الايراد احد العناصر الرئيسية في القوائم المالية والذي على أساسه تتحدد الكثير من بنود المصاريف ، وتهتم العديد من الاطراف المعنية بالمنشأة بالإيراد لتقييم اداء وكفاءة الادارة في استغلال الاصول المتاحة ، وفي بعض الاحيان تلجا العديد من الوحدات الاقتصادية ومن ضمنها عينة البحث الى أسلوب البيع بالتقسيط ، ومن اهم المشاكل المحاسبية التي تظهر في البيع بالتقسيط هي عملية تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، لان الايرادات التي ستتحقق من عملية البيع يصعب تحديدها بدقة بتاريخ حدوث عملية البيع ، فعملية تحصيل الاقساط غير مؤكدة ولا يمكن تقدير الديون المشكوك فيها بموضوعية ، مما يجعل من الصعوبة تطبيق مبدأ المقابلة الذي يعتبر أساسا لتحديد ربح الفترة المحاسبية. إن الاعتراف بالإيراد يمثل مشكلة من أصعب المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة، فبرغم من وجود بعض الإرشادات العامة، حول تعدد الطرق المستخدمة في تسويق المنتجات والخدمات تجعل من الصعوبة بمكان وضع قواعد تنطبق على كل الحالات.لذا فإن المبدأ الخاص بضرورة مقابلة التكاليف والمصروفات مع المبيعات يطبق في عمليات البيع بالتقسيط عن طريق مجموع مجمل الربح دون سواه، إذ تقوم الوحدات الاقتصادية التي تطبق طريقة التقسيط في المحاسبة بصفة عامة بتسجيل مصروفات التشغيل دون النظر لحقيقة أن هناك جزء من مجمل الربح العام يلزم تأجيله، وتركز طريقة التقسيط على عملية التحصيل بدلا من البيع، إذ أنها تعترف بالدخل في فترات التحصيل وليس في فترات البيع، و يبرر استخدام طريقة التقسيط في المحاسبة على أساس أنه عدم وجود مؤشر مناسب لتقدير مدى القابلية للتحصيل، فانه لا يجب الاعتراف بالإيراد إلى حين تحصيل النقدية.

١- المبحث الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث

ان عمليات البيع العقارية بالتقسيط التي تقوم بها مديرية بلدية الديوانية هي الجزء المهم في نشاطها لتحقيق الايرادات التي تعتمد عليها في تقديم الخدمات المختصة بها، فضلا" عن ان تلك الايرادات تمثل رافد مهم للخزينة العامة للدولة، لذا تتمثل مشكلة البحث بعدم صحة عمليات القياس والاعتراف والافصاح الخاصة بعمليات البيع بالتقسيط لعدم قيام عينة البحث بتسجيل المعالجات المحاسبية المطلوبة، ويعود السبب في ذلك الى عدم تضمين النظام المحاسبي الموحد للبلديات المعالجات المحاسبية الخاصة بالمبيعات بالتقسيط ، مما ادى الى عدم عرض القوائم المالية بشكل عادل وصادق .

١-١-٢ أهمية البحث

تتركز أهمية البحث على الآتي:

اولاً- تسليط الضوء على كيفية قياس الايرادات وأسس الاعتراف بها ومشاكل الاعتراف بالاييرادات وأثرها على القوائم المالية.

ثانياً- توضيح التطبيقات والمعالجات المحاسبية السليمة لعمليات البيع بالتقسيط وفقا" للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا" عامة والمعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الخاصة بالعرض والافصاح وبيان نتيجة النشاط في القوائم المالية.

٣-١-١ أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

اولاً- قياس الدخل المتحقق على أساس البيع بالتقسيط لعمليات البيع التي تمت تسديد أقيامها لأكثر من فترة زمنية واحدة ثانياً- تسجيل المعالجات المحاسبية اللازمة للاعتراف بالمبيعات بالتقسيط.

٤-١-١ فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

الفرضية الاولى: إنّ النظام المعمول به في مديرية البلدية لمعالجة عمليات البيع بالتقسيط لا يؤدي الى عرض عادل وصادق للإيرادات المتحققة من تلك الإيرادات التي تقوم بها مديرية البلدية.

الفرضية الثانية: أن قياس الدخل لعمليات البيع بالتقسيط التي تحدد فترة تسديد أقيامها لأكثر من سنة مالية واحدة وعلى أساس المحاسبة عن البيع بالتقسيط من شأنه أن يتم تطبيق مبدأ المراقبة بموضوعية أكثر وكذلك توفير المعلومات المالية المرتبطة بنتائج الأعمال وبشكل سليم وأكثر دقة للجهات المستخدمة بهذه المعلومات وباختلاف أطرافها.

٥-١-١ منهج البحث

تحقيقاً لأهداف البحوث السابقة ووصولاً لأفضل الأساليب والطرائق لمعالجة مشكلة البحث اعتماد الباحثان على المنهج الاستنباطي من خلال دراسة الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث والاستفادة من البحوث والدراسات وتوظيفها لإنجاز الجانب النظري من البحث، اما بالنسبة للجانب العملي فتم اعتماد المنهج الاستقرائي.

٦-١-١ حدود البحث

اولاً- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث في(مديرية بلدية الديوانية)

ثانياً- الحدود الزمانية للبحث: تتمثل الحدود الزمانية للبحث عمليات البيع بالتقسيط التي قامت بها مديرية بلدية الديوانية خلال السنوات الاربعه (٢٠١٩-٢٠٢٢).

٢-١ الدراسات السابقة

١-٢-١ (دراسة العتيبي،٢٠٠٤): (قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء) تناولت الدراسة للعديد من المشكلات المحاسبية التي لها الأثر الكبير في قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء في شركات المقاولات منها اعتماد اسلوب التكاليف المباشر في تنفيذ المشاريع وسوء توزيع المصاريف غير المباشرة وعدم اعتماد الوحدات الاقتصادية نظام التكاليف المقر بموجب النظام المحاسبي الموحد والذي يمكن من خلاله قياس تكلفة كل مشروع تقوم بتنفيذه، وبالنظر لكون قطاع التشييد من القطاعات المهمة والرئيسة ، فمن الضروري بحث نقاط الخلل والمشكلات التي قد يتعرض لها عمل هذا القطاع من الناحية المحاسبية حيث يهدف البحث إلى إيجاد حلول عملية للمشاكل المحاسبية التي لها تأثير على نتيجة النشاط كما يهدف إلى اقتراح إجراءات سليمة وعملية للتغلب على تلك المشاكل وبالتالي إظهار نتيجة النشاط بشكل صادق وعادل.

٢-٢-١ (دراسة قرطالي،٢٠٠٩): (تحقق الإيراد في القطاع الخدمي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية) تهدف الدراسة الى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن انواع محددة من العمليات والاحداث في الوحدات الاقتصادية من حيث التحقق والقياس والاعتراف ومن خلال مقارنة النظام المحاسبي الموحد المطبق في تلك الوحدات الاقتصادية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً" عاما والمعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بعمليات البيع بالتقسيط واقتراح الاسس والاجراءات الموضوعية اللازمة لقياس الإيراد المتحقق والافصاح عنه بما ينسجم مع مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً" عاما والمعايير المحاسبية الدولية.

كasztelnik : 2015 دراسة ٣-٢-١

The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards

"ملاءمة القيمة للإعتراف بالإيراد في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية" وهي دراسة منشورة في مجلة جامعة كراوند كايونون (USA) ، وهدفت الدراسة إلى فهم ما اذا كان هناك تغير في ملائمة قيمة الاعتراف بالإيراد بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IRFS 15) بالمقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) وتأثير تطبيقه في شركات الاتصالات السلكية واللاسلكية ، وخلصت الدراسة إلى أن هناك دليل على ان مكونات الاعتراف بالإيراد لها قيمة في اطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) وتزداد قيمة بعد تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IRFS15) وان الإبلاغ عن الإيراد المعترف به يمثل مصدراً للمعلومات ذات ملاءمة في التقارير المالية.

٢- المبحث الثاني : التأسيس النظري (مفهوم الايراد واسس قياسه وتحقيقه واساليب الاعتراف به)

١-٢ تعريف الايراد

عرف Wolk الإيراد بأنه الزيادات الإجمالية في الأصول أو الانخفاضات الإجمالية في الالتزامات المقاسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قيوماً "عاماً" والتي تنتج عن تلك الأنواع من الأنشطة الموجهة للربح (Wolk et.al, 2013: 467). وقد تم تعريف الايراد على أنه (تدفق من القيم الداخلة للوحدة الاقتصادية نتيجة قيامها بالأداء التشغيلي الاعتيادي الرئيسي لها خلال الفترة المحاسبية المعتادة ، شرط انتقال السلع والخدمات إلى الطرف الخارجي ، وأن يترتب على ذلك زيادة في صافي أصول الوحدة الاقتصادية (Dalkilic , 2015 : 74).

٢-٢ أنواع الايرادات

يمكن تقسيم الايرادات طبقاً لاستمراريتها وارتباطها بنشاط الوحدة الاقتصادية الى نوعين رئيسيين وكما موضح في ادناه :-

١-٢-٢ الايرادات الاعتيادية (المستمرة)

تعرف الايرادات الاعتيادية بانها الايرادات التي تنشأ عن طريق عمليات بيع السلع أو تقديم الخدمات الناتجة من النشاط الاعتيادية للوحدة الاقتصادية أو استخدام الغير للأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية وتقاس بمقدار الزيادة في صافي الاصول لتلك الوحدة الاقتصادية (Nicolae,2014: 489) وتتصف تلك الايرادات بالاتي: (Abu Ruman,2014:13-14)

أولاً- إيرادات تتعلق بفترة محاسبية حالية وناتجة من نشاط الوحدة الاقتصادية الاعتيادي.

ثانياً- بانها متكررة من فترة مالية الى اخرى لذا يمكن التنبؤ بها وتوقعها .

ثالثاً- وجود علاقة سببية او ارتباط ما بين الايرادات وما بين النفقات المتعلقة بتلك الايرادات باعتبار ان هذه الايرادات هي عائد يقابل النفقات الايرادية التي تتكبدتها الوحدة الاقتصادية.

٢-٢-٢ الايرادات غير الاعتيادية (المكاسب)

تعرف تلك الايرادات بانها الايرادات العرضية التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية بعيداً عن مزاولتها الاعتيادي وانما عن طريق أنشطة عرضية كان تكون بسبب عوامل ادارية او قانونية او اقتصادية وبالتالي يصعب التحكم فيها والتنبؤ بها مثل (الاعانات، تعويضات متعلقة بمنازعات قانونية) (Abraham,2014:22)

وتتصف هذه الايرادات بالاتي: (Eimran,2018:54)

أولاً- تتصف الايرادات غير الاعتيادية بعدم التكرار وانما تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة عوامل ادارية أو قانونية أو اقتصادية وان تكررت تكون بشكل غير منتظم

ثانياً- ليس من الضروري ان تتعلق الايرادات غير الاعتيادية بالفترة المالية الحالية

ثالثاً- عدم وجود ارتباط الايرادات غير الاعتيادية والنفقات الناتجة عن نشاط الوحدة الاقتصادية فمن الصعوبة توقعها.

أن الإيرادات الاعتيادية وغير الاعتيادية يتم أغلقها في نهاية السنة المالية في قائمة الدخل وهنا يوجد خلافاً محاسبياً حول طريقة عرضهما إذ يوجد اتجاهين بهذا الشأن هما: (Muhamad,2020:21-22)

الاتجاه الاول: يرى مؤيدي هذا الاتجاه بأنه لا يوجد مبرر لغرض التمييز بين الإيرادات الاعتيادية وغير الاعتيادية، لكون كلا النوعين يجب أن يظهر في قائمة الدخل وينسجم هذا الاتجاه مع التعريف العام للربح بأنه قيمة صافي الأصول للوحدة الاقتصادية بين أول المدة واخرها مع استبعاد الاضافات والمسحوبات من قبل الملاك ، وهذا الاتجاه يتصف بسهولة التطبيق من الناحية العملية و لا يسمح لإدارة الوحدة الاقتصادية بالتلاعب في تفسير الربح والربح الشامل بما ينسجم مع مصالحها.

الاتجاه الثاني: يرى مؤيدي هذا الاتجاه بضرورة التمييز بين الإيرادات الاعتيادية وغير الاعتيادية اذ يتم تقسم قائمة الدخل الى مرحلتين، الأولى تظهر الأرباح الاعتيادية نتيجة مقابلة الأحداث الخاصة بها والثانية تظهر الربح الشامل من خلال الاخذ بنظر الاعتبار الأحداث غير الاعتيادية ، ويعتقد انصار هذا الاتجاه أن التمييز بين الربح الاعتيادي من الربح الشامل يؤدي الى فهم سليم للمقدرة الكسبية للوحدة، فالأرباح غير الاعتيادية ليس لها صفة التكرار وأن وضعها في قائمة الدخل من شأنه تضليل قراء التقارير المالية.

ويتفق الباحثان مع الاتجاه الثاني ، اذ ان التطور والمنافسة الكبيرة في سوق العمل والاوراق المالية تتحتم على المحاسبة بشكل عام ونتاجها التقارير المالية بشكل خاص أن تتسجم من هذه التغيرات من خلال العرض والافصاح عن البنود في التقارير المالية بشكل تفصيلي ، يوفر افصاح كافي يساعد مستخدمي القرارات في اختيار البدائل الرشيدة.

٢-٣ الإيرادات الرأسمالية

هي الإيرادات الناتجة عن بيع الممتلكات والمعدات وغيرها من الأصول طويلة الاجل أو الناتجة عن ارتفاع قيمة الأصول وتتصف بهذه الإيرادات بأنها غير متكررة وغير منتظمة وليس لها علاقة بالفترة المحاسبية لأنها ترتبط بعوامل لا يمكن ان تتحكم ادارة الوحدة الاقتصادية فيها (Jumea,2012:70)

٢-٣ قياس الإيرادات

يقصد بالقياس تحديد مقدار الإيرادات المعترف به في التقارير المالية ، وبذلك فهو يعني تحديد مقدار القيمة المضافة لأصول الوحدة الاقتصادية أو التخفيض الحاصل في التزاماتها أو كلاهما نتيجة العمليات المتعلقة بإنتاج وبيع السلع وتقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة ، تبرز أهمية القياس في دوره الأساسي في توفير معلومات عن الأداء التعاقدية للوحدة الاقتصادية ، إذ يحدد مبلغ الإيراد المعترف به من خلال التغييرات التي تحصل في الأصول والالتزامات التعاقدية المتعلقة بالعقد ، وبالتالي التأثير المترتب على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ، وهذا يعني بان القياس يوفر معلومات مفيدة وملائمة عن قيمة الأصول والالتزامات التي يمكن ان تظهر في قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية (Guillaume & Pierre,2016:66)

أن قياس الإيرادات وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) (الإيراد) يتم وفق القيمة العادلة للمقابل المستلم ، وقد ذهب المعيار بعيداً من خلال تقديم قواعد محددة للاعتراف والقياس لأنواع محددة من الإيراد ، وعلى وجه الخصوص بيع السلع و تقديم الخدمات و الفوائد و توزيعات الأرباح وغيرها من أنواع الإيرادات ، ويتم قياس الإيراد على أساس قيمة السلع والخدمات التي يتم مبادلتها في صفقات مستقلة في حال كان التبادل نقدي ، أما بالنسبة للصفقات غير النقدية فأن قيمة التبادل تمثل القيمة السوقية العادلة للأصل الذي يتم التنازل عنه أو المستلم إيهما أكثر وضوحاً (Horton & Serafeim , 2011 : 511)

وهناك من يرى عند القيام بعملية القياس لأي بند من بنود التقارير المالية بضرورة تواجد مكونات رئيسية لعملية القياس وهي : - (Shaheen,2011:35)

أولاً- تحديد الخواص المطلوب قياسها: أن عملية القياس لبند معين من بنود القوائم المالية غير موجهة لغرض تحديد وزن أو طول أو مساحة البند ، انما ما يحتويه البند من قيمة تقاس بوحدة النقد.

ثانياً- بتحديد وحدة القياس المناسبة للخاصية محل القياس: يشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة .

ثالثاً- الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عاملاً هاماً في تلك العملية ، لان نتائجها قد تختلف بأختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية.

وتمثل موضوعية وحدة القياس اساس لكل قياس كمي فبدون الموضوعية لا يمكن الركون الى نتائج هذا القياس والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة للوحدة الاقتصادية ، ويتم التأكد من الموضوعية عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قام به المحاسب الاخر ، ففي حالة الوصول الى نفس النتائج فان ذلك يعتبر دليلاً على حياد القائم بعملية القياس وعدم التحيز ، وكذلك اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية (Hamdan, 2013: 379)

٢-٤ الاعتراف بالإيرادات

أن مشكلة الاعتراف بالإيرادات تعتبر من أهم وأكثر المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة نتيجة تعدد طرق البيع والتسويق وتشعب المعاملات المالية والتجارية وتعقدها (Abraham, 2014: 18)

ويعد بند الإيرادات هو البند الأكثر أهمية في القوائم المالية ، اذ لا يمكن تقييم اداء الوحدة الاقتصادية وكفاءتها المالية دون التحقق من مصدر وطبيعة ومقدار وتوقيت الإيراد الذي يتم التقرير عنه في قائمة الدخل (Prochazka, 2009; p2)

ويقصد بمفهوم الاعتراف بالإيراد هو التسجيل المحاسبي للإيرادات والتعبير عنه بالتقارير المالية من خلال استخدام طرق معينة ومختلفة للاعتراف والتي تكون قائمة على أساس اختيار النقطة الحاسمة في عملية اكتساب الإيرادات كان تكون نقطة اكتمال الانتاج أو البيع أو التسليم أو التحصيل ، ويعد السؤال المهم والمتداول هو متى يتم الاعتراف بالإيراد ويعتبر هذا السؤال من المسائل الرئيسية المتعلقة بنظرية المحاسبة فقد اكتسبت هذه القضية خلال السنوات الأخيرة مزيداً من الاهتمام من قبل المنظمات المتخصصة المهنية والدولية والهيئات والمفكرين ، وقد يرجع السبب في ذلك إلى تعدد نماذج الأعمال والانشطة والعمليات لكل وحدة اقتصادية والتي يتولد عنها الإيراد هذا من جهة ، واختلاف ونوع وطبيعة الأنشطة التشغيلية لتلك الوحدات الاقتصادية من جهة أخرى ، الامر الذي ينعكس على تعدد النقاط التي يمكن أن يتكون عندها الإيراد (Wagerhofer , 2014 : 35)

ويتم الاعتراف بالإيراد في ظل النظام المحاسبي الموحد وفق نموذج يقوم على مبدأ اساسي على اساس التزام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلعة او الخدمة مقابل المبلغ الذي يعكس القيمة التي يتم الحصول عليها او المتوقع الحصول عليها، ويجب على الوحدة الاقتصادية ان تثبت الإيرادات عندما تفي الوحدة بالتزاماتها عن طريق نقل السلعة او الخدمة المتعهد بها الى الزبون (Unified accounting system, 2024:260).

وينبغي أن تتوفر مجموعة من الشروط العامة قبل ان يتم الاعتراف باي بند من بنود القوائم المالية، ولكي يكون البند قابلاً للاعتراف في السجلات المحاسبية أذ تمثل هذه الشروط بالآتي: - (Jack, 2014: 7-8)

أولاً- التعريف: لا بد من أن يكون البند المراد الاعتراف به واثباته محاسبياً" هو ضمن بنود القوائم المالية (الاصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات).

ثانياً- القياس: ينبغي ان يتصف البند المراد الاعتراف به بخاصية القابلية للقياس بوحدة النقد المعتمد ليمت الاعتراف به وادراجه في القوائم المالية.

ثالثاً- الملائمة: تعني ان يكون للبند خاصة الملائمة بمعنى أن يكون للمعلومات الخاصة بهذا البند القدرة على احداث أثر في القرارات التي يتخذها مستخدمي التقارير المالية.

رابعاً- التمثيل الصادق(الموثوقية): ينبغي لأي بند لغرض الاعتراف به ان يمثل حدث حقيقي متعلق بصدق القوائم المالية، أي تحقق المعلومات الخاصة بالبند المراد اثباته محاسبياً" بدرجة كافية من صدق التمثيل وعدم التحيز وامكانية التحقق.

ان عملية الاعتراف بالإيرادات تهدف إلى الإجابة على تساؤلين مهمين الأول (متى يتم الاعتراف بالإيراد) والثاني (ما هي قيمة الإيراد التي ينبغي الاعتراف بها خلال الفترة المحاسبية) ويوجد هنالك نموذجان يتم استخدامهما للاعتراف بالإيراد هما: (Olsen & Weirich , 2010: 59)

النموذج الاول: الإيراد - المصروف (Revenue – Expense Model)

في ظل هذا النموذج فان التقارير المالية تهدف إلى قياس الاداء المالي للوحدة الاقتصادية من خلال التغير في نتيجة النشاط المحدد لكفاءتها خلال الفترة الحالية ومقارنتها بالفترات السابقة ، ويسمى هذا النموذج بـ (عملية الاكتساب)، إذ تتم المحاسبة عن الإيرادات بصورة مباشرة من خلال وجود حدث حاسم وحقيقي تتوافر فيه الأدلة الموضوعية لغرض الاعتراف بالإيراد ، بغض النظر عن التغيرات التي تحدث في الأصول والالتزامات نتيجة المعاملات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية ، وهذا النموذج قائم على ثلاثة مبادئ أساسية هي : -

- أ- مبدأ التحقق: يتم الاعتراف بالإيرادات عندما يتم تبادل السلع والخدمات مقابل النقد او غير النقد.
- ب- مبدأ المقابلة: يجب أن يتم مقابلة الإيرادات مع المصروفات التي ساهمت في تحقيق ذلك الإيراد.
- ج- مبدأ الاستحقاق: ينبغي الاعتراف بالإيرادات في فترة حدوثها وليس في فترة استلام النقدية.

النموذج الثاني: الأصل - الالتزام (Asset – Liability Model)

هذا النموذج على العكس من نموذج (الإيراد - المصروف) اذ في ظل هذا النموذج فأن التقارير المالية تهدف إلى توفير معلومات ملائمة وصادقة عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية وطبيعة النمو في ثروتها ، بمعنى ان هذا النموذج يركز على قياس الإيرادات بصورة غير مباشرة من خلال التغيير في الأصول والالتزامات الناتجة عن المعاملات الاقتصادية لتحديد قيمة الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها خلال الفترة المحاسبية، ويرى مؤيدي هذا النموذج بان التركيز على الأصول والالتزامات سيوفر تمثيل صادق أكثر من نموذج الاكتساب ، والسبب في ذلك يعود الى ان الوحدات الاقتصادية تتمكن من الاعتراف بالإيرادات بشكل أكثر اتساقاً وعلى العكس مما هو عليه في ظل النموذج الاول (Bloom & Kamm , 2014 : 48) .

ومما تقدم فان الاعتراف المحاسبي يكون مناسباً فقط اذا كان ينتج عنه معلومات ملائمة ذي علاقة بالبند الذي يتم الاعتراف به وتمثل بصدق ذلك البند، وينبغي على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالبند ما اذا كان من المحتمل ان تتدفق المنافع الاقتصادية الى تلك الوحدة ، فضلاً عن إمكانية تحديد التكلفة وقيمة الإيراد بشكل موثوق (EY, 2018; 6).

ويجب التمييز بين مفهومين مهمين في عملية الاعتراف بالإيراد وهي (تحقق الإيراد) و(الاعتراف بالإيراد) فالمقصود بتحقيق الإيراد (بأنه عملية تحويل الموارد والحقوق غير النقدية الى نقدية ، أو بشكل أكثر دقة ، بيع أحد الأصول مقابل نقد أو مطالبات بالنقد) ، أما الاعتراف بالإيراد يقصد بها (عملية تسجيل أو التضمين الرسمي في التقارير المالية لبند الوحدة الاقتصادية التي تفي بتعريف بند من بنود التقارير المالية وتفي بمعايير الاعتراف) (Wiley, 2016; 82).

ويرى الباحثان أن الاعتراف بالإيراد يختلف عن تحققه ، فالتحقق هو عملية تحويل الموارد والحقوق غير النقدية الى النقد، ويعتبر الإيراد متحققاً عندما تتأثر العمليات الاعتيادية للوحدة الاقتصادية شرط ان تتوفر درجة معقولة من التأكد من إمكانية تحصيل الإيراد ، اما الاعتراف هو عملية تسجيل او تثبيت البند في السجلات المحاسبية عندما يستوفي شروط معينة.

٢-٤-١ أسس الاعتراف بالإيرادات

لقد تعددت الطرق والاساليب والاسس المستخدمة للاعتراف بالإيراد نذكر في ادناه اهمها:-

اولاً- الاعتراف بالإيراد عند انتهاء عملية الانتاج : في ظل هذا الاساس تزول معظم ظروف عدم التأكد ، وتوجد هناك مجموعة من الشروط للاعتراف بالإيراد عند انتهاء الإنتاج ، منها وجود درجة عالية من التأكد لعملية البيع والتحصيـل ، توفر موثوقية عالية من إمكانية التحصيل (Makt, 2019: 23)

وأن تكون السلعة قابلة للتسويق فوراً في ضوء الأسعار المعلنة ، اي ان السلعة التي تنتجها الوحدة الاقتصادية يتم بيعها بسعر قابل للتحديد في سوق منتظم ونشط (Schroeder,2012:193) .

ثانياً- الاعتراف بالإيراد بعد اتمام عملية البيع : يعتبر هذه الاساس من أكثر الاسس شيوعاً في الاستخدام للاعتراف بالإيراد ، ففي ظل هذا الاساس تزول أغلب ظروف عدم التأكد الجوهرية بالنسبة للوحدة الاقتصادية بمجرد إتمام عملية البيع وتبقى بعض الظروف غير الجوهرية التي يمكن التحكم بها ، وعلى الرغم من توفر ظروف التأكد الجوهرية ألا أنه قد تظهر عدة مشاكل في الاعتراف بالإيراد عند البيع ، والسبب في ذلك يعود وذلك عندما يكون للمشتري حق الرد وتوقع بوجود نسبة كبيرة من المردودات ، ففي هذه الحالة يقع على عاتق الوحدة الاقتصادية عدم الاعتراف بالإيراد حتى انتهاء الوقت الممنوح للزبون برد البضاعة ، والسبب في عدم الاعتراف هنا هو عدم تحقق شرطي التحقق والاكنتساب (Makt, 2019: 24) .

ثالثاً- الاعتراف بالإيراد عند التحصيل (عند تسلم النقدية): يتم استخدام هذه الاساس عندما يكون من غير الممكن تحديد قيمة الإيرادات في وقت البيع ، إذ ان السبب في عدم القدرة على تحديد قيمة الإيرادات هو عدم التأكد من التحصيل ، وبالتالي ينبغي الاعتراف بالإيرادات عندما يتم تحصيل النقدية (Makt, 2019: 24) .

رابعاً- الاعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة أو الخدمة : هنالك معاملات تقوم بها الوحدة الاقتصادية على اساس فترات متعددة ، وفي هذه الحالة يتم اكتساب الإيرادات والاعتراف بها بمرور الوقت ، بعد انتاج سلعة أو تقديم خدمة على مدار اكثر من فترة مالية واحدة وبالتالي تخصيص الإيرادات لفترات محاسبية مختلفة امراً مهماً للتقرير عنه بشكل صحيح وفي مثل هذه الحالات يمكن استخدام طريقة نسبة الانجاز لاحتساب قيمة الإيراد الذي ينبغي الاعتراف به وينطبق هذا الاساس مع مبدأ الاستحقاق على اساس تسجيل الإيرادات وعدّها مكتسبة إذا ترتبت عليها التزامات على الزبائن ، ويستخدم هذا الاساس في الترتيبات التعاقدية التي تسمح للأخرين باستخدام أصول الوحدة الاقتصادية وكذلك عقود المقاولات (الإنشاءات) طويلة الاجل التي يتطلب انجازها اكثر من فترة مالية واحدة (Muhamad,2017:40).

٢-٤-٢ مشاكل الاعتراف بالإيرادات

تعد المحاسبة عن الإيراد من المواضيع الصعبة والمعقدة في مهنة المحاسبة ، إذ دار حول بند الإيرادات الكثير من النقاش والجدل ، ويعود السبب في ذلك إلى أهمية هذا البند بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية سواء كانوا خارجيين أو داخليين على حد سواء ، ان تحديد النقطة الزمنية للاعتراف بالإيراد تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبين والمختصين عند تطبيقهم للمعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد، وتكمن صعوبة التطبيق كما تم توضيحها سابقاً في تعدد الطرق والأساليب المستخدمة عند الاعتراف بالإيراد (Devonish , 2014 , 19)

وقد تضمن تقرير (endent audit regulators.International forum of indep) على ان الإيرادات هي واحدة من أهم اربع مناطق رئيسية ينبغي أن تخضع للرقابة والتدقيق بشكل دقيق ، وهذا ما يتفق مع الرأي الصادر عن مجلس التقرير المالي (FRC) والذي تضمن بأن مراقبي الحسابات يعتقدون أن الاعتراف بالإيراد هو منطقة الخطر والتلاعب الرئيسية في التقارير المالية ، كما يرى مركز جودة التدقيق Center For Audit Quality بأن من أسباب إعادة التقارير المالية تمثل أكثر من (٤٠%) وغالبا ما تكون متعلقة بالتلاعب بعمليات الاعتراف بالإيراد . (Ciesielski & Weirich , 2011 :42)

كما برزت معظم مشاكل الاعتراف بالإيراد في إرشادات المعايير السابقة لأنها اوجبت بضرورة توفير شرطي الاكنتساب والتحقق أو القابلية للتحقق لغرض الاعتراف بالإيراد ، إذ أن تطبيق تلك الشروط على الواقع العملي واجه مشاكل عديدة الامر الذي ادى إلى مئات من الاستثناءات الخاصة بالاعتراف بالإيراد (Prakash & Sinha,2012:519).

لذلك يعد الاعتراف بالإيراد من أكثر القضايا المعقدة في مهنة المحاسبة الامر الذي يستلزم من الجهات المهنية والمحاسبين ومراقبي الحسابات التعامل معها بانتظام وبصورة مستمرة بوصفها منطقة معقدة ومحفوفة بالمخاطر في التقارير المالية ، كما يعد بند الايراد أكبر وأهم المجالات المعرضة لمخاطر الأخطاء والتلاعب بشكل كبير من جانب الإدارة (Caylor , 2010 : 212)

٢-٥ الاعتراف بالإيراد في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)

في ٢٨ أيار ٢٠١٤ وبعد أكثر من ١١ سنة من المناقشات قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإصدار معياراً مشتركاً بشأن الاعتراف بالإيرادات، تمثل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) الإيرادات من العقود مع الزبائن، والذي وضع إطاراً فكرياً شاملاً لتوضيح المبادئ الأساسية المتعلقة بتوقيت الاعتراف بالإيرادات وكيفية قياسها، فضلاً عن الإفصاحات ذات الصلة (3: Hameed et al, 2019).

ويعد معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥) الإيراد من العقود مع الزبائن من المعايير الحديثة والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيراد، إذ تنبع أهمية هذا المعيار من أهمية الموضوع الذي يتناوله وهو الإيراد إذ يعتبر الإيراد أحد أهم بنود القوائم المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، ويحدد هذا المعيار مبادئ التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء (Abu Nassar, 2020, 728).

وان المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو قيام الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بالإيراد لبيان تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للزبون، بقيمة تعكس التعويض المستلم أو الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها استلامه عند الوفاء بالتزامات الأداء من خلال توفير السلع أو الخدمات (Robert et al, 2016: 44).

٢-٥-١ خطوات الاعتراف بالإيراد في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)

يضع معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) للاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن نموذجاً جديداً للمحاسبة عن الإيراد، يطلق عليه أنموذج الخطوات الخمس (The five step approach)، والتي تتمثل بالآتي:-
أولاً- تحديد العقد مع الزبون.

يعرف العقد بأنه أي اتفاق مكتوب أو شفوي أو ضمني بين البائع والمشتري تنشأ عنه حقوق قانونية خاصة بطرفي التعاقد، وفيه تحدد الالتزامات الخاصة بالبائع والزبون، ويتضمن تحديد العقد مع الزبون حتى يعترف به كعقد إيراد مع العملاء الشروط الآتية:
أ- ينبغي ان يتضمن العقد موافقة خطية أو شفوية أو ضمنية بين اطراف العقد على الالتزامات المتبادلة بينهم.

ب- يجب ان يتوفر في العقد امكانية الوحدة الاقتصادية تحديد حقوق اطراف العقد من السلع والخدمات والمنافع المحولة من طرف للأخر.

ج- وجود توقيتات وشروط لسداد الدفعات المتوقعة.

د- ينبغي ان تتوفر احتمالية حصول الوحدة الاقتصادية على المقابل المادي، من خلال رغبة وقدرة الزبون على السداد (علقم، ٢٠٢٤، ١٠٦) ووفقاً للمعيار الجديد ينبغي أن تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن إجمالي الإيراد دون خصم المبالغ الغير قابلة للتحويل، والتي تعكس مخاطر الائتمان (Customer's Credit Risk) في كشف الدخل، إذ سوف يتم عرضها بشكل منفصل كمصروف ديون مشكوك في تحصيلها (مصروف تشغيلي)، وهي نقطة تم تعديلها عن المشروع المقترح للمعيار والذي كان يسمح بالتقرير في قائمة الدخل عن صافي الإيراد كونه كان يشترط تعديل سعر الصفقة من خلال خصم قيمة المبالغ التي لن يتم تحصيلها، وتخصيص سعر الصفقة الصافي على التزامات الأداء، ويعتقد البعض أن هذا التعديل يهدف إلي توفير معلومات للمستثمرين والدائنين حول استراتيجية وسياسات مراقبة الائتمان في الوحدة الاقتصادية (Du et al. 2016 : 1676).

ثانياً- تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد

التزامات الأداء هي عبارة عن وعود صريحة أو ضمنية على الوحدة الاقتصادية بتحويل السيطرة على السلع أو تأدية الخدمات المتفق عليها للزبون، ويمكن تمييزها وتحديدتها بشكل منفصل وتقاس في نهاية كل فترة مالية حسب نسبة الانجاز لكل سلعة قابلة للتمييز، ويرى المعيار أن العقود المبرمة بين المنشأة والزبون قد تحتوى على واحد أو أكثر من التزامات الأداء، لذا يجب على المنشأة في بداية التعاقد القيام بتحديد وتقييم كافة وعود نقل السلع وتأدية الخدمات المتفق عليها في العقد مع الزبون، وذلك حتى

تتمكن من الفصل بين السلع والخدمات داخل العقد لتحديد كافة التزامات أدائها في العقد ، حتى لا تقوم المنشأة بالاعتراف بكل سعر المعاملة كإيراد على الرغم من استمرار وجود وعود متبقية في العقد وقد تكون الوعود صريحة بنقل السلع أو الخدمات التي تتعهد الوحدة بتسليمها للزبون. (Holzmann & Ramnath, 2015 : 88)

وهذا يعني ان معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) أعتمد في فصل وعود المنشأة على فكرة أن تكون السلعة أو الخدمة مميزة، والذي يوحي لغوياً بأنها مختلفة أو منفصلة أو متباينة عن باقي سلع العقد. ثالثاً- تحديد سعر المعاملة.

يمثل سعر العملية المقابل او البديل او العوض المادي الذي تتوقع المنشأة استلامه من الزبون مقابل نقل السلع أو تأدية الخدمات إلى الزبون (التزامات الاداء) ، باستثناء المبالغ المستلمة بالنيابة عن أطراف أخرى (ضرائب المبيعات)، وقد يكون سعر المعاملة مباشر، وقد يكون معقداً"

رابعاً- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء المنفصلة .

يطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) من المنشأة القيام بتخصيص (توزيع) سعر المعاملة على كافة التزامات الأداء المنفصلة الموجودة في العقد مع الزبون ، لكي تعكس القيمة التي تتوقع المنشأة استلامها نتيجة نقل السلع أو تأدية الخدمات الكامنة وراء كل التزام للزبون ، والتي سيتم الاعتراف بها كإيراد مستقبلاً عند الوفاء بالتزام الأداء من خلال نقل السلعة أو تأدية الخدمة ويتم تخصيص سعر المعاملة على اساس النسبة والتناسب بين اسعار البيع المستقلة، ويعرف سعر البيع المستقل بأنه السعر الذي يمكن أن تباع به المنشأة السلعة أو الخدمة المنفق عليها بشكل منفصل (بدون العقد) للزبون ، حدد المعيار بعض الطرق المستخدمة لتقدير سعر البيع المستقل وهي كما يلي :- (IASB , 2014 : p73-76)

أ- مدخل تقييم السوق المعدل.

تقوم المنشأة بتقدير سعر البيع المستقل من خلال تقدير السعر الذي يكون الزبون في هذا السوق مستعد لدفعه كمقابل لاستلام السلعة أو الخدمة، ويمكن أن يتضمن هذا المدخل أيضا الإشارة إلى أسعار المنافسين للمنشأة الذين يقومون ببيع سلع أو تأدية خدمات مماثلة.

ب- مدخل التكلفة المتوقعة.

تقوم المنشأة بتقدير سعر البيع المستقل من خلال التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ثم إضافة هامش الربح المناسب الذي تطلبه المنشأة من السلعة أو الخدمة.

ج- مدخل القيمة المتبقية

تقوم المنشأة بتقدير سعر البيع المستقل على أساس الفرق بين إجمالي سعر المعاملة وأسعار البيع المستقلة التي يمكن ملاحظتها للسلع أو الخدمات الأخرى في العقد ، ويتم استخدام هذه الطريقة إذا كان سعر البيع هو متغير بدرجة كبيرة أو غير مؤكد (Makt, 2019: 87-88) .

خامساً- الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء .

يتم الاعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بالتزاماتها ، ويتم ذلك اذا تمت عملية نقل السلع أو الخدمات الموعودة إلى الزبائن او تحققت سيطرته بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل تلك السلع والخدمات ، وتتمثل الخطوة الأخيرة في الأنموذج هي الاعتراف بالإيرادات، إذ ان من اهم المؤشرات التي تشير الى وجود تغير على سيطرة الاصل منع الوحدات الاقتصادية الأخرى من توجيه واستخدام الأصول واستلام منافعه، حولت المنشأة المكان المادي للأصل ، تم قبول الاصل من قبل الزبون (Scott & Alex , 2014: 11) . ويتفق استخدام مفهوم السيطرة في المعيار مع كيفية المحاسبة عن الأصول في الأطر المفاهيمية الحالية ، كما يتسق مع التعاريف الحالية للأصل ، والتي تستخدم مفهوم السيطرة كأساس لتحديد متى يتم إدراج أو

استبعاد الأصل من القوائم المالية وليس فقط نقل الملكية القانونية والحيازة المادية والتي تعد أحد الشروط الضرورية لنقل السيطرة ولكن ليس الشرط الكافي (Deloitte , 2015 : 29) .

٢-٥-٢ الاختلاف بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية ومعياري (IFRS 15) .

ان معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) للاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن أدى الى أحداث تغييرات جوهرية في قيمة ونمط وتوقيت الاعتراف بالإيراد في العديد من الوحدات الاقتصادية والصناعات، والسبب في ذلك يعود الى وجود اختلافات جوهرية وجذرية عديدة بين إرشادات المحاسبة عن الإيراد في معيار (IFRS 15) والممارسة الحالية، والجدول ادناه يبين اهم الاختلافات بين المعايير الأمريكية والدولية ومعياري الإبلاغ المالي الدولي (15).

جدول (١) الاختلافات بين المعايير الدولية ومعياري الإبلاغ المالي الدولي (15)

| وجه الاختلاف | المعايير الدولية (IAS) | معياري الإبلاغ المالي (IFRS15) |
|------------------------|---|--|
| هدف المعيار | تهدف المعايير الدولية إلى توفير إرشادات محددة لشرح المعالجة المحاسبية للإيراد في أنواع محددة من المعاملات، وتتضمن المعايير الدولية معياران هما IAS 11 , IAS 18 وللذان يتضمنان إرشادات واسعة جداً وغامضة في بعض الأحيان كونها لا تتضمن إرشادات تفصيلية. | يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها بهدف توفير معلومات قابلة للمقارنة عبر كافة الأسواق بشأن طبيعة وتوقيت وعدم التأكد المصاحب للاعتراف بالإيراد |
| أساس المعيار | تعتمد على نماذج منفصلة تطبق على أنواع مختلفة من المعاملات (السلع، الخدمات، البناء والمقاولات) | يعتمد على أنموذج واحد للاعتراف بالإيراد وهو الأنموذج القائم على العقد ويطبق على كافة القطاعات، والذي يعتمد على مدخل نقل السيطرة من أجل الاعتراف بالإيراد. |
| تعريف الإيراد | " التدفق الإجمالي من المنافع الاقتصادية خلال الفترة التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية عندما تكون هذه التدفقات نتيجة في زيادة في حقوق الملكية، وغيرها من الزيادات بخلاف المتصلة بالمساهمة من المشاركين في رأس المال | الدخل الناشئ في دورة الأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية. |
| شروط الاعتراف بالإيراد | يتم الاعتراف بالإيراد عند توافر شرطان: - -من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق للمنشأة. -يمكن قياس المنافع بطريقة معقولة يمكن الاعتماد عليها . ويحدد المعيار رقم ١٨ معايير إضافية منفصلة لكل معاملة وهي (بيع السلع والمنتجات، تقديم الخدمات، السماح للأخرين باستخدام أصول الوحدة) . | يتم الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزامات الأداء من خلال نقل السيطرة على السلع والخدمات المتفق عليها للزبون وفقاً لمدخل الخطوات الخمس:- - تحديد العقد مع الزبون . - تحديد التزامات الأداء في العقد . - تحديد سعر الصفقة . - تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء في العقد - الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء . |
| قياس الإيراد | يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للتعويض أو المقابل المستلم أو المستحق . | يتم قياس الإيراد باستخدام سعر المعاملة وتخصيصه على التزامات الأداء بشكل مستقل |
| متطلبات الإفصاح | وفقاً للمعيار الدولي ١٨ ينبغي الإفصاح عن ما يلي:- - قيمة الإيرادات التي يتم الإفصاح عنها . - السياسة المحاسبية التي تم تبنيها للاعتراف بالإيراد . | يهدف المعيار إلى الإفصاح - يتم الإفصاح عن معلومات عن الإيراد . -الأحكام الموضوعية والتغيرات في الأحكام لتطبيق متطلبات المعيار . -الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على العقد |

المصدر: أعداد الباحثان.

٣- المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

٣-١ إيرادات عمليات البيع

تقوم مديرية بلدية الديوانية ببيع الأراضي العائدة لها على وفق قانون بيع وإيجار اموال الدولة رقم (٢١) لسنة ٢٠١٣ (المعدل) أذ يتم بيع الأراضي وتسديد مبالغها بشكل أقساط استناداً الى المادة (١٧/أولاً) من قانون بيع وإيجار اموال الدولة المشار اليه أنفاً والتي تضمنت (يدفع نصف بدل البيع خلال (٣٠) ثلاثون يوم من الاحالة القطعية وبقية بدل البيع بأقساط لا تتجاوز (٥) خمسة قسط ، ولا يمتد اخر قسط الى اكثر من ثلاث سنوات) ، اذ تعمل المديرية على تحصيل نصف مبلغ البيع (٥٠٪) عند البيع في نفس السنة ام النصف المتبقي من مبلغ البيع فيتم استحصاله بشكل سنوي بواقع ثلاثة اقساط متساوية خلال السنوات الثلاثة

اللاحقة لسنة البيع والجدول ادناه يبين ايراد مبيعات الاراضي المتحصل للبلدية للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) ونسبة تلك الايرادات من اجمالي الايرادات الكلية المتحصلة للبلدية لذات السنوات وكما موضح ادناه:

جدول رقم (٢) ايراد مبيعات الاراضي المتحصلة ونسبة تلك الايرادات الى اجمالي الايرادات المتحصلة للسنوات (٢٠١٩-٢٠٢٢)

| السنة | اجمالي الايرادات المتحصلة / دينار (١) | ايراد مبيعات الاراضي / المتحصلة دينار (٢) | النسبة (١/٢) % |
|-------|---------------------------------------|---|----------------|
| ٢٠١٩ | ٢٤١٥٦٦٣٣٠٤٠ | ١٠٠٩٩٢٢٨٨٣٢ | ٤٢ |
| ٢٠٢٠ | ٢٤٧٣٤٣٦٧٤٤٤ | ٨٢٢٤٧٥٤٥٢٥ | ٣٣ |
| ٢٠٢١ | ٢٢٨٢٦٣٠٦٧٤٦ | ٦٣١٣٢٩٧٤٦٧ | ٢٨ |
| ٢٠٢٢ | ٢٨١٣١٥٩٤٤٤٦ | ٨٨٩٩٣٢٦٩٨٤ | ٣٢ |

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات مديرية بلدية الديوانية

من الجدول رقم (٢) يتبين للباحث بان حساب صافي مبيعات الاراضي بغرض البيع (ايراد مبيعات الاراضي) يعد ذو الاهمية النسبية الاعلى من أنشطة مديرية بلدية الديوانية الرئيسية الى اجمالي الايرادات المتحصلة لمديرية البلدية اذ يشكل نسبة بلغت (٤٢٪، ٣٣٪، ٢٨٪، ٣٢٪) للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) على التوالي ، الامر الذي يشير الى ان نشاط بيع الاراضي في المديرية يعتبر النشاط الاساسي والاهم لتحقيق ايرادات المديرية، وبالتالي العمل على سد احتياجاتها وتطور نشاطها ، لذا ينبغي تسجيل تلك المبيعات بالشكل السليم.

٢-٣ اجمالي ايراد مبيعات الاراضي المتوقع والمتحصل منها للسنوات (٢٠١٩-٢٠٢٢)

الجدول ادناه يبين ايرادات مديرية بلدية الديوانية الناتجة عن بيع قطع الاراضي العائدة للمديرية والتي يتم بيعها وتسديد مبالغها بشكل اقساط استنادا الى المادة (١٧/اولا) من قانون بيع وايجار اموال الدولة التي تضمنت (يدفع نصف بدل البيع خلال (٣٠) ثلاثون يوم من الاحالة القطعية وبقيّة بدل البيع بأقساط لا تتجاوز (٥) خمسة قسط ، ولا يمتد اخر قسط الى اكثر من ثلاث سنوات) ، اذ تعمل المديرية على تحصيل نصف مبلغ البيع (٥٠٪) عند البيع في نفس السنة ام النصف المتبقي من مبلغ البيع فيتم استحصاله بشكل سنوي بواقع ثلاثة اقساط متساوية خلال السنوات الثلاثة اللاحقة لسنة البيع وكما موضح في الجدول ادناه :

جدول رقم (٣) اجمالي مبالغ الاراضي المباعة للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢)

| السنة | اجمالي مبيعات الاراضي المتحققة/ دينار | تفاصيل المبلغ | ايراد مبيعات الاراضي الواجب استحصاله/ دينار (١) | المبلغ المتبقي (المدنيون)/ دينار (٢) |
|-------|---------------------------------------|----------------|---|--------------------------------------|
| ٢٠١٩ | ١٣٨١١٨٩٣٩٩٦ | من نفس السنة | ٦٩٠٥٩٤٦٩٩٨ | ٦٩٠٥٩٤٦٩٩٨ |
| | | من سنوات سابقة | --- | --- |
| | | المجموع | ٦٩٠٥٩٤٦٩٩٨ | ٦٩٠٥٩٤٦٩٩٨ |
| ٢٠٢٠ | ١٦٥٧٦٢٧١٣٨٦ | من نفس السنة | ٨٢٨٨١٣٥٦٩٣ | ٨٢٨٨١٣٥٦٩٣ |
| | | من سنوات سابقة | ٢٣٠١٩٨٢٣٣٣ | ٤٦٠٣٩٦٤٦٦٥ |
| | | المجموع | ١٠٥٩٠١١٨٠٢٦ | ١٢٨٩٢١٠٣٥٨ |
| ٢٠٢١ | ٧٣٣٥٥١٥٨٢٧ | من نفس السنة | *٣٦٦٧٧٥٧٩١٤ | ***٣٦٦٧٧٥٧٩١٤ |
| | | من سنوات سابقة | **٥٠٦٤٦٩٤٢٣٠ | ***٧٨٢٧٤٠٦١٢٨ |
| | | المجموع | ٨٧٣٢٤٥٢١٤٤ | ١١٤٩٥١٦٤٠٤٢ |
| ٢٠٢٢ | ٨٥٨٢٥٥٣٥١٨ | من نفس السنة | ٤٢٩١٢٧٦٧٥٩ | ٤٢٩١٢٧٦٧٥٩ |
| | | من سنوات سابقة | ٦٢٨٧٢٨٠٢٠١ | ٥٢٠٧٨٨٣٨٤١ |
| | | المجموع | ١٠٥٧٨٥٥٦٩٦٠ | ٩٤٩٩١٦٠٧٠٠ |

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات مديرية بلدية الديوانية.

جدول رقم (٤) يوضح مبالغ الاقساط السنوية لكل سنة :

| السنة | المبلغ المتبقي (١) | سنوات التقسيط (٢) | القسط السنوي (٢)/(١) |
|-------|--------------------|-------------------|----------------------|
| ٢٠٢١٩ | ٦٩٠٥٩٤٦٩٩٨ | ٣ | ٢٣٠١٩٨٢٣٣٣ |
| ٢٠٢٠ | ٨٢٨٨١٣٥٦٩٣ | ٣ | ٢٧٦٢٧٧٨٩٨ |
| ٢٠٢١ | ٣٦٦٧٧٥٧٩١٤ | ٣ | ١٢٢٢٥٨٥٩٧٢ |
| ٢٠٢٢ | ٤٢٩١٢٧٦٧٥٩ | ٣ | ١٤٣٠٤٢٥٥٨٧ |

المصدر اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول رقم (٣)

من الجدول رقم (٤) يبين الباحثان الاحتسابات والملاحظات الآتية:-

أ- عمل الباحثان على احتساب الإيرادات المتحققة من بيع الأراضي للسنوات مدار البحث من خلال البيانات المقدمة له من مديرية بلدية الديوانية مستبعداً الإيرادات المتحققة من سنوات سابقة قبل السنة/٢٠١٩ و اعتبار سنة/٢٠١٩ سنة أساس للبحث وذلك في سبيل الوصول الى احتسابات دقيقة وواضحة وتعكس واقع عملية البيع في المديرية .

ب- المبلغ الظاهر في الحقل رقم (١) تم تقسيمه الى جزئين (الجزء الاول) يمثل ما نسبته (٥٠٪) من اجمالي مبالغ الأراضي المباعة خلال السنة المالية والتي تعمل المديرية على استحصاله عند البيع ويتم احتسابه وفق المعادلة ادناه:

$$\text{الإيراد المتحصل للسنة الحالية} = \text{إيراد مبيعات الأراضي المتحقق} \times (٥٠\%)$$

اما (الجزء الثاني) فيمثل المبالغ المستحصلة عن عمليات البيع للسنوات السابقة والتي تمثل (٣/١) من المبلغ المتبقي عن مبيعات هذه السنوات والتي تعمل المديرية على استحصالتها على ثلاث اقساط متساوية تسدد خلال السنوات الثلاثة اللاحقة لسنة البيع وكما في المثال الآتي:

$$* \text{الإيراد المتحقق عن مبيعات سنة ٢٠٢١} = \text{مبلغ الأراضي المباعة خلال السنة} * ٥٠\%$$

$$= ٧٣٣٥٥١٥٨٢٧ * ٥٠\% = ٣٦٦٧٧٥٧٩١٤ \text{ دينار}$$

** الإيراد المتحقق لسنة ٢٠٢١ عن مبالغ مبيعات سنوات سابقة = (قسط من المبلغ المتبقي لسنة ٢٠١٩ + قسط من المبلغ المتبقي لسنة ٢٠٢٠)

$$= (٢٧٦٢٧١١٨٩٨ + ٢٣٠١٩٨٢٣٣٣) = ٥٠٦٤٦٩٤٢٣٠ \text{ دينار}$$

ج- المبلغ الظاهر في الحقل رقم (٢) والذي يخص نفس السنة يمثل نسبة (٥٠٪) المتبقية من بدل البيع التي سوف يجري تسديدها خلال السنوات الثلاثة القادمة وهو دائما ما يكون مطابق للمبلغ المتحقق لنفس السنة ، اما بالنسبة للمبلغ الظاهر في الحقل رقم (٢) والذي يخص سنوات سابقة يمثل احد الاقساط الثلاثة عن المبالغ المتبقية من مبيعات السنوات السابقة المبينة في الجدول رقم (١٥) اعلاه التي تم تقسيطها ولم يأتي موعد سدادها ويتم احتسابها كما في المثال الآتي:

$$*** \text{المبلغ المتبقي (المدينون) عن مبيعات سنة ٢٠٢١} = \text{اجمالي مبلغ مبيعات سنة ٢٠٢١} * ٥٠\%$$

$$= ٧٣٣٥٥١٥٨٢٧ * ٥٠\% = ٣٦٦٧٧٥٧٩١٤ \text{ دينار}$$

$$**** \text{المبلغ المتبقية (المدينون) في سنة ٢٠٢١ عن مبيعات سنوات سابقة}$$

$$= (\text{قسط من سنة ٢٠١٩} + \text{قسطين من سنة ٢٠٢٠}) =$$

$$= (٢٣٠١٩٨٢٣٣٣) + (٢ * ٢٧٦٢٧١١٨٩٨) =$$

$$= ٧٨٢٧٤٠٦١٢٩ = ٥٥٢٥٤٢٣٧٩٦ + ٢٣٠١٩٨٢٣٣٣ \text{ دينار}$$

د- من خلال قيام الباحثان بالاطلاع على المعالجات المحاسبية الخاصة بعمليات بيع الأراضي وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ، يتبين للباحث عدم قيام مديرية بلدية الديوانية بتسجيل المبالغ المتبقية من ايراد بيع الأراضي والتي جرى تقسيطها على مدار ثلاثة سنوات والتي سيتم استحصالتها خلال السنوات القادمة كذم مدينة (مدينون قطاع خاص) تظهر ضمن القوائم المالية والسجلات المحاسبية، الامر الذي انعكس على عدم صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمديرية ، اذ اكتفت المديرية بتسجيل الأراضي المباعة ضمن سجلات احصائية غير رسمية يتم الاحتفاظ بها في شعبة الاملاك والتي لا علاقة لها بشعبة الحسابات في المديرية ، مما ادى الى ظهور حساب (مدينون قطاع خاص) ضمن القوائم المالية والسجلات المحاسبية للسنوات (٢٠١٩-٢٠٢٢) (صفر) في حين بلغ رصيد حساب المدينون للسنة/٢٠١٩ مبلغ مقداره (٦٩٠٥٩٤٦٩٩٨) دينار (سته مليار وتسعمائة وخمسة مليون وتسعمائة وستة واربعون الف وتسعمائة وثمانية وتسعون دينار) وفي السنة/٢٠٢٠ مبلغ مقداره (١٢٨٩٢١٠٠٣٥٨) دينار (اثني عشر مليار وثمانمائة واثنان وتسعون مليون ومائة الف وثلاثمائة وثمانية وخمسون دينار) وفي السنة /٢٠٢١ مبلغ مقداره (١١٤٩٥١٦٤٠٤٢) دينار (احد عشر مليار واربعمائة وخمسة وتسعون مليون ومائة واربعه وستون الف واثنان واربعون دينار) وفي السنة/٢٠٢٢ مبلغ مقداره (٩٤٩٩١٦٠٧٠٠) دينار (تسعة مليار واربعمائة وتسعة وتسعون مليون

ومائة وستون الف وسبعمائة دينار) والجدول رقم (٥) يبين الفرق بين القیود المحاسبية الواجب العمل بها وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا" عاما" والقیود المحاسبية المعمول بها كواقع حال من قبل مديرية بلدية الديوانية :

جدول رقم (٥) يبين الفرق بين القیود المحاسبية الواجب العمل بها وفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا"

عاما "والقیود المحاسبية المعمول بها

| البيان | القیود المحاسبية وفق النظام والمبادئ المحاسبية | القیود المحاسبية المعمول بها |
|---------------|--|--|
| قيد الاستحقاق | من ح/ مدينون قطاع خاص الى ح/ الاراضي بالاسعار التجارية | لا يتم تسجيل القيد من قبل المديرية |
| قيد التسديد | من ح/ نقدية لدى المصارف الى ح/ مدينو قطاع خاص | من ح/ نقدية لدى المصارف الى ح/ الاراضي بالاسعار التجارية |

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على النظام المحاسبي الموحد للبلديات والمبادئ والاعراف المحاسبية.

من الجدول رقم (٥) يتبين للباحث عدم قيام مديرية بلدية الديوانية بتسجيل (قيد استحقاق) وانما تعمل على تسجيل (قيد التسديد) عن استحصال المبالغ وبشكل مباشر وكأنها تعمل في ظل النظام المحاسبي الحكومي (الاستحقاق النقدي) ، وهذا يؤثر على صحة ودقة القوائم المالية التي تقدمها وعلى حساباتها اذ تكون معرضة للتلاعب والاحتيال بسبب عدم اثباتها بشكل يتوافق مع النظام المحاسبي الموحد للبلديات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا" عاما".

٣-٣ مقارنة بين ايرادات بلدية الديوانية المتحصلة فعليا" مع الواجب استحصال

الجدول ادناه يبين ايراد مبيعات الاراضي الواجب استحصالها من قبل مديرية بلدية الديوانية مع ايراد مبيعات الاراضي المتحصل فعليا" للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) وكما مبين ادناه:

جدول رقم (٦) ايراد مبيعات الاراضي الواجب استحصالها والمتحصل فعليا" للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢)

| السنة | ايراد مبيعات الاراضي الواجب استحصالها / دينار (١) | ايراد مبيعات الاراضي المتحصل فعليا" / دينار (٢) | الفرق نقص /دينار (٣) = (١) - (٢) | نسبة الفرق/دينار (٤) = (١/٣) % |
|-------|---|---|----------------------------------|--------------------------------|
| ٢٠١٩ | --- | --- | ---- | --- |
| ٢٠٢٠ | ١٠٥٩٠١١٨٠٢٦ | ٨٢٢٤٧٥٤٥٢٥ | ٢٣٦٥٣٦٦٣٥٠٣ | ٢٢ |
| ٢٠٢١ | ٨٧٣٢٤٥٢١٤٤ | ٦٣١٣٢٩٧٤٦٧ | ٢٤١٩١٥٤٦٧٧ | ٢٨ |
| ٢٠٢٢ | ١٠٥٧٨٥٥٦٩٦٠ | ٨٨٩٩٣٢٦٩٨٤ | ١٦٧٩٢٢٩٩٧٦ | ١٦ |

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول رقم (٢) و جدول رقم (٣)

من الجدول رقم (٦) يتبين للباحث بان الايرادات المتحصلة فعلا" عن بيع الاراضي للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) هي أقل من الايرادات الواجب استحصالها خلال هذه السنوات على الرغم من قيام الباحثان باستبعاد ايراد السنوات السابقة لسنة /٢٠١٩ ، ويعود سبب ذلك الى عدم وجود سيطرة على المبالغ المتبقية من بيع الاراضي لعدم تسجيلها في (حساب المدينون/ مدينو قطاع خاص) كما تم ذكره سابقا" ، الامر الذي ادى الى كثرة التلكؤ في تسديد واستحصال الاقساط السنوية الواجب استحصالها وبالتالي ينعكس سلبا" على اجمالي ايرادات المديرية المتحصلة ويجعلها عرضة للتلاعب والحذف .

٤-٣ المعالجات المحاسبية لمبيعات الاراضي بالتقسيط

يعد البيع بالتقسيط احد اهم المشاكل المحاسبية، لان الايرادات التي ستتحقق من عملية البيع يصعب تحديدها بدقة في تاريخ حدوث عملية البيع، ونظرا" لعدم تضمن النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات المعالجات المحاسبية للبيع بالتقسيط، يقترح الباحثان استخدام طريقة (مجمّل الربح) لغرض معالجة مبيعات الاراضي بالتقسيط وأضافته الى النظام المحاسبي الموحد للبلديات، استنادا" الى المبادئ والاعراف المحاسبية المقبولة قبولا" عاما".

اذ تقوم طريقة مجمل الربح على الاعتراف بالدخل من مبيعات التقسيط خلال الفترة التي يتم فيها تحصيل النقد من المدينون وليس خلال فترة البيع ، اذ يخصص لكل فترة محاسبية حصة من مجمل الربح المحقق يتناسب مع مبلغ الاقساط المحصلة ويتم احتساب هذه الحصة من خلال المعادلة الآتية :- (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٣، ٧١-٧٤)

$$\begin{aligned} \text{مجمّل الربح المحقق خلال الفترة المحاسبية} &= * \text{نسبة مجمل الربح} \times \text{المتحصلات النقدية خلال الفترة المالية} \\ * \text{نسبة مجمل الربح} &= ** \text{مجمّل الربح} \div \text{المبيعات} \\ ** \text{مجمّل الربح} &= \text{المبيعات} - \text{كلفة المبيعات} \end{aligned}$$

١- القيود المحاسبية خلال الفترة المالية التي حدثت فيها عمليات البيع بالتقسيط

أ- اثبات عملية البيع وأستلام الدفعة المقدمة (الاولى) أذ يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي :

| اسم الحساب | دائن | مدين |
|--------------------------|------|------|
| من مذكورين | | |
| ح/ النقدية | | Xxx |
| ح/ مدينو مبيعات بالتقسيط | | Xxx |
| الى ح/ مبيعات | Xxx | |

ب- اثبات قيد كلفة الاراضي المباعة اذ يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي :

| اسم الحساب | دائن | مدين |
|----------------------------------|------|------|
| من ح/ كلفة الاراضي المباعة | | Xxx |
| الى ح/ مخزون الاراضي (حسب نوعها) | Xxx | |

يتم تسجيل القيد المحاسبي اعلاه في نفس تاريخ اثبات عملية البيع واستلام الدفعة المقدمة (الاولى)

ج- العمل على اغلاق حساب مبيعات بالتقسيط وكلفة مبيعات بالتقسيط وإظهار مجمل الربح المؤجل في نهاية الفترة المالية

اذ يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي:

| اسم الحساب | دائن | مدين |
|-------------------------|------|------|
| من ح/ مبيعات | | Xxx |
| الى مذكورين | | |
| ح/ كلفة الاراضي المباعة | Xxx | |
| ح/ مجمل الربح المؤجل * | xxx | |

* يمثل مجمل الربح المؤجل الفرق ما بين مبيعات بالتقسيط وكلفتها (كلفة الاراضي المباعة بالتقسيط)

د- العمل على أعداد قيد محاسبي للاعتراف بالربح المحقق خلال الفترة المحاسبية التي تم تحصيل النقد فيها اذ يتم اجراء القيد المحاسبي الآتي:

| اسم الحساب | دائن | مدين |
|-----------------------------|------|------|
| من ح/ مجمل الربح المؤجل | | Xxx |
| الى ح/ مجمل الربح المتحقق * | Xxx | |

* ويتم عرض مجمل الربح المتحقق (المتحصل فعليا) من مبيعات بالتقسيط في قائمة الدخل (حساب الارياح والخسائر) في بند منفصل بعد بند الفائض او العجز المتحقق وكما يلي:

| | |
|-------|---|
| Xxx | مجموع الايرادات |
| (xxx) | تنزل :مجموع المصروفات |
| Xxx | = فائض او (عجز) |
| Xxx | يضاف: مجمل الربح المتحقق من مبيعات بالتقسيط |
| Xxx | أجمالي مجمل الربح |

٢- القيود المحاسبية خلال الفترة المالية للاحقة التي حدثت فيها عمليات البيع بالتقسيط

أ- اثبات تحصيل مبالغ القسط في الموعد المحدد له اذ يتم تسجيل القيد المحاسبي الاتي :

| | | |
|------|------|-------------------------------|
| مدین | دائن | اسم الحساب |
| Xxx | | من حـ/ النقدية |
| | Xxx | الى حـ/ مدينو مبيعات بالتقسيط |

ب- العمل على اعداد قيد محاسبي للاعتراف بالربح المحقق خلال الفترة المحاسبية التي تم تحصيل النقد فيها اذ يتم اجراء القيد المحاسبي الاتي:

| | | |
|------|------|----------------------------|
| مدین | دائن | اسم الحساب |
| Xxx | | من حـ/ مجمل الربح المؤجل * |
| | Xxx | الى حـ/ مجمل الربح المتحقق |

يتم اجراء القيد المحاسبي اعلاه في كل فترة محاسبية يتم فيها تحصيل دفعات مبيعات بالتقسيط.

* ويتم اظهار حساب مجمل الربح المؤجل ضمن الالتزامات في قائمة المركز المالي باعتباره غير مكتسب

ومن خلال النتائج التي تم التوصل اليها من معالجات محاسبية خاصة بعمليات البيع بالتقسيط ولما لهذه المعالجات الاثر الواضح على القوائم المالية لمديرية بلدية الديوانية، لأنها تؤدي الى تغير بعض البنود في قائمة المركز المالي وارصدة بعض الكشوفات المالية مثل (حساب المدينون , كشف النقود , حساب الايرادات , الالتزامات المتداولة) فانه تم اثبات فرضيتي الباحثان التي تنص على :

الفرضية الاولى: إن النظام المعمول به في مديرية البلدية لمعالجة عمليات البيع بالتقسيط لا يؤدي الى عرض عادل وصادق للإيرادات المتحققة من تلك الايرادات التي تقوم بها مديرية البلدية.

الفرضية الثانية: أن قياس الدخل لعمليات البيع بالتقسيط التي تحدد فترة تسديد أقيامها لأكثر من سنة مالية واحدة وعلى أساس المحاسبة عن البيع بالتقسيط من شأنه أن يتم تطبيق مبدأ المقابلة بموضوعية أكثر وكذلك توفير المعلومات المالية المرتبطة بنتائج الأعمال وبشكل سليم وأكثر دقة للجهات المستخدمة بهذه المعلومات وباختلاف أطباقها .

٤- المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ الاستنتاجات

اولاً- ان النظام المحاسبي الموحد للبلديات المعتمد من قبل مديرية بلدية الديوانية لم يأخذ بنظر الاعتبار عمليات البيع بالتقسيط والتي تعتمد عليها المديرية في عمليات بيع الاراضي.

ثانياً- عدم قيام مديرية بلدية الديوانية بتسجيل المبالغ المتبقية من ايراد بيع الاراضي والتي جرى تسويتها على مدار ثلاثة سنوات كذم مدينة (مدينون قطاع خاص)

ثالثاً- عدم اظهار المبالغ المتبقية من ايراد بيع الاراضي ضمن القوائم المالية والسجلات المحاسبية، الامر الذي أدى الى عدم صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمديرية.

٤-٢ التوصيات

أولاً- تحديث ان النظام المحاسبي الموحد للبلديات المعتمد من قبل مديرية بلدية الديوانية ، وذلك من خلال ادخال القيود المحاسبية المقترحة ضمن المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات

ثانياً- تسجيل المبالغ المتبقية من ايراد بيع الاراضي والتي جرى تقسيطها على مدار ثلاثة سنوات كذمم مدينة (مدينون قطاع خاص)

ثالثاً- أظهر المبالغ المتبقية من ايراد بيع الاراضي ضمن القوائم المالية والسجلات المحاسبية، لان ذلك يؤدي الى عرض القوائم المالية للمديرية بشكل صادق وعادل.

References

1. Abu Rman, Shadi, "The Impact of Revenue Recognition Standard on Accounting Problems in Jordanian Contracting Companies", Master's Thesis in Accounting submitted to the College of Business, Middle East University, (2014).
2. Al-Qadi, Hussein, Hamdan, Mamoun, "Accounting Theory", Damascus University, Damascus University Publications, Faculty of Economics, 2013.
3. Bloom , R. , & Kamm , J. , " Revenue recognition how we got here and where it will take us " , (2014) , Financial Executives International , Vol. 30 , No. 3 , pp. 48-53 .
4. Caylor, M. L. " Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks " , (2010) , Journal of Accounting and Public Policy, 29(1), 82.
5. Ciesielski T. & Weirich T. R. , " Convergence Collaboration: Revising Revenue Recognition " , (2011), Management Accounting Quarterly , Vol.12 , No.3 , pp.40-66.
6. Dalkilic , A. F. , " The Real step in Convergence Project : A Paradigm Shift from Revenue Recognition to Revenue from contracts with customers " , (2015) , International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences , Vol.4 , No.3 , pp 67-84 .
7. Deloitte , " IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers — Your Questions Answered " , (2015), (CPA) Chartered Professional Accountants of Canada .
8. Devonish M. L. , " The New Revenue Recognition Standard " , (2014) , Strategic Finance , Vol. 96 , No.9 , pp. 17-19.
9. Du,N. , Paul, D. & Alford, M. , " Do GAAP And IFRS Differ In Collectability Judgments Related To Revenue Recognition? " , (2016), The Journal of Applied Business Research , Vol.32, No.6, pp. 1675-1686.
10. Eimran, Abdul Razzaq Issa, 'Internal Control and Its Reflection in Enhancing Revenues: An Applied Study in the Baghdad Secretariat/Real Estate Department,' a study submitted to the University of Baghdad for obtaining a master's degree, (2018).
11. Ernst & Young (E Y), "Applying IFRS , IASB Issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, 2018, .
12. Guillaume , O. & Pierre , D. , " The Convergence of U.S. GAAP with IFRS: A Comparative Analysis of Principles based and Rules-based Accounting Standards " , (2016) , International Journal of Business Policy & Governance , Vol. 3, No.5 , pp.63-72
13. Hameed, Anmar Muhsein, Al-taie, Bushra Fadhil Khudhair, Al-Mashhadani, Bushra Najem. Aubdullah, "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) - (2019)
14. Holzmann O. J. & Ramnath , S. , " An Update on the FASB and IASB Joint Revenue Recognition Project " , (2015) , Journal of Accounting and Finance, Vol. 24, No.4, pp.87-91 .
15. Horton , J., Macve, R. and Serafeim, G. , " 'Deprival value' vs. 'fair value' measurement for contract liabilities: how to resolve the revenue recognition conundrum? " , (2011) , Accounting and Business Research , Vol.41 , No.5 , pp. 491-514.
16. Ibrahim, Bayan Saleh, 'Revenue Recognition in Retail Installment Sales under International Accounting Standards and Its Impact on Business Results,' a research submitted to the Board of Trustees at the Arab Institute of Certified Accountants as part of the requirements for obtaining the Certified Accounting degree, (2014).
17. Jack, Keenan, "The Impact Of The Revenue Recognition Project". Robert D. Clark Honors College. U.S.A. (2014)
18. Juma, Ahmed Helmy, "Auditing and Assurance, According to International Auditing Standards", First Edition, Safaa Publishing and Distribution House, Amman, (2012).
19. Kasztelnik ,Karina , "The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards" , (2015)



20. Makt, Alaa Jamil, "The Impact of Adopting the Revenue Recognition Standard IFRS 15 on the Quality of Financial Reporting in Iraqi Economic Units", College of Administration and Economics, Department of Accounting, University of Baghdad, PhD Thesis, 2019.
21. Mohamed, Amr Mohamed, "A Proposed Framework for Adapting the International Financial Reporting Standard for Recognizing Revenue from Contracts with Customers According to the Financial Reporting Environment in Egypt", (2017), PhD Thesis, Department of Accounting and Auditing, Faculty of Commerce, Alexandria University.
22. Mohammed, Ibrahim Mohammed, 'The Reflection of Adopting IFRS 15 on Revenue Audit Procedures in the Iraqi Environment - A Proposed Guide,' College of Administration and Economics, Department of Accounting, University of Baghdad, Master's Thesis, 2020.
23. Nicolae, Ecobici, "Revenue Related To Ordinary Activities According To Ifrs And Romanian Regulations "University Of Targu Jiu, (2014).
24. Olsen , L. , & Weirich , T. , " New Revenue recognition Model " , (2010) , Journal of Corporate Accounting and Finance , Vol.22 , No.1 , pp. 55-61
25. Prakash, R., & Sinha, N. " Deferred revenues and the matching of revenues and expenses " , (2012) , Contemporary Accounting Review, Vol.30 , No.2 , pp. 517–548.
26. Prochazka , D. , " New Approaches To Revenue Recognition and Common Sense " , (2009) , Journal Economics and Finance , Vol.3 , No.1,pp.2-8 .
27. Robert W. R. , Khondkar E. K. & Taewoo K. , " The FASB's and IASB's New Revenue Recognition Standard: What Will Be the Effects on Earnings Quality, Deferred Taxes, Management Compensation, and on Industry-Specific Reporting? " , (2016), Journal of Accounting and Finance, Vol. 27, No.6, pp.43–48 .
28. Schroeder, Richard, Martell Clark, Jack Cathy, "Accounting Theory", translated by Khaled Ali Ahmed Kajiji, Ibrahim Ould Mohamed Fall, Mars Publishing and Printing House, Kingdom of Saudi Arabia, (2012).
29. Shaheen, Ali Abdullah, "Accounting Theory (An Analytical and Applied Conceptual Framework)", Afak Printing Library, Gaza, First Edition, 2011.
30. Wagerhofer , A. , " The Role of Revenue recognition in Performance reporting " , (2014) , Accounting and Business Research , Vol.44 , No.4 , pp. 349-379 .
31. Wiley, John, "Inter Pretation and Application of International Financial Reporting Standards" , 2016.
32. Wolk, Harry L, Dodd, James L, Rozycki, John L, "Accounting Theory", Conceptual Issues in a Political and Economic Environment, Eighth Edition, Drake University, copyright, SAGE, 2013.