

إطار مقترح لتطوير المحاسبة عن الإيرادات في ضوء معيار التقرير المالي
الدولي الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15 لزيادة فاعلية جودة
المعلومات المحاسبية
دراسة تطبيقية على قطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات

بحث مقدم من

الباحثة / ايمان فتحي عبدالهادي

تحت اشراف

الأستاذ الدكتور / أبو بكر محمد أحمد يوسف

أستاذ المحاسبة المساعد ورئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الزقازيق

٢٠١٨

١- مقدمة

شهد العالم في الآونة الأخيرة تطور كبير في مجال الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات و بعد الإيراد أحد العناصر الرئيسية في القوائم المالية لمستخدمي القوائم المالية ، وقد نص المعيار الدولي لإعداد التقارير IFRS15 على إطار شامل لتحديد وقت الاعتراف بالإيراد حيث أنه من أكثر الأمور صعوبة خاصة في غياب موثوقية البيانات ومصداقيتها ، ففي حالة عدم وضوح قواعد الاعتراف بالإيراد قد يؤدي إلى ظهور بعض ممارسات إدارة الأرباح (القشي - العقلة ٢٠١٥) فقد يتم الاعتراف بالإيراد على أساس الإستحقاق ، وهذا الاعتراف المسبق بالإيراد قبل إستحقاقه الفعلي يخفض من جودة الأرباح خاصة إذا كان من المحتمل ألا تتحقق تلك الإيرادات (حماد، ٢٠١٧)، وقد أظهرت دراسات Committee Of Sponsoring Organizations Of The Tread Way Commission (COSO) أن ٣٥% من إعادة إعداد القوائم المالية ترجع لعملية الاعتراف بالإيرادات ويتم إعادة إعداد القوائم المالية لعدم ثبوتها لخصائص المعلومات المحاسبية (الشطرات وآخرون، ٢٠١٣، ص ٩٠).

وقد لاقت معايير الإيراد اهتماماً كبيراً من قبل واضعي المعايير ، وفي محاولة للتوافق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، تم إعداد المشروع المشترك بين FASB , IASB لتطوير المعالجة المحاسبية للإيراد من خلال إصدار معيار الإيراد الناتج من العقود مع العملاء IFRS 15 ، كمحاولة لحل مشاكل الاعتراف بالإيرادات ولتحسين جودة التقارير المالية ، حتى تساعد المستثمرين من تلك القوائم إتخاذ القرارات المناسبة .

ويشتمل المعيار على تغييرات جوهرية من حيث طريقة وتوقيت الاعتراف بالإيراد للعديد من الشركات في مختلف المجالات مما يتطلب ضرورة دراسة الآثار المحتملة للتطبيق (Ciesielski, Weirich, 2015)، حيث يشتم المعيار بالتحول الي المبادئ بدلاً من القواعد في العديد من متطلبات المعيار بما يكفل تحقيق الصفات الأساسية لجودة المعلومات من ملائمة وموثوقية وقابلية للمقارنة (أبو المعاطي، ٢٠١٤).

ولقد تعاون مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) لوضع مبادئ الاعتراف بالإيرادات التي تهدف إلى : (IFRS15.P.6)

- ١- إزالة الاختلافات ونقاط الضعف في متطلبات الإيرادات الحالية .
- ٢- توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح.

٣- تقديم إطار محاسبي قوي لمعالجة قضايا الإيرادات من خلال (تحديد العقد مع العميل، تحديد التزامات الأداء بموجب العقد، تحديد سعر المعاملة، توزيع سعر العمولة على التزامات الأداء بموجب العقد، الاعتراف بالإيراد عند وقاء المنشأة لالتزامات العقد) .

٤- تحسين المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد عبر الشركات والصناعات وأسواق رأس المال.

٥- تبسيط عملية إعداد القوائم المالية عن طريق الحد من عدد من المتطلبات (Sedki, et al. 2014)

ويأتي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 الصادر بمعرفة IASB إستبدالاً ب: (محمد، ٢٠١٥)

١- المعيارين الدوليين IAS11 (عقود الإنشاءات) ، IAS18 (الإيراد) وذلك لتحسين اعداد التقارير المالية الدولية وتحسين الشفافية.

٢- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (١٨): عمليات نقل الأصول من العملاء الصادرة في ٢٠٠٥.

٣- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (١٣) : برامج ولاء العملاء الصادر في ٢٠٠٧.

٤- التفسير الدولي رقم (٣١) الصادر عن IASB : (الإيراد - عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلامية).

٥- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (١٥) : إتفاقيات إنشاء العقارات الصادر في ٢٠٠٨.

٢. طبيعة المشكلة

تعرضت بيئة الأعمال إلى العديد من المتغيرات التي أثرت على قواعد المحاسبة عن الإيراد والتي أدت إلى ظهور العديد من المشاكل المحاسبية المرتبطة بالإيراد مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم التقارير المالية وقيمة الشركة.

ومن تلك المتغيرات ما يلي :

١- الإعتماد على الأدوات المالية المستحدثة.

حيث تم استحداث طرق للدفع مثل آلات الصرف الآلي وبطاقات الدفع المسبق مثل: بطاقات الهدايا ، وحدث تطور في العمليات مثل: ظهور البنوك الإلكترونية ،حيث يتم تحويل الأموال إلكترونياً بين البنوك ،كل هذه المستحدثات أدت إلى زيادة الإيرادات مما استوجب أهمية مواكبة التطور في مجال المحاسبة عن الإيرادات.

٢- زيادة الإعتماد على الأصول غير الملموسة .

تغيرت طبيعة المعاملات التي ينتج عنها إيرادات ، كما اتسعت الفجوة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية لبعض الشركات مما لفت الإنتباه إلى زيادة الإعتماد من جانب الشركات على الأصول غير الملموسة مثل: براءات الإختراع والعلامات التجارية وحقوق التأليف والنشر وتتولد الإيرادات عن هذه الأصول غير الملموسة إما بإستخدامها أو بيعها أو الترخيص بإستخدامها لشركات أخرى مثل قيام شركة IBM بترخيص أحد براءات الإختراع الخاصة بها لشركة أخرى،مما يزيد من إيراداتها ويستوجب تطوير المحاسبة عن الإيراد (كريمة ٢٠١٥، ص ١١-١٢بتصرف).

٣- الإعتماد على التجارة الإلكترونية

حيث يقوم هذا النوع من التجارة على تبادل المنتجات والخدمات والبيانات وعقد الصفقات ثم سداد الإلتزامات إلكترونياً ،مما يؤثر على الممارسات المحاسبية، والذي أدى بدوره إلى ضرورة تطوير المعالجات المحاسبية الخاصة بالمحاسبة عن الإيراد لتتناسب ذلك التطور.

وبصفة عامة يوجد نظامان لإعداد التقارير المالية لإستخدامات الأسواق العالمية لرأس المال وهما معايير التقرير المالية الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية (صانوي ٢٠١٥). كما يوجد مدخلان لإعداد المعايير المحاسبية هما:

المدخل الأول: مدخل إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد Rule - Based Standards.

المدخل الثاني : مدخل إعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ Principle-Based Standards (خالد،٢٠١٥،ص٨).

ولقد أدت الإختلافات في الإعتراف بالإيراد إلى صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة، كما أثر هذا الإختلاف على المستثمرين، حيث صعوبة فهم القوائم المالية للشركات ،وإعداد القوائم المالية المجمعّة التي تعدها كل شركة لها لمخروج وشركات تابعة

في دول أخرى، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تقرضها عليه الدولة التي يكون موجوداً فيها، وعلى الشركة أن تحول القوائم المالية لمجموع فروعها إلى قوائم معدة وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الذي تتبع له الشركة الأم ويقع فيه مقرها، وهذا يؤدي إلى عدم قابلية مقارنتها دولياً، حيث أن غياب مجال للمقارنة (بين المعلومة المالية الصادرة عن مختلف الشركات في العالم)، يؤدي إلى عدم التجانس في مخرجات الشركات من المعلومات المحاسبية والمالية الموجهة للمستخدمين، نتيجة عدم الإتساق والضعف في متطلبات الإقرار بالإنفاق من صعوبة تطبيق إرشادات الإقرار بالإيراد في المعايير الأمريكية ونقص إرشادات المحاسبة عن الإيراد في المعايير الدولية والمصرية، لأنها أعدت بطرق محاسبية مختلفة، ويؤدي ذلك إلى ضعف جودة هذه المعلومات، وتأثيرها على قرارات مستخدميها، وعليه فألها تحتاج إلى التطوير والتعديل، لذا فإن ضرورة حماية هذه الاستثمارات والحفاظ على ثقة المستثمرين عبر العالم، كانت دافعاً أساسياً لإحداث توافق محاسبي دولي Harmonization، يؤدي إلى تبني مجموعة موحدة من المبادئ والمعايير المحاسبية الموثوق بها والمعترف بها عالمياً، أي توحيد دولي للمحاسبة (Normalization)، تجعل من القوائم المالية للشركات قابلة للمقارنة بغض النظر عن دولة الشركة المصدرة لها، وهو ما يساعد المستثمرين في إتخاذ قراراتهم بكل شفافية وموثوقية (عبد القادر، عاشور، ٢٠١٦، عوض، ٢٠١٦).

وتعتمد معايير المحاسبة المصرية على ترجمة معايير التقارير المالية الدولية دون إدخال تعديلات جوهرية تتلائم مع المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في البيئة المصرية.

لذا فصدور معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) سوف يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨)، وهذا قد يؤدي إلى تحديث معيار المحاسبة المصري رقم (١١) الإيراد، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) "عقود المقاولات" والذي يقابله معيار رقم (٨) المصري "عقود الإنشاءات"، مما يتطلب الأمر ضرورة دراسة المعيار الجديد وتحليل الآثار التي تنجم عن تطبيقه قبل التحديث الفعلي للمعيار، للوقوف على أهم الجوانب التي تحول بين النظرية والتطبيق.

ويوضح الجدول التالي أهم الفروق بين المعايير الدولية للإيراد المطبقة حالياً وبين المعيار الدولي الجديد "الإيراد من العقود مع العملاء" IFRS 15.

جدول رقم (١) الفرق بين المعايير العالمية للإيراد والمعيار الجديد

محتوى المعيار	المعيار الحالي للإيراد (IAS 18)	المعيار الجديد (IFRS 15)
هدف المعيار	تحديد ووصف المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن معايير وتفسيرات عديدة لأنواع محددة من المعاملات والأحداث المالية.	وضع مبادئ محددة للإعتراف بالإيراد التي يجب على الشركة اتباعها للتفريغ عن معلومات مستخدمى البيانات المالية تتعلق بطبيعة وقيمة وتوقيت الإعتراف بالإيراد وحالات عدم التأكد المرتبطة بإمكانية تحصيل الإيراد الناتج عن عدم وجود عقد بين الشركة والعمل من خلال معيار موحد.
نطاق المعيار	يتم تطبيق المعيار عند المحاسبة عن الإيرادات الناتجة عن المعاملات والأحداث التالية لبيع السلع وتقديم الخدمات واستخدام أصول الشركة من الغير الذي يولد عائداً أو الأتاوات أو الأرباح . ولا يشمل المعيار على: اتفاقيات التأجير، وعقود التأمين والأرباح الناتجة عن الإستثمارات المالية والتي يتم حسابها على طريقة حقوق الملكية، والتغير في القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية والتصرف فيها، والتغيرات في القيمة العادلة، والتغيرات في قيم الأصول المتداولة الأخرى . نصائح لأنواع مختلفة من الإيراد (لتقديم السلع والخدمات).	نموذج موحد يتكون من خمس خطوات للإعتراف والقياس تطبق على جميع العقود مع العملاء باستثناء: عقود الإيجار حيث تم التطرق لها بموجب المعيار IFRS 16 وعقود التأمين حيث تم التطرق لها بموجب المعيار IFRS 4، الحقوق والإلتزامات التعاقدية في نطاق معين، مثل المشتقات والأدوات المالية، وأدوات التحوط، خدمة التحويل، والضمانات.
الأساس الذي يقوم عليه المعيار	يقوم على أساس مفهوم المخاطر والعوائد.	يقوم على أساس مفهوم السيطرة بما يتفق مع باقي المعايير الدولية للتقارير المالية.
تعريف الإيراد	هو إجمالي التدفق الداخلى من منافع إقتصادية خلال الفترة الناشئ في سياق الأنشطة المعتادة للمنشأة وذلك عندما تؤدي تلك التدفقات الداخلة إلى زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة المتصلة بالمساهمات من الملاك. والدولى: (مجموع تدفق منافع إقتصادية داخل الشركة: نقداً أو الذمم المدينة أو غيرها من الأصول) الناتجة عن الأنشطة العادية للشركة	التدفقات أو زيادة في الأصول الأخرى للشركة أو انخفاض في الإلتزامات أو مجموعهما، والتي تنشأ من التسليم أو إنتاج السلع أو الخدمات أو غيرها من الأنشطة التي تشكل المعاملات الرئيسية للشركة، بمعنى أنه هو الدخل المتولد من النشاط العادي للشركة.

المعيار الجديد IFRS15	المعيار الحالي للإيراد (IAS 18) (IAS 11)	وجه المقارنة
	(بيع السلع وتقديم الخدمات واستخدام أطراف ثالثة لتوليد مصادر للشركة للاستفادة منها كالإتاوات والأرباح).	
يتم الاعتراف بالإيراد فقط إذا تحققت الشروط الآتية : تحديد العقد بين الشركة والعميل . تحديد التزامات الأداء المنفصلة التي يحتوي عليها العقد. تحديد سعر الصفة . توزيع سعر الصيغة على التزامات الأداء المنفصلة . الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء المنفصلة .	يتحقق الإيراد عندما يكون هناك توقعاً كافياً بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى الشركة بطريقة معقولة ويمكن الاعتماد عليها وتختلف شروط تحقق الإيراد باختلاف المصادر الأربعة لتحقق الإيراد (الإيراد الناتج من بيع السلع - الإيراد الناتج من تقديم خدمات - استخدام الغير لإصول الشركة - عقود الإنشاءات).	الإعتراف بالإيراد
تقاس الإيرادات بقيمة سعر الصيغة التي تم توزيعها على السلع والخدمات التي تم نقلها للعميل . ويعتمد القياس على القيمة التي من المتوقع السماح بها في القياس.	تقاس الإيرادات باستخدام القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للشركة.	قياس الإيراد
يتم الإفصاح عن المعلومات الكمية والتنوعية المتعلقة بالعناصر التالية: العقود التي بين الشركة والعملاء. الأحكام الجوهرية والتغيرات التي تم إتخاذها عند تطبيق المعيار على عقود الشركة مع العملاء . أي أصول تم الاعتراف بها نتيجة تكاليف الحصول على العقد أو تكاليف إتمام العقد.	يتم الإفصاح عن الإيراد وفقاً للمعيار IAS 11، عن السياسات المتبعة للاعتراف بالإيراد ، وتوزيع الإيراد المعترف به على العناصر الأساسية المكونة له . وقيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات ووفقاً للمعيار IAS 18 يتم الإفصاح عن إيراد العقد الذي تم الاعتراف به كإيرادات في الفترة الحالية مع الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد إيرادات العقد خلال الفترة الحالية.	الإفصاح عن الإيراد

(Perrin, A. 2014, من 16، 2014، pp. 277-275 Hasanen, Abo Talib, 2014)

ومن العرض السابق للفروق بين المعايير الحالية والمعيار الجديد للمحاسبة عن الإيراد، يتضح ما يلي :

- ١- فصل المتطلبات المتعلقة بالإيرادات عن المتطلبات المتعلقة بالتزامات الأداء .
- ٢- يركز المعيار الجديد على التحول إلى المبادئ بدلاً من القواعد.
- ٣- يقاس الإيراد باستخدام سعر الصيغة بدلاً من القيمة العادلة (هيكل ٢٠١٥، بصرف).

وتتعدد مشاكل المحاسبة عن الإيرادات في قطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وتتمثل في:

- ١- مشكلة برامج ولاء العملاء.
- ٢- مشكلة زيادة الاعتماد على الأصول غير الملموسة .
- ٣- ضمانات المنتج (كريمة ٢٠١٥).
- ٤- إتفاقيات البيع مع حق الرجوع .
- ٥- إتفاقيات البيع مع إعادة الشراء.
- ٦- إتفاقيات التصرف في الأصول الفكرية.
- ٧- إتفاقيات تنوع نظم التسعير، وما يتبع ذلك من التأثير على التعهدات المنفصلة في العقد .
- ٨- إتفاقيات تحرير الفاتورة مع الاحتفاظ بالسلعة.
- ٩- الإيرادات المحصلة مقدماً من العملاء وغير قابلة للاسترداد
- ١٠- طريقة توزيع سعر المعاملة على تعهدات الأداء المنفصلة بالعقد .
- ١١- مشكلة توقيت الاعتراف بالإيراد وقياس قيمته وقياس تعهدات الأداء المتعددة ذات العناصر المتعددة المراحل (المليجي، ٢٠١٥).
- ١٢- معاملات مقايضة المساحات الاعنبة على شبكة الانترنت(مصطفى، ٢٠١٤).

ومما لا شك فيه وجود تلك المشاكل يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية وعلى مستخدميها خاصة في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، فالمعلومات المحاسبية عالية الجودة لها منافع متعددة، حيث قد تساعد مستخدميها في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة والتنبؤ بها، وكفاءة تخصيص الموارد ومساعدة المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، وتخفيض تكلفة رأس المال وتحسن من كفاءة تخصيصه من خلال تقليل عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين وتقليل تكاليف الوكالة (الأورفلي، ٢٠١٣، فضلاً عن ميهي، ٢٠١٤، ص ٨ بتصرف)، وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية تؤثر بشكل قوى ومباشر على جودة التقارير والقوائم المالية (الميهي، ٢٠١٥، ص ٦٥٠)، الأمر الذي يتحقق معه زيادة جودة التقارير المالية من خلال مستويات الإصاح والشفافية المطلوبة في التقارير المالية، وهو الأمر الذي ساعد على خفض مستوى إدارة الأرباح الذي قد تسعى الإدارة إليه من أجل تعظيم منافعها، وإرتفاع درجة تماثل المعلومات والتحفظ المحاسبى بالتقارير المالية، وكافة تلك العوامل تعد من المقاييس الهامة للحكم على جودة التقارير المالية (الشرفوى، ٢٠١٤، ص ١١).

لذا سوف نقدم الباحنة إطار مقترح لتطوير المحاسبة عن الإيرادات في ضوء معيار التقرير المالي الدولي (١٥) يتضمن عدة مفاهيم ومقومات أكثر وضوحاً وإدخال التحسينات والتعديلات التي تلائم البيئة المصرية، وحتى تتلائم مع إستخدامات الأسواق العالمية، ثم بيان أثر ذلك الإطار

المقترح على جودة المعلومات المحاسبية، حيث يشتمل الإطار على عناصر ومداخلات ومستويات تزيد من جودة المعلومات المحاسبية، مما يضمن الثقة على التقارير المالية ويزيد من قيمة الشركة ، ثم تمثيل ذلك عملياً من خلال إجراء دراسة تطبيقية على قطاع شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وإجراء دراسة ميدانية على شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، للتأكد من تطابق القوائم والتقارير المالية مع الواقع العملي للعاملين بتلك الشركات ، واختبار صحة النتائج بالطرق والأساليب الإحصائية .

مكونات الإطار المقترح :

يتكون الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات من الاعتراف والقياس والعرض والإنصاح

حيث :

الاعتراف : وضع معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء* نموذج يتكون من خمس خطوات يجب على الشركات الالتزام بها للاعتراف بالإيراد، والذي يعد من وجهة نظر الباحثة طريقة مثلى وممنهجة للاعتراف بالإيراد، مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية ، وبما يضمن على التقارير المالية سهولة الفهم والقبالية للمقارنة .

حيث يتكون النموذج من خمس خطوات كما يلي :

الخطوة الأولى : تحديد الإيرادات من العقد مع العميل .

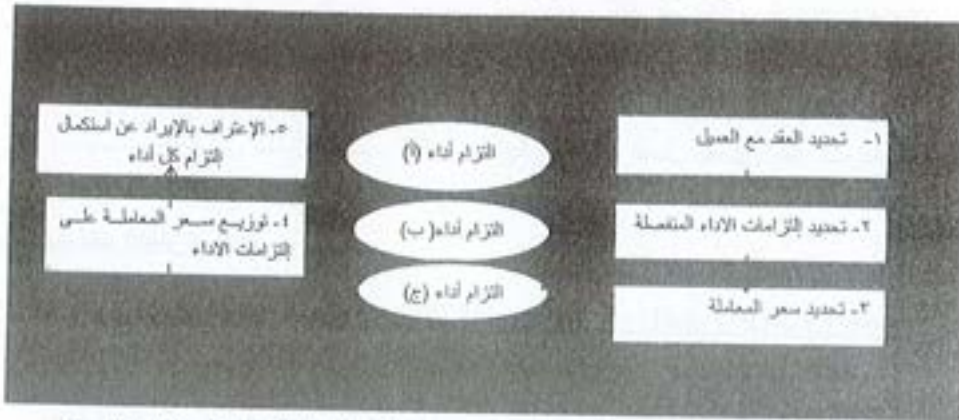
الخطوة الثانية : تحديد أداء الالتزامات في العقد.

الخطوة الثالثة : تحديد سعر الصفقة/ المعاملة(فئات التعاقد).

الخطوة الرابعة : تخصيص فئات التعاقد لأداء الالتزامات.

الخطوة الخامسة : الاعتراف بالإيراد.

ويعرض الشكل التالي النظرة العامة لعملية الخطوات الخمسة



القياس: يتم القياس بقيمة سعر الصفقة التي تم توزيعها على السلع والخدمات التي تم نقلها للعميل والمتمثلة في القيمة التي تتوقع الشركة أنه يحق لها الحصول عليها مقابل تلك السلع والخدمات ويجب أن تأخذ في اعتبارها عند تحديد سعر المعاملة: القيمة الزمنية للنقود، المقابل المتغير، التقديرات المقيدة للمقابل المتغير، إمكانية التحصيل، والمقابل غير النقدي، المقابل لقابل النفع إلى العميل، تكاليف العقد، الإستهلاك أو التخفيض.

العرض: تعرض العقود مع العملاء للشركة في قائمة المركز المالي كالتزام مسؤولية تعاقدية، رصيداً عند، أو مستحق، تبعاً للعلاقة بين الأداء بالنسبة للشركة والدفع للعميل. فتعرض في قائمة المركز المالي ضمن الأصول تحت مسمى (أصل عقداً أو ذمم مدينة)، أو الإلتزامات تحت مسمى (إلتزام عقد).

وتعرض المسؤولية التعاقدية في قائمة المركز المالي حيث أن العميل قد دفع مبلغاً من قبل الشركة المنفذة عن طريق نقل سلع ذات صلة أو خدمة للعميل، والعمل لم يقوم بالسداد، فيتم النظر إلى الرصيد السابق أو المستحق في قائمة المركز المالي، تبعاً لطبيعة هذا النشاط بالنسبة للشركة.

الإفصاح: الإفصاح الهام طبقاً لمعايير التقرير المالي الدولي رقم ١٥ للشركة، الإفصاح عن المعلومات بشكل معزز ومدعم وكافي لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وكمية وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود المبرمة مع العملاء، ولذلك ينبغي الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية في ثلاث مجالات عريضة:

- ١- العقود مع العملاء.
- ٢- أحكام هامة، والتغييرات في الأحكام في تطبيق الإرشادات لتلك العقود.
- ٣- الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على أو الوفاء بـإلتزامات العقود التي تم إنشائها مع العملاء.

وأحد الإرشادات الأساسية المفضلة في معيار الإيراد من العقود مع العملاء هو مستوى تجميع أو تفصيل الإفصاح لضمان تحقيق الإفصاح موضوعي وزيادة درجة التأكد حتى لا تحجب معلومات مفيدة. (حصلا، ٢٠١٧، ص ١٥-١٦، الملحق، ٢٠١٥، ص ١٥-١٦، محمد، ٢٠١٥، ص ٢١٦-٢١٧، ص ٢٢٨).

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قائمة المفاهيم رقم (٨) في سبتمبر عام ٢٠١٠، والتي تضمنت إجراء بعض التعديلات على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، بحيث تكون أكثر نفع وفائدة لمُخذي القرارات، وقد جاءت هذه الخصائص في مجموعتين أساسيتين هما:

- الخصائص الأساسية: تشمل على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق.
- الخصائص المعززة: تشمل على أربعة خصائص هي القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والوقت المناسب، والقابلية للفهم.
- حيث تتحقق خاصية الملائمة عندما تكون للمعلومة قيمة توثيقية وقيمة استرجاعية.
- وتتفرع من خاصية التمثيل الصادق: الأهمية النسبية، الإفصاح الموضوعية، الخلو من الأخطاء.
- وتتطلب خاصية القابلية للمقارنة: الإتساق والثبات.

ويوضح الجدول التالي طريقة تطبيق الإطار المقترح على قطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات

• شركات الاتصالات

جدول رقم (٢) طريقة تطبيق الإطار المقترح على مشاكل شركات الاتصالات.

<p>تطبق الشركات الاتصالات IFRS 15 / ASC 606 على مستوى العقود الفردية والمجموعة (محفظة). ويكون عامل توزيع العقود الفردية هو النسبة بين سعر المعاملة (TP) من العقد ومبلغ من سعر البيع المستقل (SSP) من عناصر العقد فيفرض ان العقد يتضمن كل من الأجهزة (HW) وعناصر الخدمة (SVC) فيكون الحساب</p> $\text{Allocation Factor} = \frac{TP}{SSP(HW) + SSP(SVC)}$ <p>ويكون للعقود مجموعة</p> $\text{Allocation Factor}_w = \frac{TP}{SSP(HW) + SSP(SVC)}$	<p>المحاسبة عن العقود الفردية مع العملاء مقابل المحاسبة عن العقود المجموعة (محفظة المحاسبة)</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------

تعديد التزامات الأداء منفصلة في العقد	تناقش هذه الخطوة اعتبارات التطبيق لمقدم خدمات الاتصالات وصناعة الكابلات في تعديد أي عقود في الإنفاق حيث تمثل تلك العقود التزامات أداء في ظل IFRS 15/ASC 606
المحاسبة عن تعديل العقد	تحدد عندما يكون تطابق IFRS 15/ ASC 606 على مستوى العقود الفردية والمجمعة .
المحاسبة عن تكاليف الحصول على العقد	تناقش هذه المشكلة الحصول على والوفاء بالعقد بما في ذلك أهلية الحصول على تأجيل هذه التكاليف وتناقش أيضاً القياس اللاحق للتكاليف المؤجلة.
القيمة الزمنية للنفود	تؤثر تلك المشكلة على المحاسبة عن عقود العملاء في صناعة الاتصالات السلكية واللاسلكية عندما يكون هناك مكون تمويلي هام في العقد.
تعديد ما إذا كان العقد قائماً	هذه المسألة تتناول تطبيق توجيهات ASC606/ IFRS 15 عند تقييم أثر الإلتزامات والتعهدات العالية واجبة التنفيذ . والإلتزامات على مدة العقد/طول الفترة الزمنية للعقد).
عقود شهر إلى شهر المبرمة مع البيع بالتقسيم بالإضافة إلى الحقوق المادية	تعديد مدة كل عقد من عقود الخدمة من شهر إلى شهر عندما يشتري العميل الأجهزة في إطار خطة أجهزة التقسيم.
تعديد سعر الصيغة	تقييم المقابل المتغير عندما يكون هناك مكون والمقابل الغير نقدي . والمقابل مستحق الدفع للعملاء ضمن عقود الاتصالات .
تخصيص سعر الصيغة	هذه المسألة تناقش ما هي الطرق المناسبة التي تستخدمها شركات الاتصالات عند تحديد سعر البيع المستقل (أي السعر الذي تتعهد الشركة أن تبيع به الخدمة أو السلعة بشكل منفصل للعميل وأفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر القابل للرد لسلعة أو خدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين).
الإيرادات المتنوعة	تناقش كيفية تحديد ما إذا كانت الترتيبات محددة التي للشأن المبالغ المستلمة (الإيصالات) المتنوعة ويمكن عرض المبالغ المستلمة المتنوعة كإيرادات . تتضمن مبدأ مقابل الوكيل .
قنوات البيع غير المباشرة	لمحة عامة عن متطلبات الإفصاح والانتقال من مجلس معايير المحاسبة المالية ل IFRS 15 / ASC606
الإفصاح والإنتقالية(المرحلية)	

منح تحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع الشركة استلامه باستخدام البائعين الخاصة بتحديد سعر المعاملة (الصفحة) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس آثار مخاطرة الائتمان العميل.	محاسبة محافظ الائتمان.
طريقة القيمة المتوقعة أو القيمة الأكثر احتمالاً.	المنهج المستخدم لتقدير الإيرادات المتغيرة

البرمجيات

جدول رقم (٢) يوضح تطبيق الاطار المقترح على مشاكل شركات تكنولوجيا المعلومات

تحدد ما إذا كان برنامج الملكية الفكرية هو مميز في ترتيبات الحوسبة السحابية .	تناقش تحديد متى يعتبر برنامج الملكية الفكرية مرتبطة مع غيرها من الخدمات وبالتالي لا تعتبر مميزة في إطار العقد .
تحديد وثيقة التزامات الأداء	تحديد ما إذا كانت مكونات أجهزة الكمبيوتر والتراخيص و التزامات الأداء منفصلة عند تطبيق الإرشادات الواردة في معايير المحاسبة المالية .
المحاسبة عن خيار الشراء للعملاء أو استخدام نسخ إضافية من البرامج.	
١-تعريف وتحديد اعتبارات (تفاضلات) الأعمار المحتملة	قد يستخدم البائع مصادر المعلومات لتقييم وتحديد وتقدير القيمة الضمنية (الإمتهلات) لتفاضلات السعر، وكيف يمكن استخدام منهج التجميع في تلك التقديرات ؟ وكيف تؤثر هذه التقديرات على العقود طويلة الأجل وشروط الدفع ؟
٢-تقدير سعر البيع المستقل من الخيارات التي يتم تحديدها لتكون التزامات الأداء	حساب الخيارات ضمن ترتيبات يتم تحديدها لتكون التزامات الأداء لأنها توفر الحق المادي للعميل.
المحاسبة للحصول على رخصة البرمجيات من شهر إلى شهر مع خيار التجديد	
تقدير أسعار البيع المستقلة	عندما يكون الوقت مناسباً لاستخدام منهج القيمة المتبقية في تقدير سعر البيع المستقل.
تحديد سعر الصفقة : أهمية تقييم عنصر التمويل	تناقش اعتبارات ما إذا كان يوجد مكون تمويل هام.
نقل السيطرة على ترخيص البرامج	تناقش تنفيذ العوامل التي ينبغي النظر فيها لتحديد متى يتم نقل السيطرة من البائع إلى المشتري للحصول على ترخيص البرامج التي قرر البائع أن تكون متميزة .
الإلصاح	تصنيف مستويات الإلصاح عن الإيرادات .
تقدير سعر البيع النسبي المستقل باستخدام المعدل	

التعريف على العقد	تربيبات الخدمات الرئيسية ونوامس الشراء
تحديد ما إذا كانت السلع والخدمات الأخرى في تربيبات التزامات أداء منفصلة	

AICPA, 2017, Dalkilic, 2014

مزايا الإطار المقترح

- ١- وضع الإطار المقترح نموذج العقود ذات العناصر المتعددة مما يزيد من القابلية للمقارنة.
- ٢- تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي:
 - أ- تحسين قدرة المستثمرين على التنبؤ بأرباح الشركة المستقبلية.
 - ب- توحيد طرق المعالجة المحاسبية على المستوى الدولي وقابلية أبسط للمقارنة .
 - ت- تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات .
 - ث- تحسين المحتوى الإعلاني للتقارير المالية.
 - ج- فهم أفضل للمعلومات المالية.
 - ح- تخفيض تكاليف التقارير المالية .
 - خ- زيادة قيمة الشركة.
 - د- إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية.
 - ذ- إرساء قواعد الحوكمة.
 - ر- الحد من إدارة الأرباح .
- ٣- يراعى الإطار المقترح التغيير في قيمة عناصر المركز المالي مما يزيد من التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية .

وتتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات الآتية :

- ما مدى إمكانية وضع إطار مقترح لتطوير المحاسبة عن إيرادات شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات في ضوء معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ ؟
- ما هي مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيرادات وخاصة المرتبطة بإيرادات أنشطة شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات؟
- هل يقدم معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) حلول للمشاكل المحاسبية المرتبطة بالإيرادات بصفة عامة وإيرادات أنشطة شركات الاتصالات و تكنولوجيا المعلومات بصفة خاصة ؟
- هل يؤثر الإطار المقترح على المعلومات المحاسبية ويزيد من جودتها ومن قيمة الشركة؟

٣- هدف البحث

تتمثل أهداف البحث فيما يأتي:

- التعرف على أوجه القصور و مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيرادات ومحاولة إقتراح إطار لتطوير المحاسبة عن الإيرادات وخاصة فى شركات الإتصالات وتكنولوجيا المعلومات فى ضوء معيار التقرير المالى الدولى رقم IFRS15 بعنوان (الإيراد من العقود مع العملاء) ،
- قياس تأثير ذلك الإطار المقترح على جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال:-
- دراسة الممارسات الحالية للمحاسبة عن الإيراد وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية .
- التعرف على المشاكل المترتبة على تطبيق الممارسات الحالية للمحاسبة عن الإيراد .
- دراسة معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 الإيراد من عقود مع العملاء.
- وضع إطار عام وشامل للمحاسبة عن الإيرادات من خلال وضع حلول للمشاكل الحالية بما يتلائم مع البيئة المصرية ، وبما يزيد من فاعلية جودة المعلومات المحاسبية .

٤- فروض البحث

يسعى هذا البحث الى اختبار مدى صحة الفروض الآتية:-

الفرض الرئيسى للدراسة

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات و زيادة فاعلية جودة المعلومات المحاسبية ويتطلب هذا الفرض اختبار الفروض الفرعية الآتية:

الفرض الأول: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة حول مساهمة الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات فى زيادة فاعلية جودة المعلومات المحاسبية .

الفرض الثانى: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات و زيادة درجة الموثوقية فى المعلومات المحاسبية .

الفرض الثالث: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات و زيادة درجة ملائمة المعلومات المحاسبية .

الفرض الرابع: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات و زيادة القابلية لتحقق المعلومات المحاسبية .

الفرض الخامس: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات و زيادة درجة القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية .

الفرض السادس : لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات و زيادة درجة قابلية الفهم والاستيعاب للمعلومات المحاسبية .

الفرض السابع : لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات و زيادة درجة التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية .

٥- أهمية البحث

أهمية علمية : توفر هذه الدراسة إطار عام وشامل للمحاسبة عن الإيرادات الحالية والمستقبلية في الشركات بشكل عام، وعن المحاسبة عن الإيرادات الحالية والمستقبلية في شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بشكل خاص .

أهمية عملية : يستمد البحث أهميته من الجانب التطبيقي حيث تعتمد الباحثة على القوائم المالية الفعلية بعد تطبيق المعيار عام ٢٠١٧، وقياس أثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية ،ومن ثم الأثر على التقارير المالية وقيمة الشركة.

٦- حدود البحث

يقتصر البحث في التطبيق على قطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات ويتناول تأثير المعيار الدولي IFRS15 على زيادة فاعلية جودة المعلومات.

٧- منهج البحث

- يعتمد البحث على المنهج الإستنباطي **The Inductive Approach** : من خلال دراسة وإستنباط العديد من الدراسات النظرية للأبحاث والكتابات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبى .

- المنهج الإستقرائي **The Deductive Approach**: من خلال وضع إطار مقترح لحل المشاكل التي تواجه المحاسبة عن الإيرادات وتطبيق ذلك الإطار على شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات ،وذلك من خلال القوائم والتقارير المالية ثم إجراء دراسة ميدانية تعتمد على تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها لإختبار فعالية الإطار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات لزيادة فعالية جودة المعلومات المحاسبية ، ثم إختبار ذلك إحصائياً بالطرق والأساليب الإحصائية المناسبة، وسوف تتبع الباحثة مجموعة من الأساليب الإحصائية عند إجراء الدراسة الميدانية تتمثل فيما يلي :

- ١- أسلوب التحليل الوصفي : مجموعة الأساليب التي تستخدم لوصف المتغيرات الخاضعة للاختبار ومن هذه الأساليب المتوسط الحسابي ، الإنحراف المعياري ، معامل الاختلاف .
 - ٢- معامل ألفا كرونباخ : ويستخدم كأحدى المعاملات التي تستخدم للحكم على ثبات وصنق قائمة الاستبيان .
 - ٣- معامل الارتباط : ويستخدم لقياس العلاقة و درجة الارتباط بين المتغيرات الخاضعة للاختبار .
 - ٤- تحليل الانحدار المتعدد : ويستخدم لحساب معاملات الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع .
 - ٥- التحليل العاملي : ويستخدم لحساب معاملات الارتباط بين الفقرات ويتم استبعاد الفقرات التي يكون معامل ارتباطها أقل من ٣٠% وذلك لزيادة كفاءة معاملات الارتباط بين المعاملات .
 - ٦- اختبار كروسكال والانس : kruskal-wallis : لاختبار التباين بين آراء فئات الدراسة .
 - ٧- اختبار كاي^٢ Chi-Square لقياس مدى الاختلافات بين التكرارات المشاهدة والتكرارات المتوقعة .
- ٨- خطة الدراسة :

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة .

الفصل الثاني : دراسة مقارنة بين الوضع الحالي للإعتراف بالإيراد ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS15 .

الفصل الثالث : المشاكل الحالية المرتبطة بالإعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن الإيرادات وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية .

الفصل الرابع : إطار مقترح لتطوير المحاسبة عن الإيرادات لزيادة فعالية جودة المعلومات المحاسبية .

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية .

وتنتهي الخطة بعرض الملخص النهائي للبحث والنتائج والتوصيات والمراجع .

٩- الدراسات السابقة

يتناول هذا البحث أهم الدراسات السابقة ذات الصلة التي تناولت الاتجاهات للدراسة السابقة في تناول متغيرات وأبعاد المشكلة البحثية محل الدراسة وذلك كما يلي:

أولاً: الدراسات العربية:

في دراسة مصطفى (٢٠١٤)، قام بدراسة تحليل لأهم المتغيرات المعاصرة التي واجهت بيئة الأعمال وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية للإيراد والتي تتطلب ضرورة تطوير المحاسبة عن الإيراد وقدمت الدراسة نموذج مقترح يسمح بالتعبير عن الواقع الإقتصادي وتوفير المعلومات الملائمة للمستفيدين كأساس فكري يمكن الإستناد إليه في تطوير المعايير المحاسبية للإيراد وعرضت الدراسة الوضع الراهن للمحاسبة عن الإيراد في المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية ومحاولات التطوير وفي النهاية تم إعداد النموذج المقترح لتطوير الإطار المفاهيمي لمفهوم والإعتراف وقياس الإيراد والإفصاح عنه وتم إعداد دراسة اختبارية لاختبار مدى قبول مقترحات النموذج من خلال دراسة تحليلية وميدانية للشركات المسجلة في البورصة المصرية باستخدام قوائم الإستقصاء لمجتمع يتكون من الأكاديميين والمديرين الماليين والمحاسبين القانونيين والمحلولون الماليون . وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تطوير الإطار المفاهيمي للإيراد ومفهوم الإيراد في ضوء التغيرات في الأصول والإلتزامات وتوصل الباحث إلى وجود قصور في مفهومي الأصول والإلتزامات في الأطر المفاهيمية وأن النموذج المقترح الذي قدمته الدراسة صاغ تلك المفاهيم وطور الشروط العامة للإعتراف والقياس عن الإيراد وأن تطوير العرض والإفصاح يتم في ضوء مجموعة إعتبرات ، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير وتحسين المعايير المحاسبية للإيراد في ضوء النموذج المقترح .

وفي دراسة الملوجي (٢٠١٥)، قام بدراسة مشاكل التحاسب الضريبي عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية في ضوء معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" ، وتم تحليل وتقييم المعيار وقانون الضرائب لمدى كفايتهم في تقديم حلول للمشاكل المحاسبية والضريبية المرتبطة بإيرادات أنشطة الحوسبة السحابية. وتوصلت الدراسة إلى أن كل من معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بعنوان الإيرادات من العقود مع العملاء ، وقوانين الضرائب على الدخل لا تقدم حلول لجميع المشاكل المحاسبية والضريبية المرتبطة بإيرادات أنشطة شركات الحوسبة السحابية ، وقد أوصى بإعادة النظر في المعايير وقانون الضرائب بحيث تتضمن إرشادات ونصوص تساعد المحاسبين في التصدي للمشاكل المحاسبية المرتبطة بالعناصر المختلفة للإيراد في شركات الحوسبة السحابية.

وفي دراسة إبراهيم (٢٠١٥)، قام بدراسة تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار (١٥) IFRS (الإيرادات من العقود مع العملاء) من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وقام الباحث بتطبيق الأسلوب المقترح للتحاسب الضريبي على عينة من شركات المقاولات المقيدة في سوق المال المصري وتبين من نتائج التطبيق أن الإطار المقترح يخفف من العبء الضريبي، وتبين من نتائج الدراسة الميدانية ضرورة تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل، وقد أوصى الباحث بضرورة تطبيق الإصدار (١٥) IFRS، والإعتراف به كميّار محاسبي مصري وإلغاء المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) عقود الإنشاء لمسايرة ركب التطور بمعايير المحاسبة الدولية.

وفي دراسة خالد (٢٠١٥) قامت بإجراء دراسة مقارنة لطرق الإعتراف بالإيراد بين معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير المحاسبة المصرية EAS ومعايير المحاسبة الأمريكية GAAP، وتوضيح أهم المشاكل التي تواجه هذه المعايير ومقارنة هذه المعايير الحالية بمعيّار التقرير المالي الدولي IFRS 15، ويبان أثر ذلك على جودة التقارير المالية، وقامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية لتوضيح مدى تأثير قيمة الإيراد على جودة القوائم المالية، وقامت بإجراء دراسة حالة افتراضية على صناعة الاتصالات لتوضيح مدى الاختلاف في قيمة الإيراد عند إتباع المعايير المصرية الحالية و IFRS 15. وتوصلت الدراسة إلى وجود العديد من المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية المصرية والدولية والأمريكية والتي تؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومنها على جودة التقارير المالية وأن المعيار الجديد IFRS 15 قلّدا على حل تلك المشاكل.

وفي دراسة كريمة (٢٠١٥)، تناولت الدراسة إعداد إطار مقترح للمحاسبة عن الإيراد في الشركات المطبقة لبرامج ولاء العملاء، وقامت بإجراء دراسة ميدانية على شركات الاتصالات وشركات الطيران عن الإيراد، وأوصت بالإعتماد على الإطار المقترح في تطوير المعايير المحاسبية للإيراد في الأصول الفكرية متمثلة في برامج ولاء العملاء. وأظهرت النتائج فعالية الإطار المقترح لتطوير المحاسبة عن الإيراد في برامج ولاء العملاء بحيث اعتمد الإطار المقترح على تطوير المفاهيم الخاصة بالإيرادات والإعتماد على مدخل الميزانية لتحسين شروط

الإعتراف بالإيراد في برامج ولاء العملاء والاعتماد على القيمة العادلة في تطوير وتحسين قياس المحاسبة.

وفي دراسة محمد (٢٠١٥)، قام بدراسة أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء على جودة المعلومات المحاسبية، وقام بإجراء دراسة ميدانية. وأسفرت النتائج عن أن معيار التقرير المالي الدولي ١٥ يؤثر بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية وعلى خصائص الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم وأوصت الدراسة بتدريب المحاسبين على تطبيق متطلبات IFRS 15 للمحاسبة عنه في القوائم المالية.

وفي دراسة هوكل (٢٠١٥)، قام بدراسة هدفت إلى التعرف على أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة، وقام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على شركات المساهمة المقيدة في سوق المال المصري والمراجعون الداخليون ورؤساء وأعضاء لجان المراجعة وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المختلفة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة ناتج عن تبني معيار التقرير المالي الدولي "إيرادات العقود مع العملاء IFRS15 وأوصت الدراسة بضرورة تهيئة بيئة العمل في الشركات المقيدة بسوق المال المصري لإتمام التحول الإلزامي إلى تطبيق المعيار IFRS 15.

وفي دراسة الرشدي (٢٠١٦)، قام بدراسة هدفت إلى أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم ١٥ بعنوان الإيرادات الناتجة عن إبرام العقود مع العملاء على قائمة الدخل في شركات المقاولات المصرية المسجلة واعتمد الباحث على دراسة وتحليل الإصدارات الصادرة عن المنظمات الدولية والمحلية والدراسات الأكاديمية وتم اعداد دراسة تطبيقية على شركتين من كبرى شركات المقاولات التي اختارت التطبيق المبكر للمعيار، وأكد الباحث ان تطبيق المعيار في مصر يعتمد بدرجة كبيرة على المرونة في ضوء بدائل عديدة للقياس والاعتراف بالإيراد، وأسفرت النتائج عن ان تطبيق المعيار الجديد يترتب عليه اتباع الشركات لنموذج غير معاد للاعتراف بالإيراد يحتوي على مفاهيم جديدة لم تكن موجودة من قبل يتكون من خمس خطوات وهذا سيؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المالية لهذه الشركات وخصوصاً الإيرادات والتي تمثل أكبر وأهم بند بالقوائم المالية، كما سيترتب على تطبيقه مزيداً من الإفصاح والشفافية ويوصى

الباحث بأن تستعد شركات المقاولات المصرية بإجراء التعديلات الملائمة في نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المحاسبية أو القانونية أو الضريبية ومراجعة النظم والسياسات والاتصالات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وتعديلها. وكذا تعديل نظم الحوافز والمكافآت .

وفي دراسة عوض (٢٠١٦)، قام بإجراء دراسة استكشافية للتعرف على أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات (الأمريكية والدولية والمصرية) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال إجراء دراسة ميدانية على شركات الاتصالات ومجموعة من المراجعين في مكتب المراجعة الكبرى . و أسفرت نتائج الدراسة عن وجود العديد من المبررات للتطوير، وأن تطبيق IFRS (15) يؤثر إيجابياً على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

وفي دراسة موسى (٢٠١٦)، قام بدراسة وتحليل مشاكل الاعتراف بالإيراد في الشركات العقارية في ظل المعايير والإرشادات القائمة، ثم دراسة المعيار المقترح المبني على مدخل التعاقدات للإعتراف بالإيراد وهو معيار التثريز المالي الدولي رقم 15 الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء بومدى مساهمته في تحسين جودة الأرباح للشركات العقارية ويتحقق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

تحديد مشاكل الاعتراف والقياس للإيراد من خلال الممارسات الحالية في ضوء المعايير المحاسبية للشركات العقارية والمرتبطة بجودة الأرباح

دراسة واختبار مدى مساهمة مدخل التعاقدات الذي تبناه المعيار المقترح في تقديم إرشادات عملية تساعد في تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد بصورة أفضل من الممارسات الحالية بما يؤدي إلى تحسين جودة الأرباح

دراسة واختبار مدى مساهمة مدخل التعاقدات الذي تبناه المعيار المقترح في تحقيق القابلية للمقارنة. وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام مدخل التعاقدات في الاعتراف بالإيراد للشركات العقارية يؤدي إلى تقديم إرشادات عملية تساعد في تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد بصورة أفضل من الممارسات الحالية، حيث يسمح بتوزيع الإيراد على مراحل نشاط الشركة العقارية الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أرباح تتسم باستمرارية عالية وبقدرة تنبؤية جيدة لتعكس مستوى مستقر من الأرباح وبالتالي زيادة جودة الأرباح كما أن استخدام مدخل التعاقدات في الاعتراف يؤدي إلى زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة في

الشركات العقارية، ولذلك يوصى الباحث بالتطبيق المبكر لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، IFRS 15 مع قيام المنشآت بإعادة النظر في عملية البيع و عملية التعاقد مع العملاء وتعديل أنظمتها المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات لتتناسب مع متطلبات تطبيق ذلك المعيار.

كما قام الخريسات في عام (٢٠١٧) ، قامت بدراسة هدفت الي بيان أثر التحول لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 علي الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء. وقد توصلت الدراسة الي ضرورة العمل بتطبيق المعيار IFRS15 في شركات الاتصالات لما له من أثر في تحقيق الشفافية في الاقاصح المحاسبي وزيادة الموثوقية للبيانات المالية وإظهار الوضع الحقيقي للشركة

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

في دراسة Altamuro et al (٢٠٠٥) ، قام بدراسة هدفت إلى بيان اثر الاعتراف المبكر بالإيراد على إدارة الأرباح وعلى مدى ملائمة المعلومات لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، وقامت الدراسة بإجراء مقارنة بين الشركات قبل وبعد تطبيق ارشادات الإعراف بالإيراد (SAB101). وقد توصلت الدراسة إلى ان استخدام سياسات إدارة الأرباح تزيد في الشركات التي تعترف مبكراً بالإيراد عن الشركات التي تؤجل الاعتراف المبكر بالإيراد ، إلا ان الإعتراف المبكر يوفر معلومات أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية عن الشركات التي تؤجل الاعتراف بالإيراد.

وفي دراسة Rasmussen (٢٠٠٩) ، قام بدراسة هدفت الي معرفة اثر استخدام الطرق المختلفة للاعتراف بالإيراد في شركات التكنولوجيا التي تقوم بتوصيل منتجاتها الي المستخدم النهائي عن طريق الموزعين على جودة المعلومات المالية وهذا باستخدام طريقتين :

١- طريقة Sell -In (الاعتراف المبكر) يتم الاعتراف بالإيراد وفقا لهذه الطريقة عندما يصل المنتج الي الموزع .

٢- طريقة Sell-through (الاعتراف المؤجل بالإيراد) يتم الاعتراف عندما يصل المنتج للمستخدم النهائي عن طريق الموزع .

وقد توصلت الدراسة الى ان الشركات التي تستخدم الاعتراف المبكر in- the- period لديها فرص نمو أقل وضعف في حوكمة الشركات لديها ، وأشارت الدراسة ان جودة المعلومات المالية اعلى في ظل طريقة الاعتراف المؤجل للإيراد Sell-Through.

وفي دراسة Hasanen, Abo Talib (٢٠١٤) ، قام بدراسة هدفت الى تقديم نموذج مقترح للاعتراف والقياس والاقتصاص عن الإيرادات وذكرت الدراسة المتطلبات التي يجب توافرها حتى يتحقق الاتساق والتناغم المحاسبي في مصر والمحددات التي تؤثر على ذلك الاتساق ، كذلك أوضحت الدراسة أن المعيار الحالي يشوبه العديد من العيوب والتي من شأنها تم مشروع جديد للاعتراف بالإيراد وقد أوضحت الدراسة تلك الأسباب التي دعت الى صدور المعيار الجديد ، وتم إجراء دراسة مقارنة عن المحاسبة عن الإيراد المطبق حالياً في معايير المحاسبة المصرية والأمريكية والدولية، ثم قامت الدراسة بتحليل ودراسة خطوات المشروع المقترح للإعتراف بالإيراد، وعرضت النموذج المقترح للإيراد وعرضت المشاكل التي تحول دون التطبيق والمنافع التي تعود من التطبيق. وقد توصلت الدراسة الى ضرورة تعديل أساس وطريقة الاعتراف وقياس الإيراد المصري وأشار الى ان المقترح وضع العلاقة بين تعريف الإيراد والاطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية سعياً لتحقيق الاتساق فيما بينهم كما اوصت الدراسة بضرورة تعديل معايير المحاسبة المصرية وخاصة ما يتعلق منها بالإيراد لتتماشى مع التغيرات في معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية.

وفي دراسة Nulla Y.M (٢٠١٤) ، قام بدراسة أثر اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بشكل الزامي في كندا وتطبيقه من قبل شركات الاتصالات الكندية، كما تناولت أثر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في المؤسسات الكندية علي تحسين جودة التقارير المالية . وأسفرت نتائج الدراسة عن أن تطبيق هذا المعيار في شركات الاتصالات أدى الي إنخفاض الثبات والقدرة علي التنبؤ في الأرباح وتحسين القدرة علي التنبؤ بالتدفقات النقدية وفقدان توقيت الاعتراف بالإيراد.

وفي دراسة Apostolov (٢٠١٥) ، قام بدراسة هدفت الي الاعتراف بالإيراد من عقود الإنشاء بحيث عرضت الاختلافات بين معايير المحاسبة البلغارية ومعايير المحاسبة الدولية ، وتطرقت

الدراسة إلى أن عدم التجانس بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الوطنية، علاوة على الإقتناع إلى خاصية القابلية للمقارنة بين الشركات الأجنبية والمحلية مما يؤدي إلى الإرتباك بين الممارسين ومعدى ومستخدمى المعلومات المحاسبية. وتوصلت الدراسة إلى أنه من الضروري أن يحدث الإتساق والتجانس بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة البلغارية فيما يتعلق بالمصطلحات والمبادئ للإعتراف بالإيرادات، ويجب تحديد شروط ومعايير ونماذج ومناهج للإعتراف بالإيراد من عقود الإنشاءات (العقود مع العملاء) لتوحيد مستوى الإيرادات .

وفي دراسة Ciesielsk Weirich (٢٠١٥) ، قدمت الدراسة متطلبات تطبيق معيار الاعتراف بالإيرادات الجديد حيث عرضت الممارسات الحالية للإعتراف بالإيرادات فى ثلاث قطاعات هي: التكنولوجيا والإتصالات والرعاية الصحية ، وذلك للتنبؤ بأثر التغييرات فى هذه القطاعات الثلاثة لأن المعيار الجديد من المرجح أن يفرق بين الأرباح والتدفقات النقدية بشكل أوسع، وتقارير الأرباح التقديرية (proforma reporting) فى تلك القطاعات . وقد توصلت الدراسة أن التقارير التقديرية تهمل إظهار الفروق الحقيقية بين الأرباح والتدفقات النقدية وتخلق نقطة عمياء أكبر بالنسبة للمستثمر Investor blind spot .

وفي دراسة Elad (٢٠١٥) ، قامت الدراسة إلى تطوير المحاسبة فى دول منطقة الفرنك فى أفريقيا وإلى أى مدى تتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، ووضعت الدراسة تصنيف للنظم المحاسبية التى تطورت فى أفريقيا بدءاً من الحقبة الإستعمارية إلى العصر الحديث. وأظهرت النتائج أن تلك النظم قريبة من أنماط معايير التقارير المالية الدولية IFRS وتتبع مبادئ المحاسبة المالية وعلى غرار التقاليد الفرنسية، والتى تختلف عن الممارسات الأمريكية وتوصلت الدراسة إلى أنه من المستحيل أن تتوافق OHADA تماماً مع معايير التقارير المالية الدولية إلا إذا حدث إصلاح جذرى شامل أو التخلي الكامل عن الإطار النظرى بشكل ضمنى .

وفي دراسة Bierstaker, et al (٢٠١٦) ، تبحث الدراسة قدرة ١٧٦ مدير مالى فى الولايات المتحدة الأمريكية لتطبيق معيار الإعتراف بالإيراد فى ظل معيار التقرير المالى الدولى بشكل مناسب عندما تتاح لهم الإرشادات الملائمة. و توصلت الدراسة إلى أن ٤٠% من المديرين المالىين الأكثر خبرة فى مجال الصناعة أكثر عرضة لتطبيق المعيار، بينما النسبة الأكبر لاتزال

تختار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وهذا يشير إلى هناك حاجة إلى مزيد من الترتيب على معيار التقرير المالي الدولي في الولايات المتحدة الأمريكية قبل اعتمادها.

وفي دراسة Xu, Doupinik (٢٠١٦) ، قام بدراسة تأثير نوع وكمية من التوجيهات بشأن حكم ما إذا كان قد تم نقل السيطرة على الأصول إلى العملاء بحيث يعد ذلك هو المبدأ الأساسي لمعيار الاعتراف بالإيراد المطور بشكل مشترك والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية عام ٢٠١٤ وتعد تلك التوجيهات هامة جداً عند تطبيق المعيار الجديد وتعرض الدراسة آراء ومعايير افتراضية ومؤشرات مختلفة فيما يتعلق بنقل السيطرة في حالة عقود الإنشاء . وتشير النتائج ان اضافة تلك التوجيهات في شكل مؤشرات رئيسية لديها تأثير كبير على تدبيرات المشاركين حول ما اذا كان العميل لديه السيطرة خلال فترة الإنشاء.

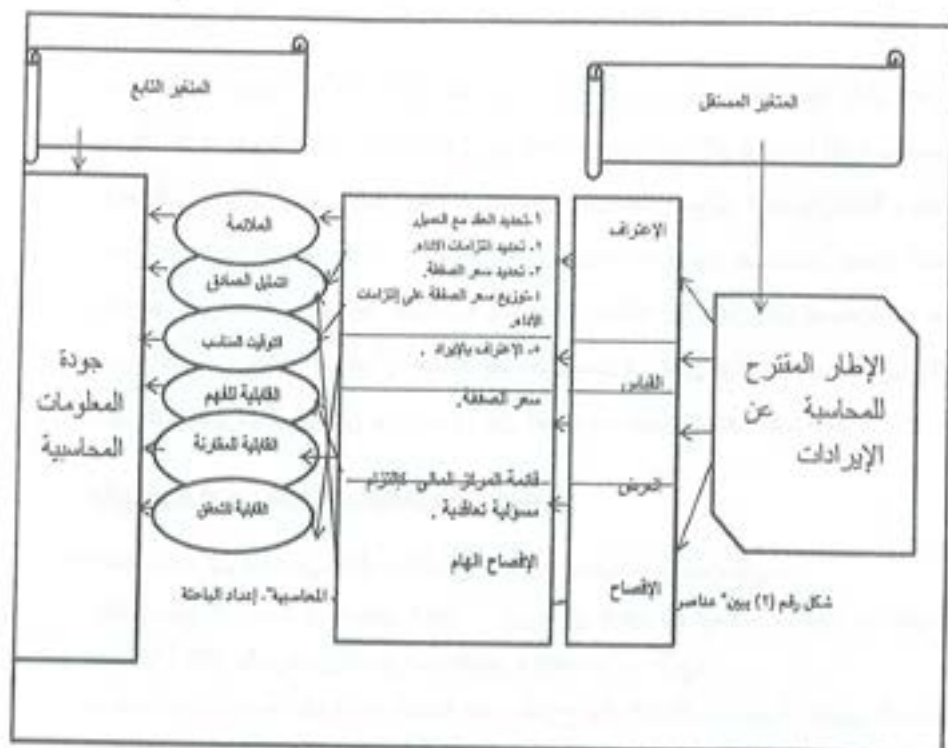
وفي ضوء عرض الدراسات السابقة يتضح للباحث

- ١- اتفقت جميع الدراسات أن هناك مشاكل في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد.
- ٢- اتفقت جميع الدراسات أن المعيار الجديد " الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 بعد نموذجاً ومرشداً وإطار عام وشامل للاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيراد.
- ٣- لم تقدم أي دراسة من الدراسات السابقة إطار مقترح لحل المشاكل المحاسبية وتطوير المحاسبة عن الإيرادات في شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات .
- ٤- لم تقدم أي دراسة من الدراسات السابقة دراسة تطبيقية فعلية حيث أن المعيار لم يطبق إلا في يناير ٢٠١٧، وبذلك تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التطبيقية بعد التطبيق الفعلي للمعيار.

١٠- متغيرات الدراسة

- المتغيرات المستقلة : المحاسبة عن الإيرادات .
- المتغير التابع : جودة المعلومات المحاسبية .

وبين الشكل التالي عناصر الإطار المقترح -



المراجع

المراجع العربية

- ١- أبو المعاطي، منى حسن، ٢٠١٤، أثر الامتثال لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS علي تعزيز كفاءة استثمار رأس المال في المشروعات الصغيرة والمتوسطة، بحث مقدم للمؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس بعنوان " المحاسبة في عالم متغير - المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة"، كلية التجارة جامعة القاهرة .
- ٢- الخريسات، براء شاهين، ٢٠١٧، أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS15 علي الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء - دراسة حالة (شركة الاتصالات الأردنية -أورنج)رسالة ماجستير-كلية الأعمال- جامعة الشرق الأوسط،الأردن.
- ٣- الرشيدى طارق عبدالعظيم يوسف، ٢٠١٦ ، أثر تطبيق المعيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥): قائمة الدخل في شركات المقاولات - دراسة تطبيقية بكلية التجارة جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبى ،مج ٢٠ ع ٣ ، ص ص ٢٥٧-٢٩٦ .
- ٤- الشرفاوى ، منى حسن أبو المعاطي، ٢٠١٤، أثر الإمتثال لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على تعزيز كفاءة استثمار رأس المال في المشروعات الصغيرة والمتوسطة، المؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس بعنوان " المحاسبة في عالم متغير " المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، كلية للتجارة ،جامعة القاهرة ص ص ١-٣٥.
- ٥- الشطرات ،حسنى - نظمي ،إيهاب - الغوراني، فواز، ٢٠١٣ ، العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد : دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية، المجلة العربية للإدارة - المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مج ٣٣ ع ٢٤ ، مصر، ديسمبر، ص ص ٨٣-١٠٤.
- ٦- الصاوى ،صفت أبو بكر محمد، ٢٠١٥، دراسة وإختيار أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥- الإيرادات من العقود مع العملاء- على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد وإستخدام القوائم المالية ، مجلة البحوث المحاسبية ، ع ٢ ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ديسمبر.
- ٧- القشي، ظاهر - العفلة، محمد، ٢٠١٥، أثر الالتزام بمبدأ الاعتراف بالايراد علي مشكلات قياس مصادر الدخل في القنوات الفضائية العربية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ع ١٤، ص ص ٥٧.
- ٨- المليجي، هشام حسن عواد ، ٢٠١٥، مشكلات التحاسب الضريبي عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية في ضوء معيار التقرير المالي رقم(١٥) المحاسبة عن الإيرادات من العقود مع

- العملاء، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية مع ٣.
- ٩- الميهي رمضان عبد الحميد، ٢٠١٥، مدخل مقترح للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية في ضوء المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS : دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، مع ٣٩ ، ع ٤ ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ص ص ٦١٩-٦٩٨ .
- ١٠- إبراهيم ، نبيل عبد الرؤف، ٢٠١٥، تطوير احتساب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم IFRS1٥ (الإيرادات من العقود مع العملاء) من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، مجلة الفكر المحاسبى ، ع ٢٤ - الجزء الأول - السنة التاسعة عشر ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، يوليو .
- ١١- حماد، طارق عبد العال، ٢٠١٧، شرح معايير المحاسبة المصرية ، الجزء الأول ، بدون ناشر .
- ١٢- خالد، سارة عبدالناصر، ٢٠١٥، دراسة مقارنة للإعتراف والأثر على جودة التقارير المالية "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- ١٣- عبد القادر ، بكحيل ، عاشور ، كتوش، ٢٠١٦، المعايير المحاسبية الدولية IFRS IAS بين مزايا وصعوبات التطبيق : دراسة حالة الجزائر ، مجلة الاكاديمية للدراسات الانسانية الجزائر ، ع ١٥٤ ص ص ٦٣-٧٠ .
- ١٤- عوض ، أمال محمد محمد، ٢٠١٦، تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية : دراسة استكشافية في البيئة المصرية ، مجلة الفكر المحاسبى ، مع ٢٠ ، ع ١ ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، إبريل .
- ١٥- كريمة ، دينا عبد العظيم، ٢٠١٥، إطار مقترح للمحاسبة عن الإيراد في الشركات المطبقة لبرنامج ولاء العملاء، مجلة الفكر المحاسبى ، ع ٢٤ - الجزء الأول - السنة التاسعة عشر ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، يوليو .
- ١٦- محمد، تامر سعيد عبدالمنعم، ٢٠١٥، أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) على جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة الفكر المحاسبى ، ع ٢٤ - الجزء الأول - السنة التاسعة عشر ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، يوليو .
- ١٧- مصطفى ، سيد محمد سيد، ٢٠١٤، نموذج مقترح للمحاسبة عن الإيراد في ضوء المتغيرات المعاصرة "دراسة اختبارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان .
- ١٨- مليجي ،مجدى ملوحي عبد الحكيم ، ٢٠١٤، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية دراسة نظرية

- تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة ، مج ٢، ع ٢٤٠ ، كلية التجارة ،جامعة بنى سويف
ديسمبر ص ص ١-٥١.
- ١٩- موسى ، محمد إبراهيم عطيه،٢٠١٦، استخدام مدخل التعاقدات في الاعتراف بالإيراد وأثره
على تحسين جودة الأرباح في الشركات العقارية (دراسة نظرية وميدانية)رسالة ماجستير غير
منشورة ،كلية التجارة ،جامعة طنطا، ص ص ١-١٧٦.
- ٢٠- هيكل، فوزى محمد،٢٠١٥، تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة
المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 دراسة ميدانية
، مجلة البحوث المحاسبية ، ع ٢٤، كلية التجارة ،جامعة طنطا ، ديسمبر.

المراجع الأجنبية

- 1- Altamuro, J., Beatty, A. L., & Weber, J. (2005). The Effects Of Accelerated Revenue Recognition On Earnings Management And Earnings Informativeness :Evidence From SEC Staff Accounting Bulletin No. 101. The Accounting Review,Vol. 80, No. 2, Pp. 373-401.
- 2- Apostolov ,Ivan (2015) Revenue Recognition From Construction Contracts: Differences Between Bulgarian National Accounting Standards And International Accounting Standards , Procedia Economics And Finance
- 3- Aurora, Cristina, Bontaş ,Bunea,(2014), New Approaches On Revenue Recognition And Measurement, Economic And Financial Research ,Pp375-382 Available At: <https://ideas.repec.org/>
- 4- Ciesielski, T. Ciesielski, Weirich, Thomas R. (2015) Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors, The Journal Of Corporate Accounting & Finance.
- 5- Dalkiliç , Ali Fatih ,(2014),The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers, International Journal Of Contemporary Economics And Administrative Sciences ,Volume :4, Issue:3-4.
- 6- Elad, Charles,(2015) The Development Of Accounting In The Franc Zone Countries In Africa, The International Journal Of Accounting.
- 7- Hasanen, Sadek Hamed Mostafa, Abo Talib, Dalia Mohamed Ali Mohamed,(2014) A Proposed Model To Address Convergence Determinants, IFRS & FASB: Measurement & Disclosure Of Revenue Recognition "The Case Of Egypt, International Journal Of Academic Research, Vol. 6, No. 3,Pp:269-285.

- 8- IASB, IFRS 15 (2014), "Revenue from contracts with customers", International Financial Accounting Board, May, p.6.
- 9- Kasztelnik, K.(2015). "The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards".
- 10- Nulla Y.M.(2014), IFRS impact on accounting quality in telecommunication industry, canda.
- 11- Perrin, S. (2014), Revenue Recognition: Preparing For IFRS 15, <https://www.accountancylive.com/revenue-recognition-preparing-ifrs-15>.
- 12- Rasmussen, S. J. B. (2009). Sell-In Versus Sell-Through Revenue Recognition: An Examination Of Firm Characteristics And Financial Information Quality. Ph.D Thesis, Texas A&M University, Pp1-78.
- 13- Sedki ,S. Sam , Smith, Abby, Strickland, Aissa , (2014), Differences And Similarities Between IFRS And GAAP On Inventory, Revenue Recognition And Consolidated Financial Statements, Journal Of Accounting And Finance Vol. 14(2) P P:120-123.
- 14- Xu, Yin, Doupnik ,Timothy ,(2016), The Impact Of Different Types And Amounts Of Guidance On The Implementation Of An Accounting Principle, Research In Accounting Regulation, Science Direct P P: 1-11.
- 15- www.aicpa.org