

دراسة واختبار اثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)  
- الإيرادات من العقود مع العملاء - علي بعض  
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور  
المعنيين بإعداد واستخدام القوائم المالية

د. عفت أبو بكر محمد الصاوي  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

دراسة واختبار اثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)  
- الإيرادات من العقود مع العملاء - علي بعض الخصائص النوعية  
للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد واستخدام القوائم المالية

د. عفت أبو بكر محمد الصاوي  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١ - مقدمة:

تعد الإيرادات مقياساً هاماً لأداء المنشأة، والذي يتم استخدامه على نطاق واسع من قبل المستثمرين واصحاب المصالح الآخرين لإجراء المقارنات واتخاذ قرارات الاستثمار والقرارات الاقتصادية الأخرى(Alford et al., 2011). وبصفة عامة يوجد نظامان لإعداد التقارير المالية لاستخدامات الأسواق العالمية لرأس المال (Bohusova and Nerudova, 2009)، وهما معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) International Financial Reporting Standards، والمعايير المحاسبية الأمريكية (US GAAP) United States Generally Accepted Accounting Principles وترجع معظم الفروق الجوهرية بين هذين النظامين إلى المدخل العام الذي تستند عليه المعايير، حيث تعتمد معايير التقرير المالي الدولية على المبادئ-Principles based approach مع توجيهات أو إرشادات تطبيق محدودة، بينما تعتمد معايير المحاسبة الأمريكية على القواعد rule-based approach مع وجود قواعد وإرشادات خاصة بالعديد من الصناعات industry specific، ومن ثم هناك اختلاف في متطلبات الاعتراف بالإيراد في كل من معايير التقرير المالي الدولية والمعايير الأمريكية(Nulla,2014)، وخلال عام ٢٠٠١ تم منح مجلس معايير المحاسبة الدولية تفويضاً من قبل الهيئات الرئيسية لأسواق رأس المال العالمية وذلك لتطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية، وذلك من خلال برنامج مشترك للتقارب بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك للقضاء على

الاختلافات بين المعايير المحاسبية الأمريكية ومعايير التقرير المالي الدولية (Hasanen and AboTalib,2014)

وأحد المشاريع المشتركة لكلا المجلسين للتقارب هو الاعتراف بالإيراد، فالمتطلبات السابقة للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية تتضمن معيارين هما معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) بعنوان الإيرادات، ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 11) بعنوان عقود المقاولات، هذا إلى جانب التفسيرات ذات الصلة للاعتراف بالإيراد وتشمل التفسير (IFRIC 13) بعنوان "برامج ولاء العملاء"، والتفسير (IFRIC 15) بعنوان "اتفاقيات تشييد العقارات"، والتفسير (IFRIC 18) بعنوان "تحويل الأصول من العملاء"، والتفسير (SIC-31) بعنوان "معاملات الخدمة الإعلانية"، وهذه المعايير توفر إرشادات محدودة، وبالتالي يكون من الصعب تطبيقها على بعض المعاملات المعقدة، هذا إلى جانب تنوع نماذج الأعمال في الوقت الراهن وما يرتبط بها من إيرادات (Bohusova and Nerudova, 2009).

وفي المقابل تضم معايير المحاسبة الأمريكية ما يزيد عن مائة معيار خاص بالاعتراف بالإيراد في العديد من الصناعات أو المعاملات المختلفة، مما يؤدي في بعض الأحيان إلى معالجة محاسبية مختلفة لمعاملات اقتصادية متشابهة (BDO,2014).

ومن ناحية أخرى، تعد متطلبات الإفصاح في المعايير الحالية غير كافية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية، لفهم إيرادات المنشأة والأحكام والتقديرات التي تصدرها إدارة المنشأة للاعتراف بالإيراد، حيث يرى المستثمرون أن المعلومات عن الإيرادات المفصوح عنها عادة ما تكون نمطية في طبيعتها أو يتم عرضها في عزلة وبدون تفسير أو توضيح عن كيفية ارتباطها بالمعلومات الأخرى في القوائم المالية (Tong, 2015). وتبعاً لذلك، بدأ كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية مشروع مشترك لوضع مبادئ شاملة للاعتراف بالإيراد، وتطوير معيار عام للاعتراف بالإيراد لكل من معايير التقرير المالي الدولية والمعايير الأمريكية. وفي ٢٨ مايو ٢٠١٤ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء"، ويتضمن هذا المعيار إرشادات شاملة للمحاسبة عن الإيرادات، ويضع هذا المعيار متطلبات الاعتراف بالإيراد والتي تنطبق على جميع العقود مع العملاء باستثناء العقود التي تقع ضمن نطاق معايير عقود الإيجار وعقود التأمين والأدوات المالية، ويطبق المعيار الجديد اعتباراً من بداية يناير ٢٠١٧ (ACCA,2015).

ويضع المعيار الجديد (IFRS 15) إطاراً شاملاً موحداً للاعتراف بالإيراد، حيث يطبق هذا الإطار على المعاملات والصناعات المختلفة وأسواق رأس المال المختلفة مما يحسن من القابلية للمقارنة للقوائم المالية (PKF, 2015).

ومن ناحية أخرى، يحل معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) محل المعايير السابقة المرتبطة بالإيراد وهي معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) بعنوان الإيرادات، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) بعنوان عقود المقاولات ويعتمد معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) على مبدأ أساسي وهو أن الوحدة الاقتصادية يجب أن تعترف بالإيراد لتعكس تسليم السلع أو الخدمات المتفق عليها إلى العميل، وذلك بالمقدار الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل هذه السلع أو الخدمات. (IASB, 2014).

وعلى الجانب الآخر، ينطوي المعيار الجديد للاعتراف بالإيراد على تغييرات جوهرية في نمط وتوقيت الاعتراف بالإيراد للعديد من المنشآت في بعض المجالات، مما يتطلب ضرورة دراسة الآثار المحتملة ومتضمنات تطبيق هذا المعيار على المنشآت (Ciesielski and Weirich, 2015).

وعلى الصعيد المحلي، تطبق الشركات المصرية المعيار المحاسبي رقم (١٨) بعنوان "الإيرادات" للاعتراف بالإيراد، وبالتالي فصدور معيار التقرير المالي الجديد رقم (١٥) سوف يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) مما يتطلب ضرورة قيام الشركات المصرية بدراسة تحليل الآثار والمتضمنات المحتملة لتطبيق المعيار الجديد على مجالات الأعمال والسياسات المحاسبية، والجوانب الأخرى ذات الصلة بقضايا الاعتراف بالإيراد. هذا إلى جانب ضرورة قيام جهات الإشراف على مهنة المحاسبة في مصر بتحديث المعايير المصرية الخاصة بالاعتراف بالإيراد.

## ٢ - مشكلة البحث:

بالرغم من أن عام ٢٠١٧ هو تاريخ تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15)، إلا أن المنشآت والوحدات الاقتصادية يجب أن تستعد مبكراً لتأثير هذا المعيار الجديد على مجالات الأعمال والسياسات الحالية والجوانب الأخرى ذات الصلة، والتي تتمثل في الرقابة الداخلية وخطط المكافآت، والاتفاقيات مع البنوك، والتأثير على الضرائب وغيرها من القضايا ذات الصلة، حيث يمكن أن يؤدي تطبيق المعيار الجديد (IFRS 15) إلى تغييرات كبيرة في نمط

وتوقيت الاعتراف بالإيراد، هذا إلى جانب متطلبات الإفصاح الجديدة للمعيار، لذلك من الضروري للمنشآت التخطيط الدقيق ودراسة الآثار المحتملة والمتضمنات الناتجة عن تطبيق المعيار الجديد، والتي تشمل على سبيل المثال نظم وعمليات الرقابة الداخلية ومؤشرات الأداء الرئيسية، وخطط المكافآت والحوافز، والتعاقدات والاتفاقيات مع البنوك، والآثار الضريبية وغيرها من مجالات الأعمال ذات الصلة (Berchowit and Whitehead,2014).

ومن ناحية أخرى، يتطلب تطبيق المعيار الجديد من المنشآت فحص شروط ومتطلبات العقود الحالية مع العملاء وخاصة في حالة العقود طويلة الأجل التي تمتد لعدة فترات مستقبلية، وتحديد ما إذا كانت هذه العقود تحتاج إلى تجزئتها إلى اثنين أو أكثر من المكونات، هذا إلى جانب دراسة كيفية المحاسبة عن التكاليف المرتبطة بالحصول أو انجاز العقد (EY,2014).

وتأسيساً على ما سبق، تتلخص مشكلة هذا البحث في الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هي أسباب صدور معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) ؟
- ما هي أهداف ونطاق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) ؟
- ما هي أساسيات الإطار الجديد للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15)؟

- ما هي متضمنات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15)؟
- ما هي خطة العمل اللازمة لمنشآت الأعمال لتبنى المعيار الجديد؟
- ما هو أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) على منفعة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية في مصر؟
- ما هو أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) على معدي القوائم المالية في الشركات المصرية؟

### ٣- أهداف وأهمية ودوافع البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة المتطلبات الرئيسية لمعيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء"، وذلك من أجل إجراء تقييم مبكر للتأثير المحتمل، ومتضمنات تطبيق هذا المعيار على الوحدات الاقتصادية ومجالات الأعمال والقضايا ذات الصلة بالاعتراف بالإيراد، كما يستهدف البحث دراسة أثر تطبيق المعيار الجديد على منفعة المعلومات المحاسبية وذلك من وجهة نظر كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، وذلك من

خلال تقييم مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات (كالملاءمة، وإمكانية الاعتماد، والقابلية للمقارنة.... وغيرها من الخصائص) فيما ينتج عن هذا المعيار من معلومات، هذا بالإضافة إلى ما يحققه المعيار من احتياجات معدي القوائم المالية.

ويستمد هذا البحث أهميته ودوافعه من ضرورة توفير الفهم لمتطلبات المعيار الجديد والتقييم المبكر للتأثير المحتمل للمعيار ، بما يمكن أن يحد من مخاطر المفاجآت وإعطاء الفرصة للمنشآت لمراجعة عقودها الحالية، وتغيير سياساتها الحالية وإعادة هندسة نظم وعمليات الرقابة للالتزام بتطبيق المعيار الجديد، هذا إلى جانب، تقييم أثر منفعة المعلومات المحاسبية الناتجة عن المعيار الجديد على مستخدمي القوائم المالية، بما يمكن أن يساعد على النهوض بالاقتصاد المصري من خلال ما يوفره المعيار الجديد من معلومات محاسبية تتوافر فيها الخصائص النوعية للمعلومات، بما يساعد المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة تعمل على النهوض بسوق المال المصري.

#### ٤ - منهج وخطة البحث:

تنتهج هذه الدراسة المنهج التحليلي الاختباري، حيث تم استخدام المنهج التحليلي في تحليل معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) ، واستقراء الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، وذلك بهدف اشتقاق فروض البحث. كما تم الاعتماد على الدراسة التجريبية بهدف اختبار فروض البحث، وذلك من خلال تقديم حالة افتراضية عن إحدى الوحدات الاقتصادية لإجراء مقارنة بين الممارسة الحالية ومتطلبات المعيار الجديد بشأن الاعتراف بالإيراد. كما تم الاعتماد على أسلوب قائمة الاستقصاء في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث.

ولتحقيق هدف البحث سوف يتم تنظيم ما تبقى منه على النحو التالي:

- طبيعة الإيرادات ونماذج الاعتراف بالإيراد.

- أسباب تغيير متطلبات الاعتراف بالإيراد وصدور معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥).

- أهداف معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15).

- نطاق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15).

- أساسيات الإطار الجديد للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥).

- متضمنات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15).

- تكاليف ومنافع تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15).
- خطة العمل اللازمة لمنشآت الأعمال لتطبيق المعيار الجديد.
- خلاصة الدراسة النظرية واشتقاق فروض البحث.
- الدراسة التجريبية ونتائج اختبار الفروض.
- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

## ٥- طبيعة الإيرادات ونماذج الاعتراف بالإيراد

تعتبر الإيرادات عنصراً أساسياً في قياس الدخل المحاسبي، إذ تتم مقابلتها بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها لتحديد دخل الفترة، كما تعد الإيرادات مقياس الأداء الرئيسي من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى في تقييم أداء الشركة وآفاقها المستقبلية، ونتيجة لذلك تمثل المحاسبة عن الإيراد واحدة من التحديات الرئيسية التي تواجه الشركات (McCarthy and McCarthy, 2014)

ويمكن التعرف على طبيعة الإيرادات من خلال اجراء مقارنة بين الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية ومعايير التقرير المالي الدولية، حيث تعرف الإيرادات وفقاً لقائمة مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم (6) - بعنوان عناصر القوائم المالية - بأنها تدفق لأصول جديدة أو زيادة في الأصول الحالية للمنشأة أو النقص في التزاماتها، نتيجة قيام المنشأة بتسليم أو إنتاج سلع، أو تقديم خدمات، أو القيام بأي أنشطة أخرى والتي تشكل الأنشطة الرئيسية أو الأساسية للمنشأة (SFAC6).

وتتحدد إيرادات الفترة بتطبيق مبدأ "الاعتراف بالإيراد"، والذي يقضى بالاعتراف بالإيراد عند اكتمال العملية الإيرادية، أي لا بد من تحقق شرطين تم تحديدهما في قائمة مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم (5) الشرط الأول أن يكون الإيراد محققاً أو قابل للتحقق Realizable، والشرط الثاني أن يكون الإيراد مكتسباً Earned. ويعتبر الإيراد محققاً عندما يتم تبادل السلع أو الخدمات مقابل نقدية أو حقوق لاستلام النقدية (المدينين)، بينما يعتبر الإيراد قابلاً للتحقق إذا كانت الأصول التي تم الحصول عليها في عملية التبادل قابلة للتحويل إلى مبلغ معروف من النقدية أو الحقوق لاستلام نقدية، ويكتسب الإيراد عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بما يجب عليها القيام به كي تصبح الإيرادات حقاً لها، أي عندما تكتمل العملية الإيرادية أو تصبح شبه مكتملة (SFAC No.5).

ويتوقف اكتمال العملية الإيرادية على طبيعة السلعة أو الخدمة موضوع التبادل. فإذا كانت العملية الإيرادية تتضمن بيع سلعة أو تقديم خدمة فإنها تكتمل بتسليم السلعة أو تقديم الخدمة وإعداد فاتورة لمطالبة العميل بقيمة هذه السلعة أو الخدمة ، أما إذا كانت العملية الإيرادية تتضمن منح الغير حق استخدام أصول المنشأة بمقابل كما هو الحال بالنسبة لإيرادات الفائدة والإيجار، فإن تحقق الإيراد يتم بانقضاء الفترة التي منح خلالها حق استخدام الأصول (Jones and Pagach,2013).

وتتمثل المشاكل الرئيسية في الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية في وجود أكثر من مائة معيار خاصة بالاعتراف بالإيراد، والتي يمكن أن تؤدي إلى نتائج متضاربة أو متطلبات مختلفة لمعاملات متماثلة من الناحية الاقتصادية، وعلاوة على ذلك، فإن تطبيق اكتمال العملية الإيرادية يمكن أن تؤدي إلى تحريف في الحقوق التعاقدية للمنشأة والتزاماتها في القوائم المالية (Ammons et al., 2012).

وعلى الجانب الآخر، هناك معيارين في معايير التقرير المالي الدولية لقياس الإيراد هما معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) ، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١١). ووفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، يتم تعريف الإيراد بأنه تدفق المنافع الاقتصادية خلال الفترة نتيجة الأنشطة العادية للمنشأة، بحيث تؤدي هذه التدفقات إلى زيادة حقوق الملكية، ويتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة، وهي القيمة التي يتم بموجبها تبادل الأصل أو نقص الالتزام بين الأطراف الراغبة في العملية التجارية (Ciesielski and Weirich,2011).

ويطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) في حالة بيع السلع والمنتجات أو تقديم الخدمات أو استخدام الغير لأصول المنشأة ذات العوائد أو الفائدة أو التوزيعات، وإلى جانب ذلك هناك معيار المحاسبة الدولي رقم ( ١١ ) بعنوان عقود المقاولات، حيث يتم تحديد الإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود المقاولات، ويتم استخدام طريقة نسبة الانجاز كأساس لإثبات إيراد عقود الإنشاء طويلة الأجل (Henry and Holzmann,2009).

وتتمثل مشاكل الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية في أن المنشآت يمكن أن تعترف بالإيراد في القوائم المالية، ولكن لا تمثل بعدالة الجوهر الإقتصادي للمعاملة التجارية، علاوة على ذلك تعاني معايير التقرير المالي الدولية من نقص الإرشادات والتوجيهات على العديد من المواضيع الهامة مثل المحاسبة عن الاتفاقيات متعددة العناصر، وصعوبة تطبيق المعايير الحالية على المعاملات المعقدة، على سبيل المثال الاتفاقيات التي تتضمن مقابل متغير، هذا جانب ظهور أنواع جديدة من المعاملات الناشئة الخاصة بالاعتراف بالإيراد (CIPFA,2014).



مما تقدم، يمكن القول أن هناك نوعين من المداخل المستخدمة للاعتراف بالإيراد هما نموذج عملية الاكتساب ونموذج الأصول والالتزامات، ويتلخص مضمون كل نموذج كما يلي (Bohusova and Nerudova, 2009):

#### (أ) نموذج عملية الاكتساب Earning Process Model

يستخدم هذا النموذج في قائمة مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية رقم FASB-CON.5، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون السداد محقق أو قابل للتحقق وعملية اكتساب الإيراد اكتملت. وقد أدى تطبيق هذا النموذج إلى أكثر من ٢٠٠ إرشاد أو توجيه بشأن الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية، وهذا نظراً لأنه لم يتم تعريف عملية الاكتساب على وجه التحديد. ويتضمن هذا النموذج المحاسبة عن الإيرادات بصورة مباشرة دون النظر في كيفية نشأة وتغيير الأصول والالتزامات طوال مدة التعاقد مع العميل، هذا بالإضافة إلى تطبيق نموذج عملية الاكتساب بصورة غير متسقة عبر المعاملات المتماثلة، حيث يتم تحديد عملية اكتساب الإيراد للمنشأة من خلال نموذج الأعمال الخاصة بها، ومن المعروف أن عدد نماذج الأعمال يمكن أن ينمو بدون حدود، وقد أدى تطبيق عملية اكتساب الإيراد في الولايات المتحدة إلى ما يزيد عن ٢٠٠ قاعدة مربوطة بنماذج الأعمال وتخص صناعات مختلفة (Mintz, 2009).

#### (ب) نموذج الأصول والالتزامات Asset – Liability Model

يتفق هذا النموذج مع التعريفات الحالية للإيرادات في معايير التقرير المالي الدولية، ويركز النموذج على التغيير في الأصول والالتزامات لتحديد مقدار الإيرادات التي يجب الاعتراف بها. ويؤدي هذا النموذج إلى تمثيل صادق وأكثر اتساقاً لتصوير الجوهر الاقتصادي للمعاملات مقارنة بنموذج عملية الاكتساب، حيث يتم تعريف الإيراد في ضوء الأصول والالتزامات التي تنشأ من التعاقد مع العملاء، فالإيرادات هي الزيادة في أصول العقد أو النقص في التزامات العقد، والتي تنشأ من تقديم سلع أو خدمات للعميل، حيث التغيير في الأصول أو الالتزامات المرتبط بتوفير السلع أو الخدمات للعميل، والتي يمكن أن تميز العقود المولدة للإيراد عن العقود الأخرى. ووفقاً لهذا النموذج، ينشأ الإيراد بسبب تقديم سلع أو خدمات وتؤدي إلى زيادة في أصل العقد أو نقص في التزامات العقد (Olsen and Weirich, 2010).

ومن ناحية أخرى، اهتم كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) في مؤتمر بعنوان الاعتراف بالإيراد عام ٢٠٠٧ بتقديم نموذجين جديدين للاعتراف بالإيراد، كلاهما يقوم على التعرف على الأصول (الحقوق) والالتزامات

(التعهدات) التي تنشأ مباشرة من عقد المنشأة مع العميل (Schipper et al., 2009)، وهذان النموذجان هما:

- نموذج المقابل من العميل The Customer Consideration model.
- نموذج القياس The measurement model.

وجوهر كلا النموذجين هو التعرف على الأصول والالتزامات التي تنشأ مباشرة من عقد المنشأة مع العميل، فعندما تدخل المنشأة في عقد الزامى (واجب النفاذ) مع العميل، تنشأ تعهدات مع العميل، وهذه التعهدات تفرض التزامات على المنشأة بنقل موارد اقتصادية (في شكل سلع وخدمات)، وذلك نظير استلام المقابل من العميل في عملية التبادل. ويتم الاعتراف بالإيراد عندما أصول العقد تزيد أو التزامات العقد تقل أو مزيج منهما، وعلى الرغم من أن كلا النموذجان يتطلب تحديد الحقوق والالتزامات في بداية العقد، إلا أنهما يختلفان في كيفية قياس تلك البنود في بداية العقد، وذلك على النحو التالي:

#### (أ) نموذج المقابل من العميل Customer Consideration Model

وفقا لهذا النموذج يتم تسجيل حقوق العقد في بداية العقد بمقدار المقابل المحدد في العقد، ويتم تخصيص إجمالي مقدار المقابل من العميل على التزامات الأداء المختلفة المحددة في العقد على أساس أسعار البيع النسبية لكل سلعة أو خدمة. ونتيجة لذلك، ففي بداية العقد تكون اجمالي التزامات الأداء المفصح عنها تساوى اجمالي حقوق العقد، لذلك لا يتم الاعتراف بأي أصول للعقد أو التزامات للعقد، وفي كل تاريخ لاحق للتقرير يتم الإفصاح عن التزامات الأداء المتبقية بمقدار المقابل المخصص على تلك الالتزامات.

#### (ب) نموذج القياس (نموذج القيمة العادلة) Measurement Model

يتطلب هذا النموذج تحديد جميع التزامات الأداء وفقا للعقد مع العميل وذلك في بداية العقد. وتعرف الإيرادات بأنها الزيادة في أصول العقد أو النقص في التزامات العقد والتي تنشأ من تقديم السلع أو الخدمات للعميل.

ويتطلب نموذج القياس تحديد التزامات الأداء في بداية العقد، على أن يتم إعادة قياس التزامات الأداء المتبقية في كل تاريخ لاحق للتقرير وذلك بالقيمة العادلة (أسعار الخروج)، وسعر الخروج هو المقدار الذي يجب أن تدفعه المنشأة البائعة لمنشأة أخرى لتحمل التزامات الأداء المتبقية بموجب العقد المبرم مع العميل. استخدام أسعار الخروج سوف تؤدي إلى الاعتراف بالإيراد في بداية العقد إذا كان مجموع أسعار الخروج للالتزامات الأداء أقل من المقابل المتفق عليه مع العميل، بمعنى أن المنشأة البائعة سوف تعترف بالإيراد (خسارة) في بداية العقد إذا كان

اجمالي المقابل الذي يجب أن يدفعه العميل يزيد (يقبل) عن اجمالي المبلغ الذي يجب أن تدفعه المنشأة لنقل أو تسليم التزامات الأداء المتبقية الخاصة بها لمنشأة أخرى. وأخيراً، يستخدم معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) مدخل أو نموذج الأصول والالتزامات، والذي يعتمد على مفهوم الحقوق والالتزامات الناشئة عن العقد بين المنشأة وعملائها، ويطبق هذا النموذج باتساق على مختلف الصناعات، ويعتمد هذا المدخل على قياس المركز الصافي للمنشأة في أي عقد، حيث يتم طرح التزامات العقد من حقوق العقد للوصول إلى المركز الصافي للمنشأة، هذا إلى جانب أنه يتم الاعتراف بالإيراد عندما المركز الصافي للمنشأة يتغير عبر مدة العقد (Holzmann and Ramnath, 2013).

## ٦- أسباب تغيير متطلبات الاعتراف بالإيراد وصدور معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥)

تستخدم المعلومات عن إيرادات الوحدة الاقتصادية في تقييم الأداء المالي والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، ومقارنتها مع الوحدات الاقتصادية الأخرى، ومع ذلك فإن المتطلبات الحالية للاعتراف بالإيراد سواء في معايير التقرير المالي الدولية أو المعايير الأمريكية جعلت من الصعب على المستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية فهم ومقارنة إيرادات الوحدة الاقتصادية مع غيرها من الوحدات الاقتصادية (KPMG, 2014). وبالتالي كان هناك ضرورة لتغيير متطلبات الاعتراف بالإيراد، ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها ما يلي:

١/٦ وجود بعض التناقضات ونقاط الضعف في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد: قبل صدور معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) أدت التناقضات ونقاط الضعف في المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد إلى قيام المنشآت بالمحاسبة عن المعاملات المماثلة بشكل مختلف، مما أدى إلى تنوع ممارسات الاعتراف بالإيراد (Savage et al., 2013). فمن ناحية، تتضمن معايير التقرير المالي الدولية إرشادات وتوجيهات محدودة للعديد من المواضيع الهامة المرتبطة بالاعتراف بالإيراد منها على سبيل المثال المحاسبة عن الاتفاقيات متعددة العناصر. وعلاوة على ذلك، فإن الإرشاد المحدود الذي تم توفيره كان من الصعب تطبيقه في كثير من الأحيان على بعض المعاملات المعقدة، ويرجع ذلك إلى أن المعايير السابقة

للاعترا ف بالإيراد لم تتضمن أي أساس للاستنتاج، ونتيجة لذلك لجأت بعض الوحدات الاقتصادية لاستكمال الإرشاد المحدود في معايير التقرير المالي الدولية ببعض التطبيق الانتقائي للمعايير الأمريكية (Crowley et al., 2013).

وعلى الجانب الأخر، تتضمن المعايير الأمريكية الخاصة بالاعتراف بالإيراد مفاهيم واسعة من قبل العديد من الصناعات ومتطلبات معينة للمعاملات، والتي غالباً ما تؤدي إلي أن المعاملات الاقتصادية المتشابهة يتم المحاسبة عنها بصورة مختلفة، هذا الجانب وجود ما يزيد عن ٢٠٠ إرشاد خاص بالاعتراف بالإيرادات في الصناعات المختلفة (Jones et al., 2011).

علاوة على ما سبق، هناك تساؤلات مستمرة خاصة بالاعتراف بالإيراد تنشأ مع ظهور أنواع جديدة من المعاملات في بيئة الأعمال لم تكن موجودة من قبل، ولم يتم معالجتها في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، مما يجعل هناك تنوع في ممارسات الاعتراف بالإيراد بين المنشآت (Cohn, 2014).

#### ٢/٦ عدم كفاية متطلبات الإفصاح المحاسبي فيما يتعلق بالإيرادات:

عادة ما تؤدي متطلبات الإفصاح فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد سواء في معايير التقرير المالي الدولية أو المعايير الأمريكية إلى معلومات غير كافية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية وذلك لفهم إيرادات الوحدة الاقتصادية، وما يرتبط بها من تقديرات وأحكام تقوم بها الوحدة للاعتراف بتلك الإيرادات (Colson et al., 2010)، فعلى سبيل المثال يرى المستثمرون إن معلومات الإيرادات المفصّل عنها عادة ما تكون في كثير من الأحيان نمطية في طبيعتها أو تقدم بصورة منعزلة بدون تفسير أو شرح عن كيفية ارتباط الإيرادات المعترف بها بالمعلومات الأخرى الواردة في القوائم المالية.

#### ٣/٦ التطور السريع لنماذج الأعمال:

تتميز بيئة الأعمال بالتطور السريع وظهور نماذج أعمال جديدة ومعاملات اقتصادية جديدة مما يجعل هناك صعوبة في تطبيق ممارسات الاعتراف بالإيراد عليها، وما يترتب عليه من ظهور مبادئ إرشادية خاصة بها للاعتراف بالإيراد مثل صناعة البرمجيات والاتصالات وشركات الطيران وغيرها من الصناعات (Tysiac, 2014).

ورداً على هذه التحديات، وضع كل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي متطلبات جديدة متوافقة بالكامل للاعتراف بالإيراد في كل من المعايير الدولية والمعايير الأمريكية، وذلك من خلال إصدار معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بعنوان

الإيرادات من العقود مع العملاء، والذي سيحل محل جميع المتطلبات الحالية للاعتراف بالإيراد سواء في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية، ويضع المعيار الجديد مبدأً أساسياً وهو أن يتم الاعتراف بالإيراد لتصوير تسليم السلع أو الخدمات المتفق عليها للعميل، وذلك بالمقدار الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تقديم السلع أو الخدمات للعميل، ومن ثم يضع المعيار الجديد للاعتراف بالإيراد إطاراً شاملاً ومتناسكاً للاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيرادات، ومن ثم يقلل من الحاجة إلى التوجيه أو الإرشاد التفسيري لكل حالة أو نموذج أعمال على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد، هذا بالإضافة إلى تحسين متطلبات الإفصاح المحاسبي، مما يوفر المزيد من المعلومات المفيدة حول الإيرادات، ويحسن من القابلية للمقارنة للقوائم المالية (Devenis, 2014).

#### ٧- أهداف معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) :

يتضمن معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) - بعنوان الإيرادات من العقود مع العملاء - مجموعة متسقة ومتناسكة من متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الإيرادات، والتي من شأنها أن تمد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات شاملة عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد الخاص بإيرادات الوحدة الاقتصادية والتدفقات النقدية المتولدة عن عقود الوحدة مع عملائها. ويهدف هذا المعيار إلى تحديد المبادئ التي يجب أن تطبقها الوحدات الاقتصادية للإفصاح عن تلك المعلومات (Deloitte, 2015).

ولتحقيق هذا الهدف، فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو قيام الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بالإيراد لتعكس تسليم السلع أو تقديم الخدمات المنفق عليها للعملاء بالمقدار الذي يعكس مقدار المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نتيجة تبادل هذه السلع أو الخدمات (IASB, 2014).

وعلى وجه التحديد، يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية أهداف معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) على النحو التالي:

أ- إزالة التناقضات ونقاط الضعف في المتطلبات الموجودة في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد.

ب- توفير إطار شامل وأكثر تماسكاً لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.

- ج- تحسين القابلية للمقارنة بين معلومات الإيرادات والقوائم المالية عبر الوحدات الاقتصادية المختلفة والصناعات وأسواق رأس المال.
- د- توفير المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال تحسين متطلبات الإفصاح المحاسبي حول إيرادات الوحدة الاقتصادية.
- هـ- تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض عدد المتطلبات التي يجب على الوحدة الاقتصادية الرجوع إليها للاعتراف بالإيراد.

#### ٨- نطاق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) :

يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) - بعنوان الإيرادات من العقود مع العملاء - إطاراً شاملاً للاعتراف وقياس والإفصاح عن الإيرادات، وذلك من خلال توفير الإرشاد حول توقيت ومقدار الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها على أساس العقد، ويقلل المعيار الجديد من الحاجة إلى تطوير إرشاد حالة بحالة للقضايا الناشئة للاعتراف بالإيرادات. ويجب على الوحدات الاقتصادية تطبيق المعيار الجديد (IFRS 15) على جميع العقود مع العملاء باستثناء ما يلي (IASB, 2014):

- أ- عقود الإيجار تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) بعنوان عقود الإيجار.
- ب- عقود التأمين تقع ضمن نطاق معيار التقرير المالي الدولي رقم (٤) بعنوان عقود التأمين.

ج- الأدوات المالية والحقوق التعاقدية الأخرى تقع ضمن نطاق معيار التقرير المالي الدولي رقم (٩) بعنوان الأدوات المالية، القوائم المالية المجمعة (IFRS 10)، الترتيبات المشتركة (IFRS 11)، القوائم المالية المنفصلة (IAS 27)، الاستثمارات في الشركات والمشاريع المشتركة (IAS 28).

د- التبادل غير النقدي بين الوحدات في نفس خط الأعمال لتسهيل المبيعات للعملاء، على سبيل المثال هذا المعيار لن ينطبق على العقد بين شركتين نפט توافق على تبادل النفط لتلبية الطلب من عملائها في مواقع محددة مختلفة في الوقت المناسب.

ومن ناحية أخرى، يجب على الوحدات الاقتصادية تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) على العقود التي تقع في نطاق هذا المعيار فقط إذا كان الطرف الآخر في

العقد هو عميل، ويعرف العميل بأنه طرف يتعاقد مع الوحدة الاقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة، والتي تعتبر مخرجات للأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية وذلك نظير مقابل. ويجب الإشارة إلى أن العقد مع العميل ربما يقع جزئياً ضمن نطاق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) وجزئياً داخل نطاق معايير أخرى (Harden, 2014).

## ٩- أساسيات الإطار الجديد للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15):

١/٩ المتطلبات الأساسية لإطار معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) :

يضع معيار التقرير الدولي الجديد رقم (١٥) إطار شامل لتحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، ومقدار الإيراد الذي يتم الاعتراف به، ويتضمن هذا المعيار مبدأً أساسياً لهذا الإطار الشامل وهو أنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعترف بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم أو تقديم السلع أو الخدمات المتفق عليها للعميل، وذلك بالمقدار (المبلغ) الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل هذه السلع أو الخدمات (IASB, 2014). ويضع معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) نموذجاً للاعتراف بالإيراد، ويطلق عليه "نموذج الخمس خطوات"، تتمثل في:

الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل Identify the contract with the customer.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد Identify the performance obligations in the contract.

الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة (المعاملة) Determine the transaction price.

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء Allocate the transaction price.

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء Recognize revenue when performance obligation is satisfied.

ويمكن تناول هذه الخطوات الخمسة بصورة مختصرة على النحو التالي (IASB, 2014):

### الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل

يعرف معيار (IFRS 15) العقد بأنه اتفاق بين طرفين أو أكثر، حيث ينشأ حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ، ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تقوم بالمحاسبة عن العقد مع العميل إذا كان العقد يقع ضمن نطاق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)، وذلك إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية (IASB, 2014):

- أ- موافقة أطراف العقد سواء كتابة أو شفويًا أو غيرها من الممارسات التجارية المعتادة، وتكون هذه الأطراف ملتزمة بأداء التزامها.
- ب- يمكن للوحدة الاقتصادية تحديد حقوق كل طرف في العقد، وذلك فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تسليمها أو تقديمها للعميل.
- ج- يمكن للوحدة الاقتصادية تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي سيتم تسليمها أو تقديمها للعميل.
- د- أن يكون للعقد جوهر تجاري، وذلك فيما يتعلق بالمخاطر وتوقيت ومقدار التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة الاقتصادية.
- هـ- من المحتمل أن الوحدة الاقتصادية سوف تقوم بتحصيل المقابل الذي سوف يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل السلع أو الخدمات التي سوف يتم تقديمها للعميل، وعلى الوحدة الاقتصادية أن تقيّم قدرة العميل ونيته على سداد مقدار المقابل عند استحقاقه.

ويحدد المعيار أن المنشأة يجب أن تجمع بين اثنين أو أكثر من العقود التي تدخل فيها مع نفس العميل، والمحاسبة عن العقود باعتبارها عقد واحد إذا تحقق واحد أو أكثر من الشروط التالية (IASB, 2014):

- أ- يتم التفاوض على العقود كحزمة واحدة مع جوهر اقتصادي واحد.
  - ب- يعتمد مقدار المقابل الذي سوف يدفع في عقد واحد على سعر أو أداء العقد الآخر.
  - ج- تعتبر السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقود التزام أداء واحد.
- ومن ناحية أخرى، يتناول معيار (IFRS 15) تعديلات العقود، حيث يعرف تعديل العقد بأنه تغيير في نطاق أو سعر العقد أو كلاهما، وذلك بموافقة أطراف العقد، وهذا التعديل أما أن يخلق حقوق والتزامات جديدة قابلة للتنفيذ أو يغير حقوق والتزامات حالية لأطراف العقد، وتعديل العقد يمكن أن يكون مكتوب أو اتفاق شفهي أو متضمن في ممارسات الأعمال المعتادة.



وتقوم الوحدة الاقتصادية بالمحاسبة عن تعديلات العقد باعتباره عقد منفصل في حالة وجود كل من الحالات التالية (IASB, 2014):

- أ- زيادة نطاق العقد بسبب إضافة سلع أو خدمات متفق عليها وتكون مميزة.
  - ب- زيادة سعر العقد من خلال مقدار المقابل الذي يعكس أسعار البيع المنفصلة الخاصة بالوحدة للسلع أو الخدمات الإضافية.
- وعلى الجانب الآخر، إذا كانت تعديلات العقد لن يتم المحاسبة عنها باعتبارها عقد مستقل، عندئذ يجب أن تقوم الوحدة الاقتصادية بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المتفق عليها، والتي لم تسلم بعد في تاريخ تعديل العقد بأي من الطرق التالية (IASB, 2014):
- الطريقة الأولى:** إنهاء العقد الحالي وإنشاء عقد جديد، وذلك إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مميزة عن السلع أو الخدمات التي يتم تسليمها للعميل، فإن مقدار المقابل الذي سيتم تخصيصه على التزامات الأداء المتبقية هو عبارة عن مجموع:

١- المقابل المتفق عليه مع العميل، والذي لم يتم الاعتراف به كإيراد.

٢- المقابل كجزء من تعديل العقد.

**الطريقة الثانية:** يجب أن تقوم الوحدة الاقتصادية بالمحاسبة عن تعديلات العقد كما لو كانت جزء من العقد الحالي، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية لا يمكن تمييزها (غير مميزة) ، وبالتالي كجزء من التزام الأداء الذي تم الوفاء به جزئياً في تاريخ تعديل العقد.

#### الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء

تعرف التزامات الأداء Performance obligations بأنها التعهدات أو الوعود الموجودة في العقد مع العميل ومتفق عليها، وذلك بتقديم سلع أو خدمات للعميل (IASB, 2014). ويحدد المعيار (IFRS 15) أنه يجب على الوحدة الاقتصادية في بداية العقد تقييم السلع والخدمات المتفق عليها في العقد مع العميل، ويجب تحديدها كالتزامات أداء لكل ما يتم الاتفاق بتسليمه للعميل سواء كان:

أ- سلعة أو خدمة (مجموعة من السلع أو الخدمات) مميزة distinct .

ب- سلسلة من السلع المميزة.

وقد ينص العقد مع العميل صراحة على السلع أو الخدمات التي تتعهد الوحدة الاقتصادية بتسليمها للعميل، ومع ذلك فإن التزامات الأداء المحددة في العقد مع العميل قد لا تقتصر على

السلع أو الخدمات التي ينص العقد عليها صراحة، وذلك لأن العقد مع العميل يمكن أن يتضمن تعهدات على الوحدة الاقتصادية جرت عليها الممارسات المعتادة للأعمال، وهذه التعهدات تخلق توقع لصالح العميل بأن الوحدة الاقتصادية سوف تسلم السلعة أو الخدمة للعميل (Mills, 2011). ويشير المعيار (IFRS 15) إلي أن التزامات الأداء لا تشمل الأنشطة التي يجب على الوحدة الاقتصادية القيام بها لانجاز العقد، فعلى سبيل المثال، مقدم الخدمة ربما يحتاج إلى بعض المهام الإدارية المختلفة لانجاز العقد، ومن ثم فإن أداء تلك المهام لا يعتبر التزام أداء. ويحدد المعيار (IFRS 15) شرطين حتى تكون السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع العميل مميزة distinct وهما (IASB, 2014):

أ- يمكن للعميل أن يستفيد من السلعة أو الخدمة بذاتها (بمفردها) أو مع غيرها من الموارد التي تتوافر بسهولة للعميل.

ب- تعهد الوحدة الاقتصادية بتقديم السلعة أو الخدمة للعميل يمكن تحديده بصورة منفصلة عن التعهدات الأخرى في العقد.

وعلى سبيل المثال، إذا كانت الوحدة الاقتصادية عبارة عن شركة برمجيات، ودخلت في عقد مع أحد العملاء بتسليم ترخيص برنامج وأداء خدمة التركيب وتحديث البرنامج وتقديم الدعم الفني لمدة سنتين، ففي هذه الحالة، تحدد الوحدة الاقتصادية أربعة التزامات أداء في هذا العقد هي، رخصة البرمجيات، خدمة التركيب، خدمة تحديث البرنامج، وأخيرا خدمة الدعم الفني.

#### الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة (المعاملة)

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تحدد شروط العقد وممارسات الأعمال المعتادة لتحديد سعر الصفقة (المعاملة). ويعرف سعر الصفقة بأنه مقدار المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه عند تقديم سلعة أو خدمة للعميل، وذلك باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن طرف ثالث على سبيل المثال ضرائب المبيعات (IASB, 2014). وسعر الصفقة أو مقابل العقد قد يكون مقدار ثابت، وفي بعض الأحيان قد يكون متغير أو في شكل آخر بخلاف النقدية.

ويحدد المعيار (IFRS 15) أنه عند تحديد سعر الصفقة، يجب على الوحدة الاقتصادية الأخذ في الاعتبار تأثير العناصر الآتية: المقابل المتغير، ووجود مكون تمويلي كبير في العقد، والمقابل غير النقدي، وأخيرا المقابل المسدد للعميل (IASB, 2014).

ويمكن تناول تلك العناصر على النحو التالي:

#### أ- المقابل المتغير Variable consideration

إذا كان المقابل المتفق عليه في العقد يتضمن مقدار متغير، عندئذ يجب على الوحدة الاقتصادية تقدير مقدار المقابل الذي سوف يكون من حق الوحدة الاقتصادية الحصول عليه نظير تقديم السلع أو الخدمات المتفق عليها (Sivanantham and Kidd, 2014).

ويمكن أن يكون مقدار المقابل متغير، وذلك إذا كان استحقاق المنشأة للمقابل يتوقف على حدوث أو عدم حدوث حدث معين في المستقبل، على سبيل المثال الخصومات، المبالغ المستردة الائتمان، الامتياز السعري، الحوافز، مكافآت الأداء، عقوبات أو بنود أخرى مماثلة (IASB, 2014).

ويحدد المعيار (IFRS 15) أنه يجب على الوحدة الاقتصادية تقدير المقابل المتغير، وذلك من خلال استخدام إحدى طريقتين، الأولى طريقة القيمة المتوقعة، والطريقة الثانية هي طريقة المبلغ الأكثر احتمالاً (IASB, 2014).

وتتضمن الطريقة الأولى أن القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بالأوزان للنتائج المحتملة، وتعتبر هذه الطريقة مناسبة إذا كان لدى الوحدة الاقتصادية عدد كبير من العقود ذات الخصائص المماثلة. بينما وفقاً لطريقة المبلغ الأكثر احتمالاً، يتم تقدير المقابل المتغير باعتباره مقدار واحد أكثر احتمالاً بين عدة مبالغ للمقابل المحتمل، وتلائم هذه الطريقة في حالة إذا كان العقد يتضمن اثنين فقط من النتائج المحتملة للمقابل المتغير (Tysiac, 2014).

ويشترط المعيار (IFRS 15) أن الوحدة الاقتصادية يجب أن تقدر المقابل المتغير من خلال اختيار الطريقة التي تتوقع أن توفر لها أفضل تنبؤ بمقدار المقابل المتغير، مع ضرورة تطبيق نفس الطريقة المختارة باتساق طوال مدة العقد، كما يجب على الوحدة الاقتصادية الأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتوفرة لها بشكل معقول سواء الماضية والحالية والمتوقعة وذلك عند تقدير المقابل المتغير (IASB, 2014).

#### ب- وجود مكون (عنصر) تمويل هام في العقد Significant financing components

يتضمن المعيار (IFRS 15) أنه عند تحديد سعر الصفقة يجب على الوحدة الاقتصادية تعديل مقدار مقابل العقد بالآثار المترتبة على القيمة الزمنية للنقود، وذلك إذا كان توقيت المدفوعات الذي وافق عليه أطراف العقد سواء صراحة أو ضمناً يوفر للعميل منفعة كبيرة لتمويل تسليم السلع أو تقديم الخدمات للعميل، ففي تلك الظروف يتضمن العقد مكون أو عنصر تمويل هام (IASB, 2014).

ويتمثل الهدف عند تسوية مقدار المقابل المتفق عليه والذي يتضمن عنصر تمويل هام بالنسبة للوحدة الاقتصادية في الاعتراف بالإيراد بالمقدار الذي يعكس السعر الذي سوف يدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتفق عليها.

ويحدد المعيار (IFRS 15) أن الوحدة الاقتصادية يجب أن تهتم وتدرس جميع الوقائع والظروف ذات الصلة عند تقييم ما إذا كان العقد يتضمن عنصر تمويلي، وما إذا كان العنصر التمويلي هام للعقد، ويشمل ذلك ما يلي:

١- الفرق (أن وجد) بين مقدار المقابل المتفق عليه في العقد وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتفق عليها.

٢- التأثير المشترك لكل مما يلي:

أ- طول الفترة الزمنية المتوقعة بين تقديم الوحدة الاقتصادية للسلع أو الخدمات المتفق عليها للعميل، وبين قيام العميل بسداد مقابل هذه السلع أو الخدمات.

ب- معدلات الفائدة ذات الصلة السائدة في السوق.

وعلى الجانب الآخر، يحدد المعيار (IFRS 15) أن العقد مع العميل لا يتضمن عنصراً تمويلياً هاماً إذا توافر أي من العوامل التالية (IASB, 2014):

١- يدفع العميل مقدماً مقابل السلع أو الخدمات، وتوقيت تسليم هذه السلع أو الخدمات بناءً على العميل.

٢- جزء كبير من مقدار مقابل العقد المتفق عليه مع العميل متغير، ويختلف مقدار أو توقيت المقابل على أساس حدوث أو عدم حدوث حدث معين في المستقبل.

٣- الفرق بين المقابل المتفق عليه وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة ينشأ من أسباب أخرى غير وجود عنصر التمويل لكل من العميل أو الوحدة الاقتصادية.

وكوسيلة عملية ليس من الضروري قيام الوحدة الاقتصادية بتسوية أو تعديل مقدار المقابل عن أثر عنصر التمويل، وذلك إذا كانت الوحدة الاقتصادية تتوقع في بداية العقد أن الفترة الزمنية بين تسليم الوحدة الاقتصادية للسلعة أو الخدمة المتفق عليها للعميل، وبين قيام العميل بدفع مقابل السلعة أو الخدمة هذه الفترة سنة واحدة أو أقل (IASB, 2014).

ومن ناحية أخرى، عند تسوية مقدار مقابل العقد الذي يتضمن عنصر تمويل هام، يجب على الوحدة الاقتصادية استخدام معدل خصم مناسب يعكس خصائص الائتمان، كما يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن آثار التمويل للمقابل للعقد الذي يتضمن عنصر تمويل هام

(إيرادات الفوائد أو مصروف الفوائد)، وذلك بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء وذلك في قائمة الدخل الشاملة.

### ج- المقابل غير النقدي Non – cash consideration

يحدد المعيار (IFRS 15) أنه إذا كان العميل يتعهد بدفع مقابل العقد في شكل آخر غير النقدية، عندئذ يجب على الوحدة الاقتصادية قياس المقابل غير النقدي بالقيمة العادلة، وإذا كانت الوحدة الاقتصادية لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بصورة معقولة، عندئذ يجب على الوحدة قياس المقابل بشكل غير مباشر من خلال الرجوع إلى سعر البيع القائم بذاته للسلع أو الخدمات المتفق عليها (IASB,2014).

### د- المقابل المدفوع للعميل Consideration payable to a customer

يتضمن المقابل المدفوع للعميل مبالغ نقدية تقوم الوحدة الاقتصادية بدفعها أو تتوقع أن تدفعها للعميل، على سبيل المثال الكوبون الذي يدفع للعميل، ويجب على الوحدة الاقتصادية المحاسبة عن المقابل المدفوع للعميل باعتباره تخفيض لسعر الصفقة وبالتالي تخفيض للإيراد (IASB,2014).

### الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء

يضع المعيار (IFRS 15) أن الوحدة الاقتصادية تقوم بتخصيص (توزيع) سعر الصفقة (المعاملة) على كل التزام أداء موجود في العقد مع العميل، وذلك على أساس قائمة أسعار البيع النسبية لكل سلعة أو خدمة مميزة متفق عليها في العقد، أي على أساس أسعار البيع القائمة بذاتها لتلك السلع أو الخدمات Stand-alone selling prices.

ويعرف سعر البيع القائم بذاته بأنه السعر الذي سوف تتبع به الوحدة الاقتصادية السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع العميل علي حدة، وأفضل دليل لسعر البيع القائم بذاته هو السعر الملاحظ للسلعة أو الخدمة عندما يتم بيعها بصورة منفصلة في ظروف مماثلة ولعملاء مماثلين (IASB,2014).

ومن ناحية أخرى، إذا كان سعر البيع القائم بذاته غير ملاحظ بصورة مباشرة، عندئذ يجب على الوحدة الاقتصادية تقدير سعر البيع القائم بذاته بالمقدار الذي من شأنه تخصيص سعر الصفقة.

وتتضمن الطرق المناسبة لتقدير سعر البيع القائم بذاته على الطرق التالية (IASB,2014):

### (١) مدخل تقييم السوق المعدل Adjusted market assessment approach:

يمكن للوحدة الاقتصادية استخدام تقييم السوق الذي يتم فيه بيع السلع أو الخدمات، وتقدير السعر الذي يكون العميل في هذا السوق مستعد لدفعه ثمن تلك السلع أو الخدمات، ويمكن أن يتضمن هذا المدخل أيضاً الإشارة إلى أسعار المنافسين للوحدة الاقتصادية للسلع أو الخدمات المماثلة، وتعديل هذه الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف المنشأة وهامش الربح.

### (٢) مدخل التكلفة المتوقعة مضافاً إليها هامش ربح Expected cost plus a margin approach:

يمكن للوحدة الاقتصادية أن تتنبأ بالتكاليف المتوقعة لتلبية التزام الأداء، وعندئذ يتم إضافة هامش ربح مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

#### الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء

وفقاً للمعيار (IFRS 15) يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالإيراد عندما تقوم الوحدة بالوفاء بالتزام الأداء سواء من خلال تقديم السلعة أو الخدمة المنتق عليها للعميل، وبالتالي يحصل العميل على السيطرة أو الرقابة على الأصل، وتشير السيطرة أو الرقابة على الأصل إلى القدرة على الاستخدام والحصول على جميع المنافع المتبقية من الأصل (IASB, 2014). ويجب على الوحدة الاقتصادية في بداية العقد تحديد ما إذا كان سيتم الوفاء بالتزام الأداء عند نقطة زمنية معينة أم سيتم الوفاء بالتزام الأداء على مدار فترة زمنية، ويمكن توضيح الفرق بينهما على النحو التالي:

#### أ- الوفاء بالتزامات الأداء على مدى فترة زمنية:

تقوم الوحدة الاقتصادية بنقل سيطرة ورقابة السلعة أو الخدمة عبر مدة زمنية، ولذلك الوفاء بالتزامات الأداء والاعتراف بالإيراد يتم على مدى فترة زمنية، وذلك إذا تحقق واحد من الشروط التالية (IASB, 2014):

١- يحصل العميل ويستهلك المنافع المقدمة بواسطة أداء الوحدة الاقتصادية بصورة متزامنة.

٢- أداء الوحدة الاقتصادية يخلق أو يعزز أصل، حيث تنشأ رقابة وسيطرة العميل على هذا الأصل.

ولقياس التقدم تجاه استكمال الوفاء بالتزام الأداء الذي يتم الوفاء به عبر الزمن، يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالإيراد عبر الزمن من خلال قياس التقدم نحو استكمال الوفاء بالتزام الأداء.

ويجب على الوحدة الاقتصادية تطبيق طريقة لقياس هذا التقدم، واستخدام هذه الطريقة بصورة متسقة على التزامات الأداء المتشابهة ولها نفس الظروف، وفي نهاية كل فترة مالية يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعيد قياس تقدمها نحو استكمال الوفاء بالتزام الأداء عبر الزمن، وتشمل الطرق المناسبة لقياس التقدم تجاه استكمال الوفاء بالتزامات الأداء عبر الزمن طريقة المخرجات وطريقة المدخلات، ولتحديد الطريقة المناسبة لقياس التقدم يجب على الوحدة الاقتصادية تحديد طبيعة السلعة أو الخدمة التي تتعهد بتسليمها أو تقديمها للعميل (IASB, 2014).

**ب- الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية:**

إذا لم يتم الوفاء بالتزام الأداء عبر فترة زمنية، عندئذ تقوم الوحدة الاقتصادية بالوفاء بالتزام الأداء عند نقطة معينة. وتحدد تلك النقطة الزمنية بحصول العميل على السيطرة والرقابة على الأصل المتفق عليه واستيفاء الوحدة الاقتصادية للالتزام الأداء.

#### ٢/٩ المتطلبات الأخرى لاطار معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)

إلى جانب الخطوات الخمس لنموذج الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥)، يحدد المعيار بعض المتطلبات الأخرى المرتبطة بالاعتراف بالإيراد وتشمل (IASB, 2014)

محفظة العقود، وتكاليف العقد، وعرض المعلومات، ومتطلبات الإفصاح، والتراخيص وحقوق الاستخدام، وضمان المنتج، واستخدام التقديرات. ويمكن تناول هذه المتطلبات على النحو التالي:

#### ١/٢/٩ محفظة العقود Portfolio of Contracts

على الرغم من أن معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) يحدد متطلبات المحاسبة المطلوبة للاعتراف بالإيراد لعقد مع العميل بصورة فردية، إلا أن هذا المعيار يسمح للوحدة الاقتصادية في بعض الحالات بتطبيق تلك المتطلبات على محفظة العقود بدلاً من تطبيقها بصورة منفصلة على كل عقد مع العميل (IASB, 2014).

#### ٢/٢/٩ تكاليف العقود Contract cost

يتضمن معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) متطلبات المحاسبة عن التكاليف التي ترتبط بالعقد مع العميل، والتي تنطبق على جميع العقود التي تقع داخل نطاق المعيار، وتشمل إرشادات بشأن تكاليف الحصول على العقد وتكاليف انجاز العقد، وذلك على النحو التالي:

**أ- التكاليف الإضافية للحصول على العقد Incremental costs of obtaining a contract** وهي عبارة عن التكاليف التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية للحصول على العقد مع العميل، بمعنى أن الوحدة الاقتصادية لم تكن تتكبد هذه التكاليف إذا لم يتم الحصول على العقد. ووفقاً للمعيار (IFRS 15) يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على العقد مع العميل باعتبارها أصل، وذلك إذا كانت الوحدة الاقتصادية تتوقع استرداد تلك التكاليف، بينما تكاليف الحصول على العقد التي سوف تتكبدها الوحدة الاقتصادية بصرف النظر عن الحصول على العقد، يجب الاعتراف بها كمصروف عند حدوثها (IASB, 2014). وكوسيلة عملية، يمكن للوحدة الاقتصادية أن تعترف بالتكاليف الإضافية للحصول على العقد كمصروف عند تكبدها، وذلك إذا كانت فترة استهلاك الأصل التي سوف تعترف بها الوحدة الاقتصادية سنة واحدة أو أقل (IASB, 2014).

#### **ب- تكاليف انجاز العقد Costs of fulfil a contract**

إذا كانت التكاليف المترتبة على تنفيذ العقد مع العميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر، على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) بعنوان المخزون، أو معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بعنوان الممتلكات والآلات، أو معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) بعنوان الأصول غير الملموسة، عندئذ يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالأصل من التكاليف المتكبدة لتنفيذ العقد فقط إذا حققت هذه التكاليف جميع الشروط التالية (IASB, 2014):

- التكاليف ترتبط مباشرة بالعقد، ويمكن للوحدة الاقتصادية تحديدها.
- التكاليف تولد أو تعزز الموارد للوحدة الاقتصادية، والتي سيتم استخدامها في الوفاء بالتزامات الأداء.
- التكاليف من المتوقع استردادها.

ويحدد المعيار (IFRS 15) أن التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد تتضمن أي مما يلي (IASB, 2014)

- العمالة المباشرة، على سبيل المثال رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتفق عليها للعميل.
- المواد المباشرة، على سبيل المثال المواد المستخدمة في تقديم الخدمات المتفق عليها مع العميل.
- تكاليف تحمل صراحة على العميل وفقاً للعقد.



- التكاليف الأخرى التي تحدث فقط بسبب أن الوحدة الاقتصادية دخلت في العقد، على سبيل المثال الدفع للمقاولين من الباطن.
- ومن ناحية أخرى، يحدد المعيار (IFRS 15) أنه يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالتكاليف الآتية كمصروف عند حدوثها (IASB, 2014):
- ١- التكاليف العامة والإدارية ما لم تكن تلك التكاليف يتم تحميلها بشكل صريح على العميل بموجب العقد.
  - ٢- تكاليف المواد الفاقدة والعمالة والموارد الأخرى لانجاز العقد، والتي لن -تتعرض في سعر العقد.

#### ٣/٢/٩ عرض المعلومات Presentation

- يحدد المعيار (IFRS 15) متطلبات عرض المعلومات الخاصة بالإيرادات من العقود مع العملاء كالتالي (IASB, 2014):
- عند انجاز أي جزء في العقد يجب على الوحدة الاقتصادية عرض العقد في قائمة المركز المالي، أما باعتباره أصول عقد أو التزامات عقد، وهذا يتوقف على العلاقة بين أداء الوحدة الاقتصادية للالتزامات الأداء وقيام العميل بسداد مقابل العقد على النحو التالي:
- أ- إذا قام العميل بدفع مقابل العقد، قبل استلام السلعة أو تقديم الخدمة، عندئذ يجب على الوحدة الاقتصادية عرض العقد باعتباره التزامات عقد.
  - ب- إذا قامت الوحدة الاقتصادية بالوفاء بالتزام الأداء من خلال تسليم السلع أو تقديم الخدمات للعميل، وذلك قبل قيام العميل بسداد المقابل أو قبل تاريخ استحقاق الفاتورة، عندئذ يجب على الوحدة الاقتصادية عرض العقد في قوائمها المالية باعتباره أصول عقد.

#### ٤/٢/٩ متطلبات الإفصاح Disclosure

وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)، فإن هدف متطلبات الإفصاح هو أنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن المعلومات الكافية والملائمة لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد للإيرادات والتدفقات النقدية المتولدة عن العقود مع العملاء.

ولتحقيق هذا الهدف يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية حول ما يلي (IASB, 2014):

- أ- عقود الوحدة الاقتصادية مع العملاء.

ب- التقديرات الهامة والتغيرات في التقديرات التي تتم لتطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لهذا المعيار .

ج- أي أصول معترف بها من تكاليف الحصول على العقد أو تكاليف انجاز العقد. ويشترط المعيار (IFRS 15) أنه يجب على الوحدة الاقتصادية تحديد مستوى التفصيل اللازم لتحقيق هدف الإفصاح، حيث يجب تحديد مستوى التجميع أو التفصيل للإفصاحات، بحيث لا تحجب معلومات مفيدة أما عن طريق إدراج كمية كبيرة من التفاصيل أو تجميع العناصر التي لها خصائص مختلفة.

ويحدد المعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)، أنه يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن المبالغ التالية خلال فترة التقرير:

أ- الإيرادات المعترف بها من العقود مع العملاء، والتي يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عنها بصورة منفصلة عن المصادر الأخرى للإيرادات.

ب- الإفصاح عن أي خسائر انخفاض في القيمة المعترف بها للأصول من العقود، والتي تنشأ عن عقود الوحدة الاقتصادية مع العملاء، وذلك بصورة مستقلة عن خسائر انخفاض القيمة من العقود الأخرى.

ومن ناحية أخرى، يضع المعيار (IFRS 15) أنه يجب على الوحدات الاقتصادية أن تفصل الإيرادات المعترف بها من العقود مع العملاء إلى فئات مناسبة، بحيث توضح مقدار وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بالإيرادات من العقود مع العملاء والتدفقات النقدية المرتبطة بها.

#### ٥/٢/٩ التراخيص وحقوق الاستخدام Licensing

يتصف الإرشاد الموجود حالياً الحالي للاعتراف بالإيراد فيما يتعلق بالمحاسبة عن تراخيص الملكية الفكرية بأنه واسع، مما يؤدي إلى وجود تفسيرات مختلفة لهذا الإرشاد، وتتنوع كبير في الممارسة المحاسبية للحصول على التراخيص (Choi et al., 2010).

وبناء عليه، يحدد معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) أنه يجب على الوحدات الاقتصادية تقييم ما إذا كان الترخيص لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة مميز عن السلع أو الخدمات الأخرى المتفق عليها في العقد، فإذا كان الترخيص الممنوح مميز عن السلع أو الخدمات الأخرى في العقد، عندئذ يتم تسجيله كالتزام أداء منفصل، وبخلاف ذلك فهو جزء من التزام الأداء لتوريد السلع أو الخدمات، وفي كلتا الحالتين فإن المنشأة تحتاج إلى تحديد ما إذا كان الوفاء بالتزام الأداء مع مرور الوقت أو عند نقطة زمنية مناسبة للاعتراف بالإيراد، وهذا النمط من الاعتراف بالإيراد قد يختلف عن الممارسة الحالية (IASB, 2014).

## ٦/٢/٩ ضمان المنتج Warranties

يحدد معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) أنه إذا كان الضمان يتضمن مكون خدمة يتم تسعيرها أو التفاوض عليها على حدة في العقد، عندئذ يتم المحاسبة عنها كالتزام أداء منفصل، ويتم تخصيص نسبة من سعر الصفقة على التزام الأداء الخاص بتقديم ضمان للمنتج (IASB, 2014).

## ٧/٢/٩ استخدام التقديرات Significant judgments

عند تحديد سعر الصفقة قد تكون الوحدة الاقتصادية مطالبة باستخدام تقديرات على نطاق واسع وذلك عند تخصيص سعر الصفقة على أساس أسعار البيع المستقلة وذلك مقارنة بالممارسة الحالية، منها على سبيل المثال تقدير المقابل المتغير، فعلى سبيل المثال في صناعة البرمجيات، فإن الممارسة المسموحة بواسطة المعايير الحالية هي تأجيل الاعتراف بالإيراد عندما تكون الأسعار التي يمكن ملاحظتها غير متاحة (Dutta and Zang, 2002)، ولذلك يتطلب المعيار (IFRS 15) أنه إذا كانت أسعار البيع القائمة بذاتها للسلع أو الخدمات المنفق عليها غير متاحة، عندئذ تقوم المنشأة بتخصيص سعر الصفقة على أساس تقدير أسعار البيع القائمة بذاتها لتلك السلع أو الخدمات، وذلك باستخدام مدخل تقييم السوق أو مدخل التكلفة مضاف إليها هامش ربح. وأخيراً، يمكن تلخيص بعض المصطلحات الأساسية المستخدمة في معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) في الملحق رقم (١).

## ١٠ - متضمنات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15)

يقوم معيار التقرير المالي الدولي الجديد للاعتراف بالإيراد (IFRS 15) على مفهوم السيطرة، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم نقل سيطرة الأصول (السلع أو الخدمات) للعميل، وهذا يختلف عن مبدأ الاعتراف بالإيراد في المعايير السابقة، والذي يقضى بالاعتراف بالإيراد عند اكتمال العملية الأيرادية، أي عندما يكون الإيراد قد تحقق أو قابل للتحقق وتم اكتسابه (Holzmann, 2011)، ويمكن أن يؤدي المعيار الجديد (IFRS 15) إلى أنماط مختلفة من الاعتراف بالإيراد عن تلك التي ظهرت سابقاً بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨)، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) (Streaser et al., 2015).

ويمكن تناول بعض متضمنات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) على النحو التالي (Tong, 2015):

#### ١/١٠ المبدأ الأساسي للمعيار The core principle

يتضمن معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) مبدأً أساسياً للإطار الشامل للاعتراف بالإيراد، وهو أن الوحدة الاقتصادية يجب أن تعترف بالإيراد لتصوير تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للعميل، وذلك بالمقدار (المبلغ) الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل هذه السلع أو الخدمات. لذلك وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بتسليم السلعة أو تقديم الخدمة المتفق عليها للعميل. وبالمقارنة بالسابق قبل المعيار الجديد، كان نموذج الإيراد يعتمد على ما إذا كان العقد يتم تغطيته بواسطة معيار المحاسبة الدولي (IAS 11) أم معيار المحاسبة الدولي (IAS 18)، واستناداً على نوع المعاملة أو الحدث، على سبيل المثال ما إذا كانت المنشأة تقوم بالأداء وفقاً لعقد بناء أو بيع سلعة أو تقديم خدمة أو الدخل من الفوائد وعوائد وتوزيعات (James, 2011).

#### ٢/١٠ نمط الاعتراف بالإيراد The pattern of recognition

يمكن أن يؤدي تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) إلى تغييرات كبيرة في نمط الاعتراف بالإيراد، وعلى وجه الخصوص بالنسبة للعقود ذات العناصر المتعددة، والعقود طويلة الأجل (Marton and Wagenhofer, 2010). فبالنسبة للعقود ذات العناصر المتعددة، سوف تحتاج المنشأة إلى التعرف وتحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد، والمحاسبة عن كل مكون على حدة، وهذا يتضمن فصل السلع والخدمات المتعددة في العقد، وفصل الضمان إذا كان يتضمن خدمة، وعنصر الترخيص في صفقة بيع السلعة أو الخدمة. ويجب أن يتم تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء المحددة في العقد على أساس أسعار البيع القائمة بذاتها. ومن ناحية أخرى، بالنسبة للعقود طويلة الأجل مع العملاء، الوحدة الاقتصادية يجب أن تقيم ما إذا كان الوفاء بالتزامات الأداء يتم مع مرور الوقت أم عند نقطة زمنية محددة، ويعتمد هذا التقييم على متى يتم نقل سيطرة الأصل للعميل، فإذا كان التزام الأداء يتم الوفاء به مع مرور الوقت، عندئذ تعترف المنشأة بالإيراد مع مرور الوقت، وذلك من خلال قياس التقدم نحو انجاز وإنهاء التزام الأداء (Neal, 2011).

### ٣/٢/١٠ توقيت الاعتراف بالإيراد Timing of the revenue recognized

يتضمن معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إرشادات مختلفة مقارنة بالمعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، وبصفة خاصة الاعتراف بالإيراد مع مرور الوقت، فوفقاً للمعايير السابقة يجب أن يتم الاعتراف بالإيراد على مر الوقت إذا كان العقد يحقق تعريف عقد البناء أو إذا تضمنت المعاملة تقديم خدمة على فترة زمنية (Rashty and Hnessy, 2010)، بينما وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)، المنشأة تنقل سيطرة السلعة أو الخدمة على مر الزمن، وبالتالي يتم الوفاء بالتزام الأداء على مر الزمن.

ويحدد المعيار (IFRS 15) أن المنشأة تعترف بالإيراد على مر الزمن إذا تحقق واحد من الشروط التالية (IASB, 2014):

- أ- يحصل العميل بانتظام ويستهلك المنافع التي تقدمها أداء المنشأة.
- ب- يخلق أداء المنشأة أو يعزز أصل حيث يسيطر العميل على الأصل الذي تم إنشاؤه أو تعزيره.

ويمكن الإشارة إلى أن المتطلبات الجديدة للمعيار الجديد ربما تؤدي إلى أن يتم الاعتراف بالإيراد على مر الزمن لبعض العقود، رغم أن تلك الإيرادات كان يتم الاعتراف بها وفقاً لمعايير السابقة للاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية والعكس بالعكس (Deloitte, 2015). ويمكن توضيح بعض الأمثلة للاختلافات بين الممارسة الحالية للاعتراف بالإيراد والمتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) في الملحق رقم (٢).

### ١١- منافع وتكاليف تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15)

#### ١/١١ منافع تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15):

يضع معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد، والتي تنطبق على جميع العقود مع العملاء، والتي تقع في نطاق المعيار، ويطبق الإطار الشامل للمعيار عبر معاملات والصناعات المختلفة وأسواق رأس المال المختلفة. وقد انفقت العديد من الدراسات (e.g., EFRAG, 2015; Grant, 2015; Rasmussen, 2013) على المنافع التي يمكن أن تتحقق من وراء المعيار الجديد، فعلى مستوى مستخدمي القوائم المالية سوف يستفيدوا بشكل عام من المعيار الجديد لأنه سوف يؤدي إلى:

أ- توفير المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تعزيز متطلبات الإفصاح بشأن طبيعة الإيرادات وتوقيتها وعدم التأكد والتدفقات النقدية المرتبطة بها، ومن ثم زيادة شفافية القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات.

ب- المعاملة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً في العقود مع العملاء، بما يحسن القابلية للمقارنة للقوائم المالية ويدعم كفاءة أسواق المال.

ج- زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، من خلال توفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد يساعد على التغلب على الانتقادات ونقاط الضعف الموجودة في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد.

د- يحقق الموضوعية، حيث يعتمد المعيار الجديد رقم (١٥) على مدخل الأصول والالتزامات للاعتراف بالإيراد، ويتم الاعتراف بالإيراد عند التغيير في الأصول والالتزامات التي تنشأ من العقد مع العميل، وذلك بما يتفق مع الإطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المحاسبة الدولية وبذلك يضمن أن تتم المحاسبة عن المعاملات المتماثلة بصورة متشابهة بما يحقق الموضوعية.

وعلى الجانب الآخر، يحقق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) العديد من المنافع علي مستوى معدي القوائم المالية تشمل على سبيل المثال (MNP,2014;Mintz,2009;Tripelett and Brady,2011)، تبسيط عملية إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الحد من المتطلبات والإرشادات التي يجب على المحاسبين الرجوع إليها وذلك من خلال توفير منهجية شاملة للاعتراف بالإيراد، ويخفض الحاجة إلى الإرشادات التفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد، و تقليل تكاليف إعداد التقارير المالية، والمحاسبة المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً في العقود مع العملاء، وتقليل حجم التعارض والتضارب ونقاط الضعف في متطلبات الاعتراف بالإيراد، كما انه يوفر مدخل شامل لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات، والتي تتضمن معلومات كمية ونوعية حول العقود مع العملاء، ويوفر إرشادات أكثر تفصيلاً لبعض القضايا المرتبطة بالاعتراف بالإيراد، والتي لم يسبق تناولها بشكل تفصيلي في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، منها على سبيل المثال تعديلات العقود، تراخيص الملكية الفكرية، العقود متعددة العناصر، واخيراً يوفر المعيار إطاراً شاملاً للاعتراف بالإيراد يساعد على التغلب على الانتقادات الموجهة للمعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، ويقلل الحاجة إلى إرشادات تفسيرية يتم تطويرها على أساس كل حالة على حدة لمعالجة القضايا الناشئة للاعتراف بالإيراد، كما يعالج المعيار الجديد بعض المشاكل التي لم يتم تناولها في المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد، منها

على سبيل المثال توقيت الاعتراف بالإيراد، وكيفية المحاسبة عن المقابل المتغير، وكيفية المحاسبة عن تكاليف العقد.

### ٢/١١ تكاليف تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15)

ومما لاشك فيه أن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) سوف يكون له تكاليف عند تطبيقه، ويمكن تقسيم تلك التكاليف إلى شقين، الأول تكاليف بالنسبة للمستخدمين والثاني تكاليف بالنسبة لمعدي القوائم المالية. ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

#### ١/٢/١١ التكاليف بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية:

يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وهما تكاليف لمرة واحدة وتكاليف الاستمرار وذلك كما يلي (EFRAG, 2015):

#### أ- تكاليف لمرة واحدة **One – off – costs**

وهي عبارة عن تكاليف يتحملها مستخدمو القوائم المالية لمرة واحدة عند تطبيق المعيار الجديد، وذلك لقراءة وفهم المعيار الجديد، وذلك بغرض تأكيد أو تحديث تحليلاتهم للحصول على المعلومات. فعند تطبيق المعيار الجديد لأول مرة سيكون مستخدمو القوائم المالية في حاجة لفهم لماذا تختلف الأرقام في القوائم المالية وما الذي تعنيه.

#### ب- تكاليف الاستمرار **Ongoing costs**

وهي عبارة عن التكاليف التي يضطر المستخدمون لتحملها لإعادة تأكيد تحليلاتهم لمعلومات القوائم المالية، ومن غير المرجح أن تكون تلك التكاليف كبيرة، حيث متطلبات المعيار الجديد ستؤدي إلى معلومات ملائمة ومفهومة.

#### ٢/٢/١١ التكاليف بالنسبة لمعدي القوائم المالية

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التكاليف بالنسبة لمعدي القوائم المالية، وهي التكاليف لمرة واحدة وتكاليف الالتزام، وتكاليف الاستمرار، وذلك على النحو التالي (EFRAG, 2015):

#### أ- تكاليف لمرة واحدة:

سوف يتحمل معدي القوائم المالية تكاليف لمرة واحدة عند تطبيق المعيار الجديد، وذلك لتعريف أنفسهم بالمتطلبات الجديدة للمعيار الجديد، والتدريب على كيفية تطبيقها، ويمكن أن تشمل أيضا هذه التكاليف الاستشارات والمشاورات مع الأطراف الأخرى، على سبيل المثال الزملاء والمراجعين.

## ب- تكاليف الالتزام Compliance costs

أغلبية معدي القوائم المالية ربما يتكبدوا الأنواع التالية من التكاليف للالتزام بمتطلبات المعيار الجديد وتشمل تكاليف تنفيذ التغييرات أو تكاليف تطوير نظم وعمليات جديدة وآليات الرقابة المستخدمة لجمع البيانات الخاصة بالعقود مع العملاء، وعمل التقديرات المطلوبة وتوفير الإفصاحات المطلوبة، والأتعاب الإضافية المدفوعة للمراجعين المستقلين لمراجعة القوائم المالية في فترة التطبيق الأولى للمعيار الجديد.

## ج- تكاليف الاستمرار:

وهي عبارة عن تكاليف تجميع ومعالجة البيانات حول العقود مع العملاء بشكل مستمر، وتعديلات النظام والعمليات المرتبطة به، والضوابط الداخلية التي ستكون ضرورية لضمان أن تكون المعلومات كاملة ودقيقة، وذلك بشكل مستمر.

وأخيراً، يمكن القول أن الانتقال إلى معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) سوف يؤثر على جميع مجالات الأعمال التجارية وبدرجات متفاوتة، وهذا يتطلب من منشآت الأعمال الاهتمام ودراسة المتطلبات الجديدة للمعيار الجديد، وحل أي قضايا محاسبية محتملة في المستقبل.

وكما اشار البعض (KPMG, 2014; Deloitte, 2015; CPA, 2015; Whitehouse, 2015) هناك جوانب للأعمال التي يمكن أن تتأثر بتطبيق المعيار الجديد<sup>١</sup>

## ١٢- خطة العمل اللازمة لمنشآت الأعمال لتطبيق المعيار الجديد

جميع منشآت الأعمال سوف تحتاج إلى فهم المعيار الجديد، ومراجعة وفحص العقود مع العملاء. وفحص معاملات الإيرادات وآليات الرقابة والعمليات، وتقييم متضمنات تطبيق المعيار الجديد.

<sup>١</sup> (١) **النظم والعمليات:** ربما تحتاج منشآت الأعمال إعادة تصميم أو إجراء تعديلات لنظم المعلومات الخاصة بها، وتطوير عمليات جديدة وتطوير آليات الرقابة لجمع المعلومات المطلوبة عن العقود مع العملاء، وعمل التقديرات المطلوبة وتوفير متطلبات الإفصاح الجديدة وفقاً للمعيار الجديد.  
(٢) **خطط الحوافز والمكافآت:** تعتمد خطط الحوافز عادة على الإيرادات أو أرقام الأرباح المحققة، لذلك التغييرات في متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الجديد، سوف يكون لها تأثير على قدرة الموظفين على تحقيق هذه الخطط أو على توقيت تحقق الأهداف المرتبطة بتلك الخطط، لذلك يجب على منشآت الأعمال دراسة خطط الحوافز والمكافآت المرتبطة بأرقام الإيرادات، ومعرفة مدى تأثيرها بالمتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد.  
(٣) **الضرائب:** سداد الضرائب والاعتراف بالضرائب المؤجلة سوف تتأثر بالتغييرات في توقيت الاعتراف بالإيراد ومقداره وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)، لذلك يجب على منشآت الأعمال دراسة الآثار الضريبية المترتبة على المعيار الجديد، فالقواعد المحاسبية قد تختلف عن القواعد الضريبية في شروط متى يجب على الشركات الاعتراف بالإيراد، لذلك المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد قد تؤدي إلى فروق ضريبية بين الربح الضريبي والربح الدفترتي.



ويجب على منشآت الأعمال توثيق العمليات التي يجب اتخاذها لتحديد تأثير تبني المعيار الجديد، ويتطلب الاستعداد لتبني المعيار الجديد من منشآت الأعمال وضع خطة عمل، ويمكن أن تتضمن خطة العمل لتطبيق المعيار الجديد الآتي (CPA, 2015; Tysiac, 2014):

١/١٢ الفهم:

يتطلب فهم المعيار قراءة المعيار، ومناقشة متضمنا ته مع زملاء والمراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة، هذا إلى جانب الاهتمام بالتعليم والتدريب المتاح في هذا المجال.

#### ٢/١٢ الفحص:

تشمل هذه الخطوة فحص ومراجعة العمليات وتشمل نظم جمع البيانات والرقابة الداخلية، ونظم المعلومات الحالية، والسياسات المحاسبية والإجراءات، وذلك من أجل تطوير عمليات أو تعديلها لتستوفى المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد، بالإضافة لذلك يتم فحص العقود مع العملاء لتحديد ما إذا كانت هذه العقود منفصلة أم يجب دمجها، وتحديد التزامات الأداء المنفصلة، وتحديد أي بيانات جديدة يجب جمعها ومقارنتها بإمكانيات النظم والعمليات الحالية.

#### ٣/١٢ التقييم:

تقييم تأثير المعيار الجديد، وذلك من خلال مقارنة المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد مع السياسة المحاسبية الحالية لكل معاملات العقود مع العملاء، وتحديد متى يتم الوفاء بالتزامات الأداء، سواء عند نقطة زمنية أو مع مرور الوقت، ودراسة التغيرات المطلوبة للسياسات الحالية للاعتراف بالإيرادات في المنشأة، وتقييم مدى كفاية الرقابة الحالية والإجراءات، ومدى الحاجة إلى رقابة جديدة لتدعيم العمليات، ومناقشة التغيرات المحتملة مع مراقبي الحسابات، وتوثيق عمليات التحليل والتقييم، وتوصيل التغيرات المطلوبة إلى الأطراف المناسبة في المنشأة، وتقييم متضمنات تطبيق المعيار الجديد بالنسبة للاتفاقيات التعاقدية.

-تقييم المتضمنات الضريبية للمعيار الجديد، وتقييم متضمنات تطبيق المعيار الجديد على المؤشرات المالية ومصفوفة الأداء، و تقييم الحاجة إلى تدريب إضافي (Whitehouse, 2014; William, 2011).

#### ٤/١٢ التطبيق:

يتطلب تطبيق المعيار الجديد كل من تحديث السياسة المحاسبية للمنشأة وتوثيق عمليات الرقابة الداخلية لتعكس تبني المعيار الجديد، وتحديد طريقة الانتقال لتطبيق المعيار.

٥/١٢ الاتصال:

لتوصيل تأثير تبنى وتطبيق المعيار الجديد يجب على المنشأة الاتصال مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وتطوير خطة اتصال لإعلام جميع أصحاب المصالح بالتغيرات المرتبطة بتطبيق المعيار الجديد.

### ١٣ - خلاصة الدراسة النظرية واشتقاق فروض البحث:

اتضح من خلال استقراء وتحليل معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) والدراسات السابقة، وجود بعض التناقضات ونقاط الضعف في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، بالإضافة إلى التنوع الكبير في ممارسات الاعتراف بالإيراد، ويرجع هذا التنوع إلى أن المعايير الحالية تتضمن إرشادات محدودة بشأن العديد من المواضيع الهامة مثل المحاسبة عن الاتفاقيات والعقود متعددة العناصر، ووجود المقابل المتغير، ووجود عنصر تمويلي هام في المعاملة أو الصفقة، هذا إلى جانب ظهور أنواع جديدة من المعاملات الناشئة المتعلقة بالإيرادات.

ومن ناحية أخرى، تعتبر متطلبات الإفصاح في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد غير كافية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة إيرادات المنشأة وارتباطها بالمعلومات الأخرى للقوائم المالية.

ولتصحيح تلك التناقضات ونقاط الضعف في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، واستجابة للمعاملات المعقدة والناشئة لقضايا الاعتراف بالإيراد، تم تطوير معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) يتضمن إطار شامل يوفر متطلبات الاعتراف بالإيراد للمعاملات التي ترتبط بالعقود مع العملاء، ويتم تطبيق المعيار على مختلف المعاملات والصناعات والأسواق، ويقال هذا الإطار الشامل من الحاجة إلى إرشادات تفسيرية التي يتم تطويرها على أساس كل حالة على حدة.

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) يمكن أن يؤثر على منفعة المعلومات المحاسبية، وذلك من وجهة نظر كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال ما يوفره من الخصائص النوعية للمعلومات كالملاءمة، وإمكانية الاعتماد، والقابلية للمقارنة وغيرها من الخصائص، وذلك فيما ينتج عن هذا المعيار من معلومات.

وبناء على ما سبق، يمكن اشتقاق فروض البحث على النحو التالي:

### ١/١٣ اشتقاق الفرض الأول:

تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو من خلال تأكيد أو تصحيح تقييمهم السابق (الماضي) (EFRAG,2015;Wustemann and Kierzek,2005). ويضع معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد، ومن ثم يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال تعزيز متطلبات الإفصاح بشأن طبيعة الإيرادات وتوقيتها وعدم التأكد والتدفقات النقدية المرتبطة بها (BDO,2014).

مما تقدم يمكن اشتقاق الفرض الأول في صورته البديلة على النحو التالي:  
"يؤدي تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) إلى توفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية".

### ٢/١٣ اشتقاق الفرض الثاني:

يتوافر للمعلومات خاصية إمكانية الاعتماد عندما تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، وكذلك يمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين لتعبر بأمانة عن ما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله، وذلك في حدود الأهمية النسبية والتكلفة، وهناك العديد من الجوانب لمفهوم إمكانية الاعتماد تشمل الخلو من الأخطاء الجوهرية والتحيز، والتمثيل بأمانة، والاكتمال (EFRAG,2015;Zang,2004).

ويحقق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) خاصية إمكانية الاعتماد من خلال ما يوفره من إطار شامل للاعتراف بالإيراد، والمعاملة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً، هذا إلى جانب اعتماد المعيار الجديد على مدخل الأصول والالتزامات للاعتراف بالإيراد، ويتم الاعتراف بالإيراد عند التغير في الأصول والالتزامات التي تنشأ من العقد مع العميل، وذلك بما يتفق مع الإطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية. كما يساهم المعيار في تبسيط عملية إعداد القوائم المالية، من خلال الحد من المتطلبات والإرشادات التي يجب الرجوع إليها، وتخفيض الحاجة إلى الإرشادات التفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد من خلال توفير إطار شامل (Cohn,2014).

مما تقدم يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث في صورته البديلة على النحو التالي:  
"توفر متطلبات معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) معلومات يتوافر بها خاصية  
إمكانية الاعتماد"

### ٣/١٣ اشتقاق الفرض الثالث:

تتطلب خاصية القابلية للمقارنة لمعلومات القوائم المالية أن العناصر والأحداث المتشابهة يتم  
المحاسبة عنها بطريقة متسقة عبر الزمن ومن قبل منشآت مختلفة، هذا بالإضافة إلى أن العناصر  
والأحداث المختلفة يتم المحاسبة عنها بطرق مختلفة.

يضع معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) متطلبات الاعتراف بالإيراد والتي تنطبق على  
جميع العقود مع العملاء، وذلك من خلال إطار شامل موحد للاعتراف بالإيراد، يتم تطبيق هذا  
الإطار عبر المعاملات والصناعات المختلفة وأسواق رأس المال المختلفة مما يحسن من القابلية  
للمقارنة لمعلومات القوائم المالية، حيث يتم المحاسبة بصورة متسقة للمعاملات المتشابهة  
اقتصادياً.

وبناء عليه يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث في صورته البديلة على النحو التالي:  
"يحقق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) خاصية القابلية للمقارنة لمعلومات القوائم  
المالية"

### ٤/١٣ اشتقاق الفرض الرابع:

تتطلب خاصية القابلية للفهم أن تكون المعلومات المالية المقدمة مفهومة بسهولة من قبل  
المستخدمين مع بذل العناية المعقولة، بحيث لا تكون المعلومات معقدة على نحو غير ملائم.  
ويتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) من الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن المعلومات  
الكمية والوصفية حول الإيرادات من العقود مع العملاء، وتفصيل الإيرادات إلى فئات مناسبة،  
والإفصاح عن أرصدة العقود والتزامات الأداء، والتقديرية والأحكام الهامة لتطبيق متطلبات  
المعيار الجديد، وذلك بهدف مساعدة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لطبيعة  
ومقدار وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بإيرادات الوحدة الاقتصادية.

مما تقدم يمكن اشتقاق الفرض الرابع للبحث في صورته البديلة على النحو التالي:  
"يوفر معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) خاصية القابلية للفهم لمعلومات القوائم  
المالية".

### ٥/١٣ اشتقاق الفرض الخامس:

يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) متطلبات الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، وذلك من خلال توفير إرشادات أكثر تفصيلاً لبعض القضايا التي لم تتناولها المعايير السابقة، مع تبسيط لإجراءات إعداد القوائم المالية من خلال الحد من المتطلبات التي يجب الرجوع إليها، وتخفيض الحاجة إلى الإرشادات التفسيرية لكل حالة على حدة، مع المعالجة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً في العقود مع العملاء. ومما تقدم يمكن اشتقاق الفرض الخامس في صورته البديلة على النحو التالي:

"تحقق متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) احتياجات معدي القوائم المالية".

### ١٤ - الدراسة التجريبية:

اعتمدت الدراسة الحالية على إجراء دراسة تجريبية من خلال الخطوات الآتية:

أولاً: يتم تعريف المشاركين بالتجربة بمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بعنوان الإيرادات من العقود مع العملاء، وذلك من خلال تلخيص النقاط الرئيسية للمعيار الجديد والخطوط العريضة، ونموذج الخمس خطوات للاعتراف بالإيراد.

ثانياً: تقديم حالة افتراضية عن إحدى الوحدات الاقتصادية لتحديد الإيراد المعترف به وفقاً للممارسة الحالية، ووفقاً لمتطلبات المعيار الجديد، مع توضيح تأثير التغييرات في متطلبات الاعتراف بالإيراد على مقدار وتوقيت الإيراد المعترف به (ملحق رقم ٣).

ثالثاً: لتعزيز وتقييم فهم المشاركين في الدراسة التجريبية طلب منهم الرد على بعض أسئلة قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض، وذلك لتقييم مدى تأثير معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) على معدي ومستخدمي القوائم المالية (ملحق رقم ٤، ٥).

### ١٤-١ مجتمع وعينة الدراسة:

تمشياً مع أهداف الدراسة التجريبية فإنه سوف يتم توجيه قائمة الاستقصاء لمجتمعين للدراسة هما:

المجتمع الأول: ويشمل مستخدمي القوائم المالية، خاصة المستثمرين والمحليين الماليين.

المجتمع الثاني: ويشمل معدي القوائم المالية والمهنيين الممارسين للمهنة.

وبناء على التقسيم السابق لمجتمع الدراسة، توجد عينتان تتكون الأولى من مستخدمي القوائم المالية، وتتمثل العينة الثانية في معدي القوائم المالية. وتتكون العينة الأولى من ٧٥ مفردة تمثل قوائم الاستقصاء السليمة التي تم الحصول عليها من مستثمرين ومحللين ماليين بنسبة رد ٨٣%، بينما تتكون العينة الثانية من ٦٤ مفردة تمثل قوائم الاستقصاء السليمة التي تم الحصول عليها من الممارسين لمهنة المحاسبة ببعض مكاتب المحاسبة بمصر، وبعض المحاسبين العاملين ببعض الشركات المساهمة المصرية بنسبة رد ٧٨%.

#### ٢/١٤ منهج وأدوات الدراسة:

يعتمد البحث في جانبه التجريبي حالة افتراضية وإجراء مقابلات شخصية مع مفردات العينتين بجانب أسئلة ملحقة بالحالة، وذلك حتى يمكن شرح وتوضيح بعض النقاط التي قد تبدو غامضة بالنسبة إليهم، بالإضافة إلى ضمان الجدية عند الإجابة على الأسئلة، وللتأكد من مصداقية وثبات إجابات المفردات للقائمة، تم إجراء اختبار Cronback Alpha، والذي يعتبر من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات قائمة الاستقصاء، ويوضح مدى مصداقية إجابات مفردات العينة على الأسئلة المقدمة لهم. وتأخذ قيمة معامل هذا الاختبار قيمة تتراوح بين (صفر، واحد) حيث إذا كانت الإجابات بها ثبات فإن هذا المعامل يكون مساوياً واحد صحيح، أما إذا كان هذا المعامل مساوياً للصفر، فإن هذا يعني عدم ثبات البيانات (مينكا وكورزيجا، ٢٠٠٦). وتعتبر الزيادة في قيمة معامل الاختبار السابق معبرة عن الزيادة في مصداقية البيانات، ومن ثم إمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة، وبالنسبة للعينة الأولى للدراسة التي تمثل مستخدمي القوائم المالية، وصل معامل اختبار كرونباك - ألفا إلى (٠.٨٧٦)، بينما بالنسبة للعينة الثانية للدراسة والتي تمثل معدي القوائم المالية وصل معامل هذا الاختبار (٠.٩١٢).

#### ٣/١٤ نتائج الدراسة واختبار الفروض:

خضعت بيانات الدراسة لخطوة تحليل إحصائي تستهدف التحقق من صدق فروضها، وقد تم تحليل البيانات إحصائياً باستخدام كل من البرنامج الإحصائي Minitab الإصدار رقم (١٥)، وكذلك استخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم (١٧)، وتوفر البرامج السابقة العديد من المؤشرات الإحصائية والاختبارات الإحصائية.

ونظراً لطبيعة البيانات التي تم الحصول، والتي في غالبيتها أسئلة ترتيبية، حيث اشتملت أسئلة قائمة الاستقصاء على إجابات في صورة أوافق تماماً وأوافق إلى حد ما ولا أوافق ولا أوافق تماماً، ولذلك فقد تم الاعتماد على الاختبار اللامعلمي Wilcoxon Signed Ranks test لعينة واحدة للفرض الأول، والثاني، والثالث، والرابع، والخامس، وذلك لكل سؤال من الأسئلة ذات الإجابات الترتيبية، وذلك لاختبار درجة موافقة مفردات العينة.

وتم صياغة فروض البحث إحصائياً على النحو التالي:

$$H_0 : \mu \leq 3$$

$$H_1 : \mu > 3$$

ويعتمد رفض أو عدم رفض فرض العدم على قيمة مستوى المعنوية المشاهد (P-value)، وقد تم تحليل البيانات باستخدام مستوى معنوية (0.05) بمعنى أن الحد الأقصى لقبول احتمال الوقوع في خطأ من النوع الأول (أي احتمال رفض فرض العدم وهو صحيح 5%) (مينكا وكورزيجا، 2006).

ويمكن تلخيص نتائج التحليل الإحصائي بالنسبة لفروض الدراسة كما يوضحها (الملحق رقم 6)، وذلك على النحو التالي:

#### ١٤/٣/١ نتيجة اختبار الفرض الأول:

استهدف هذا الفرض اختبار مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية إلى أن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) يحقق خاصية الملاءمة للمعلومات التي يوفرها المعيار.

ولاختبار هذا الفرض تم إدراج السؤال الأول والثاني والثالث في قائمة استقصاء مستخدمي القوائم المالية، وتم إجراء اختبار (Wilcoxon test) لمتوسط استجابات مستخدمي القوائم المالية، ووجد أن مستوى المعنوية المشاهد للسؤال الأول والثاني والثالث يساوي (0.0000) وهو أقل من 5%، وهو ما يعنى رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل، مما يعنى أن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (15) يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه نتائج الدراسة النظرية للبحث، وكذلك ما توصلت إليه الدراسات السابقة (e.g., Ciesielski and Weirich, 2015; Savage et al., 2013; Tysiac, 2014)

#### ٢/٣/١٤ نتيجة اختبار الفرض الثاني:

استهدف هنا الفرض اختبار مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية إلى أن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) يحقق خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يوفرها المعيار الجديد.

ولاختبار هذا الفرض تم وضع الأسئلة من الرابع حتى السؤال السابع في قائمة استقصاء مستخدمي القوائم المالية، وتم إجراء اختبار (Wilcoxon test) لمتوسط استجابات مستخدمي القوائم المالية، ووجد أن مستوى المعنوية للسؤال الرابع، والخامس، والسادس، والسابع يساوي (٠,٠٠٠) وهو أقل من ٥%، وهو ما يعنى رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل، مما يعنى أن متطلبات معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) توفر معلومات يتوافر بها خاصية إمكانية الاعتماد. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسة النظرية، وكذلك مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة (e.g., Tong,2015; Sivanantham and Kidd,2014).

#### ٣/٣/١٤ نتيجة اختبار الفرض الثالث:

استهدف هذا الفرض اختبار مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية إلى أن تطبيق معيار التقرير المالي الجديد رقم (١٥) يحقق خاصية القابلية للمقارنة لمعلومات القوائم المالية. ولاختبار هذا الفرض تم إدراج كل من السؤال الثامن والتاسع في قائمة استقصاء مستخدمي القوائم المالية، ووجد إن مستوى المعنوية للسؤال الثامن والتاسع يساوي (٠,٠٠٠) وهو أقل من ٥%، وهو ما يعنى رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل، مما يعنى أن معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) يوفر خاصية القابلية للمقارنة لمعلومات القوائم المالية، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسة النظرية، وكذلك مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة (e.g., Streser et al.,2015; Rasmussen,2013).

#### ٤/٣/١٤ نتيجة اختبار الفرض الرابع:

استهدف هذا الفرض اختبار مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية إلى أن معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) يوفر خاصية القابلية للفهم لمعلومات القوائم المالية. ولاختبار هذا الفرض تم وضع السؤال العاشر في قائمة استقصاء مستخدمي القوائم المالية، وتم إجراء اختبار (Wilcoxon test) لمتوسط استجابات مستخدمي القوائم المالية، ووجد أن مستوى المعنوية



للسؤال العاشر يساوي (٠,٠٠٠) وهو أقل من ٥%، مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، مما يعني إن معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) يوفر خاصية القابلية للفهم لمعلومات القوائم المالية، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسة النظرية، وكذلك مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة (e.g., PKF,2015;Olsen and Weirich,2010).

٥/٣/١٤ نتيجة اختبار الفرض الخامس:

استهدف هذا الفرض اختبار مدى إدراك معدي القوائم المالية إلى أن متطلبات معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) تحقق احتياجاتهم لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد. ولاختبار هذا الفرض تم إدراج ثلاثة عشر سؤال في قائمة استقصاء معدي القوائم المالية، وتم إجراء اختبار (Wilcoxon test) لمتوسط استجابات معدي القوائم المالية، ووجد أن مستوى المعنوية لتلك الأسئلة (١٣ سؤال) تساوي (٠,٠٠٠) وهي جميعها أقل من ٥%، مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، مما يعني أن متطلبات معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) تحقق احتياجات معدي القوائم المالية. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسة النظرية، وكذلك مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة (e.g.KPMG,2014;Holzmann and Ramnath,2013).

## ١٥- نتائج وتوصيات البحث ومجالات البحث المقترحة:

يمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقية النظري والتجريبي على النحو التالي:

### ١/١٥ نتائج البحث:

- وجود ضرورة لتغيير متطلبات الاعتراف بالإيراد في الممارسة الحالية سواء في معايير التقرير المالي الدولية أو المعايير الأمريكية، وذلك لعدة أسباب كان أهمها، وجود بعض التناقضات ونقاط الضعف في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، وعدم كفاية متطلبات الإفصاح المحاسبي فيما يتعلق بالإيرادات، وأخيراً التطور السريع لنماذج الأعمال وظهور المعاملات الاقتصادية الجديدة مما يجعل هناك صعوبة في تطبيق ممارسات الاعتراف بالإيراد.
- صدور معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) بعنوان الإيرادات من العملاء كمشروع مشترك بين كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي، يوفر متطلبات جديدة متوافقة بالكامل للاعتراف بالإيراد في كل من المعايير الدولية والمعايير الأمريكية، ويضع المعيار الجديد مبدأً أساسياً وهو أن يتم الاعتراف

بالإيراد لتصوير تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للعميل وذلك بالمقدار الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تقديم تلك السلع أو الخدمات.

- يضع معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) إطاراً شاملاً ومتماسكاً للاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيرادات، ومن ثم يقلل من الحاجة إلى الإرشاد التفسيري لكل حالة أو نموذج أعمال على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد، هذا بالإضافة إلى تحسين متطلبات الإفصاح المحاسبي، مما يوفر المزيد من المعلومات المفيدة حول الإيرادات ويحسن من القابلية للمقارنة للقوائم المالية.
- يهدف معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إلى تحديد المبادئ التي يجب أن تطبقها الوحدات الاقتصادية لتوفير المعلومات الشاملة عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد الخاص بإيرادات الوحدة الاقتصادية وما يرتبط بها من تدفقات نقدية متولدة عن عقود الوحدة مع عملائها.
- يستخدم معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) مدخل أو نموذج الأصول والالتزامات، والذي يعتمد على مفهوم الحقوق والالتزامات الناشئة عن العقد بين المنشأة وعملائها، ويطبق هذا النموذج باتساق على مختلف الصناعات.
- يمثل نطاق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على جميع العقود مع العملاء باستثناء عقود الإيجار وعقود التأمين، والأدوات المالية. ويطبق هذا المعيار على العقود التي تقع في نطاق هذا المعيار فقط إذا كان الطرف الآخر في العقد هو عميل، ويعرف العميل بأنه طرف يتعاقد مع الوحدة الاقتصادية للحصول على سلع أو خدمات، والتي تعتبر من مخرجات الأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية، وذلك نظير مقابل العقد.
- يضع معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) نموذج للاعتراف وقياس الإيراد، يطلق عليه "نموذج الخمس خطوات"، حيث يتضمن خمسة خطوات للاعتراف وقياس الإيراد، وتمثل هذه الخطوات في تحديد العقد مع العميل، وتحديد التزامات الأداء في العقد، وتحديد سعر الصفقة، ثم تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء، وأخيراً الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء.
- يقوم معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على مفهوم السيطرة، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم نقل سيطرة الأصول (السلع أو الخدمات) للعميل، وهذا يختلف عن

- مبدأ الاعتراف بالإيراد في المعايير السابقة، والذي يقضى بالاعتراف بالإيراد عند اكتمال العملية الإيرادية، أي عندما يكون الإيراد قد تحقق أو قابل للتحقق وتم اكتسابه.
- يمكن أن يؤدي تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إلى تغييرات كبيرة في نمط وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وذلك على وجه الخصوص بالنسبة للعقود متعددة العناصر والعقود طويلة الأجل.
  - يحقق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) العديد من المنافع على مستوى مستخدمي القوائم المالية تشمل توفير المعلومات الملائمة وزيادة الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات، والمعاملة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً، بما يحسن من القابلية للمقارنة للقوائم المالية ويدعم كفاءة أسواق المال، هذا بالإضافة إلى تحقيق الموضوعية وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية. وعلى الجانب الآخر يحقق المعيار العديد من المنافع على مستوى معدي القوائم المالية تشمل على سبيل المثال تبسيط عملية إعداد القوائم المالية، وتخفيض الحاجة إلى الإرشادات التفسيرية لكل حالة على حدة، وتقليل تكاليف إعداد التقارير المالية، وتناول بعض القضايا المرتبطة بالاعتراف بالإيراد والتي لم يسبق تناولها في المعايير السابقة.
  - تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) يمكن أن يكون له بعض التكاليف سواء على مستوى معدي أو مستخدمي القوائم المالية، فبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية هناك تكاليف يتم تحملها مرة واحدة فقط، وهناك تكاليف الاستمرار، بينما بالنسبة لمعدي القوائم المالية يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التكاليف هي تكاليف لمرة واحدة وتكاليف الالتزام وتكاليف الاستمرار.
  - يؤثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على جميع مجالات العمل التجارية وبدرجات متفاوتة، وتشمل النظم والعمليات، وتدريب الموظفين، والعقود والتعاقدات مع البنوك، وخطط الحوافز والمكافآت، والقدرة على دفع التوزيعات، والضرائب.
  - الانتقال إلى تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) يجعل من الضروري على منشآت الأعمال وضع خطة عمل لتطبيق المعيار الجديد تتضمن فهم المعيار، وفحص ومراجعة العمليات، وتقييم تأثير المعيار الجديد، وتحديد طريقة الانتقال لتطبيق المعيار الجديد، والاتصال مع أصحاب المصالح.
  - استناداً للإطار النظري للبحث تم اشتقاق خمسة فروض للبحث، يتناول الفرض الأول مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لملائمة المعلومات التي يوفرها المعيار الجديد.

ويتناول الفرض الثاني إدراك مستخدمي القوائم المالية لخاصية إمكانية الاعتماد في المعلومات التي يوفرها المعيار، بينما يختبر الفرض الثالث القابلية للمقارنة لمعلومات القوائم المالية التي يوفرها المعيار. ويختبر الفرض الرابع خاصية القابلية للفهم لمعلومات القوائم المالية. وأخيراً يختبر الفرض الخامس مدى تحقيق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) لاحتياجات معدي القوائم المالية.

- لاختبار فروض البحث تم إجراء دراسة تجريبية لحالة عن إحدى الوحدات الاقتصادية، وتوجيه قائمة استقصاء لعينتان هما مستخدمي القوائم المالية ومعدي القوائم المالية، وباستخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار Wilcoxon)، أيدت نتائج الدراسة التجريبية واختبارات الفروض جميع فروض الدراسة الخمسة.

## ٢/١٥ التوصيات

واستناداً إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة، توصي الباحثة بالآتي:

- ضرورة قيام الشركات بدراسة وتحليل الآثار المحتملة ومتضمنات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) على مجالات الأعمال والسياسات المختلفة والجوانب الأخرى ذات الصلة بالاعتراف بالإيراد، حيث ينطوي تطبيق المعيار الجديد على بعض التغييرات الجوهرية في نمط وتوقيت الاعتراف بالإيراد للعديد من الوحدات الاقتصادية في بعض المجالات.
- ينبغي على جهات الإشراف على مهنة المحاسبة ضرورة تحديث المعايير المصرية الخاصة بالاعتراف بالإيراد، حيث يتم تطبيق حالياً معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) بعنوان "الإيرادات" على أساس قرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لعام ٢٠٠٦، وبالتالي معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) سيحل محل المعايير الحالية الخاصة بالاعتراف بالإيراد.
- بالنسبة للمؤسسات الأكاديمية من خلال الجامعات المصرية، هناك ضرورة لتحديث وتطوير مقررات المحاسبة، بما يضمن تدريس متطلبات معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥)، هذا إلى جانب دور تلك المؤسسات في إعداد برامج تدريبية للمحاسبين لصقل معرفتهم بالمعيار الجديد وكيفية تطبيقه.
- هناك دور للمؤسسات المهنية لتطوير ثقافة ومعرفة أعضائها من المحاسبين بكافة الجوانب المتعلقة بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥)، وذلك من خلال إقامة دورات متخصصة في هذا المجال.

- دور مكاتب المراجعة من خلال صقل مهارات ومعرفة موظفيها والتعليم المستمر والتدريب لتطوير معرفة أعضائها بالجديد في معايير التقرير المالي الدولية.
- ضرورة قيام البورصة المصرية وهيئة سوق المال بإعداد نشرات تعليمية وثنائية للمستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم حول المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد ومتطلبات الإفصاح وتأثيرها على القوائم المالية.

### ٣/١٥ مجالات البحث المقترحة

تقترح هذه الدراسة مجالات لبحوث مستقبلية في مجال الاعتراف بالإيراد، منها على سبيل المثال:

- دراسة تأثير معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على جودة القوائم المالية.
- دراسة كيفية توفيق المعيار المصري الخاص بالإيراد وفقا لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥).
- دراسة تأثير المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد على إدارة الأرباح، ودراسة تأثير المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد على جودة مراجعة القوائم المالية.

## المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- مينكا، ادوار، وكورزيجا، زوريان. ٢٠٠٦. الإحصاء في الإدارة مع التطبيق علي الحاسب الآلي، تعريب سرور علي إبراهيم، دار المريخ للنشر.  
ثانياً: المراجع الأجنبية:

- ACCA. Association of Chartered Certified Accountants. 2015. IFRS 15, revenue from Contracts with Customers, a major project is Completed. Available Online at <http://www.accaglobal.com/globalforums>
- Alford, R.M., M.T. Dimattia, N. T. Hill and T. Stevens. 2011. A Series of revenue recognition research cases using the codification. **Issues in Accounting Education** (26) (3): 609 - 618.
- Ammons, J., G. Schneider and A. Sheikh. 2012. Accounting for retailer issued gift cards: revenue recognition and financial statement disclosures. **Journal of the International Academy for case studies** (18) (1): 1-6
- BDO. 2014. IFRS Industry issues - Telecommunications, IFRS 15: revenue from Contracts with Customers. **Available Online at** <http://www.bdo.com.au>
- \_\_\_\_\_. 2014. IFRS at a glance. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. **Available Online at** <http://www.bdo.com>
- Berchowit, G., and S. whitehead. 2014. IFRS 15: Revenue recognition will never be the same again. **Accountancy** (July):27 - 29.
- Bohusova, H., and D. Nerudova. 2009. US GAAP and IFRS Convergence in the area of revenue recognition. **Economics and Management** (14): 12 - 20
- Choi, Y.C., Fitzsimons, A. P., and B.R.Sillman. 2010. Accounting Standards updates on revenue recognition, Software elements and Own-share lending arrangements. **Commercial Lending Review** (Jan-Feb): 35 - 40.
- Ciesielski, J.T., and T.R. Weirich. 2015. Revenue Recognition: How it will impact three Key sectors. **The Journal of corporate Accounting and Finance** (March/April): 31 - 29

- \_\_\_\_\_. 2011. Convergence Collaboration: Revising revenue recognition. **Management Accounting Quarterly** (3) (12): 18 - 27
- CIPFA. The Chartered Institute of public Finance and Accountancy. 2014. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. **FRAB** (122) (04) (November): 1-5.
- Cohn, M. 2014. FASB, IASB release new revenue recognition standard. **Accounting Today** (July): 15
- Colson, R.H., Bloomfield, R., and T. Christensen. 2010. Response to the Financial Accounting Standards board's and the international accounting standards board's joint discussion paper entitled preliminary views on revenue recognition in Contracts with Customers. **Accounting Horizons** (24) (4): 689-702.
- CPA- Chartered professional Accountants Canada. 2015. Financial Reporting Alert **Available online at [http://www .CpaCanada.Ca/ifrs](http://www.CpaCanada.Ca/ifrs)**
- Crowley, M., young, B. Zimmerman, A., and L. McAlistair. 2013. Heads up-Boards preparing to issue final standard on revenue recognition. Available Online at **<http://www.iasplus.com/en-us/publications/us>**
- Deloitte. 2015. Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. A practical guide to implementation issues for the industrial products and services sector. **Available Online at <http://www.deloitte.com.au>**
- Devenis, L. 2014. The new revenue recognition standard. **Strategic Finance** (Sep): 17 - 19.
- Dutta, S. and X. Zhang. 2002. Revenue recognition in a multiperiod agency setting. **Journal of Accounting Research** (40): 67 - 83.
  
- EFRAG. European Financial Reporting Advisory Group. 2015. Draft endorsement advice and effects study report on IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. **Available Online at <http://www.efrag.org>**
- Ey. Ernst and young Global limited. 2014. IASB and FASB issue new revenue recognition standard (IFRS 15). **Available Online at <http://www.ey.com/ifrs>**
- FASB: Concepts Statement No.6 – Elements of Financial Statements.
- \_\_\_\_ Concepts Statement No.5 – Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.
- Grant Thornton. 2015. A new global Standard on revenue. **Available Online at <http://www.grant.thornton.co.uk>**
- Harden, S. 2014. Revenue recognition. Are you ready for new principles based rules?. **California CPA** (June) 17 - 18.

- Hasanen, S. M., and D. M. Abotalib. 2014. A proposed model to address Convergence determinants, IFRS and FASB: measurement and disclosure of revenue recognition. The case of Egypt. **International Journal of Academic Research** (3) (6) (May): 269 - 285.
- Henry, E., and O. Holzmann. 2009. Contract-based revenue recognition. **Journal of Corporate Accounting and Finance** (20) (5): 77-81.
- Holzmann, O., J. 2011. Revenue recognition Convergence: the Contract-based model. **Journal of Corporate Accounting and Finance** (sep/oct): 847 - 93.
- \_\_\_\_\_ and S. Ramnath. 2013. An update on the FASB`s and IASB`s joint revenue recognition project. **Journal of Corporate Accounting and Finance** (May/June): 87 - 91.
- IASB. 2014. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Project Summary and Feedback statement. **Available Online at <http://www.ifrs.org>**
- \_\_\_\_\_. 2014. International Financial Reporting Standard 15 - Revenue from Contracts with Customers. **Available Online at <http://www.ifrs.org>**
- \_\_\_\_\_. 2014. Basis for Conclusions on IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. **Available Online at <http://www.ifrs.org>**
- \_\_\_\_\_. 2014. Illustrative Examples. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. **Available Online at <http://www.ifrs.org>**
- James, M.L. 2011. Revenue recognition and the FASB/ IASB Convergence project: A case study. **Proceedings of the International Academy for Case studies**, (18) (1): 27 - 32.
- Jones, G., Kroeker, J., Cosper, S., Barge, J., and J. Hauser. 2011. Revenue recognition and Leases. **The CPA Journal** (Aug): 40 - 43.
- Jones, J. P. and D. pagach. 2013. The next step for revenue recognition. **The CPA Journal** (October): 30 - 34.
- KPMG. 2014. First Impressions: Revenue from Contracts with Customers. **Available Online at <http://www.kpmg.com/ifrs>**
- Liang, P. 2000. Accounting recognition, moral hazard, and Communication. **Contemporary Accounting Research** (17): 457 - 490
- \_\_\_\_\_. 2001. Recognition: an information Content perspective. **Accounting Horizons** (15): 223 - 242.
- Marton, J., and A. Wagenhofer. 2010. Comment on the IASB discussion paper, Preliminary views on revenue recognition in Contracts with Customers. **Accounting in Europe** (7) (1): 3 -13.
- McCarthy, M. and R. McCarthy. 2014. Financial Statement preparers` Revenue decisions: Accuracy in applying rules-based standards and the



- IASB - FASB revenue recognition model. **Journal of Accounting and Finance** 14 (6): 21 - 43
- McKee, T. E. and J. B. McKee. 2013. Using Learning curves for revenue recognition. **The CPA Journal** (April): 60- 64.
  - Mills, L. D. 2014. The new revenue recognition Standard. **Strategic Finance** (September): 17 - 18.
  - Mintz, S. M. 2009. Proposed Changes in revenue recognition under U.S. GAAP and IFRS. **The CPA Journal** (Dec): 34 - 40.
  - MNP. 2014. IFRS Hot Topic: A Summary of IFRS (15) Revenue from Contracts with Customers . **Available Online at <http://www.MNP.ca>**
  - Neal, T.L. 2011. Proposed accounting Standards update: revenue from Contracts with Customers. **GAAP update service** (April) (15): 1 - 6.
  - Nulla, Y. M.,. 2014. IFRS impact on accounting quality in telecommunications industry. **International Business school suzhou. IBSS working papers**(4) (May):1- 26.
  - Olsen, L., and T. weirich. 2010. New revenue Recognition model. **Journal of Corporate Accounting and Finance** (Wiley) (Nov/Dec): 55-61
  - PKF,. 2015. IFRS 15 Revenue from contracts with Customers. **Available Online at <http://www.pkf.com>**
  - Rashty, J. and J. Shaug hnessy. 2010. Revenue recognition for Cloud-based Computing arrangements. **CPA Journal** (Nov): 32 - 36
  - Rasmussen, S. J. 2013. Revenue recognition, earning management, and earnings informativeness in the semiconductor industry. **Accounting Horizons**: (27) (1): 91 - 112.
  - Savage, A., Cerf, D., and R. Barra. 2013. Accounting for the public interest: A revenue recognition dilemma. **Issues in Accounting Education** (28) (3): 691 - 703.
  - Schipper, K.A., Schrand, C.M., Shevlin, T., and T.J. Wilks. 2009. Reconsidering revenue recognition. **Accounting Horizons** (23) (1): 55-68.
  - Sivanantham, S., and P. Kidd. 2014. Forthcoming IFRS on revenue recognition. **Charter** (March): 46 - 48.
  - Streaser, S., Sun, K., perez. I., and R. Zhang. 2015. Summary of the New FASB and IASB Revenue recognition Standards. **Review of Business**: 7 - 15.
  - Tong, T., 2015. A Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. **Available Online at <http://www.ssrn.com>**
  - Triplett, L., and R. Brady. 2011. Revenue recognition: Comment Letters help shape future guidance. **Financial Executive** (October): 30 – 33

- Tysiac, K. 2014(a). Seven revenue recognition Considerations. **Journal of Accountancy** (March): 24 – 27.
- \_\_\_\_\_. 2014(b). Revenue recognition: No time to wait quick decision on transition may be needed for Converged Standard. **Journal of Accountancy** (July): 40 - 43.
- - whitehouse, T. 2014. FAQs on new revenue recognition Standard. **Compliance week** (September): 56 - 66
- \_\_\_\_\_. 2015. Hidden Complexity in revenue recognition rules. **Compliance week** (Feb): 6 30 - 32.
- Williams, J. R. 2011. The FASB`s revenue recognition project. **GAAP update service** (11) (20): 1 - 4.
- Wustemann, J. and S. Kierzek. 2005. Revenue recognition under revisited: Conceptual models, Current proposals and practical Consequences. **Accounting in Europe** (3): 69 - 106.
- Zhang, Y. 2004. Revenue recognition timing and attributes of reported revenue: The case of Software industry`s adoption of SOP91 - 1. **Journal of Accounting and Economics** (39): 535 - 561.

## ملاحق البحث

رقم الملحق	عنوان الملحق
(١)	ملخص للمصطلحات الأساسية في معيار (IFRS 15)
(٢)	أمثلة توضيحية للاختلافات بين الممارسة الحالية والمتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد
(٣)	الحالة الافتراضية
(٤)	قائمة استقصاء مستخدمي القوائم المالية
(٥)	قائمة استقصاء معدي القوائم المالية
(٦)	قائمة استقصاء معدي القوائم المالية

### ملحق رقم (١)

#### ملخص للمصطلحات الأساسية في معيار (IFRS 15)

العقد Contract	اتفاق بين طرفين أو أكثر، بحيث ينشأ حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ. والعقد يمكن أن يكون مكتوب أو شفهي أو ضمنى وفقاً للممارسات التجارية المعتادة للوحدة الاقتصادية.
التزام الأداء Performance obligation	التعهد أو الوعود الموجودة في العقد مع العميل، والمتفق عليها سواء بتسليم سلعة أو تقديم خدمة للعميل.
المقابل Consideration	سعر الصفقة (المعاملة) الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للعميل.
العميل	طرف يتعاقد مع الوحدة الاقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة، والتي تعتبر مخرجات للأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية نظير مقابل متفق عليه.
تعديل العقد	تغيير في نطاق أو سعر العقد أو كلاهما وذلك بموافقة أطراف العقد.
السيطرة أو الرقابة على الأصل	القدرة على استخدام الأصل، والحصول على جميع المنافع المتبقية من الأصل.
التزامات عقد	التزام الوحدة الاقتصادية بتسليم سلع أو تقديم خدمات للعميل، وذلك عندما تتلقى الوحدة الاقتصادية مقابل العقد من العميل.
أصول عقد	حق الوحدة الاقتصادية في مقابل العقد، نظير ما تم تسليمه بالفعل من سلع أو تقديمه من خدمات للعميل.
سعر البيع القائم بذاته Stand-alone selling price	السعر الذي ستبيع به الوحدة الاقتصادية السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع العميل بصورة مستقلة عن غيرها من السلع أو الخدمات الموجودة في العقد.

## ملحق رقم (٢)

### أمثلة توضيحية للاختلافات بين الممارسة الحالية والمتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد

الممارسة الحالية للاعتراف بالإيراد	المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)
<ul style="list-style-type: none"> <li>الالتزامات العرضية أو حوافز البيع، على سبيل المثال عندما تقوم الوحدة الاقتصادية ببيع سلعة جنباً إلى جنب مع حافز مثل الصيانة التي سوف يتم توفيرها في وقت لاحق في المستقبل.</li> <li>تتضمن الممارسة الحالية، قيام بعض الشركات بعدم الاعتراف بشكل منفصل بالإيراد المتولد من حوافز البيع التي ترتبط بغيرها من السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد.</li> <li>ووفقاً لهذه الممارسة تقوم المنشأة بالاعتراف بسعر الصفقة كإيراد، بالرغم من وجود التزام أداء متبقي لدى المنشأة وعليها الوفاء به في وقت لاحق.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 15) يجب على المنشأة تحديد وتمييز الالتزامات العرضية وحوافز البيع كالتزام أداء، حيث يتم تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء المحددة في العقد سواء أكانت تسليم سلع أو تقديم خدمات مميزة.</li> <li>ويتم الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزامات الأداء المحددة في العقد مع العميل.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>إرشاد الاعتراف بالإيراد الخاص بالمحاسبة عن تراخيص الملكية الفكرية، يتميز بأنه واسع، مما أدى إلى العديد من التفسيرات المختلفة لهذا الإرشاد، وتوسع الممارسة المحاسبية عن تلك التراخيص.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إرشاد تطبيقي على كيفية تطبيق إطار الاعتراف بالإيراد على الأنواع المختلفة لتراخيص الملكية الفكرية.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>هناك بعض التنوع والاختلاف في الممارسة الحالية للاعتراف بالإيراد، وبصفة خاصة عند تحديد ما إذا كان يتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة أو مع مرور الوقت، وذلك على سبيل المثال في شركات المقاولات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) الوحدة الاقتصادية سوف تكون قادرة على الاعتراف بالإيراد مع مرور الزمن فقط إذا تحقق الشرط المحدد في المعيار، بينما الوحدة الاقتصادية سوف تعترف بإيراد عند نقطة زمنية عندما يحصل العميل على حق السيطرة على السلعة أو الخدمة المتفق عليها في العقد.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>لا تتضمن المتطلبات الحالية للاعتراف بالإيراد إرشاد تفصيلي لقياس مقدار الإيراد الذي يجب الاعتراف به عندما يكون مقابل العقد متغير.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إذا كان المقابل المتفق عليه مع العميل متغير، فإن المنشأة يجب أن تقدر هذا المقابل لتحديد الإيراد الذي يجب الاعتراف به، باستخدام القيمة المتوقعة أو المبلغ الأكثر احتمالاً.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>عند وجود مكون تمويلي هام في مقابل العقد، بعض الشركات قد لا تهتم بتأثير مكون التمويل في العقد عند تحديد مقدار الإيراد المعترف به.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) المنشأة مطالبة بالاهتمام بتأثير أي مكون تمويلي هام عند تحديد سعر الصفقة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>متطلبات الإفصاح عن معلومات الإيرادات وفقاً للممارسة الحالية تعد غير كافية، وقد تفقر إلى الاتساق مع الإفصاح عن عناصر أخرى في القوائم المالية، مما يؤدي إلى أن تكون معلومات الإيرادات منعزلة ولا يمكن ربطها بالوضع المالي للشركة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>يتضمن معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) مجموعة شاملة من متطلبات الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية حول عقود المنشأة مع العملاء وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بالإيراد.</li> </ul>

### ملحق رقم (٣)

#### الحالة الافتراضية

الشركة (س) شركة مساهمة مصرية مقيدة بالبورصة المصرية، خاضعة لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ لسوق رأس المال.

\*تقوم الشركة (س) ببيع هاتف بمبلغ ١٥٠ جنيها للعملاء الذين يدخلون في نفس الوقت مع المنشأة في عقد خدمة الصوت والبيانات لمدة سنتين، وذلك مقابل رسوم خدمة ٧٥ جنيها شهرياً غير قابل للإلغاء. فإذا علمت أن:

(١) تكلفة الهاتف بالنسبة للشركة (س) ٥٠٠ جنيها.

(٢) سعر البيع القائم بذاته للهاتف هو ٦٠٠ جنيها.

(٣) رسوم الخدمة الشهرية ٧٥ جنيها.

(٤) مدة العقد بالاشهر ٢٤ شهراً.

وفقاً للبيانات السابقة، يتم حساب الإيراد المعترف به وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) على النحو التالي:

(١) الإيرادات من الخدمة على مدى مدة العقد ١٨٠٠ جنيها (٧٥ جنيها × ٢٤ شهر)

(٢) إجمالي إيرادات العقد ١٩٥٠ جنيها (١٨٠٠ + ١٥٠)

(٣) سعر بيع الهاتف القائم بذاته مضاف إليه الإيراد من الخدمة ٢٤٠٠ (١٨٠٠ + ٦٠٠)

(٤) نسبة سعر الهاتف إلى إجمالي سعر الهاتف والخدمة ٢٥% (٢٤٠٠ ÷ ٦٠٠)

(٥) نسبة سعر الخدمة إلى إجمالي سعر الهاتف والخدمة ٧٥% (١٨٠٠ ÷ ٢٤٠٠)

(٦) سعر الصفقة المخصص على الهاتف فقط ٤٨٧.٥ جنيها (١٩٥٠ × ٢٥%)

(٧) سعر الصفقة المخصص على الخدمة فقط ١٤٦٢.٥ جنيها (١٩٥٠ × ٧٥%)

على الجانب الآخر، يتم حساب الإيراد المعترف به وفقاً للمعايير الحالية للاعتراف بالإيراد يكون على النحو التالي

(١) الإيراد بالنسبة لبيع الهاتف ١٥٠ جنيها.

(٢) الإيراد الشهري المعترف به وفقاً للخدمة ٧٥ جنيها / شهرياً.

يتضح من خلال مقارنة المتطلبات الجديدة للمعيار مع المتطلبات الحالية للمعايير السابقة الآتي:

(١) هناك زيادة في الإيراد المعترف به بالنسبة لبيع الهاتف بمقدار ٣٣٧.٥ جنيها (٤٨٧.٥ - ١٥٠)، وتمثل نسبة الزيادة في هذا الإيراد ٢٢٥%.

(٢) هناك نقص في الإيراد المعترف به بالنسبة للخدمة بمقدار ١٤٠٠.٦ جنيها (٦٠.٩٤ - ٧٥)، حيث الإيراد الشهري المخصص للخدمة وفقاً لمتطلبات المعيار الجديد تساوى ٦٠، ٩٤ جنيها (١٤٦٢.٥ ÷ ٢٤ شهر). وتمثل نسبة النقص في هذا الإيراد ١٩%.

(٣) وفقاً للمتطلبات الجديدة لمعيار التقرير المالي الدولي الجديد، هناك زيادة في الإيراد المعترف به في بداية العقد بمقدار ٢٢٥%، ونقص الإيراد المعترف به خلال الوقت بمقدار ١٩%.

**ملحق رقم (٤)**  
**قائمة استقصاء**  
**(مستخدمي القوائم المالية)**

الأستاذ الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد ،،،

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان "دراسة متضمنات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (15) IFRS - الإيرادات من العقود مع العملاء - على معدي ومستخدمي القوائم المالية". ويهدف هذا البحث إلى التعرف على التأثير المحتمل ومتضمنات تطبيق هذا المعيار على منفعة المعلومات المالية، وذلك من وجهة نظر كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال تقييم مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات (كالملاءمة، وإمكانية الاعتماد، القابلية للمقارنة.... وغيرها من الخصائص) فيما ينتج عن هذا المعيار من معلومات، هذا بالإضافة إلى ما تحققه متطلبات المعيار الجديد للاعتراف بالإيراد لاحتياجات معدي القوائم المالية.

الرجاء التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة وفقا للإرشادات المحددة لكل سؤال.

والباحثة إذ تقدر لكم تعاونكم، وتؤكد لكم أن إجاباتكم سوف تعامل بسرية تامة، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين ومقدرين حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق التحية والاحترام ،،،

الباحثة

د. عفت أبو بكر محمد الصاوي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

**ملحوظة هامة:** برجاء قراءة الصفحة التالية حيث تعتبر مقدمة هامة سوف تساعدكم في الإجابة على قائمة الاستقصاء الواردة بالصفحات التالية لها.

**ملخص عام:**

في ٢٨ مايو ٢٠١٤ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء"، ويتضمن هذا المعيار إرشادات شاملة للمحاسبة عن الاعتراف بالإيراد. ويضع هذا المعيار متطلبات الاعتراف بالإيراد والتي تنطبق على جميع العقود مع العملاء باستثناء العقود التي تقع ضمن

نطاق معايير عقود الإيجار وعقود التأمين والأدوات المالية، ويطبق هذا المعيار الجديد اعتباراً من بداية يناير ٢٠١٧.

ومن ناحية أخرى، يحل معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) محل المعايير السابقة المرتبطة بالإيراد وهي معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) بعنوان الإيرادات، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) بعنوان عقود المقاولات. ويعتمد معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم (١٥) على مبدأ أساسي وهو أن الوحدة الاقتصادية يجب أن تعترف بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للعميل، وذلك بالمقدار الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل هذه السلع أو الخدمات. وعلى الجانب الآخر، ينطوي المعيار الجديد للاعتراف بالإيراد على تغييرات جوهرية في نمط وتوقيت الاعتراف بالإيراد للعديد من المنشآت في بعض المجالات.

ويضع معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) نموذج جديد للاعتراف وقياس الإيراد، ويطلق عليه "نموذج الخمس خطوات"، حيث يتضمن خمسة خطوات للاعتراف وقياس الإيراد تتمثل في الآتي:

**الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل.**

**الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد.**

**الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة (المعاملة).**

**الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء.**

**الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء.**

ويمكن توضيح هذه الخطوات الخمسة بصورة مختصرة على النحو التالي:

**الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل**

يعرف معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) العقد بأنه اتفاق بين طرفين أو أكثر بحيث ينشأ حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ. ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تقوم بالمحاسبة عن العقد مع العميل إذا كان العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

**الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء**

تعرف التزامات الأداء بأنها التعهدات أو الوعود الموجودة في العقد مع العميل ومتفق عليها، وذلك بتقديم سلع أو خدمات للعميل.

**الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة**

يعرف سعر الصفقة بأنه مقدار المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه عند تقديم سلعة أو خدمة للعميل. وسعر الصفقة أو مقابل العقد قد يكون مقدار ثابت، وفي بعض الأحيان قد يكون متغيراً.

**الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء**

يحدد معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) أنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تقوم بتخصيص (توزيع) سعر الصفقة على كل التزام أداء موجود في العقد مع العميل، وذلك على أساس أسعار البيع القائمة بذاتها للسلع أو الخدمات المميزة المتفق عليها في العقد.

**الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء**

وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالإيراد عندما تقوم الوحدة بالوفاء بالتزام الأداء سواء من خلال تقديم السلعة أو الخدمة المتفق عليها للعميل، وبالتالي يحصل العميل على

السيطرة أو الرقابة على الأصل. وتشير السيطرة أو الرقابة على الأصل إلى القدرة على الاستخدام والحصول على جميع المنافع المتبقية من الأصل.

**أولاً: بيانات شخصية:**

١- الاسم (إن رغب في ذلك): .....

٢- الوظيفة الحالية: .....

٣- المؤهلات: .....

٤- جهة العمل (اختياري): .....

**ثانياً: أسئلة قائمة الاستقصاء**

بناء على قراءتك للحالة الافتراضية الملحقة بالقائمة، من فضلك حدد الأهمية النسبية (من وجهة نظرك) لبدائل الإجابات الخاصة لكل سؤال من الأسئلة التالية، وذلك بوضع علامة (√) في الخانة المعبرة عن الأهمية النسبية للإجابة المعنية، حيث تتراوح الأهمية النسبية بين الدرجة ٥ (أوافق تماماً) والدرجة ١ (لا أوافق).

لا أوافق تماماً ١	لا أوافق ٢	أوافق إلى حد ما ٣	أوافق ٤	أوافق تماماً ٥	
					(١) يحسن معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) من نفعية التقارير المالية، بما يدعم مقدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات الاقتصادية.
					(٢) يحسن معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) المعلومات المتاحة لمتخذي القرارات الاقتصادية، مع توفيره معلومات جديدة تحسن من الإفصاح والشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات.
					(٣) يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) معلومات ملائمة من خلال تعزيز متطلبات الإفصاح بشأن طبيعة الإيرادات وتوقيتها وعدم التأكد.
					(٤) يحقق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) التقرير عن جوهر العملية أو الحدث المتعلقة بالاعتراف بالإيراد (أمانة العرض).
					(٥) يساهم معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) في المعاملة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً، بما يدعم ثقة مستخدمي القوائم المالية.
					(٦) يحقق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) الموضوعية، وذلك من خلال تمثييه مع الإطار



					ألمفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال اعتماده على مدخل الأصول والالتزامات للاعتراف بالإيراد.
					(٧) يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إطار شامل للاعتراف بالإيراد، مما يحد من الحاجة إلى الإرشادات التفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد، ومن ثم يقلل التحيز.
					(٨) يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) متطلبات شاملة للاعتراف بالإيراد، يتم تطبيقها بطريقة متسقة عبر الزمن، ومن قبل مختلف الوحدات الاقتصادية والصناعات وأسواق رأس المال مما يحسن القابلية للمقارنة.
					(٩) يساعد معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على المعاملة المحاسبية المتسقة للمعاملات ذات الجوهر الاقتصادي المتشابه في العقود مع العملاء، بما يحسن من القابلية للمقارنة للقوائم المالية.
					(١٠) تطبيق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) الخاصة بالإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية حول الإيرادات من العقود مع العملاء، وتفصيل الإيرادات إلى فئات مناسبة، والإفصاح عن أرصدة العقود والتزامات الأداء، تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لطبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بإيرادات الوحدة الاقتصادية.

**ملحق رقم (٥)**  
**قائمة استقصاء**  
**(معدّي القوائم المالية)**

أولاً: البيانات الشخصية:

- ١- الاسم (اختياري): .....
- ٢- الوظيفة الحالية: .....
- ٣- المؤهلات: .....
- ٤- جهة العمل: .....
- ٥- سنوات الخبرة: .....

ثانياً: أسئلة قائمة الاستقصاء

بناء على قراءتك للحالة الافتراضية الملحقة بالقائمة، من فضلك حدد الأهمية النسبية (من وجهة نظرك) لبدائل الإجابات الخاصة لكل سؤال من الأسئلة التالية، وذلك بوضع علامة (٧) في الخانة المعبرة عن الأهمية النسبية للإجابة المعنية، حيث تتراوح الأهمية النسبية بين الدرجة ٥ (أوافق تماماً) والدرجة ١ (لا أوافق تماماً)

لا أوافق تماماً ١	لا أوافق ٢	أوافق إلى حد ما ٣	أوافق ٤	أوافق تماماً ٥	
					(١) يساعد معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على تقليل نقاط الضعف والتضارب في المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد.
					(٢) يتمشى معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) مع الإطار الفكري المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية.
					(٣) يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.
					(٤) يساعد معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على تحسين الممارسة العملية لقضايا الاعتراف بالإيراد.
					(٥) تعتبر متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) سهلة الفهم وعملية في تطبيقها.

				(٦) يودى معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إلى معاملة العمليات الاقتصادية المتشابهة أو المتماثلة بطريقة متماثلة ومتسقة محاسبياً.
				(٧) لا يتيح معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) اختيارات بديلة لمعالجة نفس العمليات.
				(٨) يتميز معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بالوضوح والبساطة أي سهولة فهم كلمات المعيار مع إمكانية تطبيقها.
				(٩) تزيد منافع تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) عن تكاليف تطبيقه.
				(١٠) يركز معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على مفاهيم ومبادئ تفسر الجانب الإقتصادي الحقيقي للأحداث المتعلقة بالاعتراف بالإيراد.
				(١١) يخفض معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) من الحاجة إلى إرشادات تفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.
				(١٢) يساعد معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على تبسيط عملية إعداد القوائم المالية.
				(١٣) يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) إرشادات أكثر تفصيلاً لبعض القضايا المرتبطة بالاعتراف بالإيراد، والتي لم يسبق تناولها بشكل تفصيلي في المعايير السابقة.

ملحق رقم ( ٦ )  
نتائج الاختبار الإحصائي

وصف البيانات

**Frequencies**  
sample = G1

Statistics<sup>a</sup>

	N		Mean	Median	Std. Deviation	Variance	Minimum	Maximum
	Valid	Missing						
x1	75	0	3.72	4.00	1.110	1.231	1	5
x2	75	0	3.93	4.00	.963	.928	1	5
x3	75	0	3.88	4.00	.900	.810	1	5
x4	75	0	4.03	4.00	.805	.648	3	5
x5	75	0	4.13	4.00	.759	.577	3	5
x6	75	0	4.04	4.00	.706	.498	3	5
x7	75	0	4.15	4.00	.748	.559	2	5
x8	75	0	4.05	4.00	.769	.592	2	5
x9	75	0	3.99	4.00	.797	.635	2	5
x10	75	0	4.07	4.00	.741	.550	2	5
X11	0	75						
X12	0	75						
X13	0	75						

a. sampel = G1

**Frequency Table**

x1<sup>a</sup>

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	3	4.0	4.0	4.0
2	8	10.7	10.7	14.7
3	17	22.7	22.7	37.3
4	26	34.7	34.7	72.0
5	21	28.0	28.0	100.0
Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x2<sup>a</sup>**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	2	2.7	2.7	2.7
2	3	4.0	4.0	6.7
3	16	21.3	21.3	28.0
4	31	41.3	41.3	69.3
5	23	30.7	30.7	100.0
Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x3<sup>a</sup>**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	1.3	1.3	1.3
2	2	2.7	2.7	4.0
3	23	30.7	30.7	34.7
4	28	37.3	37.3	72.0
5	21	28.0	28.0	100.0
Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x4<sup>a</sup>**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3	23	30.7	30.7	30.7
4	27	36.0	36.0	66.7
5	25	33.3	33.3	100.0
Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x5<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	17	22.7	22.7	22.7
	4	31	41.3	41.3	64.0
	5	27	36.0	36.0	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x6<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	17	22.7	22.7	22.7
	4	38	50.7	50.7	73.3
	5	20	26.7	26.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x7<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.3	1.3	1.3
	3	13	17.3	17.3	18.7
	4	35	46.7	46.7	65.3
	5	26	34.7	34.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x8<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	2.7	2.7	2.7
	3	14	18.7	18.7	21.3
	4	37	49.3	49.3	70.7
	5	22	29.3	29.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x9<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.3	1.3	1.3
	3	21	28.0	28.0	29.3
	4	31	41.3	41.3	70.7
	5	22	29.3	29.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**x10<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.3	1.3	1.3
	3	15	20.0	20.0	21.3
	4	37	49.3	49.3	70.7
	5	22	29.3	29.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

a. sampel = G1

**X11<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent
Missing	System	75	100.0

a. sampel = G1

**X12<sup>a</sup>**

	Frequency	Percent
Missing System	75	100.0

a. sampel = G1

**X13<sup>a</sup>**

	Frequency	Percent
Missing System	75	100.0

a. sampel = G1

**sample = G2**

**Statistics<sup>a</sup>**

	N		Mean	Median	Std. Deviation	Variance	Minimum	Maximum
	Valid	Missing						
x1	64	0	4.09	4.00	.771	.594	2	5
x2	64	0	3.73	4.00	.947	.897	1	5
x3	64	0	4.00	4.00	.816	.667	2	5
x4	64	0	4.11	4.00	.799	.639	2	5
x5	64	0	4.00	4.00	.735	.540	2	5
x6	64	0	3.98	4.00	.766	.587	2	5
x7	64	0	4.05	4.00	.765	.585	3	5
x8	64	0	4.03	4.00	.689	.475	3	5
x9	63	1	4.16	4.00	.807	.652	2	5
x10	64	0	4.03	4.00	.776	.602	2	5
X11	64	0	4.02	4.00	.766	.587	2	5
X12	64	0	3.92	4.00	.822	.676	1	5
X13	64	0	3.86	4.00	.990	.980	2	5

a. sampel = G2

**Frequency Table**

**x1<sup>a</sup>**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2	1	1.6	1.6	1.6
3	13	20.3	20.3	21.9
4	29	45.3	45.3	67.2
5	21	32.8	32.8	100.0
Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2



**x2<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	3.1	3.1	3.1
	2	3	4.7	4.7	7.8
	3	18	28.1	28.1	35.9
	4	28	43.8	43.8	79.7
	5	13	20.3	20.3	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**x3<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	3	4.7	4.7	4.7
	3	12	18.8	18.8	23.4
	4	31	48.4	48.4	71.9
	5	18	28.1	28.1	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**x4<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.6	1.6	1.6
	3	14	21.9	21.9	23.4
	4	26	40.6	40.6	64.1
	5	23	35.9	35.9	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**x5<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.6	1.6	1.6
	3	14	21.9	21.9	23.4
	4	33	51.6	51.6	75.0
	5	16	25.0	25.0	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**x6<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.6	1.6	1.6
	3	16	25.0	25.0	26.6
	4	30	46.9	46.9	73.4
	5	17	26.6	26.6	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**x7<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	17	26.6	26.6	26.6
	4	27	42.2	42.2	68.8
	5	20	31.3	31.3	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**x8<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	14	21.9	21.9	21.9
	4	34	53.1	53.1	75.0
	5	16	25.0	25.0	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**x9<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.6	1.6	1.6
	3	13	20.3	20.6	22.2
	4	24	37.5	38.1	60.3
	5	25	39.1	39.7	100.0
	Total	63	98.4	100.0	
Missing	System	1	1.6		
	Total	64	100.0		

a. sampel = G2

**x10<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.6	1.6	1.6
	3	15	23.4	23.4	25.0
	4	29	45.3	45.3	70.3
	5	19	29.7	29.7	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**X11<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	1.6	1.6	1.6
	3	15	23.4	23.4	25.0
	4	30	46.9	46.9	71.9
	5	18	28.1	28.1	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**X12<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	1.6	1.6	1.6
	3	18	28.1	28.1	29.7
	4	29	45.3	45.3	75.0
	5	16	25.0	25.0	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**X13<sup>a</sup>**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	5	7.8	7.8	7.8
	3	21	32.8	32.8	40.6
	4	16	25.0	25.0	65.6
	5	22	34.4	34.4	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

a. sampel = G2

**Results for: data.MTW(G = 1)**

**Wilcoxon Signed Rank Test: X1; X2; X3; X4; X5; X6; X7; X8; X9; X10**

Test of median = 3.000 versus median > 3.000

	N	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
X1	75	58	1431.5	0.000	4.000
X2	75	59	1623.5	0.000	4.000
X3	75	52	1305.5	0.000	4.000
X4	75	52	1378.0	0.000	4.000
X5	75	58	1711.0	0.000	4.000
X6	75	58	1711.0	0.000	4.000
X7	75	62	1934.5	0.000	4.000
X8	75	61	1851.0	0.000	4.000
X9	75	54	1468.5	0.000	4.000
X10	75	60	1810.5	0.000	4.000

**Results for: data.MTW(G = 2)**

**Wilcoxon Signed Rank Test: X1; X2; X3; X4; X5; X6; X7; X8; X9; X10; X11; X12; X**

Test of median = 3.000 versus median > 3.000

	N	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
X1	64	51	1310.5	0.000	4.000
X2	64	46	955.0	0.000	4.000
X3	64	52	1325.5	0.000	4.000
X4	64	50	1261.0	0.000	4.000
X5	64	50	1257.5	0.000	4.000
X6	64	48	1160.0	0.000	4.000
X7	64	47	1128.0	0.000	4.000
X8	64	50	1275.0	0.000	4.000
X9	64	51	1312.5	0.000	4.000
X10	64	49	1209.5	0.000	4.000
X11	64	49	1209.0	0.000	4.000
X12	64	46	1043.0	0.000	4.000
X13	64	43	891.0	0.000	4.000