

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

Faithful representation of accounting information according requirements width financial statements depending on international standard (IFRS-15) revenue from contracts with customers

Applied research in a sample of the joint stock companies listed on the Iraq Stock Exchange

hasankindy@gmail.com

حسن محمد فريد حسن^١ ديوان الرقابة المالية الاتحادي

fayhaa1959@yahoo.com

أ.م.د. فيحاء عبد الله يعقوب المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

تسعى هذه الدراسة الى التعرف على امكانية تحقيق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وقياسها عن طريق استخدام المنهج القياسي المبني على معادلات رياضية وإحصائية من خلال اجراء مقارنة بين فترتين ماليتين قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء، خلال الفترة (٢٠١٤-٢٠١٨)، للقوائم المالية الخاصة بالشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، والتي هي احد الركائز الرئيسية للبنية الاقتصادية للبلد، باعتبارها استثمار مشترك بين الدولة والقطاع الخاص، ولها اهمية في جوانب عديدة، منها دعم مشاريع الشركات العامة، استيعاب وتشغيل الايدي العاملة، فضلاً عن رفع الطاقة الانتاجية وصولاً الى الرخاء الاقتصادي، والذي يساعد في تعزيز الإفصاح المحاسبي والثقة بتلك القوائم من قبل مستخدميها. وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ان تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية يحقق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمنح الثقة بالقوائم المالية مستخدميهما. واوصى البحث بضرورة استخدام الاساليب الرياضية والاحصائية في قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل عام، وخاصية التمثيل الصادق بشكل خاص، وفقاً للنموذج المعتمدة في هذا البحث، والذي يعزز من امكانية الاعتماد على القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: التمثيل الصادق، المعيار الدولي (IFRS-15)، الإيرادات، الشركات المساهمة المختلطة.

Abstract

This study seeks to identify the possibility of achieving the property of faithful representation of accounting information and measure it by using the standard approach based on mathematical and statistical equations by comparing two financial periods before and after the application of (IFRS-15) Revenue from contracts with customers, during the period. (2014-2018), for the financial statements of the mixed joint stock companies listed on the Iraq Stock Exchange, which is one of the main pillars of the economic structure of the country, as a joint investment between the state and the private sector, and has importance in many aspects, including support for projects of public companies, S Absorption and employment of labor, as well as raising the production capacity to economic prosperity, which helps in promoting accounting disclosure and confidence in these lists by its users. The research reached a set of conclusions, the most important of which is that the application of the International Financial Reporting Standard (15) Revenue from contracts with customers in companies listed in the Iraqi market for securities achieve the property of the faithful representation of accounting information and thus gives confidence in the financial statements of its users. The research recommended the need to use mathematical and statistical methods in measuring the qualitative characteristics of accounting information in general, and the property of faithful representation in particular, according to the model adopted in this research, which enhances the reliability of financial statements.

Keywords: Faithful representation, International standard (IFRS-15), Revenue, The joint stock companies.

١ - المقدمة:

تمثل الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية احد الركائز الرئيسية للبنية الاقتصادية للبلد، فهي عبارة عن استثمار مشترك بين الدولة والقطاع الخاص، ولها اهمية في جوانب عديدة، منها دعم مشاريع الشركات العامة، استيعاب

^١ بحث مستل عن الاطروحة الموسومة (التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء واثره في ترشيد قرارات الاستثمار/ بحث تطبيقي في الشركات المساهمة المختلطة المتعاملة في سوق العراق للأوراق المالية).

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

وتشغيل الايدي العاملة، فضلاً عن رفع الطاقة الانتاجية وصولاً الى الرخاء الاقتصادي. اذ شهدت هذه الشركات مؤخراً تدذباً كبيراً في نتيجة نشاطها والذي اثر سلباً على سعر تداول أسهمها داخل السوق وخارجه، نتيجة للتحويل والتغير في الرؤيا الاقتصادية محليا من جهة، والانفتاح الاقتصادي على دول العالم من جهة اخرى، والذي اثر على الإفصاح المحاسبي عن مركزها المالي وقياس نتيجة نشاطها وفقاً لتأثير شروط القواعد والمعايير المحاسبية المحلية والدولية، والتي لها أثراً بالغاً في التطبيقات العملية وما يتضمنه الإطار المفاهيمي للمحاسبة عنها، ولذلك فإن مشكلة البحث تتلخص في أن العرض والافصاح المحاسبي عن الإيرادات المعمول بها في الشركات المساهمة المختلطة لا يؤدي الى تحقيق تمثيل صادق للمعلومات المحاسبية ضمن قوائمها المالية. وتضمن هذا البحث سبعة فقرات، الفقرة الاولى المقدمة والدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها مع تحديد متغيرات البحث، والفقرة الثانية تضمنت التاثير النظري للبحث الذي شمل منهجية البحث، واطاره النظري اما الفقرة الثالثة فتضمنت التحليل افني، والفقرة الرابعة ادوات التحليل الفني للبحث، واشتملت الفقرة الخامسة على الجانب التطبيقي للبحث، والفقرة السادسة على اهم الاستنتاجات والتوصيات، واخيراً تضمنت الفقرة السابعة على المراجع.

١-١-١ دراسات سابقة:

١-١-١-١ بحث (الجعارات:٢٠١٢): (خصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية) تطرق البحث إلى خصائص جودة المعلومات المالية من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB، اذ تعد هذه الخصائص أحد أركان الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، وهي المشكلة التي يعاني منها العرض والافصاح المحاسبي والتي يقترح البحث حلها نموذج لخصائص المعلومات المالية ذات النوعية العالية تضمن تصنيف هذه الخصائص إلى صفة أساسية ترتكز على التمثيل الصادق والتي تعتبر في رأي الباحث أهم خاصية للبيانات المالية، وأوصى البحث ضرورة أخذ الأخلاقيات بعين الاعتبار عند صياغة أي نموذج للصفات النوعية.

١-١-٢ بحث (الخريسات، ٢٠١٧): (أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء في شركة الاتصالات الاردنية اورنج) تطرق البحث الى معرفة اثر تطبيق المعيار IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء على إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية، وتوصل الى استنتاج وجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لتطبيق المعيار IFRS 15 على إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية اورنج، وتفسر الباحثة هذه النتيجة في أن المعيار له علاقة كبيرة بمجال عمل شركة الاتصالات، واوصى بضرورة حث الادارة العليا لشركات الاتصالات الاردنية بشكل عام للعمل على تطبيق المعيار IFRS 15 لما له من أثر على إجمالي الإيرادات المتحققة.

١-١-٣ بحث

(KYTHREOTIS:2014):

MEASUREMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY BASED ON IFRS CONCEPTUAL FRAMEWORK'S FUNDAMENTAL QUALITATIVE CHARACTERISTICS

قياس نوعية التقارير المالية المستندة إلى الخصائص النوعية الأساسية للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية) بين البحث أنّ نوعية المعلومات المالية المفصح عنها يجب أن يتم في ضوء الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (ISAB) مع التركيز على اثنين من تلك الخصائص هما (الأهمية والتمثيل الصدق) لما لهما من تأثير على القرارات المتخذة، وللغرض على مشاكل الإبلاغ المالي الناتج عن عدم الاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عن طريق بيان كيفية قياس درجة الملاءمة والموثوقية باستخدام منهج قياسي مكون من أربع نماذج رياضية تعتمد على الإنحدار، وهو ما توصل اليه الباحث من درجة الموثوقية مهمة جداً للاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات من قبل اصحاب المصالح.

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

١-١-٤ بحث

(Kasztelnik, 2015)

The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards

(أهمية قيمة الاعتراف بالإيرادات في ظل معايير التقارير المالية الدولية)، وتطرق البحث الى معرفة ما اذا كان هناك تغير كبير في القيمة الاجمالية لتحقيق الإيرادات استناداً الى المعيار IFRS 15 في الولايات المتحدة الامريكية، وأشار الى ان قيمة الاعتراف بإيرادات الشركات العامة لها علاقة ذات صلة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المعمول بها في الولايات المتحدة الامريكية (US GAAP)، وتبقى حتى بعد اعتماد المعايير (IFRS)، وأوصى بضرورة اثبات الإيرادات بعد تطبيق المعيار IFRS 15 وزيادة أهمية القيمة المستقبلية للنقد.

٢-١ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

يعد البحث الحالي مكملاً لما سبقه من دراسات في تحديد مجالات الضعف والقصور في معايير الاعتراف بالإيراد والصادرة عن الجهات المهنية المختصة عالمياً، كمجلس المعايير المحاسبية الدولي ومجلس معايير المحاسبة الامريكي. وبالرغم من وجود بعض التشابه والتقارب ما بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، إلا ان الدراسة الحالية تميزت في الجانب النظري منها في تحليل اسباب التغيير في الاطار النظري للمحاسبة المالية فيما يخص خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، اما في الجانب العملي فقد تميزت في استخدام الاساليب الرياضية والإحصائية في قياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية للشركات المساهمة المختلطة المتعاملة في سوق العراق للأوراق المالية، وفقاً لمتطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء. مع استخدام برنامج (Microsoft/office Excel 2007) للتوصل الى نتائج البحث.

٣-١ متغيرات البحث:

يعتبر المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء هو المتغير المستقل، أما خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية فتعتبر المتغير التابع.

٢- التأيير النظري للبحث:

١-٢ منهجية البحث:

تمثل منهجية البحث خارطة طريق الباحث للوصول إلى إثبات فرضية بحثه وتحقيق الهدف منه، وتشمل الآتي:

١-١-٢ مشكلة البحث:

إن العرض والإفصاح المحاسبي عن الإيرادات وفقاً للمعايير المحاسبية المعمول بها حالياً لا يؤدي الى تحقيق تمثيل صادق للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية للشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٢-١-٢ أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية قياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات العرض والإفصاح الواردة ضمن المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء، لتحقيق عرض وإفصاح محاسبي يتسم بالثقة بالقوائم المالية الخاصة بالشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٣-١-٢ أهداف البحث:

يهدف هذا البحث الى قياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية للشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وفقاً لمتطلبات تطبيق المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء،

٤-١-٢ فرضية البحث:

تتحدد فرضية البحث في أن تبني المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء، يحقق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية للشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٥-١-٢ حدود البحث:

تشمل الحدود المكانية والزمانية لاجراء البحث وعلى النحو الآتي:

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

٢-١-٥-١ الحدود المكانية:

يتكون مجتمع البحث من الشركات المساهمة المختلطة المتعاملة في سوق العراق للأوراق المالية، والبالغ عددها (٣٢) شركة تعود لأربعة قطاعات هي (الخدمات، الصناعة، الفنادق والسياحة، الزراعة)، واقتصر البحث في جانبه العملي على عينة البحث تمثل أربعة شركات من قطاعات مختلفة وفقاً لدليل الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لسنة ٢٠١٨. وذلك بسبب عدم توفر القوائم المالية الخاصة بـ (٢٤) شركة بصورة كاملة لفترة البحث (٢٠١٤ - ٢٠١٨)، لذلك سيتم استبعادها، واختيار عينة عمدية مقدارها (٤) شركات لقطاعات مختلفة تمثل نسبة (٥٠%). من أصل الشركات المتبقية البالغ عددها (٨) شركات، وذلك لإمكانية الحصول على بياناتها بصورة كاملة، واعتماد النتائج التي يتم التوصل لها على باقي الشركات. وتتكون عينة البحث من (شركة بغداد العراق للنقل العام والاستثمارات العقارية تمثل قطاع الخدمات، الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية تمثل قطاع الصناعة، شركة فندق بغداد تمثل قطاع الفنادق والسياحة والشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية تمثل قطاع الزراعة).

٢-١-٥-٢ الحدود الزمانية:

اعتمدت الدراسة الحالية على القوائم المالية الصادرة للسنوات (٢٠١٤-٢٠١٨) لإغراض النتائج التي سيتم الحصول عليها ومتطلبات المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء، والتي يمكن الاعتماد عليها كونها مدققة وصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

٢-١-٦ مصادر جمع البيانات:

اعتمد البحث في الجانب النظري على المصادر المحلية والعربية والاجنبية من كتب ودوريات وبحوث وشبكة المعلومات الدولية (الانترنت)، في حين تم الاعتماد في الجانب العملي على دليل الشركات المساهمة المدرجة ٢٠١٨ والصادر عن سوق العراق للأوراق المالية، بالإضافة إلى الحسابات الختامية للسنوات (٢٠١٤-٢٠١٨) والبيانات المالية وتقارير التدقيق الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

٢-١-٧ أسلوب البحث:

استخدم الباحث الأسلوب التحليلي في الجانب النظري بمناقشة وعرض موضوع البحث من خلال المراجع العلمية المتوفرة في كتب ودوريات وكذلك المنشورة على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت). إما الأساليب المستخدمة في الجانب العملي للبحث، فقد اعتمد الباحث على تحليل البيانات المالية لعينة البحث من خلال استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية مثل (معادلة الانحدار الخطي المتعدد، مقاييس التباين، الانحراف المعياري، الوسط الحسابي ومعامل الاختلاف)، خلال فترة البحث وكذلك البيانات التفصيلية الأخرى المطلوبة لانجاز البحث، مع استخدام برنامج (Microsoft/office Excel 2007) للتوصل إلى نتائج البحث.

٢-٢ المعلومات المحاسبية:

قبل التطرق إلى المعلومات المحاسبية سوف نعرض على أساسها ابتداءً من البيانات ثم المعلومات وأخيراً المعرفة،

٢-٢-١ البيانات:

هنالك عدة تعاريف تبين ماهية البيانات، فهي إما أن تكون عبارة عن مجموعة من الحقائق كالرموز والأرقام ذات دلالات معينة غير مبنية لا يستفيد منها متخذ القرار إلا بعد معالجتها بغرض إنتاج المعلومات، أو قد تأخذ شكل أرقام تاريخية عن أنشطة وفعاليات المنشأة، ويمكن أيضاً أن تكون حقائق أولية وإشارات يتم تلقيها وتسجيلها عن أحداث موضع الاهتمام. وهذه البيانات تمثل المادة الخام التي يتم إدخالها في نظام المعلومات لمعالجتها بغرض إنتاج معلومات، لذا تمثل مدخلات نظام المعلومات. (Romney, et al, 2013: 31).

كما تعرف البيانات بأنها حقائق يتم جمعها وتسجيلها وتخزينها ومعالجتها من خلال نظام معلومات، وتمثل البيانات عادة مشاهدات تقييم أو قياسات لأنشطة المنشأة، والتي تكون ذات أهمية لمستخدمي نظام المعلومات. (Keith, 1995: 4).

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

٢-٢-٢ المعلومات:

عرف Demski المعلومات بأنها البيانات التي يمكن أن تغير في تقديرات متخذو القرارات، وينكر McDonough أن المعلومات هي مقياس لقيمة رسالة معينة في موقف معين لمتخذ قرار معين ، أما Strone فيرى أن المعلومات عبارة عن معرفة مشتقة من تنظيم وتحليل البيانات، أي أنها بيانات ذات منفعة في تحقيق أهداف المنشأة، ويعرف Davis المعلومات من حيث علاقتها بعدم التأكد، بأنها تخفيض من عدم التأكد، فهي تغير الاحتمالات المتعلقة بالنواتج المتوقعة في موقف قرار معين وبالتالي فهي تؤثر على القيمة في عملية القرار. (مبارك ، ٢٠١٤ : ١٦).

اما المعرفة فهي عبارة عن مجموعة من المعلومات الموجهة والمختبرة والتي تخدم موضوع معين تمت معالجتها وإثباتها وتعميمها وترقيتها بحيث تتكون من تراكمية هذه المعلومات وخصوصيتها على معرفة متخصصة في موضوع معين، ومنها ظهرت النظم المبنية على قواعد المعرفة (السامرائي والزعبي ، ٢٠٠٤ : ٢٤).

ويرى الباحث أن المعلومات تتمثل بالبيانات التي يقوم اي شخص له الرغبة بجمعها ومعالجتها للحصول على المعرفة المفيدة التي يكتسبها منها، والتي تساعده في التوصل الى القرارات التي سوف يتخذها سواء كانت ايجاباً او سلباً، واذا لم تستخدم هذه المعرفة في اتخاذ قرار معين، سوف يؤدي هذا الى استبعاده للبيانات المتمثلة بالأرقام، او الحروف والرموز التي حصل عليها ولا تضيف اية فائدة له.

٢-٣ القوائم المالية:

أن الهدف الاساسي للمحاسبة المالية هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج اليها المستخدمون الداخليون والخارجيون لاغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المنشأة، وهم: مالك المشروع (مشروع فردي) أو الشركاء (شركة أشخاص) أو المساهمون (شركة مساهمة) وكذلك المقرضون والعاملون في المنشأة ونقاباتهم العمالية. (Dauderis, and Annand, 2014 : 157)

من ناحية ثانية، يصعب أن توفر القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي كافة الاحتياجات المعلوماتية الخاصة بكل فئة من المستخدمين الخارجيين على حدة، غير أن هنالك قاسماً مشتركاً يمثل احتياجات عامة لجميع المستخدمين. ونظراً لأن المستثمرين من أفراد أو أشخاص أو مساهمين هم من يتحملون المخاطر المرتبطة بتمويل أنشطة المنشأة، لذا ينظر إلى احتياجاتهم المعلوماتية على أنها نموذج يلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين. ويتفق علماء المحاسبة على أربع قوائم مالية أساسية ذات غرض عام تلبي احتياجات المستثمرين السابق ذكرهم. وهذه القوائم التي ينتجها نظام معلومات المحاسبة المالية هي: (IFRS, M4, 2009:3).

٢-٣-١ قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).

٢-٣-٢ قائمة الدخل (قائمة الأرباح والخسائر).

٢-٣-٣ قائمة التدفقات النقدية

٢-٣-٤ قائمة حقوق الملكية (قائمة حقوق المساهمين).

٢-٤ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

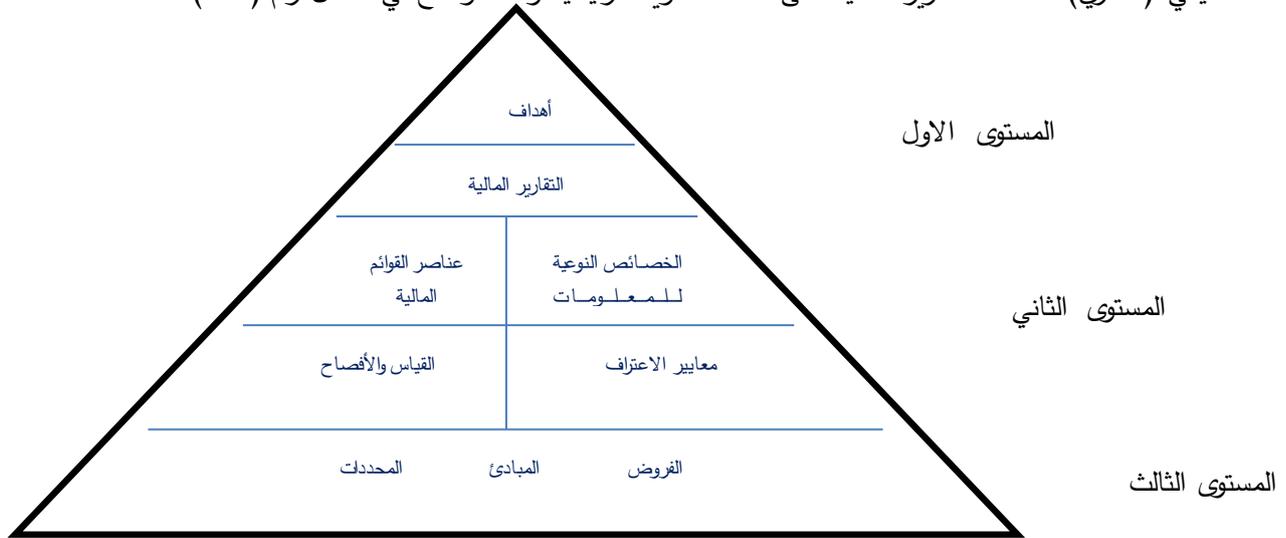
تعرف الخصائص النوعية للمعلومات بأنها صفات تجعل المحتوى الاعلامي للتقارير المالية ذو فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، والتي تجعل تلك المعلومات ذات نوعية ممتازة تساعدهم في إتخاذ القرارات. وقد وضع الأطار المفاهيمي (النظري) للمحاسبة المالية والذي يمثل نظاماً فكرياً متكاملاً مع الأهداف والأسس المترابطة فيه والتي يمكن إن تؤدي الى أيجاد مجموعة من المعايير المحاسبية متسقة تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية وما تحويه القوائم المالية. (kiesoetal, 2011: 74) أذ تلتزم المحاسبة بتوفير معلومات مفيدة لأتخاذ القرارات، وهذا هو هدفها الرئيس، ولكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة يتطلب وجود معايير وخصائص تميز المعلومات النافعة والمفيدة لأتخاذ القرار من غيرها. (الجواوي والمسعودي ، ٢٠١٨ : ٣٣). وتبرز أهمية وجود الأطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في عدة عوامل، منها ما يجب أن يعتمد وضع المعايير على أساس متين وصلب من

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية الاهداف والمفاهيم لكي تكون هذه المعايير أكثر فائدة وترابطاً وأستقراراً في المستقبل. وكذلك يساعد على زيادة الفهم والثقة والتمثيل الصادق للقوائم والتقارير المالية. فضلاً عن أنه يساعد على امكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية للشركات. ويمثل الاساس النظري الذي يمكن الرجوع اليه لأيجاد الحل المناسب للمشاكل الجديدة التي يمكن أن تظهر أثناء الممارسة العملية. (حسين ، ٢٠٠٦ : ١٢).

ففي العام ٢٠٠٣ كانت بداية انطلاقاً مشتركة ما بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بأبداء رغبتهم والتزامهم بتطوير مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية التي تتصف بالتنوع الممتازة والعالية والتي سوف تعزز الإفصاح المحاسبي في كافة دول العالم، والاتفاق فيما بينهم على اصدار مشروع مشترك يستند الى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ويتلائم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP). إذ أتفق الجانبان على تطوير الاطار المفاهيمي (النظري) المشترك والذي يتضمن اهداف التقارير المالية والتي تستند الى المعايير المحاسبية المبنية في أساسها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي سوف تزيد من نوعية الإبلاغ المالي والإفصاح المحاسبي. وقد شمل الاطار المفاهيمي (النظري) لاعداد التقارير المالية على ثلاثة مستويات رئيسية وكما موضح في الشكل رقم (٢-١).



الشكل (٢-١) الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

Source:- Kieso, Weygandt, _Warf (2016), "Intermediat Accounting", 16 edition, Wiley Binder Version, United States of America, P40.

٢-٥ خاصية التمثيل الصادق:

لكي تكون التقارير المالية مفيدة يجب ان تمثل الظواهر الاقتصادية بالكلمات والارقام، وألا تظهر الظواهر الملائمة فقط، بل أن تمثلها بصديق (الجباوي و المسعودي ، ٢٠١٨ : ٣٣). إذ اشارت مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية وفق الاطار المفاهيمي المشترك أن أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي الملائمة والموثوقية (التمثيل الصادق). أما الخصائص النوعية الأخرى فهي أقل أهمية لكنها تبقى منشودة الى حد كبير، وتعتبر خصائص نوعية معرزة مثل (قابلية المقارنة، وقابلية التحقق، والتقديم في الوقت المناسب، وقابلية الفهم)، ويعد تطبيقها عملية حتمية لا تتبع ترتيباً محدداً، وفي بعض الأحيان يكون من الضروري تقليص خاصية نوعية معرزة لدعم خاصية أخرى، على سبيل المثال، قد يكون من الضروري إجراء تقليص مؤقت في قابلية المقارنة نتيجة تطبيق تعديل بأثر مستقبلي على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وذلك لتحسين الملائمة أو التمثيل الصادق على المدى الطويل، يمكن للإفصاحات المناسبة أن تعوض جزئياً عند انعدام قابلية المقارنة. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٩ : ٨).

ففي العام ٢٠١٠ اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية اطار المفاهيم الخاص باعداد التقارير المالية واستبدل فيه مصطلح الموثوقية بالتمثيل الصادق الذي حل محل الاطار الصادر في عام ١٩٨٩، وقد كان التغيير لسببين، الاول لان مصطلح الموثوقية قد فهم بشكل خاطئ على نطاق واسع وذلك لوجود تشابه بين اوصاف خاصية الموثوقية على حد كبير لفكرة المجلس عن قابلية

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

التحقق والتي اعتبرت خاصة معززة لاحقاً، وثانياً إزالة قيد الحيطة والحذر (التحفظ) وتفضيل الجوهر على الشكل من الاطار الجديد. مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، مادة تدريبية، ٢٠١١: ٢). ويرى الباحث ان معايير الابلاغ المالي الدولية هي اكثر تحفظاً في التطبيقات العملية، ولهذا السبب فقد رفع قيد التحفظ ضمن الاطار المفاهيمي الجديد الخاص باعداد التقارير المالية، اما ازالة قيد تفضيل الجوهر على الشكل فجاء منسجماً مع معيار الابلاغ المالي الدولي (١٥) في ضرورة وجود عقد (شكل قانوني)، يكون وسيلة حاكمة بين طرفي التعاقد (المنشأة والعميل)، والذي سيتم التطرق له لاحقاً. لقد ارتبط مفهوم التمثيل الصادق بمخرجات النظام المحاسبي، اذ أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون بأن المعلومات المحاسبية الواردة فيها صادقة فيما يخص نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة، وباعتبار التمثيل الصادق كمصطلح قد يفهم منه معان مختلفة ولكن من خلال ارتباطه بحقل المعرفة ما يهمنها هو المعنى الفني له من الجانب المحاسبي والذي يعكس بصدق الواقع الاقتصادي بشكل موضوعي وملموس. اذ قدمت تعريف عديدة للتمثيل الصادق بانه تصوير ظاهرة اقتصادية كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء، اذا كانت تتضمن كافة المعلومات، والتي هي ضرورية لتحقيق الخاصية فيها، عن ظاهرة اقتصادية تزعم انها تمثلها، كما عرف التمثيل الصادق ايضاً بأنه اتفاق بين القياس او الوصف والظاهرة التي ترمي الى التمثيل وأحياناً تدعى الصلاحية. (Lennon et al 2013 : 27). أن التمثيل الصادق يتحقق عند وجود درجة عالية من التوافق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها. (التميمي وبيرة، ٢٠١٦ : ٤٧٨).

ولتكون كذلك يجب أن تتمتع بالسمات الفرعية الأتية: (الجواوي و المسعودي، ٢٠١٨ : ٣٤).

٢-٥-١ الأكمال: يعني تضمين جميع المعلومات الضرورية لفهم الظواهر الموصوفة المشتملة الاوصاف والتوضيحات المرتبطة بنوعية وطبيعة البنود والعوامل التي تؤثر في نوعيتها وطبيعتها، فوصف هذه الظواهر بشكل متكامل يعني أن المعلومات المحاسبية تمثلها بصدق.

٢-٥-٢ الحيادية: أي أن المعلومات المحاسبية تكون خالية من التحيز في اختيار عرض المعلومات المالية دون تلاعب أو تحريف أو محاباة، وأن يكون لها وزن ومؤكدة، فحياديتها تعني تمثيلها بصدق للظواهر الاقتصادية الموصوفة.

٢-٥-٣ الخلو من الاخطاء: عدم وجود الاخطاء أو حذف في الظواهر، وهذا لا يعني الدقة الكاملة، وإنما يعني أن اختيار وتطبيق عملية إنتاج المعلومات دون خطأ، فعدم وجود أي خطأ في عملية إنتاج المعلومات وتقديمها للمستخدمين يعني أنها تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية الموصوفة. ان خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس من الضروري ان تقدم معلومات ملائمة فعلى سبيل المثال قد تستلم المنشأة اصل غير متداول مكائن مثلاً من خلال منحة حكومية، فاذا تم اثبات الاصل المستلم بدون قيمة او بقيمة رمزية دينار واحد مثلاً فان تلك القيمة تعبر بصدق عن كلفة الاصل، لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمته الفعلية. كما نجد أن هناك أصول لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في قوائمها المالية بسبب عدم امكانية تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها. (ابو نصار وحמידات، ٢٠١٧ : ٩). وقد اشار مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن جدول أعمال رقم ١٠ لسنة ٢٠١٧، لغرض الحصول على معلومات مفيدة يجب ان تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً. (IFRS, 2017: 2) وتعتبر خاصية التمثيل الصادق هي الصفة الأهم التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، حيث أنها أي المعلومات المحاسبية- يجب أن تكون ممثلة للواقع ولعمليات معززة بوثائق، وأحداث قد تمت فعلاً بناء على عملية تبادل حقيقية ومستندات تدل على حدوثها بالقيم التي تكررت بها بدقة دون غلو أو نقصان أو تحريف أو تدخل للحكم الشخصي (Lennon et al, 3013: 25). وقد تم تعريفها بموجب النشرة رقم (٢) من نشرات مفاهيم المحاسبة المالية SFAC No. 2 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB على أنها التوافق أو التوافق بين مقياس أو وصف معين والظاهرة التي تمثلها. ويتفق الباحث مع كافة الطروحات التي تكررت سابقاً، ويرى بان مستخدم القوائم المالية يرغب بالحصول على معلومات تعكس الواقع الفعلي لها، بغض النظر عن المصطلحات سواء كانت تمثيل صادق او موثوقية.

٢-٦ معيار الابلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء:

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) خلال العام ٢٠١٤ معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) بعنوان الإيراد من العقود مع العملاء، بدلاً عما سبقه من معايير تخص موضوع الإيراد، والذي يتقارب مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)، ومعايير المحاسبة الأمريكية (FASB).

اذ تعبير الإيرادات أحد مقاييس الأداء المالي المهمة، إن لم تكن الأكثر أهمية في تقارير المنشأة. وتوفر الإيرادات رؤية ثاقبة لأداء المنشأة في الماضي والمستقبل، وهي محرك كبير لإجراءات الأداء الأخرى، مثل الأرباح قبل الضريبة والتوزيعات (EBITDA)، صافي الدخل، وربحية للسهم الواحد. لذلك، وضع مبادئ توجيهية قوية للاعتراف بالإيرادات هي أولوية وضع المعايير. (Kieso, et al, 1979: 2016))، وبالرغم من ذلك يوجد هنالك اختلاف في المتطلبات السابقة للاعتراف بالإيراد ما بين معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومعايير المحاسبة الأمريكية (FASB)، فضلاً عن أن متطلبات كلتا المجموعتين من المعايير بحاجة للتحسين، لكون أن المتطلبات السابقة للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) توفر إرشادات محدودة. وبالتالي فإن المعيارين السابقين للاعتراف بالإيراد وهما كل من معيار المحاسبة الدولية (IAS) (١١) الخاص بعقود الإنشاءات ومعيار المحاسبة الدولي (IAS) (١٨) الخاص بالإيراد، يصعب تطبيقهما على المعاملات المعقدة، كذلك محدودية الإرشادات التي يوفرها معيار المحاسبة الدولية (IAS) (١٨) حول العديد من مواضيع الإيراد المهمة مثل المحاسبة عن ترتيبات متعددة العناصر. في مقابل ذلك، اشتملت مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) على مفاهيم واسعة للعائدات جنباً إلى جنب مع العديد من متطلبات الاعتراف بالإيراد لصناعات أو معاملات اقتصادية معينة، والتي أدت أحياناً إلى استخدام تطبيقات محاسبية مختلفة لمعاملات اقتصادية متماثلة. (IFRS Foundation et al, 2014:6).

٢-٦-١ مفهوم الاعتراف بالإيراد حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء:

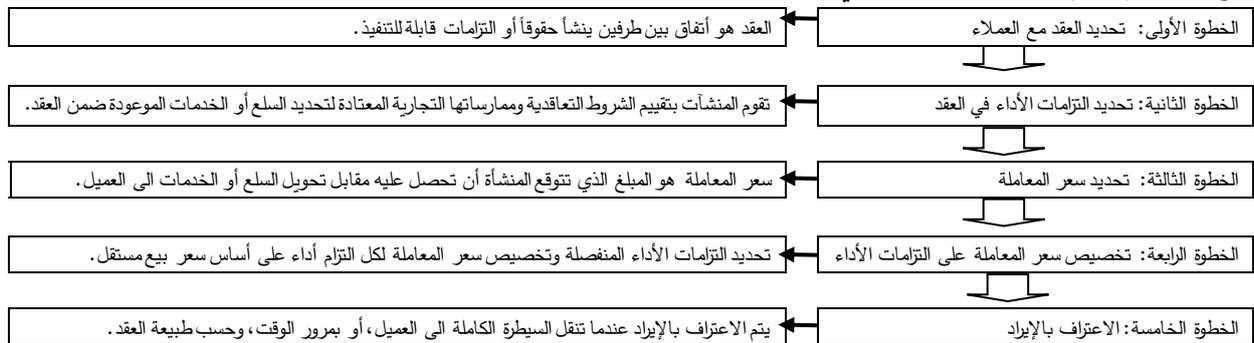
يعتمد المعيار الجديد على مدخل الأصول والالتزامات كأساس للاعتراف بالإيراد ويستند هذا المدخل إلى التغييرات في الأصول والالتزامات ويركز على: (Kieso, et al, 2016: 981)

١. الاعتراف وقياس الأصول والالتزامات.

٢. التغييرات التي تطرأ على تلك الأصول أو الالتزامات طوال مدة العقد والذي يؤدي إلى مزيداً من الانضباط لقياس الإيراد.

٢-٦-٢ حدد المعيار الجديد الهدف الرئيسي المتمثل في الاعتراف بالإيراد من خلال خمس خطوات ينبغي تطبيقها لضمان قياس الإيراد والتقرير عنه بشكل صحيح، وأساس هذه العملية هو مبدأ الاعتراف بالإيراد في الفترة المحاسبية عند استيفاء أو الوفاء بالالتزامات الأداء. (علي وآخرون ، ٢٠١٨ : ١٤٢).

يوضح الشكل (٢-٢) الخطوات الخمس التي تتبعها المنشآت لتقدير الإيراد والاعتراف به:



الشكل رقم (٢-٢) خطوات الاعتراف بالإيراد وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥)

Source: Kieso, Weygandt, Warf (2016), "Intermediat Accounting", 16 edition, Wiley Binder Version, United States of America, P982

٢-٧ العرض والأفصاح في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء:

٢-٧-١ العرض:

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

تستخدم المنشآت وفق المعيار الدولي (IFRS-15) مدخل الأصول والالتزامات كأساس للاعتراف بالإيراد، بمعنى يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل عقد أو التزام عقد تبعاً للعلاقة بين أداء المنشأة وسداد العميل. وكما يأتي: (نصار وحמידات، ٢٠١٦: ٨٥٥).

٢-٧-١-١ أصول العقد: يقصد بأصل العقد هو حق المنشأة في مبلغ مقابل سلع أو خدمات تم تحويلها إلى العميل، وهناك نوعان من أصل العقد هما: (Deloitte, 2015: 59)

١. حقوق غير شرطية لاستلام المقابل إذا استوفت المنشأة التزام أدائها.

٢. حقوق شرطية لاستلام المقابل بمعنى أنه يجب على المنشأة القيام بالتزام أداء آخر في العقد قبل أن يقوم العميل بالدفع. وينبغي للمنشأة أن تقوم بالتقرير عن الحقوق غير الشرطية لاستلام المقابل كمدنيين في قائمة المركز المالي، والتقرير عن الحقوق الشرطية في نفس القائمة ولكن بصورة منفصلة بوصفها أصول العقد.

٢-٧-١-٢ التزامات العقد: هو التزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل بعد استلام المنشأة المقابل من العميل. وعادة ما يشار إلى التزامات العقد على أنها إيرادات مبيعات السلع غير المحققة، إيرادات الخدمة غير المحققة، أو أي مصطلح مناسب آخر. (Mazumder & Purohit, 2018:26).

ولا يتطلب من المنشآت استخدام مصطلحي أصل العقد والتزام العقد في قائمة المركز المالي فمثلاً التزامات العقود هي التزامات الاداء. ولذلك يمكن استخدام مصطلحات أكثر وصفية مثل إيرادات الخدمة غير المحقق، وإيرادات المبيعات غير المحقق. وبالنسبة لأصول العقود، يجب أن يتمكن مستخدمو القوائم المالية من التمييز بين الحقوق غير الشرطية والشرطية. (IFRS Foundation, 2014: 33).

٢-٧-٢ الإفصاح:

يحتوي المعيار الجديد على متطلبات الكشف النوعي والكمي للفترات السنوية والمؤقتة. ان الهدف من متطلبات الكشف هو قيام المنشأة بالإفصاح الكافي عن المعلومات المحاسبية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة، قيمة، توقيت، ودرجة عدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء. (KPMG, 2019: 316).

ولتحقيق هذا الهدف يجب أن تقدم المنشآت مجموعة من الإفصاحات على النحو التالي:

٢-٧-٢-١ العقود مع العملاء: ويتضمن ما يلي:

أ- تصنيف الإيراد: يتم تصنيف الإيراد من العقود مع العملاء إلى أنواع تصف كيفية تأثير طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. (خليل وأبراهيم، ٢٠١٧: ٢٨).

ب- تسوية أرصدة العقود: بالنسبة إلى الأرصدة الافتتاحية والختامية لأصول والتزامات العقد إذا لم يتم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل، وجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة أصل والتزام العقد خلال الفترة المالية، ويجب أن يتضمن التوضيح المعلومات النوعية والكمية. (MNP, 2017: 57)، أما الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتزامات الاداء في العقود مع العملاء فتتضمن ما يلي: (HM Treasury, 2017: 17).

١. متى نفي المنشأة عادةً بالتزاماتها بالاداء.

٢. شروط السداد.

٣. طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها.

٤. الالتزامات مقابل المرتجع من السلع أو الخدمات مع تحديد الضمانات والالتزامات ذات العلاقة.

٢-٧-٢-٢ الإفصاح عن مبلغ الإيراد المعترف به في الفترة الحالية والمتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها في فترة سابقة (التغيرات في قيمة المعاملة).

٢-٧-٢-٣ التزامات الاداء المتبقية: تتضمن مجموع مبلغ المعاملة المخصص للالتزامات الاداء التي لم يتم الوفاء بها، أو التي لم يتم الوفاء بها جزئياً في نهاية الفترة المالية، مع توضيح متى تتوقع المنشأة أن تثبت هذا المبلغ على أنه إيراد.

٣- التحليل الفني:

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الايراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

٣-١ نموذج White لقياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية:

يمكن قياس درجة التمثيل الصادق بالاعتماد على النموذج الذي وضعه (White,2007)، الذي يستعمل لقياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية على أساس الاعتماد على التدفق النقدي التشغيلي في المستقبل وعلاقته بالموجودات المتداولة والالتزامات قصيرة الاجل التي تولد الايرادات التشغيلية اعتمادا على إمكانية استردادها أو تسويتها خلال مدة سنة مالية واحدة، باستعمال نموذج الانحدار الخطي المتعدد والذي يعكس مقدار التأثير ودرجة التمثيل الصادق والاعتماد على المعلومات الواردة في قوائمها المالية، اذ يبين هذا النموذج ان نوعية المعلومات المحاسبية المفصح عنها يجب أن يتم في ضوء الاطار المفاهيمي الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (ISAB) مع التركيز على خاصيتي (التمثيل الصادق والملائمة) لما لهما من تأثير على القرارات المتخذة ومحاولة القضاء على مشكلة الأبلاغ المالي الناتج عن عدم الأعتامد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عن طريق بيان كيفية قياس درجة التمثيل الصادق باستخدام منهج قياسي مكون من أربعة نماذج رياضية وإحصائية تعتمد على الأنحدار.(KYTHREOTIS, 2014: 18).

٣-٢ مقياس معامل الاختلاف (ف):

اعتمد الباحث في معرفة مقدار التغير ما بين بيانات متغيرات نموذج معادلة الانحدار الخطي المتعدد، الذي عكس مقدار التأثير في درجة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، المعتمدة على البيانات الواردة في القوائم المالية لعينة البحث، والتي تم الحصول عليها من خلال اجراء عملية المقارنة للبيانات قبل تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي (١٥) الايراد من العقود مع العملاء وبعده، بواسطة الطريقة الاحصائية من خلال استخدام مقياس معامل الاختلاف (ف)، والذي يعرف بأنه نسبة مقياس التشتت إلى المتوسط المرتبط به مضروباً في (١٠٠)، اذ قد يضطر الباحث إلى مقارنة مقدار التشتت بين مجموعتين وفي هذه الحالة لا يمكن الاكتفاء فقط بمقارنة القيم المطلقة للانحرافات المعيارية مع بعضها البعض. لأن النتائج التي سوف يتم التوصل لها في هذه المقارنة ستعطي احكام خاطئة، اذ أن انحرافات البيانات بالنسبة لكل متغير تتأثر بحجم المجموعة لذا فإن الانحراف المعياري في هذه الحالة لا يعطي حكماً صحيحاً عن مقدار التشتت في كل مجموعة ومن ثم فإن المقارنة الصحيحة بين الانحرافين المعياريين للمجموعتين قبل وبعد تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي (١٥) الايراد من العقود مع العملاء، يجب أن يتم عن طرق إرجاع الانحرافين ككل إلى متوسطه الحسابي، والذي يستخدم في هذه الحالة معامل الاختلاف (ف).

٤- ادوات التحليل الفني:

٤-١ نموذج الانحدار الخطي المتعدد والذي يعكس مقدار التأثير ودرجة التمثيل الصادق والاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات، وبحسب القانون الآتي:

$$\text{Faithful representation (CFO+1)} = A0 + B1 * \text{Accrit} + B2 * \text{Cpcfit} + B3 * \text{Defit} + 1 + \varepsilon_i, t+1$$

إذ أن:

Accrit = (صافي المدينون - المطلوبات المتداولة - المخزون) / أجمالي الموجودات للسنة السابقة.

Cpcfit = (الإيرادات التشغيلية - الأندثار) / أجمالي الموجودات للسنة الحالية - مستحقات الفقرة السابقة Accrit

Defit+1 = (الموجودات المتداولة + المخزون) / اجمالي الموجودات للسنة الحالية.

$\varepsilon_i, t+1$: يفترض أن نسبة معامل الخطأ هي صفر.

٤-٢ معامل الاختلاف لأي مجموعة من المفردات يساوي النسبة المئوية بين الانحراف المعياري للمجموعة والمتوسط الحسابي لها، كما في المعادلة الآتية:

$$\text{(ف)} = (\text{ع} \div \text{س}) \times 100$$

حيث أن:

(ف): معامل الاختلاف.

(ع): الانحراف المعياري للعينة.

(س): ا لمتوسط الحسابي لنفس العينة.

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

والعدد (١٠٠) هو لتغير الناتج إلى نسبة مئوية.

٥- الجانب التطبيقي:

١-٥ نبذة تعريفية عن عينة البحث مع قياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية الخاصة بها قبل تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء وبعده:

جدول رقم (١-٥) يمثل عينة البحث.

التسلسل	اسم الشركة	القطاع	رمز الشركة
١	بغداد العراق للنقل العام والاستثمارات العقارية	الخدمات	SBPT
٢	الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية	الصناعة	INCP
٣	فندق بغداد	الفنادق والسياحة	HBAG
٤	العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية	الزراعة	AIPM

المصدر: الجدول من أعداد الباحث بالاعتماد على دليل الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لسنة ٢٠١٨.

وفي أدناه نبذة تعريفية عن عينة البحث تبين نوع النشاط الذي تمارسه:

٥-١-١ شركة بغداد العراق للنقل العام والاستثمارات العقارية، أسست بتاريخ ١٩٨٧/٧/٢٧ في بغداد، بهدف التوسع في مجال نقل المنتجات النفطية من خلال استغلال الموارد المالية الفائضة لرغد اسطول الشركة بالشاحنات، كذلك استغلال الارض التي تمتلكها في مجال التأجير وايضاً التوسع في نشاط الاستثمارات العقارية. بنسبة مساهمة القطاع العام ٣٨% و ٦٢% للقطاع الخاص، وأدرجت في السوق بتاريخ ٢٠٠٤/٧/٨ برأسمال بلغ (١٦٠٠٠٠٠٠٠) دينار (مائة وستون مليون دينار)،

٥-١-٢ الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، أسست بتاريخ ١٩٦٢/١٠/٢٣ في بغداد، بهدف تأسيس المعامل والمصانع اللازمة لإنتاج المواد الكيماوية والبلاستيكية والنصف مصنعة والتامة الصنع (الاسفنج بانواعه، حبيبات PVC ستة أنواع، أغذية زراعية، اكياس، عبوات مختلف الهجوم، صناديق المشروبات الغازية والخضر). بنسبة مساهمة القطاع العام ٧٥,٤% والقطاع المختلط ٣,٣٤٥% و ٣٩,٣٠٢% للقطاع الخاص وأدرجت في السوق بتاريخ ٢٠٠٤/٦/١٥ برأسمال بلغ (١٥٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار (مليار وخمسمائة مليون دينار)،

٥-١-٣ شركة فندق بغداد، أسست بتاريخ ١٩٨٩/٨/١ في بغداد، بهدف تقديم الخدمة السياحية لما يخدم البلاد، بنسبة مساهمة القطاع الاشتراكي ٤٧,٣٥% ، ٥٢,٦٥% للقطاع الخاص، وأدرجت الشركة في السوق بتاريخ ٢٠٠٤/٧/٨ برأسمال بلغ (١٨٠٠٠٠٠٠٠) دينار (مائة وثمانين مليون دينار)،

٥-١-٤ الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية، أسست بتاريخ ١٩٨٧/٦/١٣ في بغداد، بهدف المساهمة في خطة التنمية القومية عن طريق دعم القطاع الزراعي وتطوير التسويق وإنتاج الثروة الحيوانية وتوفير اللحوم على اختلاف أصنافها وتسويق المنتجات الزراعية والمحاصيل الحقلية. بنسبة مساهمة القطاع الاشتراكي ٥٣,٩٠٦% . القطاع التعاوني ٠,٠٠٩% والقطاع المختلط ٠,١٢٦% و ٤٥,٩٥٩% للقطاع الخاص وأدرجت في السوق بتاريخ ٢٠٠٥/٨/٣ برأسمال بلغ (١٠٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار (مليار دينار). علماً أن الشركة حالياً متوقفة بالكامل عن ممارسة نشاطها الانتاجي منذ سنوات سابقة، وأن معظم مشاريعها مستثمرة من قبل الغير.

٥-٢ متطلبات عرض البيانات المالية وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء::

أوجب المعيار على المنشأة أن تعرض العقد المبرم مع العميل في قائمة المركز المالي كأصول (حساب أصول عقود لإيراد مؤجل)، والذي يعبر عن حق المنشأة في المقابل نتيجة تبادل السلع أو الخدمات والتي تقوم المنشأة بتحويلها للعميل. أو يعرض العقد كالتزامات (حساب خصوم عقود لإيراد مؤجل)، والذي يعبر عن التزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات الى العميل نتيجة استلامها مبلغ المقابل من العميل أو أن يكون مبلغ المقابل مستحقاً. كما يجب على المنشأة أن تعرض أي حقوق غير مشروطة في المقابل بشكل منفصل كذمم مدينة. ويوضح الشكل (١-٥) متطلبات عرض البيانات المالية ضمن القوائم المالية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء. (IFRS Foundation et al, 2014: 33).

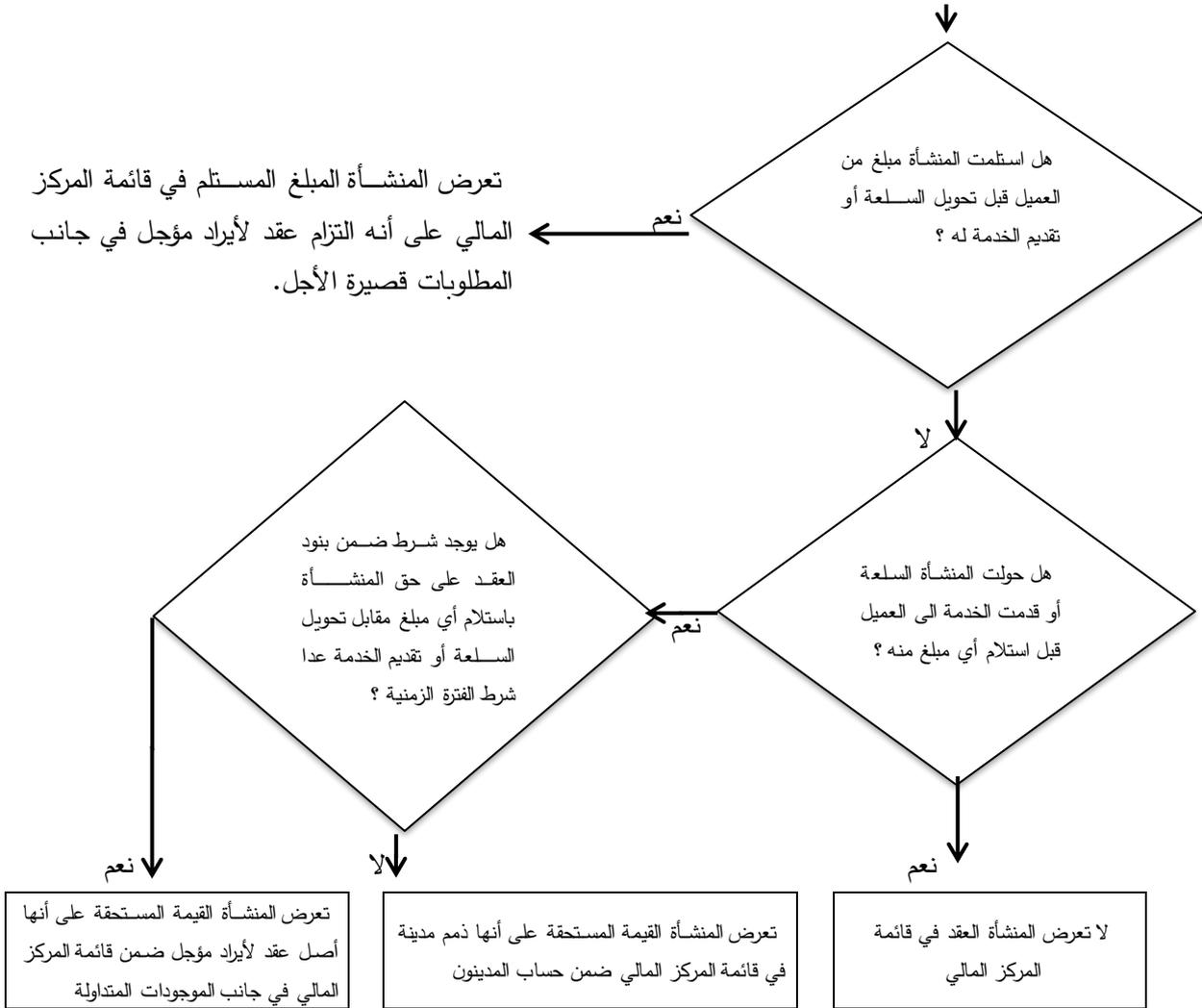
التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية وبما أن المعيار الجديد غير مطبق حالياً في العراق، وأن تطبيق المعايير الدولية التي من المزمع أن يبدأ سريان تطبيقها عام ٢٠٢١، في البيئة العراقية، لذلك سوف يعمل الباحث على تعديل القوائم المالية لعينة البحث بناءً على التغيير الذي أحدثته متطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء في عرض القوائم المالية للسنوات ٢٠١٤، ٢٠١٥، ٢٠١٦، ٢٠١٧ و ٢٠١٨ والتي سيتم مقارنتها مع القوائم المالية لنفس الفترة قبل تطبيق المعيار المذكور، لقياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وما حدث من تغير في المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية لعينة البحث. والشكل (٥-١) يمثل مخططاً انسيابياً لمتطلبات عرض البيانات المالية وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء.

عرض الإيرادات في القوائم المالية وفقاً لمعيار الإبلاغ

المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء^٢



الشكل رقم (٥-١) متطلبات عرض البيانات المالية وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء.

المصدر: الشكل من أعداد الباحث بالاعتماد على معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء.

٣-٥ قياس خاصية التمثيل الصادق للبيانات المالية ضمن القوائم المالية الخاصة بعينة البحث وفق نموذج White:

كان لزاماً استخراج المعلومات المالية وتصنيفها بما يتلائم ومتغيرات تلك الخاصية وبحسب الآتي:

^٢ يتم عرض ارصدة الحسابات المذكورة في الشكل (٥-١) ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، بعد اجراء قيود اليومية اللازمة الخاصة بها وتثبيتها في سجلات المنشأة والتي تحول الى تلك الحسابات وفقاً للمعيار الدولي (IFRS-15)..

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

يتضمن حساب المدينون (١٦) ضمن النظام المحاسبي الموحد المطبق في البيئة العراقية، كافة المبالغ المستحقة على الغير، سواء كانت ناتجة عن النشاط الجاري للمنشأة (نشاط المنشأة الاساسي) أو الانشطة الاخرى.

جدول رقم (٥-٢) حساب المدينون (١٦) قبل تطبيق المعيار (١٥). (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	SBPT	٨٨٠١٠٣٣٥	٧٩٣٩٩٨١٧٧	١٤٢٢٤٥٠٨٠٨	٤٢٩١٣٨٩٩٧	١٦١١٥٦٧٨٠
٢	INCP	١٨٥٣٦١٥٤٦٢	٢٢٨٩٧٠٩٢٣٨	١٩٧٩٠١٢٩٥٤	١٩٦١٨٢٣٠٦٥	١٩٨١٠٠٠٠٦٢
٣	HBAG	٩٤١٣٦١٠٢١	٥٦٨٤٧٧٦٩٠	٥١٤٩٨٨٥٨٦	٤٦١٧٩٨٥٣٠	٣٢٨٣٥٩٥٠٠
٤	AIPM	٥٢١٥٤٧٥٢١٣	٥٧٧٢٦٥٠٧٨٣	٥٩١٣٢٧٢٣٩٥	٥٨٠٨٧٨٢٩٤٦	٦٤٢٤٩٣٦١٦٨

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

وفي الجدول (٥-٣) سيتم أستبعاد رصيد حساب الإيرادات المستحقة (١٦٦٢) من حساب المدينون (١٦) لانه يمثل إيرادات النشاط غير الجاري المستحق والذي هو لا يمثل الأنشطة العادية (الاساسية) للمنشأة^٣، اما إيرادات النشاط الجاري المستحقة سوف يكون ضمن رصيد حساب أصول عقود لايراد مؤجل، وكما ورد في الجدول (٥-١)، وفقاً للمعيار الجديد (١٥) لثلاثة شركات فقط ذات ارقام التسلسل (١، ٣، ٤) أما الشركة التي تسلسلها رقم (٢) فليس لديها إيرادات مستحقة مالية على الغير، كذلك تم استبعاد باقي ارصدة حسابات المدينون غير الجاري والتي لا تمثل النشاط الاساسي، وكما يلي:

جدول رقم (٥-٣) حساب المدينون بعد تطبيق المعيار (١٥) يمثل الأنشطة العادية للمنشأة. (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	SBPT	٩٤٧٧٩٧٧	٢٥٧٤٨٣٩١٨	٩٦٨٤٣٠٣٥٧	٩٥٤٣٠٥	.
٢	INCP	٨١٨٣٥٠٨٥٣	١٠٩١٤٧٠٢٢٩	٨٧٠٨٦٩٤٧٩	٨١٧٣٩٢٩٧٩	٧٧٧٢٠٥٤٩٩
٣	HBAG	٣٨٤٢٥٩١٨٥	٣٩٠٢٧٨٣٠٤	٣٣٦٧٨٩٢٠٠	٣٤٩٢٠١٥٣٠	٣٢٨٣٥٩٥٠٠
٤	AIPM	٣٦٩٢٩٦٢١٨٨	٤٣٩٤٥٤٨٧٦٤	٤٥٤٢٧٦١٤١٩	٥٠٦٩٣٨٢٩٠٨	٥٦٠٥٦٥٤٨٢٩

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٥-٤) حساب المخزون قبل تطبيق المعيار الجديد (١٥) وبعده، وذلك لبقاء رصيد المخزون دون تاثير بسبب عدم تطرق معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء الى معالجة المخزون وبالإمكان معالجتها ضمن معيار المحاسبة الدولي (٢) الخاص بالمخزون. (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	SBPT	١٦١١٣٢٥٦	٩٩٦٨٨٥١	١	١٧١٠٠١	٨٧٩٤٢٥٠
٢	INCP	٣١٤٥٣٦٤٨٩٠	٢٦٨٨٥٧٨٦٧٧	٢٠٢٢٥٠٤٦٧٠	١٤٧٩٩٣٥٧٠٤	١٣٧٩١٣٣١٢٤
٣	HBAG	٢١٧٣٦٤٦٥٦	٢٨٨٨٨٣٣١٩	٣٨١٣٧٣٤٥٠	١٢٤٩٦٩٠٤	.
٤	AIPM	٩٠٢٤٤٨٧٨	٩٠٢٤٤٨٧٨	٩٠٣٠٥٦٦٥	٨٩٩٢٨٤٥٥	٨٨٤٣٦٩٩٥

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٥-٥) مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل قبل تطبيق المعيار (١٥). (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	SBPT	٥٨٠٣٢١٠٥٤	١٦٥٩٩٣٢١٧٧	١٨٠٠٤٣٩٢٧٠	٢٠٢١٣١٤٨٣١	١٨٧٢٩٣١٦٤٣
٢	INCP	٢٥٠١٩٥٨٨١٧	٢٧١٢٤٦٨٣٢١	٢٨٣٥٠٤١٦٤٠	٢٦٩٢٦٩٠٣٩٩	٢٩٣٤٢٢١٩٧٢
٣	HBAG	٢٢٨٦٠٤٤٨٤٢	١٣٤٩٣٦٢٤٦٥	٢١٣٢٩٢٣٥٢٥	١٧٩٠٥٤٣٧٩٢٧	١٥٤١٨٤٧٤٦٣
٤	AIPM	٢٧٨٣٤٨٢٨٥٤	٢٧٤١٤٤٥٦٩٣	٢٧٨٥٥٧٥٠٢١	٣٢٦٢١٤٧٢٢٨	٢٩٤٨٢٨٣٢٦٣

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

٣ عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد بأنه هو الدخل الناشئ عن دورة الأنشطة العادية للمنشأة.

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الايراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

وفي الجدول (٦-٥) سيتم أستبعاد رصيد حساب الايرادات المستلمة مقدماً (٢٦٦٢) من حساب الدائون (٢٦) لانه يمثل مبالغ نقدية مستلمة مقدماً ليست من ضمن النشاط الجاري للمنشأة، اما المبالغ المستلمة مقدماً والتي تخص النشاط الجاري سيتم عرضها ضمن حساب خصوم عقود لايراد مؤجل، وكما ورد في الجدول (١-٥)، وفقاً للمعيار الجديد (١٥)، وكمايلي:

جدول رقم (٦-٥) مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل بعد تطبيق المعيار (١٥). (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	SBPT	١٥٩٦٨٣٣٧٧٦	١٢٥٧٩٣٤٦٧٧	١٥٤٨٣١٧١٨٨	١٨٠٩١٩٦٦٩٥	١٦٥٧٠٣٣٦٥
٢	INCP	٢٣٣٤٠٠٤٣١٧	٣٠٤٣٩١٩٢٣١	٢٥٣٩٦٤٧١٦٠	٢٥٢٤٤٠٠٢٦٩	٢٦٧٥٧٧٨٧٧٢
٣	HBAG	٢٢٨٦٠٤٤٨٤٢	١٣٤٩٣٦٢٤٦٥	٢١٣٢٩٢٣٥٢٥	١٧٤٨٨٧٧١٢٦١	١١٢٥١٨٠٧٩٧
٤	AIPM	٢٣٩٧٠٨٩٦٣٢	٢٣٤٣٨٨٥٤٧١	٢٣٤٥٣٤٨١٢٣	٢٦٢٨٩٤٨١٠٨	٢٥٣٩٠٤٢٤٧٧

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٧-٥) مجموع الموجودات للسنة السابقة قبل وبعد تطبيق المعيار الجديد (١٥)، وذلك لعدم تأثرها نتيجة لنقل ارصدة الحسابات المستحقة المتمثلة بايرادات النشاط الجاري المستحق لحساب المدينون الى رصيد حساب أصول عقود لايراد مؤجل وفقاً للمعيار الجديد (١٥) والذي هو اصلاً ضمن الموجودات.

علماً أن حسابات ٢٠١٣ لم يشملها تطبيق المعيار (١٥). (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
١	SBPT	٢٣٠١٤٨٣٩٩٤	٢٣٨١٨٩٧٧٤٦	٣٧٢٤٢٣٩٥٤٢	٥٢٩٧٦٨٥٨٠١	٥٠٠٢٠٢٧٠٤٨
٢	INCP	١٢٣٨٩٦٢٥٤٦٥	٩٠٩٤١٣٥٠١١	٧٧٠٣٥٣٨٣٤٩	٦٤٥٤٩٢٣٤٥٣	٦٠٤١٣٨٧٧٤٩
٣	HBAG	٤٧٥٧١٥٠٠٣٤	٦٩٧٤٥٦٠٣٣٣	٧٤٢٤٥٨٣٣٦٩	٩١٨٩٢٢٩٦٢٩	٨٩٣٦٤٣٣٨٠٣
٤	AIPM	٩٩٣٤٦١٦٢٣٧	٩٥١٧٥٤٠٤٥٨	٩٩٥٧٩٥٤٥٦٦	١٠٠٦٢١٣٢٣١٩	١٠٢١١٧٢٢١٠٧

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٨-٥) (التدفقات النقدية الداخلة من الإيرادات التشغيلية ÷ إجمالي الموجودات للسنة الحالية) قبل تطبيق المعيار (١٥). (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	SBPT	٠,٤٩٨	٠,٣٢٤	٠,٥٥٠	٠,٥١٠	٠,٧٢٠
٢	INCP	٠,٣١٧	٠,٢٤٠	٠,٣٦٢	٠,٣٣٦	٠,٤٦٧
٣	HBAG	٠,٧٤٩	٠,٩٠٨	٠,٨٠٧	٠,٦٠٠	٠,٢٧٦
٤	AIPM	٠,٠٤٦	٠,٠٨٧	٠,٠٤٦	٠,١٠٥	٠,٠٩٨

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٩-٥) يمثل (التدفقات النقدية الداخلة من الإيرادات التشغيلية ÷ إجمالي الموجودات للسنة الحالية) بعد تطبيق المعيار (١٥)، اذ سيتم استبعاد الايرادات غير المعترف بها ضمن النشاط الجاري للشركة وفقاً لمتطلبات تطبيق المعيار.

جدول رقم (٩-٥) (التدفقات النقدية الداخلة من الإيرادات التشغيلية ÷ إجمالي الموجودات للسنة الحالية) بعد تطبيق المعيار (١٥). (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	SBPT	٠,٤٩٨	٠,٤٦١	٠,٤٣٨	٠,٥١٠	٠,٤٧٣
٢	INCP	٠,٣١٧	٠,٢٤٠	٠,٣٦٦	٠,٣٣٦	٠,٤٦٧
٣	HBAG	٠,٧٤٩	٠,٩٠٨	٠,٨٠٧	٠,٥١٠	٠,٢٧٦
٤	AIPM	٠,٠٤٦	٠,٠٨٧	٠,٠٤٦	٠,١٠٥	٠,٠٩٨

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (١٠-٥) المتغير الاول: المستحقات Accrit قبل تطبيق المعيار (١٥)

= (صافي المدينون - المخزون - مصادر التمويل قصيرة الاجل) ÷ إجمالي الموجودات للسنة السابقة، الشركة رقم (١) لسنة ٢٠١٤ = (٨٨٠١٠٣٣٥ - ١٦١١٣٢٥٦ - ٥٨٠٣٢١٠٥٤) ÷ ٢٣٠١٤٨٣٩٩٤ = ٠,٢٢١ - دينار. (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
---	------------	------	------	------	------	------

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الايراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

٠,٣٤٤-	٠,٣٠١-	٠,١٠١-	٠,٣٦٨-	٠,٢٢١-	SBPT	١
٠,٣٨٦-	٠,٣٤٢-	٠,٣٧٤-	٠,٣٤٢-	٠,٢٢٥-	INCP	٢
٠,١٣٦-	١,٩٠٠-	٠,٢٦٩-	٠,١٥٣-	٠,٣٢٨-	HBAG	٣
٠,٣٣٢	٠,٢٤٤	٠,٣٠٥	٠,٣٠٨	٠,٢٣٦	AIPM	٤

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٥-١١) يمثل المتغير الاول: المستحقات Accrit بعد تطبيق المعيار (١٥).

باستخدام نفس المعادلة في جدول رقم (٥-١٠) الشركة رقم (١) لسنة ٢٠١٤ = (١٥٩٦٨٣٣٧٧٦ - ١٦١١٣٢٥٦ - ٩٤٧٧٩٧٧) ÷ ٢٣٠١٤٨٣٩٩٤ = ٠,٦٩٧- دينار.

(المبالغ بالدينار)

٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	رمز الشركة	ت
٠,٣٣٣-	٠,٣٤١-	٠,١٥٦-	٠,٤٢٤-	٠,٦٩٧-	SBPT	١
٠,٥٤٣-	٠,٤٩٤-	٠,٤٧٩-	٠,٥١٠-	٠,٣٠٦-	INCP	٢
٠,٢٦٢-	١,٨٦٧-	٠,٢٩٣-	٠,١٧٩-	٠,٤٤٥-	HBAG	٣
٠,٢٩٢	٠,٢٣٤	٠,٢١٢	٠,٢٠٦	٠,١٢١	AIPM	٤

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٥-١٢) يمثل المتغير الثاني: التدفقات النقدية الداخلة Cpcfit قبل تطبيق المعيار (١٥)

= (التدفقات النقدية الداخلة من الإيرادات التشغيلية ÷ أجمالي الموجودات للسنة الحالية) - المستحقات في الفقرة السابقة Accrit. الشركة رقم (١) لسنة ٢٠١٤ = ((٠,٢٢١-) - ٠,٤٩٨) = ٠,٧١٩ دينار.

(المبالغ بالدينار)

٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	رمز الشركة	ت
١,٠٦٤	٠,٨١١	٠,٦٥١	٠,٦٩٢	٠,٧١٩	SBPT	١
٠,٨٥٣	٠,٦٧٨	٠,٧٣٦	٠,٥٨٢	٠,٦٤٢	INCP	٢
٠,٤١٢	٠,٧٩	١,٠٧٦	١,١٧٧	١,٠٧٧	HBAG	٣
٠,٢٣٤-	٠,١٣٩-	٠,٢٥٩-	٠,٢٢١-	٠,١٨-	AIPM	٤

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٥-١٣) المتغير الثاني: التدفقات النقدية الداخلة Cpcfit بعد تطبيق المعيار (١٥)، باستخدام نفس المعادلة في جدول

رقم (٥-١٢). الشركة رقم (١) لسنة ٢٠١٤ = ((٠,٦٩٧-) - ٠,٤٩٨) = ١,١٩٥ دينار. (المبالغ بالدينار)

٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	رمز الشركة	ت
٠,٨٠٦	٠,٨٥١	٠,٥٩٤	٠,٨٨٥	١,١٩٥	SBPT	١
١,٠١	٠,٣٣٩	٠,٥١٥	٠,٧٥	٠,٦٢٣	INCP	٢
٠,٥٣٨	٠,٨٣	٠,٥١٤	١,٠٨٧	١,١٩٤	HBAG	٣
٠,١٩٤-	٠,١٢٩-	٠,١٨٨-	٠,١١٩-	٠,٠٧٥-	AIPM	٤

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٥-١٤) مجموع الموجودات المتداولة قبل وبعد تطبيق المعيار الجديد (١٥).^٤ (المبالغ بالدينار)

٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	رمز الشركة	ت
٣٧٣.٩٣١٤٠.٢	٣٨١٥٤٥٧١٨١	٤٢٢٥٨٨٦٣٢٦	٢٦٥٢٦٦٥٨٩١	١٢٤٧٢٣.٩٩٥	SBPT	١
٥٠٠.٦٢٣٢.٧٩	٤٤٨٣٧٧٦٤٢٣	٤٩٢٧٦٩٨٥١١	٥٨٩٤٠.١٣٢.٣	٧٤١٤٩٣١٨١٧	INCP	٢
٤٦٠.٧٦٥.٥٧	٤٤٥٧٢٢٢٣٧٥	٤٥٦٧٧٧٧٧٤٤	٣٥٥٤٣١٧٨١٧	٤٤٩٨٦٧٧٤٤٢	HBAG	٣
٧٢٨٤٦٥٣٨٥٨	٧.٠٧٩٣٧٣٧٣٠	٦٨٩٣٩٢١٣٤٠	٦٧.٠٧٦٣٢٨٣٠	٦٣٥٨٧٤.٠٢٤٩	AIPM	٤

^٤ لم يتغير مجموع الموجودات المتداولة قبل وبعد تطبيق المعيار الجديد (١٥)، نتيجة لنقل ارصدة الحسابات المستحقة المتمثلة بايرادات النشاط الجاري المستحق لحساب المدينون الى رصيد حساب أصول عقود لايراد مؤجل وفقاً للمعيار الجديد (١٥) والذي هو اصلاً ضمن الموجودات المتداولة.

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الايراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

جدول رقم (٥-١٥) المتغير الثالث: المؤجلات Defit قبل وبعد تطبيق المعيار (١٥) = (الموجودات المتداولة + المخزون) ÷ إجمالي الموجودات للسنة الحالية. الشركة رقم (١) لسنة ٢٠١٤ = (١٦١١٣٢٥٦+١٢٤٧٢٣٠٩٩٥) ÷ ٢٣٨١٨٩٧٧٤٦ = ٠,٥٣ دينار.

ت	رمز الشركة	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	SBPT	٠,٥٣	٠,٥٠٣	١,٧٩٨	٠,٧٦٢	١,٧٥٢
٢	INCP	١,١٦١	١,١١٤	١,٠٧٦	٠,٩٨٧	٠,٩٣٩
٣	HBAG	٠,٦٧٦	٠,٥١٨	٠,٥٣٩	٠,٥٠٢	٠,٥٠٧
٤	AIPM	٠,٦٧٨	٠,٦٨٣	٠,٦٩٤	٠,٧٠٢	٠,٧١٣

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

٥-٤ مقياس معامل الاختلاف (ف):

يصور معامل الاختلاف (ف) تشتت المجموعة في صورة نسبة مئوية مجردة من التمييز بحيث لا تتأثر بالوحدات التي تم قياس متغيرات العينة بها. وكلما انخفضت نسبة هذا المعامل لفئات مجموعة عن المجموعة الأخرى المقارنة، كلما كانت نتائج المجموعة الأولى ذات تجانس أكثر من الأخرى. وباستخدام برنامج (Microsoft/office Excel 2007) سوف يتم التوصل الى النتائج التالية: جدول رقم (٥-١٦) الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي ومعامل التغيرات (ف) للمتغير الأول: المستحقات Accrit قبل تطبيق

المعيار (١٥)

ت	رمز الشركة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معامل التغيرات (ف) %
١	SBPT	٠,١٠٨	٠,٢٦٧-	٤٠,٤٤٩-
٢	INCP	٠,٠٦٤	٠,٣٣٤-	١٩,١٦٢-
٣	HBAG	٠,٧٥٥	٠,٥٥٧-	١٣٥,٥٤٨٨-
٤	AIPM	٠,٠٤٢	٠,٢٨٥	١٤,٧٣٧

المصدر: الجدول من أعداد الباحث باستخدام برنامج (Microsoft/office Excel 2007).

جدول رقم (٥-١٧) الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي ومعامل التغيرات (ف) للمتغير الأول: المستحقات Accrit بعد تطبيق

المعيار (١٥)

ت	رمز الشركة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معامل التغيرات (ف) %
١	SBPT	٠,١٩٧	٠,٣٩٠-	٥٠,٥١٢-
٢	INCP	٠,٠٩٣	٠,٤٤٦-	٢٠,٨٥٢-
٣	HBAG	٠,٦٩٢	٠,٧٢٤-	٩٥,٥٨٠-
٤	AIPM	٠,٠٦٢	٠,٢١٣	٢٩,١٠٨

المصدر: الجدول من أعداد الباحث باستخدام برنامج (Microsoft/office Excel 2007).

جدول رقم (٥-١٨) يتضمن الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي ومعامل التغيرات (ف) للمتغير الثاني: التدفقات النقدية الداخلة

Cpfit قبل تطبيق المعيار (١٥)

ت	رمز الشركة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معامل التغيرات (ف) %
١	SBPT	٠,١٦٥	٠,٧٨٧	٢٠,٩٦٦
٢	INCP	٠,١٠٣	٠,٦٩٨	١٤,٧٥٦
٣	HBAG	٠,٤٩٩	١,٠٤٣	٤٧,٨٤٣
٤	AIPM	٠,٠٤٧	٠,٢٠٧-	٢٢,٧٠٥-

المصدر: الجدول من أعداد الباحث باستخدام برنامج (Microsoft/office Excel 2007).

جدول رقم (٥-١٩) يتضمن الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي ومعامل التغيرات (ف) للمتغير الثاني: التدفقات النقدية الداخلة

Cpfit بعد تطبيق المعيار (١٥)

ت	رمز الشركة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معامل التغيرات (ف) %
١	SBPT	٠,١٣١	٠,٨٦٦	١٥,١٢٧
٢	INCP	٠,٢٩١	٠,٦٤٧	٤٤,٩٧٧
٣	HBAG	٠,٢٧١	٠,٨٣٣	٣٢,٥٣٣

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

٤	AIPM	٠,٠٣٩	٠,١٦٢-	٢٤,٠٧٤-
---	------	-------	--------	---------

المصدر: الجدول من أعداد الباحث باستخدام برنامج (Microsoft/office Excel 2007).

٥-٥ تحليل النتائج وإثبات فرضية البحث:

٥-٥-١ المتغير الأول: المستحقات Accrit:

من خلال اجراء المقارنة بين الجدولين المرقمين (١٠-٥) الخاص بالمتغير الاول: المستحقات Accrit قبل تطبيق المعيار، والجدول (١١-٥) الخاص بنفس المتغير بعد تطبيق المعيار، نلاحظ انخفاض اغلب اقيام المتغير الاول الخاص بالمستحقات Accrit في الجدول رقم (١١-٥) بعد تطبيق معيار الابلاغ المالي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء، للشركتين ذات التسلسل (١) و (٢) عن اقيامهما في الجدول (١٠-٥) قبل تطبيق المعيار، والذي يبين ارتفاع درجة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن قوائمها المالية، بسبب انخفاض قيم المستحقات المالية بعد تطبيق المعيار على القوائم المالية لفترة البحث للسنوات (٢٠١٤ - ٢٠١٨)، عكس القيم الحاصلة في الشركتين الاخرين والتي تسلسلها (٣) و (٤)، والتي نلاحظ فيها ارتفاع قيم مستحقاتها المالية بعد تطبيق المعيار قيد البحث، وذلك بسبب اعتمادها على أنشطة أخرى دون الاعتماد على نشاطها الرئيسي في الحصول على الإيرادات، اذ انخفض ايراد النشاط الجاري (الرئيسي) للشركة ذات التسلسل رقم (٣)، بشكل كبير لسنتي ٢٠١٧ و ٢٠١٨، مقارنةً بالسنوات التي سبقتها، وكذلك إيراداتها من الأنشطة الثانوية خلال سنوات فترة البحث، وكما هو موضح في الجدول رقم (٥-٢٠).

جدول رقم (٥-٢٠) ايراد النشاط الجاري والإيرادات الثانوية (الأخرى) للشركة ذات الرمز (HBAG). (المبالغ بالآلاف الدنانير)

نوع الإيراد	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
النشاط الجاري	٥٢٢٣,٠٨٩	٦٧٤٥٠,٥٥٣	٧٤١٥٧٦٦	٤٥٥٥٤٥٣	٢٥٠,٠٠٠
النشاط الثانوي	١٥٠,٢٨٨	٣٢٠,٢٢٢	١٩٦٢٣٣	٧٥٤,٠٨	٢٧٢٣٨

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

وخلال سنة ٢٠١٨ تم احوالة الشركة بكافة مرافقها للاستثمار من قبل شركة سياحية اخرى، وهذا ما اكدته نسبة معامل الاختلاف، اذ ارتفعت النسبة من (-١٣٥,٥٤٨٨%) قبل تطبيق المعيار الى نسبة (-٩٥,٥٨%) بعد تطبيق المعيار، كذلك الشركة ذات التسلسل رقم (٤)، اذ انها لا تمارس مهامها الرئيسية التي اسست من أجلها وهي أنتاج اللحوم ومنتجاتها، بل اقتصرت مهامها الحالية بإيجار او احوالة مشاريعها للغير للاستثمار وإيداع موجودها النقدي في المصارف للاستفادة من الفوائد المستحصلة عن ذلك، وكما ورد في تقرير الادارة الخاص بها ضمن فقرة المؤشرات العامة لاداءها خلال فترة البحث، وهذا أيضاً ما اكدته معامل الاختلاف اذ ارتفعت نسبته من (١٤,٧٣٧%) قبل تطبيق المعيار الى نسبة (٢٩,١٠٨%) بعد تطبيق المعيار، من خلال ملاحظة الجدولين المرقمين (٥-١٦) و (٥-١٧)، والتي بينت عدم حصول انسجام مابين قيم المتغير الاول المستحقات Accrit، خلال سنوات البحث، وهناك تشتت واضح ما بين تلك القيم عن متوسطها الحسابي بعد تطبيق المعيار مقارنةً بما قبله.

من خلال ما ورد اعلاه، نلاحظ تحقق فرضية البحث والتي اشارت الى أن تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء، يؤدي الى تحقيق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية للشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٥-٥-٢ المتغير الثاني: التدفقات النقدية الداخلة Cpcfif:

بالرغم من وجود تذبذب في اقيام المتغير الثاني الخاص بالتدفقات النقدية الداخلة Cpcfif خلال سنوات البحث والظاهرة في الجدولين المرقمين (١٢-٥) و (١٣-٥)، الا انه يمكن ملاحظة وجود ارتفاع نسبي في اقيام الجدول رقم (٥-١٣) الخاص بالتدفقات النقدية الداخلة Cpcfif بعد تطبيق المعيار لثلاث شركات ذات التسلسل (١) و (٢) و (٣)، وانخفاضها في الشركة ذات التسلسل رقم (٤)، وهذا يدل أيضاً الى نفس ما تم التوصل اليه من تفسير للنتائج ضمن المتغير الاول المستحقات في قياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية قبل وبعد تطبيق المعيار موضوع البحث، وذلك بسبب توقف الشركة المذكورة بالكامل عن ممارسة نشاطها الانتاجي المعهود الذي تأسست من اجله بنفسها، وكما تم التطرق له سابقاً ضمن المتغير الاول، اذ قامت بعرض مشاريعها للاستثمار من قبل الغير.

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الايراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

كما أكد ذلك معامل الاختلاف (ف) للشركتين (١) و(٣) بصورة واضحة، أما ارتفاع معامل الاختلاف للشركة تسلسل (٢)، من (١٤,٧٦٥) إلى (٤٤,٩٧٧) والذي يشير إلى زيادة تشتت اقيام تدفقاتها النقدية الداخلة عن متوسطها الحسابي بعد تطبيق المعيار، بسبب انخفاض في التدفقات النقدية لايراداتها من النشاط الجاري خلال سنوات البحث وارتفاعها بشكل كبير في السنة الأخيرة ٢٠١٨، بسبب دخول الشركة بتعاقدات لبيع منتجاتها إلى بعض دوائر الدولة، وكما هو مبين في الجدول رقم (٥-٢١).

جدول رقم (٥-٢١) التدفقات النقدية لايراد النشاط الجاري للشركة ذات الرمز (INCP). (المبالغ بالآلاف الدنانير)

نوع الايراد	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
انشاط الجاري	٢٨٨٣٧٨٦	١٨٤٥٠١٢	٢٣٣٧٦٠٣	٢٠٣١٩٨٥	٣١٧٧٤٤١

المصدر (الجدول من أعداد الباحث).

وهذا أيضاً يؤكد فرضية البحث والتي اشارت إلى أن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الايراد من العقود مع العملاء، يؤدي إلى تحقيق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن التقارير المالية للشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٥-٣ المتغير الثالث: المؤجلات Defit:

لم يقدم المتغير الثالث أي تغيير في الاقيام قبل تطبيق المعيار وبعده وذلك بسبب عدم وجود أي تأثير للعناصر المكون منها، والذي من الممكن استبعاده من النموذج الخاص بقياس التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية لإغراض هذا البحث.

٦-١ اهم النتائج:

٦-١ الاستنتاجات:

من خلال ما تم مناقشته في الجانب النظري، والتحليل الفني وادواته التي تم استخدامها، واختباره في التطبيق العملي ضمن هذا البحث، والنتائج التي توفرت لدى الباحث، سيتطرق إلى اهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وكالاتي:

١. ان تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومن ضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الايراد من العقود مع العملاء في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية يحقق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمنح الثقة بالقوائم المالية لمستخدميها.

٢. تضمنت متطلبات العرض والإفصاح وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الايراد من العقود مع العملاء، بان تفصح المنشأة عن العقود المبرمة مع العملاء في قائمة المركز المالي كأصول متداولة (اصول عقود لإيراد مؤجل) او كالتزامات قصيرة الاجل (التزام عقود لإيراد مؤجل)، وهذا يعتمد على العلاقة بين اداء المنشأة ومدخلاتها النقدية من عملائها، كما يجب عليها ان تعرض اية حقوق غير مشروطة بالمقابل بشكل منفصل كنم مدينة.

٣. ان استخدام الاساليب الرياضية والاحصائية في قياس خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، وفقاً للنموذج المعتمدة في هذا البحث، يعزز من امكانية الاعتماد على القوائم المالية الخاصة بالشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٤. ان مسألة الاعتراف بالإيرادات وقياسها بشكل مناسب يعد من المتطلبات الرئيسية لتحقيق هدف الإبلاغ المالي الدولي، والذي يسعى إلى توفير معلومات محاسبية ذات تمثيل صادق، عن طريق فهم وتقييم قيمة وتوقيت وظروف عدم التاكيد المصاحبة للتدفقات النقدية الداخلة للمنشأة.

٥. يوفر معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الايراد من العقود مع العملاء، اطاراً شاملاً وموحداً للاعتراف بالايراد، يحل محل كلاً من معياري المحاسبة الدوليين (١١) الخاص بعقود الانشاءات و (١٨) الخاص بالايراد والتفسيرات الملحقه بهما، والذي يختلف عنهما في مجالات عديدة منها تعريف الايراد ومدخل شروط الاعتراف به واسس القياس، فضلاً عن اسس العرض والإفصاح.

٦. اشترك كل من مجلسي معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ومعايير المحاسبة الدولية (IASB)، بمشروع تطوير المحاسبة عن الايراد في اطار خطة التقارب بينهما، وإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥) الايراد من العقود مع العملاء، في العام

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

٢٠١٤، نتيجة حدوث مشاكل محاسبية ناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الامريكية ومعايير المحاسبة الدولية ذات الصلة بالايراد، فضلاً عن التغييرات الحاصلة في بيئة الاعمال الدولية.

٦-٢ التوصيات :

١. ضرورة استخدام الاساليب الرياضية والاحصائية في قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل عام، وخاصة التمثيل الصادق بشكل خاص، وفقاً للنموذج المعتمدة في هذا البحث، والذي يعزز من امكانية الاعتماد على القوائم المالية الخاصة بالشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية.
٢. الزام الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، بضرورة تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS)، عند اعداد القوائم المالية لغرض تقديم معلومات محاسبية مفيدة الى مستخدمي تلك القوائم.
٣. تطبيق مدخل (الاصول-الالتزامات) ضمن مبدأ الاعتراف بالإيراد وتطوير مفهومه على اساس التغييرات التي تحصل في الاصول والالتزامات ضمن قائمة المركز المالي، والناتجة عن تنفيذ متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي (١٥) بدلاً عن المدخل القائم على اساس التحقق والاكتساب.
٤. تطوير الممارسات المحاسبية المحلية ذات الصلة بالايراد، ولا سيما الإيراد الناتج عن العقود مع العملاء ومن بينها العقود ذات العناصر المتعددة، والعقود طويلة الاجل على اساس مراجعة وتقييم مجالات الاختلاف بين متطلبات النظام المحاسبي من جهة ومعايير الابلاغ المالي الدولي (١٥) من جهة اخرى والاقصاح عن المزيد من الأوصاف النوعية والكمية لحساب الإيراد، وبالتالي تكون أكثر شمولاً لمستخدمي القوائم المالية.
٥. انشاء مجلس المعايير المحاسبية الموحد للدول العربية (Arab Accounting Standards Board)، يكون العراق عضواً فاعلاً فيه، ويعمل على التعاون المشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، لغرض حل المشاكل والمعوقات المحاسبية التي تواجه بيئة الاعمال في الدول العربية

٧- المصادر:

المصادر العربية:

١. ابو نصار، محمد وحמידات، جمعة، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية"، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، ٢٠١٧.
٢. الجبائي، طلال محمد علي والمسعودي، حيدر علي، "المحاسبة المالية المتوسطة"، دار الكتب موزعون - ناشرون، ط ٢، كربلاء، العراق، ٢٠١٨.
٣. الجعارات، خالد جمال، "خصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية"، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثالث و الثلاثون، العراق، ٢٠١٢.
٤. الخريسات، براهه شاهين، "أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء"، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى قسم المحاسبة والتمويل في كلية العمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، ٢٠١٧.
٥. التميمي، عباس حميد، وبيرة، ندى كاكي، "انعكاس المحاسبة عن الموجودات والمطلوبات المحتملة والمخصصات على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية/ مدخل تطبيقي"، بحث مستل من اطروحة دكتوراه، نشر في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٢، العدد ٨، بغداد، العراق، ٢٠١٦.
٦. التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة المختلطة، (عينة الدراسة)، للسنوات، ٢٠١٤، ٢٠١٥، ٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨.
٧. التقرير السنوي، سوق العراق للاوراق المالية، للسنوات، ٢٠١٤، ٢٠١٥، ٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨.
٨. السامرائي، ايمان فاضل، والزعبي، هيثم محمد، "نظم المعلومات الادارية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٤.

التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية

في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الإيراد من العقود مع العملاء

بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

٩. حسين، أحمد حسين علي. "إعداد وتحليل وتفسير القوائم المالية المحاسبية - قائمة الدخل الميزانية العمومية - قائمة التدفقات النقدية - التحليل الأفقي - التحليل الرأسي - النسب المالية." مصر، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٦.
١٠. خليل، علي محمد مصطفى، وابراهيم، منى مغربي محمد، "قياس اثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية"، بحث منشور في مجلة المحاسبة والمراجعة، AUJAA، مصر، ٢٠١٧.
١١. دليل الشركات المساهمة المدرجة، ٢٠١٨، سوق العراق للاوراق المالية.
١٢. قائمة مفاهيم المحاسبة المالية (SFAC-2) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB).
١٣. مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، نظم المعلومات المحاسبية واقتصادياتها والدراسات البحثية ذات الصلة، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، ٢٠١٤.
١٤. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء.
١٥. مجلس معايير المحاسبة الدولية، "معايير المحاسبة الدولية"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، ٢٠٠٩.

المصادر الاجنبية:

1. Deloitte, "Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: A Practical Guide to Implementation Issues for the Industrial Products and Services Sector", Deloitte Touché Tohmatsu Limited, 2015.
2. Kasztelnik, K. "The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards", 2015.
3. Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry, Warfield, "Intermediate Accounting" twelfth edition, John Wiley & Sons, 2011).
4. Kieso, Donald E. et al, FASB Update Intermediate Accounting, John Wiley & Sons, Inc, 15th, 2016.
5. KPMG, "Revenue IFRS 15 handbook", Prabhakar Kalavacherla (PK) Brian O'Donovan Anne Schurbohm Kim Heng KPMG Global Revenue Recognition Leadership Team, 2019.
6. KYTHREOTIS, Alexios, "MEASUREMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY BASED ON IFRS CONCEPTUAL FRAMEWORK'S FUNDAMENTAL QUALITATIVE CHARACTERISTICS", EUROPEAN JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE & BUSINESS, Vol.3, ROMANIA, pp.4-28, 2014.
7. Lennon, Niles, Joseph, "Accounting Qualities in Practice Rhizomatic Stories of Representational Faithfulness, Decision Making and Control", A thesis Submitted to Copenhagen Business School, in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctorate in Technologies of Managing, 2013.
8. Mazumder, Bidhan Chandra, & Purohit, Kanchan Kumar, "REVENUE RECOGNITION FOR LONG-TERM CONTRACTS UNDER IFRS 15: AN ANALYSIS WITH REFERENCE TO THE REAL ESTATE COMPANIES IN BANGLADESH", Indian Journal of Accounting (IJA), Vol. 50(2), 2018.
9. Romney, Marshall B., et al, "Accounting Information Systems", University of Southern Queensland, Ray McNamara, Bond University. Trevor Tonkin, University of Melbourne, 2013.

المواقع الالكترونية:

1. www.iasb.org. (IASB) مجلس معايير المحاسبة الدولية
2. www.isx-iq.net. سوق العراق للاوراق المالية
3. HM Treasurt, IFRS 15 Revenue from contracts with customers: Application Guidance,