مجلة البحوث المحاسبية

https://com.tanta.edu.eg/abj-journals.aspx

دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15)

"دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في البورصة المصرية"

السادة: [a]شريهان مجاهد حامد مجاهد

[a]مدثر طه السيد أبو الخير

[a]مدحت نجيب خلة الجندي

[a]قسم المحاسبة والمراجعة، بكلية التجارة، جامعة طنطا،مصر

تاريخ النشر الالكتروني: سبتمبر- 2024

للتأصيل المرجعي: مجاهد ، شريهان مجاهد حامد.ابو الخير،مدثر طه السيد.الجندي، مدحت نجيب.**دوافع التطبيق المبكر (IFRS 15) لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء"دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في البورصة المصرية"** ، **مجلة البحوث المحاسبية** ، المجلد 11 (3)،

المعرف الرقمي: abj.2024.375939/10.21608

للتواصل مع المؤلف: Sherhan.megahed6573@commerce.tanta.edu.eg

دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS 15)

"دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في البورصة المصرية"

شريهان مجاهد حامد مجاهد

مدثر طه السيد أبو الخير

مدحت نجيب الجندي

معيدة، بقسم المحاسبة والمراجعة، بكلية التجارة، جامعة طنطا، مصر

أستاذ، بقسم المحاسبة المراجعة، بكلية التجارة، جامعة طنطا، مصر

مدرس، بقسم المحاسبة والمراجعة، بكلية التجارة، جامعة طنطا، مصر

تاريخ المقال

تم استلامه في8 يوليو 2024، وتم قبوله في9 اغسطس 2024، هو متاح على الإنترنت سبتمبر2024

ملخص البحث

الهدف: التعرف على دوافع الشركات نحو التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

المنهجية: استخدمت الباحثة المنهج الإيجابي وذلك لتحليل المشكلة، موضحه أسبابها والتنبؤ بسلوك الظاهرة في المستقبل. حيث تم التطبيق على عينة مكونة من 83 شركة مساهمة مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من عام 2019 حتى عام 2020 حيث أنها الفترة التامة للتطبيق المبكر.

النتائج: توصلت الباحثة إلى أن عقود المديونية لها تأثير إيجابي معنوي على التطبيق المبكر للشركات لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15)، وحوافز الإدارة ولها تأثير إيجابي معنوي على التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15)، والتعقد وله تأثير إيجابي معنوي على التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15). وبالنسبة لمكاتب المراجعة كأحد المتغيرات الرقابية كان تأثيرها سلبي، أما حجم الشركة وعمر الشركة فكانت نتيجتهم غير معنوية على التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

حدود البحث: اقتصرت الدراسة على دراسة دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

الإضافة: ساهمت هذه الدراسة في معرفة دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء من خلال دوافع إدارة الربح (حوافز الإدارة وعقود المديونية) ودوافع تعقد التقارير المالية (عدد الإيضاحات في التقارير المالية). وتعتبر هذه الدراسة الأولى في مصر على حد علم الباحثة التي تناولت عقود المديونية وحوافز الإدارة والتعقد كدوافع للتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15).

الكلمات المفتاحية: التطبيق المبكر؛ IFRS15 ؛ الإيراد ؛ عقود المديونية ؛حوافز الإدارة ؛ التعقد .

Purpose: To identify the motivations of companies for the early adoption of the revenue from contracts with customers standard (IFRS 15)**.**

Design/ Methodology/Approach: The researcher employed the positive approach to analyze the problem, explain its causes, and predict the behavior of the phenomenon in the future. The study was conducted on a sample of 83 joint-stock companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period from 2019 to 2020, which is the complete period for early adoption.

Findings: The researcher found that debt contracts have a significant positive impact on the early adoption of IFRS 15 by companies. Management incentives also have a significant positive impact on the early adoption of IFRS 15. Additionally, complexity has a significant positive impact on the early adoption of IFRS 15. As for auditing firms, their impact was negative. However, company size and company age had no significant impact on the early adoption of IFRS 15.

Research Limitations: The study was limited to examining the motivations for early adoption of IFRS 15 and understanding its impact on financial statements.

Contribution: This study contributed to understanding the motivations behind the early adoption of IFRS 15 by exploring earning management motivations (management incentives and debt contracts) and the motivations for financial reporting complexity (number of disclosures in financial reports). The researcher believes this is the first study in Egypt to address debt contracts, management incentives, and complexity as motivations for the early adoption of the revenue from contracts with customers standard (IFRS 15).

Keywords: Early adoption؛ management incentives؛ debt contracts؛ complexity؛ revenue IFRS 15.

1. مقدمة

تعد معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards مدخلاً رئيسياً لعولمة المحاسبة، لذا تسعى العديد من دول العالم لتبني هذه المعايير. تلعب هذه المعايير دوراً مهماً في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لدعم قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين وأصحاب المصالح(Bala 2013) .وتعتبر معلومات القوائم المالية، وخاصة قائمة الدخل المتعلقة بالإيرادات، من أهم المعلومات التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في تقييم أداء المنشأة .لقد حظيت معايير الإيراد باهتمام بالغ من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). حيث قام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار المعيار الدولي 18 (IAS 18): "الإيراد" والمعيار الدولي 11 (IAS 11): "عقود الإنشاءات". كما أصدرت لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية (IFRIC) العديد من التفسيرات المتعلقة بالمعيار الدولي للإيراد (Benavides 2015)

وعلى الرغم من هذا الاهتمام، فإن متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعيارين الدوليين IAS 18 و IAS 11 تتضمن إرشادات محدودة عن الإيرادات، مما يدفع بعض المنشآت إلى استكمال هذه الإرشادات المحدودة من خلال التطبيق الاختياري لمبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها (GAAP). إلا أن متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها غالباً ما تكون غير كافية، حيث ينتج عنها معلومات غير كافية للمستخدمين لفهم إيرادات المنشآت والأحكام والتقديرات التي تقوم بها عند الاعتراف بالإيراد (March 2015). وقد أشار الإطار المفاهيمي للقوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى أن الدخل يتضمن كلاً من الإيرادات والمكاسب. يتمحور الاهتمام الرئيسي فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد حول توقيت الاعتراف به ومقدار الإيراد المعترف به، أي متى يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة ويمكن قياسها بموثوقية (Khersiat 2021).

نتيجة لما سبق، تعاون مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مع مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) لإصدار معيار جديد للتقارير المالية الدولية، وهو IFRS 15 بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء"، الذي يُتوقع أن يحدث ثورة في مجال الاعتراف بالإيراد؛ حيث يُعتبر IFRS 15 حدثاً كبيراً في مجال المعايير الأمريكية والدولية، حيث يساعد على تخفيض الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيرادات الحالية، وتوحيد المعايير الأمريكية والدولية في هذا الخصوص، بالإضافة إلى تقديم إطار أقوى لحل مشكلات الإيرادات من خلال تبسيط إعداد القوائم المالية وتقليل عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة الإمتثال لها (Khamis 2016). وقد حل هذا المعيار محل ستة إصدارات محاسبية هي:

1. المعيار IAS 11 المتعلق بعقود الإنشاء.

2. المعيار IAS 18 المتعلق بالإيرادات.

3. التفسير IFRIC 13 المتعلق ببرامج ولاء العملاء.

4. التفسير IFRIC 15 المتعلق بترتيبات بناء العقارات.

5. التفسير IFRIC 18 المتعلق بتحويل الأصول للعملاء.

6. التفسير SIC 31 المتعلق بالإيراد (عمليات المبادلة المتعلقة بخدمات الإعلان) (WILEY 2021)

حدد معيار IFRS 15 خمس خطوات لتطبيق متطلبات المعيار وهي: (1) تحديد العقد أو العقود مع العملاء، (2) تحديد تعهدات الأداء المستقبلية في العقد، (3) تحديد سعر المعاملة، (4) توزيع سعر المعاملة على تعهدات الأداء المستقبلية، (5) الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بكل تعهد أو على مدار فترة أداء التعهد. بالإضافة إلى ذلك، تم توسيع نطاق المعيار ليشمل حالات كثيرة تتعلق بالإيراد لم تكن مشمولة في المعيارين IAS 11 و18 IAS. يطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء باستثناء عقود الإيجار والتأمين والأدوات المالية والتبادلات غير النقدية، حيث توجد معايير خاصة بها.

تم تحديد تاريخ سريان المعيار الجديد ليبدأ في 1 يناير 2017، لكن مجلس معايير المحاسبة الدولية قرر تأجيل بدء سريان المعيار ليبدأ اعتباراً من 1 يناير 2018، مع تشجيع التطبيق المبكر. ومع ذلك، عند التطبيق على القوائم المالية للشركات المدرجة في البورصة المصرية، أعلنت هيئة الرقابة المالية عن تأجيل تطبيق ثلاثة معايير محاسبية مصرية مستحدثة للعام المالي المقرر أن يبدأ في الأول من يناير 2021، مع السماح بالتطبيق المبكر. جاء ذلك بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1871، الذي صدر مؤخراً بتأجيل تطبيق معايير المحاسبة المصرية أرقام (47)، (48)، (49) على القوائم المالية والتي كان من المقرر صدورها خلال عام 2020. وقد أعاق تطبيقها الآثار المصاحبة لجائحة فيروس كورونا المستجد. يُعتبر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) هو المعيار رقم 48 من المعايير المصرية المضافة حديثاً (Deloitte 2021; WILEY 2021).

بالإضافة إلى ذلك، يشير تيار متزايد من الدراسات إلى أن المعايير المحاسبية أصبحت أكثر تعقدا مع مرور الوقت، خاصة بسبب المراجعات والتعديلات المستمرة (Morais 2020). يرتبط ذلك بزيادة التكاليف بسبب تعقد تنفيذ ومراجعة القواعد الجديدة والمنقحة أو المعدلة (Pawsey 2017). يلعب مستوى استعداد الشركات في مرحلة ما قبل التطبيق المبكر دورًا مهمًا في فهم قدرتهم على مواجهة التكاليف المتزايدة المستحقة للتغيرات في المعايير المحاسبية والاعتراف بها والتأثير المحتمل للقواعد الجديدة(Callao and Jarne 2010).

إن التعاقدات الخاصة بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15)، جزء من التعاقدات المالية التي تدخل فيها المنشأة؛ حيث أن التعاقدات المالية تُعتبر من أقدم الدوافع التي تؤثر في ممارسات إعداد التقارير المالية في أي بيئة اقتصادية (أبو الخير 2008). وإن التعاقدات جزء من نظرية التعاقد التي تعتبر من النظريات التي تفسر دوافع إدارة الربح (Ronen and Yaari 2008)،وإن التطبيق المبكر لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS توضح علاقتها أيضاً بإدارة الربح(Capkun, Collins, and Jeanjean 2016b) ؛ إن من أسباب التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (إدارة الربح)؛كما أوضحت (Scofield and Rao 2019)؛ لذلك أولى دوافع التطبيق المبكر (دوافع إدارة الربح(Capkun, Collins, and Jeanjean 2016b) ، إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية له علاقة بتعقد التقارير المالية(Mande 2014) IFRS (The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) 2009)، وأيضاً له علاقه بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15)(Abdullah and Hussein 2023). فكان الدافع الثاني دافع تعقد التقارير المالية.

2.الإطار النظري

لمعرفة دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) سنتناول مقدمة بسيطة تستند إلى نظرية المحاسبة الإيجابيةPositive accounting theory؛ حيث أنها قُدمت لتفسير سبب اتخاذ الشركات لبعض الإجراءات المحاسبية. يجب على هذه النظرية أن تكون قادرة على توضيح الخيارات الفعلية لمعايير المحاسبة. ذكر(Watts and Zimmerman 1990) أن نظرية المحاسبة الإيجابية بدأت من خلال استكشاف العوامل التي تؤثر على مواقف الإدارة بشأن المعايير المحاسبية، والتي بدورها تؤثر على القوائم المالية للشركة. تشمل هذه العوامل الضرائب والتنظيم وخطط تعويضات الإدارة وتكاليف مسك الدفاتر والتكاليف السياسية، وتتم دمجها في نموذج يتنبأ بأن الشركات الكبيرة التي تعاني من انخفاض الأرباح بسبب تغير معايير المحاسبة تفضل التغيير. أصبحت هذه النظرية معروفة باسم نظرية المحاسبة الإيجابية.

(Boland and Gordon 1992)(Demski 1988)تشمل نظرية المحاسبة الإيجابية فرضيتين رئيسيتين، وهي فرضية عقود المديونية: يميل مديرو الشركات إلى اختيار الإجراءات المحاسبية التي تزيد الأرباح المبلغ عنها عندما تقترب الشركة من انتهاك شروط اتفاقية الدين، فرضية حوافز الإدارة: حيث يميل مديرو الشركات الذين لديهم خطط مكافآت إلى اختيار الإجراءات المحاسبية التي تُظهر زيادة في الأرباح المبلغ عنها من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية. الهدف هو زيادة مكافآتهم من خلال الإبلاغ عن أعلى دخل صافٍ ممكن في الفترة الحالية.

تهتم نظرية المحاسبة الإيجابية بالتنبؤ باختيارات السياسات المحاسبية من قبل مديري الشركات وكيفية استجابة المديرين لمعايير المحاسبة الجديدة المقترحة. يشير مصطلح "إيجابي" إلى النظرية التي تحاول تقديم تنبؤات دقيقة لأحداث العالم الحقيقي .(Scott, 2003) طور (Watts and Zimmerman 1990)نظرية إيجابية لتحديد معايير المحاسبة، باحثين في العوامل التي تؤثر على موقف الإدارة تجاه معايير المحاسبة، بما في ذلك عقود المديونية،

خطط تعويضات الإدارة، التنظيم، التكاليف السياسية، الضرائب، وإنتاج المعلومات. جادلوا بأن الأفراد يتصرفون لتعظيم منفعتهم الخاصة، وأن جماعات الضغط الإدارية على معايير المحاسبة تعتمد على مصالحهم الذاتية.

وفقا ل (Milne 2002)، تختلف المحاسبة الإيجابية كثيرًا عن منهج التحفظ المحاسبي الذي يتطلب قدرا أقل من إمكانية التحقق للاعتراف بالخسائر بينما تتطلب درجة عالية جدا من إمكانية التحقق للاعتراف بالمكاسب. تعتبر نظرية المحاسبة الإيجابية أن الدور الأساسي للمحاسبة هو تقييم الشركة، مما يشير إلى أنها تفضل منظور الكفاءة الذي يؤكد على كيفية اختيار المديرين لأساليب المحاسبة التي تظهر تمثيلا حقيقيا لأداء الشركة.

أكد(Shil 2014) أن إدارة أو تسوية الأرباح، عقود المديونية، التكاليف السياسية، هيكل رأس المال، مدفوعات الحوافز، هي عوامل إضافية تؤثر على تفضيل الشركات لطرق محاسبة معينة. الشركات الكبيرة، ذات الهيكل الرأسمالي المعقد أو التي تدفع حوافز تعتمد على الدخل، قد تسعى لتبني سياسات محاسبية تحسن من صافي الدخل وتجنب الانتهاكات الفنية، التدقيق التنظيمي، أو تقديم انطباعات خاطئة عن الأداء المالي.

3. الدراسات السابقة

لقد تعددت الدراسات التي تناولت معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15). من حيث الأسباب، والأهداف، والنتائج. إن هدف هذه الدراسة مختلف عن الدراسات السابقة التي تمت في مصر؛ حيث هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي لدراسة الدوافع التي تجعل شركات تقوم بالتطبيق المبكر للمعيار، وشركات أخرى تنتظر للتطبيق الإجباري.

ولقد كانت الدراسات السابقة تدور في إطار أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء أو أثر التطبيق المبكر، ولكن الدراسة الحالية تدور حول أسباب التطبيق المبكر ودوافعه والذي لم يتم تناوله على حد علم الباحثة إلا من خلال دراستين خارج مصر(Scofield and Rao 2019) هذه الدراسة تناولت دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء ،أما هذه الدراسة تناولت دوافع التطبيق المبكر لمعايير التقارير المالية الدولية (Capkun)؛ and Jeanjean 2016a؛Collins ،وكان محور اهتمامهم يدور حول ظاهرة إدارة الربح ،ودراسة داخل مصر تدور حول حوكمة الشركات(AL– ADWEY&DIAB2023) . وهذا ما سيتم توضيحه من خلال تقسيم الدراسات السابقة لمجموعتين كالتالي:

المجموعة الأولى: الدراسات المتعلقة بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

المجموعة الثانية: الدراسات المتعلقة بدوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

1/3 المجموعة الأولى: الدراسات المتعلقة بأثر التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

1. دراسة الرشيدي (2016)

هدفت إلى فحص تأثير معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) في شركات المقاولات المصرية المسجلة. قامت الدراسة بتحليل وفحص الإصدارات الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والمحلية، بالإضافة إلى الدراسات

الأكاديمية والأبحاث ذات الصلة. وأيضاً دراسة تأثير تطبيق معيار IFRS 15 على القوائم والتقارير المالية لمجموعة من الشركات المسجلة التي اختارت التطبيق المبكر لهذا المعيار. تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لتحليل البيانات خلال الفترة من 2015 إلى 2018، حيث شملت المتغيرات التابعة الإيرادات، والمدينين، والأصول الثابتة.

توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معيار الاعتراف بالإيراد الجديد سيفرض على الشركات اتباع نهج جديد للاعتراف بالإيراد يتضمن مصطلحات جديدة لم تكن موجودة سابقاً، ويتكون من خمس خطوات يجب أن تتبعها الشركات. وسيكون تأثيره بشكل كبير على النتائج المالية لهذه الشركات، خاصة الإيرادات التي تعد أكبر ومن أهم البنود في القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك، سيترتب على تطبيقه زيادة كبيرة في الإفصاح والشفافية.

2. دراسة (Trabelsi 2018)

هدفت إلى معرفة هل التطبيق المبكر لمعيار التقرير المالي الدولي رقم 15 سيكون أثره إيجابياً على جودة المعلومات المحاسبية مقاسة بالأرباح وحقوق الملكية أم سلبياُ وقد تم استخدام الإحصاء الوصفي عن عام 2015 اي بعد تاريخ إصدار المعيار في دبي وكانت المتغيرات التابعة المعلومات المحاسبية وقد تم قياسها عن طريق الإيرادات ومجمل الربح وصافي الربح والربح لكل سهم ويستند الاعتراف بالإيرادات وقياسها وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي رقم 15 إلى تطبيق نموذج من خمس خطوات. في معظم الحالات ينطبق النموذج على جميع الوحدات بغض النظر عن صناعتها ويتطلب من الشركات تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 لفترات التي تبدأ في يناير 2018 أو بعده مع السماح بالتطبيق المبكر. توصلت الدراسة إلى أن التطبيق المبكر لمعيار التقرير المالي الدولي رقم 15 له تأثير إيجابي كبير على الأرباح وحقوق المساهمين لجميع الشركات التي تم تحليلها في الدراسة والمعيار الجديد له تأثير إيجابي مزدوج: يمكن الاعتراف بالإيرادات مع مرور الوقت وليس في وقت محدد في جميع العقود تقريباً مع العملاء.

3. دراسة (Coetsee, Mohammadali-Haji, and van Wyk 2022)

هدفت إلى تقييم التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء15 IFRS)) وتأثيره على الملاءمة والدقة وفائدة اتخاذ القرار لممارسات الإفصاح عن الإيرادات في جنوب أفريقيا. تم تقييم فائدة القرار من خلال مراجعة طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم التأكد من معلومات إثبات الإيرادات، وذلك من خلال تحليل الإفصاح المالي لمجموعة مختارة من الشركات المدرجة في جنوب أفريقيا.

تشير النتائج إلى ما يلي :أولاً، هناك عدم توافق بين معلومات معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) في القوائم المالية السنوية، حيث تم تحديد القوائم المالية المرحلية في السنة الأولى من تطبيق معيار الإيراد من

العقود مع العملاء(IFRS 15) . وتوضح النتائج أن بعض الوحدات بحاجة إلى البدء في عملية تطبيق معيار جديد للاعتراف بالإيراد مبكرًا. ثانيًا، الإفصاح غير الكافي، لا سيما فيما يتعلق بعدم التأكد من الاعتراف بالإيرادات، قد يؤدي إلى إضرار بفائدة القرار المستند إلى معلومات الإيرادات.

2/3 المجموعة الثانية: الدراسات المتعلقة بدوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15)

لم تجد الباحثة في هذا المجموعة دراسات توضح بشكل صريح ما هي دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) فهنا تعتبر الفجوة البحثية لهذه الدراسة؛ فيما عدا دراستين على حد علم الباحثة. فلجأت الباحثة لمعرفة دوافع التطبيق المبكر لمعايير التقارير المالية الدولية بشكل عام أولاً ثم معيار الإيراد من العقود مع العملاء بشكل خاص.

1. دراسة (Blom 2009)

هدفت إلى معرفة ما إذا كان التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يرتبط بمستوى منخفض من إدارة الأرباح. تعتمد هذه الدراسة على مستوى إدارة الأرباح كمؤشر لجودة الأرباح وجودة القوائم المالية. وتقوم بالتحقيق فيما إذا كانت الشركات الأوروبية المدرجة التي طبقت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنخرط في إدارة أرباح أقل مما كانت عليه قبل التطبيق الإلزامي، مع التحكم في العوامل الأخرى التي قد تؤثر على إدارة الأرباح. تشمل العينة 4069 ملاحظة سنوية تغطي الفترة من 2000 إلى 2006، تشمل ست دول أوروبية وثلاث صناعات مختلفة. تظهر النتائج انخفاضًا كبيرًا في استخدام الاستحقاقات التقديرية بعد تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بما كان عليه قبل ذلك. ومع ذلك، بعد التحكم في العوامل المختلفة التي تؤثر على إدارة الأرباح، يتضح أن هذا الانخفاض في مستوى الاستحقاقات التقديرية لا يمكن نسبته مباشرة إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. بل إن الانخفاض يعكس اتجاهًا تنازليًا عامًا في مستوى الاستحقاقات التقديرية مع مرور الوقت، ويبدو أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترتبط إيجابيًا بمستوى الاستحقاقات التقديرية. تساهم هذه النتائج في النقاش الدائر حول ما إذا كان مجلس معايير المحاسبة الدولية قد نجح في تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية. وتشير إلى أن الشركات الأوروبية التي اعتمدت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل إلزامي لا يمكن ربطها بمستوى أدنى من إدارة الأرباح.

2. دراسة (Capkun, Collins, and Jeanjean 2016a)

تشير إلى وجود أدلة متضاربة حول تأثير التحول إلى معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح. يُعزى التفسير السائد لهذه النتائج المتضاربة إلى مفهوم الاختيار الذاتي. فقد كانت الشركات التي اعتمدت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في وقت مبكر تسعى إلى زيادة شفافية تقاريرها لجذب رأس المال الخارجي. أما الشركات التي انتظرت حتى أصبح اعتماد المعايير إلزاميًا في بلدان الاتحاد الأوروبي، فلم تكن لديها نفس الحوافز لزيادة الشفافية، مما أدى إلى زيادة في إدارة الأرباح بعد اعتماد المعايير الدولية. تم التأكيد على أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي دخلت حيز التنفيذ في عام 2005 توفر مرونة أكبر في الاختيارات المحاسبية، وذلك بسبب المعايير الغامضة والخيارات العلنية والسرية والتقديرات الذاتية. هذه المرونة الأكبر، بالإضافة إلى عدم وجود توجيهات واضحة حول كيفية تنفيذ هذه المعايير الجديدة، أدى إلى زيادة في إدارة الأرباح. ووفقًا لهذا الرأي، نلاحظ زيادة في إدارة الأرباح مما قبل عام 2005 إلى ما بعده، سواء بالنسبة للشركات في البلدان التي سمحت بتبني المعايير الدولية في وقت مبكر أو التي لم تسمح بذلك. ولم نجد أي دليل على تغييرات في الحوافز يمكن أن تفسر هذه النتائج.

3. دراسة (Scofield and Rao 2019)

هدفت إلى معرفة كيف تتخذ الشركات قرارات بشأن متى وكيف يتم الانتقال إلى المتطلبات المحاسبية الصادرة حديثًا؟ توفر نافذة السنتين لتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء فرصة لمراقبة الشركات، باستخدام ملاحظات قوائمها المالية من عام 2014 إلى عام 2017، من أجل تزويد المستثمرين بمعلومات حول التغييرات في طرق الاعتراف بالإيراد. ومن بين 1500 شركة ستاندرد آند بورز، تم تحديد عشر شركات فقط على أنها من أوائل الشركات التي قامت بالتطبيق المبكر، مما يجعل هذه الدراسة استكشافًا عميقًا لمسارات التحول التي اختارتها هذه الشركات العشر غير العادية، بدلاً من المقارنة الإحصائية بين الشركات التي تبنّت هذه الشركات في وقت مبكر مقابل الشركات المتأخرة. ومن خلال فحص هذه الشركات العشر، يمكن لهذه الدراسة تحديد دليل على الدوافع التي وثقتها الدراسات المحاسبية في دراسة قرارات التطبيق المبكر الأخرى وكانت تتعلق ب النظريات الأكثر شيوعًا للتطبيق المبكر المقترحة في الدراسات المحاسبية هي كما يلي إدارة الأرباح، إدارة المركز المالي، الشفافية، معالجة المعلومات.

4. دراسة (Quagli, Roncagliolo, and D'Alauro 2021)

حيث تقدم هذه الدراسة الاستكشافية دليلاً على مدى استعداد الشركات الأوروبية لتبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 من خلال تحليل المعلومات حول التأثير المتوقع الذي تم الإفصاح عنه في مرحلة ما قبل التطبيق. ولتحقيق هذا الهدف، يجمع التحليل الشركات وذلك لتشابه محتوى المعلومات المفصح عنها في قوائمهم

المالية لعام 2017؛ من خلال تطبيق الانحدار اللوجستي الترتيبي. تشير النتائج إلى أن العديد من العوامل على مستوى المؤسسة تؤثر على الإفصاحات حول التأثير المتوقع المقدم في مرحلة ما قبل التطبيق. تؤكد النتائج أن الربحية وحجم الشركة هما محددان مهمان لجودة خدمة الإفصاح عن التأثير المتوقع. بالإضافة إلى ذلك، يتم قياس مدى تعقد الأعمال بعدد قطاعات الأعمال المرتبطة بإفصاحات أفضل في مرحلة ما قبل التطبيق.

5. دراسة (Aladwey&diab 2023)

هدفت إلى اختبار العوامل والمحددات للتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) خاصة الحوكمة وخصائص مجلس الإدارة في السوق النامي سوق البورصة المصرية. هذه الدراسة اختبرت الاختلاف في تأثير المعيار على حسابات القوائم المالية بين التطبيق المبكر والتطبيق غير المبكر بالتطبيق على سوق البورصة المصرية من خلال مؤشر EGX100 هذه الدراسة استخدمت 79 شركة للفترة من 2019 ل 2020 باستخدام الانحدار اللوجستي واختبار t. ومن خلال فحص آليات الحوكمة، توصلت الدراسة إلى أن عدد أعضاء مجلس الإدارة يتأثر سلبيا بالتطبيق المبكر للمعيار ولكن المديرين النساء يتأثرن إيجابياً بالتطبيق المبكر للمعيار في مصر. أما طبقا لتأثير الخصائص الوصفية للشركات، توصلت إلى أن عمر الشركة وحجم الشركة والمديونية آثار إيجابية كبيرة على التطبيق المبكر للمعيار الدولي للتقارير المالية 15. على النقيض من ذلك، فإن الربحية وجودة المراجعة لها تأثير ضئيل على التطبيق المبكر أخيرًا، تم إيجاد فرقًا كبيرًا في الربحية بين الشركات التي تطبق تطبيقاُ مبكرًا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 مقارنة بغير المطبقين.

6. دراسة (Abdullah and Hussein 2023)

يهدف البحث إلى بيان الدور المعدل لمعيارIFRS15)) في علاقة جودة الأرباح مع تعقيد التقارير المالية في القطاع المصرفي العراقي. شملت عينة البحث التقارير المالية لبعض البنوك المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث تم تحليل بيانات 15 بنكًا خلال الفترة من عام 2011 إلى عام 2021، بمجموع 165 مشاهدة. استخدم الباحثون تدابير لتقييم جودة الأرباح، مثل جودة الاستحقاقات والتحفظ المحاسبي بناءً على نسبة القيمة السوقية للأسهم إلى القيمة الدفترية. تم قياس تعقيد التقارير المالية من خلال حجم الإفصاح، بينما تم قياس تطبيق معيار التقارير المالية الدوليIFRS15)) باستخدام 10 مؤشرات كدليل على تطبيق الخطوات الخمس للمعيار. خلصت النتائج إلى وجود علاقة سلبية كبيرة بين جودة الأرباح وتعقيد التقارير المالية، وأن هذه العلاقة تصبح أكثر سلبية مع اعتماد معيار التقارير المالية الدولي رقم 15.

3/3 موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة المتعلقة بهدف الدراسة:-

الفجوة البحثية في المجموعة الثانية المرتبطة بهدف الدراسة. فلم تتناول الدراسات السابقة المرتبطة بالتطبيق المبكر ما الذي يدفع الشركات عند إصدار معيار الإيراد من العقود مع العملاء واستبداله محل معايير سابقة تم إلغائها نحو التطبيق المبكر وما الذي يدفع شركات أخرى للانتظار للتطبيق الإجباري إلا من خلال دراسة خارج مصر (Scofield and Rao 2019) ودراسة داخل مصر (aladwey&diab2023) على حد علم الباحثة؛ فبالنسبة لدراسة (aladwey&diab2023)؛فقد تناولت حوكمة الشركات وخصائص مجلس الإدارة من خلال عدد أعضاء مجلس الإدارة و المديرين النساء..

أما ما تناولته هذه الدراسة توضح دوافع إدارة الربح وعلاقتها بالتطبيق المبكر (Scofield and Rao 2019) فقد أوضحت ان دوافع التطبيق المبكر تشتمل في أربع ظواهر وهما إدارة الربح و إدارة المركز المالي والشفافية ومعالجة المعلومات. ،وإن التطبيق المبكر لمعايير التقارير المالية الدولية توضح علاقتها أيضا بإدارة الربح (Capkun, Collins, and Jeanjean 2016a).ومن هنا كانت أولى دوافع التطبيق المبكر دوافع إدارة الربح ،وقد ذكرت دراسة (Scofield and Rao 2019) أن بالإضافة لإدارة الربح هناك أيضا محددات أخرى للتطبيق المبكر هي إدارة المركز المالي والشفافية ومعالجة المعلومات، ولكن لم تجد الباحثة دراسات تدعم هذه المحددات الأخرى(إدارة المركز المالي والشفافية ومعالجة المعلومات)؛إن تعقد التقارير المالية له علاقة بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية وقد ذكرت دراسة (Abdullah and Hussein 2023) علاقة تعقد التقارير المالية بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15) .

1-بعد الاطلاع على الدراسات السابقة تبين للباحثة أن لا توجد دراسات في مصر على حد علم الباحثة تناولت دوافع إدارة الربح كدوافع للتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15)،ولكن هناك دراسة خارج مصر توضح هذه العلاقة(Scofield and Rao 2019).

2-وأيضاً لا توجد دراسة في مصر على حد علم الباحثة توضح علاقة تعقد التقارير المالية بالتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15)،ولكن هناك دراسة توضح علاقة تطبيق المعيار بتعقد التقارير (Abdullah and Hussein 2023).

4.فروض البحث

إن التعاقدات الخاصة بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15)، جزء من التعاقدات المالية التي تدخل فيها المنشأة؛ حيث أن التعاقدات المالية تُعتبر من أقدم الدوافع التي تؤثر في ممارسات إعداد التقارير المالية في أي

بيئة اقتصادية(أبو الخير 2008). وإن التعاقدات جزء من نظرية التعاقد التي تعتبر من النظريات التي تفسر دوافع إدارة الربح(Ronen and Yaari 2008).

وإن عقود المديونية (الاقتراض) من أهم التعاقدات التي تعتمد عليها الشركات(Nikolaev 2018) وقبل الحصول على أي قرض، قد تكون لدى الشركات دافع لتلاعب الأرباح لتجنب الإبلاغ عن أرباح منخفضة .Kim et al) (2011، حيث يسعون إلى الحصول على تقييم أفضل من المدينين بشأن جدارتهم الائتمانية، مما يمكنهم من الحصول على الديون بتكلفة أقل. بالإضافة إلى ذلك، قد تتلاعب الشركات بالأرباح إلى أسفل لأن الالتزام باتفاقية القرض يعني التزامًا طويل الأجل يتطلب من الشركات تلبية توقعات المدينين مع مرور الوقت. وبالتالي، يكون لدى الشركات دافعًا لتقديم تقارير متحفظة لتخفيف التنازع بين حملة الأسهم والدائنين، مما يساهم في الحفاظ على توقعاتهم على أدنى مستوى ممكن. من ناحية أخرى، قد تتضمن عقود الديون قيودًا على كيفية إبلاغ الإدارة عن الأرباح، مما قد يقيد قدرة الشركات على استخدام إدارة الأرباح قبل الحصول على القرض (Ronen and Yaari 2008).

بناءاً على ما سبق يمكن صياغة الفرض الأول بالشكل التالي:

1/3الفرض الأول: هناك أثر ذو دلالة معنوية إحصائية موجبة لعقود المديونية على التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

قد استقصت العديد من الدراسات (Ronen and Yaari 2008)عقود التعويضات أو الحوافز لفهم دوافع إدارة الأرباح لدى المديرين. أظهرت بعض الدراسات أن مديري الأقسام في شركات عالمية كبيرة يُؤجلون الدخل عندما لا يتحقق هدف الأرباح في برنامج الحوافز الخاص بهم، خصوصاً عندما يكونون مهددين بفقدان الحوافز المتوقعة وفقًا للخطة المحددة. ويرى آخرون أن عقود الحوافز قد تحفز بعض الشركات على إدارة أرباحها لزيادة الحوافز وتحسين الوضع الوظيفي(Cheng and Warfield 2005)، بالإضافة إلى تخفيف الانتهاكات المحتملة لمتطلبات الدين. يمكن صياغة الفرض الثاني بالشكل التالي:

2/3الفرض الثاني: هناك أثر ذو دلالة معنوية إحصائية موجبة لحوافز الإدارة على التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية له علاقة بتعقد التقارير المالية(Mande 2014) (The IFRS Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) 2009)، وأيضاً تعقد التقارير المالية له علاقه بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15)(Abdullah and Hussein 2023). فكان الدافع الثاني دافع تعقد التقارير المالية. وطبقا لما سبق يمكن صياغة الفرض الثالث بالشكل التالي:

3/3 الفرض الثالث: هناك أثر ذو دلالة معنوية إحصائية موجبة لتعقد التقارير المالية على التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15).

4.المنهجية

في إطار الدراسة النظرية لمشكلة البحث، تم استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15). تناولت هذه الدراسات بيئات مختلفة، وكان كل دراسة مرتبطة بالبيئة التي أُجريت فيها، ولذلك لا يمكن تعميم نتائجها إلا على البيئة المحددة التي أُجريت فيها. كما تم استعراض الأساليب الرئيسية المستخدمة في معرفة دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15، متمثلة في أسلوب الانحدار اللوجستي Logistic regression

الهدف الرئيسي من الدراسة التطبيقية هو تحديد دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء مع الفرضيات التي وردت في الإطار النظري، وذلك في سياق الممارسة المصرية. تعتمد الدراسة التطبيقية على تحليل دوافع الشركات لاتخاذ القرارات التي تؤثر على التطبيق المبكر لمعيار المتعلقة بالتقارير المالية المنشورة لعينة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية.

1/4 خطوات الدراسة التطبيقية لتحقيق أهدافها

تتضمن تقسيم دوافع التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء إلى:

- **عقود المديونية** :حيث يتم قياس المديونية باستخدام إجمالي الديون طويلة الأجل وقصيرة الأجل مقسومة على إجمالي الأصول. هذا الإجراء تم استخدامه من قبل العديد من الباحثين مثل (Bushee and Miller 2012).
- **عقود حوافز الإدارة:** متغير وهمي يساوي واحد إذا أقرت الشركة في نظامها الأساسي نظامًا للتحفيز والإثابة للعاملين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين. ويساوي صفر بخلاف ذلك (Jensen and Murphy 1990 & (أبو الخير 2008).
- **دافع تعقد التقارير المالية:**تم استخدام مقياس عدد الإيضاحات في التقارير المالية (Hoitash and Hoitash 2018) كدافع للتطبيق المبكر حيث أشارت الدراسة لوجود علاقة ما بين تعقد التقارير المالية وعدد الإيضاحات في التقارير المالية .

2/4 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المصرية المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية، حيث سيتم اختبار فروض البحث المستمدة من الإطار النظري للدراسة من خلال التقارير المالية لهذه الشركات.

3/4 عينة البحث

تتضمن عينة البحث 83 شركة مساهمة مدرجة في سوق الأوراق المالية المصري. وتم اختيار هذه العينة وفقاً للشروط التالية:

- أن تكون الشركة مدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية.
- أن يكون التطبيق المبكر للمعيار قبل عام 2021.
- أن تتوافر التقارير المالية السنوية عن عامي 2019 و2020.
- أن تتوافر البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي.
- ألا تكون الشركة قد حققت خسائر متكررة، بل يغلب على نتائج أعمالها تحقيق أرباح.

العينة المختارة لدراستنا هي أفضل الشركات المصرية غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية أداءً وفقا لمؤشر EGX100 لمدة عامين من 2019 إلى 2020. ويتكون هذا المؤشر من مكونات كل من EGX30 وEGX70 باستثناء كلا الرقمين. من الشركات المالية والشركات التي لديها بيانات مفقودة أسفرت عن عينة من 83 شركة. منذ أن بدأ التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 للشركات المقيدة في مصر في الأول من يناير 2021، فإن الفترة التي تغطيها دراستنا هي 2019 و2020، أي أن الفترة التي كان فيها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 لا يزال اختياريًا. ولذلك، كما هو مبين في الجدول 1، تنتهي العينة النهائية بملاحظات سنة الشركة.

جدول 1.حجم العينة

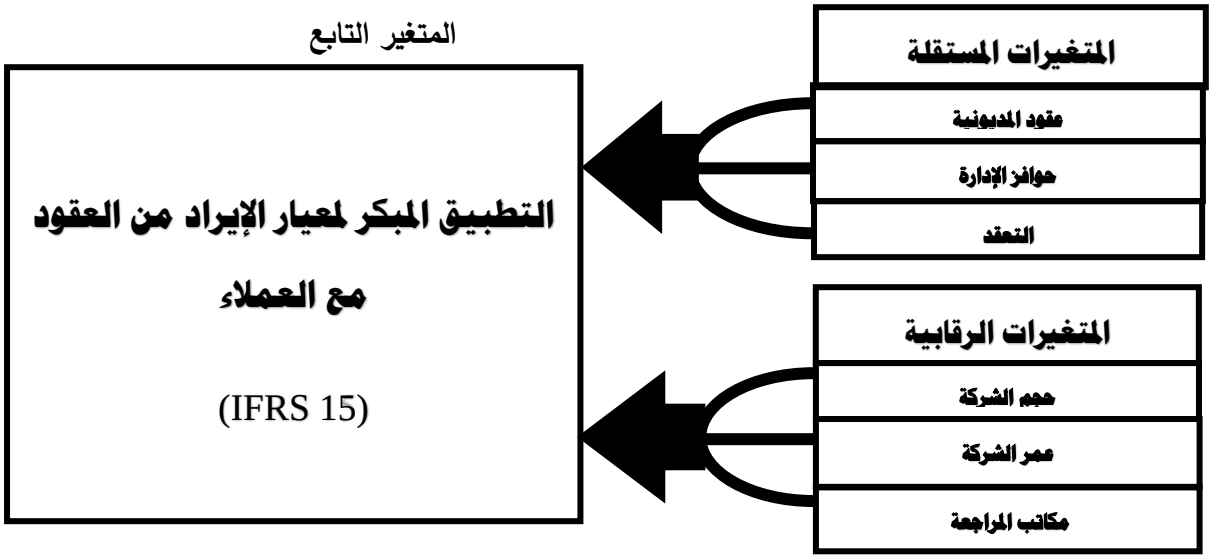
الوصف	2019	2020	المجموع
عدد الشركات المدرجة في مؤشر البورصة المصرية EGX100	103	103	206
مطروحاً منه: الشركات المالية	20	20	40
عدد المشاهدات الخاصة بالشركات للسنة	83	83	166

4/4 قياس المتغيرات

تبحث دراستنا في تأثير دافعي إدارة الربح وتعقد التقارير المالية على قرار الشركات باعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 في وقت مبكر. ويبين الجدول 2 قياس المتغيرات التي تم فحصها. (Ebrahim and Abdel Fattah (2015) and Fuad et al. (2019. ويبين الجدول (2) قياس المتغيرات التي تم دراستها. يتم قياس

المتغير التابع (IFRS 15) كمتغير وهمي يساوي واحدا إذا تبنت الشركة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 مبكرا وصفر بخلاف ذلك ((Scofield and Rao 2019)).

ويمكن عمل شكل توضيحي لنموذج الدراسة كالتالي:



شكل (1): نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثة

المتغيرات المستقلة (عقود المديونية وحوافز الإدارة والتعقد). اولاً: بالنسبة لعقود المديونية يتم قياسها بإجمالي الدين بالنسبة إلى إجمالي الأصول في نهاية العام(Capkun, Collins, and Jeanjean 2016a) وحوافز الإدارة متغير وهمي إذا كانت الشركة تفصح عن إستخدام الحوافز في قائمة المركز المالي في حقوق الملكية تساوي واحد وإذا لم تفصح تساوي صفر(Rashid Khan et al. 2020)). أما بالنسبة لمتغير تعقد التقارير المالية، فإنه يتم قياسه باستخدام عدد الإيضاحات في التقارير المالية ((Hoitash and Hoitash 2018)). كما يتم استخدام ثلاث متغيرات رقابية كما هو موضح في الجدول.

جدول (2): قياس المتغيرات

المتغير		القياس	الدراسات السابقة
المتغير التابع			
IFRS15		متغير وهمي يساوي 1 في حالة أن الشركة طبقت المعيار مبكراً، ويساوي IFRS15 صفر فيما عدا ذلك	Blom (2009)
المتغيرات المستقلة			
دوافع إدارة الربح			
(عقود المديونية (الرافعة)		إجمالي الدين بالنسبة إلى إجمالي الأصول في نهاية العام.	(أبو الخير 2008)

حوافز الإدارة		متغير وهمي يساوي 1 في حالة إن الشركة تفصح عن إستخدام الحوافز في قائمة المركز المالي جانب حقوق الملكية	(Jensen and Murphy 1990)
دافع تعقد التقارير المالية			
تعقد التقارير المالية		عدد الإيضاحات في التقارير المالية	(Abdullah and Hussein 2023)(Hoitash and Hoitash 2018)
المتغيرات الرقابية			
حجم الشركة		اللوغاريتم الطبيعي لصافي المبيعات في نهاية العام.	Lobo and Zhou) 2006)
عمر الشركة		اللوغاريتم الطبيعي لعدد السنوات منذ إنشائها.	Kim؛ Song؛ and Zhang) 2011)
مكاتب المراجعة		متغير وهمي يساوي 1إذا كانت الشركة تقع ضمن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار بخلاف ذلك يساوي صفر	(Boujelben and Kobbi-Fakhfakh 2020)

يتم استخدام مجموعة من الخصائص الخاصة بالشركة كمتغيرات للرقابة على مجموعة البيانات المستخدمة. تم استخدام المقاييس التالية: أولاً: عمر الشركة والذي يعرف على أنه اللوغاريتم الطبيعي لعدد السنوات التي مرت بها الشركة منذ تشغيلها (Soliman et al. 2014). ثانياً: حجم الشركة وهو اللوغاريتم الطبيعي لصافي المبيعات في نهاية العام ((Lobo and Zhou 2006). بالإضافة إلى ذلك، وتماشياً مع الدراسات السابقة، تتحكم الدراسة الحالية في التغيرات من خلال مكاتب المراجعة وهو متغير وهمي يساوي 1إذا كانت الشركة تقع ضمن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار بخلاف ذلك يساوي صفر (Boujelben and Kobbi-Fakhfakh 2020)

5/4 مصادر الحصول على البيانات

تم الاعتماد على عدة مصادر للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية، وهي: القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية التي تتضمنها عينة الدراسة، والتي تم الحصول عليها من المواقع الإلكترونية التي توفر التقارير المالية لهذه الشركات عبر الإنترنت، مثل موقع investing.com، وموقع argaam.com، وموقع البورصة المصرية egx.com.eg بالإضافة إلى التجميع يدويًا من التقارير السنوية للشركات المقيدة في البورصة المصرية والمنشورة على مواقعها الإلكترونية. وقد تم الاعتماد على هذه القوائم المالية للحصول على متغيرات الدراسة. وختاماً، يتم جمع القوائم المالية المتبقية من قاعدة بيانات تومسون رويترز.

6/4 مواصفات النموذج

نظرا لأن المتغير التابع لدي الباحثة هو متغير وهمي مع متغيرات ثنائية التفرع، فإن الانحدار اللوجستي يعتبر مناسبا لبناء النموذج(Hosmer Jr, Lemeshow, and Sturdivant 2013) ونظرا لأن الهدف من هذه الدراسة هو فحص محددات اعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 في وقت مبكر من عدمه، فإن الباحثة تشترط النموذج التالي:

$$IFRS15_{it} = a + b1\ Leverage_{it} + b2\ Management\ Incentives_{it} + b3\ financial\ Reporting\ Complexity_{it} + b5\ Firm\ Age_{it} + b6\ Firm\ Size_{it} + b7\ Big\ Four\ Auditors_{it}$$

حيث أن:

- **i؛t :** تشير إلي الشركة والسنة علي التوالي
- **Leverage:** عقود المديونية
- **Management Incentives:** حوافز الإدارة
- **financial Reports Complexity:** تعقد التقارير المالية
- **Firm Age:** عمر الشركة
- **Firm Size:** حجم الشركة
- **Big Four Auditors:** مكاتب المراجعة

7/3 التحليل الإحصائي والنتائج

يوضح الجدول (3) اعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 حسب القطاعات والسنوات المختلفة خلال الفترة الاختيارية للتطبيق المبكر.

الجدول الفرعي (أ):

- يشير إلى تفاوت كبير في نسب التبني بين القطاعات المدرجة في البورصة المصرية.
- يتمتع قطاع المرافق بأعلى معدل تبني، حيث اختارت نصف الشركات اعتماد المعيار مبكراً.
- حوالي 40% من الشركات في قطاع خدمات الموارد الأساسية اختارت التطبيق المبكر للمعيار.
- لم تقم أي من الشركات في قطاعات خدمات الطاقة والدعم، الرعاية الصحية والأدوية، وسائط تكنولوجيا المعلومات، خدمات الاتصالات، الورق والتغليف، والتجارة والموزعين بتطبيق المعيار خلال الفترة المبكرة.

الجدول الفرعي (ب):

- يوضح أن نسبة الشركات التي اختارت تطبيق المعيار قد تضاعفت تقريباً في السنة الثانية من الفترة الاختيارية.
- بلغت نسبة التبني 19% في عام 2020 مقارنة بـ 9% فقط في عام 2019.

جدول 3:المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 طبقاً للقطاعات والسنوات المختلفة

لجدول الفرعي أ: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 المتعلق بالقطاعات المختلفة						
IFRS15	عدد المشاهدات			النسبة المئوية		
القطاع	لم يطبق	طبق مبكراً	المجموع	لم يطبق	طبق مبكراً	المجموع
الموارد الأساسية	18	12	30	60	40	100
مواد البناء	13	1	14	93	7	100
هندسة المقاولات والتشييد	5	1	6	83	17	100
الخدمات التعليمية	3	1	4	75	25	100
الطاقة وخدمات الدعم	2	0	2	100	0	100
الأغذية والمشروبات والتبغ	10	2	12	83	17	100
الرعاية الصحية والأدوية	8	0	8	100	0	100
خدمات تكنولوجيا المعلومات والإعلام والاتصالات	12	0	12	100	0	100
السلع الصناعية والخدمات والسيارات	5	1	6	83	17	100
الورق والتغليف	2	0	2	100	0	100
العقارات	39	3	42	93	7	100
خدمات الشحن والنقل	4	2	6	67	33	100
النسيج والسلع المعمرة	8	2	10	80	20	100
التجارة والموزعين	4	0	4	100	0	100
السفر والترفيه	4	2	6	67	33	100
المرافق	1	1	2	50	50	100
المجموع	138	28	166	83. 13	16. 87	100
الجدول الفرعي ب: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 المتعلق بفترة العينة						
IFRS15	عدد المشاهدات			النسبة المئوية		
السنة	لم يطبق	طبق مبكراً	المجموع	لم يطبق	طبق مبكراً	المجموع
2019	74	9	83	89. 16	10. 84	100
2020	64	19	83	77. 1	22. 89	100
المجموع	138	28	166	83. 13	16. 87	100

يقدم الجدول رقم (4) إحصاءات وصفية موجزة لمتغيرات الدراسة. يعرض الجدول الفرعي (أ) متوسط القيم للمتغيرات المستمرة، بالإضافة إلى الانحراف المعياري، والحد الأدنى، والحد الأقصى. على سبيل المثال، يبلغ متوسط الرافعة المالية 4.2 مع انحراف معياري قدره 0.98، وحد أدنى 0 وحد أقصى 127.9. بالنسبة لحوافز الإدارة، فهي تتراوح بين 0 و1 بمتوسط 0.17 وانحراف معياري 0.029. كما أن متوسط عدد الإيضاحات هو 10.51، بانحراف معياري 1.3، ويتراوح بين 0 كحد أدنى و86.36 كحد أقصى. تجدر الإشارة إلى أن هذه الإحصائيات الوصفية تتعلق بالمتغيرات المستقلة في هذه الدراسة.

بالنسبة للمتغيرات الرقابية، يبلغ متوسط حجم الشركة 11.51 بانحراف معياري 0.23، ويتراوح بين 0 و15.829. أما عمر الشركة فيتراوح بين 0 و7.61، بمتوسط 3.42 وانحراف معياري 0.067. وأخيراً، بالنسبة لمكاتب المراجعة، تتراوح القيم بين 0 و1 بمتوسط 0.42 وانحراف معياري 0.038.

أما الجدول الفرعي (ب) فيعرض قيمة المتغير الوهمي، وتكراره، ونسبته المئوية. وتشير النتائج إلى أن 16.87% من الشركات المصرية المدرجة تمتثل طوعياً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15.

جدول 4:الإحصاء الوصفي

الجدول الفرعي أ: ملخص لإحصائيات متغيرات (المستقلة والرقابية) الدراسة					
أكبر قيمة	أقل قيمة	الانحراف المعياري	المتوسط	مجموع المشاهدات	المتغير
متغير مستقل					
127. 9	0	0. 98	4. 2	166	الرافعة
1	0	0. 029	0. 17	166	حوافز الإدارة
86. 36	0	1. 3	10. 51	166	عدد الإيضاحات
متغير رقابي					
15. 829	0	0. 23	11. 51	166	حجم الشركة
7. 61	0	0. 067	3. 42	166	عمر الشركة
1	0	0. 038	0. 42	166	مكاتب المراجعة
الجدول الفرعي ب: ملخص لإحصائيات المتغير الوهمي (التابع) للدراسة					
النسبة المئوية		التكرار	القيمة	مجموع المشاهدات	المتغير
83. 13		138	0	166	IFRS15
16. 87		28	1		

يوضح الجدول 5 نتائج إحصاءات ارتباط بيرسون، والتي تشير إلى عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة، حيث أن معاملات الارتباط لجميع المتغيرات أقل من 0.8 (Bouaziz et al.2020،). كما يُظهر الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع علاقة إيجابية وسلبية بين المتغيرات الرقابية والمتغير التابع. يجدر بالذكر أن معامل ارتباط بيرسون يعكس وجود علاقة خطية بين متغيرين، سواء كانت طردية أو عكسية، لكنه لا يشير إلى السببية أو تأثير أحد المتغيرات على الآخر (Ratner2009،).

جدول 5:مصفوفة ارتباط بيرسون

	IFRS15	الرافعة	حوافز الإدارة	تعقد التقارير المالية	حجم الشركة	عمر الشركة	مكاتب المراجعة
IFRS15	1						
الرافعة	0. 09	1					
حوافز الإدارة	0. 12	-0. 06	1				
تعقد التقارير المالية	0. 17	-0. 01	-0. 03	1			
حجم الشركة	-0. 0002	-0. 09	0. 06	0. 10	1		
عمر الشركة	-0. 09	0. 10	0. 04	0. 16	0. 31	1	
مكاتب المراجعة	-0. 142	-0. 09	-0. 05	-0. 02	0. 21	-0. 09	1

- يوضح الجدول (6) نتائج الانحدار اللوجستي لمحددات قرار الشركات المصرية باعتماد المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 خلال فترة الاعتماد المبكرة (الطوعية). تكشف النتائج عن تأثير ايجابي للرافعة (عقود المديونية)

على ميل الشركات إلى تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 في وقت مبكر. حيث أن β1 = 0.13 وقيمة p < 5%، وبالتالي يتم قبول H1. وبناء على ذلك، فإن ارتفاع الرافعة يعني رغبة أكبر من الشركات في اتخاذ قرار التبني المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 (أبو الخير، 2008).

- وأظهرت النتائج أن هناك تأثير ايجابي لحوافز الادارة على ميل الشركات إلى تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 في وقت مبكر. حيث أن β2 = 0.71 وقيمةp < 5% ، وبالتالي يتم قبول H2. وبناء على ذلك، فإن ارتفاع قيمة حوافز الادارة يعني رغبة أكبر من الشركات في اتخاذ قرار التبني المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 ((Jensen and Murphy 1990)).
- وتشير النتائج إلى تأثير موجب لتعقد التقارير المالية على قرار الشركات المصرية باعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 في وقت مبكر، حيث β3 = 0.056 والقيمة الاحتمالية < 5%، ووفقا لذلك يتم قبول H3. وتعني هذه النتيجة أنه كلما كان التعقد أكبر متمثلاً في زيادة عدد الإيضاحات، زاد ميل الشركات المصرية نحو التطبيق المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 (Bai؛Dong؛ and Hu؛ 2019).

يوضح أيضاً الجدول رقم (6) نتائج متغيرات الرقابة التي تمثل الخصائص الخاصة بالشركة والتي تؤثر على قرار الشركات باعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 في وقت مبكر. فعند مستوى المعنوية البالغ 10%، تم الوصول الي وجود أثر سلبي لمكاتب المراجعة التي تراجع على الشركة واستعدادها لاعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15، حيث β6 = −0.047 والقيمة الاحتمالية < 10%. تشير هذه النتيجة إلى أنه كلما إعتمدت الشركة على إحدى مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى فإن هذه الشركة تبتعد عن تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 اختياريا. أما المتغيرين الرقابيين الأخريين لم تثبت معنويتهم

جدول 6: نتائج الانحدار اللوجيستي

المتغير	المعامل	الخطأ المعياري	Z-Statistic	P Value
متغير مستقل				
الرافعة	0. 134433	0. 063368	2. 121472	0. 0339
حوافز الإدارة	0. 713135	0. 428678	1. 663568	0. 0962
تعقد التقارير المالية	0. 056440	0. 025809	2. 186824	0. 0288
متغير رقابي				
حجم الشركة	-0. 016264	0. 085731	-0. 189711	0. 8495
عمر الشركة	-0. 240666	0. 219943	-1. 094218	0. 2739
مكاتب المراجعة	-0. 469371	0. 269404	-1. 742258	0. 0815
الثابت	1. 427322	1. 321459	1. 080111	0. 2801
مجموع المشاهدات	166			
McFadden R-Squared	13 .6%			
تأثير اختلاف الصناعة	تمت الرقابة عليه			

5.نتائج الدارسة:

أولاً: نتائج الدارسة النظرية:

من خلال الدراسة النظرية لهذا البحث، يمكن إستخلاص النتائج التالية:

1- إن التعاقدات الخاصة بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15)، جزء من التعاقدات المالية التي تدخل فيها المنشأة؛ حيث أن التعاقدات المالية تُعتبر من أقدم الدوافع التي تؤثر في ممارسات إعداد التقارير المالية في أي بيئة اقتصادية (أبو الخير 2008). وإن التعاقدات جزء من نظرية التعاقد التي تعتبر من النظريات التي تفسر دوافع إدارة الربح (Ronen and Yaari 2008).

2- من أهم التعاقدات التي تدخل فيها المنشأة هي؛ عقود حوافز الإدارة حيث يميل مديرو الشركات الذين لديهم خطط مكافآت إلى اختيار الإجراءات المحاسبية التي تُظهر زيادة في الأرباح المبلغ عنها من الفترة المستقبلية إلى الفترة الحالية. الهدف هو زيادة مكافآتهم من خلال الإبلاغ عن أعلى دخل صافٍ ممكن في الفترة الحالية (Demski 1988)(Boland and Gordon 1992).

3- من أهم التعاقدات التي تدخل فيها المنشأة هي؛ عقود المديونية حيث يميل مديرو الشركات إلى اختيار الإجراءات المحاسبية التي تزيد الأرباح المبلغ عنها عندما تقترب الشركة من انتهاك شروط اتفاقية الدين (Demski 1988)(Boland and Gordon 1992)، وترتبط بالتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15).

4- إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية له علاقة بتعقد التقارير المالية(Mande 2014) IFRS (The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) 2009)، وأيضاً له علاقه بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء(IFRS15)(Abdullah and Hussein 2023)

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية

1- أن عقود المديونية مقاسة ب إجمالي الديون بالنسبة لإجمالي الأصول لها تأثير إيجابي على ميل الشركات للتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء.

2- أن حوافز الإدارة مقاسة بمتغير وهمي إذا كانت الشركة لديها نظام تحفيز للعاملين بها ؛لها أثر إيجابي على التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء.

3-أن عدد الإيضاحات بالتقارير المالية معبراً عن تعقد التقارير المالية له أثر إيجابي على التطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء.

6. التوصيات

1- سمح المعيار الجديد للشركات باختيار توقيت وطريقة تطبيقه الأولي. فيما يخص توقيت التطبيق، يمكن للشركات اختيار تطبيق المعيار مبكرًا قبل عام من التاريخ المطلوب أو الانتظار حتى تاريخ السريان الإلزامي. كما يمنح المعيار خيارين لطريقة الانتقال: إما بأثر رجعي كامل (FRM) أو بأثر رجعي معدل (MRM)، حيث يتعين الإبلاغ عن التغييرات في مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا نتيجة لتطبيق المعيار الجديد. وتوصي الباحثة، وفقًا لمنهج إدارة ردود الفعل، بتطبيق المعيار المصري بأثر رجعي على كل فترة تقرير مع القوائم المالية المقارنة، مع إجراء التصحيحات التراكمية في أقرب فترة إعداد تقارير. هذه الطريقة تسهل مقارنة النتائج المالية قبل وبعد تطبيق المعيار، لكنها قد تتطلب تحديثات كبيرة لأنظمة المحاسبة(Zhang 2023).

2-كما توصي الباحثة باستكمال هذه الدوافع للتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء باستخدام نماذج إدارة الربح واستخدام مقاييس الاستحقاقات الاختيارية والتقديرية (Blom 2009)

3-وأيضا دراسة عدد الشركات التابعة كمتغير مهم لتعقد التقارير المالية أو تعقد الشركات (Loughran and McDonald 2020).

4-عمل دراسة مقارنة ما بين مصر والخارج والتطبيق لفترة ما قبل التطبيق وبعد التطبيق.

قائمة المراجع

Abdullah, Mohammed Adnan, and Ali Ibrahim Hussein. 2023. “The Modified Role of (IFRS15) Standard in the Relationship of Earnings Quality with the Complexity of Financial Reports: An Empirical Study on a Sample of Iraqi Banks.” Journal of Namibian Studies: History Politics Culture 33: 2215–38.

Bala, Masud. 2013. “Effects of IFRS Adoption on the Financial Reports of Nigerian Listed Entities: The Case of Oil and Gas Companies.” The Macrotheme Review 2 (7).

Benavides, Luis. 2015. “Flattening the Revenue Recognition Standard.” SSRN Electronic Journal: 1–28.

Blom, Mark. 2009. “The Effect of the Implentation of IFRS on the Level of Earnings Management.” (June).

Boland, Lawrence A, and Irene M Gordon. 1992. “Criticizing Positive Accounting Theory.” Contemporary accounting research 9(1): 142–70.

Boujelben, Saoussen, and Sameh Kobbi-Fakhfakh. 2020. “Compliance with IFRS 15 Mandatory Disclosures: An Exploratory Study in Telecom and Construction Sectors.” Journal of Financial Reporting and Accounting 18(4): 707–28.

Callao, Susana, and José Ignacio Jarne. 2010. “Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?” Accounting in Europe 7(2): 159–89.

Capkun, Vedran, Dan Collins, and Thomas Jeanjean. 2016a. “The Effect of IAS/IFRS Adoption on Earnings Management (Smoothing): A Closer Look at Competing Explanations.” Journal of Accounting and Public Policy 35(4): 352–94. http://dx.doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2016.04.002.

———. 2016b. “The Effect of IAS/IFRS Adoption on Earnings Management (Smoothing): A Closer Look at Competing Explanations.” Journal of Accounting and Public Policy 35(4): 352–94.

Cheng, Qiang, and Terry D Warfield. 2005. “Equity Incentives and Earnings Management.” The accounting review 80(2): 441–76.

Coetsee, D, A Mohammadali-Haji, and M van Wyk. 2022. “Revenue Recognition Practices in South Africa: An Analysis of the Decision Usefulness of IFRS 15 Disclosures.” South African Journal of Accounting Research 36(1): 22–44.

Demski, Joel S. 1988. “Positive Accounting Theory: A Review.” Accounting, Organizations and Society 13(6): 623–29.

Hoitash, Rani, and Udi Hoitash. 2018. “Measuring Accounting Reporting Complexity with XBRL.” The Accounting Review 93(1): 259–87.

Hosmer Jr, David W, Stanley Lemeshow, and Rodney X Sturdivant. 2013. Applied Logistic Regression. John Wiley \& Sons.

Jensen, Michael C, and Kevin J Murphy. 1990. “Performance Pay and Top-Management Incentives.” Journal of political economy 98(2): 225–64.

Kim, Bong Hwan, Ling Lei Lisic, Linda A Myers, and Mikhail Pevzner. 2011. “Debt Contracting and Real Earnings Management.”

Loughran, Tim, and Bill McDonald. 2020. “Measuring Firm Complexity.” Journal of Financial and Quantitative Analysis: 1–55.

Mande, Bashir. 2014. “Emerging Nations and Financial Reporting Complex: A Case for IFRS Adoption in Nigeria.” Journal of Finance, Accounting \& Management 5(2).

Milne, Markus J. 2002. “Positive Accounting Theory, Political Costs and Social Disclosure Analyses: A Critical Look.” Critical perspectives on accounting 13(3): 369–95.

Nikolaev, Valeri V. 2018. “Scope for Renegotiation in Private Debt Contracts.” Journal of Accounting and Economics 65(2–3): 270–301.

Quagli, Alberto, Elisa Roncagliolo, and Gabriele D’Alauro. 2021. “The Preparedness to Adopt New Accounting Standards: A Study of European Companies on the Pre-Adoption Phase of IFRS 15.” International Journal of Disclosure and Governance 18(3): 290–303.

Ronen, Joshua, and Varda Yaari. 2008. “Earnings Management Insights in Theory, Practice and Research.”

Scofield, Barbara, and Sunita Rao. 2019. “Early Adoption of Topic 606 Revenue Recognition from Contracts with Customers.”

Shil, Shubhankar. 2014. “Positive Accounting Theory and Changes in Accounting Principles: An Exploratory Inquiry into Bangladeshi Listed Companies.” Independent Business Review 7(2): 70.

The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). 2009. “Complexity in Financial Reporting.”

Trabelsi, N S. 2018. “IFRS 15 Early Adoption and Accounting Information: Case of Real Estate Companies in Dubai.” Academy of Accounting and Financial Studies Journal 22.

Watts, Ross L, and Jerold L Zimmerman. 1990. “Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective.” Accounting review: 131–56.

WILEY. 2021. “WILEY INTERPRETATION AND APPLICATION OF IFRS.”

Zhang, Irene Y. 2023. “Transition to the New Revenue Standard: A Study of Firms’ Decisions to Adopt ASC 606 Early.” University of Missouri-Saint Louis.