

تقييم و تحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية 15 IFRS (الإيرادات من العقود مع العملاء) و أثره على مصداقية و جودة التقارير المالية

د. هبه جمال هاشم
مدرس المحاسبة – كلية التجارة
جامعة قناة السويس

الإطار المنهجي للدراسة

١. فكرة الدراسة

تعتبر التقارير المالية الدولية (IFRS) المدخل الرئيسي لعولمة المحاسبة ، لذلك تسعى مختلف دول العالم لتبني طريقة تلك المعايير بطريقة اختيارية أو إلزامية ، و على الرغم من أهمية التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير محاسبية مقبولة عالمياً إلا أن الالتزام بتطبيقها يختلف من دولة لأخرى طبقاً للتنظيمات المحاسبية و التشريعات القانونية المنظمة للمهنة في كل دولة ، كما تختلف آثار التطبيق على جودة التقارير المالية و على قرارات الاستثمار من دولة لأخرى . هذا و قد حظيت معايير الإيراد باهتمام بالغ من قبل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB. فقام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار المعيار الدولي 18 IAS : " الإيراد " و المعيار الدولي 11 IAS : "عقود الإنشاءات " ، إلى جانب قيام لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية IFRIC بإصدار العديد من التفسيرات الخاصة بالمعيار الدولي الخاص بالإيراد .

و على الرغم من هذا الاهتمام إلا أن متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعيارين الدوليين 18 IAS و 11 IAS تتضمن إرشادات محدودة عن الإيراد مما يدفع بعض المنشآت لاستكمال الإرشادات المحدودة في المعيار الدولي من خلال التطبيق الاختياري لمبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها ، إن متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية و مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها غير كافية حيث أن غالباً ما ينتج عنها معلومات غير كافية للمستخدمين لفهم إيراد المنشآت و الأحكام و التقديرات التي تقوم بها عند الاعتراف بالإيراد. ولذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية مع مجلس معايير المحاسبة المالية بالتعاون المشترك بإصدار معيار جديد للتقارير المالية الدولية 15 IFRS بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" ، و يعتبر المعيار 15 IFRS أكبر حدث للمعايير الأمريكية

و الدولية فهو يساعد على التخلص من الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيرادات الحالية ، و توحيد المعايير الأمريكية و الدولية في هذا الخصوص ، و تقديم إطار أقوى لحل مشكلات الإيرادات من خلال تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال خفض عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة القيام بها .

علاوة على ذلك فإن ذلك سيؤدي إلى تحسين مقارنات ممارسات الاعتراف بالإيراد في المنشآت و الصناعات و الدول و أسواق رأس المال المختلفة كما يترتب عليها معلومات ذات فائدة أكبر لمستخدمي القوائم المالية، و بالتالي تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها للتقرير عن المعلومات المفيدة حول طبيعة و قيمة و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء بدلا من القواعد و الإرشادات العديدة للاعتراف بالإيراد في الصناعات المختلفة التي تتضمنها معايير الإيراد السابقة والتي كانت أحيانا ما تكون متعارضة مع بعضها البعض .

و يوجد العديد من المتغيرات المحاسبية التي تعتبر مؤشرات على جودة التقارير المالية منها جودة الأرباح ، مقدار الاستحقاق الاختياري في القوائم المالية ، درجة الشفافية في القوائم المالية، التحفظ المحاسبي ، خاصية و قئية الربح المحاسبي ، إعادة إصدار التقارير المحاسبية ، إدارة الأرباح ، الشروط التعاقدية التي يفرضها البنك على الشركة و غيرها. (Barth 2011, Goel 2012, Karami & Akhgar 2014,Zhang 2014) .

و نظرا لعدم وجود مقياس موحد لقياس جودة التقارير المالية حيث تعددت مقاييس هذه الجودة كما أن الدراسات السابقة استخدمت أساليب تختلف وفقا لهدف كل دراسة ، فسوف يستخدم هذا البحث أربعة مقاييس لقياس جودة التقارير المالية في ظل تطبيق المعيار IFRS 15 وهما جودة المعلومات المحاسبية ، جودة الأرباح ، درجة الشفافية و الإفصاح في القوائم المالية ، التحفظ المحاسبي .

و في ضوء ما سبق تتبلور فكرة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية :

١. ما مدى مساهمة المعيار IFRS 15 في علاج مشاكل الاعتراف بالإيرادات ؟
٢. ما هو أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على كل من جودة المعلومات المحاسبية ، جودة الأرباح ، درجة الشفافية و الإفصاح في القوائم المالية ، التحفظ المحاسبي على جودة التقارير المالية .

٢. أهداف الدراسة :

في ضوء فكرة الدراسة تتلخص أهدافها في النقاط التالية :

١. تحديد متطلبات المعيار IFRS15 للمحاسبة عن الإيراد و متطلبات العرض و الإفصاح التي تضمنها المعيار .
٢. التعرف على آليات المعيار IFRS 15 في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيراد .
٣. تحليل أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على كل من جودة المعلومات المحاسبية ، جودة الأرباح ، درجة الشفافية و الإفصاح في القوائم المالية ، التحفظ المحاسبي كمقاييس لقياس جودة التقارير المالية .
٤. إجراء دراسة ميدانية لمعرفة آراء عينة الدراسة تجاه أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية .

٣. أهمية الدراسة :

تنقسم أهمية الدراسة إلى ما يلي :

أهمية علمية :

- نظرا لحدثة المعيار IFRS 15 و حيث أن تطبيقه يكون إلزاميا اعتبارا من أول يناير ٢٠١٧ و إن كان من المسموح به للمنشآت تطبيقه قبل ذلك بصفة اختيارية فيوجد ندرة في الكتابات من وجهه نظر الباحثة.
- يعتبر المعيار IFRS 15 أكبر حدث للمعايير الأمريكية و الدولية فهو يساعد على التخلص من الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيرادات الحالية ، و توحيد المعايير الأمريكية و الدولية في هذا الخصوص و لذلك فهم محور اهتمام لكثير من مستخدمي القوائم المالية .

أهمية عملية :

- المساهمة في إيضاح المتطلبات الجديدة التي تضمنها المعيار IFRS 15 بشأن الإيراد من العقود مع العملاء .
- تحليل على آليات المعيار IFRS 15 في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيراد

- إيجاد دليل عملي على مدى أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية من خلال استطلاع آراء عينة من المهتمين بالمعايير المحاسبية .

٤. فروض الدراسة :

وتوافقا مع فكرة و أهداف الدراسة تنهج الباحثة الفروض التالية :

الفرض الرئيسي : لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على محددات و مصداقية جودة التقارير المالية .

و ينشق منه الفروض الفرعية التالية :

- أ. لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية.
- ب. لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على جودة الأرباح.
- ج. لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على درجة الشفافية و الإفصاح في القوائم المالية.
- د. لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على التحفظ المحاسبي.

٥. منهج الدراسة :

- اعتمدت الباحثة بشكل أساسي على المنهج الاستقرائي الاستنباطي المختلط و ذلك لتتوافق مع فكرة الدراسة من خلال إتباع خطوات رئيسية محددة وفقا لذلك المنهج وهي :
- ملاحظة الظاهرة بالصورة التي تبدو عليها في الواقع ، ثم محاولة توضيح و تحديد أبعادها و مكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال الدراسات النظرية العلمية ذات الصلة .
 - تكوين الإطار النظري للدراسة ، ومن ثم وضع فروض للدراسة و التي تمثل حلول مبدئية للظاهرة .
 - تحديد المنهجية الملائمة للقيام بالمسح الميداني اللازم لاختبار الفروض و الوصول إلى نتائج و تعميمات الدراسة ، و ذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة و عينة المجتمع المناسبة و طريقة جمع و وسائل الحصول على تلك البيانات و الدراسة المسحية و هي إجراء يتم عن طريقه تجميع البيانات بشكل منهجي عن مجموعة من الحالات (الأفراد و الأهداف و النشاطات) و هي طريقة تركيبية لتجميع البيانات .
 - إجراء الاختبارات و التحليلات الإحصائية و استخلاص النتائج ، و التي تمثل دليل تطبيقي يستخدم في الكشف عن و تفسير العلاقات السببية للظاهرة محل

الدراسة ، و من ثم الوصول إلى النتائج العامة للدراسة بهدف تقييم معيار المحاسبة الدولي IFRS 15 على مصداقية و جودة التقارير المالية .

٦. تبويب الدراسة :

في ضوء التغطية البحثية المطروحة للدراسة الحالية و تحقيقاً لأهدافها و توافقاً مع أهميتها و المنهج المتبع و إثباتها لفروضها ثم تبويب خطة الدراسة إلى النقاط التالية :

أولاً : الدراسات السابقة المرتبطة بالبحث

ثانياً: تقييم آليات المعيار IFRS 15 في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيراد

ثالثاً: تحليل أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على مصداقية و جودة التقارير المالية

رابعاً : التحليل الأحصائي

خامساً : النتائج و التوصيات

أولاً : الدراسات السابقة المرتبطة بالبحث

١. دراسة (2016) Godwin بعنوان

Revenue recognition paradox : A review of IAS 18 & IFRS 15

هدفت الدراسة إلى إعادة النظر في أحكام معايير المحاسبة الدولية (IAS 18) و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 15 فيما يتعلق بتحقيق الإيراد ، و لتحقيق الهدف ركزت الدراسة على كيفية التعرف على الإيرادات و غيرها من أشكال الدخل في البيانات المالية ، التعرف على أساس معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) و ذلك للمساعدة في المرحلة الانتقالية عندما يحل المعيار IFRS 15 بدلاً منه. كما ركزت الدراسة عن كيفية المحاسبة و الإفصاح عن المنح و المساعدات الحكومية . أوصت الدراسة انه يجب على معدي و مستخدمي البيانات المالية أن يبدأ و بشكل هام في التدريب و فهم المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS 15 استعداداً لتطبيقها.

٢. دراسة (2016) Ionica Oncioiu, Alin-Eliodor Tănase بعنوان

بمعيار

Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: new perspectives on practice

تقدم الدراسة فكرة عامة عن خصائص و متطلبات IFRS 15 المتعلقة بالإيرادات حيث عرف المعيار الإيراد انه مجمل تدفق إجمالي المنافع الاقتصادية خلال الفترة التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة عندما تكون تلك التدفقات ناتجة عن زيادة في

حقوق الملكية وغيرها من الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب المشروع . و تهدف هذه الدراسة إلى إثبات أن المعيار IFRS 15 يحل مشكلات بعض المعايير السابقة مثل IASB 18 و IASB 11 حيث أن هذه المعايير قد أعطت توجيهات محددة في العديد من موضوعات الخاصة بالإيرادات. و كان من أهم نتائج هذه الدراسة أن المعيار IFRS 15 يوفر المبادئ المفصلة لأنواع المختلفة للمعاملات مثل البيع مع حق الرد ، و الرسوم المدفوعة مقدماً غير قابلة للاسترداد .

٣. دراسة (Sammut Bickle 2016) بعنوان

The impact of IFRS 15 on the local construction industry
بعد تقييم ممارسات الإيرادات الحالية ، تهدف الدراسة تقييم التغيرات في شركات البناء المحلية كنتيجة لتطبيق IFRS 15 ، و الجدير بالذكر أن تطبيق المعيار له انعكاسات محاسبية مع الأخذ في الاعتبار تأثيره على عملية المراجعة الخارجية . و قد اعتمدت الدراسة على منهج نوعي من خلال استخدام مقابلات شبة منظمة و ذلك لتحقيق أهداف البحث. و كانت من أهم نتائج الدراسة فشل البيانات الأولية و الثانوية في توقع أي تغير كبير في توقيت الاعتراف بالإيراد و مع ذلك فإن استثناءات هذه القاعدة تؤثر سلباً على شركات البناء المحلية . وفي جميع الحالات فإن زيادة مستوى الأحكام و التقديرات و الإفصاحات من خلال IFRS 15 يتطلب أنظمة جديدة للرقابة الداخلية و بالتالي تكون هناك حاجة لزيادة إجراءات المراجعة و الرقابة الداخلية على الشركات للحصول على تأكيد معقول .

٤. دراسة (Ivan Nikolaev Sabev 2016) بعنوان

Comparative Analysis of the Criteria for Recognize Revenues of an Entity in IFRS 15

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة على تسليط الضوء على الاختلافات في معايير الاعتراف بإيرادات الشركات وفقاً لمعيار IFRS 15 (الإيرادات مع عقود العملاء) و المعيار IAS18 (الإيرادات) . و قد أكدت الدراسة أن معايير التقارير المالية الدولية IFRS و معايير المحاسبة الدولية IAS بمثابة إطار مفاهيمي لتسجيل الأنشطة و إعداد و عرض البيانات المالية و هدفت الدراسة إلى تقديم تحليل مقارنة بين الأداء من خلال معيار المحاسبة الدولي IAS 18 و معيار التقارير المالية الدولية IFRS 15 في تنظيم عملية الاعتراف بالإيراد . و كان من أهم نتائج الدراسة أن تطبيق IFRS 15 رؤية جديدة لمستقبل المحاسبة عن

الإيرادات من خلال تطوير مجموعة من معايير المحاسبة المعتمدة على المبادئ المحاسبية.

٥. دراسة د. أمال محمد عوض (٢٠١٦) بعنوان

" تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية - دراسة استكشافية للبيئة المصرية"

استهدفت الدراسة إجراء دراسة استكشافية للتعرف على أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات (الأمريكية و الدولية و المصرية) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تناول مفهوم الإيراد و متطلبات و مبررات تطوير الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية و الدولية و المصرية، و تحليل العلاقة بين متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار الدولي IFRS 15 و تحليل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية .

و توصلت الدراسة إلى وجود العديد من مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية و الدولية للاعتراف بالإيرادات و أن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

٦. دراسة (2015) Dyson بعنوان

"Case studies in the new revenue recognition guidance "

تناولت الدراسة متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة في (GAAP) حيث تناولت إرشادات الإيراد ASC606 وفقا للمعايير الأمريكية و أظهرت الدراسة الهدف الجوهرى من الاعتراف بالإيراد، و هو أن المنشأة يجب عليها الاعتراف بالإيرادات لتوضيح نقل البضائع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بالمبلغ الذي يعكس التعويض الذي تتوقع المنشأة أن يؤول إليها مقابل تلك البضائع و الخدمات و لكي يتحقق هذا الهدف أوضحت الدراسة الخطوات الخمس التي يجب على المنشأة أن تتبعها و التي تتوافق مع المعيار IFRS 15.

٧. دراسة (2015) Shashikant Choubey بعنوان

IFRS 15 in Telecommunication Industry

أكدت الدراسة أن تطبيق المعيار IFRS 15 في أول يناير ٢٠١٧ سيكون له تأثير كبير على قطاع الاتصالات و اهتمت الدراسة إلى طبيعة تطبيقه في مجال

الاتصالات و أكدت انه يهتم بإيرادات العملاء حيث يتم الاعتراف بالدخل عندما تستوفي الشركة جميع التزامات الأداء . و من أهم نتائج الدراسة أن المعيار IFRS 15 لا يقتصر على المعالجة المحاسبية ولكن له تأثير كبير على القرارات الإستراتيجية و قنوات التسويق و العمليات و النظام الداخلي ، و خلصت الدراسة أن صناعة الاتصالات في مرحلة التوطيد في جميع أنحاء العالم و أن المعيار IFRS15 يثري هذا الاتجاه بسرعة تنافسية .

٨. دراسة (٢٠١٥) د. تامر سعيد عبد المنعم بعنوان

" أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية

تمثلت أهداف الدراسة في تحديد المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد و العرض و الإفصاح التي تتضمنها المعيار IFRS 15 كما هدفت الدراسة إلى التعرف على مساهم المعيار IFRS 15 في علاج مشاكل الاعتراف بالإيراد و أثر ذلك التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية. قد اعتمدت الدراسة على إجراء دراسة ميدانية لقياس و اختبار ردود فعل عينة من المهتمين بالقوائم المالية و تطبيق المعايير المحاسبية تجاه أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية . وأظهرت نتائج البحث ان المعيار IFRS 15 قدم حلا لبعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد كالبيع مع حق الرد ، و الضمانات ، و التراخيص ، و ترتيبات إعادة الشراء . كما أسفرت نتائج الدراسة الميدانية عن أن تطبيق معيار IFRS 15 يؤثر بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من حيث ملائمة المعلومات و موثوقية و اعتمادية المعلومات المحاسبية و القابلية للمقارنة و القابلية للفهم للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

٩. دراسة (٢٠١٥) د. نبيل عبد الرؤوف بعنوان

" تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم IFRS 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) مع إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

تناولت الدراسة تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل بما يتماشى مع IFRS 15 من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية على النحو الذي يحقق العدالة الضريبية ، و قد اعتمدت الدراسة على قياس أرباح العقود طويلة الأجل تتفق مع الإصدار الحديث . و تم تطبيق الأسلوب المقترح للتحاسب الضريبي على عينة

من شركات المقاولات مقيد في سوق المال المصري ، و تبين من نتائج التطبيق تخفيف العبء الضريبي مقارنة بالأسلوب السابق كالقانون الضريبي ، كما تم إجراء دراسة ميدانية للكشف عن مدى إمكانية تطبيق الأسلوب المقترح للتحاسب الضريبي على الأرباح الفعلية دون المقدرة ، و تبين من نتائج الدراسة رفض فروض الدراسة على النحو الذي يشير إلى ضرورة تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل.

١٠. دراسة د. فوزي هيكل (٢٠١٥) بعنوان

"تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة المعلومات المحاسبية و قيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15"

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية و قيمة المنشأة . تم إجراء دراسة ميدانية شملت ١٨٨ مفردة من عينة الدراسة المكونة من مجموعة من رؤساء و أعضاء مجالس إدارات بعض الشركات المساهمة المقيدة في سوق المال المصري و المراجعين الداخليين و رؤساء و أعضاء لجان المراجعة و مراجعو الحسابات و أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات المختلفة . و قد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية و قيمة المنشأة ناتج عن تبني معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 (إيرادات العقود مع العملاء).

١١. دراسة S. N. Murthy (2014) بعنوان

IFRS – 15 : Revenues from contracts with customers a new paradigm in revenue recognition

أكدت الدراسة أن تطبيق المعيار IFRS 15 يحتاج إلى تغيير في النظام المحاسبي و إعادة صياغة جميع العقود الإيرادات الخاصة بالعملاء . و قد شكلت التغييرات الحديثة في التكنولوجيا تحدياً في تسجيل الإيرادات كما كان الحال في السابق . أجبرت الأساليب الحديثة مثل (الحوسبة السحابية ، سياسات الاتصالات و العروض الحديثة ، نماذج الأعمال الجديدة في قطاع البناء و العقارات) العالم في إعادة النظر في الممارسات و السياسات المحاسبية في ظل المعايير القائمة . و خلصت الدراسة أن متطلبات الاعتراف بالإيرادات في معايير الدولية للتقارير المالية IFRS تختلف عن المبادئ المحاسبية المقبولة في (GAAP) مما أدى إلى

ظهور اختلافات في الأرباح و النسب المالية و الجوانب الضريبية مع المعاملات التجارية المماثلة .

١٢ . دراسة (2014) Wagenhofer بعنوان

The role of revenue recognition in performance reporting

تناولت هذه الدراسة دور الاعتراف بالإيرادات في تقارير الأداء ، و ذلك من خلال توفير المعلومات المالية حول أداء الشركات ، كما تناولت أهمية الإيرادات في إعلام أسواق رأس المال و تقييم الأداء و مناقشة النتائج على إدارة العائدات ، و وصف مفاهيم الاعتراف بالإيرادات ، كما قامت بتقييم معايير التقارير المالية الدولية IFRS 15 الاعتراف بالإيرادات من عقود العملاء .

و توصلت الدراسة إلى أن الخصائص الاقتصادية لدورة الأرباح تختلف عبر الشركات و ان المعيار IFRS 15 يتبع نموذج الأصول و الخصوم . وفي ضوء عرض و تقييم الدراسات السابقة في مجال البحث ، توصلت الباحثة إلى ما يلي:

١ . يؤثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 بشكل إيجابي على ملائمة و موثوقية و اعتمادية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، فقد قدم معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 حلاً لبعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد كالتبع مع حق الرد و الضمانات و التراخيص و ترتيبات إعادة الشراء . و نظراً لأن جوهر المعيار IFRS 15 هو تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحسين خصائصها (الملائمة ، الموثوقية ، القابلية للمقارنة ، القابلية للفهم) فإنه من المتوقع أن يؤدي تطبيق المعيار على توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح مما يسهم في فهم أفضل لمبالغ و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة و بالتالي تحسين جودة التقارير المالية .

٢ . اتفقت الدراسات على يمكن للمعيار IFRS 15 من زيادة جودة التقارير المالية من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة و قيمة و توقيت الإيراد و التدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء و أن الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في القوائم المالية تصلح كمقياس لجودة التقارير المالية ، و يرى البعض أن الجودة تعني أن تكون المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية

ملائمة للقرارات و تصل في الوقت المناسب ، أما البعض الآخر فيرى أن الجودة تعني أن تكون المعلومات نافعة للمستخدمين و هذا يتطلب تحديد من هم مستخدمي القوائم المالية كي تكون المعلومات نافعة ، و البعض يرى أن الجودة تتمثل في إمكانية الاعتماد على المعلومات و القابلية للمقارنة ، و يرى البعض الآخر ضرورة التوازن بين كل هذه الخصائص . و ترى الباحثة أن الاعتماد على مقياس الخصائص النوعية في قياس جودة التقارير المالية في ظل تطبيق المعيار IFRS 15 يعتبر مقياس صعب الاستخدام نظرا لصعوبة قياس هذه الخصائص و اختلاف النتائج باختلاف القائمين على القياس .

٣ . و نظرا لعدم وجود مقياس موحد لقياس جودة التقارير المالية و تعدد مقاييس هذه الجودة فسوف تعتمد الباحثة على أربعة مقاييس لقياس جودة التقارير المالية و هما جودة المعلومات المحاسبية و جودة الأرباح المحاسبية و درجة الشفافية في القوائم المالية و التحفظ المحاسبي ذلك فيما يتعلق بتطبيق المعيار IFRS 15.

ثانيا: تقييم آليات المعيار IFRS 15 في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيراد

أكدت دراسة Ionica Oncioiu (2016) أن يتمثل مفهوم الإيراد طبقاً للمعيار IFRS 15 بأنه الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة ، و أن هذا الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتخذ شكل تدفقات واردة ، أو زيادة في الأصول ، أو تخفيض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية ماعدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المشروع في حقوق الملكية.

و يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لدراسة Ivan Nikolaev (2016) بطريقتين

الطريقة الأولى - الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن

At a single point of time-

و يتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل ، و السيطرة هنا قد تعني نشأة التزام بالدفع للبائع ، أو انتقال ملكية قانونية للأصل أو حيازة أو وضع يد على الأصل أو انتقال المخاطر و المنافع الخاصة بالملكية للعميل أو قبول الأصل.

الطريقة الثانية - الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن **Over a period of time**

و يتم تطبيقها عندما يستهلك العميل المنافع كلما تم تنفيذ العمل أو عندما يسيطر العميل على الأصل كلما تم تخليق أو تصنيع الأصل أو عندما يقوم البائع بتصنيع أو تجميع الأصل الذي لا يوجد له أي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد و بالتالي فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز .

كما قدمت دراسة (Ivan Nikolaev 2016) خطوات الاعتراف و القياس الخاصة بالإيراد من خلال إطار نموذج ذو خمس خطوات طبقاً لمعيار IFRS. تتمثل الخطوة الأولى من خطوات الاعتراف بالإيراد هي تحديد العقد و في سبيل ذلك فإن العقد طبقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 هو عبارة عن " اتفاق بين طرفين أو أكثر يترتب عليه نشأة حقوق واجبة النفاذ و أيضاً التزامات" ، تحديد التزامات الأداء هي الخطوة الثانية في سبيل الاعتراف بالإيراد و بشكل عام فإن التزامات الأداء يمكن اعتبارها على أنها وحدة محاسبية الغرض منها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية و تتمثل الخطوة الثالثة في قياس ثمن العملية و يقصد بسعر المعاملة تلك القيمة التي يتم تخصيصها على التزامات الأداء التي تم تحديدها في العقد و بناءً على ذلك فإن سعر المعاملة يعبر عن قيمة الإيراد التي سيتم الاعتراف بها عندما يتم الوفاء للالتزامات الأداء ، و عند تحديد سعر المعاملة يجب أن يتم خصم تلك القيم التي تحصل نيابة عن جهات خارجية مثل ضرائب المبيعات و من ناحية أخرى فإن سعر المعاملة قد يكون مباشر مثل أن يحتوي العقد على قيمة مقابل معين لعدد ثابت من البضائع و الخدمات التي سيتم توريدها في وقت قصير نسبياً و قد يكون سعر المعاملة معقد عندما تكون هناك بعض الحالات التي تتعلق عندما يكون المقابل متغير ، عندما يكون المقابل غير نقدي ، عندما يكون هناك عناصر تمويل مهمة ، عندما يكون هناك مقابل مستحق للعميل .

و تكمن الخطوة الرابعة في تخصيص ثمن العملية على التزامات الأداء بالعقد حيث أنه يمكن اعتبار التزامات الأداء على أنها وحدة محاسبية و أنها لا تعدو كونها وحدة محاسبية الغرض منها تخصيص سعر المعاملة عليها ، سعر المعاملة الذي سيتم تخصيصه على التزام الأداء يقصد به سعر البيع القائم بذاته أو **Stand-alone selling price** و سعر البيع القائم بذاته يعرف على أنه ذلك السعر الذي يمكن أن يتبع به الشركة البضاعة أو الخدمة بشكل منفصل إلى العميل ، هناك حالات يمكن تحديد سعر البيع القائم بذاته و لكن هناك حالات أخرى لا نستطيع تحديد سعر البيع القائم بذاته و في هذه الحالة فإننا يمكننا استخدام أكثر من مدخل أو أسلوب لتحديد سعر البيع القائم بذاته. القاعدة

التي وردت في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 هي " على الشركة أن تقوم بتخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء على أساس النسبة و التناسب بين أسعار بيع المنتجات و الخدمات مقيمة بسعر البيع القائم بذاته " .

و تتمثل الخطوة الأخيرة في الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق التزام الأداء حيث حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS 15 طريقتين أساسيتين للاعتراف بالإيراد على أن تكون الطريقة الثانية أي طريقة الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن هي الأولى بالاختبار، فلو لم ينطبق أي شرط من شروط الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن فإن الاعتراف بالإيراد سيكون بشكل تلقائي بطريقة الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن .

أما فيما يتعلق العرض و الإفصاح في القوائم المالية أوضحت دراسة (2016) Wachtmeister على أنه وفقا للمعيار IFRS 15 تعرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي ضمن الأصول (أصل عقد) أو الالتزامات (التزام عقد) ، و ذلك اعتماداً على العلاقة بين أداء المنشأة و مدفوعات العميل ، كما تعرض المنشأة أي حقوق غير مشروطة في المقابل بشكل مستقل كذمم مدينة . و أكدت على أن تتم المحاسبة عن أصول العقد و الذمم المدينة وفقا للمعيار IFRS 9 (الأدوات المالية) فتقوم المنشأة بتقدير أصل العقد و تخفيض قيمته وفقا لهذا المعيار ، و أي تخفيض في قيمة أصل العقد يجب قياسه و عرضه و الإفصاح عنه وفقا لهذا المعيار أيضا ،و أي فرق بين الاعتراف المبدئي بالذمم المالية و المبلغ المقابل للإيراد المعترف به يجب عرضه كمصروف مثل خسارة الانخفاض.

و إذا قام العميل بدفع المقابل قبل أداء المنشأة بتحويل البضاعة أو الخدمة إلى العميل ، فإن المنشأة تعرض العقد في قائمة المركز المالي ضمن التزاماتها تحت اسم التزام عقد . و يتطلب المعيار IFRS 15 ضرورة أن تفصح المنشأة عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أفضل لطبيعة ، و قيم ، و توقيت ، و عدم تأكد الإيراد ، و التدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء و لتحقيق هذا الهدف ناقشت عدة دراسات متطلبات الإفصاح حيث أكدت دراسة (2016) Godwin انه ينبغي على المنشأة أن تفصح عن المعلومات النوعية و الكمية عن الإيراد المعترف به من العقود من العملاء ، و الذي تفصح عنه المنشأة بشكل مستقل عن المصادر الأخرى للإيراد ، و تفصح أيضا عن خسائر تخفيض القيمة المعترف بها طبقا للمعيار IFRS 9 على أي من

الذمم المدينة أو أصول العقد الناتجة من عقود المنشأة مع العملاء و التي تفصح المنشأة عنها بشكل مستقل عن خسائر التخفيض من العقود الأخرى ، كما يجب على المنشأة أن تفصح عن الأرصدة الافتتاحية و الختامية للذمم المدينة و أصول العقد و التزامات العقد من العقود مع العملاء و الإيرادات المعترف بها في فترة التقرير الداخل في رصيد التزام العقد في بداية الفترة و الإيرادات المعترف بها في فترة التقرير من التزامات الأداء المستوفاة في فترات سابقة كالتغيرات في سعر العملية.

و ناقشت دراسة (Tan Tong (2014) انه يجب على المنشأة في ظل تطبيق المعيار المعيار IFRS 15 أن تقوم بتفصيل الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء إلى فئات تصف كيف تتأثر طبيعة و قيمة و توقيت عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية و انه يجب على المنشأة أن تفصح عن الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية عن المكاسب و التقرير السنوي للمنشأة و تعرض المعلومات التي يتم مراجعتها بشكل منتظم بمعرفة متخذ قرار التشغيل الرئيسي لتقييم الأداء المالي لقطاعات التشغيل و تفصح عن أي معلومات أخرى مماثلة بمعرفة المنشأة أو مستخدمي القوائم المالية لتقييم الأداء المالي أو اتخاذ قرارات تخصيص الموارد، و علاوة عن ذلك يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن تفصيل الإيراد و معلومات الإيراد المفصّل عنها لكل قطاع في التقرير ، و ذلك إذا كانت المنشأة تطبق المعيار IFRS 8 : القطاعات التشغيلية .

عرضت دراسة (Nikolaev (2016) وفقاً للمعيار IFRS 15 أنه يجب أن تفصح المنشأة عن تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء بالنسبة لالتزامات الأداء التي تستوفيها المنشأة خلال فترة زمنية معينة يجب أن تفصح المنشأة عن طريق الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد ، وما إذا كانت هذه الطرق توفر وصفاً كاملاً لتحويل البضائع و الخدمات و بالنسبة لالتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية معينة ، يجب أن تفصح المنشأة عن الأحكام الهامة للتقييم عندما يحصل العميل على السيطرة على البضائع أو الخدمات المتعهد بها. كما يجب الإفصاح عن الأرصدة الختامية لأصول المعترف بها عن التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل بالفئة الرئيسية للأصل و مبلغ الاستهلاك و خسارة تخفيض القيمة المعترف بها في فترة التقرير . و إذا اختارت المنشأة استخدام وسيلة عملية حول وجود مكان تمويلي هام أو حول التكاليف الإضافية للحصول على العقد ، فيجب على المنشأة أن تفصح عن ذلك.

و أوضحت دراسة (2016) Ionica Oncioiu أن المعيار IFRS 15 قدم حل لبعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد منها مشكلة البيع مع حق الرد حيث تكمن المشكلة انه تقوم المنشأة في بعض العقود بنقل السيطرة على البضاعة للعميل مع منحه الحق في ردها لعدة أسباب (مثل عدم الرضا بالمنتج) و استلامه المقابل المدفوع أو خصم المبالغ الدائنة من المبالغ المستحقة أو استلام بضاعة أخرى في المقابل . و تتمثل المشكلة هنا أن المنشأة تقوم بالاعتراف بالإيراد ثم يقوم العميل بإلغاء البيع مما يعتبر تحديا لمعيار الاعتراف بالإيراد و في تلك الحالة إذا كان باستطاعة الشركة تقدير العائد المستقبلي ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بالاعتراف بقيمة الإيراد بالكامل عند النقطة المبدئية للبيع فقط أما في حالة عدم إمكانية تقدير العائد المستقبلي ، فإنه لا بد من انتهاء الحق في رد البضاعة قبل الاعتراف بالإيراد .و تظهر هنا مشكلة في الاعتراف بالإيراد أو تأجيله للفترات المقبلة و المتوقعة على توقعات المنشأة ذلك سوف يفتح المجال للتلاعب في القوائم المالية .و قد تضمن المعيار IFRS 15 انه يجب اعتراف المنشأة بإيرادات البضائع المحولة بقيمة مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة تحصيله ، و بالتالي لا يعترف بالإيراد عن البضائع المتوقعة ردها و التزام الرد و الأصل لحق المنشأة في استرداد البضاعة من العميل في حالة تسوية التزام الرد .و تعهد المنشأة باستعادها قبول البضاعة المرتدة خلال فترة الرد لا يجب أن يتم المحاسبة عنه كالتزام أداء إضافة إلى التزام الرد.

ناقشت دراسة (2015) Tan Liang بعض الاعتبارات الخاصة بجزء من الإيرادات التي يجب أن يتم تخصيصه للضمانات المتصلة ببيع البضاعة أو الخدمة حيث انه إذا كان للعميل خيار شراء الضمان بشكل مستقل ففي هذه الحالة يجب على المنشأة المحاسبة عن الضمان كالتزام أداء مستقل نظرا لأن المنشأة عهدت بتقديم خدمة مميزة بالإضافة إلى المنتج الذي تم وصف أدائه بالعقد و لذلك تقوم المنشأة بتخصيص جزءاً من ثمن العملية على التزام الأداء لتلك الخدمة ، أما إذا كان للعميل خيار شراء الضمان بشكل مستقل ففي هذه الحالة فإن المنشأة ينبغي لها المحاسبة عن الضمان طبقاً للمعيار الدولي IAS 37 " المخصصات و الالتزامات و الأصول المحتملة "، أما إذا كان الضمان يوفر للعميل خدمة إضافة بأن المنتج يتفق مع المواصفات المتفق عليها ففي هذه الحالة ينبغي على المنشأة المحاسبة عن الضمان كالتزام أداء مستقل ، و بالتالي تخصيص جزء من العملية على كل من المنتج .

و قد أثارت دراسة (Wachtmeister 2016) أن التدفقات الواردة الإجمالية للمنافع الاقتصادية في علاقة الوكالة تشمل المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل و التي لا تؤدي إلى زيادة في حقوق ملكية المنشأة ، فلا تعتبر إيراداً المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل ، و بدلاً أن تكون العمولة أو الأتعاب هي الإيراد . و تتمثل المشكلة في تحديد إذا ما كانت المنشأة أصيل أو وكيل . و أكدت الدراسة أن المعيار IFRS 15 اعتبر أن المنشأة أصيل إذا كانت تسيطر على الخدمة أو البضاعة قبل أن تقوم بتحويلها إلى العميل و بذلك فإنها تعترف بالإيراد بالمبلغ الإجمالي للمقابل الذي تتوقع أن تحصل عليه مقابل تبادل تلك البضائع أو الخدمات المحولة . و من ناحية أخرى اعتبر أن المنشأة وكيل إذا كان التزام أدائها منظم لتوريد البضائع و الخدمات بمعرفة طرف آخر ، و عندما تقوم الشركة التي تعمل كوكيل بالوفاء بالتزام الأداء فإنها تعترف بالإيراد بمبلغ الأتعاب أو العمولة التي تتوقع أن تحصل عليها مقابل تصرفها في البضاعة أو الخدمة المحولة من الأصيل.

ومن ناحية أخرى وضحت دراسة Tan Liong (2014) مشكلة أخرى في تحديد ما هية التزامات الأداء بالعقد في حالة ما إذا تضمن العقد منح تراخيص بالإضافة إلى البضائع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها . و قد فرق المعيار IFRS 15 بين إذا ما كان الترخيص غير مميز عن البضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الاثنين معاً كالتزام أداء وحيد كما هو الحال إذا كان الترخيص مكملاً للبضاعة أو مرتبطاً بالخدمة أو إذا كان الترخيص مميز عن البضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الترخيص كالتزام أداء مستقل. و في الحالتين يجب على المنشأة ما إذا كان الوفاء بالتزام الأداء أو ما إذا كان الترخيص يحول إلى العميل خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية معينة .

و ترى الباحثة أن المعيار IFRS 15 قدم حلاً لبعض المشاكل المحاسبية عن الإيراد كالبيع مع حق الرد و الضمانات و التراخيص و ترتيبات إعادة الشراء كما أكد المعيار على عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي ضمن الأصول (أصل العقد) أو الالتزامات (التزام العقد) و ذلك اعتماداً على العلاقة بين أداء المنشأة و مدفوعات العميل كما يتم عرض أي حقوق غير مشروطة في المقابل بشكل مستقل كذمم مدينة . كما يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات النوعية و الكمية حول العقود مع العملاء و تفصيل الإيراد و أرصدة العقد و الإفصاح أيضاً الأحكام الهامة في تطبيق

المعيار و الأصول المعترف بها عن تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل، و بالتالي يؤثر هذا المعيار على معظم المنشآت التي تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية و سوف يتفاوت الأثر بين منشأة و أخرى بحسب طبيعة العقود التي تتعامل فيها . و قد أقرت دراسة د. نبيل عبد الرؤف (٢٠١٥) أن هناك مجموعة من التحديات عند تطبيق هذا المعيار تتمثل في نقل السيطرة حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يخص العميل على السيطرة على الخدمة ، و يحصل العميل على السيطرة عندما يكون لديه القدرة على توجيه الاستخدام و الحصول على المنافع من العقد طويل الأجل، ولا يعد نقل السيطرة مماثل لنقل المخاطر و المنافع و لا هو بالضرورة نفس عملية اكتمال توليد الإيرادات و بالتالي سوف تحتاج المنشآت على تطبيق الإرشادات الواردة في المعيار لتحديد إذا ما كان ينبغي الاعتراف بالإيرادات على مدار فترة زمنية أو عند نقطة محددة من الزمن.

١ . المقابل المتغير : تقوم المنشآت بالتعاقد على العقود بمقابل متغير يختلف مبلغه وفقاً لوقوع أو عدو وقوع بعض الأحداث في المستقبل مثل مكافآت الداء أو الغرامات ، ولا يتم الاعتراف بهذه المبالغ حالياً في أغلب الأحوال حتى يتحقق أو لا يتحقق الحدث المستقبلي . وفقاً للمعيار يتم إضافة تقدير لمبلغ المقابل المتغير إلى قيمة التعاقد إذا كان هناك احتمال عالي على أن لا يؤدي ذلك إلى رد إيرادات كبيرة في حالة تغيير التقديرات في المستقبل ، و حتى في حالة عدم وجود احتمال عالي للاعتراف بكامل مبلغ المقابل المتغير ، كما سوف تحتاج الإدارة إلى النظر إذا كان جزء من المبلغ يفي بشرط الاعتراف . و يتم الاعتراف بهذا المبلغ كإيراد عندما يتم الشروع في تنفيذ العقد.

٢ . القيمة الزمنية للنقود: توفر بعض العقود مزايا تمويلية كبيرة للعميل أو المنشأة بشكل صريح أو ضمناً و ينبغي أن تعدل المنشأة القيمة التعاقدية لتأخذ أثر القيمة الزمنية للنقود إذا كان العقد يتضمن عنصراً تمويلياً هاماً.

٣ . الإيرادات : تعتبر الإيرادات مقياساً هاماً لمستخدمي البيانات المالية كما تستخدم لتقييم الأداء المالي للشركة و الآفاق المستقبلية و يتم قياس الإيراد وفق القيمة التعاقدية أي كان نوعها خلال فترة مالية تقاس بنسبة من مدة تنفيذ العقد (أي يتم تقسيم حياة العقد على مدد زمنية تعادل مدة تنفيذ العقد تتحدد وفق المتوقع تنفيذها)

و بالتالي يعترف بالإيراد النقدي أو المستحق في تاريخه بقائمة الدخل و الإيرادات غير المستحقة كإيرادات مؤجلة بقائمة المركز المالي .

٤. تكاليف العقد : يجب على المنشأة أن تعترف ضمن الأصول بالتكاليف المتوقع تحملها زيادة عن التكاليف المحددة مسبقاً للحصول على العقد إذا كانت الإدارة تتوقع استرداد تلك التكاليف ، على أن يتم استنفادها و تحميلها على قائمة الدخل بالتزامن مع الاعتراف بالإيراد من العقد . و تتمثل التكاليف الزائدة للحصول على العقد في تلك التكاليف التي لم تكن المنشأة لتتحملها إذا لم تحصل على العقد مثل (عمولة التسويق و المبيعات و أنشطة التجهيز) ، أما التكاليف التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن حصولها على العقد مثل (رواتب مندوبي البيع و التسويق) فلا يتم رسملتها كما هو مطبق حالياً . هذا و يجوز للمنشأة أن تتخذ سياسة لتحميل التكاليف الزائدة على قائمة الدخل مباشرة إذا كان من المتوقع أن يتم استنفادها خلال سنة واحدة أو أقل. و يترتب على تطبيق تلك القاعدة الجديدة أن تعترف المنشأة بأصول أكثر من تلك التي يتم الاعتراف به حالياً. فبالنسبة للمنشآت التي تقوم بتحصيل عمولات البيع كمصروفات عند استحقاقها أو سدادها ، قد يتطلب الأمر رسملتها إذا كان من المتوقع استردادها . و سوف تحتاج إدارة المنشأة إلى النظر في العقود القائمة عند بدء تطبيق هذا المعيار و التي لم يتم اكتمالها قبل هذا التاريخ لتحديد كيفية المحاسبة عن التكاليف غير المغطاة بإيرادات تلك العقود .

٥. الإفصاح: هناك إيضاحات تفصيلية مطلوبة لتوفير مزيد من المعلومات عن الإيرادات التي تم الاعتراف بها ، و الإيرادات التي يتوقع أن يتم الاعتراف بها في المستقبل من العقود القائمة . و سيكون من المطلوب تقديم المعلومات الكمية و النوعية عن الأحكام الهامة و التغيرات في تلك الأحكام التي اتخذتها الإدارة لتحديد الإيرادات التي سيتم الاعتراف بها .

وقد أكدت دراسة د. تامر عبد المنعم (٢٠١٥) أن تطبيق المعيار IFRS15 يؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح مما يسهم في فهم أفضل و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة ، حيث كانت معايير الإيراد السابقة تتعارض في بعض الحالات مع مفاهيم الأصول و الالتزامات في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولي و الأمريكي ، حيث كانت المحاسبة عن الإيراد بشكل

مباشر دون الأخذ في الاعتبار كيف تنشأ الأصول و الالتزامات ، و بالتالي تنشأ أحيانا الدائنية و المديونية المؤجلة دون أن تفي أو تقابل بمفهوم الأصول و الالتزامات .

و ترى الباحثة أن صدق القوائم المالية و مدى ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بها هو محور اهتمام مستخدمي القوائم المالية ، حيث أن تطبيق المعيار IFRS 15 يلقي دعما كبيرا من قبل الهيئات و اللجان العلمية و المهنية المتخصصة لأن تطبيق المعيار من شأنه أن يعزز إمكانية المقارنة و الشفافية في المعلومات المالية كما يحقق لمتخذي القرارات معلومات مالية عالية الجودة . حيث يتسم القياس و الاعتراف بالأصول و التزامات العقود وفقا للمعيار IFRS15 بأنه أكثر ملائمة و موثقيه حيث يتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق المنشأة في مقابل تحويل البضائع أو الخدمات مشروطاً على شئ آخر بخلاف مرور فترة زمنية محددة كالأداء المستقبلي للمنشأة ، كما يتم الاعتراف بالتزام العقد عند استلام المنشأة مبلغ المقابل من العميل أو عندما يكون هذا المبلغ مستحقاً، و بالتالي فأن تطبيق المعيار IFRS15 له دور كبير في تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض المتطلبات التي يجب أن تشير إليها المنشأة ، و بالتالي تخفيض أخطاء الاعتراف و القياس بدرجة كبيرة مما يؤدي إلى سهولة فهمها بصورة أفضل.

كما ترى الباحثة أن تطبيق المعيار IFRS 15 على المستوى الدولي يحسن جودة التقارير المالية والذي بدوره يؤدي إلى أن تزيد إمكانية المقارنة بين الشركات على المستوى المحلي و الدولي و تساهم في جذب رؤوس الأموال الأجنبية و تكامل أفضل لأسواق رأس المال ، و من ناحية تحسين جودة التقارير المالية فإن المعيار IFRS 15 وضع آليات للإدارة للحد من الاختيارات مما يؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية ، حيث تتطلب من المديرين جمع معلومات إضافية مما يؤثر إيجابيا على كفاءة الاستثمار كما انه يؤدي إلى تحسين الاقتصاد من خلال تحسين المناخ أمام مختلف فئات المستثمرين ، كما أن الشركات ستفصح عن كمية كبيرة من المعلومات كما يمكن الشركات المتعددة الجنسية من تقييم أداء الشركات الأجنبية التابعة لها . و سوف تعرض الباحثة تحليل أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية و على قرارات المستثمرين.

ثالثاً: تحليل أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على مصداقية و جودة التقارير المالية:

تعتبر جودة التقارير المالية من الموضوعات التي تعترضها العديد من المشاكل و الصعوبات لأنها تختلف من شخص لآخر و من الصعب تقييم جودة التقارير المالية لأنها عملية معقدة و تعتمد على وجهه نظر شخصية في أغلب الأحوال ، ولا يوجد معيار واحد يتفق عليه الجميع لتقييم جودة التقارير المالية و ترى الباحثة أن جودة التقارير المالية تختلف طبقاً لاختلاف النموذج المقترح لقياس الجودة كما تختلف طبقاً لاختلاف وجهه نظر المستثمرين ، و تناولت دراسة (Kariuki & Jagongo (2013 تحديد نوعية المعلومات بالتقارير المالية التي تعتبر مفيدة من وجهه نظر المستثمرين في الشركات الكينية و التعرف على التحديات التي تواجههم و قد أوضحت نتائج الدراسة أن المعلومات التي تعتبر مفيدة من وجهه نظر المستثمرين هي إجمالي الأصول و الالتزامات غير المتداولة ، الأرباح المحتجزة ، التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية ، و ربحية السهم .

تعتمد الباحثة على أربعة مقاييس لقياس جودة التقارير المالية و هما جودة المعلومات المحاسبية و جودة الأرباح المحاسبية ودرجة الشفافية في القوائم المالية و التحفظ المحاسبي ذلك فيما يتعلق بتطبيق المعيار IFRS 15.

١. أثر جودة المعلومات المحاسبية الناتجة من تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية

تشير جودة التقارير المالية إلى ما تتصف به معلومات القوائم المالية من مصداقية و ما تحققه من منفعة لمستخدميها مع خلوها من التحريف خاصة الغش و إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير الرقابية و المهنية مما يساعد على تحقيق أهدافها ، و أكدت دراسة (Dechow et Habib & Jiang (2015 أن جودة التقارير المالية هي توفير معلومات أكثر عن خصائص الأداء المالي للشركة التي تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات معينة من خلال متخذ قرار معين .

و تعتمد جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية على ما تتمتع به من خصائص نوعية تجعلها مفيدة في اتخاذ القرارات و هي الملائمة و يقصد بذلك أن تكون المعلومات ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال

مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية و أيضا الموثوقية و يقصد بها الاعتماد على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و، القابلية للمقارنة و يقصد بها مقارنة المعلومات عبر الفترات المالية المختلفة لنفس المنشأة من أجل تتبع أداء المنشأة و مركزها المالي من فترة لأخرى أو مقارنتها مع معلومات منشأة أخرى ،و القابلية للفهم و يقصد بها أن تكون المعلومات مفهومة للمستخدمين.

و نظرا لأن جوهر المعيار IFRS 15 هو تحسين جودة التقرير المالي من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة و قيمة و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء فبالنظر إن تطبيق المعيار سوف يؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح مما يسهم في فهم أفضل لمبالغ و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بمعايير الإيراد الأخرى . و يتسم القياس و الاعتراف بالأصول و التزامات العقود وفقا للمعيار IFRS15 بأنه أكثر ملائمة و موثقيه حيث يتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق المنشأة في مقابل تحويل البضائع أو الخدمات مشروطاً على شئ أخر بخلاف مرور فترة زمنية محددة كالأداء المستقبلي للمنشأة ، كما يتم الاعتراف بالتزام العقد عند استلام المنشأة مبلغ المقابل من العميل أو عندما يكون هذا المبلغ مستحقاً .

قد أكدت دراسة د.تامر سعيد ٢٠١٥ أن تطبيق المعيار IFRS 15 يبسط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض المتطلبات التي يجب أن تشير إليها المنشأة و بالتالي تخفيض أخطاء الاعتراف و القياس بدرجة كبيرة مما يؤدي إلى سهولة فهمها بصورة أفضل .كما أكدت الدراسة أن تطبيق المعيار يوفر إطار أكثر صلابة لمقابلة قضايا الاعتراف بالإيراد كالبيع مع حق الرد و ترتيبات إعادة الشراء و غيرها مما يعمل على توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية .

و ترى الباحثة إن تطبيق المعيار IFRS 15 يضع آليات للإدارة للحد من الاختيارات مما يؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية و بالتالي جودة التقارير المالية حيث قام المعيار بإزالة التضارب و الضعف في متطلبات الإيراد في معايير الإيراد السابقة ، أن المنشآت في ظل معايير الإيراد السابقة كان بإمكانها الاعتراف بالإيراد بطرق مختلفة اعتمادا على أي معيار تقوم بتطبيقه نتيجة أن معايير التقارير المالية الدولية كانت لا تفرق بوضوح بين الإيرادات الناتجة من السلع و الخدمات و بالتالي صعوبة تحديد ما إذا كانت العمليات

سوف تعالج وفقا للمعيار الدولي رقم (١٨) أم المعيار الدولي رقم (١١)، و لذلك المعيار IFRS 15 خطوات محددة ثابتة للاعتراف بالإيراد تعمل على إزالة التضارب و التباين الذي كان قائما في مبادئ الاعتراف بالإيراد في كل من المعيار رقم (١٨) و المعيار رقم (١١).

و تؤكد أن تطبيق هذا المعيار IFRS 15 يؤدي إلى تحسين القابلية لمقارنة ممارسات الاعتراف بالإيراد نتيجة تطبيق مبادئ الاعتراف بالإيراد بشكل ثابت عبر العمليات و الصناعات و أسواق رأس المال، بذلك ترتفع جودة المعلومات المحاسبية عند تطبيق المعيار IFRS 15 و بالتالي جودة التقارير المالية.

٢. أثر جودة الأرباح المحاسبية المتوقعة في ضوء تحقيق متطلبات المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية

تصلح الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في القوائم المالية كقياس لجودة الأرباح و التي تنعكس بدورها على جودة التقارير المالية و تعني الجودة أن تكون تلك المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية ملائمة للقرارات و تصل في الوقت المناسب . ارتبطت جودة التقارير المالية بمستويات إدارة الأرباح حيث أن إدارة الأرباح هو استخدام ممارسات غير مرغوب فيها بواسطة الإدارة للتأثير على رقم الربح المعلن باستغلال الطرق و السياسات المحاسبية و بينت نتائج العديد من الدراسات أن انخفاض إدارة الأرباح كممارسات غير مرغوب فيها يؤدي إلى ارتفاع جودة الأرباح و جودة التقارير المالية مما يؤثر على قرارات أصحاب المصالح مع المستثمرين و الدائنين. (Watrin & Ullman 2012)

و ترى الباحثة أن المعيار IFRS 15 يعمل على توحيد أسس المقارنة و طرق القياس لزيادة تماثل المعلومات و زيادة جودة الأرباح و ذلك من خلال تقديم معلومات جيدة بالقوائم المالية توفر معلومات موثوق بها للمستخدمين تفيدهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة ، حيث تنخفض حالة عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية بسبب زيادة جودة الأرباح و خلوها من التحريفات و تأجيل الأرباح الحالية لصالح الأرباح المستقبلية ، و في هذا الشأن تناولت مجموعة من الدراسات كيفية قياس جودة التقارير المالية بدلالة جودة الأرباح (Latridis , 2010- Goel 2010 - Dechow et al 2010) و أشارت هذه الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بين إدارة الأرباح و جودة الأرباح و من ثم جودة التقارير

المالية ، حيث يترتب على إدارة الأرباح انخفاض جودة الأرباح ، و بذلك ترتفع جودة الأرباح المحاسبية عند تطبيق المعيار IFRS 15 و بالتالي جودة التقارير المالية .

٣. أثر درجة الشفافية في القوائم المالية عند تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية :

يتطلب المعيار IFRS 15 ضرورة أن تفصح المنشأة عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أفضل لطبيعة ، و قيم ، و توقيت ، و عدم تأكد الإيراد ، و التدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء . وفقا للمعيار IFRS 15 أنه يجب أن تفصح المنشأة عن تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء فبالنسبة للتزامات الأداء التي تستوفيها المنشأة خلال فترة زمنية معينة يجب أن تفصح المنشأة عن طريق الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد ، و ما إذا كانت هذه الطرق توفر وصفا كاملاً لتحويل البضائع و الخدمات و بالنسبة للتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية معينة ، يجب أن تفصح المنشأة عن الأحكام الهامة للتقييم عندما يحصل العميل على السيطرة على البضائع أو الخدمات المتعهد بها. كما يجب الإفصاح عن الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها عن التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل بالفئة الرئيسية للأصل و مبلغ الاستهلاك و خسارة تخفيض القيمة المعترف بها في فترة التقرير . وفي حالة اختيار المنشأة استخدام وسيلة عملية حول وجود مكان تمويلي هام أو حول التكاليف الإضافية للحصول على العقد ، فيجب على المنشأة أن تفصح عن ذلك .

وفي ظل المعيار IFRS 15 يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات النوعية و الكمية حول كل من العقود من العملاء ، تفاصيل الإيراد، أرصدة العقد ، التزامات الأداء ، ثمن العملية المخصص للتزامات الأداء المتبقية ، و كذلك الأحكام الهامة في تطبيق المعيار ، و الأصول المعترف بها عن تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل . و كذلك أوجب المعيار IFRS 15 أن تتم المحاسبة عن أصول العقد وفقا للمعيار IFRS 9 (الأدوات المالية) ، حيث تقوم المنشأة بتقدير أصل العقد و تخفيض قيمته وفقا لهذا المعيار . كما يتم قياس أي تخفيض في أصل العقد و عرضه و الإفصاح عنه وفقا للمعيار IFRS 9. كذلك أوجب المعيار IFRS 15 على ضرورة قياس مقابل الأداء غير النقدي على أساس القيمة العادلة مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية.

و تتفق الباحثة مع دراسة د. فوزي هيكل ٢٠١٥ التي هدفت للتعرف على أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية و قيمة المنشأة و توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية و قيمة المنشأة. و ترى الباحثة إن الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء أيضا له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية .

٤. أثر التحفظ المحاسبي في ظل تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية :

ظهر في الآونة الأخيرة اهتمام متزايد بمبدأ التحفظ المحاسبي لما له من تأثير ملموس في تحسين درجة الملائمة و الاعتمادية على التقارير المالية المنشورة و حماية أصحاب المصالح في المنشأة ، و تزداد الحاجة إلى التمسك ب التحفظ المحاسبي من أجل إعداد قوائم مالية تتسم بالمصداقية و الاعتمادية حتى يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين .

إن التحفظ المحاسبي يزيد من جودة التقارير المالية حيث أنه يشير إلى تخلي المحاسب عن النظرة التفاؤلية عند الاختيار بين الطرق المحاسبية حيث يتم الاعتراف بكافة الخسائر أو الأعباء المحتملة مع عدم الاعتراف بالأرباح أو الإيرادات ما لم تكن محققة بالفعل و ذلك من أجل الحد من الممارسات الانتهازية لإدارة الشركة . و قد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 بعنوان الإيراد من العقود مع العملاء و الذي يهدف إلى تطوير متطلبات الاعتراف بالإيراد من تعريف الأصول و الالتزامات و ليس عملية الاكتساب (Wagenhofer 2014).

و قد أكدت دراسة Richard et al. 2015 أن المعيار IFRS 15 حافظ على ثلاثة مظاهر من مظاهر التحفظ و هي :

- يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد.
- تم قياس التزام التعاقد بسعر الصفقة و التي تخضع للتعديل للعقد الملزم .
- أن يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون محتملا.

و يعتبر الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد أكثر تحفظاً من مداخل الاعتراف بالإيراد كلما كانت الأنشطة التي تساعد على تنفيذ العقد ، كما إن التزام قياس الأداء بالتكلفة التاريخية مع إجراء اختبار كفاية الالتزام يعتبر أكثر تحفظاً من المدخل الذي يقوم علي أساس قياس الالتزام مبدئياً بسعر الإنهاء أو غالباً إعادة قياس الالتزام وليس فقط عندما يكون ملزماً (مجلس معايير المحاسبة الدولي) . كما أن يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون محتملاً أو احتمال مرتفع أكثر تحفظاً مقارنة بعدم وجود هذا الشرط . و على الرغم من ذلك فإنه عند توضيح أسباب هذه الاختيارات فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أشار إلى التحفظ فيما يتعلق بشرط الاحتمالية المرتفعة .

و ترى الباحثة أن المقترحات بتطبيق المعيار IFRS 15 تشير إلى التأكيد الواضح على مدخل التحفظ المحاسبي.

و تؤكد الباحثة على أن تطبيق المعيار IFRS 15 يساعد في زيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية كما انه يعمل على زيادة تماثل المعلومات و زيادة جودة الأرباح حيث يؤدي عدم تماثل المعلومات إلى قيام الإدارة بإدارة الأرباح مما يؤثر سلباً على جودة الأرباح و التي بدورها تعمل كمؤشر على الأداء الحالي و مؤشر يعكس القدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية . و ترى الباحثة أن جميع المقاييس السابقة جودة المعلومات المحاسبية و جودة الأرباح و درجة الشفافية في القوائم المالية و التحفظ المحاسبي تنعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية و اتخاذ القرارات أي أن تتسم هذه التقارير بالشفافية و إفصاح جيد عن المعلومات بحيث تعكس حقيقة المركز المالي و الأرباح المحققة و المتوقعة للشركة بما يتفق مع أهداف و احتياجات المستثمرين الحاليين و المرتقبين و غيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية و تحقيق المنفعة مع خلوها من أي تحريف و خاصة الغش .

رابعاً: التحليل الإحصائي للبيانات

بعد ترميز وتفريغ البيانات، تم استخدام الإصدار الثاني والعشرون من البرنامج

الإحصائي (SPSS) The Statistical Package for Social Sciences في إجراء

التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية على النحو التالي:

١. ثبات وصدق الاستقصاء .

٢. الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة.

٣. اختبارات الفروض وتحليل النتائج.

وتتناول الباحثة كل عنصر من العناصر السابقة بشيء من التفصيل كما يلي:

١. ثبات وصدق الاستقصاء.

تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha) لأداء الدراسة (استمارة الاستقصاء)، يعرض الجدول رقم (1) معاملي الثبات والصدق لأسئلة لاستقصاء. وباستعراض الجدول رقم (1) يتضح أن قيم معامل الثبات مقبولة لجميع الأسئلة، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء ستة أسئلة رئيسية وكل سؤال يتكون من أكثر عنصر ماعدا السؤال الأول فيتكون من عنصر واحد ولذلك لم يحسب معامل الثبات له، وتراوحت قيمة معامل الثبات بين (0.654) للسؤال السادس " التحفظ المحاسبي " و (0.863) للسؤال الرابع " جودة الأرباح المحاسبية وبلغت قيمة معامل الصدق الذاتي بين (0.809) للسؤال السادس و (0.929) للسؤال الرابع (حيث أن قيم معامل الصدق الذاتي هي الجذر التربيعي لقيم معامل الثبات)

وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لتحقيق أهداف البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم المخرجات على المجتمع ككل.

جدول رقم (1)

معاملي الثبات والصدق لاستمارة الاستقصاء

السؤال	البيان	معامل الثبات (Alpha)*	معامل الصدق الذاتي
الثاني	المعيار IFRS 15 قدم حلا لبعض المشاكل المحاسبية عن الإيراد	0.777	0.881
الثالث	جودة المعلومات المحاسبية	0.760	0.872
الرابع	جودة الأرباح المحاسبية	0.863	0.929
الخامس	شفافية القوائم المالية	0.728	0.853
السادس	التحفظ المحاسبي	0.654	0.809

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

٢. الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يعرض جدول رقم (2) الاحصاء الوصفي لمدى تطبيق المؤسسة لمعيار IFRS 15 ، ويتضح من الجدول بلغت قيمة متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق المؤسسة لمعيار IFRS 15 (3.96) وانحراف معياري (0.67) مما يدل على أن معظم الآراء تتراوح بين يطبق بدرجة متوسطة ويطبق بدرجة كبيرة وتميل إلى أن تكون يطبق بدرجة كبيرة

جدول رقم (2)

الاحصاء الوصفي لمدى تطبيق المؤسسة لمعيار IFRS 15

العناصر	وسط حسابي	انحراف معياري
مدى تطبيق المؤسسة لمعيار IFRS 15	3.96	0.67

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

يعرض جدول رقم (3) الاحصاء الوصفي لقدم المعيار IFRS 15 حلا لبعض المشاكل المحاسبية عن الإيراد، ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط اراء عينة الدراسة حول العنصر " أكد المعيار IFRS 15 اعتبر أن المنشأة أصيل إذا كانت تسيطر على الخدمة أو البضاعة قبل أن تقوم بتحويلها إلى العميل و بذلك فإنها تعترف بالإيراد بالمبلغ الإجمالي للمقابل الذي تتوقع أن تحصل عليه مقابل تبادل تلك البضائع أو الخدمات المحولة .." بمتوسط (4.23) وانحراف معياري (0.82) مما يدل على أن معظم الآراء تتراوح بين موافق وموافق تماما وتميل إلى أن تكون موافق، وبلغ متوسط الآراء حول " الاعتبارات الخاصة بجزء من الإيرادات التي يجب أن يتم تخصيصه للضمانات المتصلة ببيع البضاعة أو الخدمة حيث انه إذا كان للعميل خيار شراء الضمان بشكل مستقل ففي هذه الحالة يجب على المنشأة المحاسبية عن الضمان كالتزام أداء مستقل نظرا لأن المنشأة عهدت بتقديم خدمة مميزة بالإضافة إلى المنتج الذي تم وصف أدائه بالعقد . " (4.18) وانحراف معياري (0.75) مما يدل على أن معظم الآراء تتراوح بين موافق وموافق تماما وتميل إلى أن تكون موافق، وكانت أقل قيمة للعنصر " تحديد ما هية التزامات الأداء بالعقد في حالة ما إذا تضمن العقد منح تراخيص بالإضافة إلى البضائع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها ، فرق المعيار IFRS 15 بين إذا ما كان الترخيص غير

مميز عن البضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الاثنين معاً كالتزام أداء وحيد كما هو الحال إذا كان الترخيص مكملًا للبضاعة أو مرتبطًا بالخدمة .." بمتوسط (3.85) وانحراف معياري (0.87) مما يدل على أن معظم الآراء تتراوح بين محايد وموافق وتميل إلى أن تكون موافق.

جدول رقم (3)

الإحصاء الوصفي لقدم المعيار IFRS 15 حلا لبعض المشاكل المحاسبية عن الإيراد

انحراف معياري	وسط حسابي	الحلول
0.94	4.13	مشكلة البيع مع حق الرد ، و تتمثل المشكلة في أن المنشأة تقوم بالاعتراف بالإيراد ثم يقوم العميل بإلغاء البيع مما يعتبر تحديا لمعيار الاعتراف بالإيراد و في تلك الحالة إذا كان باستطاعة الشركة تقدير العائد المستقبلي ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بالاعتراف بقيمة الإيراد بالكامل عند النقطة المبدئية للبيع فقط أما في حالة عدم إمكانية تقدير العائد المستقبلي ، فإنه لا بد من انتهاء الحق في رد البضاعة قبل الاعتراف بالإيراد
0.75	4.18	الاعتبارات الخاصة بجزء من الإيرادات التي يجب أن يتم تخصيصه للضمانات المتصلة ببيع البضاعة أو الخدمة حيث انه إذا كان للعميل خيار شراء الضمان بشكل مستقل ففي هذه الحالة يجب على المنشأة المحاسبية عن الضمان كالتزام أداء مستقل نظرا لأن المنشأة عهدت بتقديم خدمة مميزة بالإضافة إلى المنتج الذي تم وصف أدائه بالعقد .
0.74	4.15	إذا كان للعميل خيار شراء الضمان بشكل مستقل ففي هذه الحالة فإن المنشأة ينبغي لها المحاسبة عن الضمان طبقا للمعيار الدولي IAS 37 " المخصصات و الالتزامات و الأصول المحتملة " .
0.85	4.13	إذا كان الضمان يوفر للعميل خدمة إضافة بأن المنتج يتفق مع المواصفات المتفق عليها ففي هذه الحالة ينبغي على المنشأة المحاسبية عن الضمان كالتزام أداء مستقل ، و بالتالي تخصيص جزء من العملية على كل من المنتج .
0.82	4.23	أكد المعيار IFRS 15 اعتبار أن المنشأة أصيل إذا كانت تسيطر على الخدمة أو البضاعة قبل أن تقوم بتحويلها إلى العميل و بذلك فإنها تعترف بالإيراد بالمبلغ الإجمالي للمقابل الذي تتوقع أن تحصل عليه مقابل تبادل تلك البضائع أو الخدمات المحولة .
1.12	3.97	أكد المعيار IFRS 15 اعتبار أن المنشأة وكيل إذا كان التزام أدائها منظم لتوريد البضائع و الخدمات بمعرفة طرف آخر ، و عندما تقوم الشركة التي تعمل كوكيل بالوفاء بالتزام الأداء فإنها تعترف بالإيراد بمبلغ الأتعاب أو العمولة التي تتوقع أن تحصل عليها مقابل تصرفها في البضاعة أو الخدمة المحولة من الأصيل.
0.87	3.85	تحديد ما هية التزامات الأداء بالعقد في حالة ما إذا تضمن العقد منح تراخيص بالإضافة إلى البضائع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها ، فرق المعيار IFRS 15 بين إذا ما كان الترخيص غير مميز عن البضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الاثنين معاً كالتزام أداء وحيد كما هو الحال إذا كان الترخيص مكملًا للبضاعة أو مرتبطًا بالخدمة

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

يعرض جدول رقم (4) الاحصاء الوصفي لجودة المعلومات المحاسبية، ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط اراء عينة الدراسة حول العنصر " إمكانية الاعتماد من خلال توفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد" بمتوسط (4.13) وانحراف معيارى (0.98)، ويمكن ترتيب أهم عناصر جودة المعلومات المحاسبية كما يلي:

- إمكانية الاعتماد من خلال توفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد
- القياس و الاعتراف بالأصول و الالتزامات العقود بأنه أكثر ملائمة و موثوقية
- تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض المتطلبات التي يجب أن تشير إليها المنشأة وبالتالي تخفيض أخطاء الاعتراف و القياس بدرجة كبيرة مما يؤدي إلى سهولة فهمها بصورة أفضل
- وضع آليات للإدارة للحد من الاختيارات مما يؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية

جدول رقم (4)

الاحصاء الوصفي لجودة المعلومات المحاسبية

انحراف معيارى	وسط حسابى	العناصر
0.94	4.07	تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض المتطلبات التي يجب أن تشير إليها المنشأة وبالتالي تخفيض أخطاء الاعتراف و القياس بدرجة كبيرة مما يؤدي إلى سهولة فهمها بصورة أفضل
1.08	4.02	توفير إطار أكثر صلابة لمقابلة قضايا الاعتراف بالإيراد كالبيع مع حق الرد و ترتيبات إعادة الشراء و غيرها مما يعمل على توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية
0.98	4.13	إمكانية الاعتماد من خلال توفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد
1.06	3.99	يعزز القابلية للمقارنة عالميا بين الشركات و يزيد القدرة على الفهم نتيجة لإزالة أوجه التعارض و الاختلاف مما يساعد المستثمر على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة
1.04	4.08	القياس و الاعتراف بالأصول و الالتزامات العقود بأنه أكثر ملائمة و موثوقية
1.05	4.02	توفير إطار أكثر صلابة لمقابلة قضايا الاعتراف بالإيراد كالبيع مع حق الرد و ترتيبات إعادة الشراء
1.04	4.07	وضع آليات للإدارة للحد من الاختيارات مما يؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

يعرض جدول رقم (5) الاحصاء الوصفي لجودة الأرباح المحاسبية، ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط اراء عينة الدراسة حول العنصر " زيادة جودة الأرباح و خلوها من التحريفات و تأجيل الأرباح " بمتوسط (3.91) وانحراف معياري (0.93)، ويمكن ترتيب أهم عناصر جودة الأرباح المحاسبية كما يلي:

- زيادة جودة الأرباح و خلوها من التحريفات و تأجيل الأرباح.
- انخفاض حالة عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية، ، حيث تنخفض حالة عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية بسبب زيادة جودة الأرباح و خلوها من التحريفات و تأجيل الأرباح الحالية لصالح الأرباح المستقبلية
- انخفاض إدارة الأرباح (هو استخدام ممارسات غير مرغوب فيها بواسطة الإدارة للتأثير على رقم الربح المعلن باستغلال الطرق و السياسات المحاسبية) كممارسات غير مرغوب فيها و بالتالي زيادة جودة الأرباح.

جدول رقم (5)

الاحصاء الوصفي لجودة الأرباح المحاسبية

انحراف معياري	وسط حسابي	العناصر
1.04	3.81	توفير معلومات التي تحتويها القوائم المالية ملائمة للقرارات و تصل في الوقت المناسب.
1.09	3.90	انخفاض إدارة الأرباح (هو استخدام ممارسات غير مرغوب فيها بواسطة الإدارة للتأثير على رقم الربح المعلن باستغلال الطرق و السياسات المحاسبية) كممارسات غير مرغوب فيها و بالتالي زيادة جودة الأرباح.
0.67	3.54	توحيد أسس المقارنة و طرق القياس لزيادة تماثل المعلومات و جودة الأرباح.
0.97	3.67	توفير معلومات جيدة بالقوائم المالية معلومات موثوق بها تفيد في اتخاذ القرارات.
0.93	3.91	انخفاض حالة عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية، ، حيث تنخفض حالة عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية بسبب زيادة جودة الأرباح و خلوها من التحريفات و تأجيل الأرباح الحالية لصالح الأرباح المستقبلية.
1.04	3.92	زيادة جودة الأرباح و خلوها من التحريفات و تأجيل الأرباح.

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

يعرض جدول رقم (6) الاحصاء الوصفي لشفافية القوائم المالية، ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط اراء عينة الدراسة حول العنصر " تتم المحاسبة عن أصول العقد وفقا للمعيار 9 IFRS (الأدوات المالية) ، حيث تقوم المنشأة بتقدير أصل العقد و تخفيض قيمته وفقا لهذا المعيار . كما يتم قياس أي تخفيض في أصل العقد و عرضه و الإفصاح عنه وفقا للمعيار 9 IFRS" بمتوسط (4.23) وانحراف معياري (0.74)، ويمكن ترتيب أهم عناصر شفافية القوائم المالية كما يلي:

- تتم المحاسبة عن أصول العقد وفقا للمعيار 9 IFRS (الأدوات المالية) ، حيث تقوم المنشأة بتقدير أصل العقد و تخفيض قيمته وفقا لهذا المعيار . كما يتم قياس أي تخفيض في أصل العقد و عرضه و الإفصاح عنه وفقا للمعيار

IFRS 9

- ضرورة قياس مقابل الأداء غير النقدي على أساس القيمة العادلة مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية.
- الإفصاح عن المعلومات النوعية و الكمية حول كل من العقود من العملاء ، تفاصيل الإيراد، أرصدة العقد ، التزامات الأداء ثمن العملية المخصص للالتزامات الأداء المتبقية ، و كذلك الأحكام الهامة في تطبيق المعيار، والأصول المعترف بها عن تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل
- افصاح المنشأة عن الأحكام الهامة للتقييم عندما يحصل العميل على السيطرة على البضائع أو الخدمات المتعهد بها.

جدول رقم (6)

الاحصاء الوصفي لشفافية القوائم المالية

انحراف معيارى	وسط حسابى	العناصر
0.97	4.04	افصح المنشأة عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أفضل لطبيعة ، و قيم ، و توقيت ، و عدم تأكد الإيراد ، و التدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء
0.99	4.03	افصح المنشأة عن تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء فبالنسبة للتزامات الأداء التي تستوفيها المنشأة خلال فترة زمنية معينة يجب أن تفصح المنشأة عن طريق الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد ، وما إذا كانت هذه الطرق توفر وصفاً كاملاً لتحويل البضائع و الخدمات و بالنسبة للتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية معينة
0.88	4.07	افصح المنشأة عن الأحكام الهامة للتقييم عندما يحصل العميل على السيطرة على البضائع أو الخدمات المتعهد بها.
0.79	4.03	الإفصاح عن الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها عن التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل بالفئة الرئيسية للأصل و مبلغ الاستهلاك و خسارة تخفيض القيمة المعترف بها في فترة التقرير
0.85	4.17	الإفصاح عن المعلومات النوعية و الكمية حول كل من العقود من العملاء ، تفاصيل الإيراد، أرصدة العقد ، التزامات الأداء ثمن العملية المخصص للتزامات الأداء المتبقية ، و كذلك الأحكام الهامة في تطبيق المعيار ، و الأصول المعترف بها عن تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل
0.74	4.23	تتم المحاسبية عن أصول العقد وفقاً للمعيار 9 IFRS (الأدوات المالية) ، حيث تقوم المنشأة بتقدير أصل العقد و تخفيض قيمته وفقاً لهذا المعيار . كما يتم قياس أي تخفيض في أصل العقد وعرضه و الإفصاح عنه وفقاً للمعيار 9 IFRS
0.73	4.22	ضرورة قياس مقابل الأداء غير النقدي على أساس القيمة العادلة مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية.

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

يعرض جدول رقم (7) الاحصاء الوصفي للتحفظ المحاسبى، ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط اراء عينة الدراسة حول العنصر " يعتبر الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد أكثر تحفظاً من مداخل الاعتراف بالإيراد كلما كانت الأنشطة التي تساعد على تنفيذ العقد ، كما إن التزام قياس الأداء بالتكلفة التاريخية مع إجراء اختبار كفاية الالتزام يعتبر أكثر تحفظاً من المدخل الذي يقوم علي أساس قياس الالتزام مبدئياً بسعر الإنهاء أو غالباً إعادة قياس الالتزام وليس فقط عندما يكون ملزماً" بمتوسط

(4.23) وانحراف معياري (0.81)، ويمكن ترتيب أهم عناصر التحفظ المحاسبي كما

يلي:

- يعتبر الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد أكثر تحفظا من مداخل الاعتراف بالإيراد كلما كانت الأنشطة التي تساعد على تنفيذ العقد ، كما إن التزام قياس الأداء بالتكلفة التاريخية مع إجراء اختبار كفاية الالتزام يعتبر أكثر تحفظا من المدخل الذي يقوم علي أساس قياس الالتزام مبدئيا بسعر الإنهاء أو غالبا إعادة قياس الالتزام وليس فقط عندما يكون ملزما
- أن يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون محتملا
- إن التحفظ المحاسبي يزيد من جودة التقارير المالية حيث أنه يشير إلى تخلي المحاسب عن النظرة التفاضلية عند الاختيار بين الطرق المحاسبية حيث يتم الاعتراف بكافة الخسائر أو الأعباء المحتملة مع عدم الاعتراف بالأرباح أو الإيرادات ما لم تكن محققة بالفعل و ذلك من أجل الحد من الممارسات الانتهازية لإدارة الشركة

جدول رقم (7)

الاحصاء الوصفي للتحفظ المحاسبي

انحراف معياري	وسط حسابي	العناصر
0.83	4.19	إن التحفظ المحاسبي يزيد من جودة التقارير المالية حيث أنه يشير إلى تخلي المحاسب عن النظرة التفاضلية عند الاختيار بين الطرق المحاسبية حيث يتم الاعتراف بكافة الخسائر أو الأعباء المحتملة مع عدم الاعتراف بالأرباح أو الإيرادات ما لم تكن محققة بالفعل و ذلك من أجل الحد من الممارسات الانتهازية لإدارة الشركة
0.81	4.23	يعتبر الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد أكثر تحفظا من مداخل الاعتراف بالإيراد كلما كانت الأنشطة التي تساعد على تنفيذ العقد ، كما إن التزام قياس الأداء بالتكلفة التاريخية مع إجراء اختبار كفاية الالتزام يعتبر أكثر تحفظا من المدخل الذي يقوم علي أساس قياس الالتزام مبدئيا بسعر الإنهاء أو غالبا إعادة قياس الالتزام وليس فقط عندما يكون ملزما
0.98	4.18	يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد
0.96	4.00	تم قياس التزام التعاقد بسعر الصفقة و التي تخضع للتعديل للعقد الملزم
0.98	4.21	أن يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون محتملا.

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

٣. إختبارات الفروض وتحليل النتائج:

الفرض الرئيسي:

" لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية " لاختبار هذا الفرض تم اختبار الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعى الأول من الفرض الرئيسى:

" لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية "

لاختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون ونموذج الإنحدار البسيط كما يلي:

مصفوفة الارتباط لبيرسون:

يعرض جدول رقم (8) معاملات الارتباط بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق المعيار IFRS 15 وجودة المعلومات المحاسبية، ويتضح من الجدول ارتفاع قيمة معامل الارتباط بين " تطبيق المعيار IFRS 15 " وبين " جودة المعلومات المحاسبية " حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.745) مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (8)

مصفوفة ارتباط بيرسون بين تطبيق المعيار IFRS 15 و جودة المعلومات المحاسبية

جودة المعلومات المحاسبية	تطبيق المعيار IFRS 15	
	1	تطبيق المعيار IFRS 15
1	0.745*	جودة المعلومات المحاسبية

* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

نموذج الإنحدار البسيط:

يعرض جدول رقم (9) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع

(متوسط اراء العينة حول جودة المعلومات المحاسبية) على تطبيق المعيار IFRS 15

كمتغير مستقل، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الإنحدار المقدر من خلال قيمة F

(124.601) وقيمة (sig=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار وعدم معنوية الحد الثابت عند مستوى معنوية 5% .

وبلغت قيمة معامل التحديد (0.555) مما يدل على ان المتغير المستقل (تطبيق المعيار 15 IFRS) يفسر 55.5% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول جودة المعلومات المحاسبية).

جدول رقم (9)

تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات				F (sig.)	معامل التحديد R ²
Sig.	t	β			
.267	-1.116	-.442	الثابت	124.601	0.555
.000	11.162	1.158	تطبيق المعيار	(0.000)	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .
 مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الأول من الفرض الرئيسى وصحة الفرض البديل:

" يوجد أثر لتطبيق المعيار 15 IFRS على جودة المعلومات المحاسبية "

الفرض الفرعى الثانى من الفرض الرئيسى:

" لا يوجد أثر لتطبيق المعيار 15 IFRS على جودة الأرباح المحاسبية "

لاختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون ونموذج الانحدار البسيط كما يلى:

مصفوفة الارتباط لبيرسون:

يعرض جدول رقم (10) معاملات الارتباط بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق المعيار 15 IFRS وجودة الأرباح المحاسبية، ويتضح من الجدول ارتفاع قيمة معامل الارتباط بين " تطبيق المعيار 15 IFRS " وبين " جودة الأرباح المحاسبية "

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.832) مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (10)

مصفوفة ارتباط بيرسون بين تطبيق المعيار IFRS 15 و جودة الارباح المحاسبية

جودة الارباح المحاسبية	تطبيق المعيار IFRS 15	
	1	تطبيق المعيار IFRS 15
1	0.832*	جودة الارباح المحاسبية

* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

نموذج الإنحدار البسيط:

يعرض جدول رقم (11) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول جودة الارباح المحاسبية) على تطبيق المعيار IFRS 15 كمتغير مستقل، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الإنحدار المقدر من خلال قيمة F (225.537) وقيمة (sig=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5% .

وبلغت قيمة معامل التحديد (0.693) مما يدل على ان المتغير المستقل (تطبيق المعيار IFRS 15) يفسر 69.3% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول جودة الارباح المحاسبية).

جدول رقم (11)

تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات				F (sig.)	معامل التحديد R ²
Sig.	t	β			
.035	-2.137	-.610	الثابت	225.53	0.693
.000	15.018	1.124	تطبيق المعيار	7 (0.000)	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .
 مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الثانى من الفرض الرئيسى وصحة الفرض
 البديل:

" يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على جودة الأرباح المحاسبية "

الفرض الفرعى الثالث من الفرض الرئيسى:

"لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على درجة الشفافية و الإفصاح في القوائم
 المالية "

اختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون ونموذج الانحدار البسيط كما
 يلى:

مصفوفة الارتباط لبيرسون:

يعرض جدول رقم (12) معاملات الارتباط بين متوسط اراء عينة الدراسة حول
 تطبيق المعيار IFRS 15 درجة الشفافية والإفصاح في القوائم المالية ، ويتضح من
 الجدول ارتفاع قيمة معامل الارتباط بين " تطبيق المعيار IFRS 15 " وبين " درجة
 الشفافية والإفصاح في القوائم المالية " حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.776) مما
 يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (12)

مصفوفة ارتباط بيرسون بين تطبيق المعيار IFRS 15

و درجة الشفافية والإفصاح في القوائم المالية

درجة الشفافية والإفصاح في القوائم المالية	تطبيق المعيار IFRS 15	
	1	تطبيق المعيار IFRS 15
1	0.776*	درجة الشفافية و الإفصاح في القوائم المالية

* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

نموذج الانحدار البسيط:

يعرض جدول رقم (13) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول درجة الشفافية والإفصاح في القوائم المالية) على تطبيق المعيار IFRS 15 كمتغير مستقل، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (161.447) وقيمة (sig=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار وعدم معنوية الحد الثابت عند مستوى معنوية 5% . وبلغت قيمة معامل التحديد (0.602) مما يدل على ان المتغير المستقل (تطبيق المعيار IFRS 15) يفسر 60.2% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول درجة الشفافية والإفصاح في القوائم المالية).

جدول رقم (13)

تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات				F (sig.)	معامل التحديد R ²
Sig.	t	β			
.740	-.333	-.109	الثابت	161.447	0.602
.000	12.306	1.063	تطبيق المعيار	(0.000)	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .
 مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثالث من الفرض الرئيسي وصحة الفرض
 البديل:
 " يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على درجة الشفافية والإفصاح في القوائم المالية "
 الفرض الفرعي الرابع من الفرض الرئيسي:
 " لا يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على درجة الشفافية و الإفصاح في القوائم
 المالية "
 لاختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون ونموذج الانحدار البسيط كما
 يلي:
 مصفوفة الارتباط لبيرسون:

يعرض جدول رقم (14) معاملات الارتباط بين متوسط آراء عينة الدراسة حول
 تطبيق المعيار IFRS 15 والتحفظ المحاسبي ، ويتضح من الجدول بلفت قيمة معامل
 الارتباط بين " تطبيق المعيار IFRS 15 " وبين " التحفظ المحاسبي " (0.533) مما
 يدل على وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1% .

جدول رقم (14)

مصفوفة ارتباط بيرسون بين تطبيق المعيار IFRS 15 و التحفظ المحاسبي

التحفظ المحاسبي	تطبيق المعيار IFRS 15	
	1	تطبيق المعيار IFRS 15
1	0.533*	التحفظ المحاسبي

* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

نموذج الانحدار البسيط:

يعرض جدول رقم (15) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول التحفظ المحاسبي) على تطبيق المعيار IFRS 15 كمتغير مستقل، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (39.676) وقيمة (sig=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5% .

وبلغت قيمة معامل التحديد (0.284) مما يدل على ان المتغير المستقل (تطبيق المعيار IFRS 15) يفسر 28.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول التحفظ المحاسبي).

جدول رقم (15)

تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات				F	معامل التحديد
Sig.	t	β		(sig.)	R ²
.033	2.166	1.026	الثابت	39.676	0.284
.000	6.299	.783	تطبيق المعيار	(0.000)	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الرابع من الفرض الرئيسى وصحة الفرض البديل:

" يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على التحفظ المحاسبي "

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الرئيسى وصحة الفرض البديل:

" يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على جودة التقارير المالية "

خامسا :النتائج و التوصيات

أولا : النتائج

تتلخص نتائج البحث فيما يلي :

١. قدم المعيار IFRS 15 حلول لبعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد كالببيع مع حق الرد و الضمانات و التراخيص و ترتيبات إعادة الشراء .
٢. يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من حيث ملاءمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية و الموثوقية و الاعتمادية و القابلية للمقارنة و القابلية للفهم .
٣. يعمل المعيار IFRS 15 على توحيد أسس المقارنة و طرق القياس لزيادة تماثل المعلومات و زيادة جودة الأرباح من خلال تقديم معلومات جيدة بالقوائم المالية .
٤. أوجب المعيار IFRS 15 على قياس مقابل الأداء غير النقدي على أساس القيمة العادلة مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية.
٥. أن المقترحات بتطبيق المعيار IFRS 15 تشير إلى التأكيد الواضح على مدخل التحفظ المحاسبي.
٦. جودة المعلومات المحاسبية و جودة الأرباح و درجة الشفافية في القوائم المالية و التحفظ المحاسبي تنعكس إيجابيا على جودة التقارير المالية و اتخاذ القرارات.

ثانيا : التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة توصي الباحثة بما يلي :

١. إجراء المزيد من البحوث الخاصة بمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 و ذلك لتحسين متطلبات الإفصاح المحاسبي و تحسين ثقة المستثمرين في القوائم المالية .
٢. العمل على تدريب المحاسبين و المراجعين في مصر على تطبيق المتطلبات التي تضمنها المعيار IFRS 15 بشأن الاعتراف و قياس الإيراد و الإفصاح عنه في القوائم المالية .

٣. إجراء المزيد من الدراسات عن تطوير معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معيار التقارير المالية الدولية IFRS 15.

قائمة المراجع :

أولا المراجع العربية :

١. آمال محمد محمد عوض ، تقييم أثر تطوير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية - دراسة استكشافية في البيئة المصرية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، الجزء الأول ، إبريل ٢٠١٦
٢. تامر سعيد عبد المنعم ، أثر معيار الأيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني ، الجزء الأول ، يوليو ٢٠١٥
٣. جمال علي محمد يوسف ، تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الـ (IFRS) على كفاءة أسواق المال - دراسة تطبيقية على سوق رأس المال المصري ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني ، الجزء الثاني ، يوليو ٢٠١٦
٤. عاصم محمد أحمد سرور ، إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (AIS - IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية - دراسة تحليلية " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني ، الجزء الثاني ، يوليو ٢٠١٥
٥. فوزي هيكل ، تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة المعلومات المحاسبية و قيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، ٢٠١٥
٦. نبيل عبد الرؤف ابراهيم ، تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم IFRS 15 (الأيرادات من العقود مع العملاء) مع إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني ، الجزء الأول ، يوليو ٢٠١٥

المراجع الأجنبية :

1. Alatise, M. A. (2015). Auditors report: An umpire between management and stakeholders: (Doctoral Seminar, Babcock University, Ilisan – Remo. Ogun State Nigeria) BDO, (2015).
2. Amr M. Khamis , (2016) Perception of Preparers & Auditors on Revenue from Contract with Customers (IFRS15) : Evidence from Egypt ,Proceedings of 35th International Business Research Conference , 30 – 31 May 2016 , American University in the Emirates , Dubai,UAE ISBN:978-1-925488-06-7.
3. Barker,R. , & McGeachin , A. (2015) ,An Analysis of concepts and evidence on the question of whether IFRS should be conservative .Abacus , 51 .
4. Benavides , L. (2015) , Flattening the Revenue Recognition Standard , SSRN 2597787
5. Borg, Christopher, Proposed changes in lease accounting: implications for Maltesebanks,URI: <https://www.um.edu.mt/library/oar//handle/123456789/12949> , 2016
6. Christoph Watrin, Robert Ullmann, (2012), Improving earnings quality: The effect of reporting incentives and accounting standards, Advances in Accounting ,Vol. 28 Issue 1.
7. Dechow P. M. , Weili G. & Catherine S. (2010) Understanding earnings quality : A review of the proxies,Their determinants and their consequences, Journal of Accounting & Economics , Vol. 50
8. Dyson ,R.A.(2015) Case studies in the new revenue recognition guidance, The CPA Journal,85(3).
9. G.Kariuki, A Jagongo,(2013) Institutional investors perceptions on quality of financial reporting in Kenya,International Journal of Humanities ,Vol.28
10. Godwin,(2016) Revenue recognition paradox : A review of IAS 18 & IFRS 15, SSRN : <https://ssrn.com/abstract=2912250>
11. Goel S. (2012) Financial reporting the old age tussle between legality and quality in context of earnings management, Procedia Economics and Finance , Vol. 36
12. IFRS at a glance: IAS 18 Revenue. BDO IFR Advisory Limited, Retrieved from www.bdointernational.co
13. Ionica Oncioiu, Alin-Eliodor Tănase, Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: new perspectives on practice, EuroEconomica, Vol. 35, No 2 (2016).
14. Ivan Nikolaev Sabev,(2015), Comparative Analysis of the Criteria for Recognize Revenues of an Entity in IFRS 15,URL :<https://ideas.repec.org/a/neo/journal/v11y2015ilp34-41.html>.

15. Kasztelnik, K. (2015) , The value relevance of revenue recognition under international financial reporting standard, *Accounting & Finance Research*,Vol.4
16. Latridis,George& Rouvolis, Sotiris,(2010) The post adoption effects of the implementation of international financial reporting standards in Greece , *Journal of international accounting , Auditing & Taxation* , Vol.19
17. Lim, Yingzhee,Devi,Susela;Mahzan,Nurmazilah,Perception of Auditors and preparers on IFRS 15 : Evidence from Malaysia, *Advanced science letters* , Vol. 21 No.6 June 2015
18. Mark Thiong'o, Product Service System for Volvo Trucks, Finding New Business Value Complaint with IFRS 16 Leasing Regulations, *The Industrial Institute for Industrial Environmental Economics*, September 2016.
19. Pia Ellimaki, Transition to IFRS 16 Leases and its Impact on Key Financial Ratios for Construction Companies in Finland, *International Business*, HAAGA-HELIA University of Applied Science, September 2016.
20. Richard B.& Anne M. , (2015) An analysis of concepts and evidence on the question of whether IFRS should be conservative , *A Journal of Accounting , Finance,and Business Studies*, ABACUS,Vol. 51
21. S. N. Murthy (2014) ,IFRS 15 : Revenues from contracts with customers a new paradigm in revenue recognition , *The Management Accountant*,Vol. 49 Issue 12
22. Sammut Bickle, Karl, The impact of IFRS 15 on the local construction industry, [URI: https://www.um.edu.mt/library/oar//handle/123456789/13314](https://www.um.edu.mt/library/oar//handle/123456789/13314) ,2016
23. Shashikant Choubey, IFRS 15 in Telecommunication industry , *The Management Accountant* , Volume 51 , Issue 2 , May 2016.
24. Syarifuddin et al.(2015), IFRS convergence and the impact to earning quality, and firm value (Emperical study in manufacturing companies that have been listed in the Indonesia Stock Exchange), *Journal of Research in Business & Management*, Vol. 13,No. 8
25. Tong,T. L. (2015) A review of IFRS 15 Revenue from contracts with customers , [http ://Goo.Gl/XNV4ke](http://Goo.Gl/XNV4ke).
26. Wagenhofer,A. (2014) , The role of revenue recognition in performance reporting ,*Accounting & Business Research*,Vol.44,No.4

الملاحق

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Valid	102	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	102	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.777	7

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Valid	102	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	102	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.760	7

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Valid	102	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	102	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.863	6

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Valid	102	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	102	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.728	7

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Valid	102	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	102	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.654	5

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
x1	102	3.96	.674
x2.1	102	4.13	.941
x2.2	102	4.18	.750
x2.3	102	4.15	.737
x2.4	102	4.13	.852
x2.5	102	4.23	.819
x2.6	102	3.97	1.121
x2.7	102	3.85	.872
x3.1	102	4.07	.936
x3.2	102	4.02	1.081
x3.3	102	4.13	.982
x3.4	102	3.99	1.058
x3.5	102	4.08	1.041
x3.6	102	4.02	1.053
x3.7	102	4.07	1.037
x4.1	102	3.81	1.041
x4.2	102	3.90	1.095
x4.3	102	3.54	.670
x4.4	102	3.67	.968
x4.5	102	3.91	.935
x4.6	102	3.92	1.041
x5.1	102	4.04	.974
x5.2	102	4.03	.990
x5.3	102	4.07	.882
x5.4	102	4.03	.789
x5.5	102	4.17	.845
x5.6	102	4.23	.743
x5.7	102	4.22	.726
x6.1	102	4.19	.829
x6.2	102	4.23	.807

x6.3	102	4.18	.979
x6.4	102	4.00	.965
x6.5	102	4.21	.978
Valid N (listwise)	102		

Correlations

Correlations

	x1	x3	x4	x5	x6
Pearson Correlation	1	.745**	.832**	.776**	.533**
x1 Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
N	102	102	102	102	102
Pearson Correlation	.745**	1	.935**	.785**	.503**
x3 Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
N	102	102	102	102	102
Pearson Correlation	.832**	.935**	1	.763**	.512**
x4 Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
N	102	102	102	102	102
Pearson Correlation	.776**	.785**	.763**	1	.800**
x5 Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
N	102	102	102	102	102
Pearson Correlation	.533**	.503**	.512**	.800**	1
x6 Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
N	102	102	102	102	102

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Regression

Variables Entered/Removed^a

Mode	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x1 ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: x3

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.745 ^a	.555	.550	.69509

a. Predictors: (Constant), x1

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	60.201	1	60.201	124.601	.000 ^b
	Residual	48.315	100	.483		
	Total	108.516	101			

a. Dependent Variable: x3

b. Predictors: (Constant), x1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.442	.396		-1.116	.267
	x1	1.158	.104	.745	11.162	.000

a. Dependent Variable: x3

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x1 ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: x4

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.832 ^a	.693	.690	.50143

a. Predictors: (Constant), x1

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	56.708	1	56.708	225.537	.000 ^b
	Residual	25.144	100	.251		
	Total	81.852	101			

a. Dependent Variable: x4

b. Predictors: (Constant), x1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.610	.285		-2.137	.035
	x1	1.124	.075	.832	15.018	.000

a. Dependent Variable: x4

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x1 ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: x5

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.776 ^a	.602	.598	.57844

a. Predictors: (Constant), x1

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	50.673	1	50.673	151.447	.000 ^b
Residual	33.459	100	.335		
Total	84.132	101			

a. Dependent Variable: x5

b. Predictors: (Constant), x1

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-.109	.329		-.333	.740
x1	1.063	.086	.776	12.306	.000

a. Dependent Variable: x5

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x1 ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: x6

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.533 ^a	.284	.277	.83228

a. Predictors: (Constant), x1

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	27.483	1	27.483	39.676	.000 ^b
	Residual	69.270	100	.693		
	Total	96.753	101			

a. Dependent Variable: x6

b. Predictors: (Constant), x1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.026	.474		2.166	.033
	x1	.783	.124	.533	6.299	.000

a. Dependent Variable: x6