

## فاعلية قياس نتيجة النشاط على القوائم المالية في شركات المقاولات العراقية

م.م. آلاء حميد صالح  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

م.م. هالة عبدالهادي يحيى  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

م.م. سعدى صالح العلي  
كلية الفنون الجميلة  
جامعة الموصل

Alaa.Hameed@uomsul.edu.iq

Hala\_yahya@uomosul.edu.iq

Saady74ali@uomosul.edu.iq

### المستخلص:

هدفت الدراسة في التعرف على قدرة شركات المقاولات في محافظة نينوى على تطبيق معيار (15) "الإيراد من العقود مع العملاء" وهو احد معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS)، وبيان اثره على القوائم المالية، والمعوقات التي تحول دون ذلك، طرحت مشكلة الدراسة أسئلة حول اثر قياس نتائج عقود الانشاء وفقا لمعيار (15)، على فاعلية القياس المحاسبي، وعلى وظيفة الرقابة على الأداء وعلى ثقة المستثمرين، اعتمد الباحثون نهجا علميا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS23) لإيجاد النسب والتكرارات وفحص كفاءة أداة القياس واختبار علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة وقيم معاملات الانحدار، استنتجت الدراسة ان تطبيق معيار (15) "الإيراد من العقود مع العملاء" في شركات المقاولات في محافظة نينوى له اثر إيجابي على فاعلية نتيجة النشاط بمجال القياس المحاسبي، ويسهم في تحسين وظيفة الرقابة على الأداء ويسهم في تحسين ثقة المستثمرين بالأداء بشكل عام، توصي الدراسة إلى ايجاد نظام محاسبي لشركات المقاولات ينسجم وطبيعة نشاط تلك الشركات ويلبي متطلبات القياس والإفصاح المنشودة بما يتفق مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS15.

**الكلمات المفتاحية:** عقود الانشاء، معيار (15) "الإيراد من العقود مع العملاء"، معايير التقارير المالية الدولية.

## The effective of measuring the result of the activity on the financial statements in contracting companies of Iraqi

Assist. Lecturer: Saady Saleh Al-ali  
College of Fine Arts  
University of Mosul

Assist. Lecturer: Hala Abdelhadi Yahya  
College of Administration and Economics  
University of Mosul

Assist. Lecturer: Alaa Hameed Saleh  
College of Administration and Economics  
University of Mosul

### Abstract:

The study aimed to identify the ability of contracting companies in Nineveh Governorate to apply Standard (15) "Revenue from Contracts with Clients", which is one of the International Financial Reporting Standards (IFRS), and its effect on the financial statements, and the obstacles that prevent this. The problem of the study raised questions On the impact of measuring the results of construction contracts according to Standard (15), on the effectiveness of accounting measurement, on the function of monitoring performance and on investor confidence, the researchers adopted a scientific

approach using the descriptive analytical approach using the statistical program (SPSS23) to find ratios and duplicates and examine the efficiency of the measurement tool and test correlations Between the study variables and the values of regression coefficients, the study concluded that the application of standard (15) "revenue from contracts with clients" in contracting companies in Nineveh Governorate has a positive impact on the effectiveness of the activity result in the field of accounting measurement, and contributes to improving the performance control function and contributes to improving Investors 'confidence in the performance in general, the study recommends creating an accounting system for contracting companies that is consistent with the nature of these companies' activities and meets the desired measurement and disclosure requirements in line with the requirements of International Financial Reporting Standard No. IFRS15.

**Keywords:** Construction Contracts, Standard (15) "Revenue from Contracts with Clients", International Financial Reporting Standards.

## المقدمة

يعد قطاع التشييد والمقاولات من القطاعات الحيوية في الاقتصاد العام والتي غالباً ما تؤخذ اعمالاً ومشاريعاً يتم تنفيذها بصيغة عقود إنشائية لكي توضح ما للطرفين المتعاقدين من حقوق وما عليهما من واجبات فضلاً عن إن هذا القطاع يتميز بخصائص وملامح أساسية تميزه عن باقي القطاعات، ومما تجدر الإشارة إليه المبالغ المستثمرة في هذه المشاريع ضخمة ويستغرق تنفيذها أكثر من سنة مالية واحدة لذا يستلزم من الوحدة تقسيم حياة الشركة إلى عدد من السنوات واستخراج نتيجة النشاط لكل سنة مالية على حدة، وهنا يبقى التساؤل هل هناك اثر لقياس نتائج عقود الانشاء وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (15) على القوائم المالية، هذا ما سوف نحاول تناوله في البحث:

١. **مشكلة البحث:** تعد القوائم المالية عنصراً هاماً وحاسماً لجميع المستخدمين في تقييم المركز المالي للشركات، وقد اتسمت بعض المعايير المحلية بالتعقيد وعدم الاتساق، ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

- أ. هل يؤثر قياس نتائج عقود الانشاء على وفق معيار (15) من معايير الإبلاغ المالي الدولية على فاعلية القياس المحاسبي؟
- ب. هل يؤثر قياس نتائج عقود الانشاء على وفق معيار (15) من معايير الإبلاغ المالي الدولية على فاعلية وظيفة الرقابة على الأداء وتحمل الإدارة مسؤوليتها بشكل أكبر؟
- ج. هل يؤثر قياس نتائج عقود الانشاء على وفق معيار (15) من معايير الإبلاغ المالي الدولية على فاعلية ثقة المستثمرين؟

## ٢. أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من:

- أ. أهمية وخصوصية قطاع الانشاءات الذي يلعب دوراً جوهرياً ومركزياً في تطوير البنى التحتية للدولة في ظل المطالبات العديدة بإعادة الاهتمام بهذا القطاع.
- ب. تركيز الاهتمام على متطلبات ومفاهيم معيار (15) من معايير الإبلاغ المالي الدولي وبيان أثره في قياس نتيجة النشاط على القوائم المالية في قطاع الانشاءات.

## ٣. اهداف البحث:

- أ. التعريف بالمعيار (15) من معايير الإبلاغ المالي الدولي وفق النموذج الجديد.

ب. تحديد أثر المعيار في قياس نتيجة النشاط على القوائم المالية في قطاع الانشاءات (المقاولات)  
ج. تقديم توجيهات وارشادات لقياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء بما يتلاءم مع معيار (15) من معايير الإبلاغ المالي الدولية.

#### ٤. فرضيات البحث:

- أ. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 في شركات المقاولات وبين تحقيق فاعلية القياس المحاسبي.
- ب. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 في شركات المقاولات وبين فاعلية الرقابة على الأداء بشكل أكبر.
- ج. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 في شركات المقاولات وبين زيادة فاعلية ثقة المستثمرين.

### المبحث الاول: الإطار النظري

#### المطلب الأول عقود المقاولات:

أولاً. مفهوم عقود المقاولات: هو عقد يتم بموجبة تشييد وانشاء او مجموعة من الموجودات المتنوعة لتشكيل مشروع معين تحدد بموجبة علاقة بين طرفين (طلحة، ٢٠١٣: ٢٢)  
وقد عرف بانه علاقة ارتباط بين أحد المتعاقدين بقبول الآخر على وجه يثبت أثره في العقود عليه. وعرف عقد المقولة (الانشاء) بانه عقد يتعهد به أحد الطرفين بالقيام بتأدية عمل او صناعة معينة لقاء اجر يتعهد به الطرف الآخر (خزل، ٢٠١٩: ٤٣).

(اما محاسبيا فقد عرف عقد الانشاء من قبل معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية) بانه عقد يتم التفاوض فيه لبناء او تشييد موجود، وتكون هناك علاقة مترابطة ومتداخلة من حيث الوظيفة او الغرض النهائي او الاستخدام او التصميم والتكنولوجيا التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام (ISAB, NO15, 2014)

ثانياً. أنواع عقود المقاولات (الإنشاء): تتعدد عقود الانشاء بحسب الفترة الزمنية التي ترتبط بها او حسب أسلوب التعسير وكالاتي: (Caideron, 2017).

١. عقد السعر: هو العقد الذي يحدد بموجبه سعر المشروع (المقولة) سواء عن طريق المناقصة الإحالة المباشرة ويتحدد بأحد الطريقتين الاتيتين:

أ. تحديد سعر لكل مرحلة او فقرة، ويتحدد بجموعها الإجمالي سعر العقد.

ب. تحديد سعر اجمالي العقد ككل.

٢. عقد المراجعة (الكلفة زائد): وهو عقد يتم بموجبه اعتماد سعر التنفيذ على التكلفة الحقيقية مع إضافة نسبة من الربح تحدد مسبقاً، وتكون اما على شكل مبلغ ثابت محدد مسبقاً او نسبة من التكلفة.

٣. عقد التكلفة المستهدفة: وهي نوع من العقود التي تعتمد على الاتفاق المقدم (المسبق) بين المقاول ورب العمل على سعر محددة (تكلفة مستهدفة) للمقولة او المشروع حيث يقوم صاحب الشركة بموجب الاتفاق على تسديد التكلفة الفعلية للمشروع مقابل رسوم ثابتة او متغيرة للمقاول لقاء خدماته، مما يعني مشاركة المقاول في الأرباح والخسائر الناتجة بسبب الانحرافات عن التكلفة المستهدفة.

ثالثاً. خصائص ومزايا عقود الانشاء: تتميز عقود المقاوله بعدة خصائص أهمها:

(الحيدري، ٢٠١٣: ٥٤) (الكعبي، ٢٠٠٨: ٤٥)

١. هو عقد لا يعتمد على أساس الاعتبار الشخصي، ما لم يكن هناك بالعقد شرط يمنع المقاول من استخدام مقاول من الباطن أو كانت طبيعة العمل تفترض الاعتماد على الكفاية الشخصية.
  ٢. هو عقد رضائي يعتمد بالأصل على اتفاق الطرفين، فهو ينعقد بمجرد التراضي سواء تم ذلك كتابة أو شفاهة أو بالإشارة الدالة.
  ٣. هو عقد ملزم للجانبين: أي لا يستطيع أحد طرفيه الانسحاب من التزامه تجاه الطرف الآخر إلا بعد التزامه بتأدية التعويض المتفق عليه بالعقد تجاه الغير كتعويض منفرد وإلا كان ملتزماً بتعويض الطرف الآخر.
  ٤. هو عقد ينص على عمل العمل، ومن الجدير بالذكر انه عند إتمام المشروع من قبل المقاول، وتصدر شهادة الاستلام الاولى، تبدأ مرحلة او فترة تسمى فترة الصيانة وفيها يتحمل المقاول تصحيح جميع العيوب والاطفاء (Gadwin, 2013)، واما إذا لم ينجز المقاول المشروع المتفق عليه بالوقت المحدد فيجب عليه دفع غرامات تأخيره لصاحب العمل ويتم سدادها بالمبلغ الذي اتفق عليه بالعقد (Murdoch & Hughes, 2000: 83).
- رابعاً. نموذج القياس لعقود الانشاء وفق معيار 15 من معايير الإبلاغ المالي الدولية: منذ عام 2002 كانت هناك محاولات من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) محاولات لإيجاد تقارب بين المبادئ المقبولة قبولاً عموماً (GAAP) وبين معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) نظراً لأوجه القصور وعدم كفاية متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، ففي بعض الأحيان تقدم هذه المعايير للإبلاغ المالي معالجات مختلفة لمعاملات متماثلة، أخيراً وفي 28/ مايو 2014 تم اصدار المعيار الدولي رقم (15) من (IFRS) الذي يركز على مجموعة من الإرشادات العامة للاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء ويعد اكبر حدث لمعايير الامريكية والدولية لأنه يساعد على التخلص من الاختلافات وتقديم حلول لجميع مشاكل الإيرادات وتبسيط اعدا القوائم المالية بطريقة توضح النمط عند تقديم سلع أو خدمات للعملاء مقابل القيمة أو المبلغ الذي تتوقعه المنشأة مقابل تلك السلع والخدمات ويقدم لنا المعيار الأسس والمبادئ التي تطبقها الشركات لتتمكن من توفير معلومات مفيدة وذات جدوى لمستخدمي القوائم المالية عن طبيعة العقد، والمبلغ، وتشخيص حالات عدم التأكد للإيرادات، والتدفقات النقدية للعملاء فضلا عن تحقيق اهداف المشروع الأساسية (Jonick, 2018: 22).
- خامساً. النموذج الجديد للاعتراف بالإيراد وفق معيار (15) "الإيراد من العقود مع العملاء": يركز المعيار على مبدأ أساسي تعتمد عليه الشركات في اثبات الإيراد، ليمثل تحويل السلعة او الخدمة المتعهد بها الى العملاء، بقيمة مبلغ يعكس العوض الذي من المتوقع ان تحصل عليه الشركة (youell, 2016: 32) ولتحقيق المبدأ الأساس للمعيار لابد من اتباع خمس خطوات رئيسية يجب ان تتبعها الشركات (Ciesielski, 2015: 31).
١. تعريف وتحديد العقد مع الزبون.

٢. تعريف وتحديد التزامات الأداء في العقد.
  ٣. تحديد سعر المعاملة.
  ٤. توزيع (تخصيص) سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد.
  ٥. الاعتراف بالإيراد حسب أداء الالتزام (وفاء الشركة بالتزام الأداء).
- الخطوة الأولى تعريف وتحديد العقد مع الزبون:** تم تعريف العقد بأنه اتفاقية بين طرفين أو عدة أطراف تنشئ حقوق وواجبات ملزمة للتنفيذ محددة بإطار قانوني في المعيار، ولقد وضع المعيار الدولي رقم 15 بعض الضوابط والإرشادات والتي تمثل شروطاً لتحديد العقد، اعتماداً على العقد وتوضيح الالتزام المتفق عليه لجميع أطرافه (Benavides, 2015: 11).
- يحق للشركة تحديد حقوق جميع الأطراف في العقد (خطياً أو شفهيًا، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى).
  - يحق للشركة تحديد شروط السداد حسب تزويد السلع والخدمات.
  - يجب أن يحتوي العقد في جوهره على تجارة.
  - بإمكان الشركة أن تحدد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالخدمات والسلع التي سوف يتم تحويلها.
  - احتمالية حصول الشركة على العوض الذي سيكون مقابل قيمة العقد مقابل السلع والخدمات المقدمة إلى الزبون .
- الخطوة الثانية التزامات الأداء:** وهو تعهد ملزم لنقل السلع أو الخدمات إلى الزبون، وقد تكون عملية أداء الالتزام دورية أو مستقلة.
- الخطوة الثالثة تحديد السعر:** هو مبلغ يتفق عليه ضمن بنود العقد، ويكون محدداً وفق قيمة الخدمة أو السلعة التي يتم تقديمها للزبون (كقيمة مستقلة بحد ذاتها)، ويستبعد من ذلك مبالغ قد تدفع لجهات أخرى.
- الخطوة الرابعة تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء:** وفيها يتم استيفاء جميع مبالغ التعويض للمستفيد (الزبون)، مقابل وفائه لجهات أخرى تشتري من السلع والخدمات، وهناك ثلاث طرق ملائمة لتقدير سعر البيع اقترحها المعيار ولكنها لا تقتصر عليه (khamis, 2016: 1).
١. منهج تحديد السعر المعدل (للسوق).
  ٢. المنهج المتوقع (للتكلفة).
  ٣. منهج القيمة الغير مؤكدة (المتبقية) .
- الخطوة الخامسة الاعتراف بالإيرادات بالوقت الذي تفي الشركة بالتزام الأداء المطلوب:** في هذه الخطوة يجب على الشركة أن تثبت إيراداتها حالما يتم استلام العميل للأصل، ويتأثر الاعتراف بالإيراد بمدى انتقال السيطرة على السلع والخدمات للزبون (khamis, 2016: 1-18)، والتي تمثل الالتزام أو الوعد بالعقد، محددة بوقت وفترة زمنية، وبالتالي تحدد توقيت الاعتراف بالإيرادات (Munter, 2016: 30).
- سادساً. طرق قياس فاعلية معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 على القوائم المالية:** يركز المعيار الجديد على مبادئ مهمة تتسم بالمرونة في القياس المحاسبي، وموضوعية للوصول إلى الغايات المرجوة لصناع القرار في الشركة أو المستفيدين الخارجيين، وذلك من الجوانب الاتية:

١. **انعكاسات التطبيق على فاعلية القياس المحاسبي:** يتأثر القياس المحاسبي في شركات المقاولات بمجموعة عوامل و مبادئ حددها المعيار، وكيفية تعامل الشركة معها في علاقة تبادلية واستغلالها بالطريقة الصحيحة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها ومن ثم توجيه جميع المستويات الإدارية والجهات المستفيدة بمعلومات، لتمكن جميع الأطراف من التحقق من فاعلية الأداء المحاسبي، حيث يوفر المعيار الجديد احتواء القوائم المالية على معلومات تتسم بالتفصيل والجودة، وعلى المعالجات المحاسبية وعلى القرارات الإستراتيجية، فضلا عن قنواه التسويق والنظام الداخلي ومن أمثلة على ذلك استقصاء الأداء المكتمل حتى تاريخه، وتقويمات النتائج التي تم تحقيقها وقاسها محاسبيا، والمواد المستخدمة، والتكلفة المتكبدة، ومن الجدير بالذكر انه في المراحل الأولى من العقد قد تكون الشركة غير قادرة على قياس نتيجة الالتزام بالأداء، ولكن تتوقع استرداد التكاليف التي تم تكبدها وقياس ذلك محاسبيا (Shashikant, 2016) بما يعزز الأداء المالي المحاسبي، من خلال توفير تقييما سليما للأداء المالي، وتقدم المؤشرات المالية المبنية على المعلومات المقدمة.

٢. **انعكاسات التطبيق على فاعلية وظيفة الرقابة على الأداء بشكل أكبر:** يركز المعيار الجديد على مبدأ أساسي للاعتراف بالإيرادات يمكن الاعتماد عليه وبشكل يخدم جميع الأطراف المستفيدة، وتوفير أنظمة للرقابة الداخلية متطورة لتحديد اهداف الاعمال والبرامج ومدى تطابقها مع غايات واهداف الشركة (يحيى، ٢٠١٣: ٥٥) وتوفر معلومات لا تتعرض لتأثير التحريفات كما انها اكثر سهولة للفهم والتحقق، حتى بواسطة غير المختصين وهي مصدر ذو قيمة هائلة لعمليات المراجعة والفحص، من خلال تسليط الضوء على قائمة المركز المالي، خصوصا عند انتقال (السلع، الخدمات) التي تم التعاقد عليها الى الزبون، ويحدد الاعتراف بالإيراد الذي تحصل عليه الشركة من العميل، لتحقيق زيادة في مستوى الاحكام والنقديرات، بانشاء أصول وحسابات مدينة جديدة، لتمكن الشركة من الاعتراف بالإيرادات عندما تنقل احد الأصول المبرمة بالعقد الى العميل.

٣. **انعكاسات التطبيق لتعزيز فاعلية ثقة المستثمرين من خلال الإفصاح المفصل:** يوفر معيار 15 من معايير الإبلاغ المالي تحسين في المستوى الإعلامي للتقارير المالية، ويوفر معلومات أكثر فائدة للمستخدمين من خلال تحسن متطلبات الإفصاح وهو يؤثر بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية ويعزز خاصية الملائمة وصدق التمثيل، وتحسن أساليب احتساب الأرباح. (تامر، ٢٠١٥: ٣٤)

### **المبحث الثالث: الجانب التطبيقي**

**مجتمع البحث والعينة:** يشمل مجتمع جميع شركات المقاولات للعقود الانشائية المسجلة ضمن قانون الشركات العراقي داخل محافظة نينوى، بلغ حجم العينة للدراسة (400) مشاهدة من المحاسبين العاملين في الشركات، ومجموعة من الأكاديميين الجامعيين، والكوادر الإدارية لمختلف الأقسام، وتم استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS23) لإيجاد النسب والتكرارات وفحص كفاءة القياس المتمثلة باستمارة الاستبيان من خلال معيار الفا كرونباخ (Cronbach s alpha)، كما اعتمد الباحثين على اختبارات علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة باستخدام (معامل الارتباط البسيط) (Pearson) لإيجاد العلاقات والتأثيرات وتحليل المسار، من خلال تطوير استبانة تغطي متطلبات الدراسة وباستخدام النماذج المجانية لخدمة الاستطلاع في (google) من اجل تصميمها

لتقليل الوقت في الحصول على المعلومات من مصادرها الأولية فضلاً عن المصادقية، وتم صياغة المؤشرات بالرجوع الى المصادر العلمية الرصينة والمستعرضة في الجانب النظري، كما تم عرضها على مجموعة من الخبراء المحكمين (1).

أ. محاور الدراسة: قسمت محاور الدراسة الى ثلاثة اقسام:

١. المحور الأول: احتوى على (6) متغيرات (X1, X2, X3, X4, X5, X6).

٢. المحور الثاني: احتوى على (4) متغيرات (X7, X8, X9, X10).

٣. المحور الثالث: احتوى على (5) متغيرات (X11, X12, X13, X14, X15).

ب. اختبار التوزيع الطبيعي: يركز هذا الاختبار على البحث في محاور الدراسة العملية وهل العينة المبحوثة تمثل المجتمع؟ لذلك قام الباحثين باستخدام اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام K-S لقياس الفا كرومباخ قوة وتماسك العبارات من خلال الجدول الاتي:

الجدول (١): (K-S) التوزيع الطبيعي للدراسة

| Tests of Normality                    |                                 |     |      |              |     |      |
|---------------------------------------|---------------------------------|-----|------|--------------|-----|------|
|                                       | Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup> |     |      | Shapiro-Wilk |     |      |
|                                       | Statistic                       | df  | Sig. | Statistic    | df  | Sig. |
| xy                                    | .324                            | 400 | .000 | .476         | 400 | .000 |
| a. Lilliefors Significance Correction |                                 |     |      |              |     |      |

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

بالنظر الى الجدول السابق نجد أنّ جميع محاور الدراسة موزعة طبيعياً وفق معيار كولموجروف، أي أنّ العينة تمثل المجتمع، حيث نجد أنّ دلالة (Sig)، في جميع المحاور أكبر من (0.05).

ج. ثبات الأداة، (لفقرات الدراسة)، **Reliability**: تم استخدام معامل Cronbach's Alpha على محتوى الاستبانة وكانت (15)، سؤال وكانت النتيجة مختلفة لكل متغير من محاور الدراسة وكانت قيمها متماسكة بصورة جيدة، والتأكد من صدق تعبير المحاور، كانت النتائج عالية وتشير إلى قدرة أداة البحث على قياس ما صُممت من أجله، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول (٢): معامل الثبات للدراسة بشكل عام Cronbach's Alpha

| Reliability Statistics |            |
|------------------------|------------|
| Cronbach's Alpha       | N of Items |
| 0.812                  | 15         |

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

د. التحليل الإحصائي لفقرات الدراسة لتحديد استجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تضمنتها أداة الدراسة تم استخدام النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي ومعامل الاتفاق والاختلاف والوزن النسبي وذلك وفق الاتي:

١. تحليل العبارات للبيانات الخاصة بالدراسة: تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاتفاق ومعامل الاختلاف والوزن النسبي للعينة الواحدة للتأكد من البيانات وسيتم شرحها كالآتي:

الجدول (٣): التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاتفاق والاختلاف للدراسة

|     |           | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | Total | Mean | Std. Deviation | معامل الاتفاق | معامل الاختلاف | الوزن النسبي |
|-----|-----------|------------|-------|-------|-----------|-------|------|----------------|---------------|----------------|--------------|
| x1  | Frequency | 381        | 9     | 7     | 3         | 400   | 1.08 | 0.39           | 90%           | 10%            | 89%          |
|     | Percent   | 95.3       | 2.3   | 1.8   | 0.8       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x2  | Frequency | 367        | 18    | 10    | 5         | 400   | 1.13 | 0.49           | 76%           | 24%            | 70%          |
|     | Percent   | 91.8       | 4.5   | 2.5   | 1.3       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x3  | Frequency | 370        | 16    | 11    | 3         | 400   | 1.12 | 0.45           | 81%           | 19%            | 81%          |
|     | Percent   | 92.5       | 4.0   | 2.8   | 0.8       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x4  | Frequency | 378        | 9     | 11    | 2         | 400   | 1.09 | 0.41           | 74%           | 26%            | 72%          |
|     | Percent   | 94.5       | 2.3   | 2.8   | 0.5       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x5  | Frequency | 365        | 20    | 11    | 4         | 400   | 1.14 | 0.48           | 86%           | 14%            | 78%          |
|     | Percent   | 91.3       | 5.0   | 2.8   | 1.0       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x6  | Frequency | 371        | 16    | 10    | 3         | 400   | 1.11 | 0.44           | 84%           | 16%            | 72%          |
|     | Percent   | 92.8       | 4.0   | 2.5   | 0.8       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x7  | Frequency | 379        | 8     | 11    | 2         | 400   | 1.09 | 0.41           | 78%           | 22%            | 81%          |
|     | Percent   | 94.8       | 2.0   | 2.8   | 0.5       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x8  | Frequency | 366        | 19    | 11    | 4         | 400   | 1.13 | 0.48           | 76%           | 24%            | 65%          |
|     | Percent   | 91.5       | 4.8   | 2.8   | 1.0       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x9  | Frequency | 378        | 9     | 11    | 2         | 400   | 1.09 | 0.41           | 82%           | 18%            | 73%          |
|     | Percent   | 94.5       | 2.3   | 2.8   | 0.5       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x10 | Frequency | 366        | 19    | 11    | 4         | 400   | 1.13 | 0.48           | 74%           | 26%            | 71%          |
|     | Percent   | 91.5       | 4.8   | 2.8   | 1.0       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x11 | Frequency | 378        | 9     | 11    | 2         | 400   | 1.09 | 0.41           | 84%           | 16%            | 64%          |
|     | Percent   | 94.5       | 2.3   | 2.8   | 0.5       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x12 | Frequency | 366        | 19    | 11    | 4         | 400   | 1.13 | 0.48           | 80%           | 20%            | 68%          |
|     | Percent   | 91.5       | 4.8   | 2.8   | 1.0       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x13 | Frequency | 369        | 17    | 11    | 3         | 400   | 1.12 | 0.45           | 82%           | 18%            | 74%          |
|     | Percent   | 92.3       | 4.3   | 2.8   | 0.8       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x14 | Frequency | 388        | 1     | 9     | 2         | 400   | 1.06 | 0.37           | 76%           | 24%            | 69%          |
|     | Percent   | 97.0       | 0.3   | 2.3   | 0.5       | 100.0 |      |                |               |                |              |
| x15 | Frequency | 390        | 3     | 5     | 2         | 400   | 1.05 | 0.32           | 75%           | 25%            | 70%          |
|     | Percent   | 97.5       | 0.8   | 1.3   | 0.5       | 100.0 |      |                |               |                |              |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).  
ويبين الجدول (٣) متوسط الاجابات عن كل عبارة لمتغيرات بيانات الدراسة، العبارة التي يكون المتوسط الحسابي أعلى من (1.00) هو اثبات على نسبة القبول عليها التي يجب ان تكون أكثر من (60%). ويمكن الآن ملاحظة قيمة وتوجه إجابات أفراد العينة تجاه كل عبارة من عبارات بيانات الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمتغيرات محاور الدراسة (1.00) بانحراف معياري اصغر من صفر (0.32) كما بلغ اقل وزن نسبي (64%) وهو أكبر من (60%) وكل ذلك يعكس النظرة الايجابية تجاه مجمل متغيرات محاور الدراسة وبلغ اقل معامل الاتفاق (74%) وهذا يشير إلى ان بيانات الدراسة متماسكة ومقبولة يمكن أن نضعها ضمن درجة (موافق) وكان اكثر اجابات العينة متجهة نحو (موافق) وظهر معامل الاختلاف بنسبة (20%) وفق مقياس ليكارت الخماسي مما يشير الى زيادة فرص نجاح تطبيق معيار 15 من (IFRS) في شركات المقاولات.



٢. مناقشة واختبار فرضيات الدراسة: لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام التحليلات التالية: أعتمد الباحثين في اختبار الفرضيات الخاصة بعلاقات الاثر بين متغيرات الدراسة على معامل الارتباط البسيط (Pearson)، اذ تظهر الجداول الاتية، وفق فرضيات الاثر:  
فاعلية قياس نتيجة النشاط على القوائم المالية في شركات المقاولات  
- **الفرضية الاولى:** ان تطبيق معيار 15 من (IFRS) في شركات المقاولات له أثر إيجابي في تحقيق فاعلية القياس المحاسبي وكما موضح في التالي:

الجدول (٤)

| المتغير المستقل                    | المتغير التابع         | مقدار التباين F | معامل الانحدار الخطي | القيمة التائية (T) | معامل بيتا B<br>مقدار الاثر | مستوى الدلالة |
|------------------------------------|------------------------|-----------------|----------------------|--------------------|-----------------------------|---------------|
| فاعلية قياس وفق معيار 15 من (IFRS) | فاعلية القياس المحاسبي | 39.765          | 51%                  | 6.3                | 0.715                       | 0.000         |

المصدر: إعداد الباحثين استناداً الى نتائج التحليل الاحصائي (SPSS).

بينت النتائج ان هناك علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين فاعلية القياس بمعيار 15 وبين فاعلية القياس المحاسبي، فقد بلغت اعلى قيمة (t) المحسوبة (6.3) عند فاعلية القياس المحاسبي وهي اكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (40) والبالغة (1.68) وهذا دليل على وجود تجانس بين المتغير في اجابات العينة، وبلغت قيمة التباين لجدول انوفا عند مستوى دلالة اقل من  $0.05 = 39.765$  وهذا يدل ان هنالك تباين بين إجابات العينة حيث ان مقدار الاثر بين المتغيرين كان  $51\%$  معامل بيتا  $= 0.715$  وهذا يدل على ان معيار 15 له دور مهم في فاعلية القياس المحاسبي، وعليه تقبل الفرضية الاولى.

- **الفرضية الثانية:** ان تطبيق معيار 15 من (IFRS) في شركات المقاولات له أثر إيجابي في فاعلية وظيفة الرقابة على الأداء بشكل أكبر، الجدول (٥) الاتي:

الجدول (٥)

| المتغير المستقل                    | المتغير التابع              | مقدار التباين F | معامل الانحدار الخطي | القيمة التائية (T) | معامل بيتا B<br>مقدار الاثر | مستوى الدلالة |
|------------------------------------|-----------------------------|-----------------|----------------------|--------------------|-----------------------------|---------------|
| فاعلية قياس وفق معيار 15 من (IFRS) | الوظيفة الرقابية على الاداء | 20.552          | 35%                  | 4.5                | 0.592                       | 0.000         |

المصدر: إعداد الباحثين استناداً الى نتائج التحليل الاحصائي (SPSS).

بينت النتائج ان هناك علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين فاعلية قياس وفق معيار 15 وبين الوظيفة الرقابية على الاداء، فقد بلغت اعلى قيمة (t) المحسوبة (6.3) عند الوظيفة الرقابية على الاداء وهي اكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (40) والبالغة (1.68) وهذا دليل على وجود تجانس بين المتغير في اجابات العينة، وبلغت قيمة التباين لجدول انوفا عند مستوى دلالة اقل من  $0.05 = 39.765$  وهذا يدل ان هنالك تباين بين إجابات العينة حيث ان مقدار الاثر بين المتغيرين كان  $35\%$  معامل بيتا  $= 0.592$  وهذا يدل على

ان معيار 15 من (IFRS) له دور مهم في الوظيفة الرقابية على الأداء، وعليه تقبل الفرضية الثانية.

- **الفرضية الثالثة:** ان تطبيق معيار 15 من (IFRS) في شركات المقاولات له اثر ايجابية في زيادة فاعلية ثقة المستثمرين. الجدول (٦) الاتي:

الجدول (٦):

| المتغير المستقل                    | المتغير التابع       | مقدار التباين F | معامل الانحدار الخطي | القيمة التائية (T) | معامل بيتا B<br>مقدار الاثر | مستوى الدلالة |
|------------------------------------|----------------------|-----------------|----------------------|--------------------|-----------------------------|---------------|
| فاعلية قياس وفق معيار ١٥ من (IFRS) | زيادة ثقة المستثمرين | 20.552          | 35%                  | 4.5                | 0.592                       | 0.000         |

المصدر: إعداد الباحثين استناداً الى نتائج التحليل الاحصائي (SPSS).

بينت النتائج ان هناك علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين فاعلية قياس وفق معيار 15 من (IFRS) وبين زيادة ثقة المستثمرين، فقد بلغت اعلى قيمة (t) المحسوبة (6.3) عند زيادة ثقة المستثمرين وهي اكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (40) والبالغة (1.68) وهذا دليل على وجود تجانس بين المتغير في اجابات العينة، وبلغت قيمة التباين لجدول انوفا عند مستوى دلالة اقل من  $0.05 = 39.765$  وهذا يدل ان هنالك تباين بين اجابات العينة حيث ان مقدار الاثر بين المتغيرين كان  $35\%$  معامل بيتا  $0.592 =$  وهذا يدل على ان فاعلية قياس وفق معيار 15 من (IFRS) له دور مهم في زيادة ثقة المستثمرين، وعليه تقبل الفرضية الثالثة الفرضية الثالثة.

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً. الاستنتاجات:

١. لا تساعد الإجراءات المطبقة داخل الشركات المقاولات في محافظة نينوى بوضعها الحالي على تطبيق متطلبات IFRS معيار (15).
٢. عدم وجود تشريعات وقوانين تلزم شركات المقاولات العراقية بتطبيق معيار (15) من معايير IFRS عند اعداد القوائم المالية.
٣. طرق القياس المحاسبي الحالية المتبعة في شركات المقاولات لا تعكس نسبة الإنجاز الفعلي المعترف بها اذ لا تقدر حقيقة الاداء الفعلي للشركات وبالتالي لا تعكس حجم الإيرادات بشكل عادل.
٤. يقدم IFRS معيار (15) حلاً حاسماً في النموذج الجديد للاعتراف بالإيراد باعتبار جميع السلع والخدمات التزامات اداء منفصلة.
٥. يؤثر تطبيق المعيار رقم (15) بشكل ايجابي على فاعلية القياس المحاسبي، وعلى أداء وظيفة الرقابة بشكل أكبر، وعلى تحسين ثقة المستثمرين.

### ثانياً. التوصيات:

١. العمل على انشاء نظام رقابة داخلية في شركات المقاولات لضمان العمل وفق معايير التقارير المالية الدولية.
٢. الاهتمام بتطبيق معيار رقم (15) IFRS من خلال التشريعات والقوانين داخل البلد.

٣. تنظيم دورات تدريبية للكادر المحاسبي في شركات المقاولات على تطبيق معيار رقم (15) IFRS وطرق القياس فيما يتعلق بعقود الانشاء.
٤. العمل على انشاء نظام محاسبي في قطاع المقاولات يتلاءم مع طبيعة النشاط ويلبي متطلبات القياس بما يتفق مع معيار رقم (15) IFRS.

#### المصادر

#### أولاً. المصادر العربية:

١. الحيدري، هيام نعمت محمود، ٢٠١٣، برنامج تدقيق مقترح لعقود المقاولات قبل التنفيذ بحث تطبيقي في عينة من عقود وزارة الكهرباء، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ص ٥٤.
٢. الكعبي، نوال صبيح، تحديد الكلفة المعيارية لعقود المقاولات دراسة تطبيقية في شركة الفاو لتنفيذ مشاريع الري، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ص ٤٥.
٣. طلحة، حميد داود، ٢٠١٣، عقد المحاسبة بين النظرية والتطبيق، دار اليزوري العلمي، الأردن، مجلة الكوت للعلوم الإدارية/ISSN: 1999-558x/العدد: ٣١-٢٠١٩.
٤. خزعل، حسن جمال، مشجل هاني حميد، ٢٠١٩، أثر قياس نتائج عقود المقاولات وفق (١٥) IFRS على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية. دراسة تطبيقية في شركة المنصور للمقاولات العامة، ص ٤٣-٥٤.
٥. يحيى، هالة عبد الهادي، (٢٠١٣)، إعادة هندسة وظيفة التدقيق الداخلي لتعزيز فاعلية إطار عمل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المطبق في شركة توزيع المنتجات البترولية، الجهة الغربية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، ص ٥٥.
٦. تامر، سعيد عبد المنعم، اثر معيار الايراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٢)، الجزء (١)، يوليو ٢٠١٥.

#### ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Kasztelnik, K., (2015), The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standard, Accounting and Finance Research, Vol. 4, No. 3, pp. 88-98.
2. BDO, (2014), IFRS in Practice- IFRS 15 Revenue from Contract with Customers, pp. 1-55. Available at: <http://www.bdo.global/.../IFRS-in-practice-IFRS15->.
3. The International Accounting Standards Board (ISAB, International Accounting Standard No.11.
4. Calderón, S. D., 2017, Selection of contract type in construction contracts: Lump-Sum, Target-cost and Cost-plus contracts. Master Thesis, Blekinge Institute of Technology, School of Management.
5. Godwin, W., 2013, International construction contracts: A handbook. John Wiley & Sons.
6. Murdoch, J & Hughes, W., 2000, Construction contracts: law and management. Spon Press.
7. Jonick, C., & Benson, D., 2018, The New Accounting Standard for Revenue Recognition: Do Implementation Issues Differ for Fortune 500 Companies?. Journal of Corporate Accounting & Finance, 29 (2), 22-33.

8. Youell, N., 2016, New Revenue Recognition Guidelines: There's Work to Be Done. Journal of Corporate Accounting & Finance, 28 (1), 32-41.
9. Ciesielski, J. T., & Weirich, T. R., 2015, Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors. Journal of Corporate Accounting & Finance, 26 (3), 31-39.
10. Khamis, A. M., 2016, Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt. Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis, 3 (2), 1-18.
11. Munter, P., 2016, The new revenue recognition standard: Implications for healthcare companies. Management Accounting Quarterly, 17 (2), 30-39.
12. Shashikant Choubey, IFRS 15 in Telecommunication industry, The Management Accountant, Volume 51, Issue 2, May 2016.
13. Benavides, L., 2015, Flattening the Revenue Recognition Standard. This paper is submitted in partial fulfillment of the requirements for Advanced Auditing, BUS5423. Graduate School of Management Texas Woman's University.

### ملحق استثمار الاستبيان

جامعة الموصل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة المالية وتدقيق الحسابات

م/ استثمار استبانة

الأستاذ الفاضل

المحاسب الكريم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

يهدىكم الباحثين اطيب التحيات راجين التفضل بالإجابة عن فقرات الاستبانة، وهي تتعلق بالبحث الموسوم "فاعلية قياس نتائج نشاط عقود الانشاء على وفق IFRS (15) على القوائم المالية في شركات المقاولات العراقية" دراسة تحليلية، التي اقترحناها للوقوف على الأسباب، يرجى من حضراتكم الإجابة عليها بدقة واقتراح التوصيات المناسبة بشأنها، ان تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي، ويساعد في إمكانية الاعتماد على النتائج من خلال مجموعة من الأسئلة التي سوف تعرض على حضراتكم، وحتى نكون واضحين في هذه التجربة واستخدامها بشفافية نتوسم فيكم الاهتمام والاجابة بعناية، تقبلوا فائق الاحترام والتقدير .

ان محاور وفقرات استثمار الاستبانة متعلقة بثلاث محاور:

١. يسهم تطبيق معيار 15 من (IFRS) في شركات المقاولات في تحقيق فاعلية القياس المحاسبي.
  ٢. يسهم تطبيق معيار 15 من (IFRS) في شركات المقاولات في تحقيق وظيفة الرقابة على الأداء وتحمل الإدارة مسؤوليتها بشكل أكبر.
  ٣. يسهم تطبيق معيار 15 (IFRS) في شركات المقاولات في زيادة ثقة المستثمرين.
- محور المعلومات العامة:** يرجى وضع علامة (✓) في الحقل الذي تختاره:  
أعضاء الهيئة الإدارية والمحاسبية والمهنيين:

١. المؤهل العلمي: دكتوراه (10)، ماجستير (30)، بكالوريوس (130)، محاسب قانوني (10)، دبلوم (5)، أخرى (15).
  ٢. سنوات الخبرة: (خمس سنوات فما دون (30)، (6-10 سنة) (80) (11-15 سنة) (50)، (16 سنة فأكثر) (40).
  ٣. حسب التخصص: محاسبة (95) علوم مالية ومصرفية (50) اقتصاد (33) تخصصات أخرى (22)
  ٤. المسمى الوظيفي: مستثمر حر (100) تاجر وممارس الاستثمار بالأسهم (54) موظف وممارس الاستثمار بالأسهم (46)
- المحور الأول:** ان تطبيق معيار IFRS 15 على شركات المقاولات يسهم في تحقيق فاعلية القياس المحاسبي.

| ت | البيان                                                                | موافق | محايد | غير موافق |
|---|-----------------------------------------------------------------------|-------|-------|-----------|
| ١ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم في تحقيق فاعلية للأداء المحاسبي.             |       |       |           |
| ٢ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم في فاعلية القياس للأداء المحاسبي.            |       |       |           |
| ٣ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم في توحيد طرق القياس في قطاع المقاولات.       |       |       |           |
| ٤ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم في تحقيق مرونة في طرق القياس المحاسبي.       |       |       |           |
| ٥ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم في خفض تكلفه القياس المحاسبي.                |       |       |           |
| ٦ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم في تقليل حالات التعديل لطرق القياس المحاسبي. |       |       |           |
| ٧ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم في رفع كفاءة افراد الادارة المالية.          |       |       |           |

**المحور الثاني:** ان تطبيق المعيار IFRS15 في شركات المقاولات يحقق وظيفة الرقابة على الاداء وتتحمل الادارة مسؤوليتها بدرجة اكبر.

| ت | البيان                                                                                                                     | موافق | محايد | غير موافق |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|-----------|
| ١ | تطبيق معيار IFRS 15 يساعد في الرقابة على الاداء التشغيلي.                                                                  |       |       |           |
| ٢ | تطبيق معيار IFRS 15 يساعد الإدارة بتحمل مسؤوليتها بدرجة أكبر.                                                              |       |       |           |
| ٣ | يوفر المعيار اطارا متكاملًا لعمليات التحقق والرقابة لتخصيص سعر العمليات على التزامات الاداء للحد من المقررات الغير مناسبة. |       |       |           |
| ٤ | يوفر المعيار منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في القوائم المالية.                                                              |       |       |           |

**المحور الثالث:** إن تطبيق معيار IFRS 15 على شركات المقاولات يسهم في زيادة ثقته المستثمرين.

| ت | البيان                                                                   | موافق | محايد | غير موافق |
|---|--------------------------------------------------------------------------|-------|-------|-----------|
| ١ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم في تقليل المخاطر المحتملة.                      |       |       |           |
| ٢ | تطبيق المعيار IFRS 15 يسهم في وضع اطار متكامل لمتطلبات الإفصاح.          |       |       |           |
| ٣ | تطبيق المعيار IFRS15 يسهم الى فهم طبيعة وتوقيت الايراد.                  |       |       |           |
| ٤ | تطبيق معيار IFRS 15 يسهم الى تحسين الافصاح عن القوائم المالية.           |       |       |           |
| ٥ | ان تطبيق المعيار IFRS 15 يودي الى زيادة ثقة المستثمرين وجذب استثماراتهم. |       |       |           |