

خليل هادي عبد عون

أ.م. د خولة حسين حمدان المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية dr.kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث الى الخوض في ماهية معايير التقارير المالية الدولية^١ والنظام المحاسبي الموحد المعتمد في البيئة العراقية والنسب المالية هذا في الجانب النظري اما في الجانب العملي فقد تم مقارنة نتائج بعض النسب المالية لشركة غاز البصرة باعتماد القوائم المالية المعدة على اساس النظام المحاسبي الموحد مع القوائم المالية المعدة على اساس معايير التقارير المالية الدولية وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها اختلاف في القواعد والممارسات المحاسبية فيما بين المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية والنظام المحاسبي الموحد المعمول به في العراق. وأن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أدى الى انخفاض في نسب الربحية وتأثير ايجابي على مؤشرات الاداء بالمقارنة مع النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدة على اساس النظام المحاسبي الموحد. وأبرز التوصيات التي خرج بها البحث بأن يجب على المحللين ومستخدمو البيانات المالية التمييز بين تغيرات النسب المالية والاداء الناتجة عن الانتقال الى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية والتغيرات الناتجة عن النشاط التجاري عند التحليل المالي واتخاذ القرارات.

Abstract:

The research aims to delve into the nature of international financial reporting standards and the unified accounting system adopted in the Iraqi environment and financial ratios in the theoretical side. In the practical aspect, the results of some financial ratios of Basrah Gas Company were compared with the adoption of the financial statements prepared on the basis of the consolidated accounting system with the prepared financial statements Based on the International Financial Reporting Standards (IFRS). The research has reached a number of conclusions, including a difference in the accounting rules and practices between IFRS and the consolidated accounting system in force in Iraq. The adoption of IFRS has led to a decrease in profitability ratios and a positive impact on performance indicators compared with the financial ratios derived from the financial statements prepared on the basis of the consolidated accounting system. The main recommendations of the research were that analysts and users of financial statements should distinguish between changes in financial ratios and performance resulting from the transition to IFRS and business changes in financial analysis and decision-making.

المقدمة

في ظل التغيرات التي طرأت في المحاسبة اذ عملت المنظمات المهنية الانتقال الى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، لذا كان على الدول ومنها العراق اتخاذ السبل اللازمة لمواكبة تلك التغيرات اذ قرر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق في عام ٢٠١٧ بتبني بعض المعايير الدولية وحدد تاريخ سريان التطبيق على القوائم المالية للسنة المالية المنتهية في عام ٢٠٢١، ولمعرفة انعكاس تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية في البيئة العراقية على نتائج النسب المالية فقد تم التطبيق على شركة غاز البصرة لسنة ٢٠١٣ لكون الشركة تعد قوائمها المالية على وفق النظام المحاسبي الموحد التزاماً بالقانون العراقي، و تعد قوائم مالية وفقاً للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية للوفاء بمتطلبات الشركات الاجنبية المساهمة في أسهم الشركة .

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

١. منهجية البحث

١,١ مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في ان القوائم المالية المعدة على وفق النظام المحاسبي الموحد المعتمدة في البيئة العراقية لا تلبي نتائج موضوعية لتحليل النسب المالية والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية.

٢,١ فرضية البحث

ان تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ينعكس أيجاباً على النسب المالية ومؤشرات الاداء.

٣,١ اهداف البحث

يهدف البحث الى التعرف على مفهوم وخصائص وأهمية وأهداف المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية بشكل عام والنظام المحاسبي الموحد المعتمد في البيئة العراقية. فضلاً عن التعرف على النسب المالية وبيان اختلاف نتائج النسب المالية بين القوائم المالية المعدة على اساس المعايير والقوائم المالية المعدة على اساس النظام المحاسبي الموحد وتحليل نتائج الاختلاف واهميتها لمتخذي القرارات.

٤,١ اهمية البحث

تأتي اهمية البحث من اهمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تعزيز الثقة بالقوائم المالية ونتائج تحليل النسب المالية لمساعدة المستخدمين من اتخاذ القرارات.

٦,١ الحدود المكانية والزمانية

تمثل شركة غاز البصرة الحدود المكانية والقوائم المالية لعام ٢٠١٣ الحدود الزمانية.

٢. دراسات سابقة

تم مراجعة الدراسات السابقة المرتبطة بنفس الموضوع فوجد الباحثان أن نتائج الدراسات السابقة التي تم مراجعتها تتباين من بلد الى اخر. ولكنها تشترك في مطابقة نفس النسب المالية المستخدمة لتحليل القوائم المالية المعدة قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية لمعرفة مدى الاختلاف في النتائج بين الانظمة المحاسبية.

١,٢ دراسة (Blanchette 2011)

أثار المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) على النسب المالية.

هدف هذه الدراسة الى بيان أثر التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في كندا الى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) على النسب المالية. وتوصلت الدراسة الى ان التحول الى معايير التقارير المالية الدولية أدى الى حدوث فروقات كبيرة في النسب المالية الرئيسية بسبب توسع الشركات في استخدام محاسبة القيمة العادلة واختبارات انخفاض القيمة للأصول.

٢,٢ دراسة (Sovbetor. 2015)

كيف تؤثر المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) على أهمية القيمة والمؤشرات المالية الرئيسية أدلة من المملكة المتحدة. وهدفت الدراسة الى معرفة تأثير اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية على المؤشرات الرئيسية للشركات المدرجة في المملكة المتحدة. وتوصلت الدراسة الى ان نسب الربحية تتأثر بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية، في حين أن نسب الكفاءة والسيولة لم تتأثر عند تطبيق المعايير الدولية.

٣,٢ دراسة (Ibaimke,2014)

أثر اعتماد المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) على النسب المالية في نيجيريا. هدفت الدراسة الى دراسة تأثير اعتماد المعايير الدولية (IFRS) من قبل الشركات المدرجة في نيجيريا على النسب المالية الرئيسية التي يستخدمها المستثمرون. وتوصلت الدراسة الى ان اعتماد المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية لا تؤدي الى اختلافات جوهرية فيما بين النسب المالية المستندة الى (IFRS) مقارنة بالنسب المعدة على اساس المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في نيجيريا (NGAAB) وذلك بسبب اعتماد (NGAAB) على معايير المحاسبة الدولية (IAS) سابقاً.

٤,٢ دراسة (Dimitrios,2013)

تأثير المعايير الدولية للإبلاغ المالي على نسب الشركات المدرجة والجديدة المدرجة في بورصة أثينا. هدفت الدراسة الى تحديد الاختلافات بين معايير المحاسبة اليونانية (GAS) والمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) وتأثيرها على احتساب النسب المالية التي تستند الى البيانات المالية المعدة وفق النظامين. وقد توصلت الدراسة الى أنه لا توجد تأثيرات جوهرية من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اليونان على النسب المالية الرئيسية.

٥,٢ دراسة (كامل ، 2016)

اختبار تأثير تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية الرئيسية. هدفت الدراسة الى تحليل وقياس مدى تأثيرات تطبيق المعايير المصرية المعدلة بالتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بالقطاع المصرفي على نسب الربحية الرئيسية ونسب الرفع المالي. وتوصلت الدراسة الى وجود فروقات بين نظاما المعايير المحاسبية قبل وبعد تعديلها، فبعض هذه الفروقات كان ايجابياً في حين كان البعض الاخر سلبياً هذا فيما يخص الارقام المحاسبية أما النسب المالية فكان أغلب تغيراتها تغيرات سلبية.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في انها بُحثت في البيئة العراقية ولشركة مختلطة تعمل في مجال الغاز وليس شركة مدرجة في سوق الاوراق المالية.

المبحث الثاني: المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS)

أولاً: مفهوم المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS)

إن مصطلح معايير التقارير المالية الدولية يمكن أن يؤخذ بمفهومه الضيق وبمفهومه الواسع، وكلمة ضيق؛ تعتبر معايير التقارير المالية الدولية ترقياً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض، أما بالمفهوم الواسع والشامل؛ فإن معايير التقارير المالية الدولية تعتبر تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة و المصادق عليها والمعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسير المعايير والتي عرفت هذه اللجنة فيما بعد بلجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC). ويعتبر هذا استمراراً في التطوير والتحديث لوضع معالجات محاسبية مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي التقارير المالية، حيث أنه من المعلوم أن أحد أهداف المحاسبة هو توصيل المعلومات اللازمة والمفيدة لمستخدمي التقارير المالية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات توزيع الموارد الاقتصادية. (السعيد والعيسى، 2008)

وتشير معايير التقارير المالية الدولية إلى المبادئ التي يتم الالتزام بها عند إعداد التقارير المالية، وقد حظيت هذه المعايير بالقبول الدولي، لما تتسم به من مميزات مثل: (القابلية للفهم، والملاءمة لاتخاذ القرار، والدقة، والتمثيل الصادق للعمليات المالية) والنظر إلى الأحداث وفقاً لجوهرها وليس شكلها القانوني فقط، والأخذ بمبدأ الحيطة والحذر للكثير من الظروف، والقابلية للمقارنة، وتقديم المعلومات في التوقيت المناسب لمتخذ القرار. (مجدي مليجي، ٢٠١٤). ويتمثل الهدف المعلن لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو تطوير مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية عالية الجودة، يمكن فهمها وقبالة للتنفيذ والمقبولة عالمياً على أساس مبادئ واضحة المعالم. وكان الدافع وراء تقارب معايير التقارير المالية المتباينة تاريخياً، بشكل أساسي، هو لتسهيل التدفق الحر لرأس المال بحيث يصبح المستثمرون في الولايات المتحدة، على سبيل المثال، أكثر استعداداً لتمويل الأعمال في الصين أو أي دولة أخرى (Wiley، 2017). وان إصدار المعيار المحاسبي هو لغرض تقليل الاجتهاد والأحكام الشخصية بمسألة مهنية لتقليل حالات الاختلاف في الممارسة المحاسبية لنفس الظروف المتشابهة التي تعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعته.

وهناك اثار مرتتبة على الاجراءات القانونية المتبعة في تطوير او تنقيح المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) في انه ينبغي لمعدي القوائم المالية بما في ذلك من يقومون بالتخطيط لعملية التحول الى المعايير الدولية الوضع في الاعتبار أن التغيرات المحتملة في القواعد المحاسبية الحالية قد تؤثر على عملية اختبار وتطوير السياسات المحاسبية. ولذا فانه من الاهمية بمكان ان يكون هناك فهم ليس فقط لمتطلبات المعايير الدولية الحالية. ولكن ايضاً للتغيرات التي قد تحدث خلال السنوات القليلة المقبلة. (محمد عرفة، ٢٠١٦).

ثانياً: خصائص المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS)

تقدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عددًا من الخصائص المحددة التي تميزه عن الأنظمة المحاسبية الأخرى من أهمها:

(١) النهج القائم على المبادئ الذي يعطي أهمية أكبر للمادة (على شكل) ويسمح للإدارة باستخدام قدر أكبر من السلطة التقديرية عند تطبيقها. باختصار، تتمتع الإدارة بمرونة أكبر في اختيار الأساليب المحاسبية وفي تقدير الأرقام المحاسبية عند إعداد البيانات المالية

(٢) زيادة الاعتماد على محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي التي تنطوي على درجات متفاوتة من الذاتية.

(٣) مفهوم الدخل الشامل الذي يعكس جميع الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر التي يجب الاعتراف بها خلال فترة زمنية محددة.

(٤) نظرية الكيان التي تقوم عليها عملية الدمج التي تتطلب الأصول والخصوم للشركات التابعة المكتسبة وحقوق الأقلية تقاس بالقيمة العادلة وعرض حقوق الأقلية ضمن حقوق الملكية. (جان إيف جيرارد ٢٠١١)

(٥) تعزز المساءلة من خلال تقليل فجوة المعلومات بين مقدمي رأس المال والأشخاص الذين عهدوا إلى أموالهم.

(٦) تساهم في الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، وبالتالي تحسين تخصيص رأس المال. (ifrs.org)

ثالثاً: أهمية المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) وواقع تبنيها

منذ عام ١٩٧٣، IASC لجنة معايير المحاسبة الدولية ومن بعدها IASB مجلس معايير المحاسبة الدولية وهما عاكفان على تطوير معايير محاسبية دولية يمكن تطبيقها في جميع دول العالم في التقرير المالي المحلي وعابر للحدود وقد اصبحت اليوم معترف بها على المستوى العالمي. حيث تبنتها معظم الدول اعترافاً منها بأهمية استخدام معايير دولية موحدة في التقرير المالي في كل الدول. لكن هنالك بعض الدول لم تتبناها بعد. وأن هذه المعايير الدولية اصبحت تكتسي أهمية كبيرة يمكن تحديدها من خلال:

١- **مستوى الثقة:** ان المعايير الدولية والموحدة تساعد على ضمان الشفافية والاستقرار وبالتالي زيادة الثقة لدى المستثمرين في جميع انحاء العالم سواء كانوا محليين او اجانب.

٢- **تقييم المخاطر:** تساعد المعايير المحاسبية بإزالة الحواجز امام الشركات المدرجة عابرة الحدود وسيكون مفيداً للمستثمرين ان يكون اعداد المعلومات الاساسية وفقاً للمعايير الدولية مما يمكنهم من تقييم المخاطر.

٣- **نشاطات الاندماج والاستحواذ:** تساعد المعايير الدولية كثيراً في عمليات الاندماج والاستحواذ وعبر الحدود بحيث تجعل من الاسهل بالنسبة الى الاطراف المعنية اعادة تشكيل القوائم المالية.

٤- **الاستثمار:** يتجذب المستثمرين الى الاسواق المالية حيث القوائم معدة وفق المعايير المحاسبية. (جودي ايمان، ٢٠١٣).

رابعاً: أهداف المعايير المحاسبية الدولية.

تتمثل دوافع وضع المعايير الدولية لغرض تحقيق مجموعة من الاهداف أبرزها:

١- إنشاء مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية الدولية تحظى بالقبول العام بغية الوصول للغة محاسبية موحدة تستعمل في نطاق واسع وخاصة في اسواق رأس المال.

٢- أن وضع المعايير سيعمل على تغيير العديد من النظم المحاسبية الخاصة بكل بلد لغرض الوصول الى قوائم مالية تقرأ بنفس المفاهيم المحاسبية والمالية بين جميع الدول. (خليفة ٢٠١٥)

٣- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

٤- تسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، أي إعطاء للشركات فرصة أخرى للحصول على الأموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس أموال أو قروض.

٥- كما أن هذه المعايير تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية. (سالمي ٢٠٠٩)

المبحث الثالث: النظام المحاسبي الموحد (المفهوم، التوحيد، والاهداف)

اولاً- مفهوم النظام المحاسبي الموحد

يعد النظام المحاسبي الموحد من النظم المحاسبية الشاملة التي تتكون من مجموعة اجزاء مترابطة بعضها مع البعض الاخر ابتداءً

من مدخلاته ثم عملياته التشغيلية المتمثلة بالمعالجات المحاسبية والتسويات الحسابية والمحاسبية وانتهاءً بالمرجات المتمثلة بالقوائم والتقارير المالية التي تعبر عن نتائج العمل المحاسبي. وفي الواقع يمثل تصميم النظام المحاسبي الموحد اول خطوة من خطوات تنظيم المعلومات المحاسبية التي صممت من قبل الجهات العليا في الدول المتطلعة للتوحيد المحاسبي مثل فرنسا والمانيا ومصر والعراق وغيرها لغرض الاستفادة المباشرة من مزاياه وخصائصه وأصبح هذا النظام في حقيقته يمثل الاداة المحاسبية والاقتصادية والاحصائية التي تربط بيانات الوحدات الاقتصادية ببيانات المحاسبة القومية من خلال توحيد المفاهيم والاسس والاجراءات المحاسبية والاقتصادية ودمج بعضها مع البعض الاخر. (مشكور ، ٢٠١٣)

ولقد وردت العديد من التعريفات للنظام المحاسبي الموحد تختلف عن بعضها في طريقة عرضها ندرج منها:

بأنه مجموعة العمليات والاجراءات التي يتم بموجبها تجميع المعلومات والبيانات المطلوبة للتخطيط والتنفيذ والرقابة ويتضمن مسك السجلات وفق دليل الحسابات واجراءات العمل المحاسبية المتبعة في اعداد المعلومات وتحليلها. (ديوان الرقابة المالية، ١٩٨٥) وعرفه(البقاري،٢٠١٦) بأنه يتمثل في مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية، أو على المستوى القومي بهدف اعداد الموازنات التخطيطية والحسابات الختامية في إطار محدد من الاسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف وذلك لخدمة اهداف معينة.

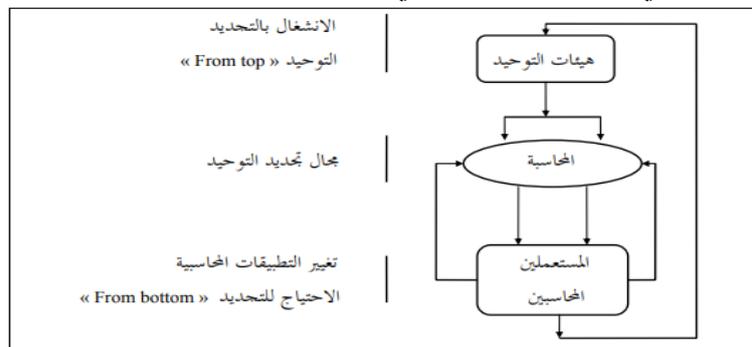
ثانياً- محاور ونتائج التوحيد للنظام المحاسبي:

تتمثل محاور ونتائج التوحيد التي تناولها النظام المحاسبي الموحد من حيث القواعد والاسس والمصطلحات عند التطبيق بالمجالات التالية:

- توحيد الاسس والمبادئ والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية.
- توحيد اسس تقييم المخزون من المواد والمنتجات وبقية الاصول.
- توحيد معدلات الاندثار لكافة الاصول.
- توحيد السنة المالية مع توحيد تاريخ اعداد حسابات النتيجة وقوائم المركز المالي.
- توحيد الحسابات الختامية.
- توحيد حسابات الاحتياطات والتخصيصات.
- توحيد الميزانيات التخطيطية النقدية والمالية والفنية.
- توحيد الدليل المحاسبي الذي يتم على اساسه، تحليل وتبويب وتصنيف وتقسيم العمليات والبيانات المحاسبية. (قدوري ،

(٢٠١٥)

ومن خلال مجالات التوحيد اعلاه التي تناولها النظام المحاسبي الموحد، المخطط ادناه يمثل حلقة عملية التوحيد المحاسبي.



المصدر: (بن بلغيث والتهامي، ٢٠٠٤)

من الشكل السابق نلاحظ الترابط الوثيق بين مكونات حلقة عملية التوحيد انطلاقاً من هيئات التوحيد مهما كان نوعها وارتباطها من خلال عملية توحيد المعايير المحاسبية والانشغال بتحديد هذه المعايير ، ويمتد الدور ليشمل مساهمة الممارسات المحاسبية لمختلف التحولات التي تقع في محيط عمل المؤسسة وهذه تندرج ضمن اهتمامات المحاسبة التي تعد مجالاً لأعداد المعايير وتجديدها سواء

تعلق الامر بالقياس الذي يتضمن طرق جمع المعلومات المحاسبية ام الاتصال أي اوصول المعلومات الى مستخدميها ومن خلال تطبيقها تظهر احتياجاتهم الى التوحيد او تجديد المعايير المحاسبية لتمارس الهيئات دورها من جديد (بن بلغيث والنهامي، ٢٠٠٤) أن عملية التوحيد المحاسبي تتطلب هيئة تقوم بصياغة النظام الموحد في بيئة المحاسبة وبعد اوصول المعلومات المحاسبية الى مستخدميها لابد من تجديده ليلبي احتياجاتهم وهذا الدور تقوم به الهيئة التي قامه بأعداده. وهذا الدور يطلع به في العراق ديوان الرقابة المالية بمساعدة بعض المؤسسات المالية والرقابية. (عبيدي وجواد، 2014).

وفي عام ٢٠١٧ قرر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بجلسته المنعقدة في تاريخ ١١ / ٢٦ / ٢٠١٧ قرار بتبني بعض المعايير الدولية وحدد تاريخ سريان التطبيق على القوائم المالية للسنة المالية المنتهية في عام ٢٠٢١ وذلك بموجب الكتاب الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي ذي العدد ١٢ / ٥١٥ / ٢٧٨٠٠ والمؤرخ في ١٤ / ١٢ / ٢٠١٧ ، وقد تضمن الكتاب ايضاً الى ان الجامعات والمكاتب الاستشارية على استعداد لإقامة دورات تدريبية حول تلك المعايير وضرورة التنسيق مع الجامعات ،وان ديوان الرقابة المالية الاتحادي اخذ على عاتقه تدريب سارع ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتنظيم دورات لمننتسيه وكذلك الجامعات بإقامة ندوات ودورات وتشجيع طلبة الدراسات العليا في اعداد بحوث تتناول تبني تلك المعايير . ويرى الباحثان ضرورة تشكيل لجنة رئيسية يرأسها ممثل من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعضوية ممثلين من القطاعات الاقتصادية المشمولة بتطبيق المعايير الدولية لوضع آلية للتطبيق.

ثالثاً- اهداف النظام المحاسبي الموحد

روعي عند اعداد النظام المحاسبي الموحد ان يحقق اهدافاً يمكن ابرازها فيما يلي:

- ١- تعيين وتحديد الجزء الأكبر من أسماء الحسابات للتركيز عليها بما تحتاجه الوحدة الاقتصادية وحسب الأنشطة المختلفة (السلعي، الخدمي، التجاري)
- ٢- تبويب المعاملات والتعاملات المالية والاقتصادية بموجب الدليل وتجميعها وترحيلها لحساباتها المختصة.
- ٣- تلائمه مع تطبيقات أجهزة الحاسوب (مكننة) الحسابات ومعالجتها وتخزينها.
- ٤- اعداد الحسابات الختامية الموحدة لمساعدة الدولة على التخطيط الاقتصادي وتقييم اداء الوحدات الاقتصادية ومدى مساهمتها في دعم الاقتصاد الوطني.
- ٥- توفير البيانات الاحصائية للأنشطة المختلفة لمساعدة الادارة في عملية التخطيط وأعداد الموازنات التخطيطية.
- ٦- امكانية اجراء المقارنات والتحليل بين الوحدات الاقتصادية ذات النشاط المتشابه لتقييم أداء الادارات العليا في الوحدات الاقتصادية. (البقاري، ٢٠١٦)

المبحث الرابع: النسب المالية

أولاً: مفهوم النسب المالية

أن النسب المالية التي تستخدم في التحليل المالي تستند إلى المعلومات المحاسبية التي تستخدم على نطاق واسع في الممارسة العملية. لاستخراج أو استنباط علاقة بين رقمين أحدهما منسوب الى الآخر، وتساعد هذه النسب والمعدلات المالية على التعرف على وضع المنشأة موضع التحليل. وقد يتم حساب النسب المالية من خلال ارقام الميزانية فقط او باستخدام ارقام قائمة الدخل فقط او كلاهما معاً. (اسماعيل وقطب، ٢٠١٤)

ويقوم موضوع التحليل المالي للقوائم المالية باستخدام النسب المالية على دراسة القوائم المالية والتي تمثل مخرجات النظام المحاسبي، ولذلك فإن نتائج التحليل رهينة بمحتويات القوائم التي يتم تحليلها، بمعنى أن المعدلات والنسب والمؤشرات التي يتم الحصول عليها من عملية التحليل للقوائم المالية تتأثر بشكل أساسي بالمبادئ المحاسبية التي تم على أساسها إعداد هذه القوائم. وترتيباً على ذلك فإن تبني نظام محاسبي جديد سوف يؤثر على عملية التحليل المالي للقوائم المالية. (سامي ، ٢٠١٢)

ثانياً: أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية

إن تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية مدفوع باختلافات جوهرية في تطبيق المحاسبة على القيمة العادلة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية، وعدد من الاختلافات الأخرى. حيث تؤدي محاسبة القيمة العادلة إلى إجراء تعديلات

في أرقام الميزانية العمومية، والتخصيص المباشر لبعض الأرباح والخسائر غير المحققة في بيان الدخل، وتخصيص بعض الأرباح والخسائر غير المحققة الأخرى في الدخل الشامل الآخر. ونتيجة لذلك، تتأثر نسب السيولة والرافعة المالية بسبب تباينات الميزانية العمومية بينما تتأثر نسب الربحية والتغطية بسبب تباينات الميزانية العمومية والاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة. (ميشيل بلانشيت ، ٢٠١١) ويرد الجدول التالي ملخص لبعض أثار التحول الى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) الاخرى على النسب المالية ومؤشرات الاداء الرئيسية.

جدول رقم (٢) أثر تبني المعايير الدولية (IFRS) على النسب المالية ومؤشرات الاداء الرئيسية.

النسب المالية ومؤشرات الاداء الرئيسية	أثر التحول الى المعايير الدولية (IFRS)
العائد على رأس المال المستثمر (ROCE)	- عملية اعادة تقييم الاصول بالزيادة تجعل نسبة العائد على رأس المال المستخدم تظهر بصورة أسوأ نتيجة لارتفاع فائض اعادة التقييم المعترف به وارتفاع الاهلاك الذي يتم تحميله، مما يقلل من الارباح.
معدل دوران الاصول	- عملية اعادة تقييم الاصول بالزيادة تخفض من نسبة الايرادات الى الاصول.
نسبة المديونية	- الاعتراف بالالتزامات الاضافية مثل التزامات التأجير واعادة تصنيف الاسهم الممتازة ودرجها ضمن الالتزامات بدلاً من وضعها السابق ضمن حقوق المساهمين يؤدي الى تفاقم الديون.
تغطية الفوائد	- الاعتراف ببندود اضافية ضمن المصروفات التمويلية مثل توزيعات أرباح الاسهم الممتازة يزيد من سوء وضع تغطية الفائدة.
الهوامش والارقام الرئيسية مثل الربح قبل الفائدة والضريبة والاهلاك	- اعادة تصنيف المصروفات والاعتراف بمصروفات جديدة أو استبعاد مصروفات قائمة مثل استهلاك شهرة المحل، والتغيرات في نمط الاعتراف بالإيراد يمكن أن يحسن أو يقلل الهوامش ويؤثر على الربح قبل الفائدة والضريبة والاستهلاك. -من المرجح أن تكون الهوامش والارقام الرئيسية أكثر تقلباً.
نسب السيولة ونسبة السيولة السريعة	- تتأثر مقاييس السيولة بأدراج بندود جديدة ضمن الاصول والالتزامات المتداولة، مثل الاصول المالية المشتقة والتي يتم الاعتراف بها اما كأصول أو التزامات متداولة، بالإضافة الى الاصول والالتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع.
ربحية السهم ونسبة السعر / الربحية	- ستتأثر بالتقلبات في الارباح المقر عنها.
نسب التدفقات النقدية	- التغيرات في هيكل قائمة التدفقات النقدية وتوزيع التدفقات النقدية على البنود الداخلة في تلك القائمة قد يغير من النسب المالية استناداً الى المعلومات الواردة في قائمة التدفقات النقدية.

المصدر: (محمد عرفة ، ٢٠١٦)

الجانب التطبيقي

تطبيقات تحليل النسب للقوائم المالية

يستند التحليل الى فحص مجموعة من النسب المالية التي يكثر استخدامها من قبل المستثمرين والمستخدمين الاخرين للبيانات المالية. وفي هذا التحليل تم احتساب النسب بناءً على الأرقام التي تم الحصول عليها من البيانات المالية لعينة البحث المعدة بموجب مجموعتين من النظم المحاسبية وتم تحليل تأثير المعايير الدولية من خلال مقارنة النسب المالية المحتسبة بموجب المعايير الدولية مع النسب المالية للبيانات المالية المعدة على اساس النظام المحاسبي الموحد لنفس الفترة على وجه التحديد. وتم اختيار عدد من النسب شائعة الاستخدام في الممارسة والإشارة إلى الصيغ العامة في ثلاثة فئات رئيسية: الربحية والسيولة ونسب الاداء او النشاط.

أولاً: النبذة التعريفية لشركة غاز البصرة عينة البحث

هي شركة مختلطة ذات مسؤولية محدودة تأسست في عام ٢٠٠٨ طبقاً لقانون الشركات الخاصة العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧. وتتألف الشركة من شركة غاز الجنوب بمساهمة ٥١% وشركة شل غاز العراق (Shell) بمساهمة ٤٤% وشركة ميتسوبيشي بمساهمة ٥% وتهدف الشركة الى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني من خلال تنفيذ مشاريع الغاز وجمع الغاز الخام ومعالجة الغاز المصاحب المنتج من الحقول النفطية.

ولغرض البحث تم تطبيق تحليل النسب المالية على البيانات المالية لشركة غاز البصرة لسنة ٢٠١٣. لتحديد آثار تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية. وتم اختيار الشركة كعينة للبحث وذلك لكون الشركة تعد بياناتها المالية على وفق النظام المحاسبي الموحد التزاماً بالقانون العراقي، وبالإضافة الى ذلك تعد الشركة بيانات مالية على وفق المعايير الدولية (IFRS) للوفاء بمتطلبات الشركات الاجنبية المساهمة في أسهم الشركة.

ثانياً: تحليل النسب المالية

١ - نسب الربحية

أ - معدل العائد على الاستثمار:

ويعبر هذا المعدل عن مدى كفاءة الشركة في استخدام وإدارة كافة الاموال المتاحة لها من المساهمين والاموال المقترضة لتحقيق عائد على تلك الاموال.

ومعدل العائد على الاستثمار = صافي الأرباح ÷ إجمالي الاستثمار × ١٠٠
ويتكون إجمالي الاستثمار من إجمالي الاصول طويلة الاجل مضافاً إليها صافي رأس المال العامل.

جدول رقم (٣) معدل العائد على الاستثمار

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب معايير التقارير المالية	فروقات النسب
صافي الأرباح	١٤,٣٨٥,٥٥٢,٧٤١	١٤٦,٢١٦,٣٧٢,٠١٧-	
إجمالي الاستثمار	١,٤٧٢,٤١٧,١٢٧,٨١٧	١,٣١١,٨١٩,٦٠٤,٠٢٥	
معدل العائد على الاستثمار	%١	%-١١,١	%-١٢,١

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة المبينة في ملحق البحث

ولدى مقارنة معدل العائد على الاستثمار المتحقق بموجب النظام المحاسبي الموحد مع معدل العائد على الاستثمار بموجب معايير التقارير المالية (IFRS) لوحظ وجود تأثير على النسب المالية حيث بلغ معدل العائد على الاستثمار بموجب النظام المحاسبي ١% بينما بلغ المعدل بموجب معايير التقارير المالية الدولية ١١,١ - ويعود هذا التأثير الى تحقق اختلاف في صافي الارباح النهائية للشركة بموجب المعايير الدولية عن النظام المحاسبي الموحد الامر الذي ادى الى حدوث اختلاف في معدل العائد على الاستثمار بين النظامين. والجدول التالي يبين تسويات ارباح الشركة عند تطبيقها المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) وأن مبالغ التسويات للحسابات المدرجة في الجدول هي تمثل فروقات الحسابات المستخرج من القوائم المالية للشركة بموجب النظام المحاسبي الموحد وبموجب المعايير الدولية.

جدول رقم (٤) تسوية ارباح الشركة عند تطبيق المعايير الدولية IFRS	
المبلغ	الربح السنوي بموجب النظام المحاسبي الموحد
١٤,٣٨٥,٥٥٢,٧٤١	
	تسويات المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS
	المتكاثرات والآلات والمعدات
(٢٢,١٣٤,٢٧٥,١٤١)	موجودات غير ملموسة
٣٣٣,٤٧٦,٠٠٠	النفقات الإيرادية المؤجلة
(١٠٣,٤٠٩,٨٢٧,٧٦٥)	موجودات قيد الانشاء
(٣٥,٣٩١,٢٩٧,٨٥٢)	
(١٦٠,٦٠١,٩٢٤,٧٥٨)	اجمالي التسويات وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)
(١٤٦,٢١٦,٣٧٢,٠١٧)	الربح (الخسارة) وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة المبينة في ملحق البحث

أما إجمالي الاستثمار فيعود اسباب حدوث اختلافات بين إجمالي الاستثمار المستخرج بموجب النظام المحاسبي الموحد عن المعايير الدولية الى الاسباب الرئيسية التالية:

١- تم قياس الممتلكات والآلات والمعدات بموجب المعايير الدولية باستخدام التكلفة التاريخية ناقصاً الاستهلاك المتراكم (بما في ذلك اي انخفاض في القيمة العادلة). اما بموجب النظام المحاسبي الموحد فيتم اثبات الموجودات الثابتة بالتكلفة التاريخية وهذا يشمل نفقات التطوير المحددة للموجودات (النفقات الرأسمالية) ويتم اثباتها لاحقاً بالتكلفة ناقصاً الاستهلاك المتراكم (بالقيمة الدفترية) ولا يسمح بإعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات. وتتبع الشركة اساس القسط الثابت على مدى العمر الانتاجي المقدر لاستهلاك الممتلكات والآلات والمعدات بموجب معايير الابلاغ المالي والنظام المحاسبي الموحد ويعود الفرق للموجودات بموجب النظامين بسبب اختلاف النسب المثوية للاستهلاك وحسب النسب التالية:

النظام المحاسبي الموحد	معايير الابلاغ المالي	المباني
%	%	
4	5-20	مرافق الانتاج وغيرها
7.5-8	10	اتابيب البنية التحتية
3	10	محطة الشحن
7.5-8	10	الاصول المنقولة
20	5-25	

٢- لم تندرج النظم الالكترونية ضمن الاصول غير الملموسة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد واعتبرت كمصروف. بينما وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) فانه عند استيفاء النظم الالكترونية لمعايير محددة، يجب ان يتم الاعتراف بها كأصول غير ملموسة.

٣- الغاء الاعتراف بالاصول التي تم الاعتراف بها بموجب النظام المحاسبي الموحد ولكن غير مؤهلة للاعتراف وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) التي تعتبرها المعايير الدولية مصروف يتم اطفائها في الفترة التي حدثت بها، والمتمثلة بالنفقات الايرادية المؤجلة والمتكونة من نفقات التأسيس ونفقات الاستكشاف والمسح والتي يتم اطفاءها بموجب النظام المحاسبي الموحد بأقساط سنوية على ضوء الفترة التي تستفيد منها الوحدة.

ب- معدل العائد على الاصول

يوضح معدل العائد على الاصول مدى قدرة الشركة على استخدام اصولها في توليد الارباح وكلما ارتفع هذا المعدل كلما دل على كفاءة الشركة في استغلال اصولها.

$$\text{ومعدل العائد على الاصول} = \text{صافي الأرباح} \div \text{أجمالي الاصول} \times 100$$

جدول رقم (٥) معدل العائد على الاصول

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب معايير التقارير المالية	فروقات النسب
صافي الارباح	١٤,٣٨٥,٥٥٢,٧٤١	١٤٦,٢١٦,٣٧٢,٠١٧-	
أجمالي الاصول	١,٧٤٨,٨٨٩,٤٠٧,٢٦١	١,٥٨٩,٨٧٨,٤٤٤,٠٨٤	
معدل العائد على الاصول	%٠,٨	%-٩,٢	%-١٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة المبينة في ملحق البحث

وعند مقارنة نتائج تحليل معدل العائد على الاصول من خلال الجدول اعلاه نجد ان معدل العائد قد أنخفض بنسبة (-١٠) بموجب المعايير الدولية (IFRS) وذلك بسبب عدم اعتراف المعايير الدولية لبعض الاصول التي يتم الاعتراف بها بموجب النظام المحاسبي الموحد.

ج- نسبة هامش مجمل الربح

توضح هذه النسبة العلاقة بين صافي المبيعات وكلفة البضاعة المباعة، حيث يمكن أن يعكس انخفاض هذه النسبة ارتفاع مبالغ فيه في تكلفة المواد المستخدمة في الانتاج او في العمالة المباشرة أو خلافه.

$$\text{نسبة هامش مجمل الربح} = \text{مجمل الربح} \div \text{صافي المبيعات} \times 100$$

جدول رقم (٦) نسبة هامش مجمل الربح

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب معايير التقارير المالية	فروقات النسب
مجمل الربح	١٤٠,٠٢٠,١٥٣,٣٠٩	١٥١,٥٦٨,٦٧٤,٦٤٣	
صافي المبيعات	٣٢٤,٥٤٥,٠٢٦,٩٠٦	٣٢٤,٥٤٥,٠٢٦,٥٠٠	
نسبة هامش مجمل الربح	%٤٣	%٤٧	%٤

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة المبينة في ملحق البحث

ويتبين من الجدول أن نسبة هامش إجمالي الربح بموجب المعايير الدولية هي اعلى بهامش قليل، ويعود ذلك لانخفاض تكلفة المبيعات بموجب المعايير بسبب الاختلاف في تصنيف التكاليف كتكلفة مبيعات او تكاليف عامة وادارية بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير الدولية.

د- معدل العائد على المبيعات

تقيس هذه النسبة صافي الربح المتحقق لكل دينار من المبيعات وهي تشير الى نسبة ما تحققه المبيعات من أرباح بعد تغطية كلف المبيعات وكافة المصاريف الاخرى من مصاريف ادارية وعمومية.

$$\text{معدل العائد على المبيعات} = \text{صافي الربح} \div \text{صافي المبيعات} \times 100$$

جدول رقم (٧) معدل العائد على المبيعات

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب معايير التقارير المالية	فروقات النسب
صافي الارباح	١٤,٣٨٥,٥٥٢,٧٤١	١٤٦,٢١٦,٣٧٢,٠١٧-	
صافي المبيعات	٣٢٤,٥٤٥,٠٢٦,٩٠٦	٣٢٤,٥٤٥,٠٢٦,٥٠٠	
معدل العائد على المبيعات	٤	-٤٥	%-٤٩

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة المبينة في ملحق البحث

ويتبين من الجدول انخفاض كبير في معدل العائد على المبيعات بموجب المعايير الدولية وبمعدل انخفاض بلغ (٤٩) بالمقارنة مع معدل العائد بموجب النظام المحاسبي. وذلك بسبب انخفاض ارباح الشركة عند تطبيق المعايير الدولية وذلك لعدة اسباب منها عدم الاعتراف ببعض الاصول المعترف بها بموجب النظام المحاسبي الموحد، حيث صنفت كمصاريف في قائمة الدخل، كالتنفقات الايرادية المؤجلة. وأيضاً لاختلاف نسب اندثار الاصول بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير الدولية من خلال زيادة مبلغ مصروف الاندثار بموجب المعايير مما انعكس على ارباح الشركة.

٣- نسب السيولة

تقيس نسب ومعدلات السيولة مدى قدرة الشركة في سداد ديونها او التزاماتها قصيرة الاجل عند استحقاقها وذلك من خلال استخدام اصولها او موجوداتها المتداولة.

نسبة التداول = الأصول المتداولة ÷ المطلوبات المتداولة

نسبة السيولة السريعة = (الأصول المتداولة- المخزون) ÷ المطلوبات المتداولة

نسبة السداد = (النقدية بالخرينة والبنوك + أوراق قبض + أوراق مالية + شهادات استثمار) ÷ المطلوبات المتداولة.

جدول رقم (٨) نسب السيولة

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب معايير التقارير المالية	فروقات النسب
الأصول المتداولة	١٤٥,٣٢٩,٦٠٣,٥٥٣	١٤٦,٨١٠,٨٥٦,٦٦٣	
المطلوبات المتداولة	٢٧٦,٤٧٢,٢٧٩,٤٤٤	٢٧٨,٠٥٨,٨٤٠,٠٥٩	
نسبة التداول	٠,٥٢٦	٠,٥٢٨	-
الأصول المتداولة- المخزون	١٤٤,٧٢٨,٧٨٣,٦٥٨	١٤٦,٤٧٩,٣٥٨,٢٣١	
المطلوبات المتداولة	٢٧٦,٤٧٢,٢٧٩,٤٤٤	٢٧٨,٠٥٨,٨٤٠,٠٥٩	
نسبة السيولة السريعة	٠,٥٢٣	٠,٥٢٦	-
النقدية بالخرينة والبنوك	٥٦,٤٨٨,٨٢١,٧٠٣	٥٥,٨١٣,١٠٣,٥٥٣	
المطلوبات المتداولة	٢٧٦,٤٧٢,٢٧٩,٤٤٤	٢٧٨,٠٥٨,٨٤٠,٠٥٩	
نسبة السداد	٠,٢	٠,٢	-

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة المبينة في ملحق البحث

ويتبين لنا من الجدول أن مؤشرات السيولة لم تتأثر عند تطبيق المعايير الدولية حيث تطابقة مع النسب المستخرجة من بيانات النظام المحاسبي الموحد وذلك لكون ان الشركة عينة البحث لم تدرج أي بنود جديدة ضمن الاصول أو الالتزامات المتداولة.

٤- نسب الاداء او النشاط

أ- معدل دوران الأصول

يقيس هذا المعدل مقدار ايراد المبيعات الذي يحققه كل دينار مستثمر في الاصول او قدرة الاصول في توليد ايراد المبيعات.

معدل دوران الأصول = صافي المبيعات ÷ إجمالي الاصول

جدول رقم (٩) معدل دوران الاصول

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب معايير التقارير المالية	فروقات النسب
صافي المبيعات	٣٢٤,٥٤٥,٠٢٦,٩٠٦	٣٢٤,٥٤٥,٠٢٦,٥٠٠	
أجمالي الاصول	١,٧٤٨,٨٨٩,٤٠٧,٢٦١	١,٥٨٩,٨٧٨,٤٤٤,٠٨٤	
معدل دوران الاصول	١٨,٥ مرة	٢٠,٤ مرة	١,٩ مرة

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة المبينة في ملحق البحث

ومن خلال الجدول نلاحظ أن معدل دوران الاصول قد أرتفع بموجب المعايير الدولية بالمقارنة مع المعدل المستخرج من بيانات النظام المحاسبي الموحد. وذلك لأن عملية أثبات الاصول بالنقصان تؤدي الى زيادة نسبة الايراد الى الاصول ولكون ان المعايير الدولية لم تعترف ببعض الاصول وأيضاً أرتفاع نسب اندثار الاصول أدى الى أثبات القيمة الدفترية لأجمالي الاصول بقيمة أقل في القوائم المالية.

ب- معدل دوران المخزون

أن معدل دوران المخزون يشير الى عدد مرات تصريف المخزون لدى الشركة وكلما زاد هذا المعدل كان ذلك في صالح الشركة.

معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات ÷ المخزون

جدول رقم (١٠) معدل دوران المخزون

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب معايير التقارير المالية	فروقات النسب
تكلفة المبيعات	١٨٧,٢٥٧,٣٢٣,٣٠٠	١٧٢,٩٧٦,٣٥١,٨٥٧	
المخزون	٦٠٠,٨١٩,٨٩٥	٣٣١,٤٩٨,٤٣٢	
معدل دوران المخزون	٣١٢ مرة	٥٢٢ مرة	٢١٠ مرة

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة المبينة في ملحق البحث

ومن خلال الجدول نلاحظ ان معدل دوران المخزون بموجب المعايير الدولية هو اعلى بالمقارنة مع معدل الدوران المستخرج من البيانات المالية المعدة على وفق النظام المحاسبي الموحد ويعود ذلك لاختلاف الاسس في قياس قيمة المخزون بين النظامين حيث يعتمد النظام المحاسبي الموحد على طريقة المتوسط المرجح في قياس قيمة المخزون بينما تم تطبيق طريقة الوارد اولاً صادر اولاً FIFO لتقييم النفط والمواد الكيماوية وطريقة المتوسط المرجح لتكلفة المواد.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

من خلال جانبي البحث (النظري والعملي) تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها:

- ١- وجود اختلاف في القواعد والممارسات المحاسبية فيما بين المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية والنظام المحاسبي الموحد في المعمول به في العراق.
- ٢- أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أدى الى انخفاض نسب الربحية بالمقارنة مع نسب الربحية المستخرجة من القوائم المالية المعدة على اساس النظام المحاسبي الموحد.
- ٣- لم تتأثر نسب السيولة المالية عند تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية.
- ٤- أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أدى الى حدوث تأثير ايجابي على نسب الاداء والنشاط.
- ٥- ان نتائج النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدة على وفق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات من خلال تحسين قابلية مقارنة نتائج النسب المالية مع نسب القوائم المالية للأسواق العالمية.
- ٦- ان نتائج النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدة على وفق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية هي أكثر واقعية من النسب المستخرجة بموجب النظام المحاسبي الموحد وذلك لاعتماد المعايير الدولية على اساس القيمة العادلة وتضمن القوائم المالية انخفاض قيمة الاصول عند حدوثها.

التوصيات

توصل البحث الى مجموعة من التوصيات أبرزها:

- ١- يجب على المحللين ومستخدمو البيانات المالية التمييز بين تغيرات النسب المالية والاداء الناتجة عن الانتقال الى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية والتغيرات الناتجة عن النشاط التجاري عند التحليل المالي واتخاذ القرارات.

٢- على المحللين ان يكونوا على دراية بالملاح الاساسية للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية والتي تختلف عن النظام المحاسبي الموحد في العراق. وان يضعوا في اعتبارهم الميزات الجديدة للبيانات المالية عند اتخاذ القرارات الاقتصادية خلال فترة الانتقال الى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية.

٣- الاستعداد والتهيؤ لتدريب الكادر المحاسبي على تطبيق معايير IFRS كون تطبيقها في العراق اعتباراً من عام ٢٠٢١.

مصادر البحث

المصادر العربية:

١- اسماعيل، طه الطاهر ابراهيم وقطب، احمد سباعي، تحليل ونقد القوائم المالية، 2014.

٢- السعيد، معتز امين والعيسى، محمد سليم، انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي. المؤتمر الثاني لكلية الاعمال الجامعة الاردنية، 2008.

٣- البقاري، عبد الكريم محمد سلمان، النظام المحاسبي الموحد مفاهيمه وتطبيقاته، دار الكتب والوثائق ببغداد، ٢٠١٦.

٤- بن بلغيث، مداني والتهامي، محمد طواهر، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.

٥- بن خليفه، بالقاسم، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ٢٠١٥.

٦- جودي أيمن، أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الامريكية (US GAAB) وأفاق التقارب بينهما. رسالة ماجستير، دراسات مالية ومحاسبية معمقة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سطيف، 2013.

٧- خميس، حسن كامل، اختبار تأثير معايير المحاسبة المصرية المعدلة وفقاً للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية على النسب المالية الرئيسية. www.comm.bsu.edu.eg.

٨- ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الاولى، ١٩٨٥.

٩- سالمى، محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، قسم التسيير، ٢٠٠٩.

١٠- سامي، لزعر محمد، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، 2012.

١١- عيدي، أيمن سعيد، وجواد، انتصار محمد، تقييم النظام المحاسبي الموحد المطبق حديثاً في البلديات، جامعة واسط، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، 2014.

١٢- قدوري، صباح مجيد، تحديث النظام المحاسبي الموحد، دعماً لتطبيق سياسة محاسبية موحدة في الاقتصاد العراقي، iraqieconomists.net/ar.

١٣- محمد عرفة، إدارة التحول من US GAAB الى IFRS، كتاب مترجم (ليزا ويفر)، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، القاهرة، دار حميثرا للنشر الطبعة الاولى، 2016.

١٤- مشكور، سعود جايد، النظام المحاسبي الموحد، أطر نظرية وتطبيقات عملية، مطبعة الميزان، 2013.

١٥- مليجي، مجدي مليحي عبد الحكيم، إثر التحول الى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الاعمال السعودية - دراسة تطبيقية نظرية، مجلة ص ص - 50، 2014.

المصادر الاجنبية:

1. Balios Dimitrios, The impact of IFRS on ratios of listed and new listed companies of Athens Exchange, International Journal of Business and Social Research (IJBSR), Volume -3, No.-5, May, 2013
2. Characteristics of international standards. www.ifrs.org.

3. IBIAMKE, Nicholas Adzor, **Financial Ratios Effect of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption in Nigeria**, www.ijbmi.org. || Volume 3 || Issue 3 || March 2014 || PP.50-59.
4. Michel Blanchette, François-Éric Racicot and Jean-Yves Girard **the Effects of IFRS on Financial Ratios: Early Evidence in Canada** By the Certified General Accountants Association of Canada, 2011, www.cga.org/canada.
5. Wiley 2017 Interpretation and Application of IFRS® Standards, First Edition. Erwin Bakker et al. 2017 by John Wiley & Sons, Ltd. Published 2017 by John Wiley & Sons, Ltd.
6. Yhlas SOVBETOV (2015) How IFRS Affects Value Relevance and Key Financial Indicators. Evidence from the UK SSRN Electronic Journal Volume 7, No. 1, Page73~96.

الملاحق:

ملحق رقم (١)

القوائم المالية لشركة غاز البصرة حسب المعايير الدولية	
شركة غاز البصرة	
قائمة المركز المالي كما في ٣١ كانون الاول ٢٠١٣	
٢٠١٣	
دينار عراقي	الموجودات
	موجودات متداولة:
٥٥,٨١٣,١٠٣,٥٥٣	نقد في الصندوق ولدى المصارف
٣٣١,٤٩٨,٤٣٢	المخزون
٨٥,١٧٥,٢٤٢,٢٣٧	ذمم مدينة - اطراف ذات علاقة
٥,٤٩١,٠١٢,٤٤١	نفقات مقدمة وموجودات اخرى
١٤٦,٨١٠,٨٥٦,٦٦٣	مجموع الموجودات المتداولة
	موجودات غير متداولة:
٩٨٢,٢٤٩,٤١٨,٧٤٧	ممتلكات والآت ومعدات
٣٣٣,٤٧٧,١٤٠	موجودات غير ملموسة
٤٦٠,٤٨٤,٦٩١,٥٣٤	موجودات قيد الانشاء
١,٤٤٣,٠٦٧,٥٨٧,٤٢١	مجموع الموجودات غير المتداولة
١,٥٨٩,٨٧٨,٤٤٤,٠٨٤	مجموع الموجودات
	المطلوبات
	مطلوبات متداولة:
٢,٥٣٢,٣٤١,٤٥٣	ذمم دائنة
٩١,٨٥٦,٩٠٠,٩٩٥	ذمم دائنة اطراف ذات علاقة
٧,٧٤٦,٠٩٣,٣٠٤	مخصصات
١٧٥,٩٢٣,٥٠٤,٣٠٨	مصاريف مستحقة ومطلوبات اخرى
٢٧٨,٠٥٨,٨٤٠,٠٥٩	مجموع المطلوبات المتداولة
	حقوق الملكية
٢٤,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	رأس المال
١,٤٣٤,٠٣٦,٤٧٦,١٠٣	مساهمات اضافية من حملة الاسهم
١٤٦,٢١٦,٨٧٢,٠٧٨-	خسائر متراكمة
١,٣١١,٨١٩,٦٠٤,٠٢٥	مجموع حقوق الملكية
١,٥٨٩,٨٧٨,٤٤٤,٠٨٤	مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

ملحق رقم (٢)

شركة غاز البصرة	
بيان الربح او الخسارة والدخل الشامل لغاية ٣١ كانون الاول ٢٠١٣	
-	-
-	-
دينار عراقي	-
٣٢٤,٥٤٥,٠٢٦,٥٠٠	الاييرادات
١٧٢,٩٧٦,٣٥١,٨٥٧-	كلفة الايرادات
١٥١,٥٦٨,٦٧٤,٦٤٣	اجمالي الربح
٢٩٣,٠٠٣,٠٣٥,٨٠٠-	مصاريف عامة وادارية

انعكاس تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية على النسب المالية ومؤشرات الاداء

٢,٩٦٤,٠٥٥,٩٥٢	مكاسب وإيرادات اخرى
١٣٨,٤٧٠,٣٠٥,٢٠٥-	خسارة الفترة
٧,٧٤٦,٠٦٦,٨١٢-	مصروف ضريبة الدخل
١٤٦,٢١٦,٣٧٢,٠١٧-	صافي خسارة الفترة
-	الدخل الشامل الاخر
١٤٦,٢١٦,٣٧٢,٠١٧-	مجموع الدخل الشامل الاخر

ملحق رقم (٣)

القوائم المالية لشركة غاز البصرة حسب النظام المحاسبي الموحد	
الميزانية العامة كما في / ٣١ / كانون الأول / ٢٠١٣	
رقم الذيل	٢٠١٣ -
١	الموجودات
	دينار
	الموجودات الثابتة
١١	الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية)
١١٨	النفقات الايرادية المؤجلة
١٢	مشروعات تحت التنفيذ
	١,٦٠٣,٥٥٩,٨٠٣,٧٠٨
	الموجودات المتداولة
١٣	المخزون
١٥٢	استثمارات مالية قصيرة الأجل
١٦	المدينون
١٨	النقود
	مجموع الموجودات المتداولة
	١,٧٤٨,٨٨٩,٤٠٧,٢٦١
٢	مصادر التمويل
	مصادر التمويل طويل الاجل
٢١	راس المال المدفوع
٢٢	الاحتياطيات
٢٤١	قروض مستلمة طويلة الأجل
	١,٤٧٢,٤١٧,١٢٧,٨١٧
	مصادر التمويل قصيرة الاجل
٢٣	تخصيصات قصيرة الأجل (تخصيصات متنوعة)
٢٦	الدائنون
	مجموع مصادر التمويل
	١,٧٤٨,٨٨٩,٤٠٧,٢٦١

ملحق رقم (٤)

شركة غاز البصرة *	
حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في ٣١ / كانون الاول / ٢٠١٣	
رقم الدليل المحاسبي	٢٠١٣ -
	دينار
٤١-٤٥	ايرادات النشاط الجاري
	٣٢٧,٢٧٧,٤٧٦,٦٠٩
	تنزل كلف النشاط الجاري
٥	كلف الانتاج
٦	كلف الخدمات الانتاجية
	صافي كلفة الانتاج
	١٨٧,٤٦٢,٣٦٦,٩٨٥
٤١٢٢	ينزل التغير في مخزون الإنتاج التام
	٢٠٥,٠٤٣,٦٨٥

انعكاس تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية على النسب المالية ومؤشرات الاداء

-		
-	١٨٧,٢٥٧,٣٢٣,٣٠٠	صافي كلفة النشاط الجاري
-	١٤٠,٠٢٠,١٥٣,٣٠٩	فائض النشاط الجاري
-		
-	٢٦,٥٦٢,٥٩٩	يضاف: فوائد و إيجار أراضي دائنة
-		
-	١٢٤,٨٦٠,٩١٣,٢٤٧	تنزل كلف الخدمات الادارية و التمويلية
-		
-	١٥,١٨٥,٨٠٢,٦٦١	فائض العمليات الجارية
-		تنزل المصروفات التحويلية والأخرى
-	١,٩٥٠,٠٠٠	المصروفات التحويلية عدا حساب (٤٨٢)
-	٢٩٨,٢٩٩,٩٢٠	المصروفات الأخرى
-	٨٠٠,٢٤٩,٩٢٠	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى
-	١٤,٣٨٥,٥٥٢,٧٤١	الفائض