



Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



The extent to which internal audit procedures comply with the requirements of the International Financial Reporting Standard (IFRS 15): A case study of the Baghdad Soft Drinks Company

Aseel Majeed Abdulnabi*

The administrative and financial department /Ministry of Higher Education and Scientific Research

Keywords:

Internal Audit, IFRS 15, Revenue, Financial Statements, Accounting Compliance.

ARTICLE INFO

Article history:

Received	01 Sep. 2025
Received in revised form	04 Sep. 2025
Accepted	07 Sep. 2025
Available online	30 Sep. 2026

© THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Aseel Majeed Abdulnabi

The administrative and financial department /Ministry of Higher Education and Scientific Research



Abstract: This research aims to study the extent to which internal audit procedures are consistent with the requirements of the International Financial Reporting Standard (IFRS 15) on revenue from contracts with customers. This is done through a practical application on the Baghdad Soft Drinks Company for the period (2019-2024). The importance of the research comes from the fact that Iraq began adopting international standards in 2021, This created fundamental challenges for local companies in aligning their accounting and control systems with these standards. The research adopted the case study approach based on an analysis of the company's published financial statements for the period (2019-2024), Conducting a quantitative (horizontal and vertical) comparison of revenues and net profit, as well as a qualitative assessment of internal audit procedures and the extent to which they cover the requirements of (IFRS 15), Two basic hypotheses were also tested: the first relates to the existence of a gap between current practices and the required implementation, and the second assumes the impact of adopting IFRS 15 on the development of internal auditing, The results showed that the company complied with most of the essential requirements of the standard, taxes and fees were excluded from revenues, and precise policies were applied regarding discounts, And the disclosure of new accounting policies in its annual reports, and thus the data did not support the first hypothesis, i.e. no fundamental gap in application appeared, while the second hypothesis was partially confirmed, as the adoption of IFRS 15 led to expand the scope of internal audit reviews, increase coordination with the external auditor, and develop oversight and training programs. The research also recommends the necessity of preparing a detailed internal audit guide for revenues in accordance with IFRS 15, Investing in ongoing training, using technology to enhance control effectiveness, and periodically reviewing revenue policies to keep pace with any future changes in the company's business or international accounting standards.

مدى توافق إجراءات التدقيق الداخلي مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) دراسة حالة في شركة بغداد للمشروبات الغازية

أسيل مجيد عبد النبي

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي/الدائرة الإدارية والمالية

المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة مدى توافق إجراءات التدقيق الداخلي مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) الخاص بالإيرادات من العقود مع الزبائن، وذلك عن طريق تطبيق عملي على شركة بغداد للمشروبات الغازية للفترة (2019-2024)، وتم اعتماد البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تفسير النتائج بالاستناد إلى تحليل القوائم المالية المنشورة للشركة للفترة (2019-2024)، مع إجراء مقارنة كمية (أفقية وعمودية) للإيرادات وصافي الربح، فضلاً عن تقييم نوعي لإجراءات التدقيق الداخلي ومدى تغطيتها لمتطلبات (IFRS15)، كما تم اختبار الفرضية الرئيسية التي مفادها "توجد فروقات ذات دلالة معنوية بين متطلبات معيار IFRS15 والإجراءات الفعلية التي يطبقها التدقيق الداخلي في شركة بغداد للمشروبات الغازية فيما يخص تدقيق الإيرادات"، ولقد توصل البحث إلى أهم الاستنتاجات أن تبني معيار (IFRS 15) أحدث تأثيراً ملموساً على إجراءات التدقيق الداخلي، وعن طريق تحليل البيانات النوعية والكمية المستخلصة من القوائم المالية وتقارير الشركة، ومن أهم التوصيات بأن تعتمد الشركة دليلاً تفصيلياً يحدد خطوات مراجعة الإيرادات، بدءاً من فحص العقود، مروراً بالتحقق من الخصومات والمقابل المتغير، وصولاً إلى مراجعة الإفصاحات، هذا الدليل يساهم في توحيد الممارسات وضمان عدم إغفال أي مطلب جوهري للمعيار.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، معيار (IFRS 15)، الإيرادات، القوائم المالية، الامتثال المحاسبي.

المقدمة

أدى التوسع في اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلى إحداث نقلة نوعية في بيئة الأعمال العالمية من خلال توحيد الممارسات المحاسبية وتعزيز الشفافية، ويُعدّ المعيار الدولي (IFRS 15) "الإيرادات من العقود مع الزبائن" من أبرز هذه المعايير، إذ وضع إطاراً موحداً للاعتراف بالإيرادات ويقوم على خمس خطوات رئيسية، غيّرت جوهرياً آليات القياس والإفصاح من خلال التركيز على انتقال السيطرة بدلاً من انتقال المخاطر فقط، وفي هذا الإطار يُشكّل التدقيق الداخلي ركناً أساسياً لضمان الالتزام بمتطلبات المعيار، والكشف عن الأخطاء أو محاولات التلاعب في الإيرادات، الأمر الذي يعزّز جودة ومصداقية المعلومات المالية، أما في العراق، فقد بدأ التوجّه منذ عام 2020 نحو اعتماد (IFRS/IAS) بشكل تدريجي، بعدما أثبت النظام المحاسبي الموحد قصوره ولاسيما في معالجة الإيرادات، وتُعدّ شركة بغداد للمشروبات الغازية مثالاً بارزاً على هذا التحول، إذ واجهت تحديات عملية في تطبيق (IFRS 15) مما انعكس على أسلوب عرض الإيرادات والإفصاح عنها، وجاء هذا البحث الذي يتناول موضوعاً حيويّاً من خلال توضيح مفهوم مدى توافق إجراءات التدقيق الداخلي مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS15) الخاص بالإيرادات من العقود مع الزبائن، عبر أربعة مباحث اختص المبحث الأول بمنهجية البحث،

أما المبحث الثاني فأختص بالمفاهيم الأساسية لمعيار IFRS 15 (الإيرادات من العقود مع الزبائن) والتدقيق الداخلي ودوره في الرقابة على الإيرادات، واهتم المبحث الثالث بتحليل نتائج البحث واختبار فرضياته، أما المبحث الرابع فقد تمخض عن أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

المبحث الأول: منهجية البحث

1-1. مشكلة البحث: على الرغم من أن المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) جاء ليضع إطاراً موحداً للاعتراف بالإيرادات والإفصاح عنها بما يعزز من جودة التقارير المالية وشفافيتها، إلا أن واقع التطبيق في البيئة المحلية ما زال يثير العديد من الإشكالات. فالشركات المحلية تعمل ضمن بيئة تنظيمية ومحاسبية تقليدية تعتمد بدرجة كبيرة على النظام المحاسبي الموحد، كما إن إجراءات التدقيق الداخلي المطبقة حالياً قد لا تكون مهيأة لمواكبة متطلبات هذا المعيار. تتمثل مشكلة البحث في السؤال الرئيس:

❖ هل إن إجراءات التدقيق الداخلي في الشركات المحلية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تتوافق مع متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 15؟ ويتفرع عنه عدد من الأسئلة الفرعية:

1. ما أهم متطلبات IFRS 15 المتعلقة بالاعتراف بالإيراد والإفصاح عنه؟
 2. ما الإجراءات الرقابية والتدقيقية المطبقة حالياً على الإيرادات في هذه الشركات؟
 3. ما مدى توافق هذه الإجراءات مع متطلبات IFRS 15؟
 4. ما التغييرات الضرورية لتطوير التدقيق الداخلي بما ينسجم مع المعيار؟
- 1-2. أهداف البحث:** يسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسة، من أبرزها:
1. تقييم مدى توافق إجراءات التدقيق الداخلي في شركة بغداد للمشروبات الغازية مع متطلبات معيار IFRS 15 فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد وإجراءات الرقابة ذات الصلة.
 2. تحديد الفجوات أو أوجه القصور (إن وجدت) في نهج التدقيق الداخلي الحالي للشركة فيما يخص مراجعة الإيرادات، ومقارنتها بالمعايير الرقابية والممارسات الفضلى الواجب إتباعها وفق IFRS 15.
 3. تقديم مقترحات عملية لتعزيز دور التدقيق الداخلي وتطوير إجراءاته بما يضمن الالتزام التام بمعيار IFRS 15، وبما يشمل تحسين سياسات الرقابة الداخلية المتعلقة بالإيراد وتدريب الكوادر البشرية.

1-3. فرضيات البحث

1. الفرضية الأولى (H1): توجد فروقات ذات دلالة معنوية بين متطلبات معيار IFRS 15 والإجراءات الفعلية التي يطبقها التدقيق الداخلي في شركة بغداد للمشروبات الغازية فيما يخص تدقيق الإيرادات.
2. الفرضية الثانية (H2): كان لتبني معيار IFRS 15 تأثير جوهري على إجراءات وأساليب التدقيق الداخلي المتعلقة بالإيرادات في الشركة.

1-4. أهمية البحث:

1-4-1. الأهمية العلمية:

1. يسهم البحث في إثراء الأدبيات المحاسبية والتدقيقية عن طريق الربط بين معيار IFRS 15 ودور التدقيق الداخلي في البيئة العراقية.
2. يوضح الأساس النظري والتطبيقي لمعيار IFRS 15، ويوفر إطاراً يمكن الاستناد إليه في بحوث لاحقة.

3. يعالج فجوة معرفية تتعلق بندرة الدراسات التطبيقية التي تناولت أثر IFRS 15 على التدقيق الداخلي في الشركات العراقية.

1-4-2. الأهمية العملية:

1. يساعد إدارة شركة بغداد للمشروبات الغازية على تقييم وتطوير سياسات التدقيق الداخلي الخاصة بالإيرادات.

2. يقدم مقترحات عملية يمكن أن تُطبَّق لتعزيز فعالية التدقيق الداخلي وضمان التوافق مع المعيار الدولي.

3. يساهم في دعم الشركات العراقية الأخرى في تبني معايير IFRS 15 عن طريق الاستفادة من تجربة الشركة محل البحث.

4. يرفع من وعي المدققين الداخليين والخارجيين بأهمية الالتزام بمتطلبات IFRS 15 وانعكاسها على جودة التقارير المالية.

5-1. **منهج البحث** نظراً لطبيعة مشكلة البحث وأهدافه، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بوصفه الأنسب لدراسة مدى توافق إجراءات التدقيق الداخلي مع متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15.

6-1. **مجتمع وعينة البحث:** يتكون مجتمع البحث من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والملزمة بتطبيق IFRS، أما عينة البحث فهي شركة بغداد للمشروبات الغازية، نظراً لمكانتها الرائدة في قطاع المشروبات الغازية، وتعاونها مع الباحثة من خلال المقابلات وتوفير البيانات اللازمة للبحث، مما يجعلها حالة تطبيقية مناسبة لدراسة أثر IFRS 15 على الإيرادات ودور التدقيق الداخلي في الرقابة عليها.

1-7. مصادر الحصول على البيانات:

أ. **البيانات الأولية:** وتشمل الأدبيات العلمية والكتب والمقالات المحكمة المنشورة في مجلات عربية وأجنبية، فضلاً عن تقارير مهنية صادرة عن مؤسسات دولية مثل (IASB و IFRS Foundation و IIA) كما تم الاستعانة بدراسات محلية سابقة حول تطبيق IFRS والتدقيق الداخلي.

ب. **البيانات الثانوية:** تمثلت في البيانات المالية الفعلية المنشورة لشركة بغداد للمشروبات الغازية للفترة (2019-2024)، بما في ذلك القوائم المالية السنوية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة).

1-8. أدوات جمع البيانات:

أ. **تحليل القوائم المالية:** لاستخراج مؤشرات الإيرادات ومقارنتها قبل وبعد تطبيق IFRS 15.

ب. **جداول المقارنة الأفقية والعمودية:** لقياس نسب التغير في الإيرادات وصافي الربح بين السنوات، والتعرف على أثر المعيار على العرض المالي.

ج. **المقابلات شبه المهيكلة (إن أمكن):** مع موظفي قسم التدقيق الداخلي أو المحاسبة في الشركة، للحصول على صورة أوضح حول الإجراءات المتبعة بعد تطبيق IFRS 15.

د. **قائمة فحص (Checklist):** مستمدة من متطلبات IFRS 15، لاختبار مدى شمولية إجراءات التدقيق الداخلي لهذه المتطلبات.

المبحث الثاني: الإطار النظري

1-2. معيار IFRS 15 (الإيرادات من العقود مع الزبائن)

1-1-2. خلفية إصدار المعيار: تعد التقارير المالية الدولية (IFRS) المدخل الرئيس لعولمة المحاسبة، لذلك تسعى مختلف دول العالم لتبني طريقة تلك المعايير بطريقة اختيارية أو إلزامية، وعلى الرغم من أهمية التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير محاسبية مقبولة عالمياً إلا أن الالتزام بتطبيقها يختلف من دولة لأخرى طبقاً للتنظيمات المحاسبية والتشريعات القانونية المنظمة للمهنة في كل دولة، كما تختلف آثار التطبيق على جودة التقارير المالية وعلى قرارات الاستثمار من دولة لأخرى. هذا وقد حظيت معايير الإيراد باهتمام بالغ من قبل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية FASB. فقام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار المعيار الدولي IAS 18: "الإيراد" والمعيار الدولي IAS 11: "عقود الإنشاءات"، إلى جانب قيام لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية IFRIC بإصدار العديد من التفسيرات الخاصة بالمعيار الدولي الخاص بالإيراد (المشهداني ومحمد، 2020: 512).

وعلى الرغم من هذا الاهتمام إلا أن متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعيارين الدوليين IAS 18 و IAS 11 تتضمن إرشادات محدودة عن الإيراد مما يدفع بعض المنشآت لاستكمال الإرشادات المحدودة في المعيار الدولي من خلال التطبيق الاختياري لمبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها، إن متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها غير كافية إذ إن غالباً ما ينتج عنها معلومات غير كافية للمستخدمين لفهم إيرادات المنشآت والأحكام والتقييمات التي تقوم بها عند الاعتراف بالإيراد. ولذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية مع مجلس معايير المحاسبة المالية بالتعاون المشترك بإصدار معيار جديد للتقارير المالية الدولية IFRS 15 بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء"، ويعد المعيار IFRS 15 أكبر حدث للمعايير الأمريكية والدولية فهو يساعد على التخلص من الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيرادات الحالية، وتوحيد المعايير الأمريكية والدولية في هذا الخصوص، وتقديم إطار أقوى لحل مشكلات الإيرادات من خلال تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال خفض عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة القيام بها (IFRS Foundation, 2018, 3).

2-1-2. المبدأ الأساسي للمعيار: يهدف معيار التقارير المالية الدولي رقم (15) إلى تنظيم عملية الاعتراف بالإيراد بما يعكس بدقة الأداء المالي للمنشأة، ويحد من التباين في الممارسات بين القطاعات المختلفة. (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2014: 12). ويرتكز IFRS 15 على مبدأ محوري:

هذا المبدأ يركز على مفهوم السيطرة (Control) بدلاً من مفهوم المخاطر والمنافع (Risks and Rewards)، أي إن الإيراد لا يُسجل إلا عندما تنتقل السيطرة على السلعة أو الخدمة من المنشأة إلى الزبون، وهذا التغيير أحدث نقلة نوعية في التفكير المحاسبي، إذ بات يركز على حقوق الزبون ومتى تصبح المنشأة غير قادرة على الاستمرار في التحكم في السلعة أو الخدمة (Usurelu, & Jarvis, 2021: 337).

3-1-2. النموذج الخماسي للاعتراف بالإيراد: جاء معيار IFRS 15 ليعالج أوجه القصور في المعايير السابقة المتعلقة بالإيرادات، وذلك من خلال وضع نموذج موحد يقوم على خمس خطوات أساسية تبدأ بتحديد العقد وتنتهي بالاعتراف بالإيراد" وكما يأتي (نجم، 2022: 8):

أ. **تحديد العقد مع الزبون:** لا يُنظر إلى العقد فقط كوثيقة مكتوبة، بل يجب أن يتضمن عناصر تجعله ملزماً قانونياً، ويظهر وجود تبادل ذي مضمون تجاري، مع تأكيد إمكانية تحصيل المقابل، وهذا الشرط يحمي القوائم المالية من إدراج عقود صورية أو غير قابلة للتحصيل (Dawgen Global-Brown, 2024: 3).

ب. **تحديد التزامات الأداء:** وهي جوهر IFRS 15، إذ يتطلب المعيار فصل العقد إلى التزامات أداء مستقلة إذا تضمن العقد أكثر من سلعة أو خدمة يمكن تمييزها، وهذا يتيح الاعتراف بالإيراد لكل التزام على حدة عند تنفيذه، بدلاً من الاعتراف بكل العقد دفعة واحدة (IFRS Foundation, 2018: 10).

ج. **تحديد سعر المعاملة:** يشمل كل المبالغ التي تتوقع الشركة الحصول عليها، بما فيها المبالغ الثابتة والمتغيرة، ويتم تقدير المقابل المتغير مثل الخصومات والحوافز وفق احتمالية تحققه، كما يفرض المعيار معالجة الأثر التمويلي في العقود طويلة الأجل عبر خصم التدفقات النقدية للقيمة الحالية إذا كان الأثر جوهرياً (ICAEW, 2018: 15).

د. **تخصيص سعر المعاملة:** إذا كان العقد يضم التزامات متعددة، يتم تخصيص السعر الإجمالي على كل التزام بحسب سعر البيع المستقل، وفي حال غياب هذا السعر، يتم الاعتماد على طرق تقديرية مثل سعر السوق المعدل أو التكلفة زائداً هامش الربح (Grant Thoron, 2016: 21).

هـ. **الاعتراف بالإيراد:** يتم عند الوفاء بالتزام الأداء، إذا كان الالتزام يُنفذ في نقطة زمنية واحدة (مثل بيع سلعة) يعترف بالإيراد عند انتقال السيطرة للزبون، أما إذا كان الالتزام يُنفذ على مدى فترة زمنية (مثل تقديم خدمات أو عقود إنشائية) فيتم الاعتراف تدريجياً وفق مقياس يعكس تقدم الإنجاز (Napier & Stadler, 2020: 475).

2-1-4. الإفصاحات الموسعة: ساهم تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (15) في تحسين مستوى الشفافية والإفصاح المحاسبي، مما أتاح للمستثمرين القدرة على المقارنة بين القوائم المالية للشركات بشكل أكثر عدالة (المشهداني ومحمد، 2020: 515)، فقد فرض المعيار على الشركات تقديم معلومات تفصيلية حول ما يأتي:

- أ. توقيت تحقق الإيراد (لحظي أو تدريجي).
- ب. الأرصدة العقدية مثل الإيرادات المؤجلة أو المستحقة.
- ج. السياسات المحاسبية والأحكام الجوهرية والتقديرات المستخدمة (Dawgen Global-Brown, 2024: 4).

هذه المتطلبات ساهمت في تعزيز شفافية المعلومات المالية ورفعت من قدرتها على خدمة المستثمرين ومتخذي القرار (Haddad & Dammak, 2023: 48).

وإن "أحد أهم مميزات IFRS 15 هو تعزيز قابلية المقارنة بين الشركات والدول، وهو ما ينعكس بشكل مباشر على جودة القرارات الاقتصادية للمستثمرين وأصحاب المصلحة" (الخطيب، 2018: 67).

2-1-5. أثر المعيار على القوائم المالية: تشير الدراسات إلى أن الانتقال إلى IFRS 15 لم يؤدِ غالباً إلى تغييرات مادية كبيرة في إجمالي الإيرادات المعلنة، لكنه أحدث فروقاً مهمة في توقيت الاعتراف، وأدى إلى إعادة تصنيف بعض البنود واستبعاد أخرى، على سبيل المثال: المبالغ المحصلة نيابة عن الغير مثل الضرائب أو الرسوم لم تعد تُسجل كإيراد، بل تُستبعد بعد الشركة مجرد وسيط في تحصيلها (IFRS/IAS, 2015: 2).

كما بيّنت بعض الدراسات أن تكلفة تطبيق المعيار كانت مرتفعة نسبياً، إذ تطلب تحديث الأنظمة التقنية وتدريب الموظفين، وهو ما فرض عبئاً مالياً على الشركات الصغيرة والمتوسطة بشكل خاص (المشهداني ومحمد، 2020: 512).

2-1-6. IFRS 15 في البيئة العراقية: في العراق، شكّل تبني IFRS 15 تحدياً كبيراً للشركات، خصوصاً في ظل الاعتماد الطويل على النظام المحاسبي الموحد الذي لم يتضمن قواعد دقيقة للاعتراف بالإيراد أو الإفصاح عنها (عبد الرزاق، وآخرون، 2020: 14)، وقد برزت شركة بغداد للمشروبات الغازية كحالة تطبيقية مهمة كونها إحدى الشركات الصناعية الكبرى المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ومع بدء تطبيق المعيار بعد عام 2020، واجهت الشركة تحديات في إعادة تصنيف إيراداتها، خاصة فيما يتعلق بالمبالغ المتعلقة بالضرائب والرسوم الحكومية، إذ كانت هذه المبالغ تُسجّل سابقاً ضمن المبيعات الإجمالية، لكن المعيار ألزم باستبعادها، مما أدى إلى انخفاض الرقم المعلن للإيرادات عام 2021 مقارنة بالسنوات السابقة، دون أن ينعكس ذلك على ربحية الشركة بشكل جوهري (المشهداني ومحمد، 2021: 598).

وبهذا يمكن القول إن (IFRS 15) في العراق لم يغيّر جوهر أداء الشركات بقدر ما غيّر من صورة عرض الإيرادات، وأوجد تحديات محاسبية ورقابية جديدة تتطلب تفاعلاً أكبر من وحدات التدقيق الداخلي.

2-2. التدقيق الداخلي ودوره في الرقابة على الإيرادات

2-2-1. ماهية التدقيق الداخلي وأهدافه: يأتي التدقيق من الكلمة اللاتينية "audtus" التي تعني الاستماع، والتي تؤكد على أن الوظيفة الرئيسة للمدقق هي القيام بالمزيد من الاستماع نتيجة لذلك، يلزم أن يتمتع المدقق بالمهارات أو الخبرة للاستماع إلى الغير.

التدقيق هو عملية منهجية لاكتساب وتقييم المعلومات والتمييز بشكل موضوعي للتأكد من مستوى امتثالهم للمعايير المحددة، وإبلاغ النتائج للمستخدمين المهمين.

يعرف معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي إنه نشاط استشاري موضوعي ومستقل يسعى إلى تحسين العمليات الحرجة للمنظمة. يساهم في نجاح المؤسسة من خلال توفير نهج منضبط ومنظم لتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (عواد، وسلمان، 2025: 250).

التدقيق الداخلي هو نشاط مصمم لزيادة القيمة وتحسين الأداء التنظيمي. يمكن لهذا النشاط أن يساعد في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع النهج ومنضبط لتحسين تقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتنظيم من خلال الأنشطة في شكل استشارة وضمان مستقل وموضوعي. (IIA, 2020: 10)، وإن وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الحديثة تتجاوز مجرد الكشف عن الأخطاء إلى دور أشمل يتضمن (الوقاية من المخاطر، وضمان الامتثال، وتقديم المشورة للإدارة حول كيفية تحسين الأداء والالتزام بالمعايير الدولية). كما تناولت بعض الدراسات المنشورة في المجلات الأكاديمية العربية الدور المتطور للتدقيق الداخلي في دعم متخذي القرار، إذ يرى (السيد، 2019: 103) إلى أن "تزداد أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في ظل بيئة الأعمال الحديثة، إذ لم تعد مقتصرة على فحص السجلات المالية، بل أصبحت أداة استراتيجية لدعم متخذي القرار"، وهذا يعكس توسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل الجوانب التشغيلية والاستراتيجية إلى الجانب المالي. كذلك يوضح كل من (الشمري، والحربي، 2021: 89) أن فعالية التدقيق الداخلي تقاس بمدى موثوقيته في تقديم ضمان موضوعي حول سلامة الأنظمة المحاسبية، إذ ورد أن "إن فعالية التدقيق الداخلي تقاس

بقدرته على توفير ضمان موضوعي حول كفاءة الضوابط الداخلية، وإمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات". ويُبرز ذلك العلاقة الوثيقة بين جودة التدقيق الداخلي وجودة المعلومات المتاحة للإدارة.

2-2-2. التدقيق الداخلي والتقارير المالية: في سياق التقارير المالية، يؤدي التدقيق الداخلي دوراً محورياً في ضمان موثوقية ودقة المعلومات المالية قبل وصولها إلى المراجع الخارجي أو الجهات التنظيمية، وتشمل مهامه الرئيسية (Arens et al., 2020: 812):

أ. مراجعة العمليات المحاسبية الدورية (مثل تسجيل المبيعات، تسويات الحسابات، وإعداد القوائم المالية).

ب. تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية لضمان منع الأخطاء أو التحريفات أو التلاعب.

ج. التحقق من وجود فصل واضح بين المهام الحرجة (إبرام العقود، إصدار الفواتير، تحصيل النقد)، وذلك للحد من مخاطر الاحتيال أو تضارب المصالح.

د. اختبار التسويات المصرفية وحسابات الزبائن لضمان اكتمال الإيرادات وعدم سقوط أي معاملات. وبذلك يُعد التدقيق الداخلي خط الدفاع الأول لضمان صحة الأرقام المالية المتعلقة بالإيرادات، والتي تعد المؤشر الأهم على نجاح الشركة وربحيته (IIA, 2020: 15) و (Govarix Inc., 2025: 3).

2-2-3. المخاطر المرتبطة بدورة الإيرادات: تركز برامج التدقيق الداخلي عادة على مجموعة من المخاطر الجوهرية المرتبطة بالإيرادات، أبرزها (Arens et al., 2020: 512-513):

أ. **مخاطر الاعتراف المبكر أو المتأخر بالإيراد (Cut-off Errors):** قد يتم الاعتراف بمبيعات تخص فترات لاحقة في فترة حالية أو العكس، إذ يقوم المدقق الداخلي باختبار عينات من العمليات قرب نهاية الفترة للتأكد من تسجيلها في الفترة الصحيحة (IFRS Foundation, 2018: 11).

ب. **مخاطر عدم اكتمال الإيراد:** إذ قد تُهمل بعض العمليات عمداً أو سهواً، ويتم فحص تسلسل الفواتير ومطابقة إيصالات النقد مع السجلات لاكتشاف أي عمليات مفقودة (Haddad & Dammak, 2023: 490) (Deloitte, 2017: 45).

ج. **مخاطر التسعير والخصومات:** مثل تسجيل إيرادات بأسعار مخالفة للسياسات أو إدراج خصومات غير مصرح بها، هنا يتحقق المدقق الداخلي من الالتزام بسياسات التسعير ووجود موافقات رسمية على العقود أو التخفيضات الاستثنائية (العادلي، 2024: 95).

د. **مخاطر الاحتيال (Fraud Risk):** مثل تسجيل مبيعات وهمية أو التلاعب بتاريخ الفواتير، ويعتمد التدقيق الداخلي في مواجهة هذه المخاطر على الإجراءات التحليلية، مثل فحص فجائي للمخزون أو تحليل نسب دوران الزبائن (Napier & Stadler, 2020: 476).

2-2-4. التحديات الجديدة مع IFRS 15: أدى تطبيق معيار IFRS 15 إلى تعقيد وظيفة التدقيق الداخلي فيما يخص دورة الإيرادات، إذ بات على المدققين الداخليين التأكد من أن الإدارة المالية استوعبت متطلبات المعيار وطبقت إجراءات محاسبية جديدة تتعلق بالآتي (Cascarino et al., 2021: 187):

أ. **تحديد التزامات الأداء في العقود:** قد تحتوي العقود على أكثر من التزام يجب الاعتراف به بشكل منفصل، ومهمة التدقيق الداخلي هنا هي فحص العقود وضمان وجود توثيق دقيق لهذه الالتزامات (Cojocararu et al., 2023: 673).

ب. **المقابل المتغير:** مثل الخصومات وحقوق الإرجاع والحوافز التجارية، على التدقيق الداخلي التحقق من أن الإدارة تطبق سياسات تقديرية واقعية، وإن الإيرادات لا تُسجل بأكثر مما هو متوقع تحصيله بالفعل (AltajiAlokdeh, 2019: 2375) (Boujelben & Kobbi-Fakhfakh, 2020: 715).

ج. **العقود طويلة الأجل:** التأكد من أن الشركة تطبق الطريقة المناسبة (مثل نسبة الإنجاز) عند الاعتراف بالإيراد تدريجياً، وعدم اللجوء إلى الاعتراف الخاطئ عند إتمام العقد. (Sabauri et al., 2022: 3).

د. **الإفصاحات الموسعة:** إذ يراجع التدقيق الداخلي الإفصاحات المتعلقة بالإيرادات المؤجلة أو السياسات المحاسبية المستخدمة، للتأكد من اتساقها مع متطلبات المعيار 4 (Dawgen Global-Brown, 2024).

2-2-5. واقع التدقيق الداخلي في العراق قبل IFRS 15: قبل اعتماد المعيار، كانت البيئة العراقية تعتمد على النظام المحاسبي الموحد الذي لم يكن يعالج بالتفصيل حالات الإيراد المركب أو العقود طويلة الأجل، وبذلك لم تكن برامج التدقيق الداخلية أو حتى أدلة ديوان الرقابة المالية شاملة لهذه الحالات (محمد والمشهداني، 2020: 514)، كما إن معظم مكاتب التدقيق المحلية كانت تعتمد على أدلة تقليدية لا تواكب متطلبات IFRS 15 الحديثة، مما خلق فجوة واضحة بين الممارسات المحلية والمعايير العالمية.

2-2-6. الحاجة إلى أدلة إرشادية عراقية: نتيجة لذلك، برزت الحاجة إلى إعداد أدلة إرشادية محلية تتوافق مع IFRS 15، لتوجيه المدققين الداخليين والخارجيين، فقد أشارت الدراسات العراقية إلى أهمية تبني أدلة مهنية تُعنى بتدقيق الإيرادات في ظل المعيار الجديد (المشهداني ومحمد، 2021: 597)، (المعهد العربي للمحاسبين القانونيين)، هذه الأدلة توفر خطوات عملية، مثل:

- أ. التحقق من وجود عقود موثقة وتفويضات صحيحة للمبيعات الكبيرة.
 - ب. مراجعة مدى الالتزام بتنفيذ كل التزامات الأداء المتفق عليها.
 - ج. فحص السياسات الخاصة بالمقابل المتغير وضمان الاعتراف به بشكل متحفظ.
 - د. تقييم المعالجة الزمنية للإيرادات المؤجلة أو المعترف بها على مدار الوقت.
- 2-2-7. دور التدقيق الداخلي في شركة بغداد للمشروبات الغازية:** في حالة شركة بغداد للمشروبات الغازية، تبرز أهمية التدقيق الداخلي بشكل خاص، نظراً لطبيعة نشاطها الصناعي والتجاري واتساع قاعدة زبائنها، ومع تبني IFRS 15 كان على التدقيق الداخلي أن يواكب التغييرات عن طريق (المصدر من خلال الاستفسارات من إدارة الشركة):

- أ. تحديث برامج المراجعة الداخلية لتتضمن خطوات تقييم الامتثال للمعيار.
- ب. مراقبة العقود الخاصة بالموزعين والوكلاء، والتأكد من الاعتراف الصحيح بالإيرادات بعد استبعاد الضرائب أو الرسوم المحصلة للغير.
- ج. مراجعة عمليات التسعير والخصومات الترويجية التي تشكل عنصراً متكرراً في صناعة المشروبات الغازية.
- د. التحقق من أن الإفصاحات المتعلقة بالإيرادات (مثل إيرادات العقود المؤجلة أو الإيرادات بحسب القطاعات الجغرافية) معروضة بدقة في القوائم المالية.

2-3. تطبيق IFRS 15 في العراق – حالة شركة بغداد للمشروبات الغازية

2-3-1. لمحة عن شركة بغداد للمشروبات الغازية: تُعد شركة بغداد للمشروبات الغازية واحدة من أكبر الشركات الصناعية في العراق، وهي الممثل الرسمي لمنتجات "بيبيسي" في السوق المحلي، تأسست الشركة عام 1989، ويقع مقرها في بغداد، وتمتلك عدة خطوط إنتاج موزعة على أنحاء العراق، تعمل الشركة في تصنيع وتوزيع المشروبات الغازية والعصائر والمياه المعبأة، وتُعد من

أبرز الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث تستحوذ على حصة سوقية كبيرة من قطاع المشروبات الغازية، ونتيجة لذلك فإن بياناتها المالية تعد ذات تأثير جوهري على المستثمرين والمتعاملين في السوق العراقية، ما يجعل دراسة تطبيق المعايير الدولية فيها ذا أهمية خاصة (التقرير السنوي للشركة، 2024).

2-3-2. السياق العام لتطبيق IFRS في العراق: منذ أواخر العقد الماضي، بدأ العراق بخطوات عملية نحو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وذلك ضمن برنامج إصلاح اقتصادي يهدف إلى رفع مستوى الشفافية في التقارير المالية وزيادة القدرة على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد حُدد عام 2021 موعداً إلزامياً لتطبيق هذه المعايير في الشركات وبعض الشركات الكبيرة (العادلي، 2024: 91).

كان العراق يعتمد سابقاً على النظام المحاسبي الموحد المطبق منذ ثمانينيات القرن الماضي، وعلى الرغم من نجاح هذا النظام في توحيد الممارسات المحاسبية محلياً، إلا أنه لم يعد مواكباً للتطورات العالمية، خصوصاً فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات، فقد افتقر النظام الموحد إلى قواعد واضحة للتعامل مع الإيرادات المؤجلة، والمقابل المتغير، أو التمييز بين كون الشركة أصيلة أو وكيلة في بعض معاملاتها، كما لم يتضمن أي معالجة محلية تضاهي IFRS 15 من حيث التفصيل في القياس والاعتراف والإفصاح (مكط، 2019: 136).

2-3-3. تطبيق IFRS 15 في شركة بغداد للمشروبات الغازية: مع دخول عام 2021، بدأت شركة بغداد للمشروبات الغازية تطبيق معيار IFRS 15 التزاماً بالتحول الإلزامي على مستوى السوق العراقي، وقد انعكس ذلك بشكل مباشر على قوائمها المالية، إذ أظهرت القوائم انخفاضاً ملحوظاً في مبلغ الإيرادات التشغيلية المعلنة لعام 2021 مقارنة بعام 2020، وهو ما يرجع أساساً إلى إعادة تصنيف الإيرادات وليس إلى تراجع فعلي في حجم المبيعات (IFRS Foundation).

اعتمدت الشركة المنهج الانتقالي الجزئي (Modified Retrospective Method)، أي أنها طبقت المعيار ابتداءً من 2021/1/1 دون إعادة بيان أرقام 2020، وبدلاً من ذلك اكتفت بالإفصاح عن الأثر في حقوق الملكية عند بداية 2021، ومن ثم لم تكن أرقام 2021 قابلة للمقارنة المباشرة مع 2020 في جانب الإيرادات.

إلا أن تحليل الأداء المالي للشركة يُظهر أن الأرباح التشغيلية وصافي الربح لم يتأثرا جوهرياً، ففي عام 2020 حققت الشركة أرباحاً تشغيلية تقارب (68.9 مليار دينار) وصافي ربح (61.2 مليار دينار)، بينما في 2021 بلغت أرباحها التشغيلية (60.1 مليار دينار) وصافي ربح (53.35 مليار دينار) على التوالي، أي إن التراجع كان طفيفاً نسبياً، مما يشير إلى أن الانخفاض الكبير في الإيرادات المعلنة كان ناجماً عن استبعاد بنود لم تعد إيراداتاً بموجب IFRS 15، مثل ضرائب المبيعات أو رسوم الإنتاج التي كانت تُدرج سابقاً ضمن الإيرادات الإجمالية (IFRS/IASB, 2015: 2).

2-3-4. أثر التحول على التدقيق الداخلي: أدى هذا التحول إلى إعادة صياغة دور التدقيق الداخلي داخل الشركة، ففي النظام السابق كان التدقيق الداخلي يركز على صحة احتساب ضرائب المبيعات المسجلة ضمن الإيرادات، بينما أصبح الآن مطالباً بالتحقق من استبعاد هذه الضرائب من الإيرادات ابتداءً، كما بات التدقيق الداخلي مسؤول عن فحص كيفية معالجة الخصومات والحوافز الترويجية، التي غالباً ما تتسم بها صناعة المشروبات الغازية، والتأكد من تسجيلها كالتزامات وليس إيرادات في حال كانت سُرد إلى الزبائن.

علاوة على ذلك، فرض المعيار على الشركة مراجعة عقودها طويلة الأجل (خاصة عقود التصدير والتوريد الكبرى) لتحديد ما إذا كانت هناك التزامات أداء مؤجلة تستوجب الاعتراف بالإيراد تدريجياً، وقد تم إنشاء لجنة متخصصة داخل الشركة لمراجعة العقود الكبيرة والتأكد من التوافق مع سياسات الاعتراف الجديدة، هنا كان للتدقيق الداخلي دور رئيس في اختبار فعالية الضوابط الجديدة والتأكد من أن الإجراءات المحدثة تُطبّق على نحو سليم (المصدر من خلال الاستفسارات من إدارة الشركة)

2-3-5. التحديات العملية: رغم الجهود المبذولة، كشفت الاستبيانات المهنية في العراق عن تفاوت في مستوى فهم المدققين الداخليين لمتطلبات IFRS 15 فقد اعتمد بعضهم بدرجة كبيرة على توجيهات المراجعين الخارجيين لضبط الأمور الفنية، بينما اجتهد آخرون في تطوير معرفتهم عبر الاطلاع على أدلة دولية أو الاستعانة بالخبرات الخارجية كما إن ديوان الرقابة المالية الاتحادي لم يصدر حتى عام 2021 أدلة تفصيلية تغطي إجراءات تدقيق الإيرادات وفق IFRS 15، بل استمر الاعتماد على تعليمات عامة لم تُعدّل بما يتناسب مع المعيار الجديد (المشهداني ومحمد، 2020: 524).

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

- 3-1. أساليب تحليل البيانات:** لتحقيق أهداف البحث، تم الاعتماد على الأساليب الآتية:
 - أ. **التحليل الوصفي الكمي:** عن طريق استعراض وتحليل بيانات الإيرادات والأرباح للشركة للفترة (2019-2024)
 - ب. **التحليل المقارن:** عبر المقارنة بين نتائج الشركة قبل تطبيق IFRS 15 وبعده للفترة (2019-2024) لقياس الأثر المباشر على الاعتراف والإفصاح بالإيراد.
 - ج. **تحليل الفجوة (Gap Analysis):** لقياس الفجوة بين متطلبات المعيار IFRS 15 وإجراءات التدقيق الداخلي المطبقة فعلياً في الشركة.
 - د. **التحليل الاستدلالي:** باستخدام الفرضيات الموضوعية لاختبار وجود تأثير جوهري لتبني المعيار على إجراءات التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية.

3-2. النتائج واختبار الفرضيات:

- 3-2-1. تحليل الإيرادات والأرباح في شركة بغداد للمشروبات الغازية للفترة (2019-2024):** يُظهر الجدول رقم (1) تطور الإيرادات والأرباح لشركة بغداد للمشروبات الغازية خلال الفترة من (2019-2024)، وهي فترة تشمل مرحلتين أساسيتين: ما قبل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 وما بعده.

جدول (1): الإيرادات والأرباح لشركة بغداد للمشروبات الغازية (2019-2024)

السنة	إيرادات النشاط الجاري	الإيرادات التحويلية	الإيرادات العرضية	فائض العمليات الجارية	صافي الربح بعد الضريبة
2019	367,746,074,612	550,000	326,619,342	58,268,059,261	50,779,793,774
2020	415,005,789,102	897,633,705	1,483,979,725	66,529,009,224	61,158,177,606
2021	531,822,049,007	77,309,546	2,177,157,321	57,860,004,290	53,351,593,152
2022	679,082,827,368	269,821,015	109,538,734	60,681,322,338	54,191,355,352
2023	743,833,221,183	59,029,470	54,354,936	115,256,688,037	102,455,106,293
2024	832,511,801,764	14,753,800	400,000	170,603,340,538	151,487,123,991

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير سوق العراق للأوراق المالية

يبين الجدول تطور أداء الشركة خلال فترة الدراسة التي شملت مرحلة ما قبل التطبيق (2019-2020) ومرحلة ما بعده (2021-2024)، لوحظ اتجاه تصاعدي واضح ومطرد في إيرادات النشاط الجاري، من حوالي (368 مليار دينار) في (2019) إلى (832 مليار دينار) في (2024)، مما يعكس نمواً عضوياً حقيقياً في حجم المبيعات والنشاط التشغيلي الأساسي للشركة، إذ يُلاحظ انخفاض الإيرادات غير التشغيلية (التحويلية والعرضية) بعد تطبيق IFRS 15 بسبب استبعاد البنود التي لا تستوفي شروط الاعتراف بالإيراد.

فقد اتسمت الفترة (2019-2020) بارتفاع مطرد في الإيرادات التشغيلية، إذ ارتفعت من نحو (368 مليار دينار) سنة (2019) إلى أكثر من (415 مليار دينار) في سنة (2020)، وهو ما انعكس إيجاباً على فائض العمليات وصافي الربح الذي بلغ أكثر من (50 مليار دينار) في سنة (2019) وبلغ أكثر من (61 مليار دينار) في سنة (2020)، ويدل هذا النمو على قوة المبيعات واستقرار النشاط التشغيلي للشركة قبل الانتقال إلى المعيار الجديد، بمعنى أنه قبل التطبيق هناك هيمنة تامة للإيرادات التشغيلية، إذ كانت الإيرادات غير التشغيلية (تحويلية وعرضية) ضئيلة جداً وغير ذات أهمية نسبياً.

وعلى عكس الإيرادات التشغيلية، شهدت بنود الإيرادات التحويلية والعرضية تقلبات حادة، لا سيما في السنوات (2020 و 2021)، ويشير هذا التباين إلى مرحلة إعادة تصنيف وهيكلة للبنود غير التشغيلية تماشياً مع متطلبات IFRS 15، والتي تفرض تصنيفاً أدق للإيرادات واستبعاد المبالغ المحصلة نيابة عن الغير (مثل بعض الضرائب والرسوم)، يفسر ذلك أنه عام 2020 تم تطبيق المعيار وهذا أدى إلى انخفاض حاد في الإيرادات التحويلية (من 897 مليون إلى 77 مليون)، هذا الانخفاض متعمد وهو نتيجة مباشرة لتطبيق المعيار الذي ألزم باستبعاد المبالغ المحصلة نيابة عن الغير (مثل ضرائب المبيعات أو رسوم معينة) من بند الإيراد بالكامل، وإعادة تصنيفها أو استبعادها، وفي عام 2021 هناك استقرار نسبي للإيرادات غير التشغيلية عند مستويات منخفضة جداً مقارنة بفترة ما قبل 2020، مما يؤكد استقرار عملية إعادة التصنيف وفقاً للمعيار.

الأمر الأكثر أهمية هو (مسار صافي الربح) على الرغم من التغيرات في هيكل الإيرادات، استمر صافي الربح في مسار تصاعدي من (50.7 مليار دينار) في سنة (2019) إلى (151.4 مليار دينار) في سنة (2024)، مع تسجيل قفزة ملحوظة في عامي (2023 و 2024)، هذا يؤكد أن تطبيق المعيار كان أثراً محاسبياً وعرضياً في المقام الأول لتحسين الشفافية والدقة في القوائم المالية للشركة، ولم يؤثر سلباً على الجوهر الاقتصادي لأدائها أو قدرتها على تحقيق الأرباح، بل على العكس يبدو أن تحسين الدقة في القياس سار جنباً إلى جنب مع تحسن في الأداء التشغيلي، أي إنه في عام 2023 استمرت هيمنة الإيرادات التشغيلية (99.98%) واقترب الإيرادات غير التشغيلية من الصفر، وهو دليل قوي على الامتثال التام لمتطلب IFRS 15 بعدم عد هذه البنود إيرادات، وصولاً لعام 2024 أصبحت الإيرادات غير التشغيلية شبه منعدمة، حيث تشكل أقل من 0.002% من إجمالي الإيرادات. هذا يعكس الدقة في التطبيق والنجاح في عزل الإيراد الحقيقي للشركة فقط.

وبذلك يمكن القول إن تطبيق IFRS 15 كان له أثر عميق على شكل عرض الإيرادات، لكنه لم يؤثر جوهرياً على قدرة الشركة على تحقيق الأرباح، ويبرز هنا دور التدقيق الداخلي الذي كان عليه أن يعيد صياغة برامجه الرقابية ليتأكد من أن الإيرادات المصنفة في القوائم المالية تمثل فعلاً المبالغ التي للشركة حق الاحتفاظ بها، وإن أي مبالغ محصلة لصالح أطراف أخرى مثل الدولة قد

استُبعدت بشكل صحيح، كما أصبح من مسؤولياته التحقق من المعالجة السليمة للخصومات الترويجية والعقود الخاصة التي تُعد شائعة في صناعة المشروبات الغازية.

2-2-3. المقارنة الأفقية للإيرادات والأرباح (2019-2024):

جدول (2): تغير للإيرادات والأرباح في شركة بغداد للمشروبات الغازية (السنة الحالية / السنة السابقة)

السنة	إيرادات النشاط الجاري (%)	الإيرادات التحويلية (%)	الإيرادات العرضية (%)	فائض العمليات الجارية (%)	صافي الربح بعد الضريبة (%)
2019	—	—	—	—	—
2020	112.85%	163206.13%	454.35%	114.18%	120.44%
2021	128.15%	8.61%	146.71%	86.97%	87.24%
2022	127.69%	349.01%	5.03%	104.88%	101.57%
2023	109.53%	21.88%	49.62%	189.94%	189.06%
2024	111.92%	24.99%	0.74%	148.02%	147.86%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير سوق العراق للأوراق المالية.

يبين الجدول رقم (2) نسب التغير سنةً بعد أخرى في الإيرادات والأرباح، مما يسمح بفهم الاتجاهات المالية للشركة بصورة أوضح، ويظهر الجدول نسب التغير السنوية، قبل تطبيق المعيار كانت نسب التغير الهائلة وغير الطبيعية في الإيرادات غير التشغيلية (خاصة التحويلية) تدل على عدم الاستقرار وعدم وجود معالجة محاسبية واضحة ومنظمة لهذه البنود في النظام المحاسبي القديم، كما يكشف تحليل الاتجاهات عن رؤية دقيقة حول تأثير تطبيق IFRS 15، (إيرادات النشاط الجاري) حافظت على معدلات نمو إيجابية ومستقرة طوال فترة البحث (بين 109% و 128% سنوياً)، مما يؤكد مرة أخرى استمرار قوة النشاط التشغيلي الأساسي.

الإيرادات غير التشغيلية (تحويلية وعرضية) أظهرت تقلبات هائلة وغير منتظمة، خاصة في السنوات الانتقالية (2020-2022)، الارتفاعات والانخفاضات المفاجئة مثل (163,206%) في الإيرادات التحويلية (لسنة 2020) أو انهيارها إلى (8.61%) في (سنة 2021) هي دليل قوي على عملية إعادة التصنيف الجذرية التي رافقت تبني المعيار، حيث تم تحويل البنود بين هذه التصنيفات أو استبعادها بالكامل من بند الإيراد.

صافي الربح: بعد تراجع طفيف وغير جوهري في (سنة 2021) بلغ بنسبة (87.24%) والذي يُعزى إلى تكاليف وفترة التعلم المصاحبة للتطبيق الأولي للمعيار، عاد النمو القوي للربحية بشكل لافت في (سنة 2023) بلغت نسبته (+189.06%) و (سنة 2024) بلغت نسبته (+147.86%)، هذا يعزز الاستنتاج بأن الشركة لم تتأثر اقتصادياً، بل استوعبت متطلبات المعيار بسرعة وربما استفادت من تحسين الدقة في تعزيز كفاءة العمليات واتخاذ القرار، يتضح أنه مع بداية التطبيق نما النشاط التشغيلي بشكل طبيعي (+28%) إلا أنه شهدت الإيرادات التحويلية انهياراً بنسبة 91.39%، هذا ليس مؤشر ضعف بل هو مؤشر امتثال، يثبت أن الشركة قامت فعلياً بإزالة الغالبية العظمى من البنود التي أعادها المعيار تصنيفها على أنها متحصلات نيابة عن الغير وليست إيرادات، وبعد تطبيق المعيار تظهر

التقلبات الشديدة أن عملية إعادة الهيكلة لم تكن لحظية بل استمرت في السنوات الأولى للتطبيق حتى استقر الأمر، الارتفاع في بنود معينة قد يكون مرتبطاً بمعاملات محددة ونادرة تمت معالجتها وفقاً للمعيار الجديد، وفي عام 2024 أي بعد التطبيق الكامل للمعيار وصلت الإيرادات غير التشغيلية إلى أدنى مستوياتها على الإطلاق، إذ انخفضت الإيرادات العرضية بنسبة بشكل واضح عن العام السابق، هذا يؤكد أن القوائم المالية أصبحت تعكس الإيراد الحقيقي والفعلي فقط.

وبذلك يمكن القول إن نسب التغير تؤكد أن التغيرات في الإيرادات سنة 2021 كان أثراً مباشراً لتطبيق IFRS15 وليس بسبب تغيرات كبيرة في النشاط، وإن الشركة تمكنت في غضون عامين من إعادة هيكلة عرض إيراداتها وأرباحها بما يتوافق مع المعيار الدولي، وهو ما كان للتدقيق الداخلي دور مهم في ضمانه عبر مراجعة التصنيفات الجديدة للإيرادات وتدقيق الإفصاحات المرتبطة بها.

3-2-3. المقارنة العمودية لبنود الإيرادات وصافي الربح (2019-2024):

جدول (3): النسب المئوية لكل بند من إجمالي الإيرادات في شركة بغداد للمشروبات الغازية

السنة	إيرادات النشاط الجاري (%)	الإيرادات التحويلية (%)	الإيرادات العرضية (%)	صافي الربح إلى إجمالي الإيرادات (%)
2019	99.91%	0.00%	0.09%	13.80%
2020	99.43%	0.22%	0.36%	14.65%
2021	99.58%	0.01%	0.41%	9.99%
2022	99.94%	0.04%	0.02%	7.98%
2023	99.98%	0.01%	0.01%	13.77%
2024	99.9982%	0.0018%	0.00001%	18.20%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير سوق العراق للأوراق المالية.

يُبرز الجدول رقم (3) صورة أوضح لطبيعة الإيرادات في شركة بغداد للمشروبات الغازية عن طريق المقارنة العمودية، أي احتساب مساهمة كل بند من إجمالي الإيرادات، إلى جانب نسبة صافي الربح من هذا الإجمالي، وتكشف الأرقام أن السنوات (2019 و 2020) اتسمت بتركيز شبه كامل على إيرادات النشاط الجاري، التي شكلت أكثر من (99%) من إجمالي الإيرادات، بينما كانت الإيرادات التحويلية والعرضية هامشية لا تكاد تُذكر، وقد بلغت نسبة صافي الربح إلى إجمالي الإيرادات (13.8%) في (سنة 2019) وارتفعت إلى (14.6%) في (سنة 2020)، وهو ما يعكس استقراراً تشغيلياً وربحية طبيعية لشركة صناعية تعمل في سوق واسعة.

ومن ثم يلاحظ هيمنة إيرادات النشاط الجاري: يشكل إيرادات النشاط الجاري النسبة الساحقة من إجمالي الإيرادات (أكثر من 99.4% في جميع السنوات)، مما يؤكد طبيعة الشركة التشغيلية البحتة.

هامشية الإيرادات غير التشغيلية: تكاد تكون النسب المئوية للإيرادات التحويلية والعرضية غير ذات أهمية في الهيكل العام، خاصة بعد (سنة 2021)، وهذا يعكس نجاح الشركة في تطبيق مبدأ IFRS 15 القائم على استبعاد المبالغ التي تحصلها الشركة كوكيل وليس كطرف أصيل.

هامش صافي الربح: بعد انخفاض هامش الربحية في السنوات (2021 و 2022) إلى (9.99% و 7.98% على التوالي)، والذي قد يعكس تكاليف أولية للتطبيق أو تغيرات في السياسات

المحاسبية، شهد هامش الربح تعافياً قوياً ليصل إلى (13.77%) في (سنة 2023) ويتخطى المستويات السابقة مسجلاً (18.20%) في (سنة 2024)، هذا لا يشير فقط إلى التكيف الناجح مع المعيار، بل يشير إلى تحسن في الكفاءة التشغيلية أو ميزة تسويقية.

من هذا التحليل يتضح أن تطبيق IFRS 15 لم يحدث تقلبات كبيرة في نسب المكونات داخل الإيرادات، ولم يؤدي إلى نسب غير طبيعية في المؤشرات المالية، وهنا يظهر دور التدقيق الداخلي بوضوح، فضلاً عن ضمان أن نسب الإفصاح الجديدة تعكس بدقة جوهر الأداء التشغيلي للشركة.

3-2-4. التحليل الكمي للقوائم المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية (2019-2024): تم فحص بيانات الشركة للفترة الممتدة من 2019 إلى 2024 بهدف استنتاج الأنماط والتغيرات التي رافقت تطبيق معيار IFRS 15، وبخاصة على مستوى الإيرادات وصافي الربح وهوامش الربحية، يبين الجدول رقم (4) تطور الإيرادات التشغيلية وصافي الربح ونسبة صافي الربح إلى الإيرادات.

جدول (4): الإيرادات وصافي الربح ونسب الربحية (2019-2024)

السنة	إيرادات النشاط الجاري	إجمالي الإيرادات (مليار دينار)	صافي الربح (مليار دينار)	نسبة صافي الربح إلى الإيرادات (%)
2019	367,746,074,612	368,073,243,954	50,779,793,774	13.80%
2020	415,005,789,102	417,387,402,532	61,158,177,606	14.65%
2021	531,822,049,007	534,076,515,874	53,351,593,152	9.99%
2022	679,082,827,368	679,462,187,117	54,191,355,352	7.98%
2023	743,833,221,183	743,946,605,589	102,455,106,293	13.77%
2024	832,511,801,764	832,526,955,564	151,487,123,991	18.20%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير سوق العراق للأوراق المالية.

يتضح من الجدول أن الفترة 2019-2020 تمثل مرحلة ما قبل IFRS 15، إذ بلغت الإيرادات التشغيلية أكثر من 400 مليار دينار، مع نسبة صافي ربح مستقرة بين (13% و 14%) من الإيرادات، وهي نسب طبيعية لشركة صناعية ذات نشاط واسع، يعيد هذا الجدول التأكيد على الاتجاهات الرئيسية التي تم تحديدها مسبقاً.

نمو الإيراد المستمر: تضاعف إيرادات النشاط الجاري تقريباً من 2019 إلى 2024، مما يؤكد صحة وأساسية نمو الشركة.

فعالية تطبيق IFRS 15: يكاد يكون إجمالي الإيرادات مساوياً لإيرادات النشاط الجاري، وهو دليل عملي على التطبيق الصحيح للمعيار الذي يهدف إلى استبعاد الإيرادات "غير الأساسية". الربحية القوية والمتزايدة: على الرغم من الانخفاض المؤقت في الهوامش، فإن صافي الربح المطلق قد تضاعف ثلاث مرات تقريباً خلال فترة البحث.

القفزة الكبيرة في صافي الربح 2023 و 2024 إلى أكثر من (102 مليار و 151 مليار دينار) بعد أن كانت في (سنة 2022) بلغ أكثر من (54 مليار دينار)، تستدعي مزيداً من الدراسة، ولكنها تشير بقوة إلى أن تبني IFRS 15 لم يكن عائقاً بل كان عاملاً مساعداً في تعزيز الشفافية والثقة والأداء المالي على المدى الطويل.

من هذه القراءة يمكن القول إن الشركة التزمت جوهرياً بالمتطلبات الفنية للمعيار، حيث أصبح الاعتراف بالإيراد يقتصر على المبالغ التي يحق للشركة الاحتفاظ بها، فيما أعيد تصنيف الضرائب والرسوم والمبالغ المحصلة للغير خارج نطاق الإيراد.

3-2-5. مدى تغطية التدقيق الداخلي لمتطلبات IFRS 15: لتقييم دور التدقيق الداخلي، جرت مقارنة بين متطلبات المعيار وما طبّقه الشركة من إجراءات رقابية.

جدول (5): مقارنة بين متطلبات IFRS 15 وتطبيق التدقيق الداخلي

المتطلبات IFRS 15	تطبيق الشركة / التدقيق الداخلي	التقييم
استبعاد الضرائب والرسوم من الإيراد	تم استبعاد ضريبة الإنتاج والمبيعات ابتداءً من 2021. التدقيق الداخلي	متوافق
تحديد التزامات الأداء في العقود	العقود بسيطة (بيع مباشر)، التدقيق الداخلي	متوافق
معالجة المقابل المتغير (الخصومات)	المبيعات تسجل صافياً من الخصومات. التدقيق الداخلي فحص النظام الآلي للتأكد من تطبيق الخصومات بشكل موحد.	متوافق
الاعتراف المتدرج بالإيراد	لا توجد عقود طويلة الأجل، التدقيق الداخلي أكد أن الحسابات قيد الإنشاء تخص أصولاً ثابتة وليست عقود إيراد.	غير منطبق
الإفصاح عن السياسات وأرصدة الإيرادات	تم الإفصاح عام 2021 عن سياسة الإيراد وفق IFRS 15. التدقيق الداخلي	متوافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير سوق العراق للأوراق المالية.

تشير النتائج إلى أن التدقيق الداخلي غطى المتطلبات الرئيسية لمعيار IFRS 15 بشكل ملائم، فقد تحققت الإدارة الرقابية من استبعاد الضرائب والرسوم من الإيرادات المعلنة، كما راجع المدققون العقود الرئيسية للتحقق من طبيعتها، أما الخصومات التجارية والحوافز فقد فُحصت بعناية للتأكد من أن الإيراد المعترف به يعكس المبالغ المتوقعة بعد الخصم، وهو ما يتماشى مع فلسفة المعيار القائمة على الحذر في الاعتراف بالمقابل المتغير، وبالنسبة للإفصاح، فقد تمت إضافة ملاحظة واضحة في تقارير 2021 تشرح سياسات الاعتراف بالإيراد وفق المعيار الجديد، ولم يُسجل المدقق الخارجي تحفظاً عليها، مما يعكس نجاح التدقيق الداخلي في ضمان اكتمال الإفصاح.

3-2-6. تقييم الفرضية الأولى (H1): تنص الفرضية الأولى على "وجود فجوة بين متطلبات IFRS 15 وإجراءات التدقيق الداخلي"، وبناءً على الأدلة المستخلصة، لم يظهر وجود فروقات جوهرية تدعم هذه الفرضية، إذ أظهرت الشركة التزاماً ملحوظاً بالمعيار، سواء في استبعاد البنود غير المستحقة من الإيرادات أو في ضبط الخصومات والإفصاحات، وعليه فإن H1 غير مدعومة. أظهر التحليل أن الشركة التزمت بشكل جوهري بمتطلبات IFRS 15 الأساسية، كما يتجلى

في:

إعادة هيكلة الإيرادات واستبعاد البنود غير المؤهلة (التحويلية والعرضية التي انخفضت نسبتها إلى صفر).

أ. الحفاظ على نمو إيرادات النشاط الجاري والأرباح على المدى الطويل.

ب. عدم وجود تحفظات جوهرية من المراجع الخارجي بشأن سياسة الإيراد (كما هو مُستشف من السياق).

ج. يشير هذا الالتزام الناجح إلى أن إجراءات التدقيق الداخلي كانت فعالة وكافية لمراقبة هذا التحول وضمان الامتثال، مما لا يدعم وجود فجوة جوهرية.

ومع ذلك، يمكن الإشارة إلى مجال محتمل للتحسين يتعلق باختبار أنظمة تكنولوجيا المعلومات الخاصة بالمبيعات، إذ إن IFRS 15 يتطلب القدرة على تتبع العقود والتزامات الأداء بشكل تفصيلي، وهو ما قد يحتاج إلى تطوير إضافي في حالة توسع الشركة في منتجات أو برامج ولأن تتضمن التزامات مستقبلية معقدة.

بشكل عام، يمكن القول إن التدقيق الداخلي في شركة بغداد للمشروبات الغازية نجح في أن يكون خط الدفاع الأول لضمان الامتثال لمعيار IFRS 15، وأنه ساهم في تعزيز شفافية التقارير المالية بعد 2021، وهو ما انعكس في استقرار الأرباح وتجنب الملاحظات الجوهرية من المراجع الخارجي.

3-2-7. تأثير تبني IFRS 15 على نشاط التدقيق الداخلي (الفرضية H2):

تنص الفرضية الثانية "كان لتبني معيار (IFRS 15) تأثير جوهري على إجراءات وأساليب التدقيق الداخلي المتعلقة بالإيرادات في الشركة"

تري هذه الفرضية الثانية أن تبني معيار (IFRS 15) أحدث تأثيراً ملموساً على إجراءات التدقيق الداخلي، وعن طريق تحليل البيانات النوعية والكمية المستخلصة من القوائم المالية وتقارير الشركة، يمكن القول إن هذه الفرضية صحيحة جزئياً، فقد أظهر التطبيق تغييرات واضحة في منهجية عمل التدقيق الداخلي، لكنها لم تصل إلى درجة التغيير الجذري، بل اقتصر على تعديلات تطويرية استهدفت تعزيز الرقابة والشفافية، يتضح هذا من:

أ. توسع نطاق المراجعة: الحاجة إلى مراجعة عقود المبيعات بشكل أعمق للتحقق من تحديد التزامات الأداء وسعر المعاملة.

ب. مراجعة التصنيف: التركيز على التحقق من التمييز الصحيح بين الإيرادات التشغيلية والإيرادات التي يجب استبعادها.

ج. مراجعة الإفصاحات: التأكد من أن الإفصاحات في القوائم المالية حول سياسات الإيراد كافية وواضحة وفقاً لمتطلبات IFRS 15 الموسعة.

جدول (6): الفروقات في نشاط التدقيق الداخلي قبل وبعد تطبيق IFRS 15

التفاصيل	قبل 2021 (النظام المحاسبي الموحد)	تطبيق (IFRS 15) بعد 2021	الملاحظة
نطاق خطط المراجعة	تركيز عام على دورة المبيعات والتحصيل	إدخال مراجعات خاصة لسياسات الإيراد (مثال: مراجعة ربع سنوية 2022)	توسّع نطاق التدقيق
التعاون مع المراجع الخارجي	تواصل دوري عند إصدار القوائم	اجتماعات ثلاثية مع الإدارة والمراجع الخارجي لمناقشة أثر المعيار	تنسيق أكبر

التفاصيل	قبل 2021 (النظام المحاسبي الموحد)	تطبيق (IFRS 15) بعد 2021	الملاحظة
التدريب وبناء القدرات	تدريب داخلي عام على السياسات المحاسبية المحلية	مشاركة موظفي التدقيق الداخلي في ورش عمل (2021-2022) IFRS 15	رفع الكفاءة
برامج الرقابة الداخلية	إجراءات تقليدية مرتبطة بالقطاع والتسويات	تحديث الإجراءات والنماذج (إدخال مؤشرات للإيراد المؤجل والخصومات)	تحسينات نوعية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير سوق العراق للأوراق المالية.

يتضح من الجدول رقم (6) أن هناك أربعة مجالات رئيسة تأثرت بتطبيق IFRS 15 على عمل التدقيق الداخلي وكما يأتي:

1. توسع نطاق خطط المراجعة السنوية ليشمل مراجعات مخصصة للإيرادات بعد إدخال المعيار، إذ لم يكن هذا النوع من المراجعات موجوداً ضمن الأولويات قبل 2021، وقد مثل ذلك نقلة نوعية في أسلوب الرقابة، إذ بدأ التدقيق الداخلي في 2022 مثلاً مراجعة دورية بعد نهاية الربع الأول للتحقق من أن الفروع ومراكز البيع تطبق التعليمات الجديدة بشكل صحيح.
2. ازداد التعاون مع المراجع الخارجي، إذ عقدت اجتماعات ثلاثية ضمت الإدارة المالية والتدقيق الداخلي والمراجع الخارجي لمناقشة أثر IFRS 15 على القوائم المالية، وإن هذا التنسيق أتاح للمدققين الداخليين فهماً أوضح لتوقعات المدقق الخارجي، وساعدهم على موائمة أنشطتهم مع متطلبات المعايير الدولية.
3. على صعيد بناء القدرات، قامت الشركة بتدريب كوادرها الداخلية عن طريق إرسالهم إلى ورش عمل متخصصة في IFRS 15 نظمتها هيئات مهنية عراقية خلال (2021-2022) والسنوات اللاحقة، هذا الاستثمار في التدريب عكس تأثير المعيار في دفع الشركة إلى تطوير كفاءات موظفيها، بما يضمن أن لديهم القدرة على التعامل مع المتطلبات الفنية الجديدة.
4. فقد جرى تحديث برامج الرقابة الداخلية وإجراءات دورة المبيعات والتحصيل، إذ أضيفت خطوات جديدة مثل إلزام مسؤول حسابات الزبائن بمراجعة أي عقود بيع خاصة والحصول على موافقات مسبقة عليها، كما تم تعديل النماذج الشهرية لتتضمن مؤشرات أداء تخص الإيراد المؤجل ونسب الخصومات، وهذه التحديثات تمثل تحسينات نوعية تهدف إلى ضمان دقة وشفافية أكبر في التقارير المالية.

عن طريق ما سبق يمكن القول (إن الفرضية H2 مدعومة)، إذ كان لتطبيق IFRS 15 أثر مباشر في تحفيز تطوير آليات التدقيق الداخلي، غير أن هذا الأثر ظل في حدود "التحسين التطويري" لا "التغيير الجذري". فالمدققون الداخليون استمروا في القيام بدورهم التقليدي في فحص الامتثال، لكنهم عدلوا نطاق الرقابة ومعايير الفحص بما يتماشى مع متطلبات المعيار الجديد، وبذلك فإن أثر IFRS 15 كان مهماً وملحوظاً، لكنه لم يبدل طبيعة عمل التدقيق الداخلي بقدر ما عزز دقته وكفائته.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

4-1. الاستنتاجات

4-1-1. خلاص البحث إلى الاستنتاجات النظرية الآتية:

1. يمثل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) إطاراً معيارياً متقدماً وشاملاً يعيد هندسة فلسفة الاعتراف بالإيراد من خلال الانتقال من مفهوم "انتقال المخاطر والمنافع" إلى مفهوم "انتقال السيطرة"، مما يعزز من شفافية وموثوقية القوائم المالية وقابلية المقارنة بين الشركات على المستوى الدولي.
2. يتطلب التطبيق السليم للمعيار فهماً عميقاً للنموذج الخماسي (تحديد العقد، وتحديد الالتزامات الأدائية، وتحديد سعر المعاملة، وتخصيص السعر، والاعتراف بالإيراد) ويضع أعباءً جديدة على عاتق الإدارة والمدققين في تقدير المقابل المتغير وتحديد التزامات الأداء المنفصلة.
3. يؤدي تبني المعايير الدولية مثل (IFRS 15) إلى إثراء الأدبيات المحاسبية والرقابية في البيانات الناشئة، ويكشف عن الفجوة بين الأنظمة المحاسبية المحلية التقليدية والمتطلبات الدولية، مما يخلق حاجة ماسة لتطوير أطر محلية للتدقيق والرقابة تتماشى مع هذه المتغيرات العالمية.
4. يوسع المعيار من نطاق مسؤولية التدقيق الداخلي بشكل يتجاوز الدور التقليدي في فحص المعاملات، ليشمل دوراً استشارياً وتقييمياً لضمان الامتثال لمتطلبات الإفصاح الموسعة والتقديرات المعقدة المرتبطة بالعقود.

4-1-2. أما الاستنتاجات العملية (بناءً على دراسة حالة شركة بغداد للمشروبات الغازية):

1. التزمت شركة بغداد للمشروبات الغازية بشكل فعال بالمتطلبات الجوهرية لمعيار (IFRS 15)، إذ قامت باستبعاد المبالغ المحصلة نيابة عن الغير (مثل الضرائب والرسوم) من الإيرادات، وطبقت سياسات محاسبية دقيقة للخصومات، وأفصحت عن سياساتها الجديدة في البيانات المالية، مما يدل على قدرة الشركات العراقية على مواكبة المتغيرات المعيارية.
2. كان للتدقيق الداخلي دور محوري في ضمان سلامة عملية الانتقال إلى المعيار الجديد، من خلال مراجعة العقود، وفحص معالجة الخصومات، والتحقق من آلية استبعاد الضرائب، ومراجعة اكتمال الإفصاحات، مما ساهم بشكل مباشر في تعزيز مصداقية التقارير المالية.
3. أدى تطبيق (IFRS 15) إلى تطوير وتحسين ملموس في إجراءات وأساليب التدقيق الداخلي في الشركة، إذ توسع نطاق خطط المراجعة ليشمل مراجعات مخصصة للإيراد، وازداد التنسيق مع المراجع الخارجي، وتم تطوير كفاءات الكوادر عبر برامج تدريبية متخصصة، كما جرى تحديث نماذج وبرامج الرقابة الداخلية.
4. على الرغم من النجاح العام، لا تزال هناك حاجة عملية ملحة لإعداد دليل تدقيق داخلي معياري ومفصل للإيرادات وفقاً لـ (IFRS 15) داخل الشركة، لضمان استمرارية الممارسات الجيدة وتوحيدها، والاستعداد للمراجعة المستقبلية للحالات الأكثر تعقيداً مثل عقود الخدمات طويلة الأجل أو برامج الولاء.
5. لم يؤدي تطبيق المعيار إلى تغييرات جذرية في الجوهر الاقتصادي لأداء الشركة أو قدرتها على تحقيق الأرباح، إذ استمر صافي الربح في مسار تصاعدي، مما يؤكد أن التأثير كان محاسبياً وعرضياً في المقام الأول بهدف تحسين الشفافية والدقة في العرض المالي.

4-2. التوصيات:

1. يوصى بأن تعتمد الشركة دليلاً تفصيلياً يحدد خطوات مراجعة الإيرادات، بدءاً من فحص العقود، مروراً بالتحقق من الخصومات والمقابل المتغير، وصولاً إلى مراجعة الإفصاحات، هذا الدليل يساهم في توحيد الممارسات وضمان عدم إغفال أي متطلب جوهري للمعيار.
2. ينبغي الاستثمار في تطوير الأنظمة التقنية لتتبع العقود، والخصومات، والإيرادات المؤجلة بشكل آلي، مع إدخال أدوات تحليل بيانات تساعد التدقيق الداخلي على اكتشاف الانحرافات أو المخاطر مبكراً.
3. يُوصى باستمرار تدريب كوادر التدقيق الداخلي والإدارة المالية على متطلبات IFRS15 والتفسيرات الحديثة الصادرة عن IASB، بما يضمن قدرة الموظفين على التعامل مع الحالات المعقدة مثل العقود متعددة الالتزامات أو برامج الولاء.
4. يجب على الشركة إجراء تقييم دوري لسياسة الإيراد والإفصاحات المرفقة، خاصة عند دخول منتجات جديدة أو تغيير نماذج التسعير، ويساعد ذلك على ضمان استمرار ملائمة السياسة لمتطلبات IFRS 15 وواقع نشاط الشركة.
5. توصي الدراسة بزيادة مستوى التواصل بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي وهيئة الأوراق المالية العراقية، لضمان معالجة أية ملاحظات تخص الإيراد بسرعة وكفاءة، وتفاذي أي تحفظات مستقبلية قد تؤثر على مصداقية القوائم المالية.
6. يُستحسن أن يعمل التدقيق الداخلي على نشر ثقافة الامتثال المحاسبي داخل الإدارات التشغيلية، عبر ورش عمل مبسطة توضح كيف تؤثر المبيعات والخصومات والعقود الخاصة على القوائم المالية، مما يحول الموظفين إلى شركاء في الرقابة لا مجرد خاضعين لها.

المصادر**أولاً. المصادر العربية:**

1. السيد، أحمد حسن. (2019). أهمية التدقيق الداخلي في دعم متخذي القرار. مجلة البحوث المحاسبية، (12)، 95-112.
2. الشمري، فاطمة عبد الله، والحربي، ماجد علي. (2021). فعالية التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة المعلومات المحاسبية. مجلة جامعة الملك سعود للعلوم الإدارية، 25(2)، 80-95.
3. طالب عواد وعامر سلمان، (2025)، آلية التدقيق الداخلي ودورها في تفعيل مبادئ التدقيق المصرفي، بحث تطبيقي في المصارف التجارية العراقية الخاصة، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، الإصدار (7)، العدد (1).
4. العادلي، عبد الله سلام مجيد، (2024)، متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (15) وانعكاسه على الدخل المحاسبي في ظل جودة الإبلاغ المالي: بحث مقارنة في شركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد.
5. عبد الرزاق، دريد عادل، وإبراهيم، ليث خليل، وثابت، ثابت حسن. (2020). أثر جودة الإبلاغ المالي على أنشطة التجارة الإلكترونية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية 2020.

6. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2014). المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15: الإيراد من العقود مع العملاء. لندن: مؤسسة IFRS. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list->

7. محمد، إبراهيم محمد، والمشهداني، بشرى نجم عبد الله، (2020)، دليل مقترح لتدقيق الإيرادات في البيئة العراقية وفقاً لمعيار IFRS15، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 26(124)، <https://doi.org/10.33095/jeas.v26i124.2056>

8. المشهداني، بشرى نجم عبد الله، ومحمد، إبراهيم محمد، (2021)، تأثير تبني IFRS 15 على إجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 27(126)، متاح عبر <https://www.researchgate.net>

9. مكط، علاء جميل، (2019)، تأثير تبني معيار الاعتراف بالإيراد (IFRS 15) على جودة الإبلاغ المالي في الشركات العراقية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.

10. نجم، بصيرة مجيد، (2022)، جودة محاسبة الإيرادات في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) – دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 57، الجزء (1)، 1-29.

11. هاشم، هبة جمال (2021). تحليل أثر تطبيق IFRS 15 على جودة القوائم المالية. العدد 18، 95-110.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Altaji, F., &Alokdeh, S. (2019). The impact of the implementation of IFRS 15 on improving the quality of accounting information. Management Science Letters, 9(13), 2369–2382.
2. Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2020). Auditing and assurance services: An integrated approach (17th ed.). Pearson.
3. Cascarino, R., Cascarino, G., & Van der Merwe, A. (2021). Auditing: A risk-based approach in an international context (2nd ed.). Cengage Learning EMEA
4. Dawgen Global – Brown, D. (2024, November 12). IFRS 15: Principles for measurement and recognition of revenue. Dawgen Global Blog. <https://dawgen.global>
5. Deloitte. (2017). A roadmap to applying the new revenue recognition standard: Presentation and disclosure requirements of IFRS 15. Deloitte Insights.
6. Govarix Inc. (2025, February 24). Auditing e-commerce revenue streams under IFRS 15: A practical guide for internal auditors. Govarix Blog. <https://govarix.io>
7. Grant Thornton. (2016). IFRS 15: Revenue from contracts with customers – Practical insights and examples. Grant Thornton International.
8. Haddad, M. F., &Dammak, S. (2023). The impact of applying IFRS 15 on improving disclosure requirements and its reflection on investor decisions of companies listed in the Iraq Stock Exchange. International Journal of Economics and Finance Studies, 15(2), 481–501.
9. ICAEW. (2018a). Implementing IFRS 15: Disclosure requirements and best practices. Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

10. ICAEW. (2018b). Implementing IFRS 15: Lessons learned from early adopters. Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
11. IFRS Foundation. (2024, May). Post-implementation review of IFRS 15 – Academic literature review update (IASB Agenda Paper 6B). <https://www.ifrs.org>
12. IFRS/IAS, 2015: Sales tax presentation: Gross vs. net – Staff paper (IASB/FASB Meeting, Agenda ref 7B). <https://www.ifrs.org>
13. IFRS/IASB. (2015, March). Sales tax presentation: Gross vs. net – Staff paper (IASB/FASB Meeting, Agenda ref 7B). <https://www.ifrs.org>
14. Napier, C. J., & Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: The case of IFRS 15 revenue from contracts with customers. *Accounting and Business Research*, 50(5), 474–503.
15. Sabauri, L., Vardiashvili, M., & Maisuradze, M. (2022). Methods for measurement of progress of performance obligation under IFRS 15. *Methods*, 11(3), 1–5.
16. The Institute of Internal Auditors. (2017). International Professional Practices Framework (IPPF). <https://www.theiia.org/en/standards>
17. Usurelu, V. I., Dutescu, A., & Jarvis, R. (2021). Challenges and controversies related to IFRS 15 implementation. In *Business Revolution in a Digital Era: 14th International Conference on Business Excellence, ICBE 2020* (pp. 331–343). Springer.