

أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة التقارير المالية

سالم سليمان سالماني محيد

المخلص:

استهدف البحث بصفة أساسية دراسة أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة التقارير المالية، وذلك من خلال دراسة أثر متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد طبقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ على المتغيرات المحاسبية "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التحفظ المحاسبي، إدارة الأرباح" التي تعكس جودة التقارير المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أن متطلبات معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ سوف تساهم في تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، من خلال توفير معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية وذات درجة عالية من المصدقية، بالإضافة إلى الحفاظ على خاصية الثبات وتحسين خاصية القابلية للمقارنة بين الشركات، كما أن معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ ينص على معالجات محاسبية أكثر تحفظاً عند إعداد التقارير المالية، تعد بمثابة أحد القيود التي تحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة والممارسات الضارة لإدارة الأرباح، فتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ يؤدي إلى زيادة درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية ويحد من ممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية. ويوصي الباحث بضرورة تهيئة مناخ العمل المهني في بيئة الأعمال المصرية وقيام الجهات المنوط بها إصدار معايير المحاسبة المصرية بتطوير معايير المحاسبة المصرية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد، وأن يؤخذ معيار التقارير المالية الدولية رقم ١٥ في الاعتبار من قبل الجهات المهنية لما له من مزايا عديدة ولقدرته على حل مشاكل معايير الاعتراف بالإيراد الحالية.

Abstract:

Research aimed mainly study the Impact of the Application of International Financial Reporting Standards (IFRS) No. 15 on Quality of Financial Reporting. The main objective of this study is studying the impact of the application of IFRS No. 15 "revenue from contracts with customers" on the quality of

financial reporting, and that by measuring the Impact of the Application of IFRS No. 15 on the accounting variables that reflect the quality of financial reporting, This study concluded that the recognition, measurement and disclosure requirements for revenue in accordance with IFRS 15 will contribute to improving and increasing the quality of accounting information, , International Financial Reporting No. 15 will increase the degree of Accounting Conservatism in the financial statements and the limits of earnings management practices, and thus improve the quality of financial reporting, and the researcher recommends The need to create a professional work environment and develop the Egyptian accounting standards related to the recognition of revenue. The financial reporting standard No.15 should be taken into account by the professional authorities because of its many advantages and its ability to solve the problems of the previous recognition.

مقدمة ومشكلة البحث:

لقد أبرزت الكثير من الدراسات أهمية التقارير المالية في توفير المعلومات المفيدة عن الأداء في الفترة التي تغطيها تلك التقارير (Latrids & Sotiris,2010) ، فتهتم دراسات جودة التقارير المالية بقياس المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير المالية. فالباحث المحاسبي اقترح العديد من المتغيرات المحاسبية التي تعتبر مؤشرات علي الجودة، ولقد أولت الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة الإهتمام الكبير بجودة التقارير المالية باعتبارها المنتج النهائي لعمليات المنشأة. كما توصل كلاً من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلي أن هناك قدر كبير من القصور بالتقارير المالية بوضعها الحالي وأن الحد من هذا القصور يتطلب إضافة العديد من التحسينات علي التقارير المالية، بما يساهم في زيادة شفافية وجودة التقارير المالية.

وفي إطار اهتمام وسعى المنظمات المنوط بها إصدار معايير المحاسبة الدولية بتحقيق الإتساق والتوافق المحاسبي بهدف تحسين جودة التقارير المالية، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" في مايو ٢٠١٤ (IFRS,2014) ، وذلك استجابة لمطالب

مستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى التي طالبت دوماً بتطوير معيار جديد لإعداد التقارير المالية عن إيرادات العقود مع العملاء، وذلك بهدف تزويد مستخدمي التقارير المالية بالمزيد من المعلومات التي تلبي احتياجاتهم، حول طبيعة، وكمية، والتوقيت، والتدفقات النقدية الناشئة من عقود العملاء من خلال تحسين متطلبات الإفصاح. وذلك بتوفير معيار واحد للإيرادات من خلال وضع نموذج جديد للاعتراف بالإيراد يسمى النموذج المبني على العقد .

ولا شك أن التغيرات في معايير التقارير المالية من شأنها أن تنعكس على شكل ومحتوى المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، ومن هنا جاءت هذه الدراسة للتعرف على أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" على جودة التقارير المالية وذلك من خلال دراسة اثر تطبيقه على بعض المتغيرات المحاسبية " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التحفظ المحاسبي، إدارة الأرباح" والتي تعكس جودة التقارير المالية.

ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال الإجابة على السؤال الأتي:

" هل يؤثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ " الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة التقارير المالية؟".

هدف البحث:

يهدف البحث إلي دراسة اثر تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيرادات وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ " الإيراد من العقود مع العملاء" على بعض المتغيرات المحاسبية " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التحفظ المحاسبي، إدارة الأرباح" لتقييم جودة التقارير المالية.

أهمية البحث:

تتبع أهمية هذه الدراسة من ندرة الدراسات التي تناولت أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم ١٥ على المتغيرات المحاسبية لتقييم جودة التقارير المالية، فلم يحظ معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بالإهتمام الكافي نظراً لحدائته، ومن ثم فهناك حاجة لمحاولة إيضاح المتطلبات الجديدة التي يتضمنها معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ وأثر تلك المتطلبات على بعض المتغيرات المحاسبية " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، إدارة الأرباح ، التحفظ المحاسبي " التي تعكس جودة التقارير المالية.

منهج البحث:

لتحقيق هدف البحث تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الذي يركز على تجميع المشاهدات حول الظاهرة محل البحث وتحليلها وتفسيرها تمهيداً لتعميم النتائج، وذلك بالاطلاع على ما ورد في الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع البحث، والذي تناول اثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ على جودة التقارير المالية.

تقسيمات البحث:

أولاً: متطلبات الاعتراف بالإيرادات طبقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥.
ثانياً: اثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ على المتغيرات المحاسبية لتقييم جودة التقارير المالية.
ثالثاً: النتائج والتوصيات.
رابعاً: المراجع.

أولاً: **متطلبات الاعتراف بالإيرادات طبقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥.**
يهدف معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ إلي وضع معيار موحد لمعالجة الإيراد يكون أكثر وضوحاً ويعالج أوجه الاختلاف والقصور في متطلبات القياس والاعتراف بالإيراد، ويسعى إلي توحيد الاعتراف بجميع أنواع الإيرادات، وذلك بهدف تحقيق التقارب بين المعايير الدولية والأمريكية، مما يحقق القابلية للمقارنة بين المنشآت في الأسواق المختلفة.

وقد عرف المعيار IFRS 15 الإيراد بأنه الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة، وأن هذا الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتخذ شكل تدفقات وارده، أو زيادة في الأصول، أو تخفيض في الإلتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية ماعدا المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة في حقوق الملكية (IASB, 2014).

فقدم المعيار IFRS 15 نموذج جديد للمحاسبة عن الإيراد يسمى النموذج المبني على العقد وهو نموذج الخمس خطوات، ويتمثل المبدأ الأساسي لهذا الإطار الشامل في ضرورة أن تعترف الوحدة الاقتصادية بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم أو تقديم السلع والخدمات المتفق عليها للعميل، وذلك بمقدار المبلغ الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل هذه السلع أو الخدمات، حيث تحول هذا النموذج من مفهوم المخاطر والعوائد إلي مفهوم نقل السيطرة (Robert, Dyson, A, 2015).

ويتم الاعتراف بالإيراد وفقاً للنموذج الجديد للمحاسبة عن الإيراد من خلال خمس خطوات، وسوف يقوم الباحث بتناول كل خطوة من هذه الخطوات على النحو التالي (د. طارق عبدالعال حماد، ٢٠١٦):

١- الخطوة الأولى "تحديد ماهية العقد مع العميل".

يتخذ العقد صوراً عديدة فقد يكون في صورة مكتوبة أو يكون شفوياً أو يكون ضمناً وفقاً لقواعد وممارسات الأعمال المتعارف عليها، وقد عرف معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ العقد بأنه هو إتفاق بين طرفين أو أكثر ينشأ عنه حقوقاً والتزامات، وتتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول على مبالغ من العملاء، أما التزامات العقد فتتمثل في التزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات للعميل. ويشترط لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ على العقد الذي ينشأ بين المنشأة و العميل ضرورة توافر الشروط التالية (Holzmann & Munter, 2014):

- موافقة أطراف العقد، وتكون هذه الأطراف ملتزمة بأداء التزامها.
 - يمكن تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد، وذلك فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تسليمها أو تقديمها للعميل.
 - يمكن تحديد شروط الدفع للسلع والخدمات التي سيتم تسليمها أو تقديمها للعميل.
 - أن يكون العقد ذو طبيعة تجارية، فمن المتوقع حدوث تغيير في مخاطر وتوقيت ومقدار التدفقات النقدية المستقبلية نتيجة لوجود العقد بين المنشأة والعميل.
 - وعلي الرغم من أن هذه الشروط السابقة في الغالب تطبق على عقد واحد إلا إنه يمكن للوحدة دمج عقدين أو أكثر والمحاسبة عنها كعقد واحد وذلك إذا توافرت الشروط التالية (IFRS, 2015):-
 - التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة ذات هدف تجاري واحد.
 - يعتمد مقدار المقابل الذي سيتم سداده في أحد العقود على سعر أو أداء العقد الآخر.
 - تعتبر السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقود التزام أداء واحد.
- وبذلك ويرى الباحث أن معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ قد تغلب على إحدى مشاكل معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ "الإيرادات" وهي نقص الإرشادات والتوجيهات على العديد من المواضيع الهامة مثل المحاسبة عن الإتفاقيات متعددة

العناصر، وذلك من خلال دمج العقود مع العملاء والتعامل مع مجموعة العقود كصفقة واحدة.

٢- الخطوة الثانية "تحديد التزامات الأداء بالعقد".

تحديد التزامات الأداء بالعقد هي الخطوة الثانية في سبيل الاعتراف بالإيراد، وقد عرف معيار IFRS 15 التزامات الأداء بأنها التعهدات أو الوعود الموجودة في العقد مع العميل ومتفق عليها لنقل أي مما يلي (د. هشام حسن عواد المليجي، ٢٠١٥):

- السلعة أو الخدمة (حزمة من السلع أو الخدمات) المميزة.
- سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة المتشابهة إلى حد كبير والتي يتم نقلها إلى العميل باستخدام نفس الطريقة على مدي فترة زمنية معينة.
- ويري الباحث أن هذه الخطوة (تحديد التزامات الاداء بالعقد) سوف تمثل تغيراً كبيراً في الاعتراف بالإيراد بالنسبة للمنشآت التي تدخل في عقود مع العملاء لتقديم أكثر من مفردة أو إلتزام أداء بمفهوم معيار IFRS 15، حيث أن المعيار IAS 18 لم يعطي اهتمام بالغ للعقود التي تحتوي على أكثر من مفردة، حيث أشار إلى أن المنشأة يجب أن تقسم المعاملة في بعض الحالات إلى مجموعة من المفردات حتي يمكن إظهار الجوهر الإقتصادي للمعاملة.

٣- الخطوة الثالثة "تحديد سعر المعاملة".

ويعرف معيار IFRS 15 سعر المعاملة بأنه عبارة عن قيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة أنه يحق لها الحصول عليه مقابل نقل السلع والخدمات المتفق عليها للعميل، ويتم استبعاد المبالغ التي تم تحصيلها من قبل المنشأة بالنيابة عن الآخرين من سعر المعاملة كضريبة المبيعات، وضرائب القيمة المضافة، فبالرغم أن هذه المبالغ تعتبر من المنافع الاقتصادية التي تندفق إلى المنشأة إلا أنه لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وبالتالي يجب استبعادها من الإيراد. وقد يكون سعر المعاملة عبارة عن قيم ثابتة أو متغيرة أو كليهما معاً ويتأثر تقدير هذا الثمن بطبيعة وتوقيت وقيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من العميل (د.نبيل عبدالرؤف ابراهيم، ٢٠١٥).

وعند قيام المنشأة بتحديد سعر المعاملة يجب عليها أن تأخذ في الإعتبار العوامل التالية:-

- أ- المقابل النقدي المتغير.
 - ب- وجود مكون تمويلي هام في العقد.
 - ج- التقديرات المقيدة للمقابل النقدي المتغير.
 - د- المقابل غير النقدي.
- ويري الباحث أن معايير الإيراد الحالية عانت من نقص في التوجيهات والإرشادات، فلم توضح تلك المعايير أي إرشادات لقياس مقدار الإيراد الواجب

الاعتراف به عندما يكون المقابل متغيراً أو يعتمد على أمور مستقبلية متغيرة، ولكن المعيار IFRS 15 قد أوضح إنه إذا كان المقابل الذي يسدده العميل متغير فإن الشركة تقدر الإيراد أما باستخدام القيمة المتوقعة أو المبلغ الأكثر احتمالاً، واعتماداً على أي مبلغ يتم التنبؤ به بأفضل شكل ممكن لقياس المقابل الذي تستحقه الشركة، وبعض أو كل المبلغ المقدر للمقابل المتغير الداخل في سعر الصفقة سوف يعترف به إلى الدرجة التي يكون فيها احتمال حدوثه كبيراً، أما في الحالات التي يكون فيها شكوك ملحوظة في مبلغ الإيراد المتراكم المعترف به لن يحدث فإنه يتم تأجيل الاعتراف بالإيراد حتى يتم حل مشكلة عدم التأكد بشكل مطلق والمرتبطة بالمقابل المتغير.

ويحدد معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ أنه يجب على المنشأة عرض آثار التمويل (إيرادات الفوائد أو مصروفات الفوائد) بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء في قائمة الدخل الشامل. ويتم الاعتراف بإيرادات الفوائد أو مصروفات الفوائد فقط إلى الحد الذي يتم فيه الاعتراف بأصل العقد (أو المبلغ المستحق التحصيل) أو التزام العقد عند المحاسبة عن العقد مع العميل.

وقد أشارت دراسة (KPMG, 2016) إلى أن عنصر التمويل يتم الاعتراف به كمصروف فوائد عندما يدفع العميل مقدماً، ويتم الاعتراف به كدخل فوائد عندما يكون علي العميل مبالغ مستحقة، ويتم الإفصاح عنه بشكل مستقل عن الإيرادات مع العملاء في قائمة الدخل الشامل.

ويري الباحث أن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ "الإيرادات" لم يوضح كيفية الاعتراف بالإيراد في حالة قيام العميل بسداد قيمة السلع أو الخدمات مقدماً، ولكن متطلبات المعيار IFRS 15 تقتضي بأن الشركة يجب أن تأخذ في الاعتبار آثار أي مكونات تمويل هامة في تحديد سعر الصفقة (وبالتبعية مبلغ الإيراد الذي سيتم الاعتراف به)، ويكون هذا الموضوع هاماً في العقود طويلة الأجل حيث يحدث الدفع بواسطة العميل والأداء بواسطة المنشأة في أوقات متباينة كثيراً.

٤- الخطوة الرابعة " توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء بالعقد".

تمثل هذه الخطوة حلقة الوصل بين الخطوة الثانية " تحديد التزامات الأداء بالعقد" والخطوة الثالثة " تحديد سعر المعاملة"، وعندما يكون للعقد التزامات أداء متعددة، فإن المنشأة تقوم بتوزيع سعر المعاملة على كل التزامات الأداء المنفصلة الموجودة في العقد مع العميل، وذلك على أساس سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة يمكن تمييزها.

وقد عرف المعيار IFRS 15 سعر البيع المستقل بأنه السعر الذي تتبع به المنشأة السلع أو الخدمات بشكل مستقل إلى العميل (طلال أبو غزالة ، ٢٠١٦).

وتعتبر الطريقة الأمثل لتحديد سعر البيع المستقل هي معرفة السعر الملحوظ للسلع أو الخدمات المشابهة لهذه السلع أو الخدمات والتي تم بيعها في نفس الظروف ولنفس العميل، وفي حالة ما إذا كان سعر البيع المستقل لا يمكن ملاحظته بشكل مستمر، فإن المنشأة تكون في حاجة إلي تقديره في ضوء ظروف السوق والعوامل الخاصة بالمنشأة وما يتوافر لديها من معلومات عن العميل.

٥- الخطوة الخامسة " الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق إنترام الأداء".

مرحلة الاعتراف بالإيراد هي الخطوة الخامسة والأخيرة، فتعترف المنشأة بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء بتحويل السلعة أو الخدمة التي تم الإتفاق عليها في العقد إلي العميل، ويحدث ذلك عندما يسيطر العميل علي تلك السلعة أو الخدمة، ومن ثم تعترف المنشأة بالإيراد بقيمة سعر المعاملة الذي تم توزيعه علي التزامات الاداء التي تم الوفاء بها، ومن ثم فإن المعيار IFRS 15 يستند في الاعتراف بالإيراد إلي نقل السيطرة علي المنافع الكلية للأصل (Deloitte,2014). وتشير سيطرة العميل علي السلعة أو الخدمة إلي إمكانية الاستخدام المباشر للأصل أو الحصول علي جميع المنافع الجوهرية المتبقية من تلك الأصول، ويتضمن ذلك قدرة المنشأة علي منع المنشآت الأخرى من إدارة الاستخدام والحصول علي المنافع من تلك الاصول، وتتضمن المنافع الخاصة بالأصل التدفق النقدي المتوقع الحصول عليه بشكل مباشر أو غير مباشر

ويري الباحث أن توقيت الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار IFRS 15 يختلف عن الاعتراف بالإيرادات وفقاً للمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ الذي يعترف بالإيراد عندما يتم نقل المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل إلي العميل، وذلك علي عكس الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار IFRS 15 الذي يقوم علي السيطرة، وقد يؤدي هذا النهج الجديد إلي تغيير توقيت الاعتراف بالإيرادات لكثير من الشركات.

ولقد إتفقت دراسة (Erin, et. al, 2011) مع المعيار IFRS 15 في إتخاذ السيطرة أساساً للإعتراف بالإيراد. كما ترى دراسة (Boindi, 2012) أن تحويل السيطرة إلي العميل مناسباً كأساس للاعتراف بالإيراد عندما يحدث في نقطة زمنية محددة أثناء فترة العقد ولكنه غير مناسب عندما يحدث التحويل بشكل مباشر مستمر علي مدار فترة العقد لأنه لم يتم اكتمال عملية تحويل السلع أو الخدمات في الفترة التي حدث فيها أنشطة الوحدة، حيث لم يتم خلق أصل للعميل يعكس وفاء الوحدة بتعهداتها، ولذلك اقترحت هذه الدراسة أن يعترف بالإيراد علي أساس النشاط المستمر للوحدة.

كما انتقدت دراسة (د.علي محمود، د. منى مغربي، ٢٠١٧) إتخاذ مفهوم السيطرة أساساً للاعتراف بالإيراد فترى تلك الدراسة أن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة العوامل التي تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة علي الأصل، ومع ذلك، فإنها غير حاسمة بشكل فردي كما أنها لا تمثل مجموعة شروط يجب توافرها.

وتتحقق السيطرة علي الأصل كمؤشر لوفاء المنشأة بتعهد الاداء (Ryerson, 2010)، وقد نص المعيار IFRS 15 عند حصول العميل علي السيطرة كمؤشر للوفاء بالتزامات الاداء يتم الاعتراف بالإيراد، فيجب علي المنشأة التفرقة في بداية العقد بين حالتين:

الحالة الأولى: الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة.

تتقل المنشأة السيطرة علي السلعة أو الخدمة عبر مدة زمنية، وذلك للوفاء بالتزامات الأداء ويشترط لاعتراف المنشأة بالإيراد علي مدى فترة زمنية معينة ضرورة توافر احد الشروط التالية (Pwc,2014):

- يحصل العميل ويستهلك في نفس الوقت كل منافع الأداء المقدمة من المنشأة بصورة متزامنة.
- نشأة أداء المنشأة أو زيادة قيمة الأصل (مثل الأعمال قيد التنفيذ) التي تجعل العميل يسيطر علي الأصل عند نشأته أو زيادته.

الحالة الثانية: الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة.

في حالة عدم إستيفاء المنشأة لإلتزام الأداء مع مرور الوقت، فإن المنشأة تستوفي إلتزام الأداء عند نقطة زمنية محددة، ويعني ذلك أن تعترف المنشأة بالإيراد عندما يتم نقل السيطرة علي الأصل للعميل عند نقطة معينة من الزمن، ويجب علي المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار متطلبات السيطرة علي الأصل.

مما سبق يتضح للباحث أن جوهر المعيار IFRS 15 يتمثل في أنه يتم الاعتراف بالإيراد بالقيمة التي يكون للمنشأة الحق في إستلامها بمجرد الوفاء بالتعهدات ولكن الصعوبة هنا تكمن في تحديد هذه القيمة وكذلك متى يتم الوفاء بالتعهدات المطلوبة وما هي هذه التعهدات.

ثانياً: اثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي المتغيرات المحاسبية لتقييم جودة التقارير المالية.

إن تطبيق المعيار IFRS 15 سوف يترتب عليه تغير في متطلبات القياس والعرض والإفصاح عن الإيرادات، ومن ثم تغير في السياسات المحاسبية المطبقة، مما يؤثر علي المتغيرات المحاسبية لتقييم جودة التقارير المالية، وسوف يتناول الباحث هذا الجزء من البحث من خلال ما يلي:

١- دور معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

يهدف معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ إلى توفير إطاراً أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات، وتحسن قابلية مقارنة ممارسات الاعتراف بالإيرادات عبر المنشآت والصناعات والإختصاصات والأسواق المختلفة، وتقديم المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي البيانات المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح، وتبسيط إعداد البيانات المالية عن طريق تقليل عدد المتطلبات التي يوجب علي المنشأة الرجوع إليها، حيث يتمثل الهدف الرئيسي للمعيار IFRS 15 في تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة وكمية وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠١٦).

حيث تتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً الأمريكية GAAP أن يتم اكتساب الإيراد وأن يكون قد تحقق أو قابلاً للتحقق قبل أن يتم الاعتراف به، وعلي الرغم من وضوح هذين الشرطين إلا أن تطبيقهما يختلف باختلاف الصناعة حيث يوجد أكثر من ١٠٠ معيار لتحقيق الإيراد في الصناعات المختلفة وفقاً للمعايير الأمريكية، وبالتالي لا يمكن مقارنة إيرادات المنشآت والصناعات المختلفة مما يعنى عدم توافر خاصية من أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي القابلية للمقارنة. فخاصية القابلية للمقارنة ترتبط بمدى توافر الإتساق في تطبيق المعيار فيما بين الشركات المختلفة، وذلك بهدف تحقيق المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، أي تعتبر خاصية الثبات متحققة عندما يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث وعلي طول الوقت، وقد لوحظ أن معايير المحاسبة الدولية الحالية الخاصة بالإيراد لم تتضمن أية إرشادات بشأن كيفية قياس قيمة الإيراد في حالة إذا كانت هذه القيمة متغيرة وليست ثابتة مما قد يؤدي إلي اختلاف الطريقة التي تتبعها المنشآت للاعتراف بالإيراد، وبالتالي يؤثر ذلك علي قابلية القوائم المالية للمقارنة.

بالإضافة إلي عدم اتساق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإيراد IAS 18 & IAS 11، حيث أن كلاً من المعيارين قد قدما إرشادات مختلفة للاعتراف بالإيراد من بيع السلع وتأدية الخدمات، وبالتالي فقد تم معاملة العديد من المعاملات الإقتصادية المتشابهة في الجوهر بطرق مختلفة مما أثر سلباً علي جودة التقارير المالية وعلي قرارات مستخدمي القوائم المالية (د. أسامة محمد محي الدين، وآخرون، ٢٠١٥)، وفي المقابل نجد أن المعيار IFRS 15 حدد نموذج موحد للاعتراف بالإيراد من السلع والخدمات، وذلك عند إنتقال السيطرة علي التزامات الأداء للعميل علي مدار

الوقت أو عند نقطة زمنية معينة، فهو يحل محل معيار المحاسبة الدولي IAS 18 "الإيرادات"، ومعيار المحاسبة الدولي IAS 11 "عقود الإنشاءات". وقد توصلت دراسة (Jerry Sun., et. al, 2011) إلى نتيجة هامة مفادها أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يؤدي إلى زيادة إمكانية المقارنة بين الشركات مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة في ضوء هذه المعايير.

ونظراً لوجود العديد من الاختلافات عند الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والمصرية والتي تكبد الشركات التي تسعى إلى زيادة رأس مالها في الأسواق العالمية المختلفة مزيداً من التكلفة (وذلك عند إعداد تقاريرها المالية وفقاً لمتطلبات هذه الأسواق المختلفة، كما أنها قد تؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستوى العالمي وبالتالي صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين، مما قد يؤثر على قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة)، فقد جاء المعيار IFRS 15 لتحسين قابلية المعلومات للمقارنة، نتيجة تطبيق مبادئ الاعتراف بالإيراد بشكل ثابت عبر العمليات والصناعات وأسواق رأس المال، مما يساعد في ترشيد قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية.

ويوفر المعيار IFRS 15 نموذج واحد متكامل للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، ويهدف هذا المعيار إلى التخلص من الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيراد الحالية وتوحيد معايير المحاسبة الأمريكية والدولية في هذا الشأن، مما سيؤدي إلى تحسين القابلية لمقارنة ممارسات الاعتراف بالإيراد بين الصناعات المتشابهة وبين الصناعات المختلفة وبعضها البعض، وكذلك بين أسواق رأس المال.

ويشير المعيار IFRS 15 إلى الحفاظ على خاصية الثبات في كثير من المعالجات المحاسبية التي يتضمنها المعيار، ففي حالة تقدير المنشأة لمبلغ المقابل المتغير، فهناك طريقتين يمكن الإعتماد علي إحداهما والتي تتوقع المنشأة بأنها تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ المقابل الذي يحق لها الحصول عليه، الطريقة الأولى تتمثل في القيمة المتوقعة أي قيمة المتوسط المرجح في حدود مبالغ المقابل الممكنة، والطريقة الثانية تتمثل في القيمة الأكثر احتمالاً أي القيمة الوحيدة الأكثر احتمالاً في حدود مبالغ المقابل الممكنة، وينص المعيار IFRS 15 على أنه ينبغي أن تطبق المنشأة طريقة واحدة باستمرار طوال العقد وذلك عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ المقابل المتغير الذي يحق للمنشأة الحصول عليه، وبالإضافة لذلك فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات (التاريخية والحالية والمتوقعة)، وتكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ المقابل المتغير هي عادة مشابهة للمعلومات التي تستخدمها إدارة

المنشأة خلال عملية العطاءات وتقديم العروض وفي تحديد أسعار السلع والخدمات الموعود بها.

وقد أشارت إحدى الدراسات (د. فوزي محمد هيكمل، ٢٠١٥) إلى أن اعتماد معيار IFRS 15 على سعر المعاملة في قياس الإيراد بدلاً من القيمة العادلة كما كان في المعيار IAS 18، من شأنه تعزيز جودة التقارير المالية وإعطاء إشارة إيجابية للمستثمرين عن الأداء المالي من خلال معلومات ملائمة وموثوقة لإتخاذ قرارات استثمارية رشيدة مما يعظم من قيمة المنشأة.

ويتمثل الهدف الرئيسي للمعيار IFRS 15 في تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء، ومن ثم فإن تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ من المتوقع إن يؤدي إلى ما يلي:

- توفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح مما يساهم في فهم أفضل لمبالغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بالمعايير الإيراد السابقة.

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

- تحقق الموضوعية للمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية، حيث يعتمد المعيار IFRS 15 على مدخل الأصول والالتزامات للإعتراف بالإيراد، ويتم الاعتراف بالإيراد عند التغير في الأصول والالتزامات التي تنشأ من العقد مع العميل، وذلك بما يتفق مع الإطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وبذلك يضمن أن تتم المحاسبة عن المعاملات المتماثلة بصورة متشابهة بما يحقق الموضوعية، وذلك من خلال توحيد المعالجة المحاسبية للمعاملات المتشابهة وإزالة التضارب الذي كان موجود في المعايير الحالية للإعتراف بالإيرادات.

- يساهم المعيار في تبسيط عملية اعداد القوائم المالية من خلال الحد من المتطلبات والإرشادات التي يجب الرجوع إليها لكل حالة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد من خلال توفير إطار شامل للإعتراف بالإيراد.

- تحسين القابلية لمقارنة ممارسات الاعتراف بالإيراد نتيجة تطبيق مبادئ الاعتراف بالإيراد بشكل ثابت عبر العمليات والصناعات وأسواق رأس المال.

- التعبير الصادق عن اصول العقد التي يتم قياسها، فمعايير المحاسبة الحالية الخاصة بالإيراد تتسم بعدم وجود إتساق بين الاعتراف بالإيراد وتعريف الأصول والإلتزامات، فقد نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 18 علي أنه يتم الاعتراف بالإيراد وبالتالي الاعتراف بالإصل إذا تم نقل المخاطر والعوائد الخاصة بالسلعة من البائع إلي المشتري، دون التقييد عند الاعتراف بالإيراد بشرط نقل السيطرة إلي المشتري ولكن يشترط فقط نقل المخاطر والعوائد إلي المشتري، فقد يترتب علي ما سبق الاعتراف بالمخزون كأصل لدى المنشأة في حالة عدم إنتقال مخاطر ومنافع ملكيتها إلي العميل حتى وإن حصل العميل علي السيطرة عليها، ومن ثم سوف يتم تسجيل قيم معينة في القوائم المالية لا تعبر بصدق عن حقيقة المعاملة الإقتصادية التي حدثت بالفعل، وهو ما سوف يؤثر علي جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية المعدة وفقاً لهذه المعايير، أما تطبيق المعيار IFRS 15 فيهدف إلي تحقيق الإتساق بين الاعتراف بالإيراد والأصول والإلتزامات، بحيث يتم الاعتراف بالإيراد عند نقل السيطرة علي السلع أو الخدمات من المنشأة للعميل وليس نقل المخاطر والعوائد الأساسية المرتبطة بها وهو ما يحقق إتساق مع تعريف الأصل، حيث حدد المعيار IFRS 15 أن نقل المخاطر والعوائد الأساسية المتعلقة بالسلعة للعميل قد يستخدم كمؤشر من مؤشرات نقل السيطرة علي السلعة للعميل.

- تحقيق الموثوقية في المعلومات، حيث أوجب المعيار IFRS 15 علي ضرورة قياس مقابل الاداء غير النقدي علي أساس القيمة العادلة مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية. كما استخدم المعيار IFRS 15 سعر الصفقة في قياس الإيراد المتوقع الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلي العميل مستبعداً منه المبالغ المحصلة لحساب الطرف الثالث.

- إزالة عدم التناسق والتضارب والضعف في متطلبات الإيراد في معايير المحاسبة الحالية الخاصة بالإيراد، وذلك من خلال وضع إطار شامل ومحدد بخطوات محددة وثابتة للإعتراف بالإيراد تتصف بشكل أكثر عمومية وتعمل علي إزالة التضارب والتباين في مبادئ الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

- يوفر المعيار IFRS 15 إرشادات أكثر تفصيلاً لبعض القضايا المرتبطة بالاعتراف بالإيراد، والتي لم يسبق تناولها بشكل تفصيلي في المعايير المحاسبية الحالية للإعتراف بالإيراد، منها علي سبيل المثال تعديلات العقود، وتراخيص الملكية الفكرية، والضمانات، والعقود متعددة العناصر.

- وضع المعيار IFRS 15 إطار شامل للإعتراف بالإيراد يساعد علي التغلب علي الإنتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الحالية للإعتراف بالإيراد، ويقفل الحاجة إلي

إرشادات تفسيرية يتم تطويرها على أساس كل حالة على حدة لمعالجة القضايا الناشئة للإعتراف بالإيراد.

- يتسم القياس والاعتراف بأصول والتزامات العقد وفقاً للمعيار IFRS 15 بأنه أكثر ملاءمة وموثوقية، حيث يتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق المنشأة في مقابل تحويل البضائع أو الخدمات مشروطاً على شيء آخر بخلاف مرور فترة زمنية معينة كأداء المستقبلي للمنشأة، كما يتم الاعتراف بالتزام العقد عند استلام المنشأة مبلغ المقابل من العميل أو عندما يكون هذا المقابل مستحقاً (د. تامر سعيد عبدالمنعم، ٢٠١٥).

ويرى الباحث أن تطبيق معيار IFRS 15 سوف يؤدي إلى تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، من خلال توفير معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية وذات درجة عالية من المصدقية، بالإضافة إلى الحفاظ على خاصية الثبات وتحسين خاصية القابلية للمقارنة بين الشركات، وزيادة درجة الإفصاح في القوائم المالية، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

٢- اثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ على ادارة الارباح.

تلجأ إدارة المنشأة إلى ممارسة إدارة الأرباح بقصد التأثير على الأرباح لتحقيق أغراض تصب في مصلحة الإدارة، أو الإدارة وأحد الأطراف ذات العلاقة دون مراعاة مصلحة باقى الأطراف من ذوى المصالح، ومن أهم هذه الأغراض دفع الضرائب ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتحكم في تقلبات أسعار الأسهم المتداولة في السوق وغيرها، وغالباً ما تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح عن طريق التلاعب بالإيرادات.

وهنا يبرز دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في تضيق الفجوة أمام الإدارة للتأثير على الأرباح من خلال إتجاه المعايير إلى توحيد السياسات المحاسبية، وضبط حرية التقدير الشخصي لبعض بنود القوائم المالية، وكذلك معالجة الأخطاء وغيرها من المداخل التي تمنح الإدارة الفرصة في الإختيار من بين البدائل التي تؤثر على الأرباح وتنعكس على نتائج الأعمال المفصح عنها في التقارير المالية التي تنشر في نهاية كل دورة مالية (د. عبدالحكيم المبروك سالم، ٢٠١٦).

فتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS تؤثر على جودة التقارير المالية من خلال تأثيرها على المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير المالية، فتطبيق معايير التقارير المالية الدولية يقلل من ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال الحد من التباين في المعلومات والتلاعب في الأرباح، وأن الالتزام بمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية يزيد من جودة المعلومات المحاسبية.

ولقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء العديد من التعديلات في المعايير وإصدار معايير جديدة للحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، فقد عمل على إلغاء غالبية البدائل في المعايير الجديدة، والإكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وعدم فسح المجال للإختيار بين عدة بدائل، وإضافة مرفقات لكل معيار محاسبى يوضح كيفية التطبيق العملى، والعمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير، وإدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحق خاص بكل معيار، وذلك بهدف الحد من التلاعبات أو التحريفات لبعض بنود التقارير المالية (د.عبد الحميد مانع الصبح، ٢٠١٦).

ولقد سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، من خلال إصدار المعيار IFRS 15 إلى تخفيض بدائل الاعتراف بالإيراد والسعى نحو توحيد السياسات المحاسبية، فقد تم وضع نموذج موحد للإعتراف بالإيراد مكون من خمس مراحل يتم تطبيقه على مختلف الصناعات والمنشآت التي تقع ضمن إطار هذا المعيار، وذلك بهدف تحقيق الإتساق الفكرى بين مفهوم الإيراد والاعتراف به وتخفيض المرونة المتاحة للإدارة في إختيار البدائل المحاسبية وتقليل الحكم الشخصى وتقديرات الإدارة.

فنجد أنه قبل إصدار المعيار IFRS 15 كانت توجد مشكلة عدم اتساق أو ضعف نتيجة قيام الشركات بالمحاسبة عن الإيرادات بالنسبة لأصفاة متماثلة بشكل مختلف، وهو الأمر الذي أدى إلى تنوع في الممارسات العملية للإعتراف بالإيراد، وبإحلال متطلبات المعيار IFRS 15 فإن إطار الاعتراف بالإيراد الذي وضعه هذا المعيار سوف يؤدي إلى المحاسبة عن الإيرادات التي تتحقق مع العملاء المتماثلين بشكل اقتصادى على أساس متسق واحد، وذلك سوف يخفض البدائل المتاحة أمام الإدارة للإعتراف بالإيرادات، ومن ثم يؤدي ذلك إلى تخفيض المرونة المتاحة للإدارة في إختيار البدائل المحاسبية، وسوف يؤدي ذلك إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تتبعها الأدارة لتحقيق مصالحها الخاصة.

ويقدم المعيار IFRS 15 إرشادات أكثر تفصيلاً فيما يتعلق بتحديد مختلف السلع والخدمات ضمن العقد. فنظراً لعدم وجود إرشادات محددة في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ والتفسيرات الأخرى ذات الصلة، فكان هناك المزيد من الاحتمالات من الأحكام عندما يتم التمييز بين السلع والخدمات في العقد، ولذلك فإن المعيار IFRS 15 يساهم في تقليل ممارسات إدارة الأرباح من خلال تقليل تقديرات واحكام الإدارة. وفي حالة البيع مع حق الرد فقد تتولد مشكلة في أن الاعتراف بالإيراد أو تأجيله للفترات المقبلة والمتوقعة على توقعات المنشأة سوف يفتح المجال أمام الإدارة

للتلاعب في القوائم المالية، وفي هذا الصدد فقد تضمن المعيار IFRS 15 إرشادات تتعلق بالمحاسبة عن البيع مع حق الرد مما يقلل من حالات تلاعب الإدارة في القوائم المالية.

ومما سبق يري الباحث أن المرونة المتاحة للإختيار وعدد البدائل المتاحة لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ اقل بكثير من عدد البدائل المتواجدة في معايير الإيراد السابقة، حيث أن المعيار الجديد سعى إلي توحيد السياسات المحاسبية للقياس والاعتراف بالإيراد من خلال نموذج يتكون من خمس مراحل، وهذا النموذج يميل إلي تخفيض البدائل المحاسبية المتاحة، ويميل إلي التوحيد في استخدام الطرق المحاسبية بهدف تحقيق الإتساق وتخفيض الاختلافات في تطبيق المعايير المحاسبية، مما يساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، وزيادة جودة الأرباح، وهذا يؤثر بشكل غير مباشر علي زيادة جودة التقارير المالية، وهو ما يتفق مع دراسة (Marcus L. Caylor, 2010) التي توصلت إلي أن حرية التصرف الإداري الممنوحة للمديرين في ضوء تطبيق معايير المحاسبة الدولية السابقة الخاصة بالإيرادات تكون لها أضرار كثيرة في المدى الطويل، وأن تطبيق نموذج الأصول - الالتزامات الذي يتضمنه المعيار IFRS 15، قد يمثل الحل الأمثل للحد من تصرفات الإدارة للتلاعب في الإيرادات.

٣- أثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي التحفظ المحاسبي.

يعد مبدأ الحيطة أو الحذر، أو التحفظ المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية ذات التأثير الكبير في بيئة إعداد التقارير المالية، وإن جوهر الشفافية يكمن في التحفظ المحاسبي وإعلان التقارير في موعدها، لذلك تزايد الإهتمام في الآونة الأخيرة بدراسة أثر التحفظ في العلاقة بين الأرباح والعائدات، ويشير التحفظ إلي أن المحاسبة تميل إلي تضمين الخسائر المستقبلية، وليس الأرباح المستقبلية عند قياس الأرباح أو الإفصاح عنها في التقارير المالية، فمبدأ التحفظ يتطلب الاعتراف بالخسائر غير المحققة قبل المكاسب غير المحققة، أي أن الأرباح تتضمن الأرباح السريعة من تضمين الأرباح الحسنة (دمحمد بن سلطان السهلي، ٢٠٠٩).

يتضمن المعيار IFRS 15 شروط مختلفة للإعتراف بالإيراد، وهذه الشروط تساهم في زيادة التحفظ المحاسبي، ومن أهم تلك الشروط هو تحديد العقد الواجب الوفاء به تجاه العميل، وهذه الشروط تعتبر أكثر وضوحاً ودقة من الشروط المطبقة حالياً وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، فوفقاً للمعايير الدولية المطبقة حالياً فإن الإيراد يتحقق فور إنتهاء الترتيبات التعاقدية والإتفاقيات المتعلقة بنقل المنافع والخدمات المرتبطة بالسلع والخدمات.

ويعالج المعيار IFRS 15 أوجه القصور التي توجد في المعايير الحالية للإعتراف بالإيراد عن طريق أنه أوضح شروط معينة لتقسيم المعاملة الواحدة التي تحتوي على مفردات عديدة، وكيف يمكن قياس الإيراد الخاص بكل مفردة منفصلة، كما أنه أوضح كيفية التعامل مع قيمة الإيراد إذا كانت هذه القيمة متغيرة وليست ثابتة وطرق تقديرها. ومن الأمور الأكثر تحفظاً في المعيار IFRS 15 أنه في حالة عدم استيفاء العقد مع العميل للشروط المنصوص عليها طبقاً لهذا المعيار، وحصلت المنشأة على مقابل نقدي من العميل، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت المقابل النقدي المستلم على أنه التزام إلى أن يتم استيفاء شروط تطبيق المعيار IFRS 15، أو عند وقوع أي من الحدثين التاليين:

أ- لم تعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، المقابل النقدي المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد.

ب- تم إنهاء العقد، والمقابل النقدي المستلم من العميل غير قابل للرد. يقتضى تطبيق المعيار IFRS 15 أن تحقق الإيراد يرتبط بمفهوم السيطرة والقدرة على الاستفادة من المنافع المرتبطة بالسلع والخدمات، فقد تضمن المعيار العديد من حالات التحفظ منها على سبيل المثال قياس الإيراد بالمبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تحويل السلع والخدمات إلى العميل بعد استبعاد المبالغ المتوقع تحصيلها لحساب طرف ثالث.

ولقد حافظ المعيار IFRS 15 على عدة مظاهر من مظاهر التحفظ المحاسبي وهي :
أ- يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعود بها إلى العميل، وينقل الأصل عندما يحصل العميل على السيطرة على ذلك الأصل. ويعتبر الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد أكثر تحفظاً من مدخل الاعتراف بالإيراد كلما قامت المنشأة بالأنشطة التي تساعد على تنفيذ العقد.

ب- قياس التزام التعاقد بسعر الصفقة (الفقرة ١٦) والتي تخضع للتعديل للعقد الملزم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧) أي بالتكلفة التاريخية مع إجراء اختبار كفاية الالتزام. ويعتبر ذلك أكثر تحفظاً من المدخل الذي يقوم على أساس قياس الالتزام مبدئياً بسعر الإنهاء أو إعادة قياس الالتزام وليس فقط عندما يكون ملزماً
ج- أن يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون محتملاً (الفقرة ٥٦). يكون ذلك أكثر تحفظاً مقارنة بعدم وجود هذا الشرط.

د- ومن مظاهر التحفظ المحاسبي في المعيار IFRS 15 أنه ينص على أنه يجب أن تعترف المنشأة بخسارة الإنخفاض في الربح أو الخسارة وذلك إذا تجاوزت القيمة

الدفترية للأصل المعترف بها للمبلغ المتبقى من المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه ناقصاً : التكاليف المرتبطة مباشرة بتقديم السلع والخدمات المتعلقة بالأصل والتي يتم الاعتراف بها كمصروف.

ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Hellman, 2008) بأن هناك حاجة إلى تطبيق التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية لزيادة مصداقية المعلومات المحاسبية، فالتحفظ في الإعلان عن الأخبار السارة المتوقعة ينتج عنه مصداقية وشفافية محاسبية وقدرة للتنبؤ بالمستقبل بشكل ملائم إلى حد كبير.

وهذا ما يهدف إليه المعيار IFRS 15 حيث يهدف هذا المعيار إلى توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية، كما يسعى إلى زيادة متطلبات الإفصاح المحاسبي، وقد تضمن معيار الإيرادات من العقود مع العملاء علي متطلبات للقياس والاعتراف بالإيراد أكثر تحفظاً من معايير الإيراد الحالية وذلك بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

ويري الباحث أنه علي الرغم من خلو الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB, 2010) من وجود التحفظ ضمن الخصائص النوعية المرغوب توافرها عند إعداد التقارير المالية، إلا أن العديد من المعالجات المحاسبية في صلب معايير التقارير المالية الدولية مازالت تتمسك بالتحفظ المحاسبي، فالمعيار IFRS 15 يحافظ علي العديد من مظاهر التحفظ المحاسبي عند القياس والاعتراف بالإيراد وذلك عند إعداد التقارير المالية، فينص معيار الإيرادات من العقود مع العملاء علي الاعتراف بالإيراد وفقاً لنموذج مكون من خمسة خطوات وكل خطوة تحتوي علي مجموعة من الشروط لقياس الإيراد والاعتراف به، وبذلك فإن هذا المعيار يحقق التحفظ المشروط. ومن ثم يتضح للباحث أن المعيار IFRS 15 يساهم في زيادة مستويات التحفظ المحاسبي في التقارير المالية من خلال السماح بالاعتراف الفوري بالخسائر المتوقعة دون الاعتراف الفوري بالمكاسب المتوقعة.

كما يري الباحث أن المعيار IFRS 15 ينص علي معالجات محاسبية أكثر تحفظاً عند إعداد التقارير المالية، ومن خلال تأثير التحفظ المحاسبي علي تخفيض مخاطر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية، كما يهدف المعيار IFRS 15 إلي توفير معلومات ذات جودة عالية يمكن الإعتماد عليها في التنبؤ بمستقبل المنشأة.

ثالثاً: النتائج والتوصيات.

النتائج:

١. يقدم معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ نموذج جديد للمحاسبة عن الإيراد يسمى النموذج المبني علي العقد وهو نموذج الخمس خطوات للإعتراف وقياس الإيراد،

ويتمثل المبدأ الأساسي لهذا المعيار في ضرورة أن تعترف المنشأة بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم أو تقديم السلع والخدمات المتفق عليها للعميل، وذلك بمقدار المبلغ الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل هذه السلع أو الخدمات، حيث تحول هذا النموذج من مفهوم المخاطر والعوائد إلى مفهوم نقل السيطرة .

٢. أن تطبيق معيار IFRS 15 سوف يؤدي إلى تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، من خلال توفير معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية وذات درجة عالية من المصدقية، بالإضافة إلى الحفاظ على خاصية الثبات وتحسين خاصية القابلية للمقارنة بين الشركات، وزيادة درجة الإفصاح في القوائم المالية، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

٣. أن تطبيق معيار IFRS 15 سوف يؤدي إلى تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم) التي تحتويها التقارير المالية المعدة وفقاً للمعيار IFRS 15، بالإضافة إلى أن المعيار IFRS 15 ينص على معالجات محاسبية أكثر تحفظاً عند إعداد التقارير المالية، تعد بمثابة أحد القيود التي تحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة والممارسات الضارة لإدارة الأرباح، فنتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ يؤدي إلى زيادة درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية ويحد من ممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

التوصيات:

١. يجب تهيئة مناخ العمل المهني في بيئة الأعمال المصرية وقيام الجهات المنوط بها إصدار معايير المحاسبة المصرية بتطوير معايير المحاسبة المصرية المتعلقة بالإيراد، وأن يؤخذ معيار التقارير المالية الدولية رقم ١٥ في الاعتبار من قبل الجهات المهنية لما له من مزايا عديدة ولقدرته على حل مشاكل معايير الاعتراف بالإيراد الحالية، فقد تم تعديل معايير المحاسبة المصرية وفقاً للقرار الوزاري رقم ١١٠ لعام ٢٠١٥، إلا أن هذه التعديل لم يتضمن أي تعديلات خاصة بمعايير المحاسبة المتعلقة بالإيراد.

٢. يجب أن تقوم المنظمات المهنية بزيادة الوعي المهني لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعقد الندوات والمؤتمرات الخاصة بالإضافة إلى تقديم الدورات التدريبية لرفع معرفة وكفاءة المختصين بتطبيق المعيار الجديد.

رابعاً: المراجع.

المراجع العربية:

- ١- د. أسامة محمد محي الدين عوض، وآخرون، (٢٠١٥)، "دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة عن الإيراد وأثرها على جودة التقارير المالية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة*، العدد ٤، ص ص ٣٨٥-٤٢٠.
- ٢- د. تامر سعيد عبدالمنعم، (٢٠١٥)، "أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس*، العدد الثاني، الجزء الأول، ص ص ٢٠١-٢٧٧.
- ٣- د. طارق عبدالعال حماد، (٢٠١٦)، "موسوعة معايير المحاسبة - الجزء الرابع"، *الدار الجامعية، الاسكندرية*.
- ٤- طلال أبو غزالة، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠١٦)، "مجموعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، عمان، الأردن.
- ٥- د. عبدالحكيم المبروك سالم، (٢٠١٦)، "دور تبني المعايير الدولية في تعزيز الثقة في التقارير المالية"، *مجلة ريادة الأعمال الإسلامية، الهيئة العالمية للتسويق الإسلامي بلندن، المجلد ١، العدد ١، بريطانيا*، ص ص ٢٥-٥٣.
- ٦- د. عبد الحميد مانع الصيخ، (٢٠١٦)، "إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"، *بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي حول الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، مركز البحوث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن*، ص ص ٦٢-٨٩.
- ٧- د. علي محمود مصطفى خليل، د. منى مغربي محمد إبراهيم، (٢٠١٧)، "قياس أثر تطبيق الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية- دليل من البيئة المصرية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد ٥، العدد ١، ص ص ١-٦٠*.
- ٨- د. فوزي محمد هيكل، (٢٠١٥)، "تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15"، *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢، ص ص ٣١٢-٣٥٦*.
- ٩- د. محمد بن سلطان السهلي، (٢٠٠٩)، "التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية دراسة تطبيقية"، *المجلة العربية للعلوم الإدارية، الكويت، المجلد ١٦، العدد ١، ص ص ١-٢٢*.
- ١٠- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (٢٠١٦)، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبة القانونيين.

١١- د.نبيل عبد الرؤف ابراهيم، (٢٠١٥)، " تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم 15 IFRS – الإيرادات من العقود مع العملاء – من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢، الجزء الأول، ص ص ١-٤٧.

١٢- د. هشام حسن عواد المليجي، (٢٠١٥)، "مشكلات التحاسب الضريبي عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية في ضوء معيار التقرير المالي رقم ١٥ المحاسبة عن الإيرادات من العقود مع العملاء"، **بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني والعشرين تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية**، القاهرة، ص ص ١-٢٤.

المراجع الأجنبية:

- 1- Biondi , Y., (2012),"Response to IASB/FASB on revenue from contracts with customers", **American Accounting Association** , pp. 6-17.
- 2-Deloitte Luxembourg , (2014), "News letter on IFRS 15", <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte -june-2014.pdf>
- 3- Erin, et. al,(2011), " Report on application of the notion of control in the revenue recognition model", **Working paper** submitted to Accounting Standards Council, pp. 7-10.
- 4- Jerry Sun., et. al, (2011), "How Would the Mandatory Adoption of IFRS Affect the Earnings Quality at U.S. Firms? Evidence from Cross listed Firms in the U.S. ", **Accounting Horizons**, Vol. 25, No.4, pp.837-860.
- 5- Heilman, N., (2008), " Accounting Conservatism under IFRS ", **.Accounting in Europe**, Vol. 5, No. 2, Pp.71-100.
- 6- Holzmann, O. J. and Munter, p, (2014), " New Revenue Recognition Guidance",**Journal of Corporate Accounting and Finnce**, Vol. 25, pp.74-92.
- 7- International Financial Reporting Standards (IFRS) , (2014) , "**Revenue from Contracts with Customers**" International Financial Reporting Standards No.15 , Available at: <http://www. IFRS.com>.
- 8- KPMG, (2016), " **Revenue Issues in –Depth**", Second Edition, IFRS and US GAAP.
- 9- Latrids,George. Rouvolis, Sotiris,(2010), " The Post adoption effect of the Implementation of International Financial Reporting Standards in

Grecc", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation** , Vol. 19 Issue. 1 , pp 55-65.

10- Marcus L. Caylor, (2010), " Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol, 29 , Issue(1), pp.82-95.

11- Pwc ,(2014), " **Revenue from contracts with customers** ", Available From:<http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf>

12- Robert, Dyson, A , (2015), " Case Studies in New Revenue Recognition Guidance", **The CAP Journal**, Vol. 85, Issue 3, pp.16-29.

13- Ryerson, F. (2010)," Major changes proposed to GAAP for revenue recognition', **Journal of Finance and Accountancy**, Vol. 2, pp.1-22.