

قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية

د/ علي محمود مصطفى خليل^(١) / د/ منى مغربي محمد ابراهيم^(٢)
ملخص البحث:

استهدف هذا البحث دراسة مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15- الذي يتم تطبيقه ابتداءً من ١ يناير ٢٠١٧ - على استدامة الأرباح المحاسبية في البيئة المصرية . واعتمد الباحثان لتحقيق هذا الهدف على إجراء دراسة ميدانية على عينة من المديرين الماليين والمحاسبين، ومراقبي الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس، ومستخدمى التقارير المالية المنشورة، وذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة من ١٥٩ مفردة لاختبار مجموعة من الفروض تمثلت في: توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء فئات العينة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15، ويتناسب واقع مهنة المحاسبة في مصر مع تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15، ويؤثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 ايجابياً على استدامة الأرباح المحاسبية.

وقد توصل الباحثان إلى أنه من الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15 الحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة، بالإضافة إلى عدم اقتراح تسلسل هرمى لمؤشرات تحويل السيطرة تطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط. ويعتبر وجود كوادر محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية في معيار IFRS 15 وتوفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين من أهم السمات التي تتوافر في مهنة المحاسبة في مصر لتطبيق هذا المعيار، كما توصل الباحثان إلى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات تأثير معنوي بين تطبيق معيار IFRS 15 واستدامة الأرباح المحاسبية عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).

وقد أوصى الباحثان في نهاية الدراسة بضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية المسئولة عن إصدار معايير المحاسبة المصرية باصدار معيار محاسبى مصرى بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" يسير على نهج معيار التقرير المالى رقم (١٥) مع معالجة الصعوبات التي تواجه تطبيقه، والأخذ في الاعتبار طبيعة الواقع المصرى وثقافته، وألا يتم الاكتفاء بترجمة المعيار. بالإضافة إلى قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإلزام الشركات بمتطلبات الإفصاح المرتبطة بالاعتراف والقياس للإيرادات وفق (IFRS 15).

الكلمات المفتاحية:

معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15 - التزامات الأداء - سعر العملية - البيئة المصرية - استدامة الأرباح المحاسبية.

ali.khalil@fcom.bu.edu.eg

mona.Ibrahim@fcom.bu.edu.eg

^(١) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها

^(٢) مدرس بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها

Measuring impact of applying revenue standard from contracts with customers IFRS 15 on sustainability of accounting earnings - Evidence from the Egyptian environment

Abstract:

The purpose of this research is to measure the effect of applying revenue standard from contracts with customers IFRS 15 - that is applied at the beginning of January 2017 - on sustainability of accounting earnings in the Egyptian environment.

The researchers have organized a field study for a sample of financial managers, accountants, auditors, faculty members and users of financial reports published, and through the distribution of questionnaires to the selected sample to test a set of hypotheses represented in: there are significant differences between the views of sample classes about the difficulties facing the application of standard IFRS 15, the reality of the accounting profession in Egypt commensurate with application of standard of revenue from contracts with customers IFRS 15 and application of standard of revenue from contracts with customers IFRS 15 affets positively on the sustainability of earnings accounting.

The researchers reached to the main difficulties facing the application of standard IFRS 15: the need for fundamental changes in the current processes for data collection, information systems technology, and internal controls to meet the new disclosure requirements, in addition to not propose a hierarchy to convert control indicators applied in case of achieving some conditions only. Existence of accounting staff to give vocational courses in standard IFRS 15 in addition to existence the professional expertise of accountants is the most important features that are available in the accounting profession in Egypt for application of this standard.

The researchers have recommended that bodies and professional organizations responsible for issuing the Egyptian Accounting Standards should issue an accounting standard Egyptian entitled "Revenue from contracts from customers". In addition, the General Authority for Financial Supervision should impose disclosure requirements associated with the recognition and measurement of revenue according IFRS 15 on listed companies.

Keywords:

Standard of revenue from contracts with customers (IFRS 15) – Performance obligations – transaction price - Egyptian Environment - sustainability accounting earnings.

١- الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة:

شهد العالم تطورات سريعة أتسمت بالديناميكية والتغير المستمر في معظم المجالات التي عمل بها النظام المحاسبي بسبب ارتفاع حدة المنافسة المحلية والدولية وإفلاس العديد من الشركات واندماج العديد منها لتشكل تكتلات اقتصادية ، ونتيجة لذلك فقد أصبح المستثمرون يطالبون بتقارير مالية أكثر شفافية ونزاهة لإظهار الوضع المالي العادل للشركات (على، ٢٠١٥).

ونظرًا لأهمية الاعتراف بالإيرادات وما يمثله من قيمة هامة في مهنة المحاسبة، فقد أدى ذلك إلى اتجاه جهود كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تبني مشروع مشترك Joint Project لتحسين التقارير المالية، من خلال وضع معيار إيراد مشترك لزيادة التقارب بين مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولا عاما (US GAAP) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs).

وصدر مؤخرًا معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء"، والذي يتم تطبيقه على التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٧. ومن أهم أهداف هذا المعيار إزالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الإيراد السابقة ، وتوفير إطار قوى لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات.

وقد أشارت دراسة (Dalkiliç, 2014) إلى أن معيار IFRS 15 هو تغيير في طريقة التفكير Mindset بدلاً من التغيير المحاسبي فقط. كما أكدت دراسة (Kasztelnik, 2015) إلى أن هذا المعيار يوفر لمستخدمي القوائم المالية مصدر إضافي ذي قيمة Valuable Incremental للمعلومات.

٢/١ مشكلة البحث:

تعتبر الإيرادات عنصرًا هامًا وحاسمًا لمستخدمي القوائم المالية في تقييم المركز والأداء المالي للشركة، وعلى الرغم من ذلك، فإن معايير الإيراد الحالية تتسم بأنها طويلة ومعقدة، بالإضافة إلى أنها غير متسقة Inconsistent، وتتضمن العديد من القيود على التطبيق، وكذلك إرشادات تنفيذية تفصيلية، كما أنها لصناعة محددة (Kasztelnik, 2015).

وبناءً على ما سبق، فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بنشر معيار الإيراد من العقود مع العملاء رقم (١٥) في ٢٨ مايو ٢٠١٤ والذي يتقارب مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً (BDO, 2014).

ويحدد معيار IFRS 15 إطارًا موحدًا وشاملاً A Single Comprehensive Framework للاعتراف بالإيراد ويحل هذا المعيار محل كل من معيار المحاسبة الدولية رقم (١٨) "الإيرادات"، ومعيار المحاسبة الدولية رقم (١١) "عقود البناء" والتفسيرات المصاحبة لكل منهما. ويهدف هذا المعيار إلى

تأسيس المبادئ التي تطبقها الوحدة للتقرير عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، بشأن طبيعة Nature، وكمية Amount، وتوقيت Timing الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة من العقود مع العملاء (IFRS, 15. IN. 3-4)، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، فإن معيار IFRS 15 يعمل على تحديد نموذج جديد للاعتراف بالإيراد على أساس السيطرة Control Based، وتغيير الأساس لتحديد ما إذا كانت الإيرادات يتم الاعتراف بها بمرور الوقت أو عند نقطة زمنية معينة، بالإضافة إلى وضع إرشادات تطبيقية شاملة Comprehensive Application Guidance وأمثلة توضيحية، وتوفير توجيهات جديدة وأكثر تفصيلاً حول موضوعات محددة، وأخيراً توسيع وتحسين الإفصاح عن الإيراد (Cristina-Aurora, 2014).

وقد أشارت العديد من الدراسات (عوض، ٢٠١٦، وعبد المنعم، ٢٠١٥، Kasztelnik, 2015) إلى التأثير الإيجابي لمعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية، وتحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

وعلى الرغم من الآثار الإيجابية المرتبطة بتطبيق المعيار IFRS 15، فقد أشارت دراسة (Lim et al., 2015) إلى أن الوحدات والمنظمات داخل ماليزيا لا تزال غير مستعدة لتبني معيار IFRS 15، كما أنه ليس من السهل أن يتم تطبيق المعيار على قطاعات الأعمال المختلفة. كما أشارت دراسة (Khamis, 2016) صعوبة تطبيق المعيار IFRS 15 على مختلف قطاعات الأعمال في مصر.

ومن ناحية أخرى، فإن استدامة الأرباح المحاسبية تعتبر أحد السمات الأساسية لجودة الأرباح المحاسبية والتي تساعد في التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة، وتحليل الأدبيات المحاسبية التي تناولت العلاقة بين تطبيق معايير IFRS واستدامة الأرباح المحاسبية يتضح للباحثين أن دراسة (Ta, H., 2014) في كندا توصلت إلى أن استدامة الأرباح تحسنت بعد اعتماد معايير IFRS، بينما أشارت دراسة (Doukakis, 2010) في اليونان إلى انخفاض استمرار الأرباح بعد اعتماد معايير IFRS.

وبناءً على ما سبق، يتضح للباحثين أهمية تحليل أثر تطبيق معيار IFRS 15 على مكونات استدامة الأرباح المحاسبية في البيئة المصرية، وبذلك يمكن للباحثين بلورة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات التالية:

- ١) ما هو نموذج الاعتراف بالإيراد ذو الخطوات الخمس الذي يوفره معيار IFRS 15 ؟
- ٢) هل متطلبات الاعتراف والقياس وفق (IFRS 15) توفر معلومات ملائمة لمستخدمي التقارير المالية؟
- ٣) ما هي متطلبات العرض والإفصاح التي يوفرها معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥)؟
- ٤) ما هو أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على استدامة الأرباح المحاسبية في البيئة المصرية؟

٣/١ أهداف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد مدى تأثير تطبيق معيار 15 IFRS على استدامة الأرباح المحاسبية، ويشتمل من الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل فيما يلي:
- (١) تحديد واضح لشروط العقد مع العميل التي تدخل ضمن نطاق المعيار، والتوجيه المحاسبي لدمج عقدين أو أكثر، وكذلك المحاسبة عن تعديل العقد.
 - (٢) التعرف على كيفية تحديد التزامات الأداء في العقد، وتحديد سعر العملية، بالإضافة إلى تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء.
 - (٣) التعرف على متطلبات العرض والإفصاح وفق معيار 15 IFRS.
 - (٤) التحقق من أثر تطبيق معيار 15 IFRS على تحسين استدامة الأرباح المحاسبية من خلال استطلاع رأى عينة البحث.

٤/١ أهمية البحث:

- **الأهمية العلمية:** إن المحاسبة عن الإيرادات من الموضوعات التي نالت اهتمامًا من الباحثين في البيئة الأجنبية أو العربية، إلا أن معيار التقرير المالي رقم (١٥) لم يحظ بالإهتمام الكافي نظرًا لحدثة إصداره، ومن ثم فهناك حاجة لتحديد مدى الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار، ومدى ملاءمة البيئة المصرية لتطبيقه في الوقت الراهن، مما يساعد في زيادة درجة ملاءمة وموثوقية معلومات الاعتراف بالإيرادات.
- **الأهمية العملية:** إن الوصول إلى إطار محاسبي متكامل للاعتراف بالإيرادات، وتحديد متطلبات العرض والإفصاح المرتبطة به، مع توضيح أثر تطبيق معيار 15 IFRS في تحسين استدامة الأرباح المحاسبية. يساعد الشركات في الوصول إلى مصداقية وعدالة الإفصاح عن المركز المالي للشركات، ومن ثم تحسين الشفافية والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية مما ينعكس على زيادة الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاستخدامها في اتخاذ قرارات مختلفة.

٥/١ منهج البحث:

- اعتمد الباحثان على المنهج العلمي بشقيه الاستنباطي والاستقرائي لتحليل وتقييم الدراسات والبحوث السابقة بالإضافة إلى تحليل المحاسبة عن إيرادات العقود مع العملاء طبقًا لمعيار 15 IFRS، وكذلك مفهوم استدامة الأرباح وعلاقته بجودة الأرباح المحاسبية.
- كما قام الباحثان بدراسة ميدانية للتعرف على اتجاهات أعضاء هيئة التدريس ومراقبي الحسابات والمديرين الماليين ومستخدمي التقارير المالية المنشورة نحو مدى الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار 15 IFRS، وكذلك مدى ملاءمة السمات التي تتوفر في مهنة المحاسبة في مصر لتطبيق معيار 15 IFRS، وأثر تطبيق معيار 15 IFRS على استدامة الأرباح المحاسبية.

٦/١ حدود البحث:

- ١) يقتصر البحث على تناول متطلبات الاعتراف بالإيراد ومتطلبات العرض والإفصاح طبقاً لمعيار IFRS 15 دون التطرق إلى تكاليف العقد، إلا بالقدر الذى يخدم موضوع البحث.
- ٢) يقتصر البحث فى التعبير عن استدامة الأرباح المحاسبية على القدرة التنبؤية واستمرار الأرباح، واستمرار مكونات الأرباح، والقدرة التنبؤية للتدفقات النقدية، وجودة المستحقات.
- ٣) يقتصر البحث على أثر تطبيق معيار IFRS 15 على تحسين استدامة الأرباح المحاسبية، دون التطرق إلى الإطار الفكرى لجودة الأرباح المحاسبية.
- ٤) يقتصر البحث على استطلاع آراء عينة الدراسة وهم أعضاء هيئة التدريس، ومراقبو الحسابات، والمديرون الماليون والمحاسبون، ومستخدموا التقارير المالية المنشورة نحو مدى تأثير تطبيق معيار IFRS 15 على تحسين استدامة الأرباح المحاسبية.

٧/١ خطة البحث:

- تحقيقاً لأهداف البحث واختبار فروضه، والإجابة على التساؤلات البحثية، فقد تم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالى:
- ٢- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.
 - ٣- دراسة تحليلية للمحاسبة عن إيرادات العقود مع العملاء طبقاً لمعيار التقرير المالى الدولى رقم (١٥).
 - ٤- أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية.
 - ٥- الدراسة الميدانية.
 - ٦- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

٢- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

هناك العديد من الدراسات التى حاولت تحليل وتقييم معيار التقرير المالى الدولى رقم "١٥" بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء"، حيث أشارت دراسة (Holzmann & Munter, 2014) فى الولايات المتحدة الأمريكية إلى أن مشروع الاعتراف المشترك بين FASB & IASB شهد تطوراً تدريجياً وبطيئاً على مدى العقد الماضى. وقد صدر هذا المعيار الآن ومن المرجح أن يكون ذا تأثير جوهري Significantly Affect فى العديد من الصناعات المختلفة بما فى ذلك الاتصالات، ووسائل الإعلام، والبرمجيات، والعقارات وتلك التى ترخص للملكية الفكرية License Intellectual Property. وعلاوة على ذلك، فإن الصناعات التى لا تتأثر بالإعتراف بالإيرادات، قد تتأثر بزيادة متطلبات الإفصاح Disclosure Requirements، ولكى تكون الوحيدة قادرة على الامتثال للإرشادات والتوجيهات الجديدة للاعتراف بالإيراد، لابد من مراجعة بنود متعددة مثل: العقود مع العملاء، وممارسات ونماذج الأعمال، والسياسات والإجراءات المحاسبية والرقابية، ونظم تكنولوجيا المعلومات، والعمليات الداخلية. كما أوضحت

الدراسة أن حجم الإفصاحات المتعلقة بالإيرادات من المرجح أن تزيد بشكل كبير لجميع الوحدات. كما أن هناك العديد من التحديات Challenges التي تواجه الوحدات للانتقال إلى الإرشادات الجديدة، والتي تقع على نحو متفاوت بين الوحدات وتتمثل هذه التحديات في: تطبيق عملية Applying Transaction لها قواعد اعتراف بالإيراد محددة، وتأجيل الاعتراف بالإيراد بسبب عدم ثبات السعر أو تحديده، وترخيص الملكية الفكرية Licensing Intellectual Property والاعتراف بإيراد حقوق الملكية الفكرية، ووجود شروط وأحكام مختلفة للمبيعات، وجعل التسليم ومواصفات التصنيع Contract Manufacturing وفقاً لمواصفات العميل على مدى فترات طويلة، ووجود نظم معلومات غير مؤهلة لتلبية متطلبات المعلومات الجديدة الأساسية.

كما استهدفت دراسة (Dalkilic, 2014) تسليط الضوء على تاريخ History وخلفية Background معيار "الإيرادات من العقود مع العملاء" 15 IFRS من خلال دراسة حالة لشركة Turkcell التركية، وشركة 3M الأمريكية، بالإضافة إلى وضع بعض التوصيات المتعلقة بالسياسة العامة للشركات نحو التحضير للمعيار الجديد. وقد توصلت الدراسة إلى أن اعتماد المعيار المشترك Joint Standard للاعتراف بالإيراد سوف يمثل تقدماً كبيراً نحو الهدف الأساسي لخلق مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية ذات جودة عالية، ومن ثم فبالنسبة للعديد من الوحدات، فإن توقيت Timing وشكل Profile الاعتراف بالإيراد سوف يتغير. وفي بعض المجالات، فإن التغيرات ستكون كبيرة وجوهرية وسوف تتطلب التخطيط بعناية. كما أشارت الدراسة إلى مجموعة من القضايا الهامة والتي تتمثل فيما يلي: ١- الإرشادات الخاصة بالصناعة Industry-Specific Guidance تكون خارج النطاق، وبالتالي، فإن النهج الجديد يكون أكثر اعتماداً على الأحكام المهنية Professional Judgment وينود العقد وشروطه، ٢- يتم تطبيق القواعد الجديدة لجميع الكيانات التي تدخل في عقود مع العملاء، ٣- الأساس في الاعتراف بالإيراد في إطار النهج الجديد هو نقل السيطرة Transfer of Control للسلعة أو الخدمة وليس نقل المخاطر أو العوائد، ٤- التحصيل لم يعد بداية الاعتراف ولا يؤثر على قياس سعر الصفقة، ٥- تقرير جميع الوحدات عن تخصيص Allocate سعر الصفقة للسلعة أو الخدمة الناتج عن كل التزام أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل. وقد أوصت الدراسة بأنه يجب على الشركات تقييم العمليات والنظم الحالية لتحديد التغيرات التي تحتاج إلى تعديل من أجل الامتثال للنهج الجديد New Approach. كما ينبغي تنقيح Revised نظم تكنولوجيا المعلومات ونظم تخطيط الموارد Enterprise Recourse Planning بما يتماشى مع نموذج الاعتراف بالإيرادات الجديد ذي الخمس خطوات. كما يجب إعادة النظر في العقود مع العملاء الحاليين وتعديلها إذا لزم الأمر.

كما استهدفت دراسة (McCarthy & McCarthy, 2014) إلى اختبار قرارات المديرين الماليين المتعلقة بالإيرادات في إطار معيار المحاسبة على أساس المبادئ Principles-Based Accounting Standard مقارنةً بمعيار المحاسبة على أساس القواعد Rules-Based Accounting

Standard. حيث أن المشروع المشترك بين IASB, FASB للاعتراف بالإيرادات يؤدي للتحويل إلى نظام المحاسبة على أساس المبادئ الذي يتطلب المزيد من الأحكام المهنية كجزء من قرارات معدي البيانات المالية في المجالات التي تتضمن التقديرات المحاسبية Accounting Estimates، وعدم التأكد Uncertainty، والذاتية الكامنة Inherent Subjectivity، وعلاوة على ذلك، فإن المعيار يفقر إلى الارشادات التفصيلية، واستثناءات النطاق. كما هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان هذا التحويل يؤدي إلى تحسين جودة الإيرادات Quality of Revenue التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد شملت الدراسة عينة تشمل ١٢٧ من المديرين الماليين - بمعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي - لديهم خبرة في المتوسط ٢٠ عامًا، كما أن ٨٢% منهم في مستوى مدير أو أعلى. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معدي القوائم المالية ذوي الخبرة للمعايير على أساس القواعد في سيناريو الاعتراف بالإيرادات Revenue-Recognition Scenario توفر قرارات متعلقة بالإيرادات أقل دقة Less Accurate من تطبيق المعايير على أساس المبادئ. ومع ذلك، في كلتا الحالتين (المعايير على أساس القواعد وعلى أساس المبادئ) عدد قليل من المشاركين أجاب بشكل صحيح عن مقدار الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها. وعلاوة على ذلك، فإن النتائج لم تظهر أن الحوافز الشخصية Personal Incentive أثرت على قرارات المديرين الماليين المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات. وبالنسبة لتوفير قدر من الأحكام المهنية المطلوبة لتحديد الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها، لم يكن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في مقدار الأحكام المهنية المطلوبة بين المشاركين في تطبيق المعايير على أساس القواعد والمشاركين في تطبيق المعايير على أساس المبادئ.

كما قامت دراسة (Hasanen & Abo Talib, 2014) بالتركيز في المقام الأول على التقارب بين FASB, IASB في الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء الذي بدأ في يونيه ٢٠١٠، ومنذ ذلك الحين تم تطويره باستخدام إجراءات واسعة النطاق. علاوة على ذلك، تهدف الدراسة إلى توضيح أثر خطوات التقارب على الممارسات والمحددات المحاسبية المصرية Egyptian Accounting Practice and Determinants.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الاعتماد على قواعد مختلفة يتم بموجبها الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيرادات سوف يؤدي إلى اختلاف في المعلومات المحاسبية التي يتم توفيرها للمستخدمين، وصعوبة المقارنة بين البيانات المالية بين الدول المختلفة، بالإضافة إلى ضرورة توفير معيار Criteria للمساعدة في تحديد توقيت الوفاء بالالتزامات خلال الفترة، وتبسيط المعيار للتمييز بين السلع أو الخدمات المقدمة عندما يتم وفاء الالتزامات بشكل مستقل. كما أكدت الدراسة أن تطبيق المشروع المقترح Proposed Draft يؤدي إلى تحقيق المزايا التالية: توفير معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية من أجل تعزيز متطلبات الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، وتخفيض التعليمات التفسيرية والتوضيحية لجميع حالات الاعتراف بالإيرادات، وتعزيز تشابه المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة في الأسس Foundations

والمعالجات Treatments وممارسات الاعتراف بالإيراد، وتقليص حجم التناقض Contrast والتضارب Inconsistencies والضعف Weaknesses فى متطلبات الاعتراف بالإيرادات فى المعيار المطبق حاليًا، وتبسيط إعداد القوائم المالية عن طريق الحد من المتطلبات التى يجب الإشارة إليها من قبل الشركات. وبالتالي فإن المشروع المقترح يوفر منهجية شاملة Comprehensive Methodology للاعتراف المحاسبى فيما يتعلق بالإيرادات من خلال كيف ومتى ينبغى أن تعترف الشركات بالإيرادات.

كما اختبرت دراسة (Kasztelnik, 2015) ما إذا كان هناك تغير فى مدى ملاءمة قيمة Value Relevance مكونات الاعتراف بالإيرادات فى إطار معيار IFRS 15 بالمقارنة بمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً. وقد تم التطبيق على عينة من الشركات غير المالية المسجلة فى هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية خلال الفترة من عام 2005-2015. وقد توصلت الدراسة إلى دليل قوى Strong Evidence على أن مكونات الاعتراف بالإيرادات لها قيمة فى إطار US GAAP، وتظل كذلك بعد تبنى معيار التقرير المالى الدولى رقم "15". وأيضًا، بالنسبة للشركات العامة هناك زيادة جوهرية فى ملاءمة قيمة الاعتراف بالإيراد بعد تبنى معيار IFRS 15. كما تقدم الدراسة دليل قوياً على أن إفصاحات الاعتراف بالإيراد تمثل مصدرًا للمعلومات ذا قيمة ملائمة فى بيئة تقارير IFRS. وأخيرًا فإن الزيادة فى قيمة الإيراد سوف تؤثر على الضرائب الفيدرالية Federal Taxes من العقود المجمعة Bundled Contracts، بالإضافة إلى قيام الشركات بدفع المزيد من الضرائب الناتجة عن الاعتراف بالإيراد المعجل Accelerated Revenue Recognition فى إطار معيار IFRS 15 الجديد.

كما استهدفت دراسة (Fangshu, 2015) إجراء مقارنات لمعايير الاعتراف بالإيراد فى إطار مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير التقارير المالية الدولية فى النظرية والتطبيق، وضرورة إحداث مشروع التقارب Convergence Project، كما استهدفت الدراسة تلخيص الانجازات Achievements والمجهودات التى تحققت فى عملية التقارب للاعتراف بالإيراد، وكذلك تسليط الضوء على التأثيرات المحتملة Possible Influences لمعيار الاعتراف بالإيرادات كعلامة تجارية جديدة فى شركات الولايات المتحدة الأمريكية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الاعتراف بالإيرادات ذو قيمة قصوى Paramount Value لمهنة المحاسبة بحكم تطبيقاته على نطاق واسع، وأهميته الكبيرة للرفاهية المالية Financial Wellbeing فى الوحدات. وتعتبر عمليات التقارب ضرورية من أجل المقارنات غير المتناسقة لبنود الإيرادات وذلك فى إطار معايير المحاسبة المالية (FAS)، ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)، ومن ثم فإن معيار التقرير المالى الدولى رقم "15" سوف يكون له تأثير كبير على الاقتصاد العالمى ونظام الإبلاغ المالى العالمى.

كما توصلت الدراسة إلى أن منهج الأصول والخصوم Asset - Liability Approach هو الأقرب إلى الجوهر الاقتصادى لعملية الاعتراف بالإيرادات، كما أنه الأنسب للاعتراف بالإيرادات عندما يتم محاولة وصف أداء العقد للوحدة. علاوة على ذلك، فإنه فى جميع مراحل عملية التقارب للاعتراف بالإيرادات، قام كل من IASB, FASB ببذل جهودًا كبيرة من أجل تحسين الاتساق وتقليل الاختلافات

للاعترا ف بالإيراد عبر الصناعات المختلفة والمناطق الجغرافية. كما أكدت الدراسة على أن جميع المنظمات أصبحت راضية بشكل عام لأهداف المجلسين، واعترفت بالتحديات المرتبطة بتطوير نموذج واحد للاعترا ف بالإيراد والذي يمكن تطبيقه على كافة الصناعات والمعاملات. وبصفة عامة، فإن المجلسين قاما بتبسيط قواعد المحاسبة السابقة والمعقدة والمرتبطة بالاعتراف بالإيرادات فى مختلف الصناعات وإصدار معيار جديد أكثر إيجازاً More Concise وشاملاً لتعليمات واحدة للتنفيذ. كما أوصت الدراسة بأنه ينبغى على الوحدات أن تتأهب فى أقرب وقت يمكن لتبنى معيار الاعتراف بالإيراد الجديد لأنه سوف يستغرق وقتاً طويلاً ومكلفاً لتطبيق القواعد الجديدة. كما أن الامتثال لهذه القواعد لا يمثل الحد الأقصى، بل يجب على جميع العاملين بذل العناية الواجبة، مع زيادة الاهتمام من قبل الإدارة، والتدعيم من قبل المراجعين والاستشاريين Auditors / Consultants.

واستهدفت دراسة (Lim et al., 2015) توضيح مدى إدراك وتصور Perception المراجعين والمعددين للقوائم المالية لمعيار التقرير المالى الدولى رقم "١٥"، وذلك بالتطبيق على دولة ماليزيا. وقد أكدت الدراسة على أن هذا المعيار سوف يحل محل معايير الإيرادات الحالية الموجودة فى الواقع العملى، وذلك اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٧. كما أن نموذج الاعتراف بالإيرادات ذا الخطوات الخمس تحول من "مفهوم المخاطر والعوائد" Concept of Risks and Rewards إلى "مفهوم السيطرة" Concept of Control ومن المتوقع أن يكون لذلك تأثير على الصناعات، وعلى وجه التحديد، تلك التى تتضمن عقوداً طويلة الأجل مع العملاء، ومن ثم فإن توقيت وطريقة الاعتراف بالإيرادات سوف تتأثر أيضاً. وحيث أن الإيرادات تعتبر عنصراً هاماً فى القوائم المالية، فمن المهم أن يكون تنفيذ المعيار الجديد خالياً من الغموض Ambiguity وأن يكون صلب Robust حتى يمكن تطبيقه فى مختلف القطاعات. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبين والمراجعين الماليزيين عموماً الذين شملهم الاستطلاع يرون أن الوحدات والمنظمات داخل ماليزيا لا تزال غير مستعدة لتبنى معيار التقرير المالى رقم "١٥"، كما أن المعيار ليس من السهل أن يتم تطبيقه على قطاعات الأعمال المختلفة.

واستهدفت دراسة (عبد المنعم، ٢٠١٥) تحديد المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد، والعرض والإفصاح التى تضمنها المعيار IFRS 15، بالإضافة إلى التعرف على مساهمة المعيار IFRS 15 فى علاج مشاكل الاعتراف بالإيراد، وكذلك تحليل أثر المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من المهتمين بالقوائم المالية التى تمثلت فى ثلاث مجموعات هى: مجموعة من المراجعين الخارجيين للشركات المدرجة بالبورصة المصرية، ومجموعة من المديرين الماليين فى هذه الشركات، ومجموعة من الأكاديميين المهتمين بمعايير التقارير المالية الدولية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المعيار IFRS 15 قدم حلاً لبعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد كالبيع مع حق الرد، والضمانات، والتراخيص، والعقد المستقبلى وخيار الشراء، وخيار البيع. كما أسفرت الدراسة الميدانية عن أن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر بشكل إيجابى على جودة المعلومات المحاسبية -

والتي تم التعبير عنها من خلال خاصية الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم - وقد أوصت الدراسة بالعمل على تطوير معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS ودون الاعتماد فقط على مجرد ترجمتها مع إدخال التحسينات المتتالية عليها لتتفق مع المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في البيئة المصرية.

بينما قامت دراسة (Khamis, 2016) بإلقاء الضوء على تصورات معدى القوائم المالية والمراجعين في مصر على معيار IFRS 15 مع التركيز على مستوى المعرفة والإلمام Level of Familiarity، ووضوح المعيار Standard Clarity، وسهولة التطبيق Ease of Application في قطاعات الأعمال المختلفة في مصر. وتعتبر هذه الدراسة هي امتداد لدراسة (Lim et al., 2015) لاختبار الآثار المحتملة لمعيار التقرير المالي الدولي رقم "١٥" في مختلف الدول مع مراحل مختلفة من النمو الاقتصادي. لذلك فإن هذه الدراسة يتم تطبيقها على إحدى الدول النامية، وهي مصر، والتي تتسم بضعف البنية التحتية Poor Infrastructure لإعداد التقارير المالية نتيجة لندى مستوى التأهيل Qualifying والمهنية Professional للمعدين والمراجعين، وعدم وجود برامج التعليم المستمر Continuing Framework، بالإضافة إلى ذلك، المعايير المصرية التي تم إصدارها لم تتضمن إطار عمل مؤسسى Institutional Framework يوضح آلية لضمان سرعة استكمالها مع التغيرات في المعايير الدولية.

واستندت الدراسة على عدة خطوات تمثلت في: ١- إجراء مقابلات شخصية مع المشاركين من أجل منحهم إحاطة بشأن نموذج الاعتراف بالإيرادات الجديد ومتطلبات الإفصاح والقياس والنقاط الرئيسية للنموذج ذي الخمس خطوات للاعتراف بالإيراد، ٢- تقديم دراسة حالة Case Study حيث طلب من المشاركين تطبيق IFRS 15 في حل مشكلة التقرير المالي للوحدة لتحديد الإيرادات المعترف بها وفقاً للممارسة الحالية وكذلك متطلبات المعيار الجديد، لتوضيح تأثير التغيرات في متطلبات الاعتراف بالإيراد على مقدار وتوقيت الإيرادات المعترف بها، ٣- تم عمل استبيان للمشاركين للتعرف على مستوى المعرفة والإلمام بالمعيار، ووضوح وسهولة تطبيقه، وتمثلت العينة النهائية من ٣١ من المراجعين و ٣٤ من معدى القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى أن معظم عينة معدى ومراجعي الحسابات في مصر لم تحصل بعد على فهم ملائم Consistent وعميق Deep لمعيار الإيراد الجديد لأنها لا تزال غير متألفة مع معيار IFRS 15 الجديد، كما أنهم يعتقدون أن مفهوم معيار IFRS 15 غير واضح ويصعب تطبيقه على مختلف قطاعات الأعمال في مصر. بالإضافة إلى أن التعليم والتدريب ذات الصلة هام للمعدين والمراجعين للحصول على فهم شامل وعميق للأساس المفاهيمي Conceptual Underpinning للمعيار وتطبيقاته بطريقة صحيحة وعادلة. كما أوصت الدراسة بضرورة قيام البورصة المصرية والهيئة العامة للرقابة المالية بإعداد إصدارات تعليمية وثقافية للمستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم حول المتطلبات

الجديدة للاعتراف بالإيرادات ومتطلبات الإفصاح وأثرها على القوائم المالية، بالإضافة إلى قيام مكاتب المراجعة بتطوير مهارات ومعرفة أعضائها بمتطلبات معيار IFRS 15 من خلال التعليم والتدريب المستمر.

بينما استهدفت دراسة (عوض، ٢٠١٦) التعرف على أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات (الأمريكية والدولية والمصرية) على تحسين المحتوى الإعلاني للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال ثلاثة محاور، حيث تناول المحور الأول: مبررات تطوير الاعتراف بالإيراد في ضوء معايير المحاسبة الأمريكية والدولية والمصرية، بينما تناول المحور الثاني: تحليل العلاقة بين متطلبات الاعتراف بالإيراد - وفقاً للمعيار IFRS 15 والإرشادات الأمريكية [(ASC9 - 2014)، (ASU 14 - 2015)] - وتحسين المحتوى للتقارير المالية، كما تناول المحور الثالث: دراسة استكشافية لتقييم انعكاس تطبيق المعيار IFRS 15 على المحتوى الإعلاني للتقارير المالية في البيئة المصرية. وقد قامت الدراسة بتصميم قائمة استقصاء، واشتملت عينة الدراسة على خمس وأربعين من المديرين الماليين ومعدى القوائم المالية في شركات الاتصالات الثلاثة (فودافون للاتصالات - موبينيل للاتصالات - المصرية للاتصالات)، وخمسين من المراجعين في مكاتب المراجعة الكبرى، وتم اختيارهم باستخدام العينة العشوائية البسيطة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية يؤدي إلى تحسين متطلبات الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء، كما يؤدي تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية [(ASC9 - 2014)، (ASU 14 - 2015)] إلى تحسين المحتوى الإعلاني للتقارير المالية، علاوة على ذلك، يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابياً على المحتوى الإعلاني للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات.

ويستخلص الباحثان من خلال الدراسات السابقة مايلي:

(١) تناولت كل من دراسة (عبد المنعم، ٢٠١٥)، ودراسة (عوض، ٢٠١٦) أثر تطبيق معيار المحاسبة عن إيرادات العقود مع العملاء على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية والتي تمثلت في الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم، إلا أن الدراسة الحالية تقوم باختبار أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على استدامة الأرباح المحاسبية.

(٢) ركزت بعض الدراسات مثل دراسة (Khamis , 2016) في مصر، ودراسة (Lim et al., 2015) في ماليزيا على مدى ملاءمة تطبيق معيار IFRS 15، وقد توصلت كلتا الدراستين إلى صعوبة تطبيق المعيار على مختلف قطاعات الأعمال، ويرى الباحثان أن هاتين الدراستين لم تقما بعمل تحليل وتقييم للجوانب الإيجابية والسلبية للمعيار من حيث متطلبات الاعتراف بالإيراد، وكذلك متطلبات العرض والإفصاح، وهو ما تحاول الدراسة الحالية القيام به من خلال دراسة تحليلية للمحاسبة عن إيرادات العقود مع العملاء في ضوء معيار IFRS 15.

٣) ندرة الدراسات - في حدود علم الباحثين - التي تناولت أثر تطبيق متطلبات معيار الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية ، سواء في الدول النامية بصفة عامة، وفي مصر بصفة خاصة. وقد يرجع ذلك إلى حداثة إصدار المعيار، حيث تم إصداره في مايو ٢٠١٤، على أن يحل محل معايير الإيرادات الحالية في الواقع العملي اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٧.

٣-دراسة تحليلية للمحاسبة عن إيرادات العقود مع العملاء طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥):

يتم تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" Revenue from Contracts with Customers ابتداءً من ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك مع السماح بالتطبيق المبكر، ويحدد هذا المعيار مبادئ للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية بشأن طبيعة Nature، وكمية Amount، وتوقيت Timing الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء (IFRS, 15. IN. 3-4).

وقد قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بالبدء في مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات، ووضع معيار إيرادات مشترك لمعايير التقارير المالية الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً، والذي من شأنه: (Ernst & Young, 2014)

(١) إزالة التناقضات Remove Inconsistencies ونقاط الضعف Weaknesses في متطلبات الإيرادات السابقة.

(٢) توفير إطار أكثر قوة More Robust Framework لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات.

(٣) تحسين المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات عبر الوحدات Entities، والصناعات Industries، والتخصصات Jurisdictions. وأسواق رأس المال.

(٤) توفير المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح.

(٥) تبسيط إعداد القوائم المالية عن طريق الحد من المتطلبات التي كان يجب على الوحدة الرجوع إليها.

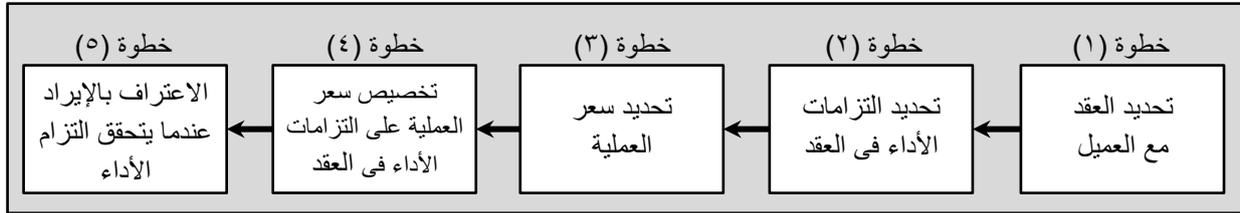
ويتناول الباحثان فيما يلي الأبعاد الأساسية لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥):

١/٣ نموذج الاعتراف بالإيرادات:

يقدم المعيار نموذج الاعتراف بالإيراد يكون فيه المبدأ الأساسي Core Principle هو أنه يجب على الوحدة الاعتراف بالإيراد لوصف تحويل السلع أو الخدمات المنفق عليها إلى العملاء بالمبلغ الذي يعكس القيمة التي تتوقع الوحدة الحصول عليها في مقابل تلك السلع أو الخدمات (KPMG, 2014).

وللاعترا ف بالإيراد طبقاً لهذا المبدأ الأساسي يجب تطبيق الخطوات الخمس التالية:

(KPMG, 2014)



شكل رقم (١) نموذج الاعتراف بالإيراد

Identify the Contract(s) with a Customer

١/١/٣ تحديد العقد مع العميل:

قام المعيار بتعريف العقد بأنه اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشأ عنه حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ Enforceable. ويدخل ضمن نطاق هذا المعيار العقود مع العملاء التي استوفت كافة الشروط التالية: (IFRS, 15. Para, 9)

- موافقة جميع أطراف العقد على العقد (تحريرياً أو شفهيّاً أو وفقاً للممارسات التجارية المعتادة الأخرى) والتزامهم بتنفيذ الالتزامات الخاصة بهم.
 - يمكن للوحدة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي يتم تحويلها.
 - يمكن للوحدة تحديد شروط الدفع Payment Terms للسلع أو الخدمات التي يتم تحويلها.
 - أن يكون العقد مضمونه (جوهره) تجارياً Commercial Substance (أى المخاطر، أو التوقيت أو كمية التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة من المتوقع أن تتغير كنتيجة للعقد).
 - أن يكون من المرجح أن الوحدة سوف تُحصل المقابل المستحق لها في تبادل السلع أو الخدمات التي تم تحويلها للعميل، ولتقييم مدى احتمالية تحصيل المقابل، يجب على الوحدة أن تأخذ في الاعتبار قدرة ونية العميل Customer's Ability Intention لدفع هذا المقابل عندما يكون مستحقاً.
- وفي حالة إذا كان العقد لا يلبي كافة الشروط السابقة، والوحدة استلمت المقابل من العميل، فإنه يجب على الوحدة الاعتراف بالمقابل المستلم كإيراد Revenue فقط، عندما تتوافر أى من الحالات التالية:

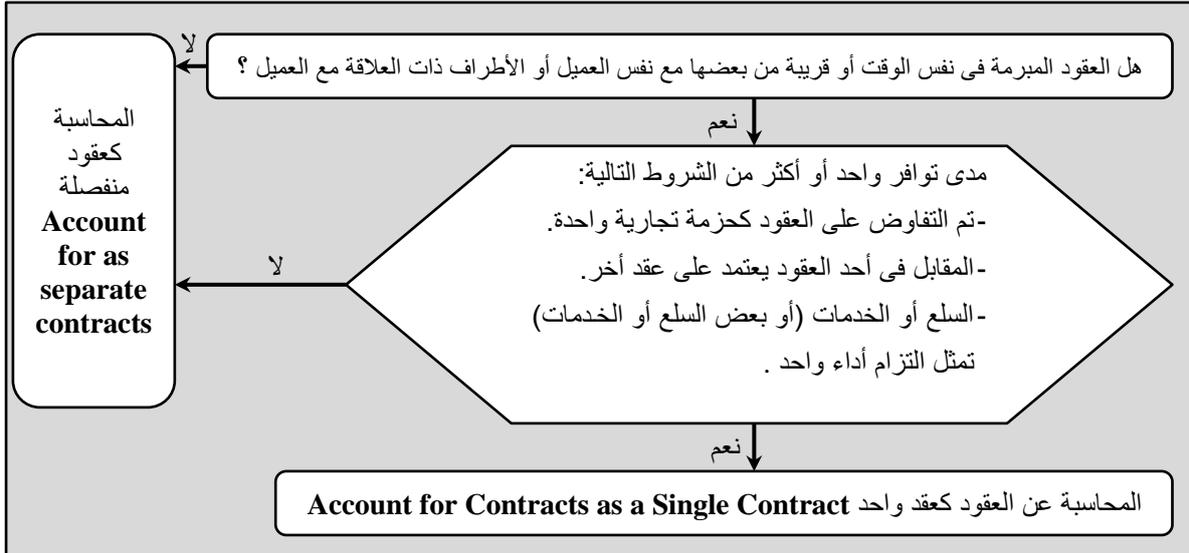
(١) الوحدة لا يوجد عليها التزامات متبقية Remaining Obligations لتحويل السلع أو الخدمات للعميل، بالإضافة إلى أنه من الأهمية أن يكون المقابل المنفق عليه من قبل العملاء تم استلامه من قبل الوحدة وغير قابل للاسترداد Non-refundable.

(٢) إنهاء العقد والمقابل المُستلم من العميل غير قابل للاسترداد.

ويرى الباحثان أن تعريف العقد في المعيار IFRS 15 يركز على إنفاذ العقد قانونياً، على الرغم من أن مصطلح العقد تم تعريفه أيضاً في معيار IAS 32. ولكن التعريف طبقاً لمعيار IAS 32 مختلف ولم يعط اهتماماً كبيراً بأن يكون العقد قابلاً للإنفاذ من الناحية القانونية. ولم يقدّم الـ IASB بتعديل تعريف العقد في معيار IAS 32 على أساس أنه قد يؤدي إلى عواقب غير مقصودة على

المحاسبة عن الأدوات المالية، ونتيجة لذلك أصبح هناك تعريفان للعقد في معايير المحاسبة الدولية، أحدهما في معيار IFRS 15 والآخر في معيار IAS 32.

وقد قامت دراسة (KPMG, 2016) بتوضيح الشروط الواردة في معيار IFRS 15 لتحديد متى تقوم المنشأة بدمج عقدين أو أكثر والمحاسبة عنهم كعقد واحد من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٢) الشروط الواردة في المعيار IFRS 15 للدمج بين العقود

ويرى الباحثان أن المعيار IFRS 15 متماثل على نطاق واسع لمتطلبات معيار IAS 11 ومعيار IAS 18، ومع ذلك، فإن معيار IAS 11 يتطلب من المنشأة الجمع بين مجموعة من العقود كعقد واحد عندما يتم التفاوض على العقود كصفقة واحدة أو في تسلسل مستمر. في المقابل، ينص المعيار IFRS 15 على الجمع بين العقود عندما تكون السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد هي التزام أداء واحد. وبالإضافة إلى ذلك، فإن معيار IFRS 15 يقدم إرشادات أكثر تحديداً من معيار IAS 18، ويتطلب الجمع بين العقود استيفاء هذه الشروط.

كما قام المعيار بتحديد تعديل العقد Contract Modifications بأنه تغير في النطاق أو السعر (أو كليهما) للعقد، ويترتب على هذا التعديل نشأة حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ أو تعديل لها بين أطراف العقد. وفي حالة عدم موافقة طرفي العقد على هذا التعديل يجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم Existing Contract حتى تتم الموافقة على تعديل العقد (IFRS, 18). (Para, 18).

ويتم احتساب التعديلات كعقد مستقل Separate Contract إذا كانت كل من الشروط التالية متوافرة: (BDO, 2016)

(١) زيادة نطاق العقد بسبب الإضافة إلى السلع أو الخدمات المتفق عليها والتي تكون مختلفة (مميزة).

(٢) زيادة سعر التعاقد من خلال المبلغ المقابل الذي يعكس أسعار البيع المستقلة Stand-Alone Selling Price للسلع أو الخدمات الإضافية، وأى تعديلات ملائمة لهذا السعر تنعكس على ظروف العقد المحددة.

وفي حالة عدم احتساب التعديلات كعقد مستقل، يجوز للوحدة المحاسبة عن السلع أو الخدمات التي لم يتم تحويلها حتى تاريخ تعديل العقد، بأى من الطرق التالية: (IFRS 15. Para, 21)

(أ) يجب على المنشأة المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان إنهاء العقد الحالي وإنشاء عقد جديد. إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية تختلف عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في أو قبل تاريخ تعديل العقد. كما أن المبلغ المقابل اللازم تخصيصه للالتزامات الأداء المتبقية يمثل مجموع المقابل المتفق عليه مع العميل والذي يتضمن سعر الصفقة التقديرى الذى لم يتم الاعتراف به كإيرادات بالإضافة إلى المقابل المتفق عليه كجزء من تعديل العقد.

(ب) يجب على المنشأة المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية ليست مختلفة (غير مميزة). وبالتالي، تمثل جزءاً من التزام الأداء الوحيد Single Performance Obligation.

(ج) إذا كانت السلع أو الخدمات هي مزيج من البنود (أ)، (ب). ومن ثم يجب على المنشأة المحاسبة عن آثار التعديلات على التزامات الأداء غير المرضية Unsatisfied فى العقد المعدل بطريقة متناسقة مع أهداف العقد.

ويرى الباحثان أن التوجيه المحاسبى لتعديلات العقد فى الممارسة الحالية كان لصناعة محددة. وبالتالي وفر معيار IFRS 15 هيكلًا متكاملًا فى هذا المجال حيث كان هناك اختلاف فى الممارسة الحالية، ومن ثم فإن الإدارة تحتاج إلى تطبيق الأحكام المهنية عند تقييم ما إذا كانت السلع أو الخدمات فى تعديل مختلف (مميز)، وكذلك إذا كان السعر يعكس سعر بيع مستقل لتحديد المحاسبة، ومن وجهة نظر الباحثين يعتبر ذلك تحديًا جديدًا أمام الإدارة بصفة خاصة فى الحالات التى يكون فيها التزامات الأداء متعددة فى العقد أو عندما تحدث التعديلات بشكل متكرر.

٢/١/٣ تحديد التزامات الأداء فى العقد: Identifying Performance Obligations

التزام الأداء هو تعهد تعاقدى Contractual Promise من قبل المنشأة لتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل. ومن ثم فى بداية العقد، يجب على المنظمة تقييم السلع أو الخدمات المتفق عليها فى العقد مع العميل، وتحديد التزام الأداء لكل تعهد، والذي يكون إما: (IFRS 15. Para, 22)

- سلع أو خدمات (أو حزمة Bundle من السلع أو الخدمات) والتي تكون مميزة.
- سلسلة من السلع أو الخدمات التى تكون فى نفس الحالة تقريباً والتي لها نفس النمط عند تحويلها للعميل.

وبالنسبة للسلع أو الخدمات التي تكون غير مميزة يجب تجميعها مع السلع أو الخدمات الأخرى حتى يتم تحديدها في حزمة من السلع أو الخدمات والتي تكون مميزة، وتعتبر السلع أو الخدمات مميزة "Distinct" إذا تم استيفاء كل الشروط التالية (Lehman & Wodka, 2014):

(أ) السلع أو الخدمات قادرة أن تكون مميزة:

حيث يمكن للعميل الاستفادة من السلعة أو الخدمة سواء بمفردها أو مع غيرها من الموارد المتاحة لدى العميل. ويستطيع العميل الاستفادة من السلعة أو الخدمة بالاستخدام أو الاستهلاك أو البيع بمقابل يزيد عن القيمة التخريدية Scrap Value أو غير ذلك مما يولد منافع اقتصادية Economic Benefits.

(ب) السلع أو الخدمات مميزة في سياق العقد:

حيث تتعهد الوحدة بنقل السلع أو الخدمات للعميل بحيث تكون محددة بشكل مستقل Separately Identifiable عن التعهدات الأخرى في العقد. وتتمثل العوامل التي تشير إلى السلع أو الخدمات المحددة بشكل مستقل، على سبيل الحصر، مايلي:

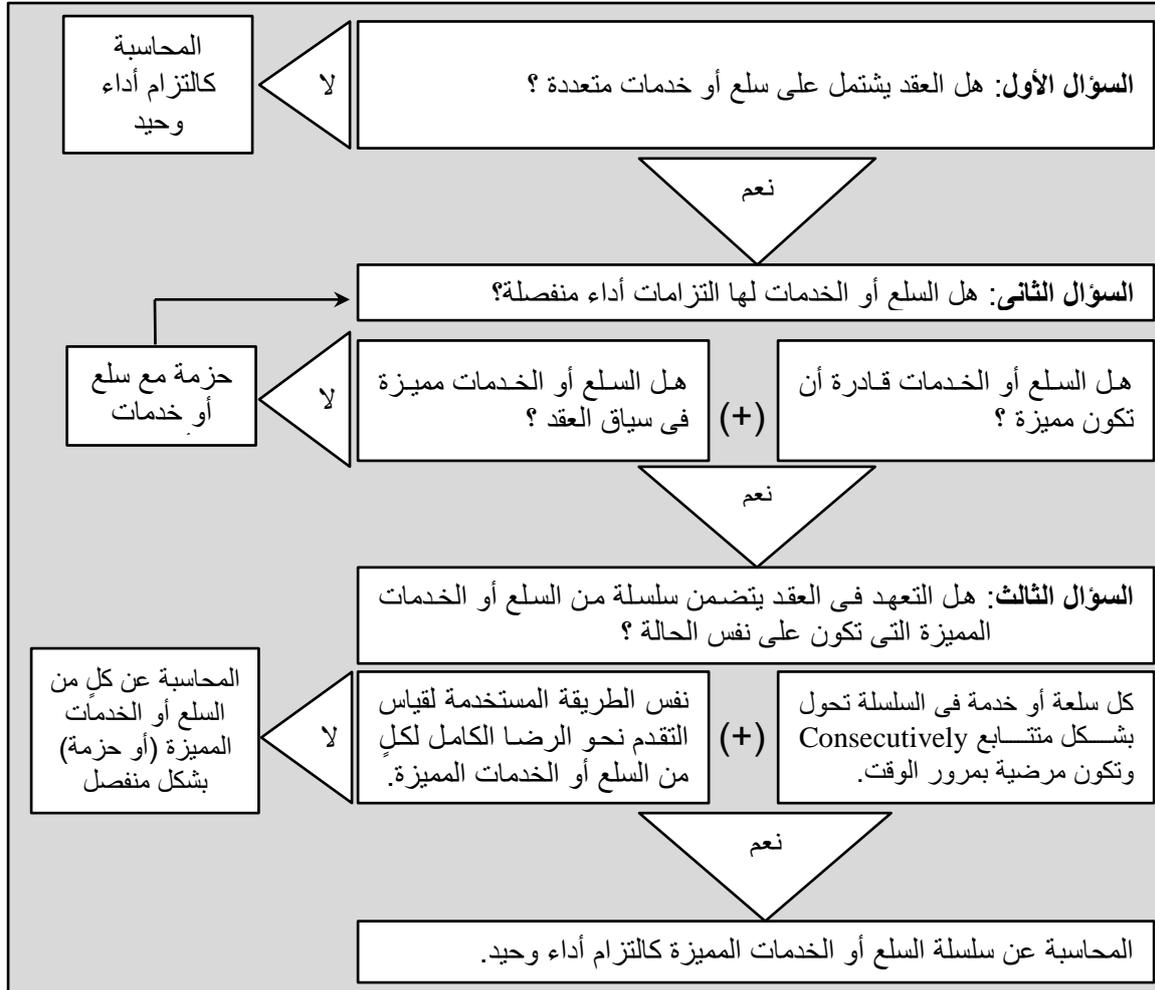
(١) لا يوجد خدمات تكامل جوهرية Significant Integration Services للسلع أو الخدمات مع سلع أو خدمات أخرى متفق عليها في العقد لتكوين حزمة من السلع أو الخدمات التي تمثل ناتجًا مشتركًا Combined Output محدد في العقد.

(٢) السلع أو الخدمات التي لا يتم تغييرها أو تخصيصها إلى سلع أو خدمات أخرى متفق عليها في العقد.

(٣) السلع أو الخدمات التي لا تعتمد بشكل كبير أو تتكامل بدرجة عالية مع السلع أو الخدمات الأخرى المتفق عليها في العقد.

وقد أشار المعيار IFRS 15 أن العقد مع العميل ينص صراحة على السلع أو الخدمات التي تتعهد بها الوحدة لتحويلها للعميل. ومع ذلك، فإن التزامات الأداء المحددة في العقد المبرم قد لا تكون مقتصرة على السلع أو الخدمات. حيث يمكن أن تنطوي على ممارسات تجارية معتادة للمنشأة، وسياسات معلنة أو بيانات محددة. وعند إبرام العقد، أنشأت هذه الوعود توقعات فعالة Valid Expectation للعميل. ومن ناحية أخرى، لا تتضمن التزامات الأداء الأنشطة التي يجب على المنشأة القيام بها لإتمام العقد. على سبيل المثال، مقدم الخدمة قد يحتاج لأداء مهام إدارية مختلفة لإنشاء العقد. وأن أداء تلك المهام يمنع تحويل الخدمة للعميل، لهذا فإن هذه الأنشطة لا تعتبر التزام أداء (IFRS 15. Para, 24. 25).

وقد قامت دراسة (Deloitte,2015) بتحديد التزامات الأداء المنفصلة في الشكل التالي:



شكل رقم (٣) تحديد التزامات الأداء المنفصلة

ويرى الباحثان أن معيار IAS 11 يتطلب تقييم كل عقد إنشاء بصفة مستقلة، ولكن في بعض الظروف المحددة يكون من الضروري التقييم لأجزاء محددة بشكل مستقل من العقد الواحد أو مجموعة من العقود معاً من أجل إظهار جوهر العقد أو مجموعة من العقود، وعلى الرغم من أن مفهوم التزام الأداء في معيار IFRS 15 يتشابه مع متطلبات معيار IAS 11، إلا أنه في ظل معيار IFRS 15 فإن تحليل العقود مع العملاء يمكن أن يؤدي إلى تحديد المزيد من التزامات الأداء، الأمر الذي قد يؤدي إلى أن تخصيص مقابل العقد قد يكون أكثر تعقيداً مما هو عليه في ظل التوجهات الحالية.

Determining the Transaction Price

٣/١/٣ تحديد سعر العملية:

يتمثل سعر العملية في المبلغ التي تتوقع المنشأة الحصول عليه في مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، باستثناء المبالغ التي تحصلها نيابة عن أطراف أخرى Third Parties - على سبيل المثال بعض ضرائب المبيعات أو القيمة المضافة - . وقد يشتمل المبلغ المتفق عليه في العقد مع

العمل على قيم ثابتة، وقيم متغيرة، أو كليهما. كما يتأثر سعر العملية بطبيعة، وتوقيت وقيمة المقابل، وعند تحديد سعر العملية يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على كل مما يلي:
(IFRS 15. Para, 47. 48)

Variable Consideration

١/٣/١/٣ المقابل المتغير:

يتضمن المبلغ المتغير العديد من البنود مثل الخصومات Discounts، والتخفيضات Rebates، والمبالغ المستردة، حق الرد Rights of Return، والائتمانات، وتنازلات سعرية Price Concessions، والحوافز، ومكافآت الأداء Performance Bonuses، والغرامات Penalties، أو بنود مماثلة قد تؤدي إلى عنصر متغير (AASB, Para, 51).

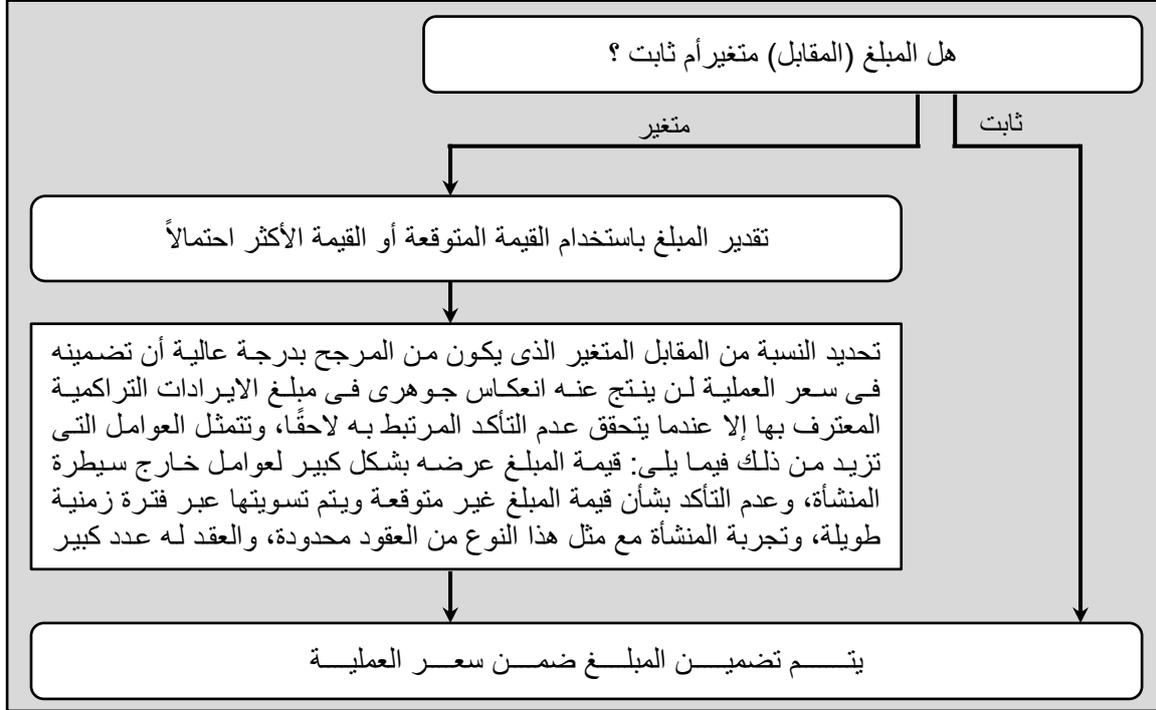
ويجب على المنشأة تقدير المبلغ المتغير باستخدام إحدى الطرق التالية - وذلك اعتماداً على الطريقة التي تتوقع المنشأة أنها الأفضل للتنبؤ بقيمة المبلغ المستحق لها-: (Ernst & Young, 2015)

القيمة المتوقعة Expected value	تتمثل القيمة المتوقعة في مجموع القيم المرجحة باحتمالات الحدوث Probability-weighted amounts لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة. وقد يكون هذا التقدير ملائماً لقيم المقابل المتغير في حالة إذا كانت المنشأة لديها عدد كبير من العقود ذات خصائص مماثلة.
القيمة الأكثر احتمالاً Most likely amount	تتمثل القيمة الأكثر احتمالاً في القيمة الوحيدة الأكثر احتمالاً لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة. وقد يكون هذا التقدير ملائماً لقيم المقابل المتغير في حالة إذا كان العقد ذا ناتجين محتملين فقط (على سبيل المثال: المنشأة إما أن تستهدف مكافآت الأداء أو لا).
الطريقة المختارة يجب على المنشأة تطبيقها باستمرار طوال مدة العقد عند تقدير تأثير عدم التأكد على قيمة المقابل المتغير الذي يستحق للمنشأة.	

جدول رقم (١) مقارنة بين القيمة المتوقعة والقيمة الأكثر احتمالاً

وقد قامت دراسة (KPMG, 2016) بتوضيح كيف يمكن للوحدة تحديد المقابل المتغير في سعر

العملية، وذلك من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٤) تحديد المقابل المتغير في سعر العملية

ويرى الباحثان أن المنشآت قد تجد صعوبة في التمييز بين التنازلات السعرية الضمنية (أى تخفيضات من الإيرادات)، ومخاطر الائتمان للعملاء (أى حساب الديون المعدومة) لقضايا التحصيل التي كانت تعرف في بداية العقد. ومن ثم فإن المنشآت تحتاج إلى التقييم بعناية كل الحقائق والظروف التي كانت متوافرة في بداية العقد، وكذلك أى أحداث لاحقة التي ربما تكون قد أثرت على قدرة العميل على السداد. كما يجب أن تكون هناك أحكام هامة عند اتخاذ هذا القرار. وينبغي على المنشأة وضع سياسات وإجراءات واضحة لهذه التقييمات لضمان اتساق تطبيق جميع المعاملات.

Significant Financing Component

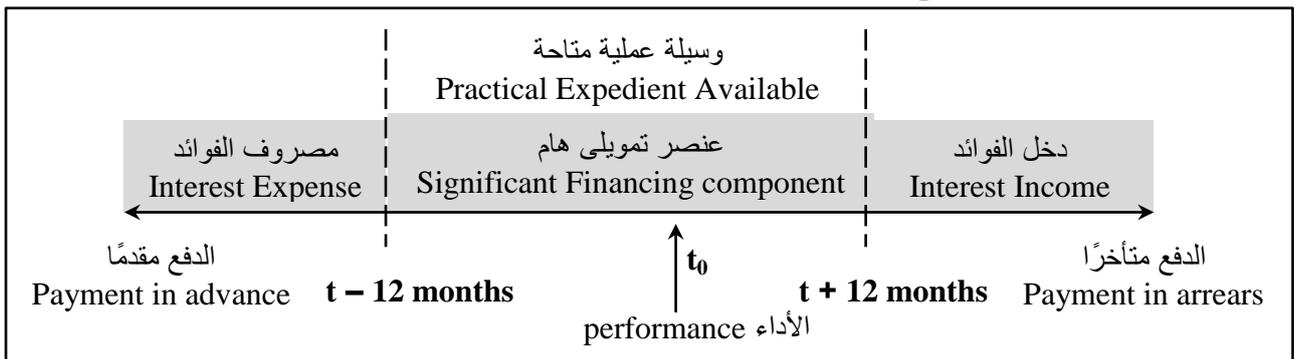
٢/٣/١/٣ عنصر تمويلي هام:

لتحديد سعر العملية، يجب على المنشأة تعديل المبلغ المتعاقد عليه بالقيمة الزمنية للنقود، وذلك إذا كان توقيت المبالغ المتفق عليها بين طرفي العقد (بشكل صريح Explicitly أو ضمناً Implicitly) يوفر للعميل أو المنشأة فائدة كبيرة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل. في هذه الظروف، فإن العقد يتضمن عنصراً تمويلياً هاماً بغض النظر عما إذا كان قد تم النص عليه بشكل صريح في العقد أو ضمناً بشروط دفع متفق عليها بين طرفي العقد (AICPA, 2016).

ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف Circumstances ذات الصلة في تقييم ما إذا كان العقد يتضمن عنصراً تمويلياً، وعما إذا كان هذا العنصر هاماً للعقد، بالإضافة إلى مايلي: (IFRS, Para, 61)

- الفرق بين مبلغ المقابل المتفق عليه وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتفق عليها.

- التأثير المشترك لكلٍ ممايلي:
- طول الفترة المتوقعة بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها ودفع العميل لتلك السلع أو الخدمات.
 - معدلات الفائدة السائدة في السوق ذات الصلة Relevant Market.
- كما أن العقد مع العميل لا يحتوى على عنصر تمويلي هام، في حالة وجود أى من العوامل التالية: (CPA, 2015)
- العميل دفع ثمن السلع أو الخدمات مقدماً Advance ويكون توقيت تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل وفقاً لتقدير العميل.
 - جزء كبير من المقابل يكون متغيراً، ومبلغ و/أو توقيت المقابل يكون خارج سيطرة العميل أو الوحدة.
 - الفرق بين مبلغ المقابل المتفق عليه وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتفق عليها ينشأ لأسباب أخرى غير مجال توفير التمويل Provision of Finance.
- كما أشار المعيار (IFRS 15. Para, 63. 64) إلى أنه يجب على المنشأة تحديد معدل الخصم Discount Rate في بداية العقد، بما يعكس خصائص الائتمان للطرف متلقى التمويل في العقد. بالإضافة إلى عدم تحديث معدل الخصم للتغيرات في أسعار الفائدة أو ظروف أخرى (مثل تغيير في تقييم مخاطر الائتمان للعميل). ومن الناحية العملية المناسبة، غير مطلوب من المنشأة تعديل سعر العملية بالآثار المترتبة على العنصر التمويلي الهام إذا كانت المنشأة تتوقع - في بداية العقد - أن الفترة بين مدفوعات العميل وتحويل السلع أو الخدمات ستكون سنة واحدة أو أقل.
- وأشارت دراسة (KPMG, 2016) أن عنصر التمويل يتم الاعتراف به كمصرف فوائد (عندما يدفع العميل مقدماً)، أو دخل فوائد (عندما يكون على العميل مبالغ مستحقة)، ويتم الإفصاح عنه بشكل مستقل عن الإيرادات مع العملاء في قائمة الدخل الشامل، وقد قامت دراسة (KPMG, 2016) بتوضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٥) الاعتراف بعنصر التمويل الهام

ويرى الباحثان أن المعيار IFRS 15 يلزم المنشأة بضرورة تعديل سعر العملية بالقيمة الزمنية للنقود في حالة وجود عنصر تمويلي هام، وذلك من خلال معدل الخصم الذي يتم استخدامه عند الدخول في عملية تمويل منفصلة مع العميل. ويتم تقييم أهمية عنصر التمويل على مستوى العقد الفردي.

وعلى الرغم من ذلك، لم يحدد المعيار ما هي الآليات التي يجب إتباعها لإجراء هذا التقييم، الأمر الذي قد يؤدي إلى قيام الإدارة بإتباع التصرفات الانتهازية لتحقيق مصالحها الشخصية.

Non-Cash Consideration

٣/٣/١/٣ المقابل غير النقدي:

في بعض الحالات، قد يقوم العميل بدفع ثمن السلع أو الخدمات في شكل آخر بخلاف النقدية، على سبيل المثال، قد يقوم العميل بإصدار أسهم المنشأة، وعند تحديد سعر العملية يجب على المنشأة قياس المقابل غير النقدي بقيمته العادلة، وفي حالة عدم قدرة المنشأة الوصول إلى تقدير معقول للقيمة العادلة للمقابل غير النقدي، يجب على المنشأة قياس المقابل بصورة غير مباشرة بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة Stand-alone Selling Prices للسلع أو الخدمات الخاضعة للعقد.

وقد يساهم أحد العملاء بسلع أو خدمات (على سبيل المثال: لإبرام العميل لعقد بناء قد يساهم بالمواد أو المعدات أو العمل). في هذه الظروف، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت سوف تسيطر على السلع أو الخدمات التي تم الإسهام بها. في هذه الحالة يتم المحاسبة عنها كمقابل غير نقدي تسلمته من العميل (BDO, 2014).

ويرى الباحثان أن المعيار IFRS 15 لم يقدم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي، مما يترتب عليه قيام المنشآت بتطبيق الأحكام المهنية لتحديد تاريخ القياس، ومن ثم قد يؤدي ذلك إلى عدم تعزيز خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المالية.

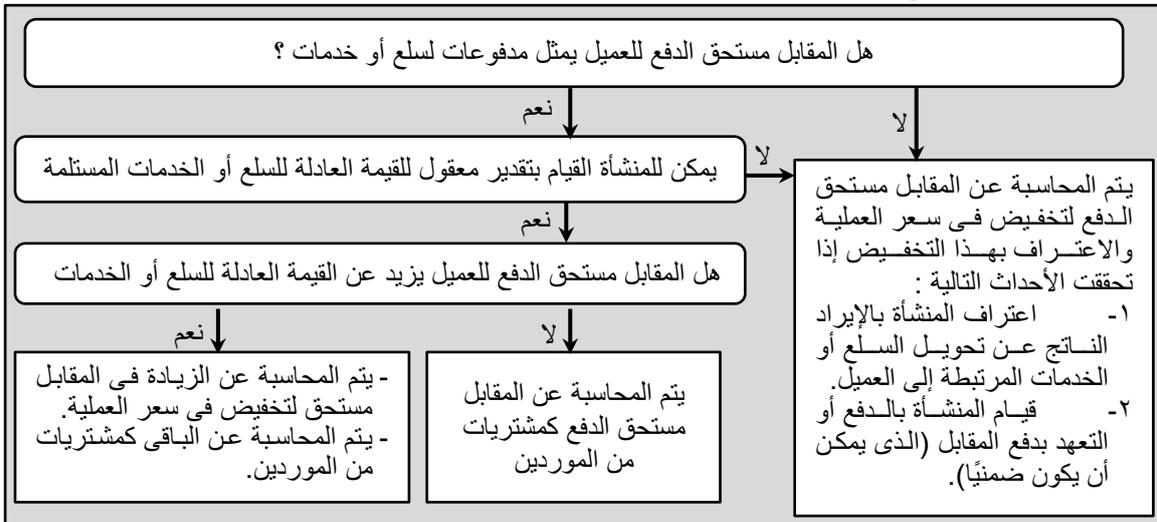
Consideration Payable to a Customer

٤/٣/١/٣ المقابل مستحق للدفع للعميل:

يتضمن المقابل مستحق الدفع للعميل المبالغ النقدية التي تدفعها المنشأة أو تتوقع دفعها للعميل، أو إلى أطراف أخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل. ويتضمن أيضاً المقابل مستحق الدفع للعميل الإئتمان Credits أو غيرها من البنود - على سبيل المثال الكوبون Coupon - والتي يمكن تطبيقها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (IFRS 15. Para, 70).

وقد قامت دراسة (KPMG, 2016) بتوضيح المعالجة المحاسبية للمقابل مستحق الدفع للعميل

من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٦) المعالجة المحاسبية للمقابل مستحق الدفع للعميل

٤/١/٣ تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء:

Allocating the Transaction Price to Performance Obligation

يتم تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء المنفصلة في العقد على أساس أسعار البيع المستقلة النسبية *Relative Standalone Selling* للسلع أو الخدمات المتفق عليها. ويتم هذا التخصيص في بداية العقد ولا يتم تعديله لتعكس التغيرات اللاحقة في أسعار البيع المستقلة من تلك السلع أو الخدمات. وأفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر الذي يمكن ملاحظته *Observable Price* للسلعة أو الخدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلع أو الخدمات على حدة. وتحتاج الإدارة إلى تقدير أسعار البيع للسلع أو الخدمات التي لا يتوافر لها أسعار بيع مستقلة يمكن ملاحظتها. ويجب تحقيق الاستفادة القصوى من مدخلات يمكن ملاحظتها عند إجراء هذا التقدير، وتتمثل أساليب التقدير الممكنة - ولكن لا تقتصر على ذلك - مايلي: (PWC, 2014)

أ- منهج تقدير السوق المعدل: Adjusted Market Assessment Approach

ويتم من خلال هذا المنهج تقييم السوق الذي تباع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يكون العملاء على استعداد لدفعه لهذه السلع أو الخدمات. كما يشتمل هذا المنهج الإشارة إلى أسعار المنافسين للمنشأة لسلع أو خدمات مماثلة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف المنشأة والهامش.

ب- منهج التكاليف المتوقعة وهامش الربح: Expected Cost Plus Margin Approach

طبقاً لهذا المنهج يتم التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء، ثم إضافة الهامش الملائم لهذه السلعة أو الخدمة.

ج- منهج القيمة المتبقية: Residual Approach

وفقاً لهذا المنهج يتم طرح مجموع أسعار البيع المستقلة التي يمكن ملاحظتها من سلع أو خدمات أخرى متفق عليها في العقد من السعر الإجمالي للصفقة، ويشترط لتطبيق هذا المنهج بيع نفس السلع أو الخدمات لعملاء مختلفين (في نفس الوقت أو في أوقات قريبة) بأسعار بيع متغيرة بدرجة عالية، بالإضافة إلى عدم قيام المنشأة بوضع سعر لتلك السلع أو الخدمات ولم يسبق بيعها على أساس مستقل. ويرى الباحثان أنه على عكس الإرشادات الحالية، فإن المعيار الجديد يتطلب شروطاً محددة حتى تقوم المنشأة باستخدام منهج القيمة المتبقية، وذلك على الرغم من أن هناك العديد من المنشآت في بعض الصناعات قد تجد صعوبة في تحقيق هذه الشروط، ولهذا قد يتم تخصيص سعر العملية على أساس أسعار البيع المستقلة عموماً، مما ينتج عنه الاعتراف المعجل بالإيرادات للسلع أو الخدمات المستلمة. ومع ذلك، عندما يكون الوقت ملائماً لتطبيق منهج القيمة المتبقية، فإن المعيار الجديد يُسمح بتطبيقه على أي سلع أو خدمات متفق عليها في العقد بما في ذلك العناصر التي لم يتم تسليمها.

وقد أشار المعيار (IFRS 15. Para, 81. 82) أن العميل يحصل على خصم نتيجة شراء حزمة من السلع أو الخدمات إذا كان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد تزيد عن المقابل المتفق عليه في العقد. ويجب على المنشأة تخصيص الخصم بشكل نسبي لجميع التزامات الأداء في العقد. ومن ثم فإن التخصيص النسبي للخصم في هذه الحالة هو نتيجة منطقية لتخصيص المنشأة لسعر العملية على كل التزامات الأداء على أساس سعر البيع المستقل النسبي للسلع أو الخدمات

المميزة ، ويجب على المنشأة تخصيص الخصم بشكل كامل إلى واحد أو أكثر من التزامات الأداء - وليس كل الالتزامات - إذا تم استيفاء الشروط التالية:

أ) المنشأة تبيع بصورة منتظمة كل سلعة أو خدمة (أو كل حزمة من السلع أو الخدمات المميزة) في العقد على أساس مستقل؛

ب) المنشأة تبيع بصورة منتظمة حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات المميزة على أساس مستقل بخصم في أسعار بيعها المستقلة في كل حزمة؛

ج) أن يكون الخصم المنسوب لكل حزمة من السلع أو الخدمات المشار إليها في الفقرة (ب) يكون إلى حد كبير نفس الخصم في العقد، وتحليل السلع أو الخدمات في كل حزمة يقدم دليلاً يمكن ملاحظته لالتزام الأداء الذي ينتمي إليه الخصم في العقد.

ويرى الباحثان أن التعاقد الذي يشمل عدة سلع أو خدمات مختلفة، فإن المنشأة قد تحتاج إلى النظر في العديد من التوليفات الممكنة من المنتجات التي تباع بشكل مستقل في حزم مختلفة، لتحديد ما إذا كان الخصم في العقد يمكن أن يخصص لحزمة معينة. ومن ثم فإن التحليل الذي يجب على المنشأة القيام به قد يكون أكثر تفصيلاً في حالة بيع عدد كبير من السلع أو الخدمات التي يتم تجميعها بطرق مختلفة ، وكذلك في حالة وجود اختلافات في الخصم المعتمد على حزمة معينة.

ومع ذلك، هذا التحليل يكون مطلوباً فقط إذا كانت المنشأة تبيع بصورة منتظمة كل السلع أو الخدمات أو حزمة من السلع أو الخدمات على أساس مستقل، ولهذا، في حالة إذا كانت المنشأة تبيع بصورة منتظمة بعض السلع أو الخدمات في العقد على أساس مستقل، فإن المعيار الجديد يقوم بتخصيص الخصم بشكل كامل إلى واحد أو أكثر من التزامات الأداء، ومن ثم لن تكون هناك حاجة إلى تحليل أكثر تفضيلاً.

كما أشار المعيار (IFRS 15. Para, 84. 85) أن المقابل المتغير المتفق عليه في العقد قد

ينسب إلى:

أ- كل التزامات الأداء في العقد.

ب- واحد أو أكثر من التزامات الأداء - وليس الكل - في العقد (على سبيل المثال، المكافآت Bonus قد ترتبط بتحويل السلع أو الخدمات خلال فترة زمنية محددة).

ج- واحد أو أكثر من السلع أو الخدمات المميزة - وليس الكل - في سلسلة من سلع أو خدمات مميزة التي تشكل جزءاً من التزام أداء واحد (على سبيل المثال الزيادة السنوية في أسعار خدمات التنظيف المرتبطة بمؤشر التضخم ضمن عقد إدارة المرافق).

ومن ثم يجب على المنشأة تخصيص المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة عليه) كاملاً لالتزام الأداء

أو لسلعة أو خدمة مميزة التي تشكل جزءاً من التزام أداء واحد، إذا تحققت الشروط التالية:

أ- شروط دفع المقابل المتغير مرتبطة على وجه التحديد بجهود المنشأة للوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلع أو الخدمات المميزة.

ب- تخصيص المبلغ المتغير من المقابل كاملاً لالتزام أداء أو سلعة أو خدمة مميزة بما يتسق مع مبدأ تخصيص العام للمعيار، عند الأخذ في الاعتبار جميع التزامات الأداء وشروط الدفع في العقد.

٣/١/٥ الاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزام الأداء:

Recognize Revenue when (or as) the Entity Satisfies a Performance Obligation

أشارت دراسة (Munter, 2016) أنه بناء على الوفاء بالتزام الأداء من خلال نقل السيطرة للسلع أو الخدمات إلى العميل، تعترف المنشأة بالمبلغ المخصص من سعر العملية لهذا الالتزام كإيراد. ويجب على المنشأة أولاً تحديد ما إذا كان التزام الأداء تم الوفاء به خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية معينة، وذلك كمايلي:

٣/١/٥/١ الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة:

Performance Obligations Satisfied Overtime

يتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة إذا توافر أحد الشروط التالية:

- (١) العميل يستلم ويستهلك في نفس الوقت Simultaneously المنافع المقدمة من أداء المنشأة. (على سبيل المثال: الخدمات الروتينية أو المتكررة مثل خدمات العلاج في المستشفيات وخدمات النقل).
- (٢) نشأة أداء المنشأة أو زيادة قيمة الأصل التي تجعل العميل يسيطر على الأصل الذي تم إنشاؤه أو زيادته. (على سبيل المثال: بناء مبنى أو معدات متخصصة وإضافتها لممتلكات العميل).
- (٣) ألا يُنشئ أداء المنشأة أصلاً ذا استخدام بديل للمنشأة، وأن المنشأة لديها حق التنفيذ لدفع مقابل الأداء الذي تم إنجازه حتى تاريخه. (على سبيل المثال: بناء أصول متخصصة يتم استخدامها من خلال العميل فقط، أو بناء أصل وفقاً لطلب العميل).

ويرى الباحثان أن النظر إلى القيود التعاقدية والحدود العملية تختلف عند تقييم الشرطين الأول والثالث، لأنها مصممة لتطبيقها على سيناريوهات مختلفة. حيث طبقاً للشرط الأول فإن القيود التعاقدية والحدود العملية ليست ذات صلة عند تقييم ما إذا كانت المنشأة قد قامت بنقل السيطرة على السلع أو الخدمات المقدمة حتى الآن. على العكس من ذلك، فإن الشرط الثالث يركز على قدرة المنشأة على توجيه الأصول المكتملة لاستخدام بديل، وهذه القدرة تتأثر مباشرة بوجود القيود التعاقدية والحدود العملية.

وقد قامت دراسة (PWC, 2015) بتوضيح الطرق التي يمكن للوحدة استخدامها لقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء، وذلك لتحديد الإيراد الواجب الاعتراف به، وذلك من خلال الجدول التالي:

أمثلة Examples	الوصف Description	طريقة Method
<ul style="list-style-type: none"> ▪ استطلاع الأداء التام حتى تاريخه. ▪ تقييم النتائج المستهدفة. ▪ الوقت المنقضى. ▪ الوحدات المنتجة أو المستلمة. 	<p>يتم الاعتراف بالإيراد على أساس المقاييس المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعميل حتى التاريخ المتعلق بالسلع أو الخدمات المتبقية بالعقد.</p>	المخرجات Output
<ul style="list-style-type: none"> ▪ الموارد المستهلكة. ▪ التكاليف المتكبدة. ▪ الوقت المستنفد. ▪ ساعات الآلة المستخدمة. 	<p>يتم الاعتراف بالإيراد على أساس مجهودات المنشأة أو المدخلات اللازمة للوفاء بالتزام الأداء.</p>	المدخلات Input

جدول رقم (٢) طرق قياس التقدم

٢/٥/١/٣ الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة:

أكد المعيار (IFRS 15. Para, 38) أنه في حالة عدم استيفاء المنشأة لالتزام الأداء خلال فترة زمنية معينة، فإنها يتم استيفائها عند نقطة زمنية معينة. ولتحديد النقطة الزمنية التي يسيطر العميل فيها على الأصل عند نقطة زمنية معينة - ومن ثم يتم الاعتراف بالإيراد - يجب على المنشأة مراعاة المؤشرات الآتية:

(١) أن يكون حق المنشأة قائماً بالتزام العميل بسداد قيمة الأصل، وهذا يشير إلى أن العميل قد حصل على القدرة على استخدام الأصل بشكل مباشر، والحصول على كل المنافع المتبقية من الأصل مقابل التبادل.

(٢) أن يكون لدى العميل سند ملكية قانوني Legal Title للأصل.

(٣) أن يكون قد تم نقل الحيازة المادية Physical Possession للأصل إلى العميل.

(٤) أن يتم تحويل المخاطر الهامة والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى العميل.

(٥) قبول Accepted العميل للأصل، وهذا يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل.

ويرى الباحثان أن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة العوامل التي تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك، فإنها غير حاسمة بشكل فردي. كما أنها لا تمثل مجموعة شروط يجب توافرها، بالإضافة إلى أن المعيار لم يقترح بعض المؤشرات التي ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها. كما أنه لم يحدد تسلسلاً هرمياً يطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط. ووفقاً لذلك، قد تكون هناك حاجة للأحكام والتقدير المهني لتحديد النقطة الزمنية التي تحول فيها السيطرة. وقد يكون هذا القرار تحدياً من نوع خاص في حالة وجود مؤشرات سلبية جنباً إلى جنب مع مؤشرات تحول عملية السيطرة والتي تشير إلى عدم وفاء المنشأة بالتزام أدائها.

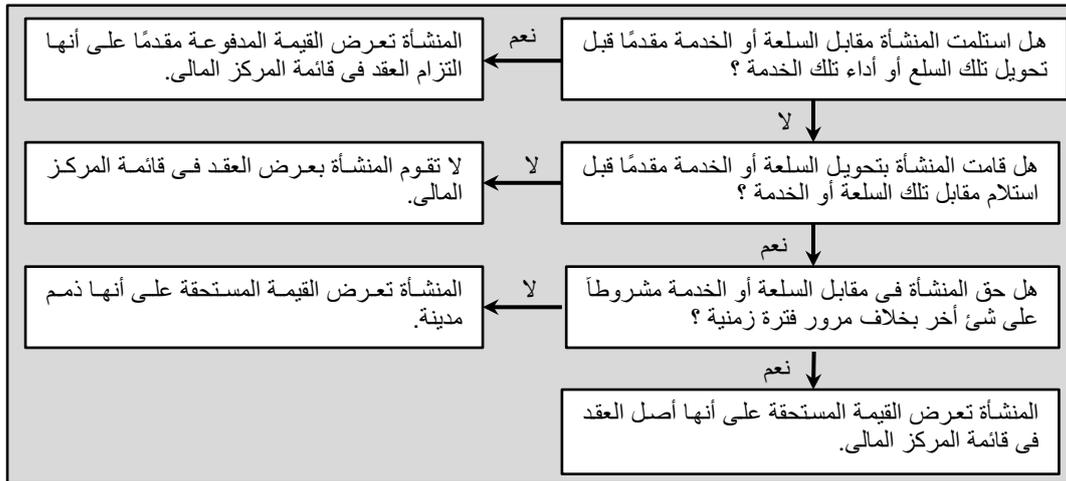
٢/٣ متطلبات العرض والإفصاح في التقارير المالية:

يتضمن معيار IFRS 15 العديد من متطلبات عرض الإيراد من العقود مع العملاء في التقارير المالية ، بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الكمية والنوعية، ويقوم الباحثان بتناول هذه المتطلبات من خلال ما يلي:

١/٢/٣ متطلبات العرض:

يجب على المنشأة أن تعرض العقد في قائمة المركز المالي كأصول (أصل العقد)^(*) أو كالتزامات (التزام العقد)^(**) ويعتمد ذلك على العلاقة بين أداء المنشأة Entity's Performance ومدفوعات العميل Customer's Payment. كما يجب على المنشأة أن تعرض أي حقوق غير مشروطة في المقابل بشكل منفصل كذمم مدينة Receivable.

ويمكن للباحثين توضيح متطلبات العرض طبقاً للمعيار IFRS 15 من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٧) متطلبات العرض طبقاً لمعيار IFRS 15

٢/٢/٣ متطلبات الإفصاح:

يتمثل الهدف من متطلبات الإفصاح في توفير معلومات كافية Sufficient Information لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم طبيعة، وقيمة، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء. وقد قامت دراسة (PWC, 2014) بتوضيح أهم متطلبات الإفصاح طبقاً لمعيار IFRS 15 من خلال الجدول التالي:

(*) أصل العقد Contract Asset: حق المنشأة في المقابل نتيجة تبادل السلع أو الخدمات والتي تقوم المنشأة بتحويلها للعميل.

(**) التزام العقد Contract Liability: التزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل نتيجة استلامها مبلغ المقابل من العميل (أو أن يكون مبلغ المقابل مستحقاً).

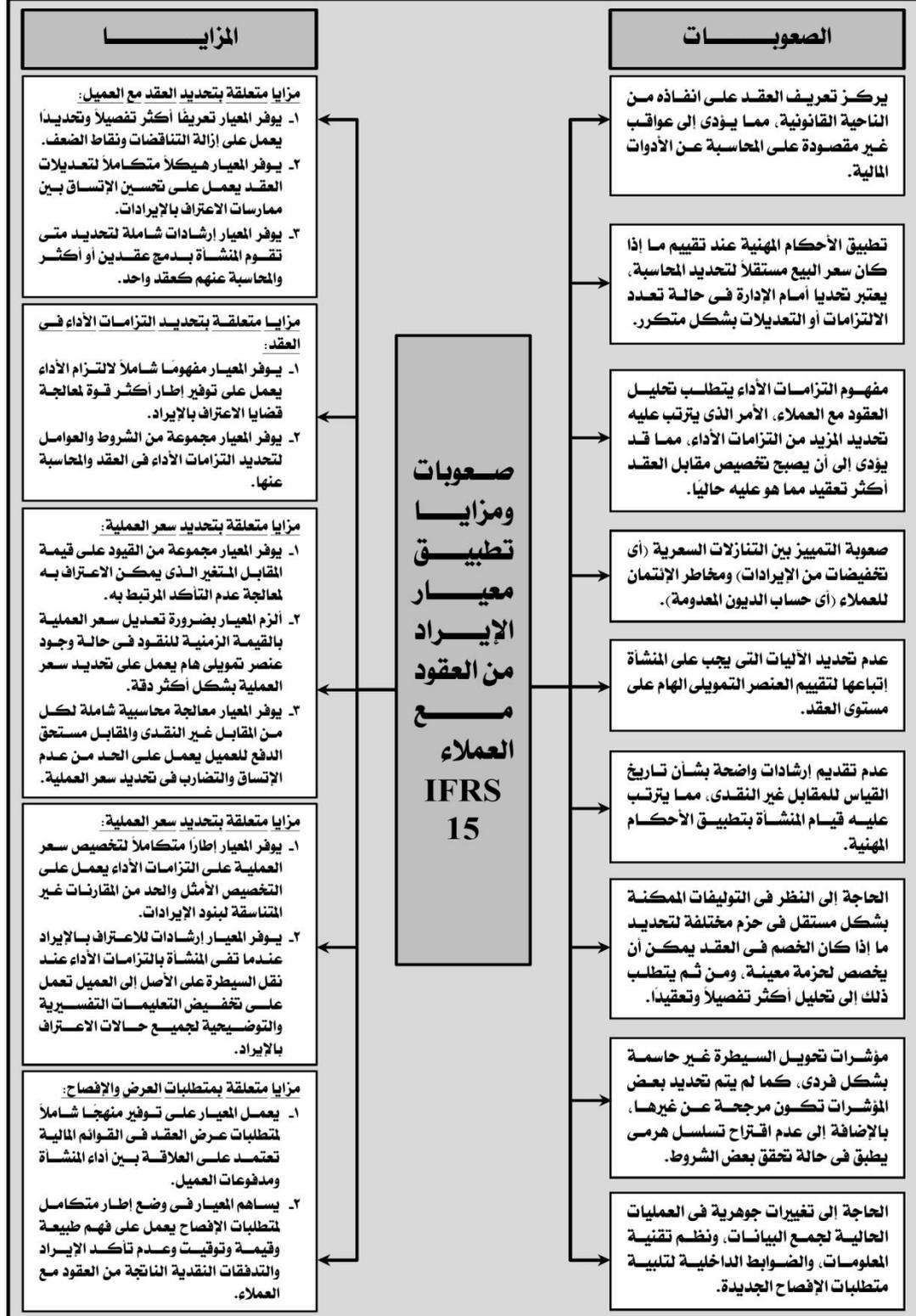
متطلبات الإفصاح Disclosure Requirements	نوع الإفصاح Disclosure Type
الإفصاح عن معلومات الإيراد مصنفة في فئات (مثل نوع السلعة أو الخدمة، المنطقة الجغرافية، السوق، نوع العقد ... إلخ) والتي تصف كيف تتأثر طبيعة، وقيمة، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. كما يجب على المنشأة توفير الإفصاح الكافي لتمكين المستخدم من فهم العلاقة بين معلومات تصنيف الإيراد ومعلومات الإيراد المفصوح عنها لكل قطاع، وذلك في حالة تطبيق المنشأة معيار IFRS 8: القطاعات التشغيلية.	(١) تصنيف الإيراد. Disaggregation of revenue
<ul style="list-style-type: none"> ■ الإفصاح عن الأرصدة الافتتاحية والختامية للذمم المدينة وأصول العقد، والتزامات العقد وتوفير وصف كمي ونوعي للتغيرات الهامة في هذه المبالغ. ■ الإفصاح عن مبلغ الإيراد المعترف به الذي تم تضمينه في رصيد التزام العقد في بداية الفترة. ■ الإفصاح عن مبلغ الإيراد المعترف به في الفترة الحالية والمرتبطة بالتزامات أداء مستوفاة في فترة سابقة. ■ توفير إيضاح عن التغيرات الجوهرية في أصل العقد، وأرصدة التزام العقد خلال فترة التقرير، والذي يتضمن معلومات نوعية وكمية، ومن أمثلة هذه التغيرات الجوهرية: التغيرات الناجمة عن اندماجات الأعمال، وتدهور أصل العقد. 	(٢) مطابقة أرصدة العقد. Reconciliation of contract balance
<ul style="list-style-type: none"> ■ الإفصاح عن المعلومات بشأن التزامات الأداء، والتي تتمثل في: <ul style="list-style-type: none"> ■ عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء عادة. ■ شروط الدفع الهامة. ■ طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها. ■ التزامات المدفوعات، والمبالغ المستردة، والتزامات أخرى مماثلة. ■ أنواع الضمانات والالتزامات ذات الصلة. 	(٣) التزامات الأداء. Performance obligations
<ul style="list-style-type: none"> ■ الإفصاح عن مبلغ سعر العملية المخصص للالتزامات الأداء المتبقية في نهاية فترة التقرير. ■ الإفصاح عن متى تتوقع المنشأة الاعتراف بالإيراد المرتبط بسعر العملية المخصص للالتزامات الأداء المتبقية، ويتم ذلك إما على أساس كمي باستخدام الوقت الملائم لمدة التزامات الأداء المتبقية أو باستخدام المعلومات النوعية. ■ وصف نوعي لأي تجديد جوهري في العقد أو مقابل متغير لم يتضمن في سعر العملية. 	(٤) التزامات الأداء المتبقية. Remaining performance obligations
<ul style="list-style-type: none"> ■ الإفصاح عن الأرصدة الختامية - بالفئة الرئيسية للأصول - للتكاليف المرسمة للحصول أو الوفاء بالعقد ومبلغ الاستهلاك وخسارة تدهور القيمة المعترف بها في فترة التقرير. ■ الإفصاح عن الأحكام الصادرة لتحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد، وكذلك الطريقة المستخدمة لتحديد الاستهلاك لكل فترة تقرير. 	(٥) تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد. Costs to obtain or fulfill contracts

متطلبات الإفصاح Disclosure Requirements	نوع الإفصاح Disclosure Type
<ul style="list-style-type: none"> ▪ الإفصاح عن الأحكام الهامة والتغييرات فى الأحكام التى تؤثر بشكل جوهري على قيمة وتوقيت الإيرادات بما فى ذلك: <ul style="list-style-type: none"> - توقيت الوفاء بالتزامات الأداء. - سعر العملية والمبالغ المخصصة للتزامات الأداء. ▪ بالنسبة للتزامات الأداء المستوفاة خلال فترة زمنية، يتم الإفصاح عن: <ul style="list-style-type: none"> - الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد (طريقة المدخلات أو المخرجات، وكيفية تطبيقها). - ما إذا كانت الطريقة المستخدمة توفر وصفاً كاملاً لتحويل السلع أو الخدمات. ▪ بالنسبة للتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية معينة، يتم الإفصاح عن الأحكام الجوهرية فى التقييم عندما يحصل العميل على السيطرة. ▪ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمدخلات، والطرق، والافتراضات المستخدمة لتحديد سعر العملية، وتقييم ما إذا كان المقابل المتغير مفيداً، وتخصيص سعر العملية، وتحديد أسعار البيع المستقلة. ▪ الإفصاح عن الوسائل العملية Practical Expedients فى حالة وجود عنصر تمويلي هام أو وجود تكاليف إضافية للحصول على العقد. 	<p>(٦) إفصاحات نوعية أخرى.</p> <p>Other qualitative disclosure</p>

جدول رقم (٣) متطلبات الإفصاح طبقاً لمعيار IFRS 15

ويرى الباحثان أن المنشآت سوف تقوم بالإفصاح عن مزيد من المعلومات بشأن عقودها مع العملاء عما هو مطلوب حالياً، بما فى ذلك معلومات أكثر تفصيلاً عن الإيرادات ومزيد من المعلومات حول التزامات الأداء المتبقية. ومن ثمَّ يجب على المنشآت تقييم ما إذا كانت نظم المعلومات الحالية قادرة على ملاحقة الإبلاغ عن المعلومات لتلبية متطلبات الإفصاح طبقاً للمعيار الجديد. وما إذا كان ذلك يتطلب تغييرات جوهرية فى العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية. ومن ثم، يجب على المنشآت الاهتمام بالضوابط الداخلية لضمان اكتمال ودقة الإفصاحات الجديدة، بصفة خاصة فى حالة إذا لم يكن قد تم تجميع البيانات المطلوبة سابقاً، أو تم تجميعها لأغراض أخرى غير إعداد التقارير المالية، حيث أن المعيار الجديد يتطلب أحكاماً جديدة وتحليلات قد تكون مختلفة. كما يجب على المنشآت الاهتمام بمستوى المهارات المطلوبة والاحتياجات التدريبية للموظفين المسؤولين عن أداء الضوابط الجديدة أو المعدلة.

ومن وجهة نظر الباحثين يمكن توضيح صعوبات ومزايا تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 (*) - مع ضرورة مراعاتها في حالة الأخذ بهذا المعيار - من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٦) صعوبات ومزايا تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15

(*) يتم التحقق واختبار صعوبات ومزايا تطبيق معيار IFRS 15 ضمن محاور الاستقصاء في الدراسة الميدانية.

وبعد أن قام الباحثان بدراسة تحليلية لمتطلبات الاعتراف والعرض والإفصاح طبقاً للمعيار 15 IFRS، يحاول الباحثان في الجزء التالي توضيح أثر هذه المتطلبات على استدامة الأرباح المحاسبية، وذلك لمساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم.

٤- أثر متطلبات تطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية:

تعتبر استدامة الأرباح سمة من سمات المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمساهمة في التنبؤ بدخل الشركة في المستقبل، على افتراض أن الأرباح المستمرة هي أكثر فائدة في تقييم الاستثمارات. ويشير (الشريف وأبو عجيبة، ٢٠٠٩) إلى الأرباح على أنها ذات جودة مرتفعة من خلال مدى قدرة الأرباح الحالية على الاستمرار في الفترات المستقبلية، فكلما تمتعت الأرباح باستمرارية أكبر فإن ذلك يشير إلى ارتفاع مستوى جودة الأرباح. بينما عرف (حمدان وأخرون، ٢٠١٢) جودة الأرباح بأنها مدى قدرة الأرباح الحالية على تقديم صورة حقيقية عن واقع الشركة، وقدرتها على الاستمرار في المستقبل. ومن ثم فإن استدامة الأرباح تساعد أصحاب المصالح في تقييم الفرص الاستثمارية، وقرارات منح الائتمان، وتقييم أداء الشركة ومحاولة تحسينه.

١/٤ مفهوم استدامة الأرباح:

قامت دراسة (Kormendi and Lipe, 1987) بوصف استمرارية الأرباح بأنها المعلمية Parameter التي تقيس حجم التأثير لابتكارات الأرباح الدائمة Permanent Earnings Innovations على الأرباح المستقبلية المتوقعة، وهذه المعلمية تساعد على تفسير العلاقة بين الأرباح وتقييم الشركة. كما قامت دراسة (Schipper and Vincent, 2003) بتحديد استمرارية الأرباح كمفهوم لاستدامة الأرباح التي تتعلق بتصوير الدوام Permanence والزوال Transience للتغيرات في الأرباح، ويوصفها واحدة من جودة المعلومات التي ينتج عنها العديد من الفوائد لعملية صنع قرار المستثمر، وتحديدًا في تقييم الشركات. ومن وجهة نظر مماثلة، افترضت دراسة (Dechow and Schrand, 2004) أن الأرباح تكون عالية الجودة عندما تعبر بدقة عن قيمة الشركة، وتسمى أيضًا في هذه الحالة "بالأرباح الدائمة" Permanent Earnings". وأن الاستدامة تمثل معلمة مهمة A Significant Parameter للجودة عندما تعكس الأرباح الأداء خلال الفترة، وإذا استمر هذا الأداء الحالي في فترات لاحقة Subsequent Periods. كما قامت دراسة (Dechow et al., 2010) بتفسير المنطق من وراء استدامة الأرباح بأنه إذا كانت الشركة تقدم أرباحًا أكثر استدامة فإن هذه الأرباح توفر مقياسًا أكثر فائدة للأداء المستقبلي وتحليل الأداء الحالي ومن ثم تقييم أقل أخطاء Fewer Evaluation Errors.

وقد أشارت دراسة (Benyasrisawat, 2011) أن خاصية استدامة الأرباح هي إحدى خصائص الأرباح التي تم مناقشتها على نطاق واسع بين البحوث المحاسبية. وبصفة عامة، فإن استدامة الأرباح تعكس جودة المحاسبة من وجهة نظر قدرة توقعات المحللين، كما أن استدامة الأرباح يؤدي إلى التنبؤ بالأرباح حيث أن أخطاء التنبؤ من المفترض أن تتخفف طبقاً لاستدامة الأرباح. كما أكدت الدراسة على أن جودة الأرباح المحاسبية يمكن تحقيقها من خلال ثلاثة مجالات أساسية: استدامة الأرباح، والقيمة الملائمة Value Relevance، وتوقيت الأرباح. كما أن استدامة الأرباح شكل من أشكال جودة المحاسبة، حيث أن الأرباح تكون عالية الجودة عندما تكون الأرباح مستدامة، ويرجع ذلك إلى أنه عندما تكون الأرباح عالية الاستدامة يمكن استخدامها باعتبارها مؤشرًا للأداء

المستقبلي للشركة. والجانب السلبي لاستدامة الأرباح هو احتمالية أن الأرباح يمكن التلاعب فيها Manipulated من قبل الشركة.

كما قامت دراسة (Bodoff, 2011) بتعريف استدامة الأرباح بوصفها احتمالية أن أرباح الأعمال التجارية لا تتآكل بفعل التحركات الاستراتيجية Strategic Moves للقوى التنافسية. كما توفر استدامة الأرباح إطاراً لتقييم قيمة الشركة، وسعر الاستحواذ Price of an Acquisition، وقيمة وحدة الأعمال أو خط الإنتاج داخل التكتل.

وقد توصلت دراسة (أبو على وآخرون، ٢٠١١) أن استمرارية الأرباح المحاسبية ذات تأثير هام في تكلفة حقوق الملكية، حيث كانت إشارة معامل استمرارية الأرباح موجبة ومنفقة مع العلاقة المتوقعة بحيث أن انخفاض استمرارية الأرباح تؤدي إلى ارتفاع تكلفة رأس المال. وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من ٧٨ شركة، منها (٥١) شركة صناعية و(٢٧) شركة خدمية مدرجة في بورصة عمان خلال الفترة من عام ١٩٩٣ حتى عام ١٩٩٧.

ومن ثم يرى الباحثان أن مفهوم استدامة الأرباح يمثل أحد السمات (الصفات) الأساسية لجودة الأرباح المحاسبية، حيث تساعد في التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة، وتحديد قيمة الشركة مما يساعد المستثمرين على تقييم الفرص الاستثمارية واتخاذ القرارات السليمة، بالإضافة إلى تقييم أداء الإدارة. ويمثل الجانب غير الإيجابي لاستدامة الأرباح - بصفة أساسية - في مدى إمكانية قيام الإدارة بإتباع ممارسات تمهيد الدخل من أجل الحفاظ على استمرارية الأرباح.

٢/٤ قياس استدامة الأرباح:

استخدمت العديد من الدراسات استدامة الأرباح كمؤشر على جودتها (Altamuro & Beatty, 2007; Schipper & Vincent, 2003). وغالباً ما تقاس استدامة الأرباح في الدراسات السابقة (Ali and Zarowin, 1992; Francis et al., 2004; Lev and Thiagarajan, 1993) باستخدام منهج السلاسل الزمنية Time-Series Approach بوصفها معامل الانحدار β_1 من نموذج الانحدار الذاتي Autoregressive Model للأرباح السنوية المعدلة للسهم الواحد والذي يتمثل في:

$$X_{i,t}/A_{i,t-1} = \beta_{0,i} + \beta_{1,i}X_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث:

$X_{i,t}$: أرباح الشركة i للسهم الواحد خلال الفترة t.

$X_{i,t-1}$: أرباح الشركة i للسهم الواحد خلال الفترة t-1.

$\varepsilon_{i,t}$: الخطأ المادي error term.

وهذا يعني أنه كلما اقترب تقدير β_1 إلى الواحد الصحيح يعني ذلك استدامة الأرباح إلى حد كبير، في حين أنه كلما كانت قيمة β_1 قريبة من صفر يعني أرباحاً مؤقتة بشكل عالي Highly Transitory Earnings. وهناك اتجاه آخر لقياس استدامة الأرباح بالاعتماد على نموذج (Sloan, 1996) حيث يتم تحليل الأرباح إلى عنصرين أساسيين: المستحقات Accruals والتدفقات النقدية Cash Flows. ويعتبر كل من عناصر المستحقات والتدفق النقدي للأرباح ذات صلة بمستخدمي التقارير المالية، ولكن عناصر المستحقات تكون أقل موثوقية Less Reliable، وبالتالي فإن عنصر المستحقات يكون أقل استدامة من عنصر التدفق النقدي، وهذا

يدل على أن هناك علاقة سلبية بين حجم عنصر المستحقات للأرباح واستدامة الأرباح الحالية، وبالتالي جودة الأرباح.

ويمكن التعبير عن نموذج (Sloan, 1996) من خلال النموذج التالي:

$$Earnings_{t+1} = \alpha + \beta_1 CF_t + \beta_2 Accruals_t + \varepsilon_{t+1}$$

ومن المتوقع في هذا النموذج أن تكون β_1 أكبر من β_2 ، مما يعني أن عنصر التدفقات النقدية ينبغي أن يكون أكثر استمراراً More Persistent من عنصر المستحقات. كما أن المستحقات يمكن استخدامها لحل مشاكل المقابلة والتوقيت للتدفقات النقدية، ولذلك ليس من المتوقع أن يكون لها أي استمرار. في حين ترتبط التدفقات النقدية بالنشاط الاقتصادي Economic Activity. لهذا فإن التدفقات النقدية من المتوقع أن يكون لها محتوى إخباري أكبر من المستحقات، وإذا كانت المستحقات لديها محتوى إخباري ربما يرجع ذلك إلى إدارة الأرباح.

٣/٤ تحليل العلاقة بين تبني معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) واستدامة الأرباح المحاسبية:

تناولت دراسة (Ta, H., 2014) الآثار المترتبة على تبني معايير التقارير المالية على جودة الأرباح المحاسبية بالتطبيق على ١٢٤٥ شركة كندية. وقد تم التعبير عن جودة الأرباح بالمقاييس التالية: استدامة الأرباح Earnings Sustainability (تم التعبير عنها بالقدرة التنبؤية واستمرار الأرباح، واستمرار مكونات الأرباح، والقدرة التنبؤية للتدفقات النقدية، وجوده المستحقات)، والقيمة الملائمة Value Relevance، وانسجام الأرباح Earning Smoothness، والتوقيت والتحفز Conservatism and Timeliness. وقد توصلت الدراسة إلى أن تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS ذات تأثير إيجابي على جودة الأرباح المحاسبية، ويرتبط اعتماد معايير التقارير المالية الدولية بتحسين كبير في جودة الأرباح للشركات الخاسرة عنها في الشركات الربحية.

واستهدفت دراسة (Benyasrisawat, 2011) التحقق في مدى تحسين جودة المحاسبة في تايلاند بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية IFRS في نظام المحاسبة المحلي Domestic Accounting System، وقد تم التطبيق على الشركات غير المالية في تايلاند، ولمقارنة جودة المحاسبة قبل وبعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية تم تقسيم مجموعة البيانات وفقاً لنطاقات زمنية تتمثل في: من ١٩٩٥-١٩٩٩ (قبل الاعتماد)، من ٢٠٠٠-٢٠٠٤ (بعد الاعتماد). وتتكون جودة المحاسبة من ثلاث خصائص وهي استدامة الأرباح والقيمة الملائمة وتوقيت الأرباح، كما استهدفت الدراسة تحليل العلاقة بين جودة المحاسبة ونظام حوكمة الشركات. وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة الأرباح - والتي تتمثل في استدامة الأرباح والقيمة الملائمة - قد تحسنت بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية في تايلاند، بينما توقيت الأرباح تدنى بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية، كما أكدت الدراسة أن نظام حوكمة الشركات يلعب دوراً هاماً في جودة المحاسبة قبل وبعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية في تايلاند.

كما قامت دراسة (Saito and Mayangsari, 2011) بتناول مدى تأثير تنفيذ معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة الأرباح المحاسبية، وقد تم التعبير عن جودة الأرباح باستخدام كلٍ من: استمرار الأرباح Persistence of Earning، وجوده المستحقات Accrual Quality. وقد تم التطبيق على عينة من الشركات العامة غير المالية الأندونيسية المدرجة في مؤشر LQ 45 وهو يضم شركات ذات أداء جيد في السوق، وذلك

خلال الفترة من عام ٢٠٠٢ حتى عام ٢٠٠٨. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إضافي Incremental Effect لمعايير التقارير المالية الدولية على استمرار الأرباح .

بينما استهدفت دراسة (Doukakis, 2010) إلى فحص مدى استمرار الأرباح ومكونات الأرباح بعد اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS. وتقوم هذه الدراسة بتحليل عامين قبل وبعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية من أجل اختبار ما إذا كان اعتماد IFRS يؤثر جوهرياً على استمرار الأرباح. وكذلك القوة التفسيرية Explanatory Power للأرباح ومكونات الأرباح. وتقدم هذه الدراسة بعض الأدلة التي تشير إلى انخفاض استمرار الأرباح ومكونات الأرباح بعد اعتماد معايير التقارير المالية. وبالإضافة إلى ذلك، أظهرت النتائج انخفاضاً منهجياً Systematic Decrease في القوة التفسيرية لجميع النماذج بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية. ولذلك فقد أشارت الدراسة أن هذه النتائج مكملة للدراسات السابقة التي تشير إلى تقلبات أكبر في الأرباح وانخفاض القدرة التنبؤية بعد اعتماد معايير التقارير المالية (Barth et al., Hung and Subramanyam, 2007) ; (2008)، كما أكدت الدراسة أن هذه النتائج لا تعنى بالضرورة أن الأرباح الناتجة عن تبني معايير IFRS أقل جودة، حيث قد يكون التباين الكبير Greater Variability في الأرباح الذي يؤدي إلى انخفاض القدرة التنبؤية واستمرارية الأرباح مرتبطاً بالحد من ممارسات تمهيد الدخل Income Smoothing Practices ، ومن ثم تحقيق جودة أعلى للتقارير المالية. كما أشارت الدراسة إلى أن النتائج التي توصلت إليها قد تكون ذات صلة بالاعتماد الأول لمعايير التقارير المالية الدولية، حيث أن السنوات الأولى لتبني معايير IFRS من المحتمل أن تظهر بعض أوجه القصور والعيوب Imperfections and Deficiencies ، مما قد يؤدي إلى انخفاض جودة التقارير المالية.

وقد استهدفت دراسة (Kallousa, 2013) التحقيق في ما إذا كان هناك اختلاف جوهري في الخصائص المبنية على القواعد Rules-based Characteristics بين IFRS, US GAAP. بالإضافة إلى التحقيق في ما إذا كان هناك اختلاف كبير في جودة التقارير المالية بين الشركات التي تقدم تقريراً وفقاً لمبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً وتلك التي تقدم تقريراً وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS. وقد توصلت الدراسة إلى أن مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً مبنية على القواعد بصورة أقل من معايير التقارير المالية الدولية. كما أن التقارير المعدة وفقاً لـ US GAAP تتفوق بشكل كبير عن تلك التقارير المعدة وفقاً لـ IFRS، وذلك فيما يتعلق بأخطاء توقعات المحللين Analysts Forecast Errors وتكلفة رأس المال Cost of Capital. بينما التقارير المعدة وفقاً لـ IFRS تتفوق عن تلك التقارير المعدة وفقاً لـ US GAAP فيما يتعلق بالتنبؤ بالأرباح Earnings Predictability. بالإضافة إلى عدم وجود تمييز جوهري Significantly Indistinguishable بين IFRS، US GAAP، فيما يتعلق باستمرار الأرباح والتحفيز المحاسبي. كما خلصت الدراسة إلى المزيد من الحذر المطلوب من قبل الولايات المتحدة قبل اتخاذ مزيد من الخطوات في مشروع التقارب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

ومن ثم يرى الباحثان أن هناك تضارباً بين نتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين معايير IFRS واستدامة الأرباح المحاسبية، حيث أشارت دراسة (Ta, H., 2014) في كندا، ودراسة (Benyasrisawat, 2011) في تايلاند أن استدامة الأرباح تحسنت بعد اعتماد معايير IFRS، بينما أشارت دراسة (Doukakis, 2011)

(2010) إلى انخفاض استمرار الأرباح بعد اعتماد معايير IFRS، بينما أشارت دراسة (Kallousa, 2013) إلى عدم وجود تمييز جوهري بين IFRS, US GAAP فيما يتعلق باستمرار الأرباح ، بالإضافة إلى ذلك ، يرى الباحثان أن هذه الدراسات لم تتناول معيار IFRS 15 نظراً لحدثة تطبيقه التى تبدأ اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٧، مما دعا الباحثان إلى محاولة قياس العلاقة بين تطبيق معيار IFRS 15 واستدامة الأرباح المحاسبية فى البيئة المصرية، وهو ما يتم تناوله فى الجزء التالى من البحث.

٥- الدراسة الميدانية:

تتمثل مقومات الدراسة الميدانية فيما يلى:

١/٥ الهدف من الدراسة:

استهدفت الدراسة الميدانية اختبار مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15 على استدامة الأرباح المحاسبية.

٢/٥ فروض الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة يتم اختبار الفروض التالية:

الفرض الأول: توجد اختلافات معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء فئات العينة حول الصعوبات التى تواجه تطبيق معيار IFRS 15.

الفرض الثانى: يتناسب واقع مهنة المحاسبة فى مصر مع تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 .
الفرض الثالث: يؤثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 ايجابياً على استدامة الأرباح المحاسبية.

٣/٥ مجتمع وعينة الدراسة:

أولاً: المدبرون الماليون والمحاسبون فى بعض شركات المساهمة المصرية المسجلة بالبورصة باعتبارهم الفئة المعدة للقوائم والتقارير المالية، وقد حدد الباحثان حجم العينة فى ٥٦ مفردة.

ثانياً: مراقبو الحسابات فى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى - من حيث عدد وحجم الشركات التى يتم مراجعتها وعدد العاملين ومؤهلاتهم - وذلك باعتبارهم الفئة التى تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركات ومدى التزامها بتطبيق المعايير المحاسبية، وقد حدد الباحثان حجم العينة فى ٤٢ مفردة.

ثالثاً: أعضاء هيئة التدريس فى بعض الجامعات المصرية تخصص المحاسبة والمراجعة باعتبارهم الجانب الأكاديمى، وقد حدد الباحثان حجم العينة فى ٥٤ مفردة.

رابعاً: مستخدموا التقارير المالية المنشورة باعتبارهم الفئة المستفيدة من تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء، وقد حدد الباحثان حجم العينة فى ٤٨ مفردة - وتتمثل فى مستثمر فردى ومستثمر مؤسسى ومحلل مالى -

٤/٥ التوزيع النسبي لعينة الدراسة:

تتمثل إجمالي مفردات العينة في ٢٠٠ مفردة. ويمكن للباحثين توضيح التوزيع النسبي لمفردات العينة على فئات الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٤) التوزيع النسبي لمفردات العينة على فئات الدراسة

النسبة	العدد	فئات الدراسة
٢٨%	٥٦	المديرون الماليون والمحاسبون
٢١%	٤٢	مراقبو الحسابات
٢٧%	٥٤	أعضاء هيئة التدريس
٢٤%	٤٨	مستخدمو التقارير المالية المنشورة
١٠٠%	٢٠٠	الإجمالي

٥/٥ تصميم قائمة الاستقصاء:

تشتمل قائمة الاستقصاء على مايلي:

- (أ) بيانات شخصية عن المستقصى ويتم استخدامها في إعداد التحليل الوصفي للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة، والتي يكون لها تأثير هام على استجابات مفردات عينة البحث.
- (ب) أسئلة تم صياغتها من خلال استخدام ما يعرف بالقياس الترتيبي Ordinal Scale باستخدام مقياس ليكرت Likert.

٦/٥ إدخال ومعالجة البيانات:

قام الباحثان بمراجعة استمارات الاستقصاء للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي، وقد تم استبعاد الاستمارات التي لا تتوفر فيها الشروط اللازمة. ويوضح الجدول التالي عينة الدراسة ومعدلات الإجابة الصحيحة القابلة للتحليل من بين كل فئة، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٥) عدد الاستمارات المرسل، والواردة، والمستبعدة، والصحيحة

فئة الدراسة	الاستمارات المرسل		الاستمارات الواردة		الاستمارات المستبعدة		الاستمارات الصحيحة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
المديرون الماليون والمحاسبون	٥٦	٤٧%	٢	٨٣%	٣%	٤٥	٨٠%	
مراقبو الحسابات	٤٢	٣٦%	٤	٨٥%	٩%	٣٢	٧٦%	
أعضاء هيئة التدريس	٥٤	٤٩%	١	٩٠%	٢%	٤٨	٨٨%	
مستخدمو التقارير المالية المنشورة	٤٨	٤٠%	٦	٨٣%	١٣%	٣٤	٧٠%	
الإجمالي	٢٠٠	١٧٢%	١٣	٨٦%	٧%	١٥٩	٧٩%	

٧/٥ الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة:

وقد قام الباحثان بإجراء الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة حيث أنها ذات تأثير هام على إجابات مفردات العينة عن مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15 على استدامة الأرباح المحاسبية، حيث تتمثل المتغيرات الديموغرافية في كلٍ من المؤهل العلمي وسنوات الخبرة، كما يتضح من الجدول رقم (٦)، والجدول رقم (٧).

١/٧/٥ عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (٦) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

عينة الدراسة								المؤهل العلمي
المديرون الماليون والمحاسبون	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	مستخدمو التقارير المالية المنشورة	المديرون الماليون والمحاسبون	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	مستخدمو التقارير المالية المنشورة	
٢	٢	٤٨	١	٤	٢	١٠٠%	٣%	دكتوراه
٥	٤	-	٣	١١%	٤	-	٩%	ماجستير
٨	١٠	-	١٢	١٨%	١٠	-	٣٥%	دبلوم دراسات عليا
٣٠	١٦	-	١٨	٦٧%	١٦	-	٥٣%	بكالوريوس
٤٥	٣٢	٤٨	٣٤	١٠٠%	٣٢	١٠٠%	١٠٠%	الإجمالي

٢/٧/٥ عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

جدول رقم (٧) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

عينة الدراسة								المؤهل العلمي
المديرون الماليون والمحاسبون	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	مستخدمو التقارير المالية المنشورة	المديرون الماليون والمحاسبون	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	مستخدمو التقارير المالية المنشورة	
٦	٤	٦	٧	١٣%	٤	١٣%	٢١%	أقل من خمس سنوات.
١٩	١٧	١٨	١٥	٤٢%	١٧	٣٨%	٤٤%	من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات.
١٢	٩	١٥	٩	٢٧%	٩	٣١%	٢٦%	من عشر سنوات إلى أقل من خمس عشرة سنة.
٨	٢	٩	٣	١٨%	٢	١٨%	٩%	خمس عشرة سنة فأكثر.
٤٥	٣٢	٤٨	٣٤	١٠٠%	٣٢	١٠٠%	١٠٠%	الإجمالي

ويستنتج الباحثان من الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة إلى إمكانية الاعتماد على إجابات مفردات العينة، حيث أنها تشتمل على فئات متعددة من أطراف مجتمع العينة، بالإضافة إلى أن عينة الدراسة تتميز بتنوع في المؤهلات العلمية، وكذلك الخبرة المعقولة في الممارسة العملية، مما يؤدي إلى إمكانية الحصول على إجابات تتسم بالموضوعية، مما يساعد على إمكانية تعميم النتائج.

٨/٥ اختبار الصدق والثبات:

وهو مقياس يوضح مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، كما يوضح ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة. وقد بلغت قيمة معامل الثبات لعبارات الاستمارة بصفة إجمالية (٠,٩٩١)، كما بلغ معامل الصدق - الجذر التربيعي لمعامل الثبات - (٠,٩٩٥)، مما يدل على وجود درجة كبيرة من الاتساق الداخلي بين عبارات الاستمارة ككل، وأيضًا على ثبات أداة البحث.

٩ /٥ التحليل الإحصائي لفروض الدراسة:

استخدم الباحثان لإجراء التحليل الإحصائي للإجابات الواردة بقائمة الاستقصاء برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) الإصدار العشريون، وقد اشتمل التحليل الإحصائي على العديد من الأساليب منها الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي - الإنحراف المعياري) والاختبارات الإحصائية (معامل الارتباط - نموذج الإنحدار البسيط والتدرجي).

١/٩/٥ التحليل الإحصائي للفرض الأول وهو: "توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15".

أولاً: التحليل الوصفي للصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15:

- توصيف آراء العينة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15 (الوسط الحسابي لكل طبقة والوسط الحسابي الإجمالي والانحراف المعياري الإجمالي واختبار "ت").

جدول رقم (٨) توصيف آراء العينة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS15

مستوى المعنوية	قيمة T	الانحراف المعياري الإجمالي	الوسط الحسابي الإجمالي	الوسط الحسابي لطبقات العينة				البيان
				المديرون الماليون والمحاسبون	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	مستخدمو التقارير المالية	
٠,٠٠٠ *	٢١,٧١	٠,٧٨	٤,٣٤	٤,٤٩	٤,١٠	٤,٣١	٤,٥٠	١- يركز المعيار IFRS 15 في تعريف العقد على إنفاذه من الناحية القانونية، مما يؤدي إلى عواقب غير مقصودة على المحاسبة عن الأدوات المالية.
٠,٠٠٠ *	١٦,٩٩	٠,٩٥	٤,٢٨	٤,١١	٤,٣١	٤,٢٨	٤,٤٤	٢- تحتاج الإدارة إلى تطبيق الأحكام المهنية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً لتحديد المحاسبة، ويعتبر ذلك تحديًا جديدًا أمام الإدارة بصفة خاصة في الحالات التي يكون فيها التزامات الأداء متعددة في العقد أو عندما تحدث التعديلات بشكل متكرر.
٠,٠٠٠ *	٣٦,٢٧	٠,٥٠	٤,٣٦	٤,٥٢	٤,٥٢	٤,٤١	٤,٤١	٣- يتطلب مفهوم التزامات الأداء إلى تحليل العقود مع العملاء الذي قد يترتب عليه تحديد المزيد من التزامات الأداء، مما قد يؤدي إلى أن يصبح تخصيص مقابل العقد أكثر تعقيداً مما هو عليه حالياً.
٠,٠٠٠ *	٢٢,٨٨	٠,٧٥	٤,٣٦	٤,٣١	٤,٣٠	٤,٤٧	٤,٤١	٤- صعوبة التمييز بين التنازلات السعوية الضمنية (أي تخفيضات من الإيرادات) ومخاطر الائتمان للعملاء (أي حساب الديون المعدومة).
٠,٠٠٠ *	١٨,٣٩	٠,٩٢	٤,٢٨	٤,٢٩	٤,١٩	٤,١٦	٤,٥٣	٥- عدم تحديد الأليات التي يجب على المنشأة اتباعها لتقييم العنصر التمويلي الهام على مستوى العقد.
٠,٠٠٠ *	١٦,٢٨	٠,٩٤	٤,٢١	٤,٢٩	٤,١٩	٤,١٩	٤,١٥	٦- عدم تقديم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي، مما يترتب عليه قيام المنشآت بتطبيق الأحكام المهنية لتحديد تاريخ القياس.

مستوى المعنوية	قيمة T	الانحراف المعياري الإجمالي	الوسط الحسابي الإجمالي	الوسط الحسابي لطبقات العينة				البيان
				المديرون الماليون والمحاسبون	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	مستخدمو التقارير المالية	
٠,٠٠٠ **	٣٤,٣٣	٠,٥٥	٤,٥٠	٤,٥٣	٤,٤٢	٤,٥٦	٤,٥٠	٧- تحتاج المنشأة إلى النظر في التوليفات الممكنة بشكل مستقل في حزم مختلفة لتحديد ما إذا كان الخصم في العقد يمكن أن يخصص لحزمة معينة، وقد تكون هناك حاجة إلى تحليل أكثر تفصيلاً وتعقيداً.
٠,٠٠٠ **	١٥,٢٧	٠,٩٩	٤,٢٠	٤,٢٧	٤,١٥	٤,١٣	٤,٢٦	٨- مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي.
٠,٠٠٠ **	١٣,٢٥	١,١١	٤,١٦	٤,٤٠	٤,١٠	٣,٨١	٤,٢٦	٩- لم يتم تحديد بعض مؤشرات تحويل السيطرة التي ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها من المؤشرات.
٠,٠٠٠ **	٣٢,٠٥	٠,٥٩	٤,٥١	٤,٥٣	٤,٥٨	٤,٣٤	٤,٥٣	١٠- لم يتم اقتراح تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط.
٠,٠٠٠ **	٥٠,٨١	٠,٤٤	٤,٧٧	٤,٨٠	٤,٧٥	٤,٨٨	٤,٦٥	١١- الحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة.
٠,٠٠٠ **	٤٨,٦٨	٠,٣٥	٤,٣٧	٤,٤٠	٤,٣٢	٤,٣٢	٤,٤٢	الوسط العام

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات العينة تظهر اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار IFRS 15، وذلك بوسط حسابي عام ٤,٣٧ وانحراف معياري عام ٠,٣٥ ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٠٥) بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع العناصر لها تأثيرت هامة.

ثانياً: اختبار فريدمان: Friedman Test

يوضح هذا الاختبار الأهمية النسبية للعناصر الأكثر الأهمية من وجهة نظر مفردات العينة بشأن الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15، وذلك من خلال متوسط الرتب حيث يأخذ العنصر الأكثر الأهمية من وجهة نظر مفردات العينة أعلى متوسط للرتب.

جدول رقم (٩) ترتيب الأهمية النسبية لعناصر الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS15

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	البيان
٠,٠٠٠ **	٧,٥٦	١- الحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة.
	٦,٣٤	٢- لم يتم اقتراح تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط.
	٦,٢٦	٣- تحتاج المنشأة إلى النظر في التوليفات الممكنة بشكل مستقل في حزم مختلفة لتحديد ما إذا كان الخصم في العقد يمكن أن يخصص لحزمة معينة، وقد تكون هناك حاجة إلى تحليل أكثر تفصيلاً وتعقيداً.
	٥,٩٣	٤- صعوبة التمييز بين التنازلات السعوية الضمنية (أي تخفيضات من الإيرادات) ومخاطر الإنتمان للعملاء (أي حساب الديون المعدومة).
	٥,٨٨	٥- يتطلب مفهوم التزامات الأداء إلى تحليل العقود مع العملاء الذي قد يترتب عليه تحديد المزيد من التزامات الأداء، مما قد يؤدي إلى أن يصبح تخصيص مقابل العقد أكثر تعقيداً مما هو عليه حالياً.

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	البيان
	٥,٨٧	٦- يركز المعيار IFRS 15 في تعريف العقد على إنفاذه من الناحية القانونية، مما يؤدي إلى عواقب غير مقصودة على المحاسبة عن الأدوات المالية.
	٥,٧٦	٧- عدم تحديد الآليات التي يجب على المنشأة اتباعها لتقييم العنصر التمويلي الهام على مستوى العقد.
	٥,٧٥	٨- تحتاج الإدارة إلى تطبيق الأحكام المهنية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً لتحديد المحاسبة، ويعتبر ذلك تحديًا جديدًا أمام الإدارة بصفة خاصة في الحالات التي يكون فيها التزامات الأداء متعددة في العقد أو عندما تحدث التعديلات بشكل متكرر.
	٥,٥٨	٩- لم يتم تحديد بعض مؤشرات تحويل السيطرة التي ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها من المؤشرات.
	٥,٥٣	١٠- عدم تقديم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي، مما يترتب عليه قيام المنشآت بتطبيق الأحكام المهنية لتحديد تاريخ القياس.
	٥,٥٢	١١- مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- أن مستوى المعنوية أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية من وجهة نظر مفردات العينة حول عناصر صعوبات تطبيق معيار IFRS 15.
- ٢- أن أعلى متوسط للرتب يتمثل في العنصر الخاص بالحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة.
- ٣- أن أقل متوسط للرتب يتمثل في العنصر الخاص بأن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي.

ثانياً: تحليل التباين:

تم استخدام تحليل التباين لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أطراف العينة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15. ولقد تم تحليل التباين والحصول على القيمة المحسوبة لاختبار "F" ومستوى المعنوية، كما يتضح من الجدول التالي:

جدول رقم (١٠) تحليل التباين في استجابات أطراف العينة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق

معيار IFRS 15

مستوى المعنوية لاختبار "F"	القيمة المحسوبة لاختبار "F"	البيان
٠,٥١٤	٢,٥٨٧	١- يركز المعيار IFRS 15 في تعريف العقد على إنفاذه من الناحية القانونية، مما يؤدي إلى عواقب غير مقصودة على المحاسبة عن الأدوات المالية.
٠,٠٥٥	٠,٨٢٠	٢- تحتاج الإدارة إلى تطبيق الأحكام المهنية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً لتحديد المحاسبة، ويعتبر ذلك تحديًا جديدًا أمام الإدارة بصفة خاصة في الحالات التي يكون فيها التزامات الأداء متعددة في العقد أو عندما تحدث التعديلات بشكل متكرر.

مستوى المعنوية لاختبار "F"	القيمة المحسوبة لاختبار "F"	البيان
٠,٤٨٥	٠,٩١٠	٣- يتطلب مفهوم التزامات الأداء إلى تحليل العقود مع العملاء الذي قد يترتب عليه تحديد المزيد من التزامات الأداء، مما قد يؤدي إلى أن يصبح تخصيص مقابل العقد أكثر تعقيداً مما هو عليه حالياً.
٠,٤٣٧	٠,٤٧١	٤- صعوبة التمييز بين التنازلات السعوية الضمنية (أى تخفيضات من الإيرادات) ومخاطر الإئتمان للعملاء (أى حساب الديون المعدومة).
٠,٧٠٣	١,٣٠٨	٥- عدم تحديد الآليات التي يجب على المنشأة اتباعها لتقييم العنصر التمويلي الهام على مستوى العقد.
٠,٢٧٤	٠,١٧٠	٦- عدم تقديم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي، مما يترتب عليه قيام المنشآت بتطبيق الأحكام المهنية لتحديد تاريخ القياس.
٠,٩١٦	٠,٥٥٤	٧- تحتاج المنشأة إلى النظر في التوليفات الممكنة بشكل مستقل فى حزم مختلفة لتحديد ما إذا كان الخصم فى العقد يمكن أن يخصص لحزمة معينة، وقد تكون هناك حاجة إلى تحليل أكثر تفصيلاً وتعقيداً.
٠,٦٤٦	٠,٢٢١	٨- مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي.
٠,١٢٧	١,٩٣٠	٩- لم يتم تحديد بعض مؤشرات تحويل السيطرة التي ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها من المؤشرات.
٠,٣٤٤	١,١١٧	١٠- لم يتم اقتراح تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق فى حالة تحقق بعض الشروط فقط.
٠,١٨٦	١,٦٢٢	١١- الحاجة إلى تغييرات جوهرية فى العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

يتضح من الجدول السابق عدم وجود فروق معنوية بين استجابات أطراف العينة حيث أن مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠٥)، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً بين طبقات العينة (مستخدمو التقارير المالية المنشورة - مراقبو الحسابات - أعضاء هيئة التدريس - المدبرون الماليون والمحاسبون) بشأن الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15 .

وبناءً على نتائج التحليل السابق فقد ثبت عدم صحة الفرض الأول والذي مؤداه "توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15".

٢/٩/٥ التحليل الإحصائي للفرض الثاني وهو: "يتناسب واقع مهنة المحاسبة فى مصر مع تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15".

أولاً: التحليل الوصفي لمدى ملاءمة سمات مهنة المحاسبة فى مصر لتطبيق معيار IFRS 15:

- توصيف آراء العينة حول مدى ملاءمة سمات مهنة المحاسبة فى مصر لتطبيق معيار IFRS 15 (الوسط الحسابى لكل طبقة والوسط الحسابى الإجمالى والانحراف المعياري الإجمالى واختبار "ت").

جدول رقم (١١) توصيف آراء العينة حول سمات مهنة المحاسبة في مصر التي تتناسب مع

تطبيق معيار IFRS 15

مستوى المعنوية	قيمة T	الانحراف المعياري الإجمالي	الوسط الحسابي الإجمالي	الوسط الحسابي لطبقات العينة				البيان
				المديرون الماليون والمحاسبون	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	مستخدمو التقارير المالية	
٠,٠٠٠ **	٢٢,٢٨	٠,٨٠	٤,٤١	٤,٥٥	٤,٢٩	٤,٤٤	٤,٣٥	١- توفر المؤهلات العلمية الكافية لدى المحاسبين التي تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	٤٤,٤٤	٠,٤٧	٤,٦٧	٤,٦٩	٤,٦٥	٤,٦٩	٤,٦٥	٢- توفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين التي تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	٣٤,٨٠	٠,٥٤	٤,٤٨	٤,٦٠	٤,٥٠	٤,٣١	٤,٤٧	٣- اعتماد الشركات بشكل كبير على التقارير المالية في اتخاذ القرارات مما يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	١٤,٨٣	٠,٩٧	٤,١٤	٤,١١	٤,٢٧	٤,٩٤	٤,٢٠	٤- الواقع المهني المحاسبي في مصر يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	٤٧,٩١	٠,٤٥	٤,٧٢	٤,٧٣	٤,٥٨	٤,٨١	٤,٨٠	٥- وجود كوادرات محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية في معيار IFRS 15 مما يساعد على تطبيقه.
٠,٠٠٠ **	٢٢,٩١	٠,٧٢	٤,٣١	٤,٣٦	٤,٥٠	٤,١٩	٤,٠٩	٦- الجمعيات المهنية المصرية تهتم بتطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	٢١,٥٥	٠,٧٩	٤,٣٥	٤,٤٠	٤,١٩	٤,٣٤	٤,٥٠	٧- معيار الإيراد من العقود مع العملاء معد ليناسب الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء.
٠,٠٠٠ **	١٦,٣٣	٠,٩١	٤,١٨	٤,١٦	٤,٣٣	٤,١٦	٤,٠٣	٨- زيادة حجم وطبيعة العمل المالي في الشركات المصرية يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	٣٧,٣٣	٠,٥٠	٤,٤٨	٤,٥٨	٤,٤٨	٤,٣١	٤,٥٣	٩- فهم طبيعة ومتطلبات تطبيق معيار IFRS 15 من قبل الشركات المصرية يساعد على تطبيقه.
٠,٠٠٠ **	٣٧,٤٨	٠,٥١	٤,٤٩	٤,٤٤	٤,٥٢	٤,٥٦	٤,٤٤	١٠- رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي للشركة يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	٢٠,٨٤	٠,٧٨	٤,٣٠	٤,٠٩	٤,٣٧	٤,٣٧	٤,٣٨	١١- تطبيقات المحاسبة الإلكترونية المستخدمة من قبل الشركات المصرية يمكن توظيفها بما يتناسب مع معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	١٤,٧٤	٠,٩٧	٤,١٣	٤,٠٧	٤,١٥	٤,٠٠	٤,٣٢	١٢- التشريعات القانونية في مصر والمتعلقة بمجال المحاسبة تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	٦٠,١٨	٠,٢٩١	٤,٣٩	٤,٤٠	٤,٤٠	٤,٣٤	٤,٤٠	الوسط العام

** دال إحصائيًا عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات العينة تظهر اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على ملائمة سمات مهنة المحاسبة في مصر لتطبيق معيار IFRS 15 ، وذلك بوسط حسابي عام ٤,٣٩ وانحراف معياري عام ٠,٢٩١ ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٠٥) بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع السمات لها تأثيرت هامة.

ثانياً: اختبار فريدمان: Friedman Test

يوضح هذا الاختبار الأهمية النسبية للسمات الأكثر أهمية من وجهة نظر مفردات العينة التي تتوافر في مهنة المحاسبة في مصر لتطبيق معيار IFRS 15 ، وذلك من خلال متوسط الرتب حيث تأخذ السمة الأكثر الأهمية من وجهة نظر مفردات العينة أعلى متوسط للرتب.

جدول رقم (١٢) ترتيب الأهمية النسبية لسمات مهنة المحاسبة في مصر لتطبيق معيار IFRS 15

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	البيان
	٧,٨٨	١- وجود كوادر محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية في معيار IFRS 15 مما يساعد على تطبيقه.
	٧,٦٢	٢- توفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين التي تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
	٦,٧٤	٣- توفر المؤهلات العلمية الكافية لدى المحاسبين التي تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
	٦,٧٠	٤- فهم طبيعة ومتطلبات تطبيق معيار IFRS 15 من قبل الشركات المصرية يساعد على تطبيقه.
	٦,٦٥	٥- اعتماد الشركات بشكل كبير على التقارير المالية في اتخاذ القرارات مما يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٠٠ **	٦,٦٤	٦- رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي للشركة يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
	٦,٣٨	٧- معيار الإبلاغ من العقود مع العملاء معد ليناسب الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء.
	٦,١١	٨- تطبيقات المحاسبة الإلكترونية المستخدمة من قبل الشركات المصرية يُمكن توظيفها بما يتناسب مع معيار IFRS 15.
	٦,٠٨	٩- الجمعيات المهنية المصرية تهتم بتطبيق معيار IFRS 15.
	٥,٨٥	١٠- زيادة حجم وطبيعة العمل المالي في الشركات المصرية يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
	٥,٦٨	١١- التشريعات القانونية في مصر والمتعلقة بمجال المحاسبة تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
	٥,٦٦	١٢- الواقع المهني المحاسبي في مصر يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- أن مستوى المعنوية أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية من وجهة نظر مفردات العينة حول سمات مهنة المحاسبة في مصر لتطبيق معيار IFRS 15.

٢- أن أعلى متوسط للرتب يتمثل في السمة المتعلقة بوجود كوادر محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية في معيار IFRS 15 مما يساعد على تطبيقه.

٣- أن أقل متوسط للرتب يتمثل في السمة المتعلقة بأن الواقع المهني المحاسبي في مصر يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.

ثالثاً: اختبار التباين:

تم تحليل التباين لاستجابات أطراف العينة حول مدى ملاءمة سمات مهنة المحاسبة فى مصر لتطبيق معيار IFRS 15 . ولقد تم تحليل التباين والحصول على قيمة F المحسوبة ومستوى المعنوية، كما يتضح من الجدول التالى:

جدول رقم (١٣) تحليل التباين فى استجابات أطراف العينة حول سمات مهنة المحاسبة فى مصر التى

تناسب مع تطبيق معيار IFRS 15

مستوى المعنوية لاختبار "F"	القيمة المحسوبة لاختبار "F"	البيان
٠,٤٣٢	٠,٩٢٢	١- توفر المؤهلات العلمية الكافية لدى المحاسبين التى تساعد على تطبيق معيار IFRS 15
٠,٩٥٨	٠,١٠٣	٢- توفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين التى تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,١٤٤	١,٨٣٢	٣- اعتماد الشركات بشكل كبير على التقارير المالية فى اتخاذ القرارات مما يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٤٨٩	٠,٨١٢	٤- الواقع المهني المحاسبي فى مصر يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٠٨٢	٢,٢٨٠	٥- وجود كوادر محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية فى معيار IFRS 15 مما يساعد على تطبيقه.
٠,٠٥٢	٢,٦٣٨	٦- الجمعيات المهنية المصرية تهتم بتطبيق معيار IFRS 15.
٠,٣٢٩	١,١٥٦	٧- معيار الإيراد من العقود مع العملاء معد ليناسب الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء.
٠,٥١٠	٠,٧٧٤	٨- زيادة حجم وطبيعة العمل المالى فى الشركات المصرية يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,١٣٢	١,٨٩٩	٩- فهم طبيعة ومتطلبات تطبيق معيار IFRS 15 من قبل الشركات المصرية يساعد على تطبيقه.
٠,٦٧٦	٠,٥١٠	١٠- رغبة الإدارة فى إظهار المركز المالى للشركة يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.
٠,٢٢٥	١,٤٦٨	١١- تطبيقات المحاسبة الإلكترونية المستخدمة من قبل الشركات المصرية يمكن توظيفها بما يتناسب مع معيار IFRS 15.
٠,٥٤٨	٠,٧٠٩	١٢- التشريعات القانونية فى مصر والمتعلقة بمجال المحاسبة تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

يتضح من الجدول السابق عدم وجود فروق معنوية بين استجابات أطراف العينة حيث أن مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠٥)، وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً بين طبقات العينة (مستخدمو التقارير المالية المنشورة - مراقبو الحسابات - أعضاء هيئة التدريس - المديرون الماليون والمحاسبون) بشأن مدى ملاءمة سمات مهنة المحاسبة فى مصر لتطبيق معيار IFRS 15.

وبناءً على نتائج التحليل السابق فقد ثبت صحة الفرض الثانى والذى مؤداه "يتناسب واقع مهنة المحاسبة فى مصر مع تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15".

٥/٩/٣ التحليل الإحصائى للفرض الثالث وهو: "يؤثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 ايجابياً على استدامة الأرباح المحاسبية".

أولاً: التحليل الوصفي لمزايا تطبيق معيار IFRS 15 :

- توصيف آراء العينة حول مزايا تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 (الوسط الحسابى لكل طبقة والوسط الحسابى الإجمالى والانحراف المعياري الإجمالى واختبار "ت").

جدول رقم (١٤) توصيف آراء العينة حول مزايا تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15

مستوى المعنوية	قيمة T	الانحراف المعياري الإجمالي	الوسط الحسابي الإجمالي	الوسط الحسابي لطبقات العينة				البيان
				المديرون الماليون والمحاسبون	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	مستخدمو التقارير المالية	
								أولاً: مزايا متعلقة بتحديد العقد مع العميل:
٠,٠٠٠ **	١٨,٩٠	٠,٨٨	٤,٣٢	٤,٥٣	٤,١٣	٤,١٦	٤,٤٧	١- يوفر المعيار تعريفاً للعقد أكثر تفصيلاً وتحديدًا، يعمل على إزالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الإيراد السابقة.
٠,٠٠٠ **	٢٠,٨١	٠,٨٣	٤,٣٧	٤,٣١	٤,٣٨	٤,٣٨	٤,٤٤	٢- يوفر المعيار هيكلًا متكاملًا لتعديلات العقد مع العملاء يعمل على تحسين الاتساق بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات عبر الوحدات والصناعات والتخصصات وأسواق المال.
٠,٠٠٠ **	١٩,٥٥	٠,٨٥	٤,٣٢	٤,٢٩	٤,٣١	٤,٤١	٤,٢٩	٣- يوفر المعيار إرشادات شاملة لتحديد متى تقوم المنشأة بدمج عقدين أو أكثر والمحاسبة عنهم كعقد واحد.
								ثانياً: مزايا متعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد:
٠,٠٠٠ **	٢٥,٤٧	٠,٧١	٤,٤٣	٤,٤٩	٤,٥٢	٤,٤١	٤,٢٤	٤- يوفر المعيار مفهومًا شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة لتحويل السلع أو الخدمات للعميل يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.
٠,٠٠٠ **	١٥,٩٠	٠,٩٢	٤,١٥	٤,١٦	٤,٢١	٤,٠٣	٤,٢١	٥- يوفر المعيار مجموعة من الشروط والعوامل لتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها.
								ثالثاً: مزايا متعلقة بتحديد سعر العملية:
٠,٠٠٠ **	٢٠,٠٩	٠,٨٤	٤,٣٤	٤,٢٤	٤,٤٦	٤,٢٢	٤,٤١	٦- يوفر المعيار مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط به.
٠,٠٠٠ **	١٩,٣٢	٠,٨٨	٤,٣٥	٤,٤٧	٤,١٥	٤,٢٥	٤,٥٦	٧- ألزم المعيار بضرورة تعديل سعر العملية بالقيمة الزمنية للنقود في حالة وجود عنصر تمويلي هام يعمل على تحديد سعر العملية بشكل أكثر دقة بالإضافة إلى القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.
٠,٠٠٠ **	١٨,٠٩	٠,٨٩	٤,٢٩	٤,١٨	٤,٢٣	٤,٤٧	٤,٣٢	٨- يوفر المعيار معالجة محاسبية شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل يعمل على الحد من عدم الإتساق والتضارب في تحديد سعر العملية.

مستوى المعنوية	قيمة T	الانحراف المعياري الإجمالي	الوسط الحسابي الإجمالي	الوسط الحسابي لطبقات العينة				البيان
				المديرون الماليون والمحاسبون	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	مستخدمو التقارير المالية	
٠,٠٠٠ **	١٦,٥٤	٠,٩٨	٤,٢٩	٤,٣٨	٤,٣٥	٤,٠٩	٤,٢٦	رابعاً: مزايا متعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد: ٩- يوفر المعيار إطاراً متكاملًا لتخصيص سعر العملية على التزامات الأداء يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبنود الإيرادات.
٠,٠٠٠ **	١٦,٥١	٠,٩٣	٤,٢٢	٤,٠٧	٤,٤٢	٤,٢٥	٤,١٢	١٠- يوفر المعيار إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل إلى العميل إما خلال فترة زمنية أو في نقطة زمنية معينة تعمل على تخفيض التعليمات التفسيرية والتوضيحية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد.
٠,٠٠٠ **	٢٤,٠٦	٠,٧٣	٤,٣٩	٤,٤٠	٤,٣٣	٤,٢٨	٤,٥٦	خامساً: مزايا متعلقة بمتطلبات العرض والإفصاح: ١١- يعمل المعيار على توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في القوائم المالية تعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل . ١٢- يساهم المعيار في وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح يعمل على فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء.
٠,٠٠٠ **	١٧,١١	٠,٩١	٤,٢٣	٤,٢٠	٤,٣٨	٣,٩٧	٤,٣٢	
٠,٠٠٠ **	٤٣,٧٨	٠,٣٨	٤,٣٠	٤,٣١	٤,٣٢	٤,٢٤	٤,٣٥	الوسط العام

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات العينة تظهر اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على مزايا تطبيق معيار الإيراد من العقود من العملاء IFRS15 ، وذلك بوسط حسابي عام ٤,٣٠ وانحراف معياري عام ٠,٣٨ ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٠٥) بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع العناصر لها تأثيرت هامة.

ثانياً: التحليل الوصفي لمقاييس استدامة الأرباح المحاسبية:

جدول رقم (١٥) توصيف آراء العينة حول مقاييس استدامة الأرباح المحاسبية

مستوى المعنوية	قيمة T	الانحراف المعياري الإجمالي	الوسط الحسابي الإجمالي	الوسط الحسابي لطبقات العينة				البيان
				المديرون الماليون والمحاسبون	أعضاء هيئة التدريس	مراقبو الحسابات	مستخدمو التقارير المالية	
٠,٠٠٠ **	١٧,٩٣	٠,٩١	٤,٣٠	٤,٣٣	٤,٣١	٤,٢٢	٤,٢٩	١- القدرة التنبؤية واستمرار الأرباح.
٠,٠٠٠ **	١٦,٠١	٠,٨٩	٤,١٤	٤,٢٠	٤,١٧	٤,٠٩	٤,٠٦	٢- استمرار مكونات الأرباح.
٠,٠٠٠ **	١٧,٩٢	٠,٩٢	٤,٣١	٤,٤٢	٤,٣٨	٤,١٣	٤,٢٤	٣- القدرة التنبؤية للتدفقات النقدية.
٠,٠٠٠ **	١٥,٣١	٠,٩٨	٤,٢٠	٤,١٨	٤,١٩	٤,٢٢	٤,٢١	٤- جودة المستحقات.
٠,٠٠٠ **	٢٨,٤٠	٠,٥٥	٤,٢٣	٤,٢٨	٤,٢٦	٤,١٦	٤,٢٠	الوسط العام

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات العينة تظهر اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على مقاييس استدامة الأرباح المحاسبية ، وذلك بوسط حسابي عام ٤,٢٣ وانحراف معياري عام ٠,٥٥ ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٠٥) بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع العناصر لها تأثيرت هامة.

ثالثاً: تحليل الارتباط (مصفوفة الارتباط Correlation Matrix):

يقوم الباحثان بإجراء هذا التحليل لقياس مدى الإرتباط بين المتغيرات المستقلة (مزاي متعلقة بتحديد العقد مع العميل - مزاي متعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد - مزاي متعلقة بتحديد سعر العملية - مزاي متعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد - مزاي متعلقة بمتطلبات العرض والإفصاح) والمتغير التابع (استدامة الأرباح المحاسبية).

جدول رقم (١٦) علاقة الارتباط بين مزاي تطبيق معيار IFRS 15 و استدامة الأرباح المحاسبية

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	استدامة الأرباح المحاسبية
		مزاي تطبيق معيار IFRS15
٠,٠٠٠ **	٠,٦٧١	مزاي متعلقة بتحديد العقد مع العميل
٠,٠٠٠ **	٠,٧٨١	مزاي متعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد
٠,٠٠٠ **	٠,٨٧٤	مزاي متعلقة بتحديد سعر العملية
٠,٠٠٠ **	٠,٨٦٣	مزاي متعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد
٠,٠٠٠ **	٠,٥٦١	مزاي متعلقة بمتطلبات العرض والإفصاح

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

يتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين مزاي تطبيق معيار IFRS15 بشكل مستقل واستدامة الأرباح المحاسبية، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) ، وتمثل المزاي المتعلقة بتحديد سعر العملية أكثر المزاي ارتباطاً ، يليها المزاي المتعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد.

رابعًا: نماذج الانحدار البسيط للعلاقة بين مزايا تطبيق معيار IFRS 15 واستدامة الأرباح المحاسبية:

يوضح الجدول التالي خمسة نماذج للعلاقة بين مزايا تطبيق معيار IFRS 15 بشكل مستقل (كمتغيرات مستقلة) واستدامة الأرباح المحاسبية (كمتغير تابع).

جدول رقم (١٧) يوضح نماذج الانحدار البسيط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

النموذج Model	معامل الانحدار	اختبار "ت"	مستوى المعنوية	معامل التحديد (R2)	اختبار "ف"	مستوى المعنوية
النموذج الأول	٥,٦٧	٥,٦٥	٠,٠٠٠ **	٠,٤٥	١٢٨,٥٧	٠,٠٠٠ **
النموذج الثاني	٠,٨٧	١١,٣٤	٠,٠٠٠ **	٠,٦١	٢٤٥,٦٣	٠,٠٠٠ **
النموذج الثالث	١,٣٢	١,٨٩	٠,٠٠٠ **	٠,٧٦	٥٠٨,٥١	٠,٠٠٠ **
النموذج الرابع	٧,٣٧	١٦,١٦	٠,٠٠٠ **	٠,٧٤	٤٥٧,٢٥	٠,٠٠٠ **
النموذج الخامس	١٠,٦٥	١٤,١٤	٠,٠٠٠ **	٠,٣٢	٧٢,١٩	٠,٠٠٠ **

** دال عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

ويوضح للباحثين من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على وجود تأثير معنوي لمزايا تطبيق معيار IFRS 15 بشكل مستقل على استدامة الأرباح المحاسبية، ويمكن للباحثين صياغة نماذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال معادلة الانحدار البسيط كما يلي:

١- النموذج الأول: استدامة الأرباح المحاسبية

$$= ٥,٦٧ + ٠,٨٧ \text{ مزايا متعلقة بتحديد العقد مع العميل.}$$

٢- النموذج الثاني: استدامة الأرباح المحاسبية

$$= ٤,٩٥ + ١,٣٩ \text{ مزايا متعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد.}$$

٣- النموذج الثالث: استدامة الأرباح المحاسبية

$$= ١,٣٢ + ١,٢١ \text{ مزايا متعلقة بتحديد سعر العملية.}$$

٤- النموذج الرابع: استدامة الأرباح المحاسبية

$$= ٧,٣٧ + ١,١٣ \text{ مزايا متعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد.}$$

٥- النموذج الخامس: استدامة الأرباح المحاسبية

$$= ١٠,٦٥ + ٠,٧٦ \text{ مزايا متعلقة بمتطلبات العرض والإفصاح.}$$

ويتضح من نماذج الانحدار البسيط أن أكثر مزايا تطبيق معيار 15 IFRS تأثيراً على استدامة الأرباح المحاسبية هي المزايا المتعلقة بتحديد سعر العملية يليها مزايا متعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد ، ويتفق ذلك مع نتائج تحليل الارتباط السابقة.

خامساً: نموذج الانحدار التدريجي للعلاقة بين مزايا تطبيق معيار 15 IFRS و استدامة الأرباح المحاسبية:

يوضح الجدول التالي نموذج الانحدار التدريجي للعلاقة بين مزايا تطبيق معيار 15 IFRS (كمتغيرات مستقلة) واستدامة الأرباح المحاسبية (كمتغير تابع):

جدول رقم (١٨) يوضح نموذج الانحدار التدريجي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

النموذج Model	معامل الانحدار	اختبار "ت"	مستوى المعنوية	معامل التحديد (R ²)	اختبار "ف"	مستوى المعنوية
الثابت	١,٣٦	٢,٤٨	** ٠,٠١٤			
مزايا متعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد	٠,٥٩	٩,٤٨	** ٠,٠٠٠	٠,٧٦	٥٠٨,٥١	** ٠,٠٠٠
مزايا متعلقة بتحديد سعر العملية	٠,٤٥	٧,٢٧	** ٠,٠٠٠	٠,٨٥		
مزايا متعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد	٠,٤٦	٦,٥٤	** ٠,٠٠٠	٠,٨٨		

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠,٠٥)

ويتضح للباحثين من الجدول السابق أن استخدام نموذج الانحدار التدريجي قد حدد ثلاثة متغيرات مستقلة الأكثر تأثيراً على المتغير التابع، وتم استبعاد اثنين من المتغيرات المستقلة وهما (مزايا متعلقة بتحديد العقد مع العميل - مزايا متعلقة بمتطلبات العرض والإفصاح)

ويمكن للباحثين صياغة نموذج الانحدار التدريجي للمتغيرات المستقلة الأكثر تأثيراً على المتغير التابع من خلال المعادلة التالية:

استدامة الأرباح المحاسبية = ١,٣٦ + ٠,٥٩ مزايا متعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد + ٠,٤٥ مزايا متعلقة بتحديد سعر العملية + ٠,٤٦ مزايا متعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد.

وبناءً على نتائج التحليل السابق فقد ثبت صحة الفرض الثالث والذي مؤداه "يؤثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء 15 IFRS إيجابياً على استدامة الأرباح المحاسبية".

٦- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

١/٦ النتائج:

في إطار هدف ومنهج البحث توصل الباحثان إلى النتائج الآتية:

١/١/٦ نتائج الدراسة النظرية:

١- يعمل معيار 15 IFRS على توفير إطار موحد وشامل للاعتراف بالإيراد، يحل هذا المعيار محل كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) "الإيرادات"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) "عقود البناء" والتفسيرات المصاحبة لكلٍ منهما.

- ٢- أن نموذج الاعتراف بالإيراد يتكون من خمس خطوات، تتمثل في:
- تحديد العقد مع العميل.
 - تحديد التزامات الأداء في العقد.
 - تحديد سعر العملية.
 - تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء في العقد.
 - الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق التزام الأداء.
- ٣- أن متطلبات العرض طبقاً للمعيار IFRS 15 تتمثل في قيام المنشأة بعرض العقد في قائمة المركز المالي كأصول (أصل العقد) أو كالتزامات (التزام العقد) ويعتمد ذلك على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل. كما يجب على المنشأة أن تعرض أى حقوق غير مشروطة في المقابل بشكل منفصل كذمم مدينة.
- ٤- أن الهدف من متطلبات الإفصاح تتمثل في توفير معلومات كافية لمساعدة مستخدمي القوائم في فهم طبيعة، وقيمة، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء.
- ٥- أن مفهوم استدامة الأرباح يمثل أحد السمات (الصفات) الأساسية لجودة الأرباح المحاسبية، والتي تساعد في التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة، وتحديد قيمة الشركة مما يساعد المستثمرين على تقييم الفرص الاستثمارية واتخاذ القرارات السليمة، بالإضافة إلى تقييم أداء الإدارة. ويمثل الجانب غير الإيجابي لاستدامة الأرباح - بصفة أساسية - فى مدى إمكانية قيام الإدارة بإتباع ممارسات تمهيد الدخل من أجل الحفاظ على استمرارية الأرباح.

٢/١/٦ نتائج الدراسة الميدانية:

- ١- عدم وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة (والتي تتمثل في: مستخدمو التقارير المالية - مراقبي الحسابات - أعضاء هيئة التدريس - المديرين الماليين والمحاسبين) حول الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15. ومن أهم هذه الصعوبات الحاجة إلى تغييرات جوهرية فى العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة، وبناءً على ما سبق فقد ثبت عدم صحة الفرض الأول والذي مؤداه "توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة حول الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15".
- ٢- أن سمات مهنة المحاسبة فى مصر تتناسب مع تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء. ومن أهم هذه السمات وجود كوادر محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية فى معيار IFRS 15 مما يساعد على تطبيقه بالإضافة إلى توفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين التي تساعد على تطبيق هذا المعيار، وبناءً على ما سبق فقد ثبت صحة الفرض الثانى الذى مؤداه "يتناسب واقع مهنة المحاسبة فى مصر مع تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15".
- ٣- وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين مزايا تطبيق معيار IFRS 15 بشكل مستقل واستدامة الأرباح المحاسبية، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، وتمثل المزايا المتعلقة بتحديد سعر العملية

أكثر المزايا ارتباطاً، يليها المزايا المتعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد. كما يوجد تأثير معنوي لمزايا تطبيق معيار IFRS 15 بشكل مستقل على استدامة الأرباح. كما حدد نموذج الانحدار التدريجي ثلاثة متغيرات مستقلة (مزايا متعلقة بتحديد التزامات الأداء فى العقد - مزايا متعلقة بتحديد سعر العملية والاعتراف بالإيراد) الأكثر تأثيراً على استدامة الأرباح، وتم استبعاد اثنين من المتغيرات المستقلة (مزايا متعلقة بتحديد العقد مع العميل - مزايا متعلقة بمتطلبات العرض والإفصاح)، وبناءً على ما سبق فقد ثبت صحة الفرض الثالث والذي مؤداه "يؤثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 إيجابياً على استدامة الأرباح المحاسبية".

٢/٦ التوصيات:

- ١- قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإلزام الشركات المقيدة فى البورصة بمتطلبات العرض والإفصاح طبقاً للمعيار IFRS 15. مما يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية للشركات والحد من عدم تماثل المعلومات.
- ٢- قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتنظيم مؤتمرات وبرامج تدريبية عن أهمية تطبيق معيار IFRS 15 فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى توضيح نموذج الاعتراف بالإيراد.
- ٣- قيام الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة بإصدار معيار محاسبى مصرى بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" يسير على نهج معيار التقرير المالى الدولى رقم (١٥) مع الأخذ فى الاعتبار الصعوبات التى تواجه المعيار، وطبيعة الواقع المصرى، وثقافته وألا يتم الاكتفاء بترجمة المعيار.
- ٤- العمل على زيادة وعى المستثمرين وإدارات الشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة بأهمية تطبيق معيار IFRS 15 فى تحسين المحتوى الإعلامى للتقارير المالية، وذلك من خلال ورش العمل، والدورات التدريبية، والندوات العلمية.
- ٥- يجب على الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر أن تصدر الإرشادات لمراقبى الحسابات للتحقق من مدى دقة الأحكام المهنية من قبل الإدارة فى تحديد سعر العملية، بالإضافة إلى وجود فقرة فى تقرير مراقبى الحسابات توضح مدى التزام الشركة بمتطلبات العرض والإفصاح طبقاً لمعيار IFRS 15.
- ٦- الاهتمام بتدريس معايير التقارير المالية الدولية وبصفة خاصة المعيار رقم (١٥) بشكل مختصر ضمن مناهج المحاسبة فى الجامعات المصرية، وذلك لتوضيح كيفية تحديد العقد مع العميل، ومفهوم التزام الأداء، وتحديد سعر العملية وتخصيصه على التزامات الأداء، والاعتراف بالإيراد، بالإضافة إلى متطلبات العرض والإفصاح.

٣/٦ التوجهات البحثية المستقبلية:

فى ضوء النتائج التى توصل إليها البحث، يرى الباحثان أن هناك مجالات عديدة تعتبر أساساً لأبحاث مستقبلية، والتى تتمثل فى:

- ١- أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء 15 IFRS على تحسين جودة التقارير المالية المنشورة عبر الإنترنت.
- ٢- دور مراقب الحسابات فى مراجعة الإيرادات من العقود مع العملاء (15 IFRS) - دليل من البيئة المصرية.
- ٣- أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء 15 IFRS على اتجاهات أسعار الأسهم للشركات المقيدة فى البورصة المصرية.
- ٤- دراسة تحليلية لقياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء 15 IFRS على تطور التحاسب الضريبي فى الشركات المصرية.

٧-المراجع

١/٧ المراجع باللغة العربية:

- أبو علي، سوزي، الدبعي، مأمون، أبو نصار، محمد، (٢٠١١)، "أثر جودة الأرباح المحاسبية في تكلفة حقوق الملكية طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد ٧، العدد ١، ص ٦٧-٩٤.
- حمدان، علام ومشتهي، صبرى، وعودة، بهاء، (٢٠١٢)، "دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد ٨، العدد ٣، ص ٤٠٩-٤٣٣.
- الشريف، إقبال وأبو عجيلة، عماد، (٢٠٠٩)، "العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمية المؤسسية"، *بحث مقدم في المؤتمر العلمي السابع بعنوان تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال - التحديات، الفرص، الآفاق*، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن (١٠-١١) تشرين ثانى، ص ١-٤٤.
- عبد المنعم، تامر سعيد، (٢٠١٥) "أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية"، *مجلة الفكر المحاسبى*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، الجزء الأول، السنة التاسعة عشر، يوليو، ص ١-٤٢.
- على، أيمن صابر سيد، (٢٠١٥)، "أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على عدم تماثل المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح"، *مجلة الفكر المحاسبى*، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، الجزء الأول، السنة التاسعة عشر، يوليو، ص ٤٥-١٠٥.
- عوض، أمال محمد محمد، (٢٠١٦)، "تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامى للتقارير المالية - دراسة استكشافية فى البيئة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبى*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول، السنة العشرون، أبريل، ص ٥٣٣-٥٨٥.

٢/٧ المراجع باللغة الإنجليزية :

- Ali, A and Zarowin, P., (1992), "The Role of Earnings Levels in Annual Earnings – Returns Studies", **Journal of Accounting Research**, Vol. 30, No. 2, pp. 286-296.
- Altamuro, J. and Beatty, A., (2007), "Do Internal Control Reforms Improve Earning Quality", pp. 1-44, Available at: <http://care-mendoza.nd.edu/assets/%20152374/do>, Accessed at: 14 February, 2016.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2016), "Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards", July, pp. 1-26, Available at: <https://www.aicpa.org>, Accessed at: 21 October, 2016.
- Australian Accounting Standard Board (AASB), (2014), "Revenue from Contracts with Customers", **Australian Government**, December, pp. 1-76.
- Barth, M., Landsman, W. and Lang, M., (2008), "International Accounting Standards and Accounting Quality", **Journal of Accounting Research**, Vol. 46, issue 3, pp. 467-498.
- BDO, (2014), "Topic 606. Revenue from Contracts with Customers", September, pp. 1-37, Available at: <https://www.bdo.com>, Accessed at: 28 January, 2016.
- BDO, (2016), "IFRS at a Glance: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", January, pp. 1-4, Available at: www.bdointernational.com/services/audit/ifrs/ifrsataglance/documents/ifrs15.pdf, Accessed at: 15 June, 2016.
- BDO,(2014), "IFRS in Practice- IFRS 15 Revenue from Contract with Customers", pp. 1-55. Available at: <http://www.bdo.global/.../ifrs-in-practice-ifrs15-print.pdf.aspx?>, Accessed at: 18 September, 2016.
- Benyasrisawat, P., (2011), "Earning Persistence, Value Relevance, and Earning Timeliness: The Case of Thailand", **Thesis of Ph.D.**, Department of Accounting and Finance, Durham Business School, University of Durham, pp. 1-312.
- Bodoff, N., (2011), "Sustainability of Earnings: A Framework for Quantitative Modeling of Strategy, Risk, and Value", pp. 1-14, Available at: www.casact.org/pubs/forum/12sumforum/bodoff.pdf, Accessed at: 12 January, 2016.
- Chartered Professional Accountants Canada (CPA), (2015), "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Your Questions Answered", March, pp. 1-65, Available at: www.cpacanada.ca, Accessed at: 11 May, 2016.
- Cristina-Aurora, BB,(2014), "New Approaches on Revenue Recognition and Measurement", Available at: www.strategiimanagieriale.ro/papers/140448.pdf?, Accessed at: 20 April, 2016.
- Dalkiliç, A., (2014), "The Real Step in Convergence Project: A Paradigm Shift from Revenue Recognition to Revenue from Contracts with Customers", **International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences**, Vol. 4, issue: 3-4, pp. 67-84.
- Dechow, P. and Schrand, C., (2004), "Earning Quality, New York, NY: Research Foundation of CFA Institute, Available at: <https://www.cfainstitute.org/learning/products/publications/rf/pages/rf.v2004.n3.3927>, Accessed at: 8 May, 2016.

-
- Dechow, P., Ge, W. and Schrand, C., (2010), "Understanding Earning Quality: A Review of the Proxies, Their Determinants and Their Consequences", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 50, issues 2-3, December, pp. 344-401.
 - Deloitte, (2015), "Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: A Practical Guide to Implementation Issues for the Industrial Products and Services Sector", **Deloitte Touché Tohmatsu Limited**, pp. 1-21.
 - Doukakis, L., (2010), "The Persistence of Earnings and Earnings Components after the Adoption of IFRS", **Managerial Finance**, Vol. 36, No. 11, PP. 969-980.
 - Ernst & Young, (2014), "**A Closer Look at the New Revenue Recognition Standard**", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, June, pp. 1-171.
 - Ernst & Young, (2015), "**Applying IFRS in Engineering and Construction: The New Revenue Recognition Standard**", The Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, November, pp. 1-41.
 - Fangshu, Z., (2015), "Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects", **Research Journal of Management Sciences**, Vol. 4(5), May, pp. 21-36.
 - Francis, J, Lafond, R., Olsson, P. and Schipper, K., (2004), "Costs of Equity and Earnings Attributes", **The Accounting Review**, Vol. 79, No. 4, pp. 967-1010.
 - Hasanen, S. and Abo Talib, D., (2014), "A Proposed Model to Address Convergence Determinants, IFRS & FASB: Measurement & Disclosure of Revenue Recognition – The Case of Egypt", **International Journal of Academic Research**, Vol. 6, No. 3, May, pp. 269-285.
 - Holzmann, O. and Munter, P., (2014), "New Revenue Recognition Guidance", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, September / October, pp. 73-76.
 - Hung, M. and Subramanyam, K., (2007), "Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of German", **Review of Accounting Studies**, Vol. 12, pp. 623-657.
 - International Accounting Standard Board, (IASB), (2014), "Revenue from Contracts with Customers", IFRS, No. 15, pp. 1-87, Available at: <http://www.ifrs.org>, Accessed at: 10 July, 2016.
 - Kallousa, N., (2013), "Empirical Investigation of the Impact of the Structure of a Standard on Accounting Quality Comparison between United States GAAP and IFRS", **Thesis of Ph.D.**, Haskayne School of business, University of Calgary, pp. 1-312.
 - Kasztelnik, K., (2015), "The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standard", **Accounting and Finance Research**, Vol. 4, No. 3, pp. 88-98.
 - Khamis, A., (2016), "Perception of Preparers and Auditors on Revenue from Contract with Customer (IFRS 15): Evidence from Egypt", **Proceedings of 35th International Business Research Conference**, 30-31 May, American University in the Emirates, Dubai, UAE, pp. 1-19.
 - Kormendi, R. and Lipe, R., (1987), "Earnings Innovations, Earning Persistence, and Stock Returns", **The Journal of Business**, Vol. 60, No. 3, July, pp. 323-345.
 - KPMG, (2014), "**Issues in-Depth: Revenue from Contract with Customers**", September, pp. 1-201.

-
- KPMG, (2016), "**Revenue Issues in-Depth**", Second Edition, IFRS and US GAAP, May, pp. 1-387.
 - Lehman, S. & Wodka, A., (2014), "Revenue from Contracts with Customers: Understanding and Implementing the New Rules", **Grove Horwath**, October, pp. 1-18.
 - Lev, B., and Thiagarajan, R., (1993), "Fundamental Information Analysis", **Journal of Accounting Research**, Vol. 31, No. 2, pp. 190-215.
 - Lim, Y., Devi, S. and Mahzan, N., (2015), "Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia", **Advanced Science Letters**, Vol. 21, No. 6, pp. 1781-1785.
 - McCarthy, M. and McCarthy, R., (2014), "Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules – Based Standards and the IASB-FASB Revenue Recognition Model", **Journal of Accounting and Finance**, Vol. 14(6), pp. 21-43.
 - Munter, P., (2016), "The New Revenue Recognition Standard: Implications for Healthcare Companies", **Management Accounting Quarterly**, Vol. 17, No. 2, pp. 30-39.
 - PWC, (2014), "**Revenue from Contracts with Customers: The Standard is Final – A Comprehensive Look at the New Revenue Model**", June, pp. 1-25.
 - Saito, M. and Mayangsari, S. (2011), "The Effect of IFRS Implementation on Earnings Quality in Indonesia", Available at: <http://osu.repo.nii.ac.jp/index.php?>, Accessed at: 20 June, 2016.
 - Schipper, K. and Vincent, I., (2003), "Earning Quality", **Accounting Horizons**, Vol. 17, pp. 97-110.
 - Sloan, R., (1996), "Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flow about Future Earnings?", **The Accounting Review**, Vol. 71, No. 3, July, pp. 289-315.
 - Ta, H., (2014), "Effects of IFRS Adoption on Earnings Quality Evidence from Canada", **Thesis of Ph.D.**, Drexel University, June, pp. 1-199.

رقم الاستمارة



٨- ملحق البحث: قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحثان بإعداد بحث بعنوان "قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية" ويعتمد البحث على قياس وجهة نظر المستقصى فى مدى وجود صعوبات فى تطبيق متطلبات معيار IFRS 15، وكذلك مدى تناسب واقع مهنة المحاسبة فى مصر مع تطبيق معيار IFRS 15، وأخيراً مدى تأثير معيار IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية فى البيئة المصرية. ولذا يأمل الباحثان فى الاستفادة من آراء سيادتكم السديدة فى إثراء الجانب النظرى للبحث، وكذلك الاستفادة من خبرة سيادتكم فى ممارسة مهنة المحاسبة، والتى تساعد فى ربط الجانب العملى بالتطبيقاتى والتى تساهم فى الوصول إلى نتائج تعكس الواقع العملى فى البيئة المصرية. علماً بأن جميع البيانات سوف تحظى بالسرية التامة والخصوصية المطلقة، ولن يتم استخدامها إلا فى أغراض البحث فقط.

ويشكر الباحثان تعاونكم الصادق، راجياً أن يجزيكم الله خير الجزاء وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير على حسن اهتمامكم وعنايتكم ووقتكم فى التعبير عن آرائكم

د/ منى مغربى محمد ابراهيم

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة بنها

Mona.ibrahim@fcom.bu.edu.eg

د/ على محمود مصطفى خليل

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة بنها

Ali.khalil@fcom.bu.edu.eg

أولاً: بيانات عامة عن عينة الاستقصاء:
(١) الوظيفة:

- مستخدمو التقارير المالية المنشورة
- مراقبو حسابات.
- عضو هيئة التدريس.
- مدير مالى أو محاسب.

(٢) المؤهل العلمى:

- دكتوراه.
- ماجستير.
- دبلوم دراسات عليا.
- بكالوريوس.

(٣) عدد سنوات الخبرة:

- أقل من خمس سنوات.
- من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات.
- من عشر سنوات إلى أقل من خمس عشرة سنة.
- خمس عشرة سنة فأكثر.

ثانياً: أسئلة الاستقصاء المتعلقة بفروض البحث:

(١) هناك بعض الصعوبات التى تواجه تطبيق متطلبات معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS15، من فضلك حدد درجة موافقتك على الصعوبات الآتية:

البيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- يركز المعيار IFRS 15 فى تعريف العقد على إنفاذه من الناحية القانونية، مما يؤدى إلى عواقب غير مقصودة على المحاسبة عن الأدوات المالية.					
٢- تحتاج الإدارة إلى تطبيق الأحكام المهنية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً لتحديد المحاسبة، ويعتبر ذلك تحدياً جديداً أمام الإدارة بصفة خاصة فى الحالات التى يكون فيها التزامات الأداء متعددة فى العقد أو عندما تحدث التعديلات بشكل متكرر.					
٣- يتطلب مفهوم التزامات الأداء إلى تحليل العقود مع العملاء الذى قد يترتب عليه تحديد المزيد من التزامات الأداء، مما قد يؤدى إلى أن يصبح تخصيص مقابل العقد أكثر تعقيداً مما هو عليه حالياً.					
٤- صعوبة التمييز بين التنازلات السعرية الضمنية (أى تخفيضات من الإيرادات) ومخاطر الإئتمان للعملاء (أى حساب الديون المعدومة).					
٥- عدم تحديد الآليات التى يجب على المنشأة اتباعها لتقييم العنصر التمويلي الهام على مستوى العقد.					
٦- عدم تقديم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي، مما يترتب عليه قيام المنشآت بتطبيق الأحكام المهنية لتحديد تاريخ القياس.					

بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
٧- تحتاج المنشأة إلى النظر في التوليفات الممكنة بشكل مستقل في حزم مختلفة لتحديد ما إذا كان الخصم في العقد يمكن أن يخصص لحزمة معينة، وقد تكون هناك حاجة إلى تحليل أكثر تفصيلاً وتعقيداً.					
٨- مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي.					
٩- لم يتم تحديد بعض مؤشرات تحويل السيطرة التي ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها من المؤشرات.					
١٠- لم يتم اقتراح تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط.					
١١- الحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة.					

(٢) هناك مجموعة من السمات التي تتوافر في مهنة المحاسبة في مصر مما يجعلها تتناسب مع تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15، من فضلك حدد درجة موافقتك على السمات الآتية:

بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- توفر المؤهلات العلمية الكافية لدى المحاسبين التي تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.					
٢- توفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين التي تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.					
٣- اعتماد الشركات بشكل كبير على التقارير المالية في اتخاذ القرارات مما يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.					
٤- الواقع المهني المحاسبى في مصر يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.					
٥- وجود كوادرات محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية في معيار IFRS 15 مما يساعد على تطبيقه.					
٦- الجمعيات المهنية المصرية تهتم بتطبيق معيار IFRS 15.					
٧- معيار الإيراد من العقود مع العملاء مغد ليناسب الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء.					
٨- زيادة حجم وطبيعة العمل المالى فى الشركات المصرية يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.					
٩- فهم طبيعة ومتطلبات تطبيق معيار IFRS 15 من قبل الشركات المصرية يساعد على تطبيقه.					
١٠- رغبة الإدارة فى إظهار المركز المالى للشركة يساعد على تطبيق معيار IFRS 15.					
١١- تطبيقات المحاسبة الإلكترونية المستخدمة من قبل الشركات المصرية يمكن توظيفها بما يتناسب مع معيار IFRS 15.					
١٢- التشريعات القانونية فى مصر والمتعلقة بمجال المحاسبة تساعد على تطبيق معيار IFRS 15.					

(٣) هناك مجموعة من المزايا لتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15، من فضلك حدد درجة موافقتك على المزايا الآتية:

البيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
أولاً: مزايا متعلقة بتحديد العقد مع العميل: ١- يوفر المعيار تعريفاً للعقد أكثر تفصيلاً وتحديداً، يعمل على إزالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الإيراد السابقة. ٢- يوفر المعيار هيكلًا متكاملًا لتعديلات العقد مع العملاء يعمل على تحسين الاتساق بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات عبر الوحدات والصناعات والتخصصات وأسواق المال. ٣- يوفر المعيار إرشادات شاملة لتحديد متى تقوم المنشأة بدمج عقدين أو أكثر والمحاسبة عنهم كعقد واحد.					
ثانياً: مزايا متعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد: ٤- يوفر المعيار مفهوماً شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة لتحويل السلع والخدمات للعميل يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الإعتراض بالإيراد. ٥- يوفر المعيار مجموعة من الشروط والعوامل لتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها.					
ثالثاً: مزايا متعلقة بتحديد سعر العملية: ٦- يوفر المعيار مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط به. ٧- أزم المعيار بضرورة تعديل سعر العملية بالقيمة الزمنية للنقود في حالة وجود عنصر تمويلي هام يعمل على تحديد سعر العملية بشكل أكثر دقة بالإضافة إلى القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة. ٨- يوفر المعيار معالجة محاسبية شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل يعمل على الحد من عدم الإتساق والتضارب في تحديد سعر العملية.					
رابعاً: مزايا متعلقة بتخصيص سعر العملية والاعتراف بالإيراد: ٩- يوفر المعيار إطاراً متكاملًا لتخصيص سعر العملية على التزامات الأداء يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبند الإيرادات. ١٠- يوفر المعيار إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل إلى العميل إما خلال فترة زمنية أو في نقطة زمنية معينة تعمل على تخفيض التعليمات التفسيرية والتوضيحية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد.					
خامساً: مزايا متعلقة بمتطلبات العرض والإفصاح: ١١- يعمل المعيار على توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في القوائم المالية تعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل. ١٢- يساهم المعيار في وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح يعمل على فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء.					

(٤) يرجى اختيار الإجابة المناسبة لتوضيح رأي سيادتكم حول مدى أهمية مزايا تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15 على مقاييس استدامة الأرباح المحاسبية:

البيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- القدرة التنبؤية واستمرار الأرباح.					
٢- استمرار مكونات الأرباح.					
٣- القدرة التنبؤية للتدفقات النقدية.					
٤- جودة المستحقات.					