

## دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة عن الإيراد وأثرها على جودة التقارير المالية

أ. د. أسامة محمد محي الدين	أ. د. محمود عبد الفتاح إبراهيم	د. مصطفى عطية الغندور
عض	رئق	
أستاذ المحاسبة المالية	أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف	مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة المنصورة	ورئيس قسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة المنصورة	كلية التجارة- جامعة المنصورة

سارة عبدالناصر حسين خالد  
معيدة بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة المنصورة

### الملخص

اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB بعنصر الإيراد عن طريق إصدار العديد من المعايير المتعلقة بالاعتراف بالإيراد نظرا لما يمثله عنصر الإيراد من اهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية عند تقييم أداء المنشأة وعند تقييم المركز المالي لها، وواجهت هذه المعايير العديد من المشاكل في الوقت الحالي نظرا لتعدد طبيعة المعاملات وبيئة الأعمال في الأونة الأخيرة. ونتيجة لهذه المشاكل فقد توحدت جهود كلا من IASB و FASB للعمل على حل هذه المشاكل وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية عن طريق إصدار

معيار جديد وهو المعيار الدولي للتقارير المالية 15 IFRS "الإيراد الناتج عن وجود عقود مع العملاء" ليحل محل أغلب المعايير الحالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد. ويتمثل الهدف من هذه الدراسة في مقارنة المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد (التمثلة في المعايير المحاسبية الدولية/ المصرية والأمريكية)، توضيح أهم المشاكل التي تواجه هذه المعايير وأثرها على جودة التقارير المالية ومقارنه هذه المعايير مع 15 IFRS.

### Abstract

Revenue is an important number to users of financial Reporting in assessing an entity's performance and position so International Accounting Standard Board (IASB) and Financial

المهنية اهتماما لعنصر الإيراد وذلك من خلال إصدار معايير تتناول كيفية الاعتراف بالإيراد والطرق المستخدمة للاعتراف به.

وتتمثل المعايير المهنية الأكثر تأثيرا على أسواق رأس المال العالمية في المعايير الدولية للتقارير المالية

International Financial Reporting Standards (IFRSs)  
US والمعايير المحاسبية الأمريكية  
Generally Accepted Accounting Standards (US GAAP)  
(Bohusova & GAAP)

(Nerudova, 2009, p. 12) حيث تتناول المعايير المحاسبية الدولية موضوع الاعتراف بالإيراد من خلال معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي ١١ "العقود الإنشائية"، أما معايير المحاسبة الأمريكية فتتناول هذا الموضوع من خلال العديد من الأدبيات والقواعد والأراء والتفسيرات والتي تصل إلى أكثر من ١٠٠ قاعدة.

وواجهت هذه المعايير العديد من المشاكل في الوقت الحالي بسبب تعقد طبيعة المعاملات التي لم تؤخذ في الاعتبار عند وضع هذه المعايير (حماد، ٢٠٠٧، ص.٧٦، ١٢٩؛ مصطفى، ٢٠١٤، ص. ١) إلى جانب

Accounting Standard Board (FASB) issued a lot of standards concerned with revenue recognition that face a lot of problems as a result of the complicated nature of business environment nowadays. Due to these problems, the IASB & FASB issued new standard called IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers" to eliminate and replace most of the existing revenue recognition standards and to increase the quality of financial reporting by solving current revenue recognition problems.

The purpose of this study is to compare the existing standards related to revenue recognition (IASs/ EASs and GAAPs), reveal the problems that face these standards and its effect on the financial reporting quality and to compare the existing standards related to revenue recognition with IFRS 15.

#### أولاً: المقدمة

يعتبر عنصر الإيراد من العناصر الهامة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين والمحللين الماليين والمراجعين وواضعي المعايير المحاسبية حيث أنه يستخدم كدليل ومؤشر لتقييم الأداء الاقتصادي للمنشأة ويساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الاقتصادية (IASB, 2008, p.7). ولذلك فقد أولت المعايير

اختلاف المداخل التي بنيت عليها، حيث اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية على مدخل اعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ والذي يتميز بالمرونة عن التطبيق بينما اعتمدت المعايير المحاسبية الأمريكية على مدخل إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد والذي يتميز بالتفصيل والشرح الدقيق لكل سياسة محاسبية ودواعي استخدامها.

ونتيجة للمشاكل التي واجهتها المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد والتي بدورها أثرت على جودة التقارير المالية تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 من قبل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB - سيتم الإشارة إليهما لاحقاً بمصطلح المجلسين - لحل هذه المشاكل ولتحسين جودة التقارير المالية.

#### ثانياً: مشكلة الدراسة

اهتمت الجهات المهنية العالمية المتمثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB بعنصر الإيراد نظراً للأهمية الشديدة التي يمثلها هذا العنصر وذلك عن طريق وضع معايير خاصة توضح كيفية المحاسبة عن الإيراد من

خلال تحديد طرق لكيفية الاعتراف والقياس والافصاح عنه في التقارير المالية. ونظراً للتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة والتي أدت إلى وجود وخلق صور وأشكال متنوعة للمعاملات المولدة للإيرادات والتي لم تؤخذ في الاعتبار عند وضع المعايير السابقة أصبح من الصعب تطبيق هذه المعايير عند الاعتراف بالإيراد في الوقت الحالي (حماد، ٢٠٠٧، ص.٧٦، ١٢٩؛ مصطفى، ٢٠١٤، ص. ١).

وقد لوحظ في الآونة الأخيرة أنه عند حدوث أي تلاعب في القوائم المالية ينصب اهتمام مستخدمي القوائم المالية على عنصر الإيراد أكثر من أي عنصر آخر (Anderson & Yohn, 2002; Dalkilic, 2014, p.81). كما لوحظ أن المشاكل المرتبطة بالاعتراف بالإيراد كانت من أهم أسباب إعادة إصدار القوائم المالية (Prochazka, 2009, p.2) لأن المحاسبة عن الإيراد في شكلها الحالي لا تعبر بصدق عن حقيقة الواقع الاقتصادي للمعاملات المولدة للإيراد.

ونتيجة لذلك فقد توحدت جهود كلاً من المجلسين لمعالجه أوجه القصور والعيوب التي توجد في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد، حيث اصدر

■ كيف تؤثر أهم المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية المصرية والدولية والأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد على جودة التقارير المالية؟

ثالثاً: الدراسات السابقة (المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية)

١ - دراسة (McCarthy, 2012) بعنوان "Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules-Based Standards and The IASB-FASB Revenue Recognition Model"

"قرارات معدى القوائم المالية المتعلقة بالإيراد: مدى الدقة في تطبيق المعايير المعدة على أساس القواعد ونموذج مجلس اعداد المعايير الدولية ومجلس اعداد المعايير المالية للاعتراف بالإيراد " هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الاتجاه نحو تطبيق المعايير المعدة على أساس المبادئ (Principle-based standards) بدلاً من المعايير المعدة على أساس القواعد (Rules-based

المجلسان المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 في مايو ٢٠١٤ بعنوان "الإيراد الناتج عن وجود عقود مع العملاء" لتحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع اطار فكري موحد لتوضيح المبادئ الأساسية للاعتراف بالإيراد والتي يمكن تطبيقها باتساق في المجالات المختلفة والدول المختلفة لتحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستوى العالمي ولتقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق تحسين متطلبات الإفصاح عن الإيراد بالإضافة إلى تسهيل عملية إعداد القوائم المالية من خلال تقليل عدد المتطلبات التي يجب الرجوع إليها عند الاعتراف بالإيراد (IASB, 2014, PS & FB; Protiviti, 2014, p. 1-2).

ويمكن التعبير عن مشكله الدراسة من خلال الأسئلة التالية:

- ما هي أهم المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية المصرية والدولية والأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد؟
- ما هي أهم أوجه الاختلاف بين المعايير المحاسبية المصرية والدولية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد والمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS15؟

## Accounting Bulletin no.101

" أثر الاعتراف المبكر للإيراد على  
اداره الأرباح ومدى ملائمة قيمة  
الأرباح: أدلة من قانون SAB 101 "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر  
الاعتراف المبكر بالإيراد على إدارة  
الأرباح وعلى مدى ملائمة المعلومات  
لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية،  
فقد قامت هذه الدراسة بإجراء مقارنة  
بين الشركات التي قامت بتطبيق  
(SAB 101) مع نفس الشركات قبل  
تطبيق (SAB 101) والشركات التي  
قامت بتطبيق (SAB 101) مع  
شركات أخرى مشابهة لها في جميع  
الخصائص إلى حد ما ولكنها لم تطبق  
(SAB 101).

مع العلم أن (SAB 101) عبارته عن  
إرشادات للاعتراف بالإيراد قامت  
بإصدارها سوق الأوراق المالية  
الأمريكية SEC والتي قامت بمنع  
الاعتراف المبكر بالإيراد حيث أنها  
أوضحت أن الاعتراف المبكر بالإيراد  
يؤدي إلى تشويه الأداء المالي الحقيقي  
للمنشأة لأنه يُستخدم كأداة لإدارة  
الأرباح وبالتالي يؤدي إلى انخفاض  
جودة القوائم المالية.

standards) على جودة التقارير  
المالية وذلك من خلال دراسة  
القرارات التي يتم إتخاذها عن طريق  
معدى القوائم المالية الخاصة بتحديد  
قيمة الإيراد الذي يجب الإقرار بها  
بافتراض وجود محفزات اقتصادية  
وتفضيلات شخصية لتعظيم قيمة  
الإيراد. في الحالة الأولى وبافتراض  
عدم وجود محفزات اقتصادية  
وتفضيلات شخصية لتعظيم قيمة  
الإيراد في الحالة الثانية.

وقد توصلت الدراسة إلى ان استخدام  
معدى القوائم المالية للمعايير المعدة  
على أساس القواعد عند الاعتراف  
بالإيراد يؤدي إلى نتائج أقل صحة من  
استخدام المعايير المبنية على أساس  
المبادئ. ولكن النتائج التي توصلت  
إليها الدراسة لم تستطع توضيح ما إذا  
كان وجود المحفزات الاقتصادية أو  
التفضيلات الشخصية سيؤثر على  
قرارات معدى القوائم المالية المتعلقة  
بالاعتراف بالإيراد

٢ - دراسة (Altamuro et al,  
2005 بعنوان

"The Effects of Accelerated  
Revenue Recognition on  
Earnings Management and  
Earnings Informativeness:  
Evidence from SEC Staff

وقد توصلت الدراسة إلي أن استخدام سياسات إدارة الأرباح يتزايد في الشركات التي تعترف مبكرًا بالإيراد عن تلك الشركات التي تؤجل الاعتراف بالإيراد وأن الشركات التي تعترف مبكرًا بالإيراد توفر معلومات أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الشركات التي تؤجل الاعتراف بالإيراد.

ويري الباحثون أن وجه الاستفادة من هذه الدراسة يكمن في أنها أوضحت أن الإيراد يتم الاعتراف به مبكرًا في ظل تطبيق المعايير الحالية وذلك بسبب عدم وجود مبدأ محدد للاعتراف بالإيراد، فإن مبدأ التحقق الذي يركز عليه الاعتراف بالإيراد يعتبر مبدأ غامض قامت بتفسيره الممارسات المحاسبية بأكثر من طريقة وفقا لطبيعة نشاط الأعمال.

٣ - دراسة (Rasmussen, 2009)

**بعنوان "Sell-In Versus Sell- Through Revenue Recognition: An Examination of Firm Characteristics and Financial Information Quality "**

**" الاعتراف بالإيراد بطريقه الاعتراف المبكر بالإيراد وطريقة الاعتراف**

**المؤجل بالإيراد: اختبار خصائص الشركة وجوده المعلومات المالية "** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام الطرق المختلفة للاعتراف بالإيراد في شركات التكنولوجيا التي تقوم بتوصيل منتجاتها إلى المستخدم النهائي عن طريق الموزعين على جودة المعلومات المالية، حيث أوضحت الدراسة أن الإيراد يتم الاعتراف به في الشركات التي تتعامل مع الموزعين لتوصيل منتجاتها إلى المستخدم النهائي باستخدام إحدى الطريقتين التاليين:

▪ طريقة (Sell-in): فيتم الاعتراف بالإيراد وفقا لهذه الطريقة عندما يصل المنتج إلى الموزع ولذلك يُطلق على هذه الطريقة "طريقة الاعتراف المبكر بالإيراد".

▪ طريقة (Sell-through): ويتم الاعتراف بالإيراد وفقا لهذه الطريقة عندما يصل المنتج إلى المستخدم النهائي عن طريق الموزع ولذلك يُطلق عليها "طريقة لاعتراف المؤجل بالإيراد".

وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام طريقة الاعتراف المؤجل بالإيراد (Sell-through) يعبر عن التدفقات

النقدية المستقبلية بطريقة أفضل من استخدام الاعتراف المبكر بالإيراد (Sell-in)، كما أن طريقة الاعتراف المؤجل بالإيراد توفر معلومات مالية أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية حيث أنها ترتبط بعوائد الأسهم، وبذلك فإن طريقه الاعتراف المؤجل بالإيراد هي الطريقة التي توفر معلومات مالية ذات جودة عالية لمستخدمي القوائم المالية.

ويري الباحثون أن أهمية هذه الدراسة تتمثل في أنها أشارت إلى أن الحرية المتاحة لمعدي القوائم المالية في استخدام طرق مختلفة للاعتراف بالإيراد قد تؤدي إلى اختلاف خصائص المنشآت التي تقدم معاملات اقتصادية متشابهة في الجوهر واختلاف جودة المعلومات المالية المقدمة إلى مستخدمي القوائم المالية.

**وتأسيساً على ما سبق يتبين للباحثين الآتي:**

- وجود ندرة في الدراسات التي تناولت أثر المعايير المختلفة للاعتراف بالإيراد على جودة التقارير المالية.
- تطبيق الدراسات السابقة المتعلقة بجودة التقارير المالية والاعتراف بالإيراد على بيئة الولايات المتحدة الأمريكية والتي تختلف عن البيئة

المصرية حيث أنها تستخدم مدخل المعايير المبنية على أساس القواعد في حين أن البيئة المصرية تستخدم مدخل المعايير المبنية على أساس المبادئ.

■ اتجهت الدراسات السابقة إلى معرفة أثر استخدام المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد على جودة القوائم المالية وتجاهلت أثر تطبيق IFRS 15 على جودة القوائم المالية وذلك بخلاف دراسة (McCarthy, 2012) حيث أنها تناولت أثر الاتجاه نحو تطبيق IFRS 15 على جودة القوائم المالية ولكن يؤخذ على هذه الدراسة أنها تناولت أثر تطبيق مسودة العرض ED 2011 وليس المعيار نفسه على جودة التقارير المالية إذ أن المعيار لم يكن تم إصداره بعد، كما يؤخذ عليها أنها اقتصرت في تطبيقها على بيئة الولايات المتحدة الأمريكية.

#### **رابعاً: أهمية الدراسة**

تتمثل أهمية الدراسة في جانبين أساسيين وهما الجانب الأكاديمي والجانب التطبيقي، فمن **الناحية الأكاديمية**، وفي حدود علم الباحثة، هناك ندرة في الدراسات المحاسبية في البيئة المصرية التي تتناول المعيار

بالإيراد والمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15. تحديد مدى تأثير المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية المصرية والدولية والأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد على جودة التقارير المالية.

#### سادسا: حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة على مقارنه أهم المعايير المحاسبية التي تناولت المحاسبة عن الإيراد والمتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والمصرية (باعتبارها ترجمه للمعايير الدولية) و المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSs ولم تتناول الدراسة أي معايير محاسبية أخرى.

بعد أن تناول الباحثون مشكلة الدراسة والدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة وأهمية وأهداف وحدود الدراسة، سيقوم الباحثون بتناول الإطار النظري للدراسة وذلك على النحو التالي:

#### سابعا: الإطار النظري للدراسة

سيتناول الباحثون خلال الاطار النظري للدراسة المعايير المحاسبية الدولية والمصرية والأمريكية الحالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وأهم المشاكل التي تواجه هذه المعايير

الدولي للتقارير المالية IFRS 15 بالشرح والتحليل ومقارنته بالمعايير المحاسبية الدولية والمصرية والأمريكية.

وتمتد أهمية الدراسة إلى الجانب التطبيقي، حيث أن نتائج هذه الدراسة ستحاول بيان توضيح مدى الاختلاف في قيمة الإيراد عند تطبيق المعايير المحاسبية المصرية/ الدولية مقارنة بتطبيق IFRS15 وبالتالي مدى تأثيرها على جودة التقارير المالي.

#### خامسا: أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الأساسي من الدراسة في مقارنه المعايير المحاسبية المصرية والدولية والأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد والمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 ومعرفة مدى تأثير أهم المشاكل التي تواجه المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد على جودة التقارير المالية، ولتحقيق ذلك الهدف تتمثل الأهداف الفرعية فيما يلي:

- تحديد أهم المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية المصرية والدولية والأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد.
- تحديد أهم أوجه الاختلاف بين المعايير المحاسبية المصرية والدولية المتعلقة بالاعتراف



وأثرها على جودة التقارير المالية والمعياري الدولي للتقارير المالية IFRS 15 وأهم أوجه الاختلافات بين IFRS 15 والمعايير المحاسبية الحالية وذلك على النحو التالي:

### ١. المعايير المحاسبية المصرية/ الدولية المتعلقة بالاعتراف

#### بالإيراد

نظرا للأهمية البالغة التي يمثلها عنصر الإيراد بالنسبة لأصحاب المصالح فقد اهتمت المعايير المهنية بموضوع المحاسبة عن الإيراد، حيث تتناول المعايير المحاسبية المصرية موضوع الإقرار بالاعتراف من خلال المعيار المحاسبي المصري ١١ "الإيراد" (EAS 11) والذي يعد ترجمه للمعيار المحاسبي الدولي ١٨ "الإيراد" (IAS 18) والمعيار المحاسبي المصري ٨ "العقود الانشائية" (EAS 8) والذي يعد ترجمه للمعيار المحاسبي الدولي ١١ "العقود الانشائية" (IAS 11).

فبتناول EAS 11 كفيه المحاسبة عن الإيراد الناتج من بيع السلع وتقديم الخدمات واستخدام الغير لموارد المنشأة، حيث نصت الفقرة رقم ١٣ من EAS 11 إلى أنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج من بيع السلع إذا تم استيفاء الشروط الخمسة التالية:

- أ- أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لمالكه السلع إلى المشتري.
  - ب- ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة.
  - ج- أن يمكن قياس قيمه الإيراد بشكل دقيق، ويرى الباحثون هنا أن المعيار لم يوضح أي إرشادات خاصة بكيفية التعامل مع قيمة الإيراد إذا كانت قيمة متغيرة وليست ثابتة وكيفية تقديرها وإلى أي مدى يتم الاعتراف بهذه القيمة المتغيرة وهو ما أصبح شائعا الآن في أغلب المعاملات التجارية.
  - د- أن يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.
  - هـ- امكانيه تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.
- كما أوضح EAS 11 أنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج من تقديم الخدمات إذا استطاعت المنشأة تقدير نتائج عمليه تقديم الخدمة بدقة كافية، حيث نصت الفقرة رقم ١٩ من EAS 11 على أربعة شروط ينبغي توافرها

لا اعتبار إن نتائج المعاملة يمكن تقديرها بدقه كافيته، وهى:

- أ- يمكن قياس الإيراد بدقه.
- ب- أنه من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة الي المنشأة.
- ج- أنه يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية في تاريخ الميزانية حتى يتم الاعتراف بالإيراد وفقا لنسبة ما تم تنفيذ من تلك الخدمات حتى هذه الفترة، وأوضحت الفقرة رقم ٢٣ مجموعة من الطرق المختلفة التي يمكن استخدامها لحساب مستوى الإتمام "نسبة الإتمام" حيث تستخدم المنشأة الطريقة الأنسب لكي تحدد بدرجة مقبولة الخدمة التي تم تأديتها، وتتمثل هذه الطرق في طريقة حصر الأعمال المنفذة أو طريقة نسبة الخدمات التي تم أداؤها حتى تاريخ انتهاء الفترة المالية إلى أجمالي الخدمات الواجب أداؤها أو طريقة التكلفة إلى التكلفة (cost to cost) حيث تقاس نسبه الإتمام بإجراء مقارنة بين التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المتوقعة للمعاملة.
- د- أنه يمكن القياس الدقيق للتكاليف التي تم تكبدها في العملية وكذلك

التكاليف اللازمة لإتمامها. كما أوضح EAS 11 أن الإيراد الناتج من استخدام الغير لأصول المنشأة يكون في صورته عوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح، حيث نصت الفقرة رقم ٢٨ من المعيار أنه يشترط لهذا الاعتراف أن يكون من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة مع إمكانية قياس الإيرادات بشكل يعتمد عليه.

بينما يتناول EAS 8 كافيته المحاسبة عن الإيراد الناتج من عقود الانشاءات و ذلك لما لها من طبيعة مختلفة عن باقي الصناعات، حيث نص EAS 8 من خلال الفقرة رقم ٢٢ على أنه في حاله إمكانية تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية فإنه يمكن تحديد إيرادات ومصروفات العقد عن الفترة المالية باستخدام طريقة نسبة الإتمام في تاريخ الميزانية، وحددت الفقرة رقم ٣٠ أنه يمكن تحديد نسبة الإتمام باستخدام طرق عديده تختار منها المنشأة الطريقة التي تقيس بموضوعية نسبة العمل المنجز لديها، وتتمثل هذه الطرق في نسبة التكاليف الفعلية المتعلقة بالأعمال المنفذة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للعقد، معاينة وتقدير الأعمال التي تم تنفيذها أو نسبة

الأعمال المادية التي تم إنجازها من العقد.  
وأشارت الفقرة رقم ٣٢ أنه في حالة عدم إمكانية تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية فإنه يجب الاعتراف بالإيرادات في حدود التكاليف الفعلية للعقد والتي من المحتمل استردادها وهي ما تعرف بطريقه استرداد التكلفة (أبو المعاطي، ٢٠١٥، ص. ٧)، كما يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تحدث فيها.  
وأشار كلا من EAS 8 و EAS 11 إلى أنه يتم قياس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة.

## ٢. المعايير المحاسبية الأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد

تتناول المعايير المحاسبية الأمريكية موضوع الاعتراف بالإيراد من خلال إصدار العديد من المفاهيم والقواعد الإرشادية والتفسيرات وإرشادات القوائم والنشرات والتي تصل إلى أكثر من ١٠٠ قاعدة وذلك نظرا لأنها معايير معده على أساس القواعد أي أنها معايير تتميز بالتفصيل الشديد.  
ونظرا لتعدد هذه الاصدارات سوف يتم تناول الاعتراف بالإيراد في هذا الجزء من خلال عرض أهم أوجه الاختلاف بين المعايير المحاسبية الأمريكية

والمعايير المحاسبية المصرية/ الدولية. ويمكن عرض أهم هذه الاختلافات من خلال العناصر التالية ( PWC, 2012, p. 16:28):  
أ- شروط الاعتراف بالإيراد.

يتم الاعتراف بالإيراد وفقا للمعايير المحاسبية الأمريكية في جميع الصناعات عند توافر شرطان أساسيان وهما أن يتحقق الإيراد او يكون قابل للتحقق وان يتم اكتساب الإيراد (FASB, 1984, p. 30)، ونظرا لغموض معنى اكتمال عمليه اكتساب الإيراد تعددت التفسيرات المرتبطة به واختلفت من صناعة لأخرى، ولذلك فإنه يوجد العديد من الشروط التي يجب توافرها بجانب الشرطين الأساسيين السابقين للاعتراف بالإيراد والتي تختلف باختلاف الصناعات فعلي سبيل المثال توجد شروط للاعتراف بالإيراد الناتج من صناعة البرمجيات، وشروط أخرى للاعتراف بالإيراد الناتج من بيع العقارات وغيرها (Bohusova & Nerudova, 2009, p. 13; Tsujiyama, 2009, p. 3) بينما يتم الاعتراف بالإيراد وفقا للمعايير المحاسبية المصرية/ الدولية الحالية عند وجود توقع كاف بان هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تندفق إلى المنشأة وأنه يمكن قياس قيمة هذه

المنافع بطريقة يعتمد عليها وذلك بجانب توافر بعض الشروط الاضافية عند الاعتراف بالإيراد الناتج من بيع السلع او تقديم الخدمات أو استخدام الغير لأصول المنشأة أو الناتج من العقود الإنشائية (كما تم الإشارة سابقا).  
ب- المقابل المشروط.

وفقا للمعايير المحاسبية الأمريكية لا يتم الاعتراف بالإيراد إذا كان مقابل تقديم السلع أو الخدمات للعميل أو جزء منه مشروط بوقوع أحداث مستقبلية، ويتم الاعتراف بهذا المقابل المشروط عند زوال تلك الظروف وذلك وفقا لما أصدرته SEC في النشرة المحاسبية SAB Topic 13 والتي تنص على وجوب توافر مجموعه من الشروط للاعتراف بالإيراد من بينها ضرورة أن يكون السعر الذى يتقاضاه البائع من المشتري ثابتا أو قابلا للتحديد ( SEC, 2003)، ولكن وفقا للمعايير المحاسبية المصرية/ الدولية الحالية فمن الممكن الاعتراف بهذا المقابل المشروط وذلك في حالة إمكانية قياس هذا المقابل بدقه كافية مع وجود توقع كاف لتدفق هذا المقابل الى المنشأة.

ج- المعاملات التى تحتوى على أكثر من مفردة.

أوضحت المعايير المحاسبية الأمريكية من خلال EITF No. 00-21 أنه

يجب تقسيم المعاملة التي تحتوى على أكثر من مفردة إلى مجموعة من الوحدات المحاسبية المختلفة والمحاسبة عن كلا منها بشكل منفصل وذلك إذا توافرت في هذه المفردات مجموعة من الشروط التالية: ان تكون العناصر التي تم تسليمها بالفعل عناصر ذات قيمة بمفردها للعميل، وجود دليل موضوعي وموثوق فيه لقياس القيمة العادلة للعناصر التي لم يتم تسليمها بعد للعميل، إذا احتوت الاتفاقية على إمكانية حق الرجوع للعناصر المستلمة فيجب أن يكون تسليم أو أداء العناصر غير المسلمة محتمل حدوثه بشكل كبير وأن يكون تحت سيطرة البائع. كما أوضحت أنه يتم توزيع الإيراد على هذه المفردات وفقا لأسعار البيع المنفصلة الخاصة بها (اسعار البيع التي سوف تستخدمها المنشأة اذا باعت هذه المفردات بشكل منفصل) والتي يمكن تحديدها اما باستخدام السعر الموضوعي الذى يحدده البائع Vendor- Specific Objective Price (VSOP) أو استخدام الاسعار التي تعتمد على تقديرات الطرف الثالث Third Party Evidence (TPE) وذلك إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد VSOE أو استخدام السعر الأحسن تقديرا (BESP). بينما تعاني المعايير

المحاسبية المصرية/ الدولية الحالية من قصور في هذه الحالة اذ انها لم تحدد متى وكيف يتم تقسيم المعاملة الى مفردات وكيف يتم توزيع الايراد على هذه المفردات.

د- الايراد الناتج من تقديم الخدمات. أوضحت المعايير المحاسبية الامريكية أنه يتم الاعتراف بالإيراد عامه باستخدام احدى طرق قياس المخرجات والتي تتمثل في نموذج الاداء النسبي او نموذج الاداء المكتمل. وفي حالة عدم توافر المعلومات الكافية لاستخدام طرق قياس المخرجات يتم استخدام مقاييس المدخلات فيما عدا طريقه نسبه التكاليف المتكبدة حتى تاريخه الى التكاليف الكلية المقدره للمعاملة (KPMG, 2013, p. 60). وفي حالة عدم قدره المنشأة على تقدير نتائج عملية تقديم الخدمة بدقة كافية يتم تأجيل الاعتراف بالإيراد بالكامل.

بينما أوضحت المعايير المحاسبية المصرية/الدولية الحالية أنه يتم الاعتراف بالإيراد عند تقديم الخدمات باستخدام نسبه الاتمام والتي يتم قياسها باستخدام مقاييس المدخلات والتي من ضمنها استخدام طريقه نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه الى التكاليف الكلية المقدره للمعاملة أو مقاييس المخرجات. أما في حالة عدم قدره

المنشأة على تقدير نتائج عملية تقديم الخدمة بدقه كافية فانه سوف يتم الاعتراف بالإيراد بقدر يساوى التكاليف المتكبدة المتوقع استردادها. ه- المبادلات غير النقدية.

أوضحت المعايير المحاسبية الامريكية أنه عندما يكون المقابل في صوره بضائع او خدمات ذات طبائع وقيم مختلفة عن السلع والخدمات المقدمة، يتم الاعتراف بالإيراد بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المقدمة للعميل بعد تعديلها بأي تحويلات نقديه او ما في حكمها، اما في حالة عدم امكانيه قياس القيمة العادلة للسلع او الخدمات المقدمة فيتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع او الخدمات المستلمة بعد تعديلها بأي تحويلات نقديه او ما في حكمها (Bohusova, 2009, p. 290)، وذلك على عكس ما جاء في المعايير المحاسبية المصرية /الدولية الحالية اذا أنها أشارت الى أنه يتم الاعتراف بالإيراد في هذه الحالة بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة بعد تعديلها بأي تحويلات نقديه او ما في حكمها، اما في حالة عدم امكانيه قياس القيمة العادلة للسلع او الخدمات المستلمة فيتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع او الخدمات المقدمة بعد تعديلها بأي تحويلات نقديه او ما في حكمها.

### ٣. المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية الدولية والمصرية والأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد

تعرضت بيئة الاعمال في الفترة الاخيرة لبعض المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والتي أثرت بوضوح على طبيعة الأنشطة التي تمارسها منشآت الاعمال وما يرتبط بها من معاملات مما أدى الى وجود اشكال وصور متنوعة للمعاملات المدره للإيرادات والتي لم تؤخذ في الاعتبار من قبل المعايير الحالية الخاصة بالاعتراف بالإيراد مما أدى الى ظهور العديد من المشاكل المحاسبية التي تواجه هذه المعايير (حماد، ٢٠٠٧، ص. ٧٦، ١٢٩؛ مصطفى، ٢٠١٤، ص. ١)، حيث تمثلت أهم المشاكل التي تواجه المحاسبية الدولية والمصرية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في المشاكل التالية:

أ- عدم وجود اتساق بين الاعتراف بالإيراد وتعريف الاصول والالتزامات. حيث نص IAS 18/ EAS 11 على انه يتم الاعتراف بالإيراد وبالتالي الاعتراف بالأصل اذا تم نقل المخاطر والعوائد الخاصة بالسلعة من البائع الى المشتري ولكن من شروط الاعتراف بالأصل أن يتم نقل السيطرة عليه الى المشتري وليس

نقل المخاطر والعوائد المتعلقة به الى المشتري (Tsujiyama, 2009, p. 3). ولذلك قد يترتب على ما سبق الإعتراف بالمخزون كأصل لدى المنشأة في حاله عدم انتقال مخاطر ومنافع ملكيتها الى العميل حتى وان حصل العميل على السيطرة عليها (Putra, 2010, p. 3). ومن ثم سوف يتم تسجيل قيم معينه في القوائم المالية لا تعبر بصدق عن حقيقه المعاملة الاقتصادية التي حدثت بالفعل (IASB, 2008, p.19) وهو ما سيؤثر على جودة التقارير المالية.

ب- وجود قصور في المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد. فلم يوضح IAS 18/ EAS 11 كيفية الاعتراف بالإيراد في حاله وجود المعاملات التي تحتوى على أكثر من مفرده (IASB, 2008, pp. 19-20) (مصطفى، ٢٠١٤، ص. ٧٤: ٧٧)، اذ انه لم يوضح متى يتم تقسيم المعاملة الى مجموعه من المفردات المنفصلة وكيف يتم تقسيمها وكيف يمكن توزيع قيمه الإيراد على هذه المفردات المنفصلة (IASB, 2008, p. 20; Putra, 2010, p. 3-4)

ونتيجة لذلك فقد تم معاملة المعاملات المتشابهة بطرق مختلفة فالبعض اعترف بالإيراد الكلي للمعاملة عند تسليم العنصر الأول منها في حين أجل البعض الآخر الاعتراف الكلي بالإيراد الناتج من المعاملة حتى يتم تسليم آخر عنصر منها للعميل مما أثر سلباً على قابلية عنصر الإيراد للمقارنة بين المنشآت ومنها على جودة التقارير المالية (Putra, 2010, p. 4).

كما أن هذه المعايير لم تنص 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 لا تستطيع التمييز بين إذا ما كانت هذه الأعمال سلع أو خدمات فعلي سبيل المثال عند المحاسبة عن العقارات فبعض المنشآت تتعامل مع هذه العقود على أنها عقود إنشائية وبذلك فإنها تتعامل مع هذه العقود على أنها عقود تقدم خدمات ويتم الاعتراف بالإيراد الناتج منها وفقاً للمعيار المحاسبي المصري ٨ "العقود الإنشائية"، وهناك شركات أخرى تتعامل مع هذه العقود على أنها عقود تقدم سلع

أي أنها تعترف بالإيراد عندما يتم نقل المخاطر والعوائد المتعلقة بهذه العقارات للعميل، وبذلك فإنها تعترف بالإيراد الناتج منها وفقاً للمعيار المصري ١١ "الإيراد"، وبالتالي فقد تم معاملة العديد من المعاملات الاقتصادية المتشابهة في الجوهر بطرق مختلفة مما أثر سلباً على قابلية القوائم المالية للمقارنة ومنها على جودة التقارير المالية وعلى قرارات مستخدمي القوائم المالية (Putra, 2010, p. 4; IASB, 2008, p. 20).

كما يري الباحثون ان المعايير المصرية والدولية الحالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لم توضح ايه ارشادات بشأن كيفية قياس قيمه الإيراد اذا كانت هذه القيمة قيمه متغيره وليست ثابتة مما قد يؤدي الى اختلاف الطريقة التي تتعبها الشركات للاعتراف بالإيراد وهو ما سيؤثر بالتبعية على قابلية القوائم المالية للمقارنة ومنها على جودة التقارير المالية.

ج- عدم وجود اتساق بين كلا من IAS 11/ EAS 18 و IAS 8. حيث يري البعض ان IAS 18/ EAS 11 قد قدما ارشادات مختلفة للاعتراف بالإيراد

الناتج من بيع السلع والناتج من تقديم الخدمات وذلك على الرغم من ان هناك تشابهه جوهري في طبيعة كلتا المعاملتين، ففي بعض عقود الخدمات قد يهتم العميل بالنتيجة النهائية وليس بما يقدمه البائع على مدار مدة العقد، ومثال على ذلك اهتمام العميل بالرأي النهائي للاستشاري الفني وليس برأيه الجزئي طول فتره اتمام العقد ولذلك فيجب توحيد شروط الاعتراف الناتج من بيع السلع و تقديم الخدمات (EFRAG, 2007, p. 77) (مصطفى، 2014، ص. ٧١).

ونظرا لأن العقود الإنشائية تعتبر نوع من أنواع المعاملات الاقتصادية المُدره للإيرادات ولكنه نوع أكثر تعقيدا، فقد تم إصدار معيار للاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه العقود والذي يعتمد على استخدام مستوى نسبه إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد والتي يجب على المنشأة انجازها للاعتراف بالإيراد- والتي تتفق مع ارشادات الاعتراف بالإيراد الناتج من تقديم خدمه في EAS 11/ IAS 18 - وذلك بغض النظر عن نقل العوائد والمخاطر المتعلقة بهذه الأنشطة للعميل أم لا (على، 2011)، ومن هنا

تأتي نقطة عدم الاتساق بين المعيارين حيث ينص معيار الإيراد على أن الإيراد يتم الاعتراف به عند نقل العوائد والمخاطر المتعلقة بالأصل للعميل ولكن معيار العقود الإنشائية أوضح أن الإيراد يتم الاعتراف به باستخدام نسبه إتمام الأنشطة (IASB, 2008, p. 20-21).

وتماشيا مع نفس المبدأ الذي أُصدر من أجله معيار العقود الإنشائية وهو تعقد طبيعة هذه العقود، يري الباحثون انه 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 يستخدم في جميع الصناعات وفي جميع المعاملات الاقتصادية مهما اختلفت درجة تعقيدها (IASB, 2008, p. 20-21).

وتمثلت أهم المشاكل التي تواجه المحاسبية الأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في المشاكل التالية:  
أ- وجود العديد من المعايير التي تُعرف مصطلح اكتمال عمليه الاكتساب بطرق مختلفة وغير متنسقه، حيث يُشترط للاعتراف بالإيراد وفقا للمعايير المحاسبية



الأمريكية اكتمال عملية اكتساب الإيراد وهي ان تقوم المنشأة بأداء ما يجب عليها فعله تجاه العميل، ونظرا لعدم وجود تفسير دقيق لمعنى اكتمال عملية اكتساب الإيراد فقد وُجد تعارض كبير على كيفية تطبيق هذا المعنى في الظروف العملية المختلفة. ونتيجة لذلك فقد تم اصدار اكثر من ١٠٠ معيار ومتطلب أمريكي يختص بالاعتراف بالإيراد، وتعتبر اغلب هذه المعايير معايير متعلقة بصناعات مختلفة فسر بعضها معنى اكتساب عملية الإيراد بطرق مختلفة وغير متسقة مما نتج عنها نتائج مختلفة لمعاملات اقتصادية متشابهة والتي أثرت بالسلب على قابلية الإيراد للمقارنة (IASB, 2008, p. 17-18; Putra, 2010, p. 1; Tsujiyama, 2009, p. 3; Bohusova & Nerudova, 2009, p. 17)

ب- وجود قصور في المعايير الحالية وذلك بجانب وجود تعارض مع تعريف الاصول والالتزامات، حيث أشار IASB الى انه بالرغم من وجود العديد من المعايير المحاسبية الأمريكية التي تتعلق بالاعتراف بالإيراد الا انه ما زال

يوجد قصور في هذه المعايير، وأوضح انه على سبيل المثال لا يوجد الى الان معيار محاسبي أمريكي يتناول الاعتراف بالإيراد الناتج من تقديم الخدمات عامه (IASB, 2008, p. 18).

وأضاف IASB أن استخدام اكتمال عملية اكتساب الإيراد للاعتراف بالإيراد لا يعطى اهتماما كبيرا للتغير الذي يحدث في قيمة الاصول او الالتزامات الناتجة من الاعتراف بالإيراد، وذلك على الرغم من أن الاصول والالتزامات تعتبر حجر الاساس بالنسبة للإطار المفاهيمي المشترك بين كلا من IASB و FASB ومن ثم فانه لن يمثل تمثيلا صادقا للمعاملات التي ينتج عنها ايراد (Putra, 2010, p. 2-3, EFRAG, 2007, p. 82).

#### ٤. أثر المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية الدولية والمصرية والأمريكية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد على جودة التقارير المالية.

سيتم تناول أثر المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية الحالية للاعتراف بالإيراد على جودة التقارير المالية من خلال معرفة أثر هذه المشاكل على الخصائص النوعية

للمعلومات باعتبارها مقياس مباشر هذا الجزء من خلال الجدول رقم (١) -  
لجودة التقارير المالية. ويمكن عرض (١).

جدول رقم (١-١) : أثر المشاكل التي تواجه المعايير التي تحتوى على الطرق الحالية للاعتراف  
بالإيراد على جودة التقارير المالية

م	المشاكل التي تواجه المعايير المصرية/ الدولية الحالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد	أثرها على جودة التقارير المالية
١	عدم وجود انساق بين الاعتراف بالإيراد وتعريف الأصول والالتزامات	قد تؤدي هذه المشكلة - كما تم الإشارة في الفصل الأول - الى الاعتراف بالمخزون كأصل لدى المنشأة في حالة عدم انتقال مخاطر ومنافع ملكيتها الى العميل حتى وان حصل العميل على السيطرة عليها, (Putra, 2010, p. 3) وبذلك سوف يتم تسجيل قيم معينه في القوائم المالية لا تعبر بصدق عن حقيقه المعاملة الاقتصادية التي حدثت بالفعل (IASB, 2008, p.19)، وهو ما سيؤثر على جوده التقارير المالية من خلال ما يلي: ١. <b>خاصيه التمثيل الصادق:</b> وذلك بسبب احتواء المعلومات المالية المتعلقة بالإيرادات والأصول والالتزامات على <b>أخطاء جوهرية</b> والتي تعتبر من احدى دعامات خاصيه التمثيل الصادق. ٢. <b>خاصية الملائمة:</b> باستخدام الطرق الحالية للاعتراف بالإيراد سوف يتم الاعتراف بالإيراد بقيم تحتوى على اخطاء جوهرية والتي سوف تُستخدم من قبل المحللين المالية في التنبؤ بالقيم المستقبلية للإيرادات مما سيؤثر سلبا على القيم المتنبأ بها وهو ما سيؤثر على خاصيه <b>القيمة التنبؤية</b> والتي تعتبر احدى دعامات خاصيه الملائمة.
٢	وجود قصور في المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد	

أثرها على جودة التقارير المالية	المشاكل التي تواجه المعايير المصرية/ الدولية الحالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد	م
<p>نظرا لعدم تحديد المعايير الحالية لكيفية الاعتراف بالإيراد في حاله وجود معاملات تحتوى على أكثر من مفردة لجأت الشركات الى استخدام طرق مختلفة للاعتراف بالإيراد في هذه الحالة مما سيؤثر على جودة التقارير المالية كما يلي:</p> <p>١. <b>خاصية القابلية للمقارنة:</b> نظرا لاستخدام الشركات لطرق مختلفة للاعتراف بالإيراد سيصبح من الصعب مقارنه أرقام الإيرادات بين المنشآت نظرا لاختلاف أساس المقارنة (طريقه الاعتراف بالإيراد).</p> <p>٢. <b>خاصية القابلية للتحقق:</b> سيصبح من الصعب وصول الأطراف المستقلة والتي لديها الخبرة والمعرفة الى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها الشركة للاعتراف بالإيراد.</p>	<p>المعاملات التي تحتوى على أكثر من مفردة</p>	
<p>نظرا لصعوبة التمييز بين طبيعة كلا من السلع والخدمات فقد تم معاملة العديد من المعاملات الاقتصادية المتشابهة في الجوهر بطرق مختلفة مما سيؤثر سلبا على قابلية القوائم المالية للمقارنة ومنها على <b>خاصية القابلية للتحقق</b> وذلك لصعوبة وصول الأطراف المستقلة والتي لديها الخبرة والمعرفة الى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها الشركة للاعتراف بالإيراد.</p>	<p>كيفية التمييز بين طبيعة كلا من السلع والخدمات</p>	
<p>نظرا لوجود نقص في ارشادات قياس الإيراد فقد تلجأ الشركات الى استخدام طرق مختلفة لقياس الإيراد بناءا على الحكم الشخصي لمعدي القوائم المالية مما سيؤثر سلبا على <b>خاصية قابليه القوائم المالية للمقارنة</b> ومنها على <b>خاصية القابلية للتحقق</b> وذلك لصعوبة وصول الأطراف المستقلة والتي لديها الخبرة والمعرفة الى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها</p>	<p>ارشادات قياس الإيراد</p>	

أثرها على جودة التقارير المالية	المشاكل التي تواجه المعايير المصرية/ الدولية الحالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد	م
الشركة للاعتراف بالإيراد.		
سوف يؤثر عدم الاتساق بين هذين المعيارين على <b>خاصية القابلية للتحقق</b> وذلك لصعوبة وصول الأطراف المستقلة والتي لديها الخبرة والمعرفة الى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها الشركة للاعتراف بالإيراد.	عدم وجود اتساق بين كلا من IAS 18/ EAS 11 و IAS 11/ EAS 8	٣
	المشاكل التي تواجه المعايير الأمريكية الحالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد	
سوف تؤثر هذه المشكلة على جودة التقارير المالية من خلال تأثيرها بالسلب على <b>خاصية القابلية للمقارنة</b> وذلك نظرا لوجود العديد من المعايير التي فسر بعضها معنى اكتساب عمليه الإيراد بطرق مختلفة وغير متسقة مما نتج عنها نتائج مختلفة لمعاملات اقتصادية متشابهة مما يُصعب مقارنه هذه النتائج ببعضها البعض.	وجود العديد من المعايير التي تُعرف مصطلح اكتمال عمليه الاكتساب بطرق مختلفة وغير متسقة	١
سوف تؤثر هذه المشكلة على جودة التقارير المالية من خلال ما يلي: ١. <b>خاصية القابلية للمقارنة:</b> نظرا لوجود قصور في هذه المعايير سوف تلجأ الشركات الى استخدام طرق مختلفة للاعتراف بالإيراد تعتمد على الحكم الشخصي لمعدي القوائم المالية مما سينتج عنها نتائج مختلفة. ٢. <b>خاصية القابلية للتحقق:</b> وذلك لصعوبة وصول الأطراف المستقلة والتي لديها الخبرة والمعرفة الى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها الشركة للاعتراف بالإيراد. ٣. <b>خاصية التمثيل الصادق:</b> وذلك بسبب احتواء	وجود قصور في المعايير الحالية وذلك بجانب وجود تعارض مع تعريف الاصول والالتزامات	٢

أثرها على جودة التقارير المالية	المشاكل التي تواجه المعايير المصرية/ الدولية الحالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد	م
<p>المعلومات المالية المتعلقة بالإيرادات والأصول والالتزامات على أخطاء جوهرية والتي تعتبر من احدى دعامات خاصية التمثيل الصادق.</p> <p>٤. <b>خاصية الملائمة:</b> باستخدام الطرق الحالية للاعتراف بالإيراد سوف يتم الاعتراف بالإيراد بقيم تحتوى على اخطاء جوهرية والتي سوف تُستخدم من قبل المحللين المالية في التنبؤ بالقيم المستقبلية للإيرادات مما سيؤثر سلبا على القيم المَنتَبأ بها وهو ما سيؤثر على خاصية القيمة التنبؤية والتي تعتبر احدى دعامات خاصية الملائمة.</p>		

المصدر: من إعداد الباحثين.

## ٥. المعيار الدولي للتقارير المالية

### IFRS 15

أوضح المجلسان أن الهدف الأساسي للمعيار يتمثل في تحديد المبادئ الأساسية التي يجب على المنشأة استخدامها للتقرير عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة وقيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن وجود عقود مع العملاء (IASB, 2014, IFRS. 15). ولتحقيق هذا الهدف حدد المجلسان ان المبدأ الاساسي للمعيار يتمثل في الاعتراف بالإيراد بالقيمة التي تعكس قيمه المتحصلات التي

تتوقع المنشأة أنه يحق لها الحصول عليها مقابل تقديم السلع او الخدمات للعميل. وللوصول لهذا المبدأ حدد المجلسان ٥ خطوات يجب اتباعها للاعتراف بالإيراد الناتج عن وجود عقود مع العملاء، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

أ- تحديد العقد الذي يوجد بين المنشأة والعميل، حيث عرف المعيار العقد من خلال الفقرة رقم ١٠ على انه "اتفاق بين طرفين او اكثر ينتج عنه وجود حقوق والتزامات اجباريه (واجبه التنفيذ)، وتعتبر هذه الحقوق والالتزامات اجباريه

نتيجة لإلزاميه العقد القانونية".  
ومن الممكن ان يتخذ العقد صوراً  
عديده فإما ان يكون في صوره  
مكتوبه او يكون شفويا او يكون  
ضمنيا وفقا لقواعد وممارسات  
نشاط الاعمال المتعارف عليها  
(Ciesielski & Weirich,  
2011, p. 18)

كما نص المعيار في الفقرة رقم ٩  
انه يتم تطبيق المعيار على العقد  
الذي ينشأ بين المنشأة والعميل -  
الذي يقع داخل نطاق هذا المعيار -  
اذا استوفى الشروط التالية:

- وجود اتفاق بين الاطراف  
المتعاقدة سواء في صوره  
مكتوبه او شفويه او وفقا  
للممارسات الشائعة في وسط  
الأعمال، وذلك الى جانب ان  
تكون هذه الاطراف ملزمه  
بتنفيذ ما عليها من التزامات.
- امكانيه تحديد المنشأة لشروط  
الدفع مقابل تسليم السلع او  
الخدمات للعميل.
- امكانيه تحديد المنشأة لحقوق كل  
طرف في العقد.
- أن يكون للعقد جوهر تجارى  
(من المتوقع حدوث تغيير في  
مخاطر وتوقيت وقيمه التدفقات  
النقدية للمنشأة نتيجة لوجود

العقد بين المنشأة والعميل).  
■ من المتوقع تحصيل المنشأة  
للمقابل الذى يحق لها الحصول  
عليه من العميل مقابل تقديم  
السلع والخدمات ولتقييم هذا  
الشرط يجب على المنشأة الاخذ  
في الاعتبار قدره العميل ونيته  
على دفع هذا المقابل في الوقت  
المطلوب.

ب- تحديد التزامات الاداء التي يحتوى  
عليها العقد، حيث عرف المعيار  
التزامات الاداء من خلال الفقرة  
٢٢ على انها " تعهدات من قبل  
المنشأة للعميل لنقل السلعه او  
الخدمة (حزمه من السلع او  
الخدمات) المنفصلة / المميزة أو  
نقل سلسله من السلع او الخدمات  
المنفصلة المتشابهة الى حد كبير  
والتي يتم نقلها الى العميل باستخدام  
نفس الطريقة على مدى فتره زمنية  
معينه. وتعتبر السلعة او الخدمة  
منفصله/ مميزه عندما يتوفر فيها  
الشرطان التاليان:

- ان يستطيع العميل الانتفاع من  
هذه السلعة او الخدمة بمفردها  
او عن طريق استخدامها مع  
موارد اخرى متوفرة لديه  
(Readily available  
resources) (وهى تلك

الموارد التي يمتلكها العميل او التي يستطيع الحصول عليها سواء من نفس المنشأة او من منشأة اخرى).

■ أن تكون تعهدات المنشأة بنقل هذه السلع او الخدمات للعميل منفصله عن باقي التعهدات في نفس العقد، ومن المؤشرات التي تدل على ذلك - علي سبيل المثال وليس الحصر - الا تقوم المنشأة بتقديم خدمه تجمع بها جميع السلع او الخدمات التي يحتوى عليها العقد، الا تكون هذه السلعة او الخدمة عدلت تعديل جوهري في أيا من السلع او الخدمات الاخرى التي يحتوى عليها العقد أو الا تكون هذه السلع او الخدمات معتمده اعتمادا كبيرا او متداخله مع السلع او الخدمات الاخرى التي يحتوى عليها العقد.

ج- تحديد سعر المعاملة، حيث تم تعريف سعر المعاملة كما نصت الفقرة ٤٧ على انه " قيمه المقابل الذى تتوقع المنشأة انه يحق لها الحصول عليه مقابل نقل السلع او الخدمات المتفق عليها للعميل "، ويتم استبعاد المبالغ التي تم

تحصيلها من قبل المنشأة بالنيابة عن الآخرين من سعر المعاملة كضريه المبيعات، ومن الممكن ان يكون سعر المعاملة عباره عن قيمه قيمة ثابتة او متغيره او كليهما معا.

و عند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة الاخذ في الاعتبار المتحصلات (التعويضات) المتغيرة، القيود التي يجب اخذها في الاعتبار عند تقدير المقابل المتغير، وجود عنصر مالي جوهري في العقد، المتحصلات (التعويضات) غير النقدية والمقابل المستحق للدفع للعميل.

د- توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء التي يحتوى عليها العقد، حيث أشارت الفقرة ٧٣ من المعيار الى ان القيمة التي تم توزيعها على التزامات الاداء المنفصلة يجب أن تعكس القيمة التي تتوقع المنشأة انه يحق لها الحصول عليها نتيجة نقل هذه السلع او الخدمات للعميل، ولتحقيق ذلك يجب ان يتم توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء المنفصلة باستخدام سعر البيع المنفصل لهذه السلع او الخدمات (Stand-alone selling price)، حيث يتمثل سعر البيع المنفصل في السعر الذى تباع به

وتضيف إليها هامش الربح التي تتطلع للحصول عليه. ■ مدخل القيم المتبقية (Residual method): يتم تقدير سعر البيع المنفصل للسلع أو الخدمات عن طريق الإشارة إلى إجمالي سعر المعاملة بعد استبعاد مجموع اسعار البيع المنفصلة التي يمكن تحديدها بدقة.

هـ- الاعتراف بالإيراد عندما يتم (في حين) الوفاء بالتزامات الاداء، حيث يتمثل الوفاء بالتزامات الأداء في نقل السلع أو الخدمات من المنشأة للعميل وذلك عن طريق نقل السيطرة (Control) على السلع أو الخدمات من المنشأة للعميل، وتتمثل قيمة الإيراد التي يتم الاعتراف بها في القيمة التي تم توزيعها على التزامات الأداء المنفصلة - في الخطوة رقم ٤ - والتي تم الوفاء بها.

وتم تعريف مصطلح السيطرة من خلال الفقرة ٣٣ على انه " إمكنه التحكم في استخدام الأصل والحصول على جميع المنافع الناتجة من استخدامه " فهي تشمل امكانه منع الآخرين من استخدام الأصل والانتفاع

المنشأة هذه السلع أو الخدمات منفصله (أي بدون ادراجها في العقد) للعميل. وتعتبر الطريقة الامثل لتحديد هذا السعر هي معرفه السعر الملحوظ للسلع أو الخدمات المشابهة لهذه السلع أو الخدمات والتي تم بيعها في نفس الظروف ولنفس العميل. ففي حالة عدم القدرة على تحديد سعر البيع المنفصل فيمكن تقديره من خلال الطرق التالية (على سبيل المثال وليس الحصر):

■ مدخل تقييم سعر السوق المعدل (Adjusted market assessment approach) تقوم المنشأة بدراسة السوق وتحديد السعر الذي من الممكن أن يلقى قبولا من العملاء أو عن طريق الرجوع إلى الأسعار التي حددها المنافسون وتعديلها بحيث تتوافق مع طبيعة منتجات المنشأة.

■ مدخل التكاليف المتوقعة بالإضافة إلى هامش الربح (Expected cost plus a margin approach) تُحدد المنشأة التكاليف المتوقعة للوفاء بالتزامات الأداء



وبعد الانتهاء من عرض كيفية الاعتراف بالإيراد وفقا لـ IFRS 15، سوف يتم عرض أهم أوجه الاختلافات بين المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد و IFRS 15 من خلال الجدول رقم (٢-١).

منه. وأوضح المعيار أنه يجب على المنشأة في بداية العقد (Contract inception) التمييز التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدار فتره زمنية معينة والتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها في نقطه زمنية معينة.

#### جدول رقم (٢-١)

#### أهم الاختلافات الجوهرية بين المعايير المحاسبية المصرية/ الدولية و IFRS 15

IFRS 15	المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد	أوجه المقارنة
يتمثل هدف هذا المعيار في نشر مبادئ محده للاعتراف بالإيراد يجب على المنشأة اتباعها للتقرير عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية وهذه المعلومات تتعلق بطبيعة وقيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد وحالات عدم التأكيد المصاحبة لإمكانية تحصيل المنشأة للإيرادات الناتجة عن وجود عقد بين المنشأة والعميل.	تهدف هذه المعايير الى شرح المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن أنواع محده من المعاملات والأحداث.	هدف المعيار
سوف يُطبق المعيار على جميع المعاملات التي تنشأ نتيجة لوجود عقد بين المنشأة والعميل وذلك فيما عدا الآتي: - عقود التأمين. - اتفاقيات التأجير. - الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية الأخرى التي يتضمنها نطاق كلا من معيار الأدوات المالية IFRS 9، معيار القوائم المالية المجمع IFRS 10، IFRS 11، IAS 27 و IAS 28. - المبادلات غير النقدية بين المنشآت التي تتعامل في نفس نشاط الأعمال لتلبية الطلب المتنوع جغرافيا في الوقت المناسب.	يجب تطبيق هذه المعايير عند المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية: - بيع سلع - تقديم خدمات. - استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنها عائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح. - عقود الانشاءات. ولا تتناول هذه المعايير الإيرادات الناتجة عما يلي: - اتفاقيات التأجير - توزيعات الأرباح الناتجة عن الاستثمارات التي يتم	نطاق المعيار

IFRS 15	المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد	أوجه المقارنة
<p>ويجب ان يكون العقد بين المنشأة والعميل، حيث تم تعريف العميل على انه " الطرف الخارجي الذي يتعاقد مع المنشأة للحصول على السلع أو الخدمات الناتجة من ممارسه المنشأة لأنشطتها العادية وذلك في مقابل دفع قيمه هذه السلع او الخدمات.</p> <p>وفي حاله وجود عقود مع العملاء تقع جزئيا داخل نطاق معيار الاعتراف بالإيراد والجزء الآخر يقع داخل نطاق معيار آخر، ستتم معامله هذا النوع من العقود كالآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- اذا حدد المعيار الآخر كيفية تقسيم و/أو قياس أي جزء من أجزاء العقد سوف تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات القياس و التقسيم التي نص عليها المعيار الاخر اولا، كما يجب على المنشأة استبعاد الجزء الذي تم قياسه وفقا للمعيار الآخر من سعر المعاملة وتوزيع سعر المعاملة المتبقي (ان وجد) على التزامات الأداء او الاجزاء التي تقع داخل نطاق هذا المعيار او التي تشير اليها الفقرة القادمة.</li> <li>- في حاله عدم تحديد المعيار الآخر لكيفية تقسيم و/أو قياس أي جزء من اجزاء العقد سيتم تطبيق هذا المعيار.</li> </ul>	<p>المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- عقود التأمين في شركات التأمين.</li> <li>- التغيير في القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المالية أو التصرف فيها.</li> <li>- التغيير في قيم الأصول المتداولة الأخرى.</li> <li>- الزيادة الطبيعية في قطاعان الماشية و الإنتاج الزراعي و إنتاج الغابات.</li> <li>- مستخرجات المناجم الطبيعية</li> </ul>	
<p>هو الدخل الذي ينشأ نتيجة ممارسه المنشأة لأنشطتها العادية.</p> <p>وتم تعريف الدخل على أنه " الزيادة في المنافع الاقتصادية للمنشأة خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلة او الزيادة في قيمه الاصول او النقص في الالتزامات والتي ينتج عنها زياده في حقوق الملكية بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات المشاركين في رأس المال.</p>	<p>هو إجمالي تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة للمنشأة خلال الفترة المالية والتي تنشأ من ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية و ينتج عن تلك التدفقات زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات المشاركين في رأس المال.</p>	<p><b>تعريف الإيراد</b></p>

IFRS 15	المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد	أوجه المقارنة
<p>يتم الاعتراف بالإيراد لتوضيح نقل السلع والخدمات للعميل بالقيمة التي تعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه نتيجة نقل هذه السلع والخدمات للعميل، وحدد المعيار خمس خطوات يجب على المنشأة اتباعها للاعتراف بالإيراد وهي كالآتي:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>١. تحديد العقد بين المنشأة والعميل.</li> <li>٢. تحديد التزامات الأداء المنفصلة التي يحتوى عليها العقد.</li> <li>٣. تحديد سعر المعاملة.</li> <li>٤. توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء المنفصلة.</li> <li>٥. الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء المنفصلة.</li> </ol> <p>و يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الاداء أي عندما يتم نقل السلع والخدمات من المنشأة للعميل، كما يتم الاعتراف بالإيراد بقيمه سعر المعاملة التي تم توزيعها على التزامات الاداء التي تم الوفاء بها.</p>	<p>يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق الإيراد، ويتحقق الإيراد عندما يكون هناك توقعاً كافياً بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة، وأنه يمكن قياس قيمة هذه المنافع بطريقة يعتمد عليها، وحدد مجموعه من الشروط التي تختلف باختلاف المصادر الأربعة للإيراد وهي كما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>١. شروط الاعتراف بالإيراد الناتج من بيع السلع: <ul style="list-style-type: none"> <li>- أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر و العوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشتري.</li> <li>- ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية، أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة.</li> <li>- أن يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق.</li> <li>- أن يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.</li> <li>- إمكانية تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.</li> </ul> </li> <li>٢. شروط الاعتراف بالإيراد الناتج من تقديم الخدمات: <ul style="list-style-type: none"> <li>- يمكن قياس قيمة الإيراد بدقة.</li> <li>- من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة</li> </ul> </li> </ol>	<p><b>الاعتراف بالإيراد</b></p>

IFRS 15	المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد	أوجه المقارنة
	<p>بالمعاملة للمنشأة.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية في تاريخ الميزانية.</li> <li>- يمكن القياس الدقيق للتكاليف التي تم تكبدها في العملية وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها.</li> </ul> <p>٣. شروط الاعتراف بالإيراد الناتج من استخدام الغير لأصول المنشأة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- يكون من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.</li> <li>- يمكن قياس الإيراد بشكل يعتمد عليه.</li> </ul> <p>٤. شروط الاعتراف بالإيراد الناتج من عقود الانشاءات:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- إمكانية قياس إيرادات العقد بطريقة موضوعية، إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول.</li> <li>- إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد وكذلك درجة إتمامه في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، بدرجة كافية من الموضوعية.</li> <li>- إمكانية قياس وتحديد التكاليف الخاصة بالعقد بطريقة موضوعية بحيث يمكن عمل مقارنات بين التكاليف الفعلية للعقد والتكاليف المقررة مسبقا</li> </ul>	

IFRS 15	المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد	أوجه المقارنة
<p>تقاس قيمة الإيراد بقيمه سعر المعاملة الذي تم توزيعها على السلع و الخدمات التي تم نقلها للعميل والمتمثلة في القيمة التي تتوقع المنشأة انه يحق لها الحصول عليها مقابل تلك السلع والخدمات.</p>	<p>تقاس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة، و عادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بموجب اتفاق مشترك بين المنشأة والمشتري أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق، ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق مع الأخذ في الاعتبار قيمة أي خصم تجارى أو خصم كمية تسمح به المنشأة.</p>	<p>قياس الإيراد</p>
<p>يجب ان تفصح المنشأة عن المعلومات الكمية و النوعية المتعلقة بالعناصر التالية:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>١. العقود التي بين المنشأة و العملاء.</li> <li>٢. الحكام الجوهرية، والتغيرات التي طرأت على هذه الاحكام، التي تم اتخاذها عند تطبيق هذا المعيار على عقود المنشأة مع العملاء.</li> <li>٣. أي اصول تم الاعتراف بها نتيجة تكاليف الحصول على العقد او تكاليف اتمام العقد.</li> </ol>	<p>يجب أن تفصح المنشأة عن الآتي:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>١. السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما يتضمن الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعمليات التي تشمل تأدية خدمات.</li> <li>٢. توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن الإيراد الناتج عما يلي : بيع سلع، تأدية خدمات، العوائد، الإتاوات وتوزيع الأرباح</li> <li>٣. قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات والمدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعات الإيراد الهامة.</li> </ol> <p>كما يجب على المنشأة الإفصاح عن الأرباح و الخسائر المحتملة وذلك في ضوء معيار المحاسبة المصري ٢٨ الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة،</p>	<p>الإفصاح عن الإيراد</p>

IFRS 15	المعايير المصرية/ الدولية الحالية للاعتراف بالإيراد	أوجه المقارنة
	وقد تنشأ الأرباح والخسائر المحتملة من بعض البنود مثل تكاليف فترة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة	

المصدر بتصرف: (Hasanen & Abo Talib, 2014, p. 280).

- يقوم العميل بدفع عموله شهرية مقابل خدمه الاتصالات الشهرية بقيمة ١٠٠ جنيه
- يقوم العميل باستلام جهاز هاتف مجاناً في تاريخ بداية العقد.
- مع العلم بأن نفس شركة الاتصالات تقوم ببيع نفس جهاز الهاتف منفصلاً بقيمة ٣٠٠ جنيه وتقدم خدمة الاتصالات الشهرية المدفوعة مقدماً بقيمة ٨٠ جنيه شهرياً.
- فبناءً على ما سبق سوف تعترف شركة الاتصالات بالإيراد وفقاً لـ EAS 11، وسوف تعترف بالإيراد الناتج عن هذا العقد عند تطبيق EAS 11 بطريقه مختلفه عنه اذا طبقت IFRS 15، ويتضح ذلك من خلال الآتي:
- تطبيق المعيار المحاسبية المصري ١١ "الإيراد" EAS 11.**
- نص EAS 11 على أنه يتم تطبيق هذا المعيار عامه على كل معاملته على حده ولكنه في بعض الاحيان يتم تطبيق المعيار على كل مفردته تحتوي عليها

**ثامناً: دراسة حالة افتراضية**

يتمثل الهدف الرئيس من دراسة الحالة الافتراضية في توضيح مدى الاختلاف في قيمه الايراد الناتج من تطبيقه المعايير المحاسبية المصرية/ الدولية الحالية مقارنةً بتطبيق IFRS 15 وبالتالي مدى تأثيرها على جودة التقارير المالية، وسيتم ذلك من خلال دراسة حالة افتراضية في صناعة الاتصالات اذ أن صناعه الاتصالات تعتبر من الصناعات الأكثر تأثراً عند تطبيق IFRS 15 (Dalkilic, 2014, p. 76; <http://www.ifrsbox.com/ifrs-15-examples>) ويمكن عرض دراسة الحالة الافتراضية كما يلي (Dalkilic, 2014, p. 77; <http://www.ifrsbox.com/ifrs-15-vs-ias-18>):

تعاقد العميل أمع شركة الاتصالات لمدة ١٢ شهر، حيث نصت بنود العقد على الآتي:

المعاملة على حده وذلك لإظهار جوهر المعاملة ولكنه لم يحدد كيف يتم تحديد هذه المفردات وكيف يتم تقسيم سعر المعاملة عليها ومتى يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عنه، وذلك فيوجد احتمالان هنا وهما:

الاحتمال الأول: ان تقوم الشركة بالاعتراف بالإيراد فقط عند تقديم الخدمة الشهرية بمبلغ ١٠٠ جنيه وذلك اعمالا بمبدأ ان الشركة لم تحدد كيف يتم تحديد المفردات في المعاملة وكيف يتم تقسيم سعر المعاملة عليها ومتى يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عنها اي انها سوف تطبق هذا المعيار على المعاملة بأكملها كأنها مفردة واحدة وسوف تعامل تكلفه تقديم جهاز الهاتف للعميل على انها تكلفه الحصول على عميل جديد والتي سوف يتم ترحيها الى حساب الارباح والخسائر فيما بعد، وبالتالي سوف تعترف الشركة في بداية العقد بقيمه خسائر تتمثل في قيمه تكلفه الحصول على عميل جديد.

الاحتمال الثاني: أن تقوم الشركة بتقسيم المعاملة الى مفردات منفصلة تتمثل في تقديم جهاز الهاتف للعميل وتقديم خدمه شهريه له، فيتم الاعتراف شهريا بالإيراد بقيمه ١٠٠ جنيه وهي قيمه الخدمة الشهرية المقدمة للعميل

والاعتراف بالإيراد بقيمه صفر عند تسليم جهاز الهاتف للعميل وذلك لان المعيار نص على ان قيمه الإيراد تقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق نتيجة تقديم المنتج للعميل وحيث أنه عند تقديم جهاز الهاتف للعميل لم تستلم الشركة ولم يستحق لها أي مقابل فسوف يتم الاعتراف بالإيراد بقيمه صفر في ذلك الوقت.

وبناء على ما سبق سوف تتمثل قيود اليومية في الآتي:

- عند بداية العقد سوف يتم تسجيل تكلفه الحصول على عميل جديد بقيمه جهاز الهاتف المقدم للعميل ويتم ترحيل هذه القيمة فيما بعد الى حساب الارباح والخسائر.
- في نهاية كل شهر لمدة ١٢ شهر: سوف يتم تسجيل مدينين في الجانب المدين بقيمه ١٠٠ جنيه وايرادات في الجانب الدائن بقيمه ١٠٠ جنيه.

مدينين	١٠٠	ايرادات	١٠٠
--------	-----	---------	-----

**تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية**

### **IFRS 15.**

وفقا لـ IFRS 15 سوف يتم تطبيق الخمس خطوات على هذه المعاملة كالاتي:

١. تحديد العقد مع العميل: وهو عقد تقديم خدمه شهريه للعميل لمده ١٢ شهر وتقديم جهاز هاتف له في بداية العقد.
٢. تحديد التزامات الاداء المنفصلة التي يحتوى عليها العقد: هنا يحتوى العقد على التزامين منفصلين وهما التزام بتقديم جهاز الهاتف للعميل والتزام بتقديم خدمه شهريه له على مدار ١٢ شهر ويعتبر هذين الالتزامين منفصلين لان العميل يستطيع الانتفاع من هذه السلعة او الخدمة بمفردها كما ان الشركة تتعهد بتقديم جهاز الهاتف
٣. تحديد سعر المعاملة: يلتزم العميل بتقديم ١٠٠ جنيه شهريا للشركة لمده ١٢ شهر أي ان سعر المعاملة يتمثل في ١٠٠ جنيه  $\times$  ١٢ شهر = ١٢٠٠ جنيه.
٤. توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء: يتم توزيع سعر المعاملة ١٢٠٠ جنيه على التزامات الاداء باستخدام سعر البيع المنفصل للالتزامات الأداء المنفصلة (أو تقديرات لهذه الأسعار) وذلك من خلال الجدول التالي:

الإيراد	النسبة المئوية	سعر البيع المنفصل	التزامات الأداء
٢٨٥,٦	%٢٣,٨	٣٠٠	جهاز الهاتف
٩١٤,٤	%٧٦,٢	(١٢ $\times$ ٨٠ =) ٩٦٠	الخدمة الشهرية
١٢٠٠	%١٠٠	١٢٦٠	الإجمالي

٥. الاعتراف بالإيراد عندما يتم (في حين) الوفاء بالتزامات الاداء: وهنا سوف يتم الاعتراف بالإيراد عندما:
- يتم تقديم جهاز الهاتف للعميل في تاريخ بداية العقد بقيمه ٢٨٥,٦ جنيه.
- يتم تقديم الخدمة الشهرية للعميل بالقيمة الإجمالية ٩١٤,٤ جنيه لمده ١٢ شهر أي بقيمه ٧٦,٢ جنيه شهريا (٩١٤,٤ / ١٢).
- وبالتالي فإنه عند تقديم جهاز الهاتف للعميل في تاريخ بداية العقد سوف يتم تسجيل قيد اليومية التالي:

مدنيين	٢٨٥,٦	
ايرادات		٢٨٥,٦



وعند تقديم الخدمة الشهرية سوف يتم تسجيل قيد اليومية التالي:

	١٠٠	نقدية
٧٦,٢		ايرادات
٢٣,٨		مدينين

العميل قد تعاقد مع الشركة في يوليو ٢٠١٨ وان السنة المالية لهذه الشركة تنتهي في ديسمبر ٢٠١٨ فسوف تعترف الشركة بالإيراد الناتج عن هذا العقد في نهاية السنة المالية وفقا لـ EAS 11 و IFRS 15 كالآتي:

IFRS 15	EAS 11	التزامات الأداء
٢٨٥,٦	صفر	جهاز الهاتف
(٦×٧٦,٢=)٤٥٧,٢	(٦×١٠٠=) ٦٠٠	خدمة الاتصالات
٧٤٢,٨	٦٠٠	الاجمالي

زياده رأس مالها في الاسواق العالمية المختلفة مزيدا من التكلفة وذلك عند اعداد تقاريرها المالية وفقا لمتطلبات هذه الاسواق المختلفة، كما انها قد تؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستوى العالمي وبالتالي صعوبة تقييم اداء الشركات من قبل المستثمرين مما قد يؤثر على قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة.

■ وجود العديد من المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية المصرية والدولية والأمريكية الحالية والتي تؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومنها على جودة التقارير المالية.

وبناء على ما سبق يتضح ان القيمة الإجمالية للإيراد لن تتغير سواء باتباع EAS 11 او باتباع IFRS 15 ولكن يتضح الاختلاف في كيف يتم توزيع هذه القيمة الإجمالية والاعتراف بها على مدار مدة العقد فاذا اعتبرنا ان هذا

ويتضح مما سبق أن قيمة الإيراد سوف تختلف باختلاف المعيار المطبق والتي بالطبع ستؤثر على قيمة الأرباح وعلى قيم بعض النسب المالية ومنها على قرارات مستخدمي القوائم المالية وعلى جودة التقارير المالية.

#### تاسعا: النتائج والتوصيات

انتهت الدراسة الى مجموعه من النتائج والتوصيات يمكن عرضها كالآتي:

#### أولا: النتائج

تتمثل أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة فيما يلي:

■ وجود العديد من الاختلافات عند الاعتراف للإيراد وفقا للمعايير المحاسبية المصرية/ الدولية والأمريكية والتي قد تؤدي الى تكبد الشركات التي تسعى الى

- قدره كلام من IASB و FASB على حل المشاكل التي تواجه المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد عن طريق اصدار معيار موحد للاعتراف بالإيراد IFRS 15.
- سوف يحدث IFRS 15 تغييرات جذريه عند تطبيقه للاعتراف بالإيراد في بعض الشركات وخاصة تلك الموجودة في قطاعات التكنولوجيا والاتصالات والتشييد والبناء والعقارات (Dalkilic, 2014, p. 76) كما أنه قد يؤثر تأثيرا طفيفا في بعض الشركات الأخرى.

#### ثانيا: التوصيات

وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحثون بان يتم تطوير المعايير المحاسبية المصرية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وأن يُؤخذ IFRS 15 في الاعتبار من قبل الجهات المهنية لما له من مزايا عديده ولقدرته على حل أغلب المشاكل التي تواجه المعايير المحاسبية المصرية الحالية على الأقل على مستوى الجانب النظري.

#### مراجع الدراسة

##### أولا: مراجع باللغة العربية

حماد، طارق عبد العال. ٢٠٠٧. الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها

- الضريبية. الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- أبو المعاطي، أحمد عبد محمد ، ٢٠١٥. مشاكل قياس الدخل في قطاع المقاولات وأثره على دلالة القوائم المالية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة.
- على، حسن حامد. ٢٠١١. مشكلات قياس صافي الربح في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصري (دراسة ميدانية). رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- رفاعي، سامى نجدى محمد على. ٢٠٠٩. المعايير المحاسبية المصرية.
- مصطفى، سيد محمد سيد. ٢٠١٤. نموذج مقترح للمحاسبة عن الإيراد في ضوء المتغيرات المعاصرة "دراسة اختبارية". رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإداره الأعمال، جامعة حلوان.
- وزارة الاستثمار المصرية. ٢٠٠٦. الهيئة العامة لسوق المال، معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم (١١)، الإيراد.
- وزارة الاستثمار المصرية. ٢٠٠٦. الهيئة العامة لسوق المال، معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم (٨)، العقود الانشائية.

##### ثانيا: مراجع اللغة الأجنبية

- Altamura, J., Beatty, A. L., & Weber, J. (2005). The effects of accelerated revenue recognition on earnings management and earnings in formativeness: Evidence from SEC Staff Accounting Bulletin No. 101. *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 2, pp. 373-401.

- European Financial Reporting Advisory Group. (2007). *Discussion Paper: Revenue Recognition- A European Contribution*.
- Financial Accounting Standard Board. 1984. *Statement of Financial Accounting Concept No. 5: Elements of financial Statement*. Norwalk, CT: FASB.
- Hasanen, S. H., & Abo Talib, D. M. (2014). A Proposed Model to Address Convergence Determinants, IFRS & FASB: Measurement & Disclosure of Revenue Recognition "The Case of Egypt". *International Journal of Academic Research*, Vol. 6, No. 3, pp. 269-285.
- International Accounting Standard Board. (2008). *Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. London: IASB.
- International Accounting Standard Board. (2014). *Project Summary and Feedback Statement: IFRS 15 Revenue From Contract with Customers*. London: IASB.
- KPMG. (2013). *IFRS compared to US GAAP: An overview*. Retrieved from: <https://www.google.com/search?q=IFRS+compared+to+US+GAAP&oq=IFRS+compared+to+US+GAAP&aqs=chrome..69i57>.
- Anderson, K. L., & Yohn, T. L. (2002). The effect of 10K restatements on firm value, information asymmetries, and investors' reliance on earnings. *Information Asymmetries, and Investors' Reliance on Earnings* (September 2002).
- Bohusova, H. (2009). Revenue Recognition under US GAAP and IFRS Comparison. *The Business Review*, Vol. 12, No. 2, pp. 284-291.
- Bohusova, H., & Nerudova, D. (2009). US GAAP and IFRS Convergence in The Area of Revenue Recognition. *Economics & Management*, Vol. 14, pp. 12-19.
- Ciesielski, J., & Weirich, T. (2011). Convergence Collaboration: Revising Revenue Recognition. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 12, No. 3.
- DALKILIC, A. F. (2015). 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.

- [Recognition-Standard-060214.pdf&ei=DT1fVb3HDsWpsgH-5ILoCA&usg=AFQjCNHrXGmRugSC5i3b0TfF2RXys3I-g.](#)
- Rasmussen, S. J. B. (2009). *Sell-in versus Sell-through Revenue Recognition: An Examination of Firm Characteristics and Financial Information Quality*. Ph.D thesis, Texas A&M University.
- Security and Exchange Commission. . *Staff Accounting Bulletin No. 104- Revenue Recognition*.
- Tsujiyama, E. (2009). Revenue Recognition based on Net Position – A Critical Study. *Accounting*, Vol. 61, No. 9.
- [995j0j4&sourceid=chrome&es\\_m=93&ie=UTF-8.](#)
- McCarthy, M. (2012). *Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules-Based Standards and The IASB-FASB Revenue Recognition Model*. Ph.D thesis, Nova Southeastern University.
- PricewaterhouseCoopers. (2012). *IFRS and US GAAP: similarities and differences*, PWC. Retrieved from: [https://www.pwc.com/en\\_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-2012.pdf](https://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-2012.pdf).
- Procházka, D. (2009). New Approaches to Revenue Recognition and Common Sense. Available at SSRN 1518378.
- Protiviti. (2014). It's Here, Are You Ready? – Transition to The New Revenue Recognition Standard. Retrieved from: [https://www.google.com.eg/url?s\\_a=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.protiviti.com%2Fen-US%2FDocuments%2FRegulatory-Reports%2FGeneral-Business%2FProtiviti-Flash-Report-New-Revenue-](https://www.google.com.eg/url?s_a=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.protiviti.com%2Fen-US%2FDocuments%2FRegulatory-Reports%2FGeneral-Business%2FProtiviti-Flash-Report-New-Revenue-)