

أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية – دراسة ميدانية

د/حنان أحمد الجندي*

المستخلص:

يهدف البحث الى دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، حيث يعتبر معيار رقم (٤٨) من معايير المحاسبة المصرية الجديدة الصادرة بقرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ ، فقد نصت المادة الرابعة من القرار على إستحداث ثلاثة معايير محاسبية جديدة من بينهم معيار رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" ، ليحل محل معياري المحاسبة المصري رقم (١١) والخاص " بالإيراد " ورقم (٨) الخاص " بعقود الإنشاء " ، وذلك بما يتفق مع معيار التقارير المالية الدولية (IFRS15) (١١) والمقرر أن يبدأ تطبيقها في الأول من يناير ٢٠٢١ ، وذلك بمقتضى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٨٧١) - الصادر مؤخراً- بتأجيل تطبيق معايير المحاسبة المصرية أرقام (٤٧) ، (٤٨) ، (٤٩) على القوائم المالية والتي كان من المقرر صدورها خلال عام ٢٠٢٠ وأعاقت تطبيقها الآثار التي صاحبت جائحة فيروس كورونا المستجد.

ويهدف المعيار الجديد إلى وضع إطار فكري شامل لتوضيح المبادئ الأساسية الموحدة للإعتراف بالإيراد ، والتي يمكن تطبيقها باتساق في كافة الصناعات محلياً وعالمياً عبر الدول المختلفة لتوافقه مع معيار التقارير المالية الدولية (IFRS15) لتحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة ، وتقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق تحسين متطلبات الإفصاح عن الإيراد ، هذا بالإضافة الى تسهيل عملية إعداد القوائم المالية من خلال تقليل عدد المتطلبات التي يجب الرجوع إليها عند الإعتراف بالإيراد.

ولتحقيق هدف البحث قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية شملت ١٥٠ مفردة من عينة الدراسة المكونة من أعضاء هيئة التدريس و المحاسبين في الشركات والمراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات ، ولقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أنه يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على جودة المعلومات المحاسبية ، من حيث تحسين خصائصها المتمثلة في الملاءمة و الموثوقية و القابلية للمقارنة والقابلية للفهم .

المصطلحات الرئيسية : معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ، الإيراد من العقود مع العملاء ، جودة المعلومات المحاسبية.

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة- كلية التجارة - جامعة عين شمس

Dr.hananalgnedy@bus.asu.edu.eg

Impacts of the Application of Egyptian Accounting Standard No. (48) "Revenue from Contracts with Customers" on Improving the Quality of Accounting Information to Increase the Confidence of Users of the Financial Statements – A Field Study

Abstract:

The research aims at examining the impact of the application of Egyptian Accounting Standard No. (48) "Revenue from Contracts with Customers" on improving the quality of accounting information. The Egyptian Accounting Standard No. (48) is one of the new Egyptian Accounting Standards issued by Decree No. 69 of Year 2019 issued by the Minister of Investment and International Cooperation as the fourth article of the Decree stipulates that three new accounting standards shall be introduced, including the Standard No. (48) "Revenue from Contracts with Customers" to replace the Egyptian Accounting Standards No. (11) on "Revenues" and No. (8) on "Construction Contracts" to be in compliance with the IFRS#15. It is scheduled to be applied on the first day of January of 2021 pursuant to the Prime Minister Decree No. 1871 – recently issued – concerning delaying the application of the Egyptian Accounting Standards Nos. (47), (48) and (49) on the financial statements which were to be issued in 2020 and the application thereof has been hampered by the implications of the spread of COVID-19.

The new standard is intended to develop a comprehensive intellectual framework to clarify the unified basic principles regarding the recognition of the revenues which can be consistently applied in all industries locally and globally as it conforms with the International Financial Report Standard in order to improve the comparability of the financial statements and provide more useful information for the users of financial statements through improving the requirements of releasing the revenues, as well as facilitating the preparation of financial statements through reducing the requirements that must be referenced upon the recognition of the revenues.

In order to achieve the objectives of the research, a field study was conducted and included 150 individuals of the subjects who included faculty members, corporate accountants, internal auditors and external auditors. The findings of this field study have demonstrated that the application of the Egyptian Accounting Standard No. (48) has a positive moral impact on the quality of accounting information in terms of improving its characteristics that are relevance, credibility, comparability and understandability.

Keywords: Egyptian Accounting Standard No. (48), Revenue from Contracts with Customers, Quality of Accounting Information.

١ - مقدمة البحث

نظراً للتغيرات التي شهدتها السنوات الأخيرة وطرأت خلال هذه الفترة على مستوى الإقتصاد المحلي والعالمي ، حيث أنه منذ صدور القرار الوزاري رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ ، والمعدل بموجب القرار الوزاري رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية لم تطرأ أية تعديلات بشأنها ، فقد أصبحت تلك المعايير في حاجة ماسة إلى التحديث لتتماشى مع المعايير الدولية، والتي تطورت لتأخذ في الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والتقدم العلمي والتقني، سواءً على مستوى أداء الأعمال في الشركات أو على مستوى النظم المحاسبية بها .

ومن أبرز التعديلات هي إستحداث معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، والخاص " بالإيراد من العقود مع العملاء" بقرار من وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ ، ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (١١) الخاص " بالإيراد" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٨) الخاص " بعقود الإنشاء"، بما يتفق مع معيار التقارير المالية الدولية رقم (15)IFRS، وذلك إستجابةً لمطالب مستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى التي طالبت دوماً بإصدار معيار جديد للإيرادات يكون بعيداً عن التعقيد والذي كان موجوداً في المعايير المحاسبية المصرية السابقة للاعتراف بالإيراد.

وتهدف تلك التعديلات إلى وضع المبادئ والأسس التي يجب على الشركات الإلتزام بتطبيقها لتقديم المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية، وسلامة عرض القوائم المالية ودقتها من خلال توحيد السياسات والمعالجات المحاسبية للشركات لتوفير مزيداً من الإفصاح والشفافية لمستخدمي القوائم المالية، مما يمكنهم من إتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المرتبطة بها على أساس مالي سليم، فضلاً عن تعزيز تنافسية السوق المصري في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة ، وتهيئة الإقتصاد المصري للدخول في نطاق عمل كبرى الشركات، حيث تعمل الدولة على مواكبة التطور الذي يشهده مناخ الإقتصاد المصري على كافة المستويات، ومواكبة التغيرات العالمية والإقليمية في أسواق المال وأدواتها التي تتطور بصورة مستمرة لضمان أن تكون مصر بمثابة واحدة من أهم أسواق المال الواعدة إقليمياً وعالمياً.

٢ - مشكلة البحث

شهدت السنوات الأخيرة تطورات سريعة ومتلاحقة في مجال المعايير المحاسبية نتيجة التغيرات في المناخ السياسي والإقتصادي وزيادة المنافسة العالمية في الأسواق المعتمدة على رأس المال الكثيف وظهور ما يعرف بالإقتصاد المعرفي، الأمر الذي أدى إلى المزيد من الاهتمام بالمعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية وهي أحد روافد المعرفة ذات الأثر على قرارات الاستثمار، وبصفة خاصة القرارات المتعلقة بتسعير الأسهم في أسواق رأس المال، وبناءً على ما تقدم سعت العديد من المنظمات والهيئات المهنية في مجال المحاسبة على المستوى الدولي والإقليمي لتنظيم مهنة المحاسبة وتوحيد معاييرها، باعتبار أن هذه المعايير تمثل ضوابط لإنتاج معلومات تنسم بالشفافية وتعكس بوضوح الوضع الإقتصادي العادل للشركات بهدف تحقيق الشفافية في الإعلان عن المعلومات المحاسبية للأسواق المالية من ناحية، وحماية أصحاب المصالح من ناحية أخرى، وقد تمثلت أهم الجهود في هذا الصدد في محاولة تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية .

ويمثل الإيراد أحد العناصر الرئيسية والهامة في القوائم المالية التي يهتم بها مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين الحاليين والمرقبين والمحللين الماليين والمراجعين في تقييم أداء المنشأة ومكاسبها ومركزها المالي ، فالاعتراف بالإيراد يؤثر على صافي الدخل كما يؤثر على الأصول، ويؤدي إلى تغير العديد من المؤشرات والنسب المالية عند إجراء التحليل المالي للقوائم المالية (Kousa , 2020)⁽¹⁾ ، حيث تعتبر الإيرادات (كالمبيعات والفوائد الدائنة وأرباح الأسهم وغير ذلك من البنود الأخرى) من أهم معلومات قائمة الدخل المستخدمة في التنبؤ بصافي التدفقات النقدية الداخلة وتفسير وتحديد أسعار الأسهم والتي تهم المستثمرين الحاليين والمرقبين والأطراف الأخرى من ذوي المصلحة، وقد أظهرت الدراسات المحاسبية أن الاهتمام بالإيرادات بدلاً من التركيز فقط على رقم صافي الدخل يساعد المستثمرين في زيادة مقدرتهم التحليلية للتنبؤ بالأرباح وصولاً إلى قيمة عادلة للسهم⁽²⁾ (Haapamäki, 2018).

وقد حظيت معايير الإيراد باهتمام بالغ من الجهات المهنية المحلية والعالمية كأحد الموضوعات المعقدة وواسعة النطاق على مستوى كل من النظرية والممارسات المحاسبية على حد سواء ، وعلى الجانب الآخر فقد واجهت تلك المعايير العديد من المشكلات في الوقت الحالي ، نظراً لتعدد طبيعة المعاملات وبيئة الأعمال في الأونة الأخيرة وظهور معاملات مع العملاء أكثر تعقيداً من ذي قبل مثل الترتيبات التي تحتوي على عناصر متعددة من الإلتزامات ، بالإضافة إلى عدم كفاية متطلبات الإفصاح من وجه نظر المستثمرين لفهم إيرادات الشركة ، والأحكام المهنية والتقديرات التي تم إصدارها للاعتراف بها (Murcia, 2016)⁽³⁾، حيث أدت الاختلافات في الإقرار بالإيراد إلى صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة نتيجة عدم الاتساق والضعف في متطلبات الاعتراف بالإيراد الناتج من صعوبة تطبيق إرشادات الاعتراف بالإيراد وبالتالي صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين والجهاز الضريبي للدولة ، مما قد يؤثر على قرارات المستثمرين وعلى صحة المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء نتيجة عدم الاتفاق والضعف في متطلبات الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء .

وقد دفعت أوجه القصور في المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية ذات الصلة بالإيرادات كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في إطار خطة التقارب بين المجلسين ، منذ أكثر من عقد لإعداد وإصدار معيار التقارير المالية الدولية IFRS15 كمياري موحد للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء (Dalkilic, 2014)⁽⁴⁾، ليحل محل معياري المحاسبة الدولية (IAS18 الإيراد، IAS11 عقود الإنشاء) ، وذلك بهدف توفير إطار شامل للمحاسبة عن الإيرادات و تحسين متطلبات الإفصاح عنها ومن ثم تحسين جودة و قابلية القوائم المالية للمقارنة عبر الشركات والصناعات والأسواق المالية المختلفة على مستوى العالم (Oyedokun, 2017)⁽⁵⁾ ، ولكن حتى أواخر عام ٢٠١٨ كانت مصر تطبق معايير المحاسبة المصرية رقم (١١) "الإيراد" ورقم (٨) "عقود الإنشاء" والمتوافقين مع معايير المحاسبة الدولية للاعتراف بالإيراد، وقد كانت هناك العديد من التوصيات والمطالبات بضرورة تعديل معايير المحاسبة المصرية الخاصة بالإيراد بما يتماشى مع معيار التقارير المالية الدولية IFRS15 .

ومما سبق فإن مشكلة البحث تتلخص في التساؤل الرئيسي الآتي:

هل يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية ؟

ويتفرع من التساؤل الرئيسي للبحث الأسئلة الفرعية الآتية :-

(١) ماهو أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية .

(٢) ماهو أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية .

(٣) ماهو أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية.

(٤) ماهو أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين خاصية القابلية للفهم للمعلومات المحاسبية.

٣- أهداف البحث

يتمثل هدف البحث في دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحسين خصائصها وهي الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم ، وذلك من خلال الأتي:-

- (١) بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية .
- (٢) بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية .
- (٣) بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية .
- (٤) بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحسين خاصية القابلية للفهم للمعلومات المحاسبية .

٤- منهج البحث

يعتمد البحث على الجمع بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في إعداد الإطار النظري للبحث في ضوء تحليل وتقييم الدراسات السابقة ، وكذلك من خلال الاعتماد على قواعد البيانات والمواقع المتخصصة وعلى ماصدر من المنظمات المهنية والمراجع والدوريات العلمية المتخصصة في مجال المحاسبة ذات الصلة بموضع البحث ، والتي تمثل المصادر الثانوية لجمع البيانات ، وتنتهي الدراسة النظرية بصياغة الفروض المطلوب اختبارها ، أما الدراسة الميدانية فتهتم باختبار الفروض باستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل ردود فعل المستقصى منهم حول تساؤلات قائمة الإستقصاء المصممة لجمع البيانات من عينة الدراسة.

٥- فروض البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته ، يمكن صياغة الفروض التالية:

- الفرض الأول:** لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية .
- الفرض الثاني:** لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية .
- الفرض الثالث:** لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة .
- الفرض الرابع:** لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم .

٦- خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته ، سوف تستعرض الباحثة النقاط الآتية: الدراسات السابقة والفجوة البحثية، مشاكل الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة المصرية ، متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ، أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) علي جودة المعلومات المحاسبية، والدراسة الميدانية ، وأخيراً النتائج والتوصيات ومجالات البحوث المقترحة .

١/٦ الدراسات السابقة

سوف يتم استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضع البحث وعرض أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج ، ومن بين تلك الدراسات:

دراسة (عوض، ٢٠١٥)^(١) حيث تمثل الهدف من هذه الدراسة في مقارنة المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد (المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية/ المصرية والأمريكية)، وتوضيح أهم المشاكل التي تواجه هذه المعايير وأثرها على جودة التقارير المالية ومقارنة هذه المعايير مع معيار IFRS 15، وقد تم عمل دراسة حالة إفتراضية في صناعة الاتصالات لتوضيح مدى الاختلاف في قيمة الإيراد الناتج من تطبيق المعايير المحاسبية المصرية/الدولية الحالية مقارنة بتطبيق معيار IFRS 15، وبالتالي مدى تأثيرها على جودة التقارير المالية ، وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير المعايير المحاسبية المصرية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وأن يؤخذ معيار IFRS 15 في الاعتبار من قبل الجهات المهنية لما له من مزايا عديدة ولقدرته على حل أغلب المشاكل التي تواجه المعايير المصرية الحالية للاعتراف بالإيراد، كما قامت دراسة (عوض، ٢٠١٦)^(٢) بإجراء دراسة إستكشافية للتعرف على أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات الأمريكية والدولية المصرية على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال إستطلاع آراء عينة الدراسة في كل من شركات الاتصالات الثلاثة (فودافون للاتصالات - موبينيل للاتصالات - المصرية للاتصالات) ومجموعة من المراجعين في مكاتب المراجعة الكبرى من خلال الإجابة على أسئلة قائمة الاستقصاء التي أعدت لهذا الغرض، وقد توصلت الدراسة الاستكشافية إلى وجود العديد من مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات ، وأن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر إيجابياً على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وكذلك دراسة (جابر، ٢٠١٧)^(٣) كان هدفها تحليل العلاقة بين معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها على البيئة المصرية، وذلك من خلال بيان علاقة معايير التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات وزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية الأمر الذي ينعكس على قرارات المستثمرين، وفي الجانب الميداني تم إختبار الفرض الرئيسي للبحث وهو "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول إنعكاسات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية" من خلال عينة من المحللين والمديرين الماليين، وقد توصلت الدراسة إلى أن تنبؤات المحللين الماليين أصبحت أكثر دقة بعد تطبيق IFRS 15 مقارنة بالفترة قبل تطبيقه نتيجة لانخفاض مستويات عدم تماثل المعلومات ، وأيضاً إن تطبيق IFRS 15 قد حسن من جودة القوائم المالية والذي ينعكس بصورة مباشرة على قرارات المستثمرين ، كما تناولت دراسة (مصطفى، ٢٠١٨)^(٤) توضيح أثر التوفيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية والذي بدوره يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية ، مما يكون له بالغ الأثر على توفير المعلومات الملائمة لمستخدمي تلك القوائم من المستثمرين الحاليين والمرتقبين في ترشيد القرارات الاستثمارية المختلفة و ينعكس ذلك على تحسن مؤشرات الأداء المالي وتنشيط الأوراق المالية المتداولة بالبورصة بالأسواق الناشئة، وهذا ما أكدته نتائج الدراسة الميدانية، وقد أوصت الدراسة بضرورة المتابعة المستمرة للإصدارات الحديثة للمعايير الدولية وتعديل المعايير المحلية لتتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية بهدف توحيد لغة التقارير المالية على المستوى الدولي، وأيضاً هدفت دراسة (على، ٢٠٢٠)^(٥) إلى تقييم أثر تطبيق المعيار المصري رقم (٤٨) "الإيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء، مما يساعد الشركات ومصلحة الضرائب المصرية على النحو الذي يحقق العدالة الضريبية ويؤدي إلى الوصول إلى مصداقية وعدالة الإفصاح عن المركز المالي للشركات، ومن ثم تحسين الشفافية والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية مما ينعكس على زيادة الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاستخدامها في إتخاذ قرارات مختلفة وهذا ما أكدته نتائج الدراسة الميدانية ، وقد أوصت الدراسة بضرورة إصدار تعديل تشريعي على المادة (٢١) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ليواكب صدور معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) في التحاسب عن الأرباح الفعلية دون المتوقعة لكي تتطابق طريقة قياس الربح المحاسبي مع الربح الضريبي ، أما دراسة (حسن، ٢٠٢٠)^(٦) فقد كان هدفها بيان أثر تطبيق قرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ الخاص بإضافة معايير المحاسبة أرقام (٤٧) "الأدوات المالية"، و (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"، و (٤٩) "عقود التأجير"، على جودة المعلومات بالتقارير المالية في البيئة المصرية، وذلك في ضوء الآثار السابقة والحالية والمستقبلية لجائحة (COVID-19)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة إستقصاء تم توجيهها إلى أربع مجموعات من المهتمين بالقوائم المالية تشمل المراجعين الخارجيين، و المديرين الماليين، و المحللين الماليين، وأخيراً الأكاديميين، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة في ظل جائحة (COVID-19) يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تم التعبير عنها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن معايير المحاسبة المصرية، وذلك نتيجة تخفيض أخطاء الإعراف والقياس، وكذلك إزالة عدم التناسق والتضارب والضعف في المعايير السابقة ، وأخيراً دراسة (عبد الباقي،

٢٠٢١^(١٧) فقد هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل، وذلك من خلال دراسة حالة شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية)، والتي إختارت التطبيق المبكر لهذا المعيار اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩ ، وقد قام الباحث بتحليل بيانات سلسلة زمنية للإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة وضريبة الدخل عن الفترة من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٨ فترة ما قبل تطبيق المعيار مع استبعاد عام ٢٠١٦ ، لتحقيق الشركة خسائر في هذا العام ، ومقارنة المتوسط العام للسلسلة الزمنية مع بيانات عام ٢٠١٩ أول عام لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" في شركة أوراسكوم للتنمية مصر، ولقد توصل الباحث إلى وجود فروق معنوية في البيانات قبل وبعد تطبيق المعيار، وأن نسبة الفروق زيادة في الإيرادات بمعدل (١٠٣,٣٥٪)، وزيادة في صافي الربح قبل الضريبة بمعدل (١٣٥,٢٠٪)، وزيادة في ضريبة الدخل بمعدل (١٣٧,٥٠٪) وذلك بمقارنة متوسط بيانات الفترة السابقة على تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" عن السنوات من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٨ بالبيانات بعد تطبيق هذا المعيار في عام ٢٠١٩، وكذلك أظهرت نتائج الدراسة أنه يوجد تأثير معنوي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل، وذلك عند مستوى معنوية (٥٪) الذي حدده الباحث.

يتضح للباحثة من خلال إستعراض الدراسات السابقة أن الفجوة البحثية تتمثل في الآتي:

(١) بعض الدراسات السابقة تناولت المشاكل والصعوبات التي واجهت تطبيق المعايير المحاسبية المصرية و الدولية السابقة للاعتراف بالإيراد وتأثيرها على خصائص المعلومات المحاسبية ، وبالتالي على جودتها وكذلك تأثيرها على مستوى الإفصاح في القوائم المالية .

(٢) إن صدور معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) والمتوافق مع معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 15)، كان نتيجة منطقية للعديد من الانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية الحالية المتعلقة بالإيراد ، والتي أثرت بالسلب على جودة القوائم المالية .

(٣) ندرة الدراسات السابقة التي تناولت معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) بالشرح والتحليل وبيان مدى تأثير تطبيقه على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

(٤) الدراسات القليلة جداً التي تناولت معيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) ، نجدها قد درست تأثيره من النواحي الضريبية فقط ، وهناك دراسة واحدة في عام ٢٠٢٠ تناولت أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة أرقام (٤٧) و(٤٨) و(٤٩) على جودة المعلومات المحاسبية ، ولكن كان ذلك قبل التطبيق الفعلي للمعايير الجديدة في الأول من يناير عام ٢٠٢١ .

ولذلك ترى الباحثة أن نتائج الدراسة الميدانية التي أجرتها على عينة البحث، سوف تعبر بصدق عن أثر التطبيق الفعلي لمعيار المحاسبة المصري الجديد رقم (٤٨) على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المصرية ، ومدى إنعكاسه على ثقة مستخدمي القوائم المالية.

٢/٦ مشاكل الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة المصرية

١/٢/٦ مفهوم الإيراد

وردت تعريفات عديدة للإيراد ومن أبرزها ، تعريف الإيراد وفقاً لمفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان "عناصر القوائم المالية" بأنه: " هو الزيادة في الأصول الحالية للمنشأة أو تدفق لأصول جديدة أو يقابله النقص في التزاماتها ، أو كليهما معاً ، والتي تنشأ من العمليات الاقتصادية الاعتيادية للمنشأة من بيع السلع أو تادية الخدمات أو أنشطة أخرى ناجمة عن الاعمال الرئيسية والمعتمدة للمنشأة" (FASB, 1985, SFAC.6)⁽¹³⁾، وقد عرفه معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) بأنه " يمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناجمة من العمليات التشغيلية العادية للمنشأة مثل (المبيعات ، إيراد الخدمات أو إيراد الفوائد وأرباح الأسهم أو إيراد تأجير الأصول غير الملموسة وغيرها من أشكال الإيرادات الأخرى)، وقد تكون هذه المنافع إما تدفقات نقدية داخلية للمنشأة أو تعزيز وزيادة قيمة الأصول (الموجودات)

لديها (الذمم المدبنة أو أي أصول أخرى) ، أو الانخفاض والنقص في قيمة الإلتزامات (المطلوبات) على المنشأة ، مما يؤدي الى الزيادة في حقوق الملكية ، بالإضافة لما يقدمه الملاك والمساهمين من مساهمات في رأس المال" (IAS18, 1982) (14) ، كذلك يعرف الإيراد في معايير التقارير المالية الدولية معيار رقم (١٥) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" بأنه الدخل الناتج عن ممارسة المنشأة لأنشطتها الإقتصادية العادية ، وأن هذا الدخل هو الزيادة في المنافع الإقتصادية متوقع الحصول عليها خلال الفترة المحاسبية وما ينتج عنها من زيادة في حقوق الملكية وزيادة رأس المال ، ماعدا المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة في حقوق الملكية" ، ولقد تشابه هذا المفهوم للإيراد مع المفهوم الوارد وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS18) ، والذي يطبق على عمليات وأحداث بعينها في صناعات محددة ، دون التطرق لباقي العمليات والأحداث بالصناعات التخصصية الأخرى (IFRS15,2014) (15) ، وقد عرفه (Kieso,2014) (16) بأنه : "الدخل الذي ينتج من ممارسة المنشأة لأنشطتها الاعتيادية ، وذلك نتيجة تقديم خدمة أو بيع سلعة أو تأجير أصول أو تقديم القروض والحصول منها على العوائد أو الأرباح أو الفوائد ، والرسوم والعمولات ، مما يؤدي للزيادة في الأصول من مصادر مختلفة" ، وأخيراً تعريف معيار المحاسبة المصري رقم (١١) بعنوان "الإيراد" بأنه : "يمثل التدفق النقدي الداخل للمنشأة لمنافع إقتصادية ناشئة من الأنشطة العادية للمنشأة التي قامت من أجلها ، أي الإيراد الناشئ من العمليات والأحداث التالية: بيع بضائع ، تأدية وتقديم خدمات للغير والمنافع التي تعود على المشروع من خلال السماح للغير باستخدام أصول المشروع ، والتي يحصل المشروع في مقابلها على فوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح" (وزارة الاستثمار المصرية، ٢٠١٥) (١٧) .

٢/٢/٦ مفهوم الاعتراف بالإيراد

يتطلب الاعتراف بالإيراد إختيار اللحظة أو النقطة الحاسمة في عملية إكتساب الإيراد خلال مراحل العملية التشغيلية سواء عند إكمال عملية الإنتاج أو أثناءها أو عملية البيع أو عند التسليم أو عند تحصيل النقدية ، حيث يتطلب الاعتراف بالإيراد ضرورة أن يتحقق الإيراد "Realize" أو يكون قابلاً للتحقق "Realizable" أو أن يتم إكتساب الإيراد "Earned" (عوض، ٢٠١٦) (١٨) ، وتتحدد إيرادات الفترة بتطبيق مبدأ " الاعتراف بالإيراد" ، والذي يقضي بالاعتراف بالإيراد عند إكمال العملية الإيرادية ، إي لا بد من تحقق شرطين قد تم تحديدهما في قائمة مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي رقم (5) ، وهما:

الشرط الأول : أن يكون الإيراد محققاً **Realize** أو قابل للتحقق **Realizable** ، 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 بسهولة إلى نقدية أو الحقوق لاستلام نقدية (حق المطالبة بدفع النقدية ، فقد تحصل الشركة على القيمة في شكل غير نقدي مثل الأسهم والسندات ، ويتم بيعها بعد ذلك في البورصة).

الشرط الثاني : أن يكون الإيراد مكتسباً **Earned** ، 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 ، ويتوقف إكمال 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 الفاتورة لمطالبة العميل بقيمة هذه السلعة أو الخدمة ، أما إذا كانت العملية الإيرادية تتضمن منح الغير حق إستخدام أصول المنشأة بمقابل كما هو الحال بالنسبة لإيراد الفوائد والإيجار ، فإن تحقق الإيراد يتم بانقضاء الفترة التي منح خلالها حق إستخدام الأصول (FASB,1984,SFAC.5) (19) .

والمقصود باكتساب الإيراد هو " أداء مجموعة الأنشطة والعمليات التي تؤدي إلى الحصول على الإيراد مثل الشراء والإنتاج والبيع ، وأن الإيراد يكون مكتسباً من الناحية المحاسبية عند إتمام البيع والتسليم باعتبار أن نقطة البيع توفر دليلاً موضوعياً يمكن من خلاله قياس قيمة الإيراد وتحديد درجة التأكد من تحققه" ، وقد أوصت لجنة المحاسبة الأمريكية عام 1964 بأنه يمكن تحسين مفهوم التحقق إذا طبقت المقاييس التالية: يجب أن يكون الإيراد قابلاً للقياس ، ويجب أن يدعم صحة التحقق نتيجة حدوث عملية تبادلية مع أطراف خارجية ، ويجب حدوث الحدث الحاسم وهو أن يتحقق الإيراد عند إتمام العمل أو المهمة في عملية الاكتساب، ويجب التفريق بين نوعين أساسيين من الأنشطة والعمليات هما : الأنشطة والعمليات طويلة الأجل مثل عقود المقاولات والتي تمتد لأكثر من فترة مالية ، حيث يتم تأجيل الاعتراف بالإيراد لحين إكمال العقد والتسليم للعمل ، أو يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لمستوى الإتمام ، والأنشطة والعمليات قصيرة الأجل كما في حالة بيع السلع وتقديم الخدمات ، حيث يتم التسليم واستلام المقابل المادي ، ولكن قد يكون هناك صعوبة في حالة الخدمات فقد لا يتحقق شرط إكمال الخدمة واكتساب الإيراد كما في حالة عدم رضاء العميل عن مستوى الخدمة فيقوم بالغاها (جابر، ٢٠١٨) (٢٠) .

وترى الباحثة ضرورة التفرقة بين تحقق الإيراد واكتسابه ، فالتحقق يقصد به تبادل السلع أو الخدمة والحصول على مقابلها النقدي في ظل الشروط التالية : القدرة على تحديد قيمة المعاملة نقداً ، والا يكون هناك إحتمال لاسترجاع كل أو جزء من القيمة النقدية بواسطة المشتري ، أما إكتساب الإيراد فيقصد به : مجموعة الأنشطة والعمليات التي قامت بها المنشأة سواء كانت بالإنتاج أو البيع أو تقديم الخدمة مع وجود تأكيد من جانب المنشأة باستكمالها لهذه العمليات التي تمكنها من الحصول على الإيراد .

٣/٢/٦ مشاكل تطبيق المعايير المحاسبية المصرية السابقة المتعلقة بالإعتراف بالإيراد

في يوليو عام ٢٠٠٦ تم إصدار معايير المحاسبة المصرية الجديدة بموجب قرار وزير الإستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ ، لكي تحل محل معايير المحاسبة المصرية التي سبق إصدارها رقمي (٥٠٣) لسنة ١٩٩٧ و (٣٤٥) لسنة ٢٠٠٢ . وتشمل المعايير المحاسبية الجديدة ٣٥ معياراً لإعداد وعرض القوائم المالية بهدف تحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وفي عام ٢٠١٥ صدر قرار وزير الإستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير جديدة للمحاسبة المصرية ، تضمنت ٣٩ معياراً للتحويل من المعايير المصرية الى المعايير الدولية (IASB)، حيث بدأ العمل بها من يناير عام ٢٠١٦ ، إلا أن هذا التعديل لم يتضمن أي تعديلات خاصة بمعيار المحاسبة المتعلق بالإيراد، حيث كان يطبق معياران للاعتراف بالإيراد وهما:

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١١) بعنوان "الإيراد" يعتبر هذا المعيار المقابل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) بعنوان الإيراد "Revenue" (IAS18) ، فالاعتراف بالإيراد كما جاء في المعيار رقم (١١) له عدة شروط حتى تتمكن المنشأة من الاعتراف بالإيراد الناشئ عن أنشطتها الاعتيادية تتمثل في: (وزارة الإستثمار، ٢٠١٥)^(١)

١- قيام الشركة بنقل مسؤوليتها عن معظم المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية للمشتري .

٢- يمكن قياس قيمة الإيرادات بطريقة موثوقة .

٣- يمكن قياس نسبة إتمام العملية في الفترة المالية بشكل موثوق فيه .

٤- يمكن قياس التكلفة الفعلية لإتمام عملية التبادل أو البيع بشكل دقيق وموثوق فيه .

(٢) معيار المحاسبة المصري رقم (٨) بعنوان "عقود الإنشاء" يعتبر هذا المعيار المقابل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) بعنوان عقود الإنشاء "Contracts Construction" (IAS11) ، ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات والتي تتميز بخاصية إمتداد الأنشطة والعقود المتعلقة بها لأكثر من فترة مالية واحدة ، مما يستلزم تخصيص الإيرادات والتكاليف بين الفترات طبقاً لنسبة العمل المنجز في كل فترة مالية، ويمكن قياس إيرادات العقد باستخدام القيمة العادلة للمقابل أو الإيراد المتوقع ، وعند قيام المنشأة بقياس إيرادات العقد المتوقعة في المستقبل فإن هذا القياس يشوبه عدم التأكد ، لذلك فإن إيراد العقد تتغير قيمته من فترة مالية إلى أخرى ، وقد أشار المعيار إلى إنه يجب أن يحتوي إيراد العقد على قيمة الإيراد المتفق عليه بين الطرفين في العقد والحوافز والمطالبات الناتجة عن تنفيذ العقد ، كما إن أي زيادة في الإيرادات أو تخفيض في تكاليف تنفيذ العقد لاتعتبر إيرادات أخرى بل جزء من إيراد العقد المبرم ، وفي شركات المقاولات فإن طريقة نسبة الإنجاز تتلاءم مع أساس الاستحقاق ومبدأ المقابلة.

وقد تعرضت بيئة الأعمال في الفترة الأخيرة لبعض المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ، والتي أثرت بشكل واضح على طبيعة الأنشطة التي تمارسها المنشآت ومايرتبط بها من معاملات ، مما أدى إلى ظهور أشكال متنوعة من المعاملات المولدة للإيرادات والتي لم تؤخذ في الاعتبار من قبل المعايير الخاصة بالاعتراف بالإيراد، مما أدى لوجود العديد من المشاكل المحاسبية التي كانت تواجه تلك المعايير مثل:

(١) عدم وجود إتساق بين الاعتراف بالإيراد وتعريف الأصول والالتزامات ، حيث نصت المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد ، على إنه يتم الاعتراف بالإيراد وبالتالي الاعتراف بالأصل إذا تم نقل المخاطر والعوائد الخاصة بالسلعة من البائع إلى المشتري ، ولكن من شروط الاعتراف بالأصل أن يتم نقل السيطرة عليه الى المشتري وليس نقل المخاطر والعوائد المتعلقة به إلى المشتري ، ولذلك قد يترتب على مسبق الاعتراف بالمخزون كأصل لدى المنشأة في حالة عدم إنتقال مخاطر ومنافع ملكيته إلى العميل حتى وإن حصل العميل على السيطرة عليه ، ومن ثم سوف يتم تسجيل قيم معينة في

القوائم المالية لاتعتبر بصدق عن حقيقة المعاملة الاقتصادية التي حدثت بالفعل وهو ما سوف يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم على جودة القوائم المالية (عوض، ٢٠١٥) (٣٦).

(٢) وجود قصور في المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد حول كيفية الاعتراف بالإيراد في حالة وجود المعاملات التي تحتوي على أكثر من مفردة ، حيث إنه لم توضح المعايير السابقة متى يتم تقسيم المعاملة إلى مجموعة من المفردات المنفصلة وكيف يتم تقسيمها وكيف يمكن توزيع قيمة الإيراد على هذه المفردات المنفصلة ، ونتيجة لذلك فقد تم معالجة المعاملات المتشابهة بطرق مختلفة ، فالبعض يعترف بالإيراد الكلي للمعاملة عند تسليم العنصر الأول منها ، في حين يؤجل البعض الآخر الاعتراف الكلي بالإيراد الناتج من المعاملة حتى يتم تسليم آخر عنصر منها للعميل ، مما يؤثر سلباً على قابلية عنصر الإيراد للمقارنة بين المنشآت المختلفة ومنها على جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم جودة القوائم المالية (عوض، ٢٠١٦) (٣٧).

(٣) لم تنص المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد على شروط واضحة للتمييز بين طبيعة كلا من السلع والخدمات ، ولذلك فنظراً لتعدد طبيعة المعاملات التجارية من حين لآخر أصبحت الشركات تتعاقد على تقديم أعمال معينة لاتستطيع التمييز بين ما إذا كانت هذه الأعمال سلع أم خدمات ، فعلى سبيل المثال عند المحاسبة عن العقارات فبعض المنشآت تتعامل مع هذه العقود على إنها عقود إنشائية ، ولذلك فإنها تتعامل معها على إنها عقود تقدم خدمات ، وبالتالي يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عنها وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) "عقود الإنشاء" ، وهناك شركات أخرى تتعامل مع تلك العقود على إنها عقود تقدم سلع ، أي إنها تعترف بالإيراد عندما يتم نقل المخاطر والعوائد المتعلقة بهذه العقارات للعميل ، وبذلك فإنها تعترف بالإيراد الناتج عنها وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) "الإيراد" ، وبالتالي يتم معالجة العديد من المعاملات الاقتصادية المتشابهة في الجوهر بطرق مختلفة مما أثر بالسلب على قابلية تلك القوائم المالية للمقارنة وبالتالي على جودتها وعلى قرارات مستخدمي تلك القوائم المالية (عوض، ٢٠١٥) (٣٨).

(٤) لم تقدم المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد إرشادات واضحة بشأن الموضوعات الآتية : كيفية قياس قيمة الإيراد إذا كانت هذه القيمة متغيرة وليست ثابتة ، وكذلك خلت من معالجة تكاليف العقود وإعطاء تفسير للبيع للوكلاء والمحاسبة عن الاتفاقيات متعددة العناصر ، وهذا إلى جانب ظهور أنواع جديدة من المعاملات الناشئة الخاصة بالاعتراف بالإيراد ، مثل مشكلة زيادة الاعتماد على الأصول غير الملموسة وذلك عند قيام شركة بتخصيص براءة الاختراع الخاصة بها ، ثم تقديم خدمات تابعة مثل الدعم الفني وتدريب المرخص له ، فقد تظهر مشكلة إحتساب الإيراد في توقيت الاعتراف به بمجرد عقد الترخيص أم نهايته ، وكذلك مشكلة ضمانات المنتج كما في حالة تقديم خدمة الصيانة على المنتج لفترة معينة بسعر منفصل أما الضمان فيدخل ضمن سعر البيع ، وهنا تظهر مشكلة كيفية الاعتراف بالتزام الضمان والتكاليف المترتبة به في القوائم المالية وتأثير ذلك على الأرباح ، وأيضاً مشكلة ولاء العملاء تعتبر مشكلة تراكمية بين الشركة والعميل ، كما في حالة تقديم خصومات وهدايا مجانية لضمان إستمرارية ولاء العميل لأغراض تعظيم الإيرادات ، وهنا تظهر مشكلة المحاسبة عن الإيراد من حيث توقيت الاعتراف به ، مما يؤدي إلى إختلاف الطريقة التي تتبعها الشركات للاعتراف بالإيراد ، وهو ماسيؤثر بالتبعية على قابلية القوائم المالية للمقارنة ومنها على جودة تلك القوائم (مكط، ٢٠١٩) (٣٩).

(٥) عدم وجود إتساق بين معيار المحاسبة المصرى (٨) "عقود الإنشاء" و معيار المحاسبة المصرى (١١) "الإيراد" ، حيث يرى البعض إنهما قدما إرشادات مختلفة للاعتراف بالإيراد الناتج من بيع السلع والناتج من تقديم الخدمات ، وذلك على الرغم من أن هناك تشابه جوهري في طبيعة كلتا المعاملتين ، ففي بعض عقود الخدمات قد يهتم العميل بالنتيجة النهائية وليس بما يقدمه البائع على مدار مدة العقد ، لذلك يجب توحيد شروط الاعتراف الناتج من بيع السلع وتقديم الخدمات ونظراً لأن العقود الإنشائية تعتبر نوع من أنواع المعاملات الاقتصادية المولدة للإيرادات ولكنه نوع أكثر تعقيداً ، فقد تم إصدار معيار للاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه العقود معيار رقم (٨) "عقود الإنشاء" والذي يعتمد على إستخدام مستوى نسبة إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد والتي يجب على المنشأة إنجازها للاعتراف بالإيراد وذلك بغض النظر عن نقل العوائد والمخاطر المتعلقة بهذه الأنشطة للعميل أم لا ، ومن هنا تأتى نقطة عدم الاتساق بين المعيارين ، حيث ينص معيار رقم (١١) "الإيراد" على أن يتم الاعتراف بالإيراد عند نقل العوائد والمخاطر المتعلقة بالأصل للعميل ، وتماشياً مع نفس المبدأ الذي أصدر من أجله معيار عقود الإنشاء وهو تعقد طبيعة هذه العقود ، فيرى الباحثون إنه كلما زاد تعقد أنواع معينة من المعاملات الاقتصادية سيتم إصدار معيار جديد خاص بها يحدد كيفية الاعتراف بالإيراد الناتج عنها ، وذلك بسبب عدم وجود مبدأ محدد للاعتراف بالإيراد يمكن أن يستخدم في جميع الصناعات وفي جميع المعاملات الاقتصادية مهما اختلفت درجة تعقدها (الصاوى، ٢٠١٥) (٤٠).

(٦) **عدم كفاية متطلبات الإفصاح المحاسبي المتعلقة بالإيرادات**، فعادة ماتؤدي متطلبات الإفصاح المحاسبي للاعتراف بالإيراد في المعايير السابقة الى معلومات غير كافية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية ، وذلك لفهم إيرادات الوحدة الإقتصادية وما يرتبط بها من تقديرات وأحكام تقوم بها الوحدة للاعتراف بتلك الإيرادات ، فعلى سبيل المثال يرى المستثمرون أن معلومات الإيرادات المفصح عنها عادة ما تكون في كثير من الأحيان نمطية في طبيعتها أو تقدم بصورة منعزلة بدون تفسير أو شرح عن كيفية إرتباط الإيرادات المعترف بها بالمعلومات الأخرى الواردة في القوائم المالية .

ومما سبق ترى الباحثة أن المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد لاتعبر إلى حد ما عن الجوهر الإقتصادي لبعض المعاملات ، وكذلك فإن تحسين عملية المقارنة بين المنشآت والصناعات المختلفة سيتحقق بإصدار معيار واحد شامل متكامل يحل محل المعايير السابقة ، يمكن تطبيقه من قبل جميع الصناعات.

وفي ظل وجود المشاكل السابقة ومع التطور السريع لنماذج الأعمال وظهور نماذج أعمال ومعاملات إقتصادية جديدة ، مما جعل هناك صعوبة في تطبيق ممارسات الإعتراف بالإيراد عليها ، وماترتب عليه من تعدد البدائل المحاسبية والتفسيرات الواردة في المعايير المحاسبية ، كان لا بد من العمل على تطوير معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ، وعدم الاكتفاء بترجمتها مع إدخال التحسينات المتتالية عليها للتتماشى مع المتغيرات الإقتصادية والسياسية والاجتماعية في البيئة المصرية ، ولذلك شهدت الأونة الأخيرة تعديل لبعض معايير المحاسبة المصرية وفقاً لقرار وزير الإستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ الخاص بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الإستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ ، حيث نصت المادة الرابعة من القرار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ على إستحداث ثلاثة معايير محاسبية جديدة من بينهم معيار رقم (٤٨) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" ليحل محل معياري المحاسبة المصري رقم (١١) بعنوان "الإيراد" ورقم (٨) بعنوان "عقود الإنشاء" ، وذلك بما يتفق مع معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 15).

٣/٦ متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"

١/٣/٦ الهدف من إصدار المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل، ولتحقيق الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بصورة تعكس إنتقال السلع أو أداء الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات (وزارة الإستثمار، ٢٠٢٠) (٣٧).

٢/٣/٦ نطاق التطبيق

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء - العميل هو طرف تعاقده مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة نظير مقابل - باستثناء ما يلي: "عقود التأجير" ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) ، و"عقود التأمين" ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) ، والأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في الشركات الشقيقة" ، وكذلك المبادلات غير النقدية بين منشآت في ذات مجال نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين.

٣/٣/٦ متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) :

يعرف الإيراد بأنه "الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة" ، بينما يعرف الدخل بأنه " الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات نقدية داخلية أو تحسينات للأصول أو إنخفاض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية"، وتتمثل خطوات الاعتراف بالإيراد فيما يلي:

١- تحديد العقد (العقود) مع العميل:

يعرف العقد بأنه "إتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ ، ووجوب نفاذ الحقوق والالتزامات هو شأن قانوني ، ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفوية أو تفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة ، ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند إستيفاء جميع الشروط التالية:

(أ) إتفاق أطراف العقد (خطياً، أو شفاهة، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) ، وأن تكون متعهدة بأداء التزاماتها.

(ب) أن يكون بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

(ج) أن يكون بإمكان المنشأة تحديد شروط سداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

(د) أن يكون للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع أن تتغير المخاطر، أو توقيت، أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد) .

(هـ) أن يكون من المرجح ان تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل ، وفي تقييم ما إذا كانت قابلة مبلغ المقابل للتحصيل مرجحة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً ، وقد يكون مبلغ المقابل الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان المقابل متغيراً نظراً لأن المنشأة قد تمنح العميل تخفيضاً سعرياً.

وعند تطبيق هذا المعيار يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة ، كما يجب تطبيقه بثبات على العقود التي لها خصائص متشابهة والتي تم إبرامها في ظروف متشابهة، وكذلك يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد منفرد مع عميل ، ويجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على مجموعة من العقود أو التزامات الأداء (التي لها خصائص متشابهة) ، إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على تلك المجموعة من العقود لن تختلف بشكل جوهري عن تطبيق هذا المعيار على كل عقد من تلك العقود أو التزامات الأداء بصورة منفردة، وعند المحاسبة عن مجموعة من العقود فيجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم ومكونات تلك المجموعة.

بعض العقود مع العملاء قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت ، وهناك عقود أخرى قد تتجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده في العقد ، ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطرافه حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ ، ولغرض تطبيق هذا المعيار فإنه لا يوجد عقد إذا كان لأي من أطراف العقد منفرداً حق واجب النفاذ في إنهاء عقد لم يتم البدء في تنفيذه دون تعويض الطرف الآخر (أو الأطراف الأخرى).

٢- تحديد التزامات الأداء

يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ، ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على إنه التزام أداء : سلعة أو خدمة أو حزمة سلع أو خدمات مميزة بذاتها، أو سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ويتم تحويلها إلى العميل بذات النمط، ولا تتضمن إلتزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها لإنجاز العقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعة أو خدمة إلى العميل .

٣- تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة هو مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة ، على سبيل المثال ضريبة القيمة المضافة) ، ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة ، و قد يتضمن المقابل المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما ، وتؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة ، وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار آثار جميع ما يلي: المقابل المتغير، والقيود على تقديرات المقابل المتغير، وجود مكون تمويلي هام في العقد، والمقابل غير النقدي، و

المقابل واجب السداد إلى العميل ، ولغرض تحديد سعر المعاملة تقتض المنشأة بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد القائم وأن العقد لن يتم إلغاؤه أو تعديله.

٤- توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء

تقوم المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء (سلعة أو خدمة مميزة بذاتها) بمبلغ يعكس مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل ، و سعر المعاملة يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل ، (باستثناء ما هو محدد لتوزيع الخصومات ولتوزيع المقابل الذي يتضمن مبالغ متغيرة) ، وسعر البيع المستقل هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها لعميل ، وأفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر القابل للتحديد لسلعة أو خدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين ، وكذلك فإن السعر المنصوص عليه تعاقدياً أو في قائمة الأسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

٥- الاعتراف بالإيراد

يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد عند (أو مع) وفاء المنشأة بالتزامات الأداء بقيمة سعر المعاملة ، وذلك بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها للعميل (أي أصل) ، ويعد الأصل بأنه قد تم تحويله عند حصول (أو مع) العميل على السيطرة على ذلك الأصل ، ولكل التزام أداء يتم تحديده ، فإنه يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت سوف تقي بالتزام الأداء على مدار زمني أو عند نقطة من الزمن، وتعد السلع والخدمات أصولاً، حتى ولو كان ذلك بشكل مؤقت، عند إستلامها واستخدامها (كما هو الحال بالنسبة للعديد من الخدمات) ، وتشير السيطرة على أصل إلى القدرة على توجيه إستخدام الأصل والحصول - على ما يقارب - جميع المنافع المتبقية منه ، وكذلك تتضمن السيطرة القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه إستخدام أصل والحصول على المنافع منه ، وتتمثل المنافع من الأصل في التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات النقدية الداخلة أو الوفورات في التدفقات النقدية الخارجة) ، والتي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بطرق عدة، مثل: إستخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة) ، أو إستخدام الأصل لتعزيز قيم أصول أخرى ، أو إستخدام الأصل لتسوية التزامات أو تخفيض مصروفات ، أو بيع أو مبادلة الأصل ، أو رهن الأصل للحصول على قرض ، أو الاحتفاظ بالأصل ، ويجب على المنشأة عند تقييم ما إذا كان العميل قد حصل على السيطرة على الأصل أن تأخذ في الاعتبار أية إتفاقية لإعادة شراء الأصل .

٤/٣/٦ متطلبات القياس وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)

يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد على مدار زمني بقياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء، وذلك لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني. والهدف عند قياس مدى التقدم هو بيان إنجاز المنشأة نحو تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي وفاء المنشأة بالتزام الأداء) ، ويجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدى التقدم لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني ويجب أن تطبق تلك الطريقة بثبات على إلتزامات الأداء المشابهة وفي الظروف المشابهة ، وفي نهاية كل فترة يتم إعداد تقارير عن مدى تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني.

١/٤/٣/٦ طرق قياس مدى التقدم

عند تحديد الطريقة المناسبة لقياس مدى التقدم يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار طبيعة السلعة أو الخدمة التي تعهدت المنشأة بتحويلها إلى العميل ، ويجب على المنشأة عند تطبيق طريقة ما لقياس مدى التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لن تحول المنشأة السيطرة عليها إلى العميل ، وفي المقابل يجب على المنشأة أن تدرج عند قياس مدى التقدم أي سلع أو خدمات حولت المنشأة السيطرة عليها إلى العميل وفاءً لالتزام أداء ، وكذلك يجب على المنشأة تحديث قياسها لمدى التقدم مع تغير الظروف خلال المدار الزمني ليعكس أي تغيرات في نتيجة التزام الأداء ، ومثل هذه التغيرات في قياس مدى تقدم المنشأة يجب المحاسبة عنها على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥)" السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "

وتتضمن الطرق التي يمكن إستخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالالتزام أداء على مدار زمني مايلي:

١- طرق المخرجات

تعترف طرق المخرجات بالإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات، المحولة للعميل حتى تاريخه، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد ، وتتضمن طرق المخرجات طرقاً مثل حصر الأداء المكتمل حتى تاريخه، وتقييمات النتائج التي تم تحقيقها، والمعلم المحدد الذي تم الوصول إليه، والوقت المنقضي، والوحدات المنتجة أو الوحدات المسلمة ، وعندما تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت ستطبق طريقة المخرجات لقياس مدى تقدمها، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم إختيارها تعبر بصدق عن أداء المنشأة نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء، ولكن عيب طرق المخرجات هي أن المخرجات المستخدمة لقياس مدى التقدم قد لا تكون قابلة للتحديد بشكل مباشر، وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة دون تكلفة لا مبرر لها وبناءً عليه، فقد تكون طريقة المدخلات ضرورية.

٢- طرق المدخلات

تعترف طرق المدخلات بالإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالالتزام الأداء، على سبيل المثال: الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات إستخدام الآلات منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالالتزام الأداء ذلك ، وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها يتم صرفها بانتظام على مدار فترة الأداء فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت ، ولكن أحد جوانب قصور طرق المدخلات هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل ، ولذلك يجب على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات أثار أي مدخلات لا تعكس وفقاً لهدف القياس في هذه الطريقة أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات الى العميل .

ويجب على المنشأة عند تطبيق طريقة ما لقياس مدى التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لن تحول المنشأة السيطرة عليها إلى العميل ، وفي المقابل يجب على المنشأة أن تدرج عند قياس مدى التقدم أي سلع أو خدمات حولت المنشأة السيطرة عليها إلى العميل وفاء بالالتزام أداء ، وكذلك يجب تحديث قياسها لمدى التقدم مع تغير الظروف خلال المدار الزمني ليعكس أي تغييرات في نتيجة التزام الأداء ، ومثل هذه التغييرات في قياس مدى تقدم المنشأة يجب المحاسبة عنها على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٢/٤/٣/٦ القياسات المعقولة لمدى التقدم

يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد مقابل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني فقط إذا كان بإمكان المنشأة قياس مدى تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء بشكل معقول ، ولن تكون المنشأة - بشكل معقول - قادرة على قياس مدى تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء إذا ما كانت تفحصها معلومات يمكن الاعتماد عليها لازمة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس مدى التقدم ، ففي بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل الأولى من العقد) قد تكون المنشأة غير قادرة- بشكل معقول - على قياس مدى وفائها بالالتزام الأداء ولكن تتوقع المنشأة إسترداد التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالالتزام الأداء، في تلك الظروف يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد في حدود التكاليف التي تم تكبدها فقط إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه - بشكل معقول - قياس مدى وفائها بالالتزام الأداء ، ويجب على المنشأة أن تعترف بما تم تخصيصه من سعر المعاملة (الذي يستنتج تقديرًا للمقابل المتغير المقيدة) للالتزام أداء كإيراد عند (أو على مدار) الوفاء بالالتزام أداء .

٥/٣/٦ متطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم(٤٨)

إن الهدف من متطلبات الإفصاح هو: أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء ، ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي : عقودها مع العملاء ، حيث يجب على المنشأة أن تُفصح عن الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء، بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى ، وأن تصنف ذلك الإيراد إلى فئات تصف كيف تتأثر طبيعة، ومبلغ، و توقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية ، بالإضافة الي أي خسائر إضمحلال معترف بها، وأرصدة العقد ، وأي

أصول تم الاعتراف بها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل والتزامات الأداء، وسعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية، والأحكام الشخصية الهامة، والتغييرات في تلك الأحكام المستخدمة في تطبيق هذا المعيار على تلك العقود.

ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح وما هو مقدار التركيز على كل متطلب من المتطلبات المختلفة، وكذلك يجب أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة من خلال إما تضمين كمية تفاصيل كبيرة غير هامة أو تجميع بنود لها - جوهرياً - خصائص مختلفة.

٦/٣/٦ أهم الاختلافات الجوهرية بين المعايير المحاسبية المصرية السابقة للاعتراف بالإيراد والمعيار الجديد رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"

| أوجه المقارنة | الممارسات السابقة للاعتراف بالإيراد معيار رقم (٨) ومعيار رقم (١١) | المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) |
|---------------|--|---|
| هدف المعيار | شرح المعالجات المحاسبية للإيرادات من خلال معايير وتفسيرات متعددة لأنواع محددة من المعاملات والأحداث | وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل. |
| نطاق المعيار | تطبق المعايير عند المحاسبة عن الإيراد الناتج من المعاملات والأحداث التالية فقط: • بيع سلع . • تقديم خدمات . • استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنها عائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح. • عقود الإنشاء | يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء (فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل) باستثناء ما يلي: (أ) عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير". (ب) عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين". (ج) الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في الشركات الشقيقة". (د) المبادلات غير النقدية بين منشآت في ذات مجال نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين، فعلى سبيل المثال، هذا المعيار لا ينطبق على عقد بين شركتين نפט تتفقان على تبادل نפט للوفاء بطلب عملائهما في أماكن مختلفة ومحددة في الوقت المناسب. |
| تعريف الإيراد | يعرف الدخل بأنه: الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلة أو الزيادة في قيم الأصول، أو النقص في الالتزامات التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء في الملكية، وتُجَب عبارة الدخل كل من الإيرادات والأرباح. و الإيراد هو: الدخل الذي ينشأ في نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية، ويشار إليه بمسميات عديدة منها المبيعات والأتعاب والعوائد وتوزيعات الأرباح والإتاوات. | الدخل: يمثل الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات نقدية داخلية أو تحسينات للأصول أو إنخفاض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية. والإيراد هو: الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. |

| | | |
|--|--|---------------------------------|
| <p>إن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بصورة تعكس إنتقال السلع أو أداء الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات، ويجب على المنشأة أن تعترف بإيراد عند (أو مع) وفاء المنشأة بالتزامات الأداء وذلك بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها للعميل (أي أصل)، وبعد الأصل بأنه قد تم تحويله عند حصول (أو مع) العميل على السيطرة على ذلك الأصل والمقصود بنقل السيطرة على الأصل، هو القدرة على توجيه أو إستخدام المنافع المتبقية من الأصل بشكل جوهري، ومنافع الأصل هي التدفقات النقدية (الداخلية أو الوفرات في التدفقات النقدية الخارجة)، التي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو غير مباشر.</p> <p>و عند الاعتراف بالإيراد يجب على المنشأة التفرقة في بداية العقد بين حالتين هما:</p> <ul style="list-style-type: none"> • الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة. • الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة. <p>وقد حدد المعيار خطوات الاعتراف بالإيراد وهي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تحديد العقد بين المنشأة والعميل. • تحديد التزامات الأداء المنفصلة التي يحتوى عليها العقد. • تحديد سعر المعاملة. • توزيع سعر المعاملة على إلتزامات الأداء المنفصلة. • الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء بقيمة سعر المعاملة. | <p>يتم الاعتراف بالإيراد عند إكمال العملية الإيرادية، أي عندما يكون الإيراد قد تحقق أو قابل للتحقق وتم إكتسابه، أي أن هناك توقعاً كافياً بأن هناك منافع إقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمنشأة، حيث تختلف شروط تحقق الإيراد باختلاف المصادر مثل: بيع السلع أو تقديم الخدمة أو إستخدام الغير لأصول المنشأة أو عقود الإنشاء، ويتم الاعتراف بالإيراد عند الإنتهاء من كافة الترتيبات التعاقدية والاتفاقيات المتعلقة بنقل المنافع والخدمات المرتبطة بالسلع والخدمات (ملكية الأصل) وكذلك نقل المخاطر للعميل.</p> <p>شروط الاعتراف بالإيراد الناتج من بيع السلع:</p> <ul style="list-style-type: none"> • قيام المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية المشتري. • عدم إحتفاظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية، أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة. • أن يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الإقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة. • يمكن قياس الإيراد بشكل دقيق. • إمكانية تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المنشأة فيما يخص المعاملات بشكل دقيق. <p>شروط الاعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم خدمات:</p> <ul style="list-style-type: none"> • يمكن قياس قيمة الإيراد بدقة. • من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملات للمنشأة. • إمكانية القياس الدقيق للتكاليف التي تحملتها المنشأة وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها. <p>شروط الاعتراف بالإيراد الناتج من استخدام الغير لأصول المنشأة:</p> <ul style="list-style-type: none"> • يمكن قياس قيمة الإيراد بدقة. • من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملات للمنشأة. <p>شروط الاعتراف بالإيراد الناتج من عقود الإنشاءات:</p> <ul style="list-style-type: none"> • إمكانية قياس إيرادات العقد بطريقة موضوعية، إذا كان هناك تأكيد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول للمقاول. • إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد، وكذلك نسبة إتمامه في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، بدرجة كافية من الموضوعية، بحيث يمكن إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية للعقد والتكاليف المحددة مسبقاً. | <p>الاعتراف بالإيراد</p> |
| <p>يقاس الإيراد بقيمة سعر المعاملة والذي يمثل مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها إلى عميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (مثل ضريبة القيمة</p> | <p>يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة، مع الأخذ في الاعتبار قيمة أي خصم تجارى أو خصم كمية تمنحه المنشأة، وعادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج من أي معاملة</p> | <p>قياس الإيراد</p> |

| | | |
|---|--|--------------------------|
| | بموجب إتفاق مشترك بين المنشأة والمشتري أو مستخدم الأصل. | |
| تفصح المنشأة عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي : | <p>يتم الإفصاح عن إيرادات العقد وفقاً للمعيار رقم (٨) عقود الإنشاء كمايلي:</p> <p>(أ) قيمة إيرادات العقود التي تم إدراجها كإيرادات عن الفترة .</p> <p>و(ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيرادات العقود التي تم إدراجها كإيرادات عن الفترة .</p> <p>و(ج) الطرق المستخدمة في تحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ .</p> <p>و(د) السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيرادات</p> <p>وفقاً للمعيار رقم (١١) "الإيراد" فإنه يجب أن تفصح المنشأة عن الآتي :</p> <p>(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيرادات بما يتضمن الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعمليات التي تشمل تأدية خدمات .</p> <p>(ب) توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن الإيراد الناتج مما يلي : بيع سلع ، تأدية خدمات ، العوائد، الإتاوات، توزيع الأرباح .</p> <p>(ج) قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات والمدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعات الإيراد الهامة.</p> | الإفصاح عن الإيراد |
| <p>في معيار رقم (٤٨) لقياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء على مدار زمني هناك طريقتين هما:</p> <p>طرق المخرجات: تعترف طرق المخرجات بالإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعميل حتى تاريخه، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد .</p> <p>طرق المدخلات: تعترف طرق المدخلات بالإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام الأداء، (على سبيل المثال، الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات استخدام الآلات) منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام ذلك الأداء.</p> | <p>في معيار رقم (٨) "عقود الإنشاء" يتم قياس مدى تقدم العمل في المشروع وفقاً لما تم إنجازه أي بنسبة الإتمام.</p> | طرق قياس التقدم في العقد |

الجدول من إعداد الباحثة

٤/٦ أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة المعلومات المحاسبية

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية "بأنها تلك الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات ، حتى تجعل القيمة الإعلامية لها كبيرة من وجهة نظر مستخدميها ، وإستخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية" (FASB,1980)⁽²⁸⁾ ، كما أن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة ، وتتحقق جودة المعلومات المحاسبية بمدى قدرتها على تحقيق أقصى منفعة لمستخدميها ، وذلك من خلال توافر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، والتي حددها الإطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولاشك في أن توافر تلك الخصائص التي تعرضها القوائم المالية يساعد على تحسين جودة تلك

المعلومات المحاسبية ، ومن ثم جودة تلك القوائم المالية ، ومعظم الدراسات التجريبية التي تهدف الى تقييم جودة المعلومات ، تستعمل المقاييس الكمية والتي تركز على الخصائص المحددة لمعلومات القوائم المالية .

كما اهتمت معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ بوضع خصائص يمكن من خلالها الاستدلال على جودة المعلومات المحاسبية مثل الملاءمة ، والمصادقية ، والقابلية للمقارنة ، والقابلية للفهم ، والأهمية النسبية والحياد ، ويهدف المعيار الجديد إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال إلزام المنشآت بوضع المبادئ التي يجب تطبيقها لتقديم معلومات عن طبيعة ، ومبلغ ، وتوقيت وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد ، وكذلك بالتدفقات الناشئة من عقد مع عميل، وقد تطرق المعيار الجديد الى العديد من القضايا بهدف تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ويعد البيان الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) رقم (2) عام ١٩٨٠ بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، الدراسة الأكثر شمولية وأهمية ، فقد أوضح (FASB,1980) (29) أنه حتى تستطيع المعلومات المحاسبية أن تحقق الاهداف التي تسعى لتحقيقها ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية وتنقسم الى قسمين:

١/٤/٦ الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

وهي تلك الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة ومنفعة لمستخدميها وتتمثل في:

١/١/٤/٦ خاصية الملاءمة :

يقصد بالملاءمة أن تكون المعلومات ملائمة لاحتياجات متخذي القرار ، لمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية للتنبؤ بالمستقبل ، بمعنى أن تكون للمعلومات قيمة تنبؤية وقيمة إسترجاعية (تغذية عكسية) ، فالمعلومات المعروضة عن قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن إستخدامها للتنبؤ بإيرادات الفترة المقبلة ، وكذلك يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة ، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في تصحيح أو تحسين طريقة التنبؤ التي إستخدمت في الفترات السابقة، ويرتبط مفهوم الملاءمة بشكل وثيق بطبيعة المعلومات وبأهميتها النسبية ، فالمعلومات الهامة هي التي يكون حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم ، وفي بعض الأحيان تكون طبيعة المعلومات فقط كافية لتحديد مدى ملاءمتها وأهميتها النسبية لدى مستخدميها.

وتعد تلك الخاصية من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية ، وقد عرفها (FASB,1980) (30) : "بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرارات عن طريق مساعدة مستخدميها على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية ، أو تعزيز التنبؤات السابقة أو تصحيحها" ، ولكي تكون المعلومات ملائمة لا بد من توافر مجموعة **خصائص فرعية** تتمثل في:

أ- **القدرة التنبؤية**: تعرف بأنها خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية ، أو أحداث لاحقة وتقليل درجة المخاطرة في ظل ظروف المنافسة وحالات عدم التأكد.

ب- **التغذية العكسية**: تتميز المعلومات المحاسبية بهذه الخاصية ، إذا أمكن لمتخذ القرار بمساعدة تلك المعلومات أن يتحقق من صحة التوقعات السابقة، عن طريق إجراء المقارنات بين الفعلي والمخطط ، ومن ثم تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات ومعالجة الانحرافات إن وجدت لاتخاذ القرارات الصحيحة .

ج- **التوقيت المناسب**: تعتبر تلك الخاصية من العناصر الأساسية لنجاح متخذي القرار في إتخاذ القرارات السليمة ، فلا قيمة للمعلومات إذا لم تصل إلى مستخدميها في الوقت المناسب حتى لاتفقد قدرتها في التأثير على قراراتهم.

١/١/١/٤/٦ أثر تطبيق معيار (٤٨) على تحسين خاصية الملاءمة

أ) تضمن المعيار (٤٨) مجموعة من المبادئ التي تتيح للمنشآت مجال أوسع لإفصاحات أكثر شفافية عن الإيرادات من العقود مع العملاء ، مما ينعكس على قرار المستثمر المهتم بتلك المعلومات ، حيث أن ملاءمة المعلومات المحاسبية تعد جزءاً أساسياً في وضع هيكل الأسعار للأوراق المالية وكذلك فإنها تلعب دوراً هاماً في تخصيص الموارد المحدودة بين مشروعات الاستثمار المختلفة ، مما يساعد على تنشيط سوق الأوراق المالية .

(ب) يوفر المعيار الجديد إرشادات كافية للتعامل مع ظروف عدم التأكد في المعاملات مثل السماح بتقدير المقابل المتغير في سعر الصفقة أو معالجة القيمة الزمنية للنقود عند وجود عنصر تمويلي هام في سعر الصفقة ، وبالتالي توفير معلومات وقتية لها قيمة تنبؤية عالية تساعد مستخدميها على تقييم الأحداث الماضية والحالية للتنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة ، وتوفير فهم أفضل لكيفية ارتباط الإيراد بعناصر القوائم المالية الأخرى مثل التدفقات النقدية (مكط، ٢٠١٩) (٣١).

(ج) يضع المعيار الجديد إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد ، لتوفير معلومات ملائمة وفي التوقيت المناسب لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال تحسين متطلبات الإفصاح، مما يساهم في فهم أفضل لطبيعة ومبلغ وتوقيت وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية المستقبلية ، وذلك بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة .

(د) يتسم الاعتراف والقياس لإصول والتزامات العقود في المعيار الجديد بأنها أكثر ملاءمة ، حيث يتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق المنشأة في مقابل تحويل البضائع أو الخدمات مشروطاً على شيء آخر بخلاف مرور فترة زمنية معينة كالأداء المستقبلي للمنشأة ، كما يتم الاعتراف بالتزام العقد عند إستلام المنشأة مبلغ المقابل من العميل أو عندما يكون هذا المقابل مستحقاً .

٢/١/٤/٦ خاصية الموثوقية (المصدقية)

عرف (FASB,1980)⁽³²⁾ الموثوقية بأنها " عرض المعلومات بشكل عادل وقابل للتحقق ومحايد ، وبأنها خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة ، وإنها تمثل بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى" ، ويقصد بها أنه يمكن الاعتماد على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، وتتوافر هذه الخاصية عندما تتصف المعلومات بالخصائص الفرعية الآتية:

(أ) خالية من الأخطاء أو الحذف: وذلك عند وصف وبيان الأحداث الاقتصادية ، ومعالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

(ب) محايدة (غير متحيزة): وذلك عند إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة فئة أو أطراف معينة من المستخدمين على حساب بقية الأطراف الأخرى .

(ج) قابلة للتحقق : إي ناتجة عن قياس موضوعي ، بحيث يتم التوصل إلى نفس النتائج إذا قام أشخاص مؤهلين مستقلين باستخدام نفس أسلوب وطريقة القياس .

(د) التعبير الصادق :أي تعبر بصدق عن المقصود أن تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه.

(هـ) أن تكون كاملة :بحيث تعبر عن كافة المعلومات الضرورية ، حتى يتمكن المستخدمين من فهم الأحداث التي يتم التعبير عنها ، وسواء كانت تلك المعلومات وصفية أو توضيحية .

١/٢/١/٤/٦ أثر تطبيق معيار (٤٨) على تحسين خاصية الموثوقية

(أ) التعبير الصادق عن أصول العقد ، حيث أوجب المعيار (٤٨) أن تتم المحاسبة عن قيمة الأصل الناشئ عن العقد، وعرضه والإفصاح عنه وفقاً لنفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وكذلك تقوم المنشأة بالاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من العميل إذا كان لها حق حال في تحصيله حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يُرد في المستقبل ، ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المبلغ المستحق التحصيل من العميل وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وعند الاعتراف الأولي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مع العميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ المستحق وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ومبلغ الإيراد المعترف به يجب عرضه على إنه مصروف (على سبيل المثال على إنه خسارة إضمحلال) .

(ب) تحقيق الموثوقية في المعلومات حيث إستخدم المعيار سعر المعاملة - بدلاً من القيمة العادلة كما في المعيار السابق رقم (١١) الإيراد - في قياس الإيراد المتوقع الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات الى العميل ، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة، بينما أكد المعيار على ضرورة قياس مقابل الأداء غير النقدي على أساس القيمة العادلة ، وهذا من شأنه تعزيز جودة القوائم المالية وإعطاء مؤشرات إيجابية للمستثمرين عن الأداء المالي من خلال عرض قوائم مالية ذات معلومات أكثر ملائمة وموثوق فيها لاتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة لتعظيم قيمة المنشأة (عيد، ٢٠١٨) (٣٣) .

(ج) إن نجاح المعيار في تحقيق الاتساق بين تعريف الإيراد وشروط الاعتراف وتعريف الأصل ، وذلك لمنع تسجيل قيم معينة في القوائم المالية لاتعبر بصدق عن حقيقة المعاملات الاقتصادية التي حدثت بالفعل ، وكذلك يوفر المعيار معلومات عن الإيراد قد تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز ، نظراً للتغلب على مشكلة تعدد وتعدد الإرشادات في المعايير السابقة والتي كانت تؤدي للتلاعب و حدوث الأخطاء الجوهرية في الاعتراف بالإيراد(Altaji,2019)⁽³⁴⁾.

(د) زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية ، من خلال توفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد للتغلب على الانتقادات ونقاط الضعف وعدم التناسق الموجودة في المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد ، وذلك وفقاً لإطار موحد بخطوات واضحة ومحددة وثابتة للاعتراف بالإيراد، مما يدعم الثقة في أسس الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيراد من خلال التغلب على الانتقادات الموجودة في معايير الاعتراف بالإيراد السابقة.

(هـ) تحقق الموضوعية للمعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية ، لأن المعيار الجديد يعتمد على مدخل الأصول والالتزامات للاعتراف بالإيراد ، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عند حدوث التغير في الأصول والالتزامات التي تنشأ من العقد مع العميل ، فالمحاسبة عن المعاملات المتماثلة تتم بصورة متشابهة بما يحقق الموضوعية ، وذلك من خلال توحيد المعالجة المحاسبية للمعاملات المتشابهة وإزالة التضارب والذي كانت تعاني منه المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد(عوض، ٢٠١٦)^(٣٥).

(و) تحقيق الاتساق، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عند نقل السيطرة على السلع والخدمات من المنشأة للعميل وليس نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بها - كما كان في المعايير السابقة - مما يحقق إتساق مع تعريف الأصل، حيث أن هذا النقل قد يستخدم كمؤشر من مؤشرات نقل السيطرة للعميل.

(ز) إن الاعتماد على نموذج واحد للاعتراف بالإيراد والحد من التفسيرات المتعددة لكل حالة على حده مع توفير إرشادات كافية لمعالجة جميع قضايا الاعتراف بالإيراد ، ويمكن كافة الأطراف المستقلة كمراقبي الحسابات من الوصول لاتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية للاعتراف بالإيراد، كما في حالة قيام المنشأة بتقدير المقابل المتغير، فهناك طريقتين يمكن الاعتماد على إحدهما والتي تتوقع المنشأة بأنها تتنبأ بشكل أفضل لمبلغ المقابل الذي يحق لها الحصول عليه ، وطبقاً للمعيار الجديد فإنه ينبغي أن تطبق المنشأة طريقة واحدة باستمرار طوال مدة العقد وذلك عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ المقابل المتغير والتي يحق للمنشأة الحصول عليه (Khamis, 2016)⁽³⁶⁾.

٢/٤/٦ الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

قد أوصت هيئة معايير المحاسبة المالية بضرورة توافر مجموعة من الخصائص الثانوية في المعلومات المالية الى جانب الخصائص النوعية الأساسية والتي تتمثل في:

١/٢/٤/٦ خاصية قابلية المقارنة

تعد من الخصائص النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه الشبه والاختلاف بين البنود، ولا ترتبط القابلية للمقارنة ببند واحد فقط بل تتطلب بندين اثنين على الأقل ، حيث تعني المعلومات التي تم قياسها والإبلاغ عنها بطريقة مماثلة لمختلف الشركات لفترات زمنية مختلفة ، وأيضاً يقصد بها إمكانية مقارنة المعلومات عبر الفترات المالية المختلفة لنفس المنشأة من أجل تتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى أو مقارنتها مع معلومات المنشآت الأخرى ، ولتحقيق تلك الخاصية ينبغي الثبات في استخدام نفس الطرق والسياسات المحاسبية من فترة لأخرى، ولكن ذلك لا يمنع من تغييرها إذا كان هناك مبرر للتغيير وكان ذلك أفضل وأكثر نفعاً للمستخدمين مع ضرورة الإفصاح عن ذلك وتأثيراته المتركمة على الفترات السابقة (FASB,1980)⁽³⁷⁾.

١/١/٢/٤/٦ أثر تطبيق معيار (٤٨) على تحسين خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية

(أ) يرى البعض إنها خاصية متداخلة مع خاصيتي الملاءمة والموثوقية ، وترتبط بمدى توافر الاتساق عند تطبيق المعيار الجديد للإيراد فيما بين الشركات المختلفة ، نتيجة تطبيق مبادئ الاعتراف بالإيراد بشكل ثابت ، بهدف إمكانية إجراء المقارنات عبر الفترات المالية المختلفة، نظراً لإستخدام نفس المبادئ والمعالجات المحاسبية لنفس الحدث من فترة لأخرى مما يحقق خاصية الثبات ، حيث أن زيادة قابلية المعلومات المالية للمقارنة تحسن من قدرتها التفسيرية

كمؤشر لأداء المنشأة ، وبالتالي تخفيض التكاليف ، وتحسين الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات وزيادة جودة التقارير المالية بما يدعم كفاءة أسواق المال(عيد،٢٠١٨،٣٨).

(ب) إن اعتماد المعيار الجديد على نموذج واحد شامل للاعتراف بالإيراد يطبق على كافة الوحدات والصناعات ، يضمن معالجة العمليات والأحداث المتماثلة بطريقة متنسقة عبر الزمن ومن قبل كافة الوحدات الاقتصادية ، وتحسين امكانية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد عبر الوحدات والصناعات وأسواق رأس المال(عيد،٢٠١٨،٣٩).

٢/٢/٤/٦ خاصية القابلية للفهم

يقصد بها "أن تكون المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية سهلة الفهم للمستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية ، ولا يعني ذلك إستبعاد المعلومات المهمة والملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية اعتماداً على إنه من الصعب فهمها (نظر لأنها معقدة) من قبل المستخدمين العاديين"(FASB,1980)⁽⁴⁰⁾.

١/٢/٢/٤/٦ أثر تطبيق معيار (٤٨) على تحسين خاصية قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية

(أ) إن زيادة مستوى الإفصاح عن الإيراد في القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية حول الإيراد من العقود مع العملاء ، وكذلك تصنيف الإيراد إلى فئات مناسبة ، وتحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء، وسعر المعاملة والمبالغ المخصصة للتزامات الأداء ، وكذلك الوسائل العملية مثل وجود مكون تمويلي هام أو التكاليف الإضافية للحصول على عقد، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم أفضل عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بإيرادات للمنشأة، والتدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات.

(ب) تبسيط عملية إعداد القوائم المالية من خلال الحد من المتطلبات والإرشادات التي يجب الرجوع إليها عند معالجة قضايا الاعتراف بالإيراد ، لتخفيض أخطاء الاعتراف والقياس لدرجة كبيرة ، مما يؤدي إلى سهولة فهمها بصورة أفضل.

(ج) القضاء على عدم التناسق والتضارب والضعف في متطلبات الاعتراف بالإيراد والتي كانت موجودة في المعايير السابقة ، فعلى سبيل المثال كان بإمكان المنشآت الاعتراف بالإيراد بطرق مختلفة اعتماداً على أي معيار تقوم بتطبيقه نتيجة أن المعايير السابقة كانت لا تفرق بوضوح بين السلع والخدمات ، وبالتالي صعوبة تحديد ما إذا كانت بعض العمليات سوف تعالج وفقاً للمعيار رقم (١١) "الإيراد" أم المعيار رقم (٨) "عقود الإنشاء" ، ولكن في ظل وجود المعيار الجديد فقد تم وضع خطوات محددة ثابتة وأكثر عمومية للاعتراف بالإيراد تقضي على هذا التضارب.

٥/٦ الدراسة الميدانية

١/٥/٦ الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى قياس وإختبار فروض البحث ، من خلال إعداد قائمة إستقصاء مكونة من مجموعة عبارات توجه إلى عينة من مجتمع الدراسة من المهتمين بالقوائم المالية لإستطلاع آراء عينة الدراسة وتقييمها للأثر المتوقع لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة المعلومات المحاسبية ، وذلك من خلال دراسة تأثير تطبيق المعيار الجديد على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الناتجة من تطبيقه ، وكذلك على قابليتها للمقارنة ، وقابليتها للفهم من قبل مستخدمي القوائم المالية.

٢/٥/٦ تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة

١/٢/٥/٦ مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فيما يلي:

- (١) المحاسبين في الشركات
- (٢) المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات
- (٣) أعضاء هيئة التدريس

٢/٢/٥/٦ عينة الدراسة:

قامت الباحثة بأخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة و تم توزيع ٢٠٠ إستمارة إستقصاء وقد تم إسترجاع عدد ١٧١ إستمارة إستبعد منهم ٢١ إستمارة ، وذلك بسبب عدم إجابة بعض المستقصى منهم على بعض الفقرات ، وبذلك بلغ عدد المفردات ١٥٠ مفردة ، ولقد تم وصف عينة الدراسة بناءً على عدد من الخصائص الديمجرافية (النوع – المؤهل العلمي

– طبيعة العمل – مدة الخبرة في مجال العمل) ، وقد تم إستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة ، وفيما يلي عرض تفصيلي لها:

جدول (١) توزيع عينة الدراسة حسب النوع

| النسبة % | التكرار | المؤهل |
|----------|---------|---------|
| 68.0 | 102 | ذكور |
| 32.0 | 48 | اناث |
| 100 | 150 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثة

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب النوع، حيث أن عينة الدراسة البالغ عددها (150) مفردة تم توزيعها بنسبة 68% للذكور، ونسبة 32% للإناث.

جدول (٢) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

| النسبة % | التكرار | المؤهل |
|----------|---------|-------------------|
| 62.0 | 93 | بكالوريوس |
| 26.0 | 39 | دبلوم دراسات عليا |
| 10.7 | 16 | ماجستير |
| 1.3 | 2 | دكتوراه |
| 100 | 150 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثة

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث أن عينة الدراسة البالغ عددها (150) مفردة تم توزيعها بنسبة 62.0% للبكالوريوس، ونسبة 26.0% لدبلوم دراسات عليا، ونسبة 10.7% للماجستير ونسبة 1.3% للدكتوراه.

جدول (٣) توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

| النسبة % | التكرار | الفئة |
|----------|---------|--------------------|
| 35.3 | 53 | محاسب |
| 16.0 | 24 | مراجع داخلي |
| 41.3 | 62 | مراقب حسابات خارجي |
| 6.6 | 10 | عضو هيئة تدريس |
| 100 | 150 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثة

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل، حيث أن عينة الدراسة البالغ عددها (150) مفردة تم توزيعها بنسبة 35.3% للمحاسبين، ونسبة 16.0% للمراجعين الداخليين، ونسبة 41.3% لمراقبي الحسابات، ونسبة 6.6% لأعضاء هيئة التدريس.

جدول (٤) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الحصول على شهادة مهنية

| النسبة % | التكرار | الفئة |
|----------|---------|---------|
| 50.7 | 76 | نعم |
| 49.3 | 74 | لا |
| 100 | 150 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثة

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب الحصول على شهادة مهنية، حيث أن عينة الدراسة البالغ عددها (150) مفردة تم توزيعها بنسبة 50.7% حاصلين على شهادة مهنية، ونسبة 49.3% لم يحصلوا على شهادة مهنية.

جدول (٥) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

| النسبة % | التكرار | الفئة |
|----------|---------|-----------------|
| 50.0 | 75 | أقل من 10 سنوات |
| 36.7 | 55 | من 10-20 سنة |
| 13.3 | 20 | من 20 سنة فأكثر |
| 100 | 150 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثة

يوضح الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، حيث أن عينة الدراسة البالغ عددها (150) مفردة تم توزيعها بنسبة 50.0% لفئة أقل من 10 سنوات، ونسبة 36.7% لفئة من 10-20 سنة، ونسبة 13.3% لفئة من 20 سنة فأكثر.

٣/٥/٧ تصميم أداة الدراسة

في ضوء أهداف ، وفروض الدراسة السابق الإشارة إليها ، فقد اعتمدت الباحثة على قائمة الاستقصاء في جمع البيانات الأولية من مفردات العينة لإعداد الدراسة الميدانية ، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء ثلاثة أقسام كما يلي:-
القسم الأول : مقدمة تعريفية عن موضع البحث .

القسم الثاني : يتعلق بالبيانات الشخصية للمستقصى منهم مثل (النوع – المؤهل العلمي- طبيعة العمل – مدة الخبرة).

القسم الثالث: يتعلق بالبيانات الخاصة بمشكلة الدراسة وتحتوي على أربع فقرات تمثل الفروض الأساسية، وهي مايلي:-

- الفقرة الأولى : تشمل مجموعة من العبارات تقيس أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية.
- الفقرة الثانية : تشمل مجموعة من العبارات تقيس أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.
- الفقرة الثالثة : تشمل مجموعة من العبارات تقيس أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية.
- الفقرة الرابعة : تشمل مجموعة من العبارات تقيس أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم.

ولقد تم تصميم قائمة الاستقصاء وفق مقياس ليكرت التدرجي Likert Scaling Method المكون من خمس نقاط تتراوح بين (1) غير موافق أبداً، حتى (5) موافق تماماً ، لقياس إجابات أفراد العينة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء، وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية حتى يتم تحديد الأوزان .

٤/٥/٧ أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة

اعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على الأساليب الإحصائية التالية:

- **إختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha** لحساب معاملي الثبات والصدق: لقياس ثبات وصدق محتوى إستبيان الدراسة فقد تم حساب معامل الثبات (معامل الاعتمادية) **Alpha** ، حيث يوضح مدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل ، حيث أن معامل الفا يقع بين (0، 1) وان قيمة الفا تكون مقبولة بين (0.7 و 0.8).
- **عدد التكرارات والنسبة المئوية**: لمعرفة خصائص عينة الدراسة.
- **المتوسط المرجح والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية** : لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة لكل جزء من أجزاء قائمة الاستقصاء .
- **إختبار (ت) للمجموعة الواحدة T- One-Sample Test** : لمعرفة مدى تحقق فروض الدراسة.
- **إختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA**: لمعرفة الاختلاف بين آراء عينة الدراسة طبقاً للوظيفة، والتخصص العلمي ، ومكان العمل ، وسنوات الخبرة.

ولقد تم مراجعة إستمارات الاستقصاء للتأكد من إكتمالها وصلاحيتها لإدخال البيانات وإجراء التحليل الإحصائي، وترميز المتغيرات والبيانات ، ثم تفريغها بالحاسب الآلي وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences .

لقد قامت الباحثة بتحديد درجة الثبات والمصدقية للدراسة باستخدام معامل الفا كرونباخ، ويتضح من جدول رقم (٦) والذي يتضمن الفروض الأساسية للدراسة ، أن درجة الثبات بلغت 0.942 وهي درجة مرتفعة، وانعكس ذلك على درجة المصدقية التي بلغت 0.971 وهي درجة ممتازة حيث إنهما يقتربا من الواحد الصحيح ، وهذا يعني أن قائمة الاستقصاء تنسم بالصدق والثبات، وتعتبر صالحة لجمع البيانات ، و أن هناك إتساق داخلي بين العبارات المستخدمة في الدراسة بدرجة قوية ، بما يحقق دقة البيانات الأولية المطلوبة، والجدول التالي يوضح قيم معاملات الثبات والصدق لكل مجموعة عبارات في كل فقرة وذلك وفقاً لفروض الدراسة :-

جدول رقم (٦) يوضح معامل الثبات والمصدقية

| معامل الصدق* | معامل الثبات (الفا) | الفقرات |
|--------------|---------------------|--|
| 0.913 | 0.834 | أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية. |
| 0.853 | 0.727 | أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية. |
| 0.956 | 0.913 | أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية. |
| 0.962 | 0.925 | أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم. |
| 0.971 | 0.942 | الإجمالي |

*تم حساب معامل الصدق عن طريق الجذر التربيعي لقيم معامل الثبات .

وبالتالي يمكن القول أن معاملات الصدق والثبات ذات دلالة قوية لتحقيق أهداف البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على المجتمع ككل .

٥/٥/٧ نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض

الفرض الأول: لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية.

للتحقق من صحة هذا الفرض قامت الباحثة بحساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية، واختبار (ت) للمجموعة الواحدة one sample test ، ويتضح ذلك في جدول رقم (٧) التالي :-

جدول رقم (٧) يوضح مدى موافقة عينة الدراسة على البنود الدالة عن تأثير تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية (ن=150)

| العبارات | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الأهمية النسبية |
|---|----------------|-------------------|----------------|-----------------|
| يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد يمكن الاعتماد عليها، وتكون ملائمة للتطبيق في الواقع العملي للبيئة المصرية. | 4.17 | 0.96 | 23.02 | 83.40 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) معلومات محاسبية لها قدرة تنبؤية عالية للأحداث المستقبلية تساعد في اتخاذ القرارات. | 4.04 | 0.66 | 16.34 | 80.80 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) معلومات محاسبية ملائمة في عملية التقييم (التغذية العكسية) لترشيد اتخاذ القرارات. | 3.94 | 0.67 | 17.01 | 78.80 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) معلومات محاسبية لمستخدمي القوائم المالية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات. | 4.13 | 0.74 | 17.92 | 82.60 |
| يساعد معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) في وضع إطار محاسبي قابل للفهم والتطبيق لمعالجة نقاط الضعف وسوء الفهم والتضارب وعدم الاتساق في الأمور المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في ظل تطبيق المعايير المحاسبية المصرية السابقة رقم (١١) ورقم (٨). | 4.21 | 0.77 | 18.29 | 84.20 |

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء طبقاً لآراء عينة البحث

يتضح من بيانات الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة إتخذت إتجاهاً للموافقة ، حيث تراوحت قيم المتوسط بين (3.94 و 4.21) ، وأهمية نسبية تراوحت بين (78.80 % و 84.20%) ، مع معامل إختلاف تراوحت نسبته بين (16.34%، و 23.02%) والتي تقابل نسبة إتفاق تراوحت بين (76.98%، و 83.66%)، حيث ترى الأغلبية من عينة

الدراسة أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) يوفر إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد يمكن الاعتماد عليها، وتكون ملائمة للتطبيق في الواقع العملي للبيئة المصرية، ويوفر معلومات محاسبية لها قدرة تنبؤية عالية للأحداث المستقبلية تساعد في اتخاذ القرارات، كما يوفر معلومات محاسبية ملائمة في عملية التقييم (التغذية العكسية) لترشيد اتخاذ القرارات ، وكذلك توفير معلومات محاسبية لمستخدمي القوائم المالية في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات ، وترى الاغلبية أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) يساعد في وضع إطار محاسبي قابل للفهم والتطبيق لمعالجة نقاط الضعف وسوء الفهم والتضارب وعدم الاتساق في الأمور المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في ظل تطبيق المعايير المحاسبية المصرية السابقة رقم (١١) ورقم (٨).

جدول رقم (٨) يوضح مدى الموافقة على وجود تأثير لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية

| المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | الاتجاه | قيمة ت | مستوى الدالة | فترة الثقة | |
|-------------------|----------------------|-----------------|----------|--------|-----------------|-------------|-------------|
| | | | | | | الحد الأدنى | الحد الأعلى |
| 4.10 | 0.59 | 82.0 | الموافقة | 85.69 | 0.00 | 4.00 | 4.19 |

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء طبقاً لآراء عينة البحث

يتضح من بيانات الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة إيجابية ، حيث أن الوزن النسبي 82.0% يقع في مدى الموافقة على وجود تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية، حيث أن قيمة "ت" دالة عند مستوى دلالة أقل من 0.01 وأن حدود الثقة تقع بين 4.00 و 4.19.

القرار هو : عدم قبول فرض الدراسة القائل "لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية" ، وقبول الفرض البديل القائل " يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية".

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية خاصة موثوقية المعلومات المحاسبية.

للتحقق من صحة هذا الفرض قامت الباحثة بحساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية، واختبارت للمجموعة الواحدة one sample test ، كما يتضح ذلك في الجدول التالي:-

جدول رقم (٩) يوضح مدى موافقة عينة الدراسة على البنود الدالة على تأثير تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية (ن=150)

| العبارة | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الأهمية النسبية |
|---|-------------------|----------------------|-------------------|--------------------|
| يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) إطار شامل لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد ، مما يحد من الحاجة الى الارشادات التفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد ومن ثم يقل التحيز في المعلومات المحاسبية وتكون أكثر موضوعية ، مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها. | 3.85 | 0.89 | 23.12 | 77.00 |
| يمثل معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) نموذج جديد للاعتراف وقياس الإيراد يوفر معلومات محاسبية قابلة للتحقق. | 3.83 | 0.79 | 20.63 | 76.60 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) معلومات محاسبية شاملة تعبر بصدق عن كافة العمليات المتعلقة بالإيرادات. | 3.93 | 0.80 | 20.36 | 78.60 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) معلومات محاسبية ذات مصداقية عالية، نظراً للثبات في الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من فترة لأخرى وتوافقة مع معيار التقارير المالية الدولية رقم (15). | 4.21 | 0.78 | 18.53 | 84.20 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) معلومات محاسبية خالية من الأخطاء وسهولة الاستخدام نظراً لتماشية مع معيار التقارير المالية الدولية رقم (15). | 4.09 | 0.65 | 15.89 | 81.80 |

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء طبقاً لآراء عينة البحث

يتضح من بيانات الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة إتخذت إتجاهاً للموافقة ، حيث تراوحت قيم المتوسط بين (3.83 و 4.21) ، والأهمية النسبية تراوحت بين (76.60 % و 84.20%) مع معامل إختلاف تراوحت نسبته بين

(15.89% ، 23.12%) ، والتي تقابل نسبة إتفاق تراوحت بين (84.11% ، 76.88%)، حيث ترى الأغلبية من عينة الدراسة أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) يوفر إطار شامل لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد مما يحد من الحاجة الى الإرشادات التفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد ومن ثم يقل التحيز في المعلومات المحاسبية وتكون أكثر موضوعية مما يزيد من مصدقيتها لدى مستخدميها، كما يوفر معلومات محاسبية شاملة تعبر بصدق عن كافة العمليات المتعلقة بالإيرادات، وكذلك يوفر معلومات محاسبية ذات مصداقية عالية نظراً للثبات في الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من فترة لأخرى ، وأيضاً يوفر معلومات محاسبية خالية من الأخطاء وسهلة الاستخدام نظراً لتماشية مع معيار التقارير المالية الدولية رقم (15)، وأن معظم أفراد العينة ترى أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) يمثل نموذج جديد للاعتراف وقياس الإيراد لما يوفره من معلومات محاسبية قابلة للتحقق.

جدول رقم (١٠) يوضح مدى الموافقة على وجود تأثير لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية خاصة موثوقية المعلومات المحاسبية

| المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | الاتجاه | قيمة ت | مستوى الدلالة | فترة الثقة | |
|----------------|-------------------|--------------|----------|--------|---------------|-------------|-------------|
| | | | | | | الحد الأدنى | الحد الأعلى |
| 3.98 | 0.55 | 79.60 | الموافقة | 89.12 | 0.00 | 3.89 | 4.07 |

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء طبقاً لآراء عينة البحث

يتضح من بيانات الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة إيجابية حيث ان الوزن النسبي 79.60% يقع في مدى الموافقة على وجود تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية، حيث أن قيمة "ت" دالة عند مستوى دلالة أقل من 0.01 وأن حدود الثقة تقع بين 3.89 و 4.07 **القرار هو: عدم قبول فرض الدراسة القائل "لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية" ، وقبول الفرض البديل القائل "يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية".**

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية خاصة قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية.

للتحقق من صحة هذا الفرض قامت الباحثة بحساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية، واختبارت للمجموعة الواحدة one sample test ، كما يتضح في الجدول التالي :-

جدول رقم (١١) يوضح مدى موافقة عينة الدراسة على البنود الدالة على تأثير تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية (ن=150)

| العبارات | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الأهمية النسبية |
|---|----------------|-------------------|----------------|-----------------|
| يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) إلى إزالة الغموض والتكرار في الفقرات التي تتضمنها المعايير المصرية السابقة رقم (١١) ورقم (٨) . | 4.10 | 0.85 | 20.73 | 82.00 |
| يساهم تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) في الحد من عدم الاتساق والضعف في المتطلبات الموجودة في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد. | 4.09 | 0.72 | 17.60 | 81.80 |
| يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) إلى معالجة العمليات الاقتصادية المتشابهة في العقود مع العملاء بطريقة متماثلة ومتسقة محاسبياً مما يزيد من قابلية مقارنة القوائم المالية، بما يدعم ثقة مستخدميها. | 4.07 | 0.79 | 19.41 | 81.40 |
| يقلل تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) من الحاجة الى إرشادات تفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد نظراً لتوحيد الطرق والأساليب المحاسبية والثبات في السياسات المحاسبية المستخدمة. | 3.95 | 0.93 | 23.54 | 79.00 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) متطلبات شاملة للاعتراف بالإيراد، يتم تطبيقها بطريقة متسقة عبر الزمن ومن قبل مختلف الوحدات الاقتصادية والصناعات وأسواق رأس المال، مما يعزز من خاصية القابلية للمقارنة. | 4.17 | 0.78 | 18.71 | 83.40 |

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء طبقاً لآراء عينة البحث

يتضح من بيانات الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة إتخذت إيجاباً للموافقة حيث تراوحت قيم المتوسط بين (3.95 و 4.17)، والأهمية النسبية تراوحت بين (79.0 % و 83.40%)، مع معامل إختلاف تراوحت نسبته بين (17.60% ،

23.54%) ، والتي تقابل نسبة إتفاق تراوحت بين (82.40% ، 76.46%) ، حيث ترى أغلبية عينة الدراسة أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) أدى إلى إزالة الغموض والتكرار في الفقرات التي تتضمنها المعايير المصرية رقم (١١) ورقم (٨) ، وكذلك إلى معالجة العمليات الاقتصادية المتشابهة في العقود مع العملاء بطريقة متماثلة ومتسقة محاسبياً مما يزيد من قابلية مقارنة القوائم المالية بما يدعم ثقة مستخدميها، كما أن تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) ساهم في الحد من عدم الاتساق والضعف في المتطلبات في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، وقلل من الحاجة الى إرشادات تفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد، نظراً لتوحيد الطرق والأساليب المحاسبية والثبات في السياسات المحاسبية المستخدمة، وأن تطبيق المعيار سيوفر متطلبات شاملة للاعتراف بالإيراد، يتم تطبيقها بطريقة متسقة عبر الزمن ومن قبل مختلف الوحدات الاقتصادية والصناعات وأسواق رأس المال مما يعزز من خاصية القابلية للمقارنة. جدول رقم (١٢) يوضح مدى الموافقة على وجود تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية.

| المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | الاتجاه | قيمة ت | مستوى الدلالة | فترة الثقة | |
|----------------|-------------------|--------------|----------|--------|---------------|-------------|-------------|
| | | | | | | الحد الأدنى | الحد الأعلى |
| 4.08 | 0.79 | 81.6 | الموافقة | 70.83 | 0.00 | 3.96 | 4.19 |

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء طبقاً لآراء عينة البحث

يتضح من بيانات الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة إيجابية ، حيث أن الوزن النسبي 81.6% يقع في مدى الموافقة على وجود تأثير لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية، حيث أن قيمة "ت" دالة عند مستوى دلالة أقل من 0.01 وأن حدود الثقة تقع بين 3.96 و 4.19. القرار هو: عدم قبول فرض الدراسة القائل " لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية" ، وقبول الفرض البديل القائل بوجود تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية.

الفرض الرابع: لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم.

للتحقق من صحة هذا الفرض قامت الباحثة بحساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية، واختبارت للمجموعة الواحدة one sample test ، كما يتضح من الجدول التالي:-

جدول رقم (١٣) يوضح مدى موافقة عينة الدراسة على تأثير تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الأيراد من العقود مع العملاء على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم (ن=150)

| العبارات | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الأهمية النسبية |
|---|----------------|-------------------|----------------|-----------------|
| يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية للإيرادات من العقود مع العملاء. | 4.11 | 0.88 | 21.41 | 82.20 |
| يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) إلى تخفيض أخطاء الاعتراف والقياس للإيراد بدرجة كبيرة نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات السليمة. | 4.15 | 0.92 | 22.17 | 83.00 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) إطاراً أكثر وضوحاً لمعالجة قضايا الإيراد مثل ترتيبات إعادة الشراء، والبيع مع حق الرد، والضمانات والتراخيص. | 4.08 | 0.84 | 20.59 | 81.60 |
| يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد تتميز بالوضوح والبساطة ومما يزيد من قابليتها للفهم مع إمكانية تطبيقها عملياً. | 4.15 | 0.95 | 22.89 | 83.00 |
| يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) إلى إلغاء بعض الخيارات المحاسبية والغموض في بعض الفقرات ، مما يؤدي الى تحسين متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح للإيرادات من العقود مع العملاء. | 4.17 | 0.89 | 21.34 | 83.40 |

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء طبقاً لآراء عينة البحث

يتضح من بيانات الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة إتخذت إتجاهاً للموافقة، حيث تراوحت قيم المتوسط بين (4.08 و 4.17) ، والأهمية النسبية تراوحت بين (81.60% و 83.40%) ، مع معامل إختلاف تراوحت نسبته بين

(20.59%، 22.89%) ، والتي تقابل نسبة إتفاق تراوحت بين (79.41%، 77.66%)، فمعظم عينة الدراسة ترى أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) سيوفر معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية للإيرادات من العقود مع العملاء، وكذلك سيوفر إطاراً أكثر وضوحاً لمعالجة قضايا الإيراد مثل ترتيبات إعادة الشراء، والبيع مع حق الرد، والضمانات والتراخيص، كما سيوفر تطبيق المعيار إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد تتميز بالوضوح والبساطة ومما يزيد من قابليتها للفهم مع إمكانية تطبيقها عملياً ، وأيضاً إلغاء بعض الخيارات المحاسبية والغموض في بعض الفقرات ، مما يؤدي إلى تحسين متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح للإيرادات من العقود مع العملاء، كما أدى تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) إلى تخفيض أخطاء الاعتراف والقياس للإيراد بدرجة كبيرة نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات السليمة.

جدول رقم (٤) يوضح مدى الموافقة على وجود تأثير لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (48) الإيراد من العقود مع العملاء على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم

| المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | الاتجاه | قيمة ت | فترة الثقة | |
|----------------|-------------------|--------------|----------|--------|---------------|-------------|
| | | | | | مستوى الدلالة | الحد الأدنى |
| 4.13 | 0.79 | 82.6 | الموافقة | 64.13 | 0.00 | 4.01 |
| | | | | | | 4.26 |

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء طبقاً لآراء عينة البحث

يتضح من بيانات الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة إيجابية ، حيث أن الوزن النسبي 82.6% يقع في مدى الموافقة على وجود تأثير لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم، حيث أن قيمة "ت" دالة عند مستوى دلالة أقل من 0.01 وأن حدود الثقة تقع بين (4.01 و 4.26).

القرار هو: عدم قبول فرض الدراسة القائل "لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم"، **وقبول الفرض البديل القائل** يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم.

جدول (١٥) يوضح دلالة الاختلاف بين آراء عينة الدراسة طبقاً للبيانات الشخصية

| المصدر | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة ف | مستوى الدلالة |
|----------------|----------------|-------------|----------------|---------|---------------|
| النموذج المصحح | 4.260 | 10 | 0.426 | 1.264 | 0.256 |
| الثابت | 233.726 | 1 | 233.726 | 639.608 | 0.000 |
| النوع | 0.393 | 1 | 0.393 | 1.167 | 0.282 |
| المؤهل العلمي | 1.463 | 3 | 0.488 | 1.447 | 0.232 |
| شهادة مهنية | 0.002 | 1 | 0.002 | 0.006 | 0.937 |
| طبيعة العمل | 1.717 | 3 | 0.572 | 1.699 | 0.170 |
| الخبرة | 0.621 | 2 | 0.311 | 0.922 | 0.400 |
| الخطأ | 46.839 | 139 | 0.337 | | |
| المجموع المصحح | 51.099 | 149 | | | |
| النموذج المصحح | 8.270 | 10 | 0.827 | 3.161 | 0.001 |
| الثابت | 220.553 | 1 | 220.553 | 843.034 | 0.000 |
| النوع | 1.357 | 1 | 1.357 | 5.187 | 0.024 |
| المؤهل العلمي | 4.974 | 3 | 1.658 | 6.338 | 0.000 |
| شهادة مهنية | 0.226 | 1 | 0.226 | 0.864 | 0.354 |
| طبيعة العمل | 0.985 | 3 | 0.328 | 1.255 | 0.292 |
| الخبرة | 0.358 | 2 | 0.179 | 0.683 | 0.507 |

| | | | | | | |
|-------|---------|---------|-----|---------|----------------|---|
| | | 0.262 | 139 | 36.365 | الخطأ | أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الأيراد من العقود مع العملاء على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية |
| | | | 149 | 44.635 | المجموع المصحح | |
| 0.155 | 1.474 | 0.710 | 10 | 7.099 | النموذج المصحح | |
| 0.000 | 454.132 | 218.780 | 1 | 218.780 | الثابت | |
| 0.809 | 0.059 | 0.028 | 1 | 0.028 | النوع | |
| 0.059 | 2.533 | 1.228 | 3 | 3.661 | المؤهل العلمي | |
| 0.726 | 0.123 | 0.059 | 1 | 0.059 | شهادة مهنية | |
| 0.146 | 1.821 | 0.877 | 3 | 2.632 | طبيعة العمل | |
| 0.167 | 1.816 | 0.875 | 2 | 1.749 | الخبرة | |
| | | 0.482 | 139 | 66.964 | الخطأ | |
| | | | 149 | 74.063 | المجموع المصحح | |
| 0.220 | 1.331 | 0.811 | 10 | 8.108 | النموذج المصحح | أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الأيراد من العقود مع العملاء على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم |
| 0.000 | 365.969 | 222.947 | 1 | 222.947 | الثابت | |
| 0.800 | 0.065 | 0.039 | 1 | 0.039 | النوع | |
| 0.219 | 1.492 | 0.909 | 3 | 2.727 | المؤهل العلمي | |
| 0.451 | 0.573 | 0.349 | 1 | 0.349 | شهادة مهنية | |
| 0.064 | 2.474 | 1.507 | 3 | 4.522 | طبيعة العمل | |
| 0.563 | 0.577 | 0.352 | 2 | 0.703 | الخبرة | |
| | | 0.609 | 139 | 84.678 | الخطأ | |
| | | | 149 | 92.786 | المجموع المصحح | |

يتضح من بيانات الجدول السابق مايلي :-

- (١) عدم وجود إختلاف دال إحصائياً في آراء عينة الدراسة في أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الأيراد من العقود مع العملاء " على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية طبقاً للبيانات الشخصية (النوع – المؤهل العلمي – الحصول على شهادة مهنية – طبيعة العمل- مدة الخبرة).
- (٢) عدم وجود إختلاف دال إحصائياً في آراء عينة الدراسة في أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الأيراد من العقود مع العملاء " على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية طبقاً للبيانات الشخصية (النوع – المؤهل العلمي – الحصول على شهادة مهنية – طبيعة العمل- مدة الخبرة)، بينما يوجد فرق دال إحصائياً طبقاً للنوع والمؤهل العلمي عند مستوى دلالة 0.05، فالاناث أكثر موافقة من الذكور والحاصلين على البكالوريوس أكثر موافقة .
- (٣) عدم وجود إختلاف دال إحصائياً في آراء عينة الدراسة في أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الأيراد من العقود مع العملاء " على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية طبقاً للبيانات الشخصية (النوع – المؤهل العلمي الحصول على شهادة مهنية – طبيعة العمل- مدة الخبرة).
- (٤) عدم وجود إختلاف دال إحصائياً في آراء عينة الدراسة في أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الأيراد من العقود مع العملاء " على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية لفهم طبقاً للبيانات الشخصية (النوع – المؤهل العلمي – الحصول على شهادة مهنية – طبيعة العمل- مدة الخبرة).
- (٥) موافقة فئات الدراسة على أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الأيراد من العقود مع العملاء " يؤثر إيجابياً على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

٦/٦ النتائج والتوصيات ومجالات البحوث المقترحة

١/٦/٦ نتائج الدراسة النظرية والميدانية

- (١) إن المعايير المحاسبية المصرية السابقة للاعتراف بالإيراد كانت تعاني من عدم الأتساق والضعف في متطلبات الاعتراف بالإيراد ، حيث لاتوجد إرشادات كافية للاعتراف بالإيراد الناتج من المعاملات التي تحتوي على أكثر من

مفردة ، وأيضاً عدم وجود إرشادات لكيفية التمييز بين طبيعة كلا من السلع والخدمات ، مما أدى لوجود إختلافات ومشاكل عديدة متعلقة بالاعتراف بالإيراد ، وبالتالي صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة .

(٢) هناك قصور في جودة القوائم المالية المعدة طبقاً للمعيار المصرية السابقة المتعلقة بالاعتراف بالإيراد رقم (١١) "الإيراد" و معيار رقم (٨) "عقود الإنشاء" ، وهذا القصور يرتبط بخصائص المعلومات المحاسبية الواردة بتلك القوائم وهي الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة و القابلية للفهم . حيث أن القصور تمثل في عدم الوضوح في صياغة بعض فقرات المعايير ، وعدم الاتساق والتضارب بين البعض الآخر، وتعدد بدائل القياس والإفصاح في بعضها ، والافتقار إلى أمثلة توضيحية للتطبيق .

(٣) يهدف المعيار رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" - المتوافق مع معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 15) - إلى وضع إطار موحد وشامل للاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن الإيرادات ، لتحسين خصائص المعلومات المحاسبية لزيادة جودتها ، وذلك من خلال توفير معلومات كافية وعلى درجة عالية من الملاءمة والمصدقية لمستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم التأكد للإيرادات والتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة من العقود مع العملاء ، بحيث تعكس القوائم المالية الأداء الاقتصادي والمركز المالي الحقيقي للمنشأة ، مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية.

(٤) قدم المعيار رقم (٤٨) نموذج جديد للمحاسبة عن الإيراد ، وهو النموذج المبني على العقد والتحول من مفهوم المخاطر والعوائد إلى مفهوم نقل السيطرة ، حيث يتمثل المبدأ الأساسي لهذا المعيار في ضرورة أن تعترف المنشأة بالإيراد لتعكس تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها مع العميل ، وذلك بمقدار المبلغ (سعر المعاملة) الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل السلع والخدمات - بدلاً من الاعتماد على القيمة العادلة كما في المعايير السابقة. مما يعزز من جودة القوائم المالية ومن ثم قيمة المنشأة.

(٥) إن تطبيق المعيار الجديد سوف يؤدي الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، لتوفير معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية وقابلية للفهم ، بالإضافة إلى الحفاظ على خاصية الثبات لتحسين خاصية القابلية لمقارنة الإيرادات بين المنشآت ، والصناعات ، وأسواق المال ، ولزيادة تماثل المعلومات وزيادة جودة الأرباح.

(٦) إن تطبيق المعيار رقم (٤٨) سيوفر معالجات محاسبية أكثر تحفظاً عند إعداد القوائم المالية ، حيث أوجب المعيار ضرورة قياس الأداء غير النقدي على أساس القيمة العادلة ، مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية ، ويعد ذلك بمثابة أحد القيود التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح ، ومن ثم تحسين جودة القوائم المالية .

(٧) قدم المعيار الجديد إرشادات أكثر تفصيلاً ووضوحاً لبعض القضايا المرتبطة بالاعتراف بالإيراد مثل تعديلات العقود ، والمحاسبة عن المقابل المتغير ، والبيع مع حق الرد ، والضمانات ، والتراخيص ، وترتيبات إعادة الشراء ، والعقود متعددة العناصر ، ووجود مكون تمويلي هام في مقابل العقد، مما يوفر معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

(٨) يساعد المعيار الجديد معدي القوائم المالية ، من خلال الحد من المتطلبات والإرشادات التفسيرية لكل حالة على حده لمعالجة القضايا والمشاكل المتعلقة بالاعتراف بالإيراد.

(٩) تحسين جودة وشفافية متطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الكمية والنوعية حول العقود مع العملاء، لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بالإيرادات والتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة من العقود مع العملاء ، بحيث تعكس القوائم المالية الأداء الاقتصادي والمركز المالي الحقيقي للمنشأة ، مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية.

(١٠) في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لفروض الدراسة الميدانية ، أسفرت عن أن تطبيق معيار (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" سوف يؤثر بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية ، حيث تبين عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار (٤٨) على تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال التأثير على خصائصها المتمثلة في الملاءمة ، والموثوقية ، والقابلية للمقارنة و القابلية للفهم كالآتي:(أ) يؤثر تطبيق معيار (٤٨) بشكل إيجابي على خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

(ب) يؤثر تطبيق معيار (٤٨) بشكل إيجابي على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

(ج) يؤثر تطبيق معيار (٤٨) بشكل إيجابي على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

(د) يؤثر تطبيق معيار (٤٨) بشكل إيجابي على خاصية قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

٢/٦/٦ التوصيات

(١) إجراء المزيد من البحوث التطبيقية الخاصة بمعيار رقم (٤٨) والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء.

(٢) العمل على تدريب المحاسبين والمراجعين في مصر على تطبيق متطلبات المعيار الجديد .

(٣) إهتمام هيئة سوق المال في مصر بدراسة التأثير المحتمل لتطبيق معيار (٤٨) على المستثمرين بالسوق .

(٤) ضرورة تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي لدى معدي القوائم المالية ، وذلك بتوفير ورش عمل وعقد الندوات والمؤتمرات ودورات تدريبية للمحاسبين فيما يتعلق بالمعيار الجديد ، وتحديث وتطوير المقررات المحاسبية في الجامعات المصرية .

(٥) تقييم نظم المعلومات الحالية في المنشآت ، لتلائم تطبيق متطلبات المعيار الجديد .

٣/٦/٦ مجالات البحوث المقترحة

(١) دراسة تأثير تطبيق معيار (٤٨) على إدارة الأرباح .

(٢) أثر تطبيق معيار (٤٨) على درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية

(٣) دراسة أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة المراجعة في ضوء تطبيق معيار (٤٨) .

(٤) دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة القيمة المضافة في مصر .

قائمة المراجع

- 1- Kousa ,Miika ,(2020) **Revenue recognition by applying IFRS15 in financial statements**, Bachelor's thesis, Aalto University School of Business Department of Accounting .
- 2- Haapamäki, E. (2018) "How has IFRS Impacted Financial Reporting for Unlisted Entities?", **Journal of Accounting and Management Information Systems**. EDITURA ASE, 17(1), pp. 5–30.
- 3- Murcia, F. D. (2016) "Slides – IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", IFRS Green Book 2016 Part A. doi: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>.
- 4- Dalkilic, Ali fatih, (2014), "The Real Step in Convergence Project: A Paradigm Shift from Revenue Recognition to Revenue from Contracts with Customers", **International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences**, Vol. 4, issue: 3-4, pp 67-84.
- 5- Oyedokun, G. E. (2017) "Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15", **SSRN Electronic Journal**. Doi: 10.2139/ssrn.2912250.
- ٦- عوض، إسامة محمد محي الدين (٢٠١٥)، "دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة عن الإيراد وأثرها على جودة التقارير المالية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، (جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد ٣٩، العدد ٤)، ص ٤٢٠-٣٥٨.
- ٧- عوض ، أمال محمد محمد (٢٠١٦) ، "تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية- دراسة إستكشافية في البيئة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد العشرون ، العدد الأول ، أبريل)، ص ص٥٣١-٥٨٥.
- ٨- جابر، محمد حسين (٢٠١٧) ، "العلاقة بين معايير التقارير المالية الدولية والمعايير المصرية وانعكاسها على البيئة المصرية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية** ، (جامعة قناة السويس ، كلية التجارة بالإسماعلية، المجلد ٨، ملحق)، ص ص٤٨٠-٥١١.
- ٩- مصطفى، سليمان محمد (٢٠١٨) ، "أثر التوفيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة: دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي** ، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الرابع ، ديسمبر) ، ص ص١١٦٨-١٢٠٣.
- ١٠- على، مصطفى محمد رمضان (٢٠٢٠)، "تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإدارة الأرباح في ضوء معيار التقرير المالي الدولي رقم 15"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية** ، (جامعة قناة السويس ، كلية التجارة بالإسماعلية، المجلد ١١، العدد ٣)، ص ص٨١٩-٨٤١.
- ١١- حسن، دينا كمال عبد السلام على (٢٠٢٠) ، "أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا: Covid-19 دراسة ميدانية، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، (جامعة بورسعيد، كلية التجارة، العدد ٤)، ص ص٤٩-١١٦.
- ١٢- عبد الباقي، حسين سيد حسن (٢٠٢١) ، "أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على ضريبة الدخل: دراسة حالة"، **مجلة الفكر المحاسبي** ، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد ٢٥ ، العدد ١ ، الربيع)، ص ص٧٩-٥٤.

13-FASB(1985),Statement of Financial Accounting Concepts SFAC(6),”Elements of financial Statements”,December.

14-International Accounting Standards Board(1982) ,IAS 18:Revenue Recognition,London:IFRS Foundation. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>

15- International Financial Reporting Standards (IFRS) (2014),” Revenue from Contracts with Customers IFRS 15”, Available at: <http://www.ifrs.org>,

16- Kieso,E.D.,Weygandt,Warfield, (2014),**Intermediate Accounting**,2nd Edition,IFRS Edition, John Wiley&Sons,Inc.

١٧- وزارة الاستثمار (٢٠١٥) ، قراروزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ ، معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية.

١٨- عوض ، (٢٠١٦) ، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤٢.

19- FASB (1984),Statement of Financial Accounting Concepts SFAC(5) “Recognition and measurement in Financial Statement of Business enterprises”, December.

٢٠- جابر، خالدفتحي(٢٠١٨) ، “أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS15) على التقارير المالية لشركات الاتصالات المصرية- دراسة تطبيقية”، **مجلة المحاسبة والمراجعة** ، (جامعة بنى سويف ، كلية التجارة، العدد ٣) ، ص ٥٢-١.

٢١- وزارة الاستثمار (٢٠١٥) ، مرجع سبق ذكره، ص ٢.

٢٢- عوض، إسامة محمد محي الدين(٢٠١٥)، مرجع سبق ذكره، ص ٣٩٨.

٢٣- عوض ، أمال محمد محمد (٢٠١٦) ، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤٣.

٢٤- عوض، إسامة محمد محي الدين(٢٠١٥)، مرجع سبق ذكره، ص ٣٩٩.

٢٥- مكط، علاء جميل(٢٠١٩) ، “تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيرادات من العقود مع الزبائن على جودة الإبلاغ المالي”، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، (جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلد ٢٥ ، العدد ١١٣) ، ص ٥٧٥-٥٩٤.

٢٦- الصاوي، عفت أبوبكر محمد(٢٠١٥) ، “دراسة واختبار أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) معيار الإيرادات من العقود مع العملاء على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد واستخدام القوائم المالية”، **مجلة البحوث المحاسبية**، (جامعة طنطا، كلية التجارة ، قسم المحاسبة، العدد الثاني ، ديسمبر) ، ص ٣٥٧-٤١٥.

٢٧- وزارة الاستثمار(٢٠٢٠) ، معايير المحاسبة المصرية ، **الوقائع المصرية** ، (الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية العدد ١٤٣ تابع(ب) ، ٢٤ يونيو) ، ص ١٣٥٩-١٤٢٥ .

28- FASB (1980), Statement of Financial Accounting Concepts No.2, **Qualitative Characteristics of Accounting Information**,pp. 1-38.

29- Ibid.,p.2.

30- FASB (1980),**op.cit.**,p.6.

٣١- مكط، علاء جميل(٢٠١٩) ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٨٧.

32- FASB (1980), **op.cit.**,p.6.

٣٣- عيد، سالم سليمان سالمان (٢٠١٨) ، "أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (15) الإيراد من العقود مع العملاء على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية" ، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية** ، (جامعة قناة السويس ، كلية التجارة بالإسماعلية، المجلد ٩، العدد ٢) ، ص ص ٢٢١-٢٤٠.

34- Altaji, F. S. and Alokdeh, S. K. (2019) "The Impact of the Implementation of International Financial Reporting Standards No.15 on Improving the Quality of Accounting information", **Management Science Letters**,No.9,PP.2369-2382 doi: 10.5267/j.msl.2019.7.018.

٣٥- عوض ، (٢٠١٦) ، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤٦.

36- Khamis, A., (2016), "Perception of Preparers and Auditors on Revenue from Contract with Customer(IFRS 15): Evidence from Egypt", **Proceedings of 35th International Business Research Conference, 30-31 May, American University in the Emirates, Dubai, UAE, pp.(1-19).**Journal of Accounting an Business Dynamics,Vol.3,No.2.

37 - FASB (1980), **op.cit.**,p.6.

٣٨- عيد، (٢٠١٨) ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٠٩.

٣٩- المرجع السابق ، ص ٢١١.

40 - FASB (1980), **op.cit.**,p.6.

القسم الأول : مقدمة

أصدرت الدكتورة سحر نصر، وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي القرار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود.

وقد أوضحت الوزيرة أن هذه التعديلات جاءت للتواكب مع المعايير الدولية ، حيث منذ صدور القرار الوزاري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦، والمعدل بموجب القرار الوزاري رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية لم تطرأ أية تعديلات بشأنها، ونظرًا للتغيرات التي طرأت خلال هذه الفترة على مستوى الاقتصاد العالمي، فقد أضحت تلك المعايير في حاجة ماسة إلى التحديث لتتماشى مع المعايير الدولية، والتي تطورت لتأخذ في الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والتقدم العلمي والتقني، سواءً على مستوى أداء الأعمال في الشركات أو على مستوى النظم المحاسبية بها.

وذكرت الوزيرة أن تلك التعديلات تهدف إلى وضع المبادئ التي يجب على الشركات الالتزام بتطبيقها لتقديم المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية، وسلامة عرض القوائم المالية ودقتها من خلال توحيد السياسات والمعالجات المحاسبية للشركات لتوفير مزيد من الإفصاح والشفافية لمستخدمي القوائم المالية، مما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المرتبطة بها على أساس مالي سليم، فضلاً عن تعزيز تنافسية السوق المصري في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

وأشارت الوزيرة إلى أن من أبرز التعديلات هي استحداث ثلاثة معايير محاسبية، هي معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) والخاص بالأدوات المالية بما يتفق مع معيار التقارير المالية الدولية IFRS9 ، ويهدف إلى رفع مستويات الأمان لمواجهة المخاطر المختلفة، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما يتفق مع معيار التقارير المالية الدولية IFRS 15 ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (١١) والمتعلق بالإيراد، والذي يهدف إلى تحقيق المزيد من الإفصاح والشفافية، وكذلك معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩)، والخاص بعقود التأجير تنفيذًا لقانون التأجير التمويلي والتخصيم رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨ ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) والمتعلق بالتأجير التمويلي، ويهدف إلى تطبيق منهجية موحدة على المستأجرين.

القسم الثاني : البيانات الشخصية

برجاء الإجابة على الأسئلة التالية وذلك بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

- (١) الإسم (إختياري) :
- (٢) جهة العمل :
- (٣) النوع : ذكر أنثى
- (٤) المؤهل العلمي : دكتوراه ماجستير دبلوم دراسات عليا بكالوريوس
- (٥) حاصل على شهادة مهنية: نعم لا
- (٦) طبيعة العمل : محاسب بشركة مراجع داخلي مراقب حسابات خارجي عضو هيئة تدريس
- (٧) سنوات الخبرة: أقل من ١٠ سنوات من ١٠ سنوات إلى ٢٠ سنة أكثر من ٢٠ سنة

القسم الثالث : العبارات الخاصة بفروض البحث

يرجى التكرم بعد قراءة العبارات التالية ، تحديد إلى أي مدى توافق على كل عبارة وذلك بوضع علامة (√) أمام الإجابة التي تحدد مدى موافقتك .

الفرض الأول : "لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية"

| الرقم | العبارات | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| ١ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد يمكن الاعتماد عليها و تكون ملائمة للتطبيق في الواقع العملي للبيئة المصرية . | | | | | |
| ٢ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) معلومات محاسبية لها قدرة تنبؤية عالية للأحداث المستقبلية تساعد في إتخاذ القرارات . | | | | | |
| ٣ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) معلومات محاسبية ملائمة في عملية التقييم (التغذية العكسية) لترشيد إتخاذ القرارات . | | | | | |
| ٤ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) معلومات محاسبية لمستخدمي القوائم المالية فى الوقت المناسب لاتخاذ القرارات . | | | | | |
| ٥ | يساعد معيار المحاسبة المصري (٤٨) في وضع إطار محاسبي قابل للفهم والتطبيق لمعالجة نقاط الضعف وسوء الفهم والتضارب وعدم الإتساق في الأمور المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في ظل تطبيق المعايير المحاسبية المصرية السابقة رقم (١١) ورقم (٨) . | | | | | |

الفرض الثاني : "لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية"

| الرقم | العبارات | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------|---|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| ٦ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) إطار شامل لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد ، مما يحد من الحاجة الى الإرشادات التفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد، ومن ثم يقلل التحيز في المعلومات المحاسبية وتكون أكثر موضوعية مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها. | | | | | |
| ٧ | يمثل معيار المحاسبة المصري (٤٨) نموذج جديد للاعتراف وقياس الإيراد يوفر معلومات محاسبية قابلة للتحقق. | | | | | |
| ٨ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) معلومات محاسبية شاملة تعبر بصدق عن كافة العمليات المتعلقة بالإيرادات. | | | | | |
| ٩ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) معلومات محاسبية ذات موثوقية عالية نظراً للثبات في الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من فترة لآخرى ، وتوافقه مع معيار التقارير المالية الدولية رقم (15) . | | 37 | | | |
| ١٠ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) معلومات محاسبية خالية من الأخطاء وسهلة الاستخدام نظراً لتماشيه مع معيار التقارير المالية الدولية رقم (15) . | | | | | |

الفرض الثالث : "لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية".

| الرقم | العبارات | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------|---|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| ١١ | يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) الى إزالة الغموض والتكرار في الفقرات التي تتضمنها المعايير المصرية السابقة رقم (١١) ورقم (٨) . | | | | | |
| ١٢ | يساهم تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) في الحد من عدم الاتساق والضعف في المتطلبات في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد . | | | | | |
| ١٣ | يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) الى معالجة العمليات الاقتصادية المتشابهة في العقود مع العملاء بطريقة متماثلة ومتسقة محاسبياً، مما يزيد من قابلية مقارنة القوائم المالية بما يدعم ثقة مستخدميها. | | | | | |
| ١٤ | يقلل معيار المحاسبة المصري (٤٨) من الحاجة الى إرشادات تفسيرية لكل حالة على حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد ، نظراً لتوحيد الطرق والأساليب المحاسبية والثبات في السياسات المحاسبية المستخدمة. | | | | | |
| ١٥ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) متطلبات شاملة للاعتراف بالإيراد ، يتم تطبيقها بطريقة متسقة عبر الزمن ومن قبل مختلف الوحدات الاقتصادية والصناعات وأسواق رأس المال مما يعزز من القابلية للمقارنة . | | | | | |

الفرض الرابع : "لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم".

| الرقم | العبارات | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------|---|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| ١٦ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية للإيرادات من العقود مع العملاء . | | | | | |
| ١٧ | يؤدي معيار المحاسبة المصري (٤٨) الى تخفيض أخطاء الإعراف والقياس للإيراد بدرجة كبيرة ، نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات السليمة | | | | | |
| ١٨ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) أطراً أكثر وضوحاً لمعالجة قضايا الإيراد ، مثل ترتيبات إعادة الشراء ، و البيع مع حق الرد، والضمانات والتراخيص . | | | | | |
| ١٩ | يوفر معيار المحاسبة المصري (٤٨) إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد تتميز بالوضوح والبساطة ، مما يزيد من قابليتها للفهم مع إمكانية تطبيقها عملياً. | | | | | |
| ٢٠ | يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري (٤٨) الى إلغاء بعض الخيارات المحاسبية وكذلك الغموض في بعض الفقرات ، مما يؤدي الى تحسين متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح للإيرادات من العقود مع العملاء . | | | | | |