

تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة
المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي
الدولى "IFRS 15"
(دراسة ميدانية)

دكتور / فوزى محمد هيكل

مدرس المحاسبة

بالمعهد العالى للإدارة والحاسب الآلى بجامعة بورسعيد

تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة المعلومات
المحاسبية وقيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي "IFRS 15"
(دراسة ميدانية)

دكتور / فوزى محمد هيكل

مدرس المحاسبة

بالمعهد العالى للإدارة والحاسب الآلى بجامعة بورسعيد

مستخلص Abstract:

يهدف البحث إلى التعرف على أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار التقرير المالي الدولي "IFRS 15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة، ولتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة ميدانية شملت ١٨٨ مفردة من عينة الدراسة المكونة من مجموعة من رؤساء وأعضاء مجالس إدارات بعض شركات المساهمة المقيدة فى سوق المال المصرى، المراجعون الداخليون، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مراقبو الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات المختلفة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابى على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة ناتج عن تبني معيار التقرير المالي الدولي "إيرادات العقود مع العملاء IFRS15".

كما أوصت الدراسة بضرورة تهيئة بيئة العمل فى المنشآت المقيدة بسوق المال المصرى لإتمام التحول الإلزامى إلى تطبيق المعيار "IFRS15".

المصطلحات الدالة:

إيرادات العقود مع العملاء: الثمن الذى يحق للمنشأة الحصول عليه مقابل السلع والخدمات التى ستحول إلى العميل طرف التعاقد مع المنشأة.

معيار التقرير المالي الدولي رقم "IFRS15": يهدف إلى وضع مبادئ للتقرير عن معلومات مفيدة لمستخدمى البيانات المالية حول طبيعة وكمية وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقود مع العملاء.

جودة المعلومات المحاسبية: مرهون بوجود هيئات مهنية متخصصة قادرة على إصدار معايير على درجة عالية من المصداقية لتلبية حاجات المستثمرين والحد من تجاوزات الإدارة.

قيمة المنشأة: يعبر عنها بالقيمة السوقية للأصول المنتجة بالمنشأة بحيث يمكن قياسها بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.

١- إطار البحث

١-١- مقدمة:

تلعب معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards "IFRS" دوراً أساسياً في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لدعم قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين والأطراف الأخرى من ذوى المصلحة، كما تعمل على تقديم المعلومات المحاسبية اللازمة لقياس قيمة المنشأة^(١).

وتعتبر معلومات قائمة الدخل خاصة تلك المتعلقة بعنصر الإيرادات من أهم المعلومات المستخدمة في تقييم أداء المنشأة وقياس قيمتها، حيث يشار إلى الإيرادات بالعديد من البنود كالمبيعات والفوائد الدائنة وأرباح الأسهم وغير ذلك من البنود الأخرى (Elzahar, et al., 2015).

ولتوصيف وقياس الإيرادات والإفصاح عنها، فقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB" International Accounting Standards Board مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الصلة لتنظيم شروط وأسس الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المحاسبى عن الإيرادات، وذلك بدءاً بالمعيار المحاسبى الدولى "IAS11" "عقود المقاولات" الصادر فى ديسمبر ١٩٩٣م، والمعيار المحاسبى الدولى "IAS18" الصادر فى ديسمبر ١٩٩٣م.

وفى عام ٢٠٠١ تم حل لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB" وتم تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" International Accounting Standards Board المعنى بإصدار معايير التقارير المالية الدولية "IFRS"، ومنذ ذلك الحين توقف الاتحاد الدولى للمحاسبين عن إصدار معايير المحاسبة الدولية تحت مسمى "IAS" وأصدر بدلاً منها معايير "IFRS" التى بلغت ١٤ معيار حتى نهاية ٢٠١٣، وهى تمثل فى معظمها تعديلات على معايير "IAS" السابقة.

(١) الإطار المفاهيمى لإعداد التقارير المالية، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠١٢، ص. ٢٧-٢٨.

ومع بداية سنة ٢٠١٤ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS15" الإيرادات من العقود مع العملاء" ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي "IAS11" ، "IAS18"، وذلك استجابة لمطالب مستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى التي طالبت دوماً بتطوير معيار جديد لإعداد التقارير المالية عن إيرادات العقود مع العملاء يكون بعيداً عن التعقيد ويعتمد أساساً موحدة للقياس والاعتراف. ويأتي البحث لتسليط الضوء على الآثار المتوقعة من الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

١-٢-٢- طبيعة المشكلة والباحث على الدراسة:

يعد الدور الذي تلعبه الإيرادات في التنبؤ بصافي التدفقات النقدية الداخلة وتفسير وتحديد أسعار الأسهم من الأمور الأساسية التي تهتم ذوى المصالح الحاليين والمرتقبين، كما أنها تشكل المعلومة الرئيسية الأهم في قائمة الدخل، كما أظهرت الدراسات المحاسبية أن الاهتمام بالإيرادات بدلاً من التركيز فقط على رقم صافي الدخل يساعد المستثمرين في زيادة مقدرتهم التحليلية للتنبؤ بالأرباح وصولاً إلى قيمة عادلة للسهم، ومن ثم يوفر مقدره أكبر على اكتشاف الأسهم التي لا يعكس سعرها قيمتها العادلة والتوصية تبعاً لذلك بالبيع أو الشراء أو الاحتفاظ (Penman, 2009).

و يأتي مشروع استبدال المعيارين الدوليين "IAS11" ، "IAS18" بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS 15" الصادر بمعرفة مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB"، استجابة للحاجة لتحسين إعداد التقارير المالية الدولية وتبسيطها، وتعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإبلاغ المالي حتى تعكس الحقائق والقيم الاقتصادية المعقولة للمنشأة.

ويرى الباحث أن الربط بين الإفصاح المحاسبي عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة مشكلة بحثية، حيث أن ماورد بالفكر المحاسبي يثبت أن ملائمة وجودة المعلومات المحاسبية تكون في تراجع مستمر بمرور الوقت (Lev, 1999).

وفى هذا الإطار تتمثل القضية البحثية والمطروحة من قبل هذا البحث فى محاولة الإجابة عن التساؤلات التالية:

- ماهى مقومات الإفصاح عن معيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" ؟
 - هل هناك علاقة بين التبنى الإلزامى للمعيار "IFRS15" وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة ؟
 - هل يمكن اختبار العلاقة بين عملية الإفصاح عن المعيار "IFRS15" وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة ؟
- ٣-١ - أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال الاهتمام المتزايد بتطوير معايير التقارير المالية الدولية من جانب المنظمات المهنية - وبخاصة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى ومجلس معايير المحاسبة الدولية - والتي تطالب الشركات بضرورة تبنى معايير التقارير المالية الدولية فى قياس عناصر المركز المالى، ومن ثم تتمثل أهداف البحث فى: الأهمية العلمية: إن المحاسبة عن إيرادات العقود مع العملاء من الموضوعات التي نالت اهتماماً من الباحثين سواء فى البيئة الأجنبية أو العربية، إلا أن معيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" لم يحظ بالاهتمام الكافى نظراً لحدثته، ومن ثم فهناك حاجة لمحاولة تحديد أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفق المعيار الدولى "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

الأهمية العملية: إن الوصول إلى دليل عملى على أثر التحول إلى المعيار الدولى "IFRS15" وتحديد متطلبات الإفصاح المرتبطة به يساعد المنشآت فى الوصول إلى مصداقية وعدالة الإفصاح عن المركز المالى، ومن ثم تحسين الشفافية وجودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس على زيادة الاعتماد على المعلومات المحاسبية فى التقارير المحاسبية لاتخاذ القرارات ومن ثم تعظيم قيمة المنشأة.

٤-١ - هدف البحث:

يهدف البحث إلى تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة عن

طريق تكييف المعيار وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالى فى المنشآت المقيدة فى سوق المال المصرى.

١-٥- فروض البحث:

الفرض الأول: هناك تأثير معنوى ذو دلالة إحصائية لأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

الفرض الثانى: لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

الفرض الثالث: لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهنى حول أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

١-٦- حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلى:

- الاقتصار فى تناول المعيار الدولى "IFRS15" على علاقته بجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.
- تقتصر الدراسة الميدانية على عينة مكونة من خمس فئات: رؤساء وأعضاء مجالس إدارة بعض شركات المساهمة المسجلة فى سوق المال المصرى والمطبقة لمعايير التقارير المالية الدولية، المراجعون الداخليون، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مراقبو الحسابات، أعضاء هيئة التدريس تخصص محاسبة ومراجعة.

١-٧- منهج البحث:

- يعتمد البحث على المنهج التحليلى الاختبارى والذى يتأسس على دراسة الأدبيات المحاسبية ذات العلاقة لبناء الإطار الفكرى للبحث وتحديد فروض الدراسة، ومن ثم اختبار تلك الفروض من خلال استطلاع آراء خمس فئات هامة ذات الصلة بموضوع البحث، ويعد هذا المنهج من وجهة نظر الباحث الأكثر ملاءمة لهدف الدراسة.

٨-١ - تنظيم البحث:

ينقسم البحث إلى خمسة أقسام، فى القسم الأول يتضمن عرضاً للإطار العام للبحث، والذى يركز على عرض مقدمة لمشكلة البحث وأهميته وأهدافه، وفروضه، وحدوده، والمنهج المستخدم فى البحث، وكيفية تنظيمه. وفى القسم الثانى يركز البحث على الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث. ويتناول البحث فى القسم الثالث الإطار المفاهيمى والنظرى لمعيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" وأثر تطبيقه على جودة التقارير المالية بالمنشآت. أما القسم الرابع فقد تم تخصيصه لتصميم الدراسة الميدانية وعرض الأساليب الإحصائية المستخدمة وعينة البحث المختارة، أما الدلالات والنتائج والتوصيات فقد تم تناولها فى القسم الخامس والأخير من البحث.

٢- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

اقتُرحت دراسة (Biondi, et al., 2011) إطار للمحاسبة عن الإيراد كبديل للإطار المشترك الذى قدمه كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB وذلك لعلاج الفوضى والغموض التى تحيط بقواعد تحقق الإيرادات بالإصدارات السابقة للكيانات المهنية، حيث سبق أن قدما المجلسان المعيار رقم ٥ ليحل محل المعايير التقليدية والتى تعتمد على إثبات الإيراد عندما يكون محققاً أو قابلاً للتحقق ومكتسباً، وقد توصلت الدراسة إلى تقديم إطار واقعى يعطى حلاً محاسبية عملية حيث يعتمد على ثلاث مبادئ هى: الاعتراف بالإيراد عند سداد العميل أو تقديمه إلتزاماً بضمان السداد، الجمع بين الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالربح، وأن يعترف بالربح طبقاً لمعايير موضوعية وبشكل متحفظ لتقييم حالة عدم التأكد بالعقد.

كما استهدفت دراسة (Horton, 2011) بحث التضارب المحتمل بين مبادئ القياس والاعتراف بالإيراد ومبادئ القياس والاعتراف المتعلقة بالالتزامات، وكذا استكشاف نقاط الاتفاق والاختلاف بين مدخلى القياس فى ظل ظروف السوق المختلفة، وكان من نتائج الدراسة أنه بينما تتوقع المنشآت الحصول على الدخل المتبقى يتفاقم التعارض بين استخدام مدخل "القيمة العادلة Fair Value" كأساس لقياس الأصول والخصوم وبين مدخل "القيمة المفقودة Deprival Value / قيمة الاستبدال Relief Value" والذى يعكس بشكل أفضل تأثير ظروف السوق المختلفة وكذا الاستجابة الرشيدة من جانب الإدارة لتلك

الظروف، وبالرغم من إمكانية استخدام مدخل "RV/DV" لحل مشكلات الحسابات الختامية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد والالتزامات، إلا أن هذا المدخل لا يكفي تماماً لحل المشكلات المتعلقة بقياس الأداء والتوقيت المناسب للاعتراف بالربح.

وفي نفس السياق حاولت دراسة (Peterson, 2012) بحث ما إذا كانت التعقيدات المحاسبية في مجال الاعتراف بالإيراد يزيد من احتمال إعادة تعديل الإيرادات المبلغ عنها، وقد تم قياس تعقيد الاعتراف بالإيراد باستخدام عدد الكلمات وطرق الاعتراف الواردة بنموذج (10-k) "الإفصاح والاعتراف" الصادر عن SEC، وقد أظهرت النتائج أن تعقيد الاعتراف بالإيراد يزيد من احتمال تعديلات الإيراد، وأن هذه التعديلات قد تكون نتيجة الإبلاغ الخاطيء غير المتعمد أو المتعمد، وأنه كلما كان التعقيد أقرب إلى الاعتدال فإن ذلك يقلل من حدوث تعديل في الإيراد وبما يقلل من احتمال صدور بيانات تنفيذية للمحاسبة والمراجعة من SEC، كما يقلل من معدل دوران المديرين التنفيذيين، وهو ما يدل على اهتمام أصحاب المصالح بالتعقيد المحاسبى عند تعرضهم للإبلاغ الخاطيء.

كما تناولت دراسة (Wagenhofer, 2014) فحص مقاييس الاعتراف بالإيراد والربح أو الخسارة، وكيف تقدم هذه المقاييس معلومات مالية عن أداء المنشأة، وذلك من خلال تقييم المعيار الجديد "IFRS15" لتقييم الإيراد الذى قدمه مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد أكدت الدراسة أن المعيار الجديد يحتوى على شروط مختلفة للاعتراف بالإيراد.

في حين تناولت دراسة (Hasanen, 2014) قياس أثر التقارب بين IFRS & FASB والذى تمثل فى إصدار "IFRS15" المحاسبة عن إيرادات العقود مع العملاء" وأثر ذلك على الممارسة المحاسبية فى مصر، وكان من أهم النتائج هو الحاجة إلى تعديل معايير المحاسبة المصرية وخاصة مايتعلق منها بالإيراد لتتماشى مع التغيرات فى معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية، خاصة أن معايير المحاسبة المصرية هى مجرد ترجمة للمعايير الدولية.

وقد حاولت دراسة (الغامدى، ٢٠١٤) التعرف على مدى ملاءمة معايير التقارير المالية الدولية للبيئة السعودية من خلال التعرف على المميزات والعيوب والمعوقات. وقد تبنت هذه الدراسة المنهج الاستقرائي، ومن ثم إجراء (١٠) من المقابلات الشخصية التي

من شأنها تدعيم النتائج المبنية على تحليل الاستبانات التي تم توزيعها على الأكاديميين والمديرين الماليين والمراجعين، وتظهر نتائج الدراسة أن التقارب مع معايير التقارير المالية الدولية سوف يخدم احتياجات مهنة المحاسبة، وكذلك المستخدمين للتقارير المالية في المملكة العربية السعودية فضلاً عن المعايير المحلية المستخدمة.

التعليق على الدراسات السابقة:

- ركزت معظم الدراسات السابقة على تقييم إيرادات العقود مع العملاء بشكل وصفي دون التطرق إلى المعيار الدولي "IFRS15" نظراً لحدثة هذا المعيار.
- بالرغم من اتفاق الدراسات السابقة على أهمية التوافق المحاسبي مع معايير التقارير المالية الدولية إلا أنها لم تتناول المقدرة التفسيرية لهذا التوافق كمؤشر لأداء الشركة وانعكاسات ذلك على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

٣- الإطار النظري للبحث:

يتناول هذا القسم الإطار النظري والمفاهيمي المرتبط بموضوع البحث من خلال مناقشة:

- السمات العامة لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15".
- تأثير مستوى البنية التحتية للتقرير المالي على تبنى معيار "IFRS15".
- تأثير التبنى الإلزامي للمعيار "IFRS 15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

٣-١- السمات العامة لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS 15":

ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS15" "الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء" والصادر في مايو ٢٠١٤ على إطار شامل لتحديد وقت الاعتراف بالإيرادات ومقدار الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها (Bloom & Kamm, 2014).

ويتلخص المبدأ الجوهرى الوارد في ذلك الإطار في أنه يتعين على المنشأة الاعتراف بالإيرادات لوصف نقل السلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل بمبلغ يوضح العوض النقدي الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات، وينص المعيار على خمس خطوات ينبغي إتباعها: تحديد العقد (العقود) المبرمة مع العميل، وتحديد التزامات الأداء في العقد، وتحديد سعر المعاملة، وتخصيص سعر المعاملة لالتزامات

الأداء في العقد، والاعتراف بالإيرادات عند (أو حيث) تستوفي المنشأة أحد التزامات الأداء (Hasanen, et al., 2014).

ويهدف المعيار إلى تأسيس مبادئ للتقرير المالي عن إيرادات العقود مع العملاء بحيث يترتب عليها تقديم معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية لتقدير مبالغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية (IFRS15, P.1).

وينطبق المعيار على كل العقود مع العملاء عدا عقود الإيجار، عقود التأمين، والحقوق والإلتزامات التعاقدية في نطاق معين مثل المشتقات المالية، وكذا المبادلات غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس مجال الأعمال لتسهيل المبيعات للعملاء الحاليين أو المحتملين (IFRS15, P.1).

ويكون المعيار نافذ المفعول لفترات إعداد التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧، ومن المحبذ تطبيقه في وقت مبكر، ويحل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS15" محل معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود المقاولات" ومعيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيرادات" والتفسير ١٣ "برامج ولاء العملاء" والتفسير ١٥ "اتفاقيات إنشاء العقارات" والتفسير ١٨ "عمليات نقل الأصول من العملاء" وتفسير لجنة التفسيرات الدائمة ٣١ "الإيرادات - معاملات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية" IFRS15, (P.6).

ويتضح للباحث عدد من السمات الأساسية للمعيار "IFRS15" على سابقه من المعايير ذات الصلة هي:

- التحول إلى المبادئ بدلاً من القواعد في العديد من متطلبات المعيار، فمعايير المبادئ تتصف بوفرة الإفصاح المحاسبي لأنها تشتق من المفاهيم الأساسية للمحاسبة مثل الملائمة وغيرها من المفاهيم التي تركز على منفعة المستثمرين (أبو المعاطي، ٢٠١٤)، ويتضح هذا التطور من هدف المعيار حيث يركز على تأسيس مبادئ للتقرير المالي عن إيرادات العقود مع العملاء، بينما كان الهدف السابق وضع أسس لتحديد ووصف المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة من أنواع محددة من العقود.
- فصل المتطلبات المتعلقة بالإيرادات عن تلك المتعلقة بالتزامات الأداء في كل عقد.

– استخدم المعيار فى قياس الإيراد سعر الصفقة والذى يعرف بأنه المبلغ الذى تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، بعد أن كانت طرق القياس على أساس القيمة العادلة.

ولعل وضع خطوط تفصيلية للمرحلة الإنتقالية يتطلب عرض كافة الأمور الداعمة بما يكفل تحقيق صفات الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة كصفات أساسية لجودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي استخدامها من قبل الأطراف ذات العلاقة كأساس سليم لزيادة قيمة المنشأة، وهو ماسوف يتناوله الباحث فيما بعد.

٣-٢- تأثير مستوى البنية التحتية للتقرير المالى على تبني معيار "IFRS15":

هناك إجماع بين المحاسبين فى مجال المحاسبة الدولية على أن تطور الأنظمة والممارسات المحاسبية يرتبط بالعوامل البيئية Environment Factors (الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، والقانونية) والقيم المجتمعية Social Values (محمد، ٢٠١٣). وتشير دراسة (Tyrrall, et al., 2007) إلى وجود صعوبات فى تطبيق المعايير الدولية بالنسبة لكل من اللغة والمصطلحات وعدم القدرة على ممارسة الحكم المهني، وأوضحت الدراسة أن المعايير الدولية لاتغطي بعض القضايا المحاسبية التى تواجهها بعض الدول ومن أهمها تطبيق المعايير الدولية فى المشروعات الصغيرة، كما أن المعايير الدولية تتطلب تطبيق الحكم المهني عند إعداد ومراجعة القوائم المالية، بينما لايميل المحاسبون فى بعض الدول لاتخاذ قرارات محاسبية بناءً على ممارسة الحكم المهني بسبب أن خبرتهم الطويلة تعتمد على تطبيق توجيهات محددة بالنسبة للمعالجات المحاسبية.

كما توضح دراسة (Barth, et al., 2008) أنه حتى إذا كانت معايير المحاسبة الدولية مرتفعة الجودة، فإن تأثير المقومات الأخرى لنظام التقرير المالى غير المعايير المحاسبية ذاتها يمكن أن يؤدي إلى إلغاء أى تحسن فى جودة المعلومات المحاسبية كان يمكن أن ينتج عن تبني معايير المحاسبة الدولية.

ويرى الباحث أن توفير الإفصاح فى القوائم المالية عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" يستوجب إعادة النظر فى مستوى ممارسة الحكم

المهني للمحاسب في تطبيق المبادئ والمفاهيم للمعاملات والأحداث المالية ذات الصلة بشكل يكفل تحقيق الأهداف من تبني المعيار، وذلك من خلال:

- الاتساق في تطبيق المعيار فيما بين الشركات.
- التوسع في الإرشادات التفصيلية لتطبيق المعيار.
- دعم آليات الإلزام بتنفيذ المعيار.

٣-٢-١- الاتساق في تطبيق المعيار فيما بين الشركات:

يميز الفكر المحاسبي بين نوعين من الاتساق هما: الاتساق الداخلي للمعايير *internal consistency*، والاتساق في تطبيق المعايير *consistency in application*، وبينما يتطلب الاتساق الداخلي أن أي معيار يتم اختياره يجب أن يكون متسقاً مع النظام القائم للمعايير، فإن الاتساق في التطبيق يعنى استخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية سواء من فترة مالية لأخرى بالنسبة لنفس الشركة، أو فيما بين الشركات المختلفة لنفس الفترة المالية (Wüstemann, & Wüstemann, 2010).

وإذا كان تحقيق الاتساق الداخلي للمعايير الدولية هي مهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن توفير الضمانات للاتساق في تطبيق المعايير هو من دعائم نجاح الممارسات في التطبيق العملي للمعايير (محمد، ٢٠١٣).

وبالرغم من تعدد الآثار الإيجابية المحتملة المرتبطة بالتحول إلى معايير التقارير المالية الدولية، إلا أن هناك بعض التحديات المرتبطة بهذا التحول، فقد أشارت دراسة (Street, 2012) إلى أن تعدد احتياجات المستفيدين الداخليين والخارجيين للشركات من المعلومات قد يجعل من الصعب على مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الوفاء بهذه الاحتياجات، بينما أشارت دراسة (Jermakowicz, et al., 2007) من خلال دراسة ميدانية لعينة من الشركات الألمانية المسجلة (DAX30) إلى تحديات التعقيد، والتكلفة، وعدم وجود إرشادات كافية للتنفيذ، وزيادة تقلبات الأرباح، في حين أكدت دراسة (Latridis & Rouvolis, 2010) على تحديات مرتبطة بعدم توافر التأهيل والمعرفة الكافية للمحاسبين لتطبيق تلك المعايير فضلاً عن الصعوبات المتعلقة بالاختلافات الفنية والتسويات وتكلفة التحول، كما أكدت كل من دراسة (Nobes & Perramon, 2013) على أن التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية يتأثر بعدة محددات منها تباين النظم

الاقتصادية، والنظام القانوني والضريبي للدولة وطبيعة وهيكل الملكية ووجود هيئة محاسبية مهنية متخصصة.

ولعل أهم التحديات المصاحبة لتطبيق المعيار "IFRS 15" اتساق المعايير، والذي يعنى إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض.

ويرى الباحث أن تخفيض بدائل السياسات المحاسبية المتاحة ودرجة مرونة الاستجابة المحاسبية، والميل إلى التوحيد Uniformity في استخدام الطرق المحاسبية يقود إلى الاتساق وتخفيض الاختلافات في تطبيق المعايير المحاسبية.

٣-٢-٢- التوسع في الإرشادات التفصيلية لتطبيق المعيار:

يميز الفكر المحاسبى بين مدخلين لوضع المعايير وهما مدخل القواعد Rules based approach ومدخل المفاهيم Concept based approach ، وبينما يستخدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكى FASB مدخل القواعد، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يستخدم مدخل المفاهيم لوضع المعايير (Barth, 2012).

وفى نفس السياق تناولت أدبيات المحاسبة تأثير افتقار المعايير المحاسبية الدولية المعدة أكثر على أساس المفاهيم لإرشادات تطبيق تفصيلية، مما يؤدي إلى ممارسة أحكام مختلفة من جانب الشركات ناتجة عن تطبيق المفاهيم والمبادئ بطريقة غير متسقة بالنسبة لمعاملات وأحداث متماثلة (Samaha, K. & Stapleton, ٢٠٠٨).

وتشير بعض الدراسات إلى أن الافتقار للإرشادات التفصيلية قد يجعل من الصعب تحديد المخالفات لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، ويقلل من احتمالات اكتشافها، ويعطى الفرصة للمديرين من ممارسة أحكام انتهازية Opportunistic judgments فى التقرير المالى (Sun & Rath, 2008).

وتوضح دراسة (Wagenhofer, 2014) على أن السعى للحصول على معيار متسق من الناحية المفاهيمية، هو أمر غير مرغوب فيه بسبب افتقاره إلى إرشادات تطبيق تفصيلية، فضلاً عن إختلاف الخصائص الاقتصادية لدورة الربح فى كل شركة، ومن ثم جودة المعلومات، وللتدليل على ذلك فإن المعيار "IFRS 15" يحتوى على شروط مختلفة للاعتراف بالإيراد لاتباع تماماً مدخل المفاهيم، فبالرغم أن المدخل المفاهيمي يفضل

الحيادية على التحفظ، فقد تضمن المعيار العديد من حالات التحفظ منها على سبيل المثال قياس الإيراد بالمبلغ الذى تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل بعد استبعاد المبالغ المتوقع تحصيلها لحساب طرف ثالث مثل المبالغ المحصلة لحساب ضريبة المبيعات.

وعلى هذا النحو يرى الباحث أن معيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" قد أعد بدرجة متوسطة على أساس المفاهيم فى مقابل المعايير الدولية المناظرة المعدة أكثر على أساس المفاهيم، والأخرى المعدة على أساس القواعد، وأن إضافة إحدى خصائص القواعد وهى قدر كبير من إرشادات التطبيق التفصيلية إلى المعيار الدولى "IFRS15" يؤدى إلى أن تصبح مرونة الإدارة فى تطبيق المعيار أكبر مما هى عليه فى معايير التقارير المالية الدولية.

٣-٢-٣- دعم آليات الإلزام بتنفيذ المعيار:

يعتبر الامتثال لتطبيق معيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" من التحديات التى تواجه مديرى الشركات، والجمعيات المهنية، ومستخدمو ومعدو الحسابات، حيث لا يجب النظر إليه كعملية إصلاح، ولكن ينظر إليه كعملية إعادة هندسة للعمليات المحاسبية، حيث يستغرق ذلك وقتاً طويلاً، ويتطلب جهوداً كبيرة ويلقى بالمزيد من الأعباء على كل من المحاسبين والمراجعين (أبو المعاطى، ٢٠١٤).

ويأخذ التحول إلى معايير IFRS بشكل عام إحدى ثلاث صور، فقد يكون "التحول اختيارياً" حيث إعطاء الفرصة للشركات لتقرير الوقت والوضع المناسب للتحول، فالإدارة سوف تتخذ القرار بالتحول إذا رأت أنه سيخفض من تكلفة رأس المال نتيجة زيادة مستويات الإفصاح وانخفاض عدم تماثل المعلومات، أو يأخذ صورة "التحول الإلزامى المرن" والذى يعطى للشركة بعض الحرية فى التصرف والتهيئة خلال فترة التحول، أما الصورة الثالثة فهى "التحول الإلزامى" حيث يتم فرض عملية التحول فى توقيت محدد (الزمر، ٢٠١٢).

ويعتمد مسار التحول إلى تطبيق المعيار الدولى "IFRS15" على صورة "التحول الإلزامى" حيث يكون نافذ المفعول لفترات إعداد التقارير السنوية التى تبدأ فى أو بعد ١ يناير ٢٠١٧، وعلى صورة "التحول الاختيارى" حيث إمكانية تطبيقه فى وقت مبكر.

وتوضح بعض الدراسات أن قوة الإلزام بالمعايير لا تؤدي بالضرورة إلى توفيق الممارسات في التطبيق العملي للمعايير (Elbannan, 2011)، كما تؤكد دراسة (Rudra, 2012) أنه حتى في ظل الإلزام الكامل Perfect enforcement يكون من المتوقع أن يختلف سلوك التقرير فيما بين الشركات طالما أن المعايير تفتقر لإرشادات تطبيق تفصيلية.

استناداً إلى ما سبق يرى الباحث أن دعم آليات الإلزام بتنفيذ المعيار "IFRS15" من الممكن أن تركز على محورين، الأول: تفعيل أحد عناصر نظام التقرير المالي وهو "تفسير المعايير" بأن يتم وضع تفسير واضح ومحدد للمعيار يتيح لكافة المنشآت المقيدة في سوق المال المصري التطبيق بسهولة، أما المحور الثاني فيتمثل في إضافة أحد خصائص مدخل القواعد في إعداد المعايير وهي " قدر كبير من إرشادات التطبيق التفصيلية".

٣-٣-٣- تأثير التبني الإلزامي للمعيار "IFRS 15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة:

اهتمت العديد من الدراسات بتأثير تبني المعايير الدولية على جودة التقرير المالي والمعلومات المحاسبية، خاصة بعد قرار الاتحاد الأوروبي بإلزام الشركات الأوروبية المسجلة في أسواق المال الأوروبية بإعداد قوائمها المالية المجمع وفق معايير التقرير المالي الدولية IFRS اعتباراً من ٢٠٠٥ (Kamel & Elbanna, 2010) (محمد، ٢٠١٣).

كما أكدت الدراسات على أن تبني معايير التقارير المالية الدولية باعتبارها معايير عالمية سوف تساهم في تخفيض الاختلافات بين هذه التقارير في الشركات المختلفة، وتدعيم قابلية المعلومات المالية للمقارنة، وتحسين قدرتها التفسيرية كمؤشر لأداء الشركة، وتخفيض التكاليف، وتحسين الشفافية، والحد من عدم تماثل المعلومات، وزيادة جودة التقارير المالية (يوسف، ٢٠١٤).

وقد أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الماضية عدداً من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأصبح تبني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلزامياً بالنسبة للتقرير المالي للمؤسسات المتعاملة مع دول الاتحاد الأوروبي، وبالرغم من عراقلة الولايات المتحدة الأمريكية في

وضع معايير من خلال عديد من الجهات، مثل: مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ولجنة الأسهم والبورصة الأمريكية (SEC)، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية قد أخذت أيضاً حيزاً كبيراً من التطبيق في أمريكا (Ramanna, 2009).

وقد استهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير تحسين جودة وشفافية المعلومات، بحيث تعكس الأداء الاقتصادى والمركز المالى الحقيقى للشركة (Outa, 2013)، وأن تكون القوائم المالية المتاحة للمستثمرين أكثر قابلية للمقارنة بما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة عند تخصيص مواردهم (Brochet, et al., 2013).

ويمكن للباحث توضيح طبيعة العلاقة بين أثر تبنى المعيار "IFRS15" وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة تمهيداً لاختبار أثر الإفصاح عن هذه العلاقة فى واقع الممارسة العملية، وذلك على النحو التالى:

– العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

– انعكاسات تبنى المعيار "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية.

– انعكاسات تبنى المعيار "IFRS15" على قيمة المنشأة.

٣-٣-١- العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية الصفات الواجب توافرها فى المعلومات حتى تجعل القيمة الإعلامية لها كبيرة من وجهة نظر مستخدميها، وتعتمد فائدة المعلومات لمتخذى القرارات على العديد من العوامل تتعلق بمجال الاستخدام وطبيعة ومصادر المعلومات التى يحتاجونها، ومقدار ونوعية المعلومات المتوفرة والقدرة على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك المتوفر لدى متخذ القرار، هذا وتتحدد منفعة المعلومات من خلال ثلاث خصائص رئيسية هي: الملائمة، الموثوقية، والقابلية للمقارنة (Wongsim & Gao, 2011) (محاريق، ٢٠١٣).

وتحدد دراسة (Verleun, et al., 2011) مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية بأنها الخصائص التى تنسم بها المعلومات المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، وقد أشارت دراسة (Jara, et al., 2011) إلى أن جودة

المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة، كما توصلت دراسة (Rudra, 2012) إلى أن معايير "IFRS" قد تحد من ممارسات إدارة الربح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من المعايير المحلية.

وقد حددت البورصة الأمريكية (SEC) مجموعة من الشروط لضمان جودة المعايير المحاسبية (محلية أو دولية) منها: وجود تنظيم جيد للهيئة أو الجهة القائمة بإصدار المعايير، وتوافر الموارد البشرية والفنية عالية المستوى، والرقابة الفعالة على مدى التزام الشركات بالمعايير (Barth, et al., 2008).

في ضوء ماسبق يرى الباحث أن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية مرهون بتوافر معايير محاسبية قادرة على الحد من تجاوزات الإدارة والممارسات الانتهازية، فضلاً عن أهمية جودة عملية المراجعة.

٣-٢-٣-٢- انعكاسات تبني المعيار "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية:

حاول مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وزيادة مقدرتها التفسيرية من خلال إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS15" ليحل محل المعيارين الدوليين (IAS11) ، (IAS18) وذلك ضمن الجهود المشتركة بين كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) لوضع مبادئ موحدة للقياس والإفصاح بشكل يضمن (IFRS15, p.6):

- إزالة التضارب والضعف في المعايير السابقة الخاصة بالإيرادات.
 - تقديم إطار قوى لمعالجة القضايا المتعلقة بالإيراد.
 - عدم تباين الممارسات لتسهيل القابلية للمقارنة للإيرادات على مستوى المنشآت، الصناعات، أسواق رأس المال، ولخدمة أعمال المراجعة والسلطات القضائية.
 - تقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية حول الإيرادات.
 - تبسيط عملية إعداد القوائم المالية من خلال معالجات تتمتع بالمرونة للإيرادات.
- ومع زيادة الاهتمام بموضوع الشفافية والإفصاح، تضمن المعيار مجموعة من المبادئ تجيز للمنشأة إفصاحات أوسع عن إيرادات العقود مع العملاء مما ينعكس على قرار المستثمر المهتم بهذه المعلومات حيث تتحقق خاصية الملائمة.

أما فيما يتعلق بتوفر خاصية الموثوقية فقد استخدم المعيار سعر الصفقة فى قياس الإيراد المتوقع الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل مستبعداً منه المبالغ المحصلة لحساب طرف ثالث، كما سبق ذكره.

وعن قابلية المعلومات للمقارنة، وما يتطلبه ذلك من ثبات فى تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية، يرى البعض أنها خاصة متداخلة مع خاصيتى الملاءمة والموثوقية (صالح، ٢٠٠٩).

ويرى الباحث أن خاصية القابلية للمقارنة ترتبط بمدى توافق الاتساق فى تطبيق المعيار فيما بين الشركات المختلفة، وذلك بهدف تحقيق المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، أى تعتبر خاصية الثبات متحققة عندما يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث وعلى طول الفترات.

٣-٣-٣ انعكاسات تبني المعيار "IFRS15" على قيمة المنشأة:

أشارت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠١٣) إلى أن جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن الامتثال لمعايير IFRS تساعد على تنشيط سوق الأوراق المالية من خلال ملاءمة المعلومات المحاسبية التى تعد جزءاً أساسياً من المعلومات التى تساهم فى وضع أو إنشاء أو تركيب هيكل الأسعار للأوراق المالية، كما تلعب دوراً هاماً فى تخصيص الموارد المحدودة بين مشروعات الاستثمار المختلفة وفى توزيع الأوراق المالية بين المستثمرين.

كما أشارت دراسة (Waroonkun & Ussahawanitchakit, 2011) إلى أن معايير IFRS تساهم فى تحسين جودة المحاسبة وهو ما ينعكس على ارتفاع كفاءة التقرير المالى وقيمتها المعلوماتية وتحسين شفافية المعلومات، كما يؤدي إلى ارتفاع مستوى الأداء المحاسبى واستمرارية الشركة.

فى حين أشارت دراسة (Clacher, et al., 2013) إلى تحسن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بعد التحول لمعايير IFRS فى الشركات الاسترالية نظراً لانخفاض مخاطر عدم التأكد، كما توصلت كل من دراسة (Cotter, et al, 2012) (Wang,) (2014) إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين التحول إلى معايير IFRS وارتفاع أسعار الأسهم وعوائدها وجودة الأرباح.

ويعتقد الباحث أن اعتماد المعيار "IFRS15" على سعر الصفقة في قياسه للإيراد بدلاً من القيمة العادلة كما كان في المعيار "IAS18" من شأنه تعزيز جودة التقارير المالية وإعطاء إشارة إيجابية للمستثمرين عن الأداء المالي من خلال معلومات آنية وموثوقة لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة مما يعظم من قيمة المنشأة.

٤- الدراسة الميدانية:

يستهدف البحث تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي "IFRS 15"، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، يركز الباحث على اختبار فروض الدراسة من خلال استطلاع آراء خمس فئات هامة ذات علاقة وطيدة بموضوع البحث، ويسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى اختبار صحة الفروض الآتية:

الفرض الأول: هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

الفرض الثاني: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

الفرض الثالث: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني حول أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

٤-١- أسلوب الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء بشكل أساسي، حيث أعدت في شكل أسئلة - تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة - يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وقد تم توزيع القائمة على عينة من رؤساء وأعضاء مجالس إدارات شركات المساهمة المصرية المقيدة بسوق المال المصري، المراجعون الداخليون، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مراقبو

الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية من ذوى تخصص المحاسبة والمراجعة، وقد وقع اختيار الباحث لشركات الدراسة وفقاً للمبررات التالية (١) :

- أنها من ضمن أكثر الشركات نشاطاً فى السوق المالى المصرى.
- جميعها لديها عقود مع العملاء.
- أنها لاتخضع للقطاع المالى من بنوك وشركات تأمين التزاماً بنطاق المعيار.

كما أجرى الباحث مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة لتوضيح الدراسة ومضمون المعيار، بما يحقق فهمهم لمعنى ومغزى الأسئلة من ناحية، والتحقق من ملائمة أسئلة الاستقصاء من ناحية أخرى، وذلك لضمان دقة وسلامة الإجابة عليها.

٤-٢-٤- مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالاتى:

- رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة بشركات المساهمة المقيدة بسوق المال المصرى، وقد تم اختيار عينة حكمية تتكون من (٣٠) مفردة.
- المراجعون الداخليون، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية وذوى الصلة الوثيقة فى دراسة موضوع البحث، وقد تم اختيار عينة حكمية من بين إدارات المراجعة الداخلية فى شركات الدراسة، وقد تحددت العينة فى (٤٠) مفردة.
- رؤساء وأعضاء لجان المراجعة فى بعض شركات المساهمة المسجلة بالبورصة باعتبارهم من أهم الأطراف ذوى الصلة فى دراسة البحث، وقد تحددت العينة فى (٧٠) مفردة.
- مراقبو حسابات شركات المساهمة، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية فى دراسة موضوع البحث، وقد تم اختيار عينة حكمية من مراقبى الحسابات الخارجيين لشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرى، وقد تحددت العينة فى (٨٠) مفردة.
- أعضاء هيئة التدريس تخصص محاسبة ومراجعة من الجامعات المصرية، وقد تحددت العينة فى (٤٠) عضواً مابين أستاذ، أستاذ مساعد، ومدرس.

(١) ملحق رقم (٢).

– وقد حرص الباحث على الحصول على أعلى نسبة ردود من أطراف محيط الدراسة الميدانية من خلال الاتصال المباشر بتلك الأطراف، وتكرار إرسال الاستقصاء إلى الأطراف المشاركة في الدراسة.

٤-٣- تصميم أداة الدراسة الميدانية:

في ضوء هدف وفروض البحث ، صمم الباحث قائمة استقصاء يتمثل هدفها الرئيسي في جمع البيانات من أفراد مجتمع البحث وعينته، وقد تم تصميم القائمة في سبعة أقسام تغطي الممارسات الممكنة للهيئات المعنية والتي يمكن أن تلعب دوراً رئيسياً في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة من خلال تبني معيار التقرير المالي الدولي "IFRS15".

وقد صممت قائمة الاستقصاء على أساس استخدام مقياس ليكرت المتدرج الخماسي Likert Scaling Method بواقع (٥) درجات للاختيار أووافق تماماً، (٤) درجات للاختيار أووافق، (٣) درجات للاختيار محايد، (٢) درجة للاختيار لأوافق، (١) درجة للاختيار لأوافق مطلقاً.

٤-٤- التوزيع النسبي لعينة الدراسة:

بلغ حجم العينة لكل فئات الدراسة (٢٦٠) مفردة، والجدول التالي يوضح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على المجموعات المكونة لمجتمع الدراسة:

جدول رقم (١)

التوزيع النسبي لإجمالي العينة على مجموعة الدراسة الميدانية

النسبة	العدد	البيان
١١.٥٤%	٣٠	١- رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة.
١٥.٣٨%	٤٠	٢- المراجعون الداخليون.
٢٦.٩٢%	٧٠	٣- رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.
٣٠.٧٨%	٨٠	٤- مراقبو الحسابات.
١٥.٣٨%	٤٠	٥- أعضاء هيئة التدريس.
١٠٠%	٢٦٠	الإجمالي

٤-٥- توزيع قوائم الاستقصاء وتلقى الردود:

وزع الباحث (٢٦٠) قائمة استقصاء من خلال الفاكس والبريد الإلكتروني والتسليم باليد، ويوضح الجدول رقم (٢) عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة المختلفة كما يلي:

جدول رقم (٢)

عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عينة أو أطراف الدراسة الميدانية	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد قوائم الاستقصاء المستردة	عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل	
			العدد	النسبة
رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة.	٣٠	٢٢	١٨	٦٠%
المراجعون الداخليون.	٤٠	٣٠	٢٥	٦٢.٥%
رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.	٧٠	٥٥	٤٨	٦٨.٥٧%
مراقبو الحسابات.	٨٠	٦٨	٦٢	٧٧.٥%
أعضاء هيئة التدريس.	٤٠	٣٥	٣٥	٨٧.٥%
الإجمالي	٢٦٠	٢١٠	١٨٨	٧٢.٣١%

من الجدول السابق يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد مقبولاً، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في اختبار فروض الدراسة. ويرجع الباحث انخفاض نسبة ردود أعضاء مجالس الإدارات إلى عدم اهتمام البعض بالرد على استفسارات الاستقصاء، في حين فئة أعضاء هيئة التدريس هي الأكثر استجابة لدرائتهم بالمرود الإيجابي لمثل هذه الدراسات.

٤-٦- التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة وذلك كما يلي:

جدول رقم (٣)

التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرار	مفردات عينة الدراسة
٩.٦%	١٨	رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة.
١٣.٣%	٢٥	المراجعون الداخليون.
٢٥.٥%	٤٨	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.
٣٣%	٦٢	مراقبو الحسابات.
١٨.٦%	٣٥	أعضاء هيئة التدريس.
١٠٠%	١٨٨	الإجمالي

يخلص الباحث من الجدول السابق إلى إمكانية الاعتماد على ردود مفردات عينة الدراسة نظراً لاشتمالها على فئات متعددة من محيط مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يتوقع معه الباحث إمكانية الحصول منهم على إجابات موضوعية، مبنية على رصيد معقول من الخبرة المتخصصة في مجال الواقع العملي.

٤-٧- اختبار مدى ثبات صدق الاستقصاء:

ليبيان مدى ثبات قائمة الاستقصاء تم حساب معامل الثبات Alpha أو مايسمى بمعامل الاعتمادية لأسئلة الاستقصاء، وذلك لتحديد مصداقية ومدى درجة الاعتماد على المقاييس المستخدمة في الدراسة، وقوة الاتساق الداخلي بين أسئلة الاستقصاء، ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق للأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٤)

معاملي الثبات والصدق لأسئلة الاستقصاء "اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's

"Alpha

عدد عبارات الاستمارة ككل	معامل الثبات (ألفا)	معامل الصدق (*)
٤١	٠.٩٨٦	٠.٩٩٣

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات.

يتضح من الجدول السابق أن معاملي الثبات والصدق يقتربا من الواحد الصحيح، مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للعبارات المستخدمة في البحث يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

٤-٨- عرض وتحليل نتائج الاستقصاء واختبار الفروض:

قام الباحث بتفريغ الإجابات على الأسئلة بجدول البيانات، وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science المعروف باسم (SPSS) وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأدوات الإحصائية اللازمة والملائمة والتي تتمثل فيما يلي:

أ- الإحصاءات الوصفية:

- الوسط الحسابى Mean.

- الانحراف المعياري Standard deviation.

ب- الاختبارات الإحصائية:

تشير هذه الاختبارات إلى الإحصاءات الاستدلالية Inferential Statistics وتختص بطرق تحليل وتفسير واستخلاص الاستنتاجات من عينة البحث للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع، ومن هذه الأساليب التي استخدمها الباحث مايلي:

- اختبار المصدقية والاعتمادية Reliability Analysis.

- اختبار "ت" T- Test.

- اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test.

- اختبار مان ويتنى Mann-Whitney.

- معامل الارتباط Coefficient of Correlation.

- معامل التحديد Coefficient of Determination.

- نموذج الانحدار Regression Model.

أولاً: اختبار الفرض الأول والذي ينص على " هناك تأثير معنوى ذو دلالة إحصائية لأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة".

السؤال الأول: هل ترون رغبة لدى شركات المساهمة المقيدة فى سوق المال المصرى فى تبنى معيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" ؟

توصيف آراء عينة الدراسة حول رغبة شركات المساهمة المقيدة فى سوق المال المصرى فى تبنى معيار التقرير المالى الدولى "IFRS15" المتعلق بإيرادات العقود مع العملاء من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى، الانحراف المعياري، واختبار "ت").

جدول رقم (٥)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية في تبني معيار التقرير المالي الدولي "IFRS15"

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
هل ترون رغبة لدى شركات المساهمة المقيدة في سوق المال المصري في تبني معيار التقرير المالي "IFRS15" ؟	١٨٨	٤.٣٣	٠.٧٣٠	٠.١٧	٠.٠٠٠٠ **	موافقة

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث إتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على أن هناك رغبة لدى شركات المساهمة المقيدة في سوق المال المصري في تبني معيار التقرير المالي الدولي "IFRS15"، ويؤكد على ذلك نسبة معامل الاختلاف والتي تمثل ١٧ % (الانحراف المعياري / الوسط الحسابي) مما يشير إلى وجود اتفاق بين عينة البحث بهذا الشأن.

(أ) ممارسات الإدارة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة (كمتغير تابع):

١. دوافع الإدارة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية:

توصيف آراء عينة الدراسة حول سعي الإدارة إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، واختبار "ت").

جدول رقم (٦)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لدوافع تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
لتحقيق أهداف خاصة بها.	١٨٨	٤.٠١	٠.٩٧٦	**٠.٠٠٠٠	موافقة
للتجاوب مع الأحداث غير العادية والمساعدة على توفير المعلومات المتعلقة بتلك الأحداث للمستثمرين.	١٨٨	٣.٨٢	١.٠٥٩	**٠.٠٠٠٠	موافقة
لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	١٨٨	٣.٩٦	١.٠٠٧	**٠.٠٠٠٠	موافقة
لزيادة درجة التأكد فيما يخص بدائل القرارات.	١٨٨	٣.٨٤	١.١٢٣	**٠.٠٠٠٠	موافقة
لتزويد التقارير المالية باحتياجات الإدارة من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار.	١٨٨	٣.٥٧	١.١١٩	**٠.٠٠٠٠	موافقة
لإعداد التقارير المالية وفقاً لخواص تساعد الإدارة في تقييم النتائج السابقة.	١٨٨	٣.٦٣	١.١٣٣	**٠.٠٠٠٠	موافقة
الإجمالي	١٨٨	٣.٨٠٥	١.٠٦٩٥	**٠.٠٠٠٠	موافقة

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح من الجدول السابق اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة حول دوافع الإدارة نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وأنه دال إحصائياً لكافة عناصر الاستقصاء.

٢. أساليب الإدارة نحو تعظيم قيمة المنشأة:

توصيف آراء عينة الدراسة حول الأساليب الواجب اتباعها بمعرفة الإدارة نحو تعظيم قيمة المنشأة من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار "ت").

جدول رقم (٧)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لأساليب تعظيم قيمة المنشأة

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
الاعتماد على سعر الصفقة في قياس إيرادات العقود مع العملاء بدلاً من القيمة العادلة.	١٨٨	٣.٦٠	١.٢٣١	**٠.٠٠٠٠	موافقة
تعزيز جودة التقارير المالية.	١٨٨	٣.٦٠	١.٢٢٦	**٠.٠٠٠٠	موافقة
إعطاء المستثمرين إشارة إيجابية عن الأداء المالي من خلال معلومات آنية وموثوقة.	١٨٨	٣.٦٣	١.١٨٧	**٠.٠٠٠٠	موافقة
التوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.	١٨٨	٣.٦٦	١.٢١٠	**٠.٠٠٠٠	موافقة
توفير قراءة موحدة للتقارير المالية المقدمة للمستثمرين.	١٨٨	٣.٦٢	١.١٨٤	**٠.٠٠٠٠	موافقة
تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أطراف التعاقد المرتبطة بالمنشأة.	١٨٨	٣.٧٦	١.١٩٠	**٠.٠٠٠٠	موافقة
التشجيع على جذب الاستثمارات مما يساهم في رفع كفاءة سوق المال وزيادة معدل النمو الاقتصادي.	١٨٨	٣.٥٩	١.١٩٢	**٠.٠٠٠٠	موافقة
تحسين قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات سليمة من خلال تقديم معلومات محاسبية سليمة.	١٨٨	٣.٦٣	١.١٦٠	**٠.٠٠٠٠	موافقة
الإجمالي	١٨٨	٣.٦٣٦٢	١.١٩٧٥	**٠.٠٠٠٠	موافقة

* * دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على أساليب تعظيم قيمة المنشأة، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، كما أن الوسط الحسابي

الإجمالي يتجه إلى (الموافقة) على لجوء الإدارة إلى التأثير عمداً على قيمة المنشأة.

٣. طرق تأثير الإدارة على قرارات المستثمرين:

توصيف آراء عينة الدراسة حول الطرق التي تراها الإدارة لازمة للتأثير على قرارات المستثمرين، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار "ت").

جدول رقم (٨) توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لطرق التأثير على قرارات المستثمرين

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
الالتزام بتطبيق معايير IFRS لتوفير قراءة موحدة للمستثمرين.	١٨٨	٤.٠٤	١.٠١٢	٠.٠٠٠٠**	موافقة
الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.	١٨٨	٣.٨٦	١.٠٥٢	٠.٠٠٠٠**	موافقة
الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية بشكل يمكن المستثمرين فهمها.	١٨٨	٣.٧٦	١.٠٠٣	٠.٠٠٠٠**	موافقة
التأثير بشكل إيجابي على تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة.	١٨٨	٣.٦٦	١.٠٦٣	٠.٠٠٠٠**	موافقة
وصول المعلومات المحاسبية للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب.	١٨٨	٤.٠٢	٠.٩٨٤	٠.٠٠٠٠**	موافقة
الإجمالي	١٨٨	٣.٨٦٨	١.٠٢٢٨	٠.٠٠٠٠**	موافقة

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على طرق تأثير الإدارة على قرارات المستثمرين، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، كما أن الوسط الحسابي الإجمالي يتجه إلى (الموافقة) على سعى الإدارة نحو التأثير الإيجابي على قرارات المستثمرين.

(ب) متطلبات الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" (كمتغيرات مستقلة):

١. متطلبات على مستوى المنشآت المقيدة في سوق المال المصري:

توصيف آراء عينة الدراسة حول متطلبات المنشآت المقيدة في سوق المال المصري لدعم التقرير عن إيرادات العقود مع العملاء من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار "ت").

جدول رقم (٩)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لأساليب المنشآت في دعم عملية الإفصاح عن إيرادات

العقود مع العملاء "IFRS15"

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
تطبيق المعيار "IFRS15" مبكراً قبل الموعد الإلزامي له.	١٨٨	٤.١٠	٠.٩٣٢	**٠.٠٠٠٠	موافقة
وضع خطوط تفصيلية للمرحلة الإنتقالية.	١٨٨	٣.٨٥	١.٠٦٤	**٠.٠٠٠٠	موافقة
دراسة وتقييم مستوى التأهيل المهني للمراجع الداخلي ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.	١٨٨	٣.٧٢	١.١١٣	**٠.٠٠٠٠	موافقة
إعادة النظر في مستوى ممارسة الحكم المهني للمحاسب.	١٨٨	٣.٩١	١.٠٨١	**٠.٠٠٠٠	موافقة
تقديم معلومات عن التغيرات في أرصدة العقود مثل الأرصدة الإنتتاحية وأرصدة إغلاق العقود مع العملاء.	١٨٨	٣.٩٤	١.٠٠٦	**٠.٠٠٠٠	موافقة
توفير إرشادات كافية لتنفيذ تطبيق المعيار الدولي "IFRS15".	١٨٨	٣.٩٧	١.٠٧٢	**٠.٠٠٠٠	موافقة
الإجمالي	١٨٨	٣.٩١٥	١.٠٤٤	**٠.٠٠٠٠	موافقة

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابى دال إحصائياً لصالح الموافقة على الأساليب الواجب اتباعها من قبل إدارة المنشأة لدعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالى الدولى "IFRS15"، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، كما أن الوسط الحسابى الإجمالى يتجه إلى (الموافقة) على تلك الأساليب بسبب أثرها الواضح فى دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء خاصة مع التطبيق المبكر لمعيار التقرير المالى "IFRS15".

٢. متطلبات على مستوى الهيئات العلمية والمهنية:

توصيف آراء عينة الدراسة حول واجبات الهيئات العلمية والمهنية المصرية نحو دعم الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى، والانحراف المعياري، واختبار "ت").

جدول رقم (١٠)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لواجبات الهيئات العلمية والمهنية فى دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15"

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبارات	درجة الموافقة
مراعاة الاتساق الداخلى فى تطبيق المعيار باستخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى.	١٨٨	٤.١٢	٠.٨٥٣	٠.٠٠٠٠**	موافقة
توفير التأهيل والمعرفة الكافية للمحاسبين لتطبيق المعيار.	١٨٨	٤.٠٥	٠.٨٩١	٠.٠٠٠٠**	موافقة
تخفيض بدائل السياسات المحاسبية.	١٨٨	٤.١٧	٠.٨١٦	٠.٠٠٠٠**	موافقة
الميل إلى التوحيد فى استخدام المحاسبية.	١٨٨	٤.١٢	٠.٨٦٣	٠.٠٠٠٠**	موافقة
التوسع فى الإرشادات التفصيلية لتطبيق المعيار.	١٨٨	٤.٠٦	٠.٩٠٣	٠.٠٠٠٠**	موافقة
أن تكون القوائم المالية المتاحة للمستثمرين أكثر قابلية للمقارنة.	١٨٨	٤.١٦	٠.٧٩٨	٠.٠٠٠٠**	موافقة
الإجمالى	١٨٨	٤.١١٣	٠.٨٥٤	٠.٠٠٠٠**	موافقة

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على الواجبات اللازمة للهيئات المهنية ذات الصلة لدعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15"، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، كما أن الوسط الحسابي الإجمالي يتجه إلى (الموافقة) على تلك الأساليب بسبب أثرها الواضح في دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15".

٣. متطلبات على مستوى لجان المراجعة:

توصيف آراء عينة الدراسة حول دور لجان المراجعة في الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية بغرض دعم الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار "ت").

جدول رقم (١١)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لدور لجان المراجعة في دعم عملية

الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15"

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.	١٨٨	٤.٠٦	٠.٨٣١	٠.٠٠٠٠*	موافقة
تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.	١٨٨	٤.١٢	٠.٨٠٢	٠.٠٠٠٠*	موافقة
التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.	١٨٨	٤.٠٦	٠.٨٦٣	٠.٠٠٠٠*	موافقة
التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.	١٨٨	٣.٩٥	٠.٩١٨	٠.٠٠٠٠*	موافقة

موافقة	**٠.٠٠٠٠	٠.٨٩١	٤.٠٦	١٨٨	التأكد من كفاية الإفصاح عن إيرادات العقود والشفافية في التقارير والقوائم المالية.
موافقة	**٠.٠٠٠٠	٠.٨٥٩	٤.٠٧	١٨٨	التأكد من الإستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية في الشركة.
موافقة	**٠.٠٠٠٠	٠.٩١٠	٣.٩٩	١٨٨	مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة وأثرها على التقارير المالية.
موافقة	**٠.٠٠٠٠	٠.٨٦٦	٤.٠٦	١٨٨	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.
موافقة	**٠.٠٠٠٠	٠.٧٧٤	٤.١٦	١٨٨	مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.
موافقة	**٠.٠٠٠٠	٠.٨٥٧	٤.٠٥٨	١٨٨	الإجمالي

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول رقم (١٠) أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على دور لجان المراجعة في دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15"، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، كما أن الوسط الحسابي الإجمالي يتجه إلى (الموافقة) على تلك الإجراءات لأثرها الإيجابي في دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15".

نموذج الانحدار المقترح:

- تحليل الارتباط (مصفوفة الارتباط **Correlation Matrix**) ومعامل التحديد:

يوضح الجدول التالي علاقة الارتباط بين الممارسات اللازمة لدعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" كمتغيرات مستقلة والأثر المتوقع على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة كمتغير تابع.

جدول رقم (١٢)

علاقة الارتباط بين المتطلبات اللازمة لدعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" والأثر المتوقع على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة

معامل التحديد (R^2)	الممارسات اللازمة (R)	علاقة الارتباط	
٠.٨٠	٠.٨٩٤**	الارتباط	متطلبات على مستوى المنشآت
٠.٨٤	٠.٩١٧**	الارتباط	متطلبات على مستوى الهيئات العلمية والمهنية
٠.٨٥	٠.٩٢١**	الارتباط	متطلبات على مستوى لجان المراجعة
(١) ٠.٨٣	٠.٩١٠**	الارتباط الكلي	متطلبات دعم الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن هناك علاقة طردية قوية بين الممارسات اللازمة لدعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" كمتغيرات مستقلة وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة كمتغير تابع. هذا وقد كانت قيمة معامل الارتباط = ٠.٩٤٢ وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥. ويعني ذلك أنه كلما كان اهتمام بممارسات تتعلق بالمتطلبات اللازمة لدعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" كلما أدى ذلك إلى تعظيم جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة.

(١) قيمة معامل التحديد (R^2) = ٠.٨٣ وهذا يشير إلى درجة تأثير الأنشطة التي تمارسها الهيئات المعنية ذات الصلة بعملية الإفصاح على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة، أما بقية النسبة ٠.١٧ فتعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل بالنموذج، إلى جانب الأخطاء العشوائية الناجمة عن إختيار عينة الدراسة.

ورغم أهمية تحليل الارتباط فسوف يتم أيضاً تحليل الانحدار المتعدد للتوصل إلى نموذج العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها الجهات المعنية كمتغيرات مستقلة وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة كمتغير تابع، وذلك كما يلي:

– اختبار جودة نموذج الانحدار المقترح لقياس العلاقة بين الممارسات اللازمة لدعم الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" كمتغيرات مستقلة وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة كمتغير تابع (اختبار "ف" F. Test):

جدول رقم (١٣)

قياس العلاقة بين المتطلبات اللازمة لدعم عملية الإفصاح عن "IFRS15" كمتغيرات مستقلة وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة كمتغير تابع
(اختبار "ف" F. Test)

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات حرية	متوسط المربعات	اختبار "ف"	
				القيمة	مستوى معنوية
الإنحدار	٦١٧٥٦.٨٣٠	٥	١٢٣٥٣.١٦٦	٢٨٣.٢٢١	٠.٠٠٠
الخطأ	٧٨٠٧.٣٩١	١٧٩	٤٣.٦١٧		
المجموع	٦٩٥٧٣.٢٢٢	١٨٤			

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لاختبار "ف" أقل من ٠.٠١ وهي دالة إحصائياً مما يعكس جودة النموذج وإمكانية الاعتماد عليه.

(اختبار "ت" T-Test) لنموذج الانحدار المقترح لقياس العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها الجهات المعنية كمتغيرات مستقلة وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة كمتغير تابع وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١٤)

اختبار "ت" T-Test لنموذج الانحدار المقترح

مستوى معنوية	اختبار "ت"	معامل الانحدار	متغير مستقل
**٠.٠٠٠٠	٤.٠٦١	١٣.٦٤٤	الثابت
**٠.٠١٠	٢.٥٩٧	٠.٣٦٣	متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء "IFRS 15" على مستوى المنشآت.
**٠.٠١٤	٢.٢٤٧	٠.٣٨٦	متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء "IFRS 15" على مستوى الهيئات العلمية والمهنية.
**٠.٠٤٣	٢.٥٩٤	٠.٣٨٣	متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء "IFRS 15" على مستوى لجان المراجعة.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يلاحظ من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لاختبار T أقل من 0.05 أي أنها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05.

نموذج العلاقة بين متطلبات عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء كمتغيرات مستقلة وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة كمتغير تابع:

$$ص = أ + ب س$$

$$ص = ١٣.٦٤٤ + ٠.٣٦٣ س١ + ٠.٣٨٦ س٢ + ٠.٣٨٣ س٣$$

حيث أن:

ص: متغير تابع (جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة).

أ: قيمة الثابت.

ب: قيمة معامل الانحدار.

س١: متغير مستقل (متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء "IFRS 15" على مستوى المنشآت).

س٢: متغير مستقل (متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء "IFRS15" على مستوى الهيئات العلمية والمهنية).

س٣: متغير مستقل (متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء "IFRS15" على مستوى لجان المراجعة).

وفي ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الأول الذي ينص على " هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة".

ثانياً: اختبار الفرض الثاني والذي ينص على " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة".

(أ) ممارسات الإدارة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة (كمتغير تابع):

١. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في آراء عينة الدراسة حول دوافع

الإدارة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية (اختبار كروسكال ويلز -Kruskal-

Wallis Test):

جدول رقم (١٥)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز -Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	المراجعون الداخليون	رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	
**٠.٠٣٨	١١١.٥ ٩	٨٤.٠٦	١٠٢.٢٦	٨٦.١٨	١٠٨.٦ ٤	لتحقيق أهداف خاصة بها.
**٠.٠٣٤	١١٨.٠ ٧	٨٣.٨١	٩٣.٢٢	٩١.٢١	٩٦.٠٣	للتجاوب مع الأحداث غير العادية والمساعدة على توفير المعلومات المتعلقة بتلك الأحداث للمستثمرين.

٠.٣٧٥	١٠٥.٥ ٠	٨٥.٩٠	٩٢.٧٠	٩٤.٩٢	١٠٤.١ ٤	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.
**٠.٠١٢	١١٩.٥ ٠	٩٢.١٠	٨٦.٨٤	٩٢.٥٥	٦٩.٩٧	لزيادة درجة التأكد فيما يخص بدائل القرارات.
**٠.٠١٢	١٢٠.٥ ٩	٩٣.٣١	٨٦.٣٢	٨٩.٠٨	٧٣.٦٩	لتزويد التقارير المالية باحتياجات الإدارة من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار.
**٠.٠٠٢	١١٦.٣ ٧	٩٩.٦٥	٩١.٩٢	٨٦.٣٨	٥٩.٠	لإعداد التقارير المالية وفقاً لخواص تساعد الإدارة في تقييم النتائج السابقة.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

في ضوء الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية للبند رقم (١) ، (٢) ، (٤) ، (٥) ، (٦) أقل من ٠.٠٥ ، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة حول أسباب ودوافع الإدارة تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، بينما اتفقت مجموعات العينة الخمس بشأن رغبة الإدارة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.

٢. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في آراء مجموعات العينة حول أساليب الإدارة نحو تعظيم قيمة المنشأة (اختبار كروسكال ويلز (Kruskal-Wallis test):

جدول رقم (١٦)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز (Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	المراجعون الداخليون	رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	
٠.١٢٧	١١٠.٥٤	٨٨.١٠	١٠٦.٥٠	٩٠.١٧	٨٠.٢٥	الاعتماد على سعر الصفقة في قياس إيرادات العقود مع العملاء بدلاً من القيمة العادلة.
٠.١٨٩	١١٠.٠٩	٨٩.٨٩	١٠٣.٨٤	٨٩.٦٣	٨٠.١١	تعزيز جودة التقارير المالية.
**٠.٠٠٩	١١٥.٤٧	٨٦.٣٩	٩٦.١٢	١٠٠.٠٢	٦٤.٦٩	إعطاء المستثمرين إشارة إيجابية عن الأداء المالي من خلال معلومات آنية وموثوقة.
**٠.٠٤٥	١١٢.٨٣	٩٠.٣٢	٩٣.٩٨	٩٧.٠٤	٦٧.١٩	التوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.
**٠.٠٠٣	١٠٩.٠٠	٨٧.٤٨	٩٩.٣٨	١٠٥.١٩	٥٥.١٩	توفير قراءة موحدة للتقارير المالية المقدمة للمستثمرين.
٠.٠٧٠	١١٦.٦٦	٩٢.١٥	٨٩.١٠	٨٤.٤٨	٩٣.٧٥	تخفيض عدم تماثل المعلومات بين

						أطراف التعاقد المرتبطة بالمنشأة.
**٠.٠٠٠	١٢٠.٧٩	٩٥.٢٤	٩٣.٩٨	٨٩.٥٦	٥٤.٧٢	التشجيع على جذب الاستثمارات مما يساهم في رفع كفاءة سوق المال وزيادة معدل النمو الاقتصادي.
**٠.٠٠٨	١١٤.٢٧	٩٤.١١	٩٦.٦٢	٩٢.١٧	٦٠.٦٧	تحسين قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات سليمة من خلال تقديم معلومات محاسبية سليمة.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أقل من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة حول أساليب الإدارة نحو تعظيم قيمة المنشأة، إلا أنهم انفقوا على أنه يمكن للإدارة التأثير الإيجابي على قيمة المنشأة من خلال "الاعتماد على سعر الصفقة في قياس إيرادات العقود مع العملاء بدلاً من القيمة العادلة"، "تعزيز جودة التقارير المالية" حيث كان مستوى المعنوية لهذين البندين أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على وجود اتفاقاً في آراء عينة الدراسة.

٣. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول طرق تأثير الإدارة على قرارات المستثمرين (اختبار كروسكال ويلز (Kruskal-Wallis Test):
جدول رقم (١٧)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز (Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	المراجعون الداخليون	رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	
٠.٩٤٠	٩٨.٣١	٩١.٩٤	٩٥.٣٤	٩٢.٠٨	١٠١.١٧	الالتزام بتطبيق معايير IFRS لتوفير قراءة موحدة للمستثمرين.
٠.٨١٢	١٠٠.٨٠	٩٦.٧٤	٨٥.٢٢	٩٢.٧٦	٩٢.٠٦	الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
٠.٧٤٦	٩٦.٩٧	٩٨.٧٤	٨٣.٠٢	٩٢.٨١	٩٥.٥٣	الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية بشكل يمكن المستثمرين فهمها.
٠.٠٠١ **	١٠٣.١٩	١٠٩.٤٨	٧٦.٣٢	٨٩.٧٩	٥٩.٠٨	التأثير بشكل إيجابي على تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة.
٠.٠٤٦ **	١٠٧.٨٩	٨٢.١٠	٨٢.٩٢	١٠٤.٦٧	١٠٠.١٤	وصول المعلومات المحاسبية للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب.

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية للبند رقم (١) ، (٢) ، (٣) أكبر من ٠.٠٥ ، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في الآراء حول هذه العناصر. كما أنه يوجد اختلافاً في الآراء حول البند رقم (٤) ، (٥) حيث يكون مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ .

(ب) متطلبات الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" (كمتغيرات مستقلة):

١. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متطلبات الإفصاح عن "IFRS15"

على مستوى المنشآت المقيدة في سوق المال المصري (اختبار كروسكال ويلز Kruskal

:Wallis Test)

جدول رقم (١٨)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	المراجعون الداخليون	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
٠.٠٧٧	٧٩.٧٥	١٠١.٩١	٨٢.٤٢	٨٨.٧٩	١١٠.٦٧	تطبيق المعيار المالي الدولي "IFRS15" مبكراً قبل الموعد الإلزامي له.
٠.٢٧٥	١١٠.٣٣	٩١.٩٦	٨٥.٧٨	٨٨.٧١	١٠٦.٣٣	وضع خطوط تفصيلية للمرحلة الانتقالية.
٠.٠٩٣	٨٤.٠٠	١٠٣.٣٣	٩١.٣٢	٨٣.٤٤	١٠٩.٦٤	دراسة وتقييم مستوى التأهيل المهني للمراجع الداخلي ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.
٠.٣٣١	١٠٥.٩٢	١٠٠.٤٢	٨٩.٢٦	٨٤.٧٧	١٠١.٤٩	إعادة النظر في مستوى ممارسة الحكم المهني للمحاسب.
**٠.٠٠٩	٧١.٣١	١٠٩.١٩	٧٨.٩٤	٨٨.١٥	١٠٨.٦٦	تقديم معلومات عن التغيرات في أرصدة العقود مثل الأرصدة الإفتتاحية وأرصدة إغلاق العقود مع العملاء.
٠.٣٢٧	٩٠.٥٠	١٠٠.٥٠	٨٥.٦٨	٨٧.٦٥	١٠٦.٧٦	توفير إرشادات كافية لتنفيذ تطبيق المعيار الدولي "IFRS15".

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة، وبند واحد أقل من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة وذلك بالنسبة للبند "تقديم معلومات عن التغيرات في أرصدة العقود مثل الأرصدة الإفتتاحية وأرصدة إغلاق العقود مع العملاء".

٢. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متطلبات الإفصاح عن "IFRS15" على مستوى الهيئات العلمية والمهنية (اختبار كروسكال ويلز Kruskal Wallis Test):

جدول رقم (١٩)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	المراجعون الداخليون	رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	
**٠.٠٠٦	١٢٠.٩٣	٩١.٧٣	٧٧.٣٦	٩٤.٠١	٧٧.٧٨	مراعاة الاتساق الداخلي في تطبيق المعيار باستخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى.
**٠.٠٠١	١١٦.٨٣	١٠١.٠١	٧٠.٦٦	٩١.٩٩	٦٨.٤٧	توفير التأهيل والمعرفة الكافية للمحاسبين لتطبيق المعيار.
**٠.٠٢٨	١١٢.١٣	١٠١.١٩	٧٩.٧٦	٨٧.٥٣	٧٦.٢٥	تخفيض بدائل السياسات المحاسبية.
**٠.٠٠٨	١١٢.٢٠	٩٧.٧١	٩٢.٧٦	٩١.٨١	٥٨.٦١	الميل إلى التوحيد في استخدام الطرق المحاسبية.
٠.٠٧٦	١٠٥.٧١	١٠١.٦٠	٩٣.٨٠	٨٧.٢٦	٦٨.٥٣	التوسع في الإرشادات التفصيلية لتطبيق المعيار.
**٠.٠٣٦	١١٣.٤٠	٩١.٤٦	٧٢.٥٢	٩٥.٨٠	٩٣.٦١	أن تكون القوائم المالية المتاحة للمستثمرين أكثر قابلية للمقارنة.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أقل من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك إختلافاً في آراء مجموعات العينة، فيما عدا البند " التوسع في الإرشادات التفصيلية لتطبيق المعيار" فيوجد اتفاق عليه فيما بين مجموعة العينة.

٣. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دور لجان المراجعة في دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" (اختبار كروسكال ويلز - Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (٢٠)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	المراجعون الداخليون	رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	
٠.١٣٦	١٠٨.٤٩	٨٧.٧٥	٨٢.٠٢	١٠٢.٧١	٨٦.٠٠	العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
٠.١١٧	١١١.٥٠	٩٠.٥٦	٨١.٠٨	٩٨.٥٨	٨٢.٧٥	تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.
٠.٣٥٤	١٠٩.٣٤	٨٨.٦٩	٨٨.٨٠	٩٦.٠٨	٨٩.٣٣	التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.
**٠.٠١٥	١١٩.٥٤	٩٥.٦٨	٨٤.٥٨	٨١.٧٨	٨٩.٤٤	التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.
**٠.٠١٦	١١٩.٨٠	٩٠.٩٨	٨٦.٦٤	٨٢.٩٠	٩٩.٣١	التأكد من كفاية الإفصاح عن إيرادات العقود والشفافية في التقارير والقوائم المالية.
**٠.٠٢١	١١٤.٠٧	٩٨.٦٩	٩٦.٨٤	٧٨.٢٦	٨٢.٠٨	التأكد من الإستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية في الشركة.
٠.٠٨٤	١٠٧.٣٠	٩٣.٧٩	٩٥.٥٤	٧٩.٤٧	١١٠.٦٩	مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة وأثرها على التقارير المالية.
٠.٦٣٧	١٠٦.٦٤	٩٢.٧٥	٩٢.٢٦	٨٩.٦٨	٩٢.٨٩	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.
٠.٨٦٦	١٠١.٥٧	٨٩.٨٨	٩٣.٩٦	٩٤.٦٠	٩٧.١٤	مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على وجود اتفاق في آراء مجموعات العينة، أما بالنسبة للعناصر الرابع والخامس والسادس فإن مستوى المعنوية لها أقل من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء المجموعة بشأنها.

٤. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متغيرات الدراسة

(اختبار كروسكال ويلز (Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (٢١)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز (Kruskal-Wallis Test)

مستوى معنوية	مجموعات العينة					العناصر
	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	المراجعون الداخليون	رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة	
٠.٠٩٢	١١٥.١٨	٩٠.٣٩	٩١.٦٢	٩٢.٣١	٧٤.٢٥	دوافع الإدارة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.
٠.١٣٤	١٠٩.٠١	٨٤.٤٧	٨٤.١٦	١٠٢.٦٨	٨٧.٦٤	أساليب الإدارة نحو تعظيم قيمة المنشأة.
٠.٠٩٢	١١١.٠٩	٩٧.٠٢	٧٧.٢٦	٩٢.٤١	٧٧.٧٥	طرق تأثير الإدارة على قرارات المستثمرين.
٠.٢٩٩	١١١.٨٦	٩٢.٦٩	٨٨.٨٤	٨٧.٣٣	٩٣.٩٤	متطلبات الإفصاح عن "IFRS15" على مستوى المنشآت المقيدة في سوق المال المصري.
٠.٧٧٥	١٠٤.٠١	٩٥.١٣	٩٢.٥٠	٨٨.٥٥	٩٢.٤٧	متطلبات الإفصاح عن "IFRS15" على مستوى الهيئات العلمية والمهنية.
٠.٣٥٣	١٠٦.٣٧	٩٨.٣١	٨٧.٣٤	٩٠.٧٦	٧٨.١٩	دور لجان المراجعة في دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15".

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً بين مجموعات العينة على متغيرات الدراسة.

وفي ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الثاني الذي ينص على "لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة".

ثالثاً: اختبار الفرض الثالث والذي ينص على " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني حول أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة ".

من أجل اختبار الفرض الثالث استخدم الباحث اختبار مان - ويتنى Mann-Whitney للمقارنة بين عينتين مستقلتين، لمعرفة ما إذا كان هناك اختلاف جوهري بين متوسطى العينتين أم لا، وقد استخدم الباحث هذا الاختبار للمقارنة بين بيئتي عمل للمنشأة، الأولى بيئة داخلية وتتمثل فى رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، والمراجعون الداخليون، أما الثانية فبيئة خارجية متمثلة فى رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مراقبو الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس.

وفيما يلى النتائج الخاصة بهذا التحليل الإحصائى:

(أ) ممارسات الإدارة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة (كمتغير تابع):

١. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) فى الآراء حول دوافع الإدارة لتحقيق

جودة المعلومات المحاسبية (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٢٢)

قياس التباين فى آراء مجموعات العينة (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test)

مستوى معنوية	بيئة الدراسة		العناصر
	بيئة خارجية للمنشأة	بيئة داخلية للمنشأة	
٠.٢٥٣	٩٠.١٤	٩٨.٥٠	لتحقيق أهداف خاصة بها.
٠.١٣٥	٨٨.٦٩	٩٩.٨٣	للتجاوب مع الأحداث غير العادية والمساعدة على توفير المعلومات المتعلقة بتلك الأحداث للمستثمرين.
٠.٢٥٠	٩٠.١٣	٩٨.٥٢	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.
٠.١٧١	٨٩.١٠	٩٩.٤٦	لزيادة درجة التأكد فيما يخص بدائل القرارات.
٠.٣٨٥	٩١.٠٦	٩٧.٦٦	لتزويد التقارير المالية باحتياجات الإدارة من المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار.
٠.٥٢٠	٩١.٩٨	٩٦.٨١	لإعداد التقارير المالية وفقاً لخواص تساعد الإدارة فى تقييم النتائج السابقة.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

ويلاحظ من الجدول السابق:

أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً فى آراء عينة البحث بشأن دوافع الإدارة إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

٢. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) فى آراء مجموعات العينة حول أساليب الإدارة

نحو تعظيم قيمة المنشأة (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٢٣)

قياس التباين فى آراء مجموعات العينة (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test)

مستوى معنوية	بيئة الدراسة		العناصر
	بيئة خارجية للمنشأة	بيئة داخلية للمنشأة	
٠.٩٩٧	٩٤.٤٨	٩٤.٥٢	الاعتماد على سعر الصفقة فى قياس إيرادات العقود مع العملاء بدلاً من القيمة العادلة.
٠.٩٣٩	٩٤.١٩	٩٤.٧٨	تعزيز جودة التقارير المالية.
٠.٩٧٠	٩٤.٦٥	٩٤.٣٦	إعطاء المستثمرين إشارة إيجابية عن الأداء المالى من خلال معلومات آنية وموثوقة.
٠.٩١٥	٩٤.٠٨	٩٤.٨٩	التوسع فى متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.
٠.٩٧١	٩٤.٣٦	٩٤.٦٣	توفير قراءة موحدة للتقارير المالية المقدمة للمستثمرين.
٠.٩٣٦	٩٤.٨٢	٩٤.٢١	تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أطراف التعاقد المرتبطة بالمنشأة.
٠.٩٤٤	٩٤.٧٨	٩٤.٢٤	التشجيع على جذب الاستثمارات مما يساهم فى رفع كفاءة سوق المال وزيادة معدل النمو الاقتصادى.
٠.٨٠٠	٩٣.٥٣	٩٥.٣٩	تحسين قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات سليمة من خلال تقديم معلومات محاسبية سليمة.

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

فى ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً فى آراء عينة البحث لبينتى الدراسة بشأن أساليب الإدارة نحو تعظيم قيمة المنشأة.

٣. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول طرق تأثير الإدارة على قرارات المستثمرين (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test):
جدول رقم (٢٤)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test)

مستوى معنوية	بيئة الدراسة		العناصر
	بيئة خارجية للمنشأة	بيئة داخلية للمنشأة	
٠.٨١٤	٩٣.٥٩	٩٥.٣٣	الالتزام بتطبيق معايير IFRS لتوفير قراءة موحدة للمستثمرين.
٠.٨٨٤	٩٣.٩٣	٩٥.٠٢	الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
٠.٩٣٤	٩٤.٨١	٩٤.٢١	الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية بشكل يمكن المستثمرين فهمها.
٠.٩٣٢	٩٣.٦٧	٩٤.٣١	التأثير بشكل إيجابي على تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية المنشأة.
٠.٨٠٢	٩٣.٥٤	٩٥.٣٨	وصول المعلومات المحاسبية للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة بشأن طرق تأثير الإدارة على قرارات المستثمرين.

(ب) متطلبات الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء (كمتغيرات مستقلة):
 ١. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متطلبات الإفصاح عن
 "IFRS15" على مستوى المنشآت المقيدة في سوق المال المصري (اختبار
 مان ويتنى (Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٢٥)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test)

مستوى معنوية	بيئة الدراسة		العناصر
	بيئة خارجية للمنشأة	بيئة داخلية للمنشأة	
٠.٤٠٦	٩٧.٦٨	٩١.٥٨	تطبيق المعيار المالى الدولى "IFRS15" مبكراً قبل الموعد الإلزامى له.
٠.١٨٠	٩٩.٧٨	٨٩.٦٥	وضع خطوط تفصيلية للمرحلة الإنتقالية.
٠.١٠٩	١٠٠.٨٦	٨٨.٦٦	دراسة وتقييم مستوى التأهيل المهنى للمراجع الداخلى ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.
٠.٢٨٧	٩٨.٦٩	٩٠.٦٥	إعادة النظر فى مستوى ممارسة الحكم المهنى للمحاسب.
٠.٣٧٣	٩٧.٩٨	٩١.٣٠	تقديم معلومات عن التغيرات فى أرصدة العقود مثل الأرصدة الإفتتاحية وأرصدة إغلاق العقود مع العملاء.
٠.١٠٢	١٠٠.٨٧	٨٨.٦٥	توفير إرشادات كافية لتنفيذ تطبيق المعيار الدولى "IFRS15".

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥،
 وهذا يدل على أن هناك إتفاقاً فى آراء عينة البحث لبيئتى الدراسة بشأن المتطلبات
 اللازمة للإفصاح عن "IFRS15" على مستوى المنشآت المقيدة فى سوق المال المصري.

٢. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متطلبات الإفصاح عن "IFRS15" على مستوى الهيئات العلمية والمهنية (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٢٦)

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار مان ويتنى (Mann-Whitney Test)

مستوى معنوية	بيئة الدراسة		العناصر
	بيئة خارجية للمنشأة	بيئة داخلية للمنشأة	
٠.١٧٩	٩٩.٦٧	٨٩.٧٥	مراعاة الاتساق الداخلى فى تطبيق المعيار باستخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى.
٠.٤٦٧	٩٧.٣١	٩١.٩٢	توفير التأهيل والمعرفة الكافية للمحاسبين لتطبيق المعيار.
٠.٣٨٥	٩٧.٨٢	٩١.٤٥	تخفيض بدائل السياسات المحاسبية.
٠.٤٧٤	٩٧.٢٤	٩١.٩٨	الميل إلى التوحيد فى استخدام الطرق المحاسبية.
٠.٤٢١	٩٧.٦٤	٩١.٦٢	التوسع فى الإرشادات التفصيلية لتطبيق المعيار.
٠.٢٤٥	٩٨.٤٢	٨٩.٩٠	أن تكون القوائم المالية المتاحة للمستثمرين أكثر قابلية للمقارنة.

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

فى ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً فى آراء عينة البحث لبيئتى الدراسة بشأن المتطلبات الضرورية لدعم الإفصاح عن "IFRS15" على مستوى الهيئات العلمية والمهنية.

٣. قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) فى الآراء حول دور لجان المراجعة فى دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء (اختبار مان ويتنى Mann-Whitney Test)

جدول رقم (٢٧)

قياس التباين فى آراء مجموعات العينة (اختبار مان ويتنى Mann-Whitney Test)

مستوى معنوية	بيئة الدراسة		العناصر
	بيئة خارجية للمنشأة	بيئة داخلية للمنشأة	
٠.١٩٩	٩٩.٤٧	٨٩.٩٣	العمل مع مجلس الإدارة فى اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.
٠.١٥٣	٩٩.٩٩	٨٩.٤٥	تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة فى الشركة.
٠.٠٥٧	١٠١.٨١	٨٧.٧٩	التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.
٠.١٧٦	٩٩.٧٩	٨٩.٦٤	التأكد من أن الشركة تتابع التطورات فى المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.
٠.٤٢١	٩٧.٦١	٩١.٦٤	التأكد من كفاية الإفصاح عن إيرادات العقود والشفافية فى التقارير والقوائم المالية.
٠.٢٤٨	٩٨.٩٨	٩٠.٣٨	التأكد من الإستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية فى الشركة.
٠.٢٦٣	٩٨.٨٤	٩٠.٥١	مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة وأثرها على التقارير المالية.
٠.١٢٩	١٠٠.٤٠	٨٩.٠٨	مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها فى التقارير المالية.
٠.٠٦٩	١٠١.٤٤	٨٨.١٣	مناقشة المراجع الخارجى بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة بشأن دور لجان المراجعة في دعم عملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15".

في ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الثالث الذي ينص على " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني حول أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة".

٥- الدلالات والنتائج والتوصيات:

٥-١- الدلالات والنتائج:

أ- الدلالات:

استجابة للاهتمام المعاصر بمعايير التقارير المالية الدولية "IFRS" وقضايا جودة التقارير المالية، ومنها قضية جودة المعلومات المحاسبية وتأثيرها على قيمة المنشأة، كان اهتمام الباحث بالكشف عن واقع العلاقة بين التبنى الإلزامي للمعيار الدولي " إيرادات العقود مع العملاء IFRS15" وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة من خلال الاستعانة ببعض الدراسات السابقة ذات الصلة، استتبع ذلك إجراء دراسة ميدانية لاختبار هذه العلاقة كان من أهم نتائجها أن الاعتراف بإيراد العقود مع العملاء طبقاً لقواعد وإجراءات معيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" يحقق من جودة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يؤثر على قرارات المستثمرين وقيمة المنشأة.

ب- النتائج:

- يوجد مجموعة من الضوابط الداعمة لعملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" حتى لا يكون إصدار المعيار مجرد بديلاً لمعايير أخرى، ومن ثم يصبح عديم الجدوى ولا يحقق الأهداف المرجوة منه، تتمثل هذه الضوابط في:

- التأهيل المهني للمحاسب في تطبيق المبادئ والمفاهيم المتعلقة بالمعيار "IFRS15".
- التفسير الواضح والمحدد للمعيار بالشكل الذي يسمح لكافة المنشآت التطبيق بسهولة.

- التوسع في الإرشادات التطبيقية للمعيار.
- أكدت الدراسة الميدانية عن وجود علاقة تأثيرية بين الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" وجودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة، مما يثبت صحة الفرض الأول.
- توصل الباحث إلى توافر دليل ميداني من محيط العمل المهني للمحاسبة على أنه لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بالممارسات اللازمة للإفصاح عن معيار التقرير المالي الدولي "IFRS15"، مما يثبت صحة الفرض الثاني.
- كما توصل الباحث أيضاً إلى توافر دليل ميداني من محيط العمل المهني للمحاسبة على أنه لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني فيما يتعلق بالممارسات اللازمة للإفصاح عن معيار التقرير المالي الدولي "IFRS15"، مما يثبت صحة الفرض الثالث.

٥-٢- التوصيات:

- بالإضافة إلى ماقد تعكسه النتائج السابقة من توصيات، يوصى الباحث بما يلي:
- ضرورة تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي لدى معدى التقارير المالية، وذلك بتوفير ورش العمل والدورات التدريبية للمحاسبين فيما يتعلق بالمعيار "IFRS15" وتدريبه في الجامعات المصرية على أن توفر الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر تفسيرات عملية لتلك المعيار تجنباً لأى تفسيرات مختلفة.
- دعوة الشركات المساهمة المقيدة في سوق المال المصري بالتطبيق المبكر للمعيار "IFRS15" بهدف تحسين جودة التقارير المالية وتخفيض عدم تماثل المعلومات مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية.
- حث شركات المساهمة المقيدة في سوق المال المصري بالالتزام بضوابط الإفصاح عن المعيار "IFRS15" بما يضمن جودة التقارير والقوائم المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لجموع المستفيدين.

أهم مجالات البحث المقترحة:

- يرى الباحث في ضوء نتائج البحث وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، من أهمها:
- دراسة العلاقة بين معيار التقرير المالي "إيرادات العقود مع العملاء IFRS15" وإدارة الأرباح.
 - توسيع عينة الدراسة لتشمل مقارنة بين قطاعات مطبقة لمعايير المحاسبة الدولية وأخرى مطبقة لمعايير التقارير المالية الدولية.
 - تحسين دقة إحكام المراجعين لأغراض مراجعة إيرادات العقود مع العملاء في ضوء معيار التقرير المالي الدولي "IFRS15".

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

- أبو المعاطي، منى حسن (٢٠١٤)، "أثر الامتثال لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على تعزيز كفاءة استثمار رأس المال في المشروعات الصغيرة والمتوسطة"، بحث مقدم للمؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس بعنوان "المحاسبة فى عالم متغير- المحاسبة فى مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة" كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص. ١٠ : ٢٤.
- الزمر، عماد سعيد (٢٠١٢)، "دراسة تطبيقية لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الثالث، أكتوبر، ص. ١٢٣٢.
- الغامدى، سالم على (٢٠١٤)، "ملاءمة معايير التقارير المالية الدولية للأسواق الناشئة: حالة المملكة العربية السعودية"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، العدد الأول، ص. ٣٥-٥٠.
- صالح، رضا إبراهيم (٢٠٠٩)، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فى ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثانى، ص. ١ : ٦٠.
- عبد الرحمن، محمد كمال (٢٠١٣)، "دراسة اختبارية لقياس مدى فاعلية القيمة المناسبة للمعلومات المحاسبية المعدة وفقاً لمعايير التقارير الدولية ودورها فى تنشيط سوق الأوراق المالية المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد الثالث، يناير، ص. ١٠٣١.
- محاريق، هانىء أحمد (٢٠١٣)، "أثر تطوير معايير المحاسبة للأدوات المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية: التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثانى، ص. ١٧.
- محمد، أحمد بسيونى (٢٠١٣)، "مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالى الدولية وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالى فى الدول العربية"، مجلة كلية التجارة للبحوث

العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد الخمسون، يناير، ص. ٣ : ٢٤.

- يوسف، جمال على محمد (٢٠١٤)، "محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية"، بحث مقدم للمؤتمر الأول لكلليات إدارة الأعمال بجامعة دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، خلال الفترة من ١٦ - ١٧ فبراير، ص. ٢ : ٣.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Barth, M. E. (2012), " Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?" Journal of Accounting and Economics, Volume 54, Issue 1, August 2012, pp. 68-93.
- Barth, M. E., Landsman, W. R. & Lang, M. H. (2008), "International Accounting Standards and Accounting Quality", Journal of Accounting Research, V., 46, Issue 3, June, pp. 467-٤٩٨.
- Biondi, Y., Bloomfield, R., Glover, J., Jamal, K., Ohlson, J., Penman, S. and Tsujiyama, E. (2011), "Accounting for Revenues: A Framework for Standard Setting", Accounting Horizons, Vol. 25, No. 3, September, pp. 1-28.
- Bloom, R., & Kamm, J. (2014), "Revenue recognition", Financial Executive, Vol. 30, Issue 3, pp. 48-52.
- Brochet, F., Jagolinzer, A. D. & Riedl, E. J. (2013), "Mandatory IFRS Adoption and Financial Statement Comparability", Contemporary Accounting Research, Vol. 30, Issue 4, winter, pp. 1373-1400.

- Clacher, I., Ricquebourg, A. & Hodgson, A. (2013), " The Value Relevance of Direct Cash Flows under International Financial Reporting Standards", Vol. 49, Issue 3, pp. 367–395.
- Cotter, J., Tarca, A. & Wee, M. (2012), " IFRS adoption and analysts' earnings forecasts: Australian evidence", Accounting & Finance, Vol. 52, Issue 2, June, pp. 395–419.
- Elbannan, M. A. (2011), "Accounting and stock market effects of international accounting standards adoption: An Egyptian perspective" Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol. 36, No. 2, pp. 207–245.
- Elzahar, H., Hussainey, K., Mazzi, F. & Tsalavoutas, I. (2015)" Economic Consequences of Key Performance Indicators' Disclosure Quality", International Review of Financial Analysis, Vol. 39, pp. 96–112.
- Hasanen, M., Hamed, S., Abo Talib, M., & Mohamed, D. (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 Issue 3, May, p.269.
- Horton, J., Richard, H. & Serafeim, G. (2011), "Deprival Value' vs. 'Fair Value' Measurement for Contract Liabilities: How to Resolve the 'Revenue Recognition' Conundrum", Accounting and Business Research, No. 5, pp. 491–514.
- IASB, IFRS 15 (2014), "Revenue From Contracts With Customers", International Financial Accounting Board, May, pp. 1–80.

- Jara, E. G., Ebrero, A. C. & Zapata, R. E. (2011), "Effect of international financial reporting standards on financial information quality", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 9 Issue 2, pp.176 – 196.
- Jermakowicz, E. K., Jenice Prather-K., J. & Wulf, J. (2007), "The Value Relevance of Accounting Income Reported by DAX-30 German Companies", *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 18, Issue 3, Autumn, pp. 151–191.
- Kamel, H. & Elbanna, S. (2010), "Assessing the perceptions of the quality of reported earnings in Egypt", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, Iss: 1, pp.32 – 52.
- Latridis, G. & Rouvolis, S. (2010), " The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* Vol.19, Issue 1, pp. 1–78 .
- Lev, B., & Zarowin, P. (1999), "The Boundaries Of Financial Reporting And How To Extend Them", *Journal Of Accounting Research*, Vol. 37, No. 2, pp. 353–386.

- Nobes, C. & Perramon, J. (2013), "Firm Size and National Profiles of IFRS Policy Choice", *Australian Accounting Review*, Vol. 23, Issue 3, Sep., pp. 208–215.
- Outa, E. R. (2013), "IFRS Adoption Around the World: Has It Worked?", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume 24, Issue 6, September/October, pp. 35–43.
- Penman, S. (2009), "Financial Statement Analysis and Security Valuation", 4th Edition, McGraw–Hill Irwin, pp. 1–784.
- Peterson, K. (2012), "Accounting complexity, misreporting, and the consequences of misreporting", *Review of Accounting Studies*, Vol. 17, Issue 1, March, pp. 72–95.
- Ramanna, k. & Sletten, E. (2009), "Why Do Countries Adopt International Financial Reporting Standards?" Working Paper, Harvard Business School, Vol.9, No. 102, pp. 1–43.
- Rudra, T. (2012), "Does IFRS influence earnings management? Evidence from India", *journal of management research*, Vol. 4, No. 1, pp. 1–13.
- Samaha, K. & Stapleton, P. (2008), "Compliance with international accounting standards in a national context: some imperial evidence from the Cairo and Alexandria stock exchanges", *Afro–Asian Journal of Finance and Accounting*, *Afro–Asian J. of Finance and Accounting*, Vol.1, No.1, pp.40 – 66.
- Street, D.L. (2012), "IFRS in the United States: If, When and How", *Australian Accounting Review*, Vol. 22, Issue 3, September, pp. 257–274.

- Sun, L. & Rath, S. (2008),"Fundamental Determinants, Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism: An Integration of Earnings – Management Perspectives", International Review of Business Research Papers, Vol.4 No.4 Aug–Sept., pp. 406–420.
- Tyrrall, D., Woodward, D., Rakhimbekova, A. (2007)," The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan", The International Journal of Accounting, Vol. 42, Issue 1, pp. 82–110.
- Verleun, M., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, L. & Konstantinos Z. V. (2011), " The Sarbanes–Oxley Act and Accounting Quality: A Comprehensive Examination", International Journal of Economics and Finance, Vol. 3, No. 5, pp. 49 – 50.
- Wagenhofer, A. (2014)," The role of revenue recognition in performance reporting", Accounting and Business Research, Vol.44, Issue 4, pp. 349–379.
- Wang, C. (2014)," Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability: Evidence from Transnational Information Transfer", Journal of Accounting Research, Vol. 52, Issue 4, September, pp. 955 – 992.
- Waroonkun, S. & Ussahawanitchakit, P. (2011), "Accounting quality, accounting performance, and firm survival: an empirical investigation of Thai-listed firms", International Journal of Business, Vol. 11, Issue 4, pp. 118–143.
- Wongsim, M., & Gao, J. (2011), "Exploring information quality in accounting information systems adoption", Communications of the IBIMA, Vol. 2011, pp. 1–12.

- Wüstemann, J. & Wüstemann, S. (2010)," Why Consistency of Accounting Standards Matters: A Contribution to The Rules–Versus–Principles Debate In Financial Reporting", *Abacus, A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, Volume 46, Issue 1, March, pp. 1–27.