

العنوان:	تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية : دراسة استكشافية في البيئة المصرية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	عوض، أمال محمد محمد
المجلد/العدد:	مج20, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أبريل
الصفحات:	531 - 585
رقم MD:	753876
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المحاسبة المالية ، معايير الجودة ، التطوير ، التقارير المالية ، وسائل الإعلام ، مصر
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/753876

**تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات
على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية
دراسة استكشافية في البيئة المصرية**

الدكتورة

أمال محمد محمد عوض

أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية: دراسة استكشافية في البيئة المصرية

أمال محمد محمد عوض⁽¹⁾

ملخص:

استهدف البحث إجراء دراسة استكشافية للتعرف على أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات (الأمريكية والدولية والمصرية) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال ثلاثة محاور، حيث تناول المحور الأول: مبررات تطوير الاعتراف بالإيراد في ضوء معايير المحاسبة الأمريكية والدولية والمصرية من خلال تناول مفهوم الإيراد ومتطلبات ومبررات التطوير في متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية والمعايير الدولية والمصرية، حيث أدت الاختلافات في الاعتراف بالإيراد إلى صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة نتيجة عدم الاتساق والضعف في متطلبات الاعتراف بالإيراد الناتج من صعوبة تطبيق إرشادات الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية ونقص إرشادات المحاسبة عن الإيراد في المعايير الدولية والمصرية وإنها تحتاج إلى التطوير والتعديل.

بينما تناول المحور الثاني: تحليل العلاقة بين متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (2014 – ASC 9) و(2015 – ASU 14) وتحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية من خلال تناول معيار IFRS 15 وإرشادات الاعتراف بالإيراد (2014 – ASC 9). وتعديلات التحديث (2015 – ASU 14) عن الإيرادات من العقود مع العملاء (القسم 606) في المعايير الأمريكية، حيث اتفق كل من المعيار IFRS 15 والإرشاد الأمريكي ASC 606 وتعديلات التحديث ASU 606 على وضع نموذج للمحاسبة عن الإيراد يتكون من خمس خطوات لتحقيق الاتساق الفكري بين مفهوم الإيراد وشروط الاعتراف به بالإضافة إلى اتفاق معظم الدراسات على أن المعيار IFRS 15 يحسن من إعلام سوق المال ويحقق المنافع لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتي تتمثل في (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم) حيث يؤدي دورا كبيرا في ترشيد قرارات المستثمرين في أسواق المال.

وأخيرا تناول المحور الثالث: دراسة استكشافية لتقييم انعكاس تطبيق المعيار IFRS 15 على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال استطلاع آراء عينة الدراسة في كل من شركات الاتصالات الثلاثة (فودافون للاتصالات – موبينيل للاتصالات – المصرية للاتصالات) ومجموعة من المراجعين في مكاتب المراجعة الكبرى من خلال الإجابة على أسئلة قائمة الاستقصاء التي أعدت لهذا الغرض، وقد توصلت الدراسة

الاستكشافية إلى وجود العديد من مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات وأن تطبيق المعيار 15 IFRS يؤثر إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

أولاً: مقدمة:

يعتبر الإيراد أحد البنود المحاسبية الهامة في القوائم المالية التي يهتم بها مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين الحاليين والمرتبطين والمحللين الماليين في تقييم أداء المنشأة ومكاسبها ومركزها المالي، حيث يستخدم كمؤشر لتقييم الأداء المالي والمحاسبي للمنشأة، ويساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات في سوق المال (IASB, 2008, P.7).

وعلى الجانب الآخر فإن متطلبات الإفصاح عن الإيرادات في المعايير الأمريكية والمعايير الدولية لا توفر معلومات كافية للمستخدمين لفهم إيرادات المنشآت والأحكام والتقديرات التي تقوم بها عند الاعتراف بالإيرادات، حيث بادر كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتحديد المعاملات التجارية للمشروعات ووضعها في إطار شامل لضمان الاعتراف بقيمة الإيرادات، وذلك في 28 مايو 2014 وذلك بإصدار المعيار الدولي 15 IFRS (الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء)، وإصدار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إرشادات للاعتراف بالإيراد (ASC9-2014)¹ (Codification) و (ASU606) Accounting Standards Update (Accounting Standards Update) ، بهدف تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، وخلق مبادئ متسقة يمكن تطبيقها على حالات معاملات الإيراد وتقديم إطار فكري شامل وموحد للاعتراف بالإيراد يمكن تطبيقه في مجالات المعاملات المختلفة والدول المختلفة لتحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتوفير كمية المعلومات اللازمة في الوقت المناسب وبالقدر المناسب من خلال تحسين متطلبات الإفصاح عن الإيراد من عقود العملاء.

ثانياً: مشكلة البحث:

أدت الاختلافات العديدة للاعتراف بالإيراد من عقود العملاء وفقاً للمعايير المحاسبية الأمريكية والدولية التي تكبد الشركات مزيداً من التكلفة عند إعداد تقاريرها المالية وفقاً لمتطلبات الأسواق العالمية المختلفة، وبالتالي صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين مما قد يؤثر على قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة نتيجة عدم الاتساق والضعف في متطلبات الاعتراف بالإيراد من عقود العملاء، بالإضافة إلى صعوبة تطبيق

¹ في 28 مايو عام 2014، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إرشادات للاعتراف بالإيراد (رقم (ASC 9-2014) عن الإيرادات من العقود مع العملاء (القسم 606). (Revenue from Contracts with Customers) = ASC Accounting Standards Codification وفي 12 أغسطس 2015 تمت التحديثات على معايير المحاسبة على معيار الإيرادات في القسم 606: (الإيرادات من العقود مع العملاء) (Accounting Standards Update) ASU Topic (606) ويشمل ملخص التعديلات على الإيرادات من العقود مع العملاء، وغيرها من الأصول والتكاليف المؤجلة الناتجة عن العقود مع العملاء.

إرشادات الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية ونقص إرشادات المحاسبة عن الإيراد في المعايير الدولية، مما تتطلب ضرورة تقييم محاولات التطوير القائمة والتي من أهمها المشروع المشترك بين FASB & IASB، حيث أن هذا المشروع يمثل اعترافاً من المجلسين بحاجة المعايير القائمة إلى تطوير المعالجة المحاسبية السليمة للاعتراف بالإيراد (Murphy, et al., 2013) من خلال إصدار معيار الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS 15 للرغبة في مواجهة مشاكل الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الأمريكية والمعايير الدولية الحالية، ومن ناحية أخرى لتحسين جودة التقرير المالي من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد، حيث تعتمد جودة التقارير المالية على مدى توفيرها للمعلومات التي تفي باحتياجات المستثمرين في اتخاذ القرارات في سوق المال.

وتتمثل مشكلة البحث في إجراء دراسة استكشافية للتعرف على مشكلات الاعتراف بالإيراد في المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية ودور المعيار IFRS 15 في التغلب على تلك المشكلات من خلال تقييم طرق الاعتراف بالإيراد في تلك المعايير وانعكاس ذلك على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية، وتتجسد مشكلة البحث في التساؤلات البحثية الآتية:

السؤال الأول: ما هي مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية لتحسين متطلبات الاعتراف بالإيرادات؟

السؤال الثاني: هل يؤدي تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية؟

السؤال الثالث: هل يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابياً على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟

ثالثاً: الدراسات السابقة المرتبطة بمجال البحث:

قدمت الدراسات السابقة المرتبطة بمجال البحث وجهات نظر مختلفة حول المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد في بيئة الأعمال المختلفة وتتناول الباحثة تلك الدراسات العربية والأجنبية كما يلي:

(أ) دراسات باللغة العربية:

1- دراسة (عبد المنعم، 2015)

استهدفت الدراسة قياس أثر معيار الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية من خلال دراسة ميدانية لقياس واختبار ردود فعل عينة من المهتمين بالقوائم المالية وتطبيق المعايير المحاسبية تجاه أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر بشكل إيجابي على كل من خاصية الملائمة والموثوقية والاعتمادية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

2- دراسة (كريمة، 2015)

قدمت الدراسة إطاراً مقترحاً للمحاسبة عن الإيراد في الشركات المطبقة لبرامج ولاء العملاء من خلال تطوير المفاهيم وشروط الاعتراف وطرق قياس الإيراد على عينة من شركات الاتصالات وشركات الطيران المطبقة لبرامج ولاء العملاء، وتوصلت الدراسة إلى أن مشكلة ولاء العملاء تعتبر من أهم مشكلات المحاسبة عن الإيراد فنتيجة لزيادة قوى المنافسة بين المنشآت بدأ الاهتمام ينصب على معرفة رغبات واحتياجات العملاء حيث توصلت الدراسة إلى أن أكثر من 55% من أرباح المنشآت يأتي من عملائها الدائمين، كما توصلت الدراسة إلى أن الإطار المقترح يؤدي إلى تحسين شروط الاعتراف بالإيراد والاعتماد على القيمة العادلة في تطوير قياس الإيراد من عقود العملاء.

(ب) دراسات باللغة الأجنبية:

1- دراسة (Ozkan, and Balsari, 2009):

ناقشت الدراسة بيان أثر سياسات الإفصاح المحاسبي على الاعتراف بالإيرادات وأن الكشف عن السياسة المحاسبية يمثل أجزاء هامة من التقارير المالية التي توفر معلومات مؤثرة لمتخذي القرارات، كما أوضحت الدراسة أن استخدام الإيرادات في إدارة الأرباح يجعل عملية الكشف عن سياسة الاعتراف بالإيرادات ذات أهمية خاصة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، كما أن الدافع من هذه الدراسة هو تقديم تصور عن الإفصاح عن سياسة الاعتراف بالإيراد في بيئة إعداد التقارير المالية، وكذلك التحقق من الإفصاح عن سياسة الاعتراف بالإيراد بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى أن سياسة الإفصاح عن الاعتراف بالإيرادات ترتبط بنشاط وحجم الشركة.

2- دراسة: (Tsujiyama, 2009):

هدفت هذه الدراسة إلى الاعتراف بالإيرادات بناء على صافي المركز المالي للمنشأة، حيث ناقشت المشروع المقترح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) الصادر في ديسمبر 2008 بشأن الاعتراف بالإيرادات في العقود مع العملاء، وقد ركزت الدراسة على مقترحين هما:-

أولاً: ينبغي الاعتراف بالإيرادات على أساس الزيادات في صافي المركز المالي للمنشأة في العقد مع العملاء.

ثانياً: ينبغي الاعتراف بالإيرادات في وقت التزام الأداء بالعمليات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن النموذج المقترح يهدف إلى الاعتراف بالإيرادات على أساس التغييرات في صافي قيمة العقد مع العملاء.

3- دراسة: (AAA. Financial Accounting Standards Committee, 2010):

تناولت الدراسة المشاهدات الأولية بشأن الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية ورقة مناقشة بعنوان المشاهدات الأولية بشأن الاعتراف

بالإيرادات من العقود مع العملاء، وقد طلب تعليقات على ما إذا كان النموذج المقترح للاعتراف بالإيرادات من شأنه تحسين فائدة المعلومات في التقارير المالية لمتخذي القرارات المالية، وأيدت الدراسة النموذج المقترح للاعتراف بالإيرادات وذلك استناداً إلى أنه نموذج ينظر إلى العملاء على أساس قياس قيمة العقد الأولي، وإلى عدم الاعتراف بالإيرادات في بداية العقد عن طريق تعيين قيمة العقد الأولي لالتزامات الأداء، وأن تخصيص سعر الصفقة لالتزامات الأداء المتعددة تستند على أسعار مستقلة نسبياً لكل التزام أداء.

4- دراسة: (Emengini, 2012):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على القضايا الناشئة على الاعتراف بالإيرادات وبيانات التقارير المالية المنشورة، وقد توصلت الدراسة إلى أن معيار المحاسبة الدولي رقم 11 "عقود البناء" ومعيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد" لم تكن قوية بما فيه الكفاية في إطار الاعتراف بالإيرادات على الرغم من أنها وضعت الأسس اللازمة، حيث كشفت الدراسة عن وجود معايير جديدة مقترحة بشأن الاعتراف بالإيرادات، وأن أهداف التقارير المالية لمشروع المعايير الجديدة ستحدد اختيار سياسة الاعتراف بالإيرادات الواجب اتخاذها كما توصلت الدراسة إلى وجود بعض التلاعب في أرقام الإيرادات مما يعطي صورة غير حقيقية عن مصداقية البيانات المالية.

5- دراسة: (Wagenhofer, 2014):

تناولت هذه الدراسة دور الاعتراف بالإيرادات في تقارير الأداء، وذلك من خلال توفير المعلومات المالية حول أداء الشركات، كما تناولت أهمية الإيرادات في إعلام أسواق رأس المال وتقييم الأداء ومناقشة النتائج على إدارة العائدات، ووصف مفاهيم الاعتراف بالإيرادات، كما قامت بتقييم معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 الاعتراف بالإيرادات من عقود العملاء، وتوصلت الدراسة إلى أن الخصائص الاقتصادية لدورة الأرباح تختلف عبر الشركات وأن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 الاعتراف بالإيرادات من عقود العملاء يتبع نموذج الأصول والخصوم.

6- دراسة: (Biondi, et al., 2014):

ناقشت الدراسة المشروع المقترح من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية بشأن محاولات تطوير معايير المحاسبة عن الاعتراف بالإيرادات وأشارت الدراسة إلى أن عملية توليد الدخل وتحقيقه بمرور الوقت لا تزال تؤدي دوراً هاماً في الواقع العملي، كما أكدت الدراسة على أهمية تحقق الأرباح بمرور الوقت، وتنتقد هذه الدراسة النموذج الجديد القائم على صافي قيمة العقد مع العملاء ونقل السيطرة للاعتراف بالإيراد.

7- دراسة (Ecobici, 2014):

ناقشت الدراسة دور كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في المشروع المشترك لتوضيح المبادئ المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار المشترك، لتحقيق مجموعة من الأهداف مثل (التخلص من التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الإيرادات، وتقديم إطار لمعالجة متطلبات الاعتراف بالإيرادات) حيث قامت الـ FASB بتعديل معايير المحاسبة الصادرة عن الـ FASB وإصدار

(ASC 606) - الإيرادات من العقود مع العملاء - كما قامت الـ IASB بإصدار المعيار 15 IFRS - الإيرادات من العقود مع العملاء. وتلك الإصدارات تتم الجهود المشتركة بواسطة الـ FASB والـ IASB لتحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع إرشادات الاعتراف بالإيرادات المشتركة بالنسبة لكلا من الـ US.GAAP والـ IFRS.

8- دراسة: (McCarthy, and Richard, 2014):

تناولت الدراسة أثر الاتجاه نحو تطبيق المعايير المعدة على أساس المبادئ بدلا من المعايير المعدة على أساس القواعد على جودة التقارير المالية وذلك من خلال دراسة القرارات التي يتم اتخاذها عن طريق معدي القوائم المالية الخاصة بتحديد قيمة الإيراد الذي يجب الاعتراف به بافتراض حالتين (وجود وعدم وجود محفزات اقتصادية وتفضيلات شخصية لتعظيم قيمة الإيراد)، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام معدي القوائم المالية للمعايير المعدة على أساس القواعد عند الاعتراف بالإيراد يؤدي إلى نتائج أقل دقة من استخدام المعايير المبنية على أساس المبادئ، حيث أن خبرة معدي البيانات المالية في تطبيق المعايير التي تستند إلى القواعد في تساهم في توفير قرارات أقل دقة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات منها عند تطبيق المعايير التي تستند إلى المبادئ؛ ولم تتوصل الدراسة إلى ما إذا كان وجود المحفزات الاقتصادية أو التفضيلات الشخصية ذات تأثير على قرارات معدي القوائم المالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد.

9- دراسة: (McCarthy, and Richard, 2014):

ناقشت الدراسة ما إذا كانت جودة البيانات المالية ستتحسن نتيجة للتقارب المتوقع بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً GAAP مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS وعلى النحو المبين في عرض مشروع IASB-FASB: حول الإيرادات من العقود مع العملاء حيث تناولت الدراسة أثر الاتجاه نحو تطبيق المعايير المعدة على أساس المبادئ بدلا من المعايير المعدة على أساس القواعد على جودة التقارير المالية وذلك من خلال دراسة القرارات التي يتم اتخاذها عن طريق معدي القوائم المالية الخاصة بتحديد قيمة الإيراد الذي يجب الاعتراف به، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام معدي القوائم المالية للمعايير المعدة على أساس القواعد عند الاعتراف بالإيراد يؤدي إلى نتائج أقل دقة من استخدام المعايير المبنية على أساس المبادئ ولكن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن خبرة معدي البيانات المالية في تطبيق المعايير التي تستند إلى القواعد في مسائل الاعتراف بالإيرادات، تساهم في توفير قرارات أقل دقة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات منها عند تطبيق المعايير التي تستند إلى المبادئ؛ ومع ذلك لم يجيب سواء عدد قليل جدا من المشاركين بشكل صحيح عن مقدار الإيرادات التي يتم الاعتراف بها. كما أن النتائج التي توصلت إليها الدراسة لم تستطع توضيح ما إذا كان وجود المحفزات الاقتصادية أو التفضيلات الشخصية ذات تأثير على قرارات معدي القوائم المالية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد.

10- دراسة (CPA of Canada, 2015):

أوضحت الدراسة خطوات الاعتراف بالإيراد وكذلك أوجه الاختلاف في طرق معالجة معيار الإيراد وفقا لمتطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة وفقا (GAAP) عن تلك المتطلبات الواردة في معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، والتي تتمثل في أن متطلبات الاعتراف بالإيرادات السابقة في المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة في (GAAP) تختلف عن تلك المتطلبات الواردة في معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وكلا من مجموعتي المتطلبات كانت تتطلب المزيد من التحسينات، وعلاوة على ذلك إرشادات الاعتراف بالإيرادات السابقة في الـ GAAP ضمت مفاهيم الاعتراف بالإيرادات مع متطلبات الإيرادات المتعددة بالنسبة للصناعات أو المعاملات المحددة، مما أدى بدوره في بعض الأحيان إلى المحاسبة المختلفة على المعاملات المتشابهة اقتصاديا، وعلى النقيض يقدم الـ IFRS الإرشادات المحدودة، وبالتالي قد يكون من الصعب تطبيق معياري الاعتراف بالإيرادات الرئيسيين (IAS 18: الإيرادات و IAS 11: عقود الإنشاءات) على المعاملات المعقدة، وعلاوة على ذلك يمد الـ IAS 18 بإرشادات محدودة حول حالات الإيرادات الهامة مثل المحاسبة على الاتفاقيات متعددة العناصر.

11- دراسة (Dyson, 2015):

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

يتضح للباحثة من خلال تحليل واستقراء الدراسات السابقة أنه على الرغم من معالجة المعايير والإرشادات المحاسبية الدولية والأمريكية لمعظم المشاكل المحاسبية للإيرادات إلا أنه لا يزال يوجد نقاط ضعف وقصور في نماذج المحاسبة عن الإيراد نظرا لصعوبة تحقق متطلبات الاعتراف بالإيراد بالإضافة إلى تعدد الإصدارات المحاسبية للإيراد وتعارضها في بعض الأحيان، مما أدى إلى صعوبة حل المشكلات المحاسبية المتعلقة بالإيراد، بالإضافة إلى عدم تحقق الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد، ومن ثم عدم التمثيل الصادق لمعاملات الإيراد، مما أدى إلى إصدار إرشادات الإيراد ASC606 للمعايير الأمريكية والمعيار الدولي IFRS 15 لما لهما من دور أساسي في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وذلك من خلال تحسين منفعة المعلومات المحاسبية ومن ثم تحسين الإعلام في أسواق رأس المال.

رابعا: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث في إجراء دراسة استكشافية لتقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات (الأمريكية والدولية والمصرية الحالية ومعيار IFRS 15) على تحسين المحتوى الإعلامي لتقارير المالية في البيئة المصرية.

خامسا: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية والأهمية العملية، حيث تتمثل الأهمية العلمية في ندرة الدراسات المحاسبية في البيئة المصرية التي تناولت دور الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار 15 IFRS على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وعلى إعلام أسواق رأس المال في البيئة المصرية. وتتمثل الأهمية العملية في إجراء دراسة استكشافية مدى قدرة الاعتراف بالإيراد وفقا لـ 15 IFRS على حل المشاكل التي تواجه بيئة الأعمال المصرية عند تطبيق معيار المحاسبة المصري المتعلق بالاعتراف بالإيراد من عقود العملاء.

سادسا: فروض البحث:

تحقيقا لأهداف البحث وللإجابة عن التساؤلات فإن الباحثة سوف تقوم باختيار الفروض الرئيسية الآتية:

الفرض الأول: يؤدي تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية إلى تحسين متطلبات الاعتراف بالإيرادات من عقود العملاء.

الفرض الثاني: يؤدي تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي 15 IFRS والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

الفرض الثالث: يؤثر تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

سابعا: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية:

المحور الأول: مبررات تطوير الاعتراف بالإيراد في ضوء معايير المحاسبة الأمريكية والدولية والمصرية.

المحور الثاني: تحليل العلاقة بين متطلبات الاعتراف بالإيراد للمعيار الدولي 15 IFRS والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) وتحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

المحور الثالث: دراسة استكشافية لتقييم انعكاس تطبيق المعيار 15 IFRS على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية.

المحور الأول: مبررات تطوير الاعتراف بالإيراد في ضوء معايير المحاسبة الأمريكية والدولية والمصرية:

يتمثل الإيراد في مقدار الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة، ويعد أحد أهم البنود الواردة في القوائم المالية والذي يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية خاصة المحللين الماليين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين في تقييم أداء المنشأة ومركزها المالي.

أولاً: مفهوم الإيراد في ضوء المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية:

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في 28 مايو عام 2014، إرشادات للاعتراف بالإيراد (ASC 9-2014) (Revenue Recognition Standard) عن الإيرادات من العقود مع العملاء (القسم 606)، الذي حل محل ASC 605 (الاعتراف بالإيراد) والذي يبدأ تطبيقه في المنشآت أول يناير 2017، حيث عرف الإيراد من العقود مع العملاء بأنه التدفقات الداخلة أو أي ارتفاع في قيمة الأصول الخاصة بالمنشأة أو سداد الالتزامات وذلك من خلال نقل أو إنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة أو أي نشاط آخر يدخل ضمن نطاق الأعمال الرئيسية والمعتادة للمنشأة (ASC 606).

ويعد إصدار ASC 606 محاولة لتبسيط إرشادات الاعتراف بالإيراد عالمياً عبر الصناعات والأسواق المختلفة وذلك من خلال توفير إطار عام لتبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تقليل مصادر الإرشاد وإحلالها بإرشاد عام يلقي قبول وفهم من جانب المستخدم (Flood, 2015).

ونظراً لكون متطلبات معالجة الإيراد الواردة في المعايير الدولية قد اختلفت عن المعايير الأمريكية بالإضافة إلى وجود بعض القصور في كل منهما والتي استدعت ضرورة وجود بعض التعديلات، بادر كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية بالعمل على مشروعاً مشتركاً الهدف منه وضع معيار موحد لمعالجة الإيراد يكون أكثر وضوحاً ويعالج أوجه الاختلاف والقصور في متطلبات القياس والاعتراف بالإيراد وذلك بهدف تحقيق التقارب بين المعايير الدولية والأمريكية والذي بدوره يساهم في تحقيق القابلية للمقارنة بين المنشآت في إطار أسواق رأس المال المختلفة، وقد أسفر المشروع المشترك عن صدور المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 بعنوان الإيراد من العقود مع العملاء "ليحل محل المعيار IAS 11 (عقود الإنشاء) والمعيار IAS 18 (الإيراد) على أن يبدأ تطبيقه في المنشآت اعتباراً من أول يناير 2017 وما بعدها (Sherman, et al., 2015).

ووفقاً للمعيار IFRS 15 الإيراد هو الدخل الناشئ من دورة الأنشطة العادية للمنشأة، وقد أضاف المعيار موضحاً أن الدخل هو الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة وأن هذا الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتخذ شكل تدفقات واردة أو زيادة في أصحاب الأصول أو تخفيض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية ماعدا المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة في حقوق الملكية

(Termaten, 2014) (PWC, 2014: 4) (IFRS 15: Appendix A).

ومن ناحية أخرى تناولت معايير المحاسبة المصرية طرق معالجة الإيراد في المعيار المصري رقم 11 والذي تم تعديله وفقاً لقرار وزير الاستثمار رقم 110 لعام 2015، إلا أن المعايير لم تحتوي على أي تعديلات خاصة بالمعايير المتعلقة بالاعتراف بالإيراد، ويهدف المعيار إلى توضيح متطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بالإيراد وكذلك تقديم إرشادات عملية لتطبيق تلك المتطلبات، حيث أوضح بالفقرة 6 و7 أن إيراد المنشأة هو إجمالي التدفق الداخلة من منافع اقتصادية خلال الفترة والناشئ في سياق الأنشطة المعتادة للمنشأة وذلك عندما تؤدي

تلك التدفقات الداخلة إلى زيادات في حقوق الملكية بخلاف الزيادات المتصلة بالمساهمات التي ترد من المشاركين في الملكية.

ويتضح للباحثة من خلال ما سبق أنه على الرغم من اختلاف هذه التعريفات من الناحية المصطلحية إلا أنها اتفقت من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج عن وفاء المنشأة بالتزامها بنقل سلعة أو تقديم خدمة معينة.

ثانياً: متطلبات الاعتراف بالإيراد ومبررات التطوير:

يتطلب الاعتراف بالإيراد، التسجيل المحاسبي للإيراد وإدراجه ضمن القوائم المالية للمنشأة، مما يتطلب اختيار اللحظة أو النقطة الحاسمة في عملية اكتساب الإيراد خلال مراحل العملية التشغيلية سواء عند اكتمال عملية الإنتاج أو أثناءها أو عملية البيع أو عند التسليم أو عند تحصيل النقدية حيث يتطلب الاعتراف بالإيراد ضرورة أن يتحقق الإيراد realize أو يكون قابلاً للتحقق realizable أو أن يتم اكتساب الإيراد earned (Elad, 2015).

وتختلف متطلبات الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الدولية عند متطلبات الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الأمريكية وكلاهما غير كاف وكان يحتاج إلى التطوير والتعديل (Dalkilic, 2014)، حيث تتضمن إرشادات الاعتراف بالإيرادات السابقة في الـ GAAP ضمت مفاهيم الاعتراف بالإيرادات معاً مع متطلبات الإيرادات المتعددة بالنسبة للصناعات أو المعاملات المحددة، مما أدى بدوره في بعض الأحيان إلى محاسبة مختلفة على المعاملات المتشابهة اقتصادياً (CPA of Canada, 2015)، والمعايير الدولية توفر متطلبات أقل بالمقارنة بمبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها (US GAAP) وهذه المتطلبات يصعب تطبيقها في العمليات المعقدة بالإضافة إلى توفير إرشادات محدودة (Steele, 2012)، حيث أن تبني (US GAAP) لمدخل القواعد Rules Based Standards في وضع المعايير المحاسبية يعتمد على مجموعة من القواعد التي يجب الالتزام بها وتطبيقها، أما المدخل القائم على المبادئ Principles Based Standards يكون محدود القواعد ويعتمد بنطاق أكبر في التطبيق على التقديرات الذاتية لمعدي القوائم المالية عند تطبيق بعض الأساليب والمعالجات المحاسبية (Lemus, 2015)، حيث تتضمن مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها (US GAAP) في حالة الاعتراف بالإيراد متطلبات محددة للصناعات المختلفة والعمليات المحاسبية المتعلقة بها، مما قد يؤدي إلى معالجات محاسبية مختلفة عن العمليات الاقتصادية المتشابهة، حيث يتم الاعتراف بالإيراد وفقاً لمتطلبات المعايير الأمريكية لتوضيح نقل البضائع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بالمبلغ الذي يعكس التعويض الذي تتوقع المنشأة أن يؤول إليها مقابل تلك البضائع والخدمات. (Dyson, 2015)

وعلى الرغم من تصدي المعايير والإرشادات المحاسبية الأمريكية لمعظم المشاكل المحاسبية للإيراد إلا أنه يتضح للباحثة وجود قصور في النموذج الأمريكي للمحاسبة عن الإيراد يتمثل في:

- تعدد الإصدارات المحاسبية للإيراد وتعارضها في بعض الأحيان ومن ثم عدم القابلية للمقارنة، مما أدى إلى صعوبة حل المشكلات المحاسبية المتعلقة بالإيراد.

- عدم تحقق الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد، ومن ثم عدم التمثيل الصادق لمعاملات الإيراد.

ومن ناحية أخرى تؤكد الباحثة على أن معايير المحاسبة الدولية الحالية المتعلقة بالإيراد تعاني من نفس القصور في النموذج الأمريكي والتي تتمثل في:

- عدم الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد، حيث تم صياغة المفهوم في ضوء مدخل الميزانية وشروط الاعتراف تم صياغتها وفقا لمدخل قائمة الدخل.

- من الصعب تطبيق معياري الاعتراف بالإيرادات الرئيسيين (IAS 18: الإيرادات وIAS 11: عقود الإنشاءات) على المعاملات المعقدة وعلاوة على ذلك، يمد الـ IAS 18 بإرشادات محدودة حول موضوعات الإيرادات الهامة مثل المحاسبة على الاتفاقيات متعددة العناصر.

كما أن المعيار المصري للاعتراف بالإيراد رقم 11 المعدل بقرار وزير الاستثمار عام 2015 يختلف عن المعيار IFRS 15، حيث أن المعيار IFRS 15 قد وضع خطوات أكثر تفصيلا وتوضيحا للاعتراف بالإيراد من خلال وضع نموذج يتكون من خطوات يجب على المنشأة الالتزام بها، مما ساهم في الحد من التباين والتضارب في الاعتراف بالإيراد بالإضافة إلى أن المعيار IFRS 15 هدف إلى تعزيز وزيادة متطلبات الإفصاح الوصفية والكمية مما يتطلب إدخال تعديلات على المعيار المصري.

المحور الثاني: تحليل العلاقة بين متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) وتحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

في ضوء القصور في المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية من الناحيتين الفكرية والعملية وصعوبة تطبيق مبادئ الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية وكذلك إرشادات المحاسبة عن الإيراد في المعايير الدولية بالإضافة إلى عدم تحقيق الاتساق والتوحيد بينهما ومن ثم عدم التمثيل الصادق لمعاملات الإيراد، مما أدى إلى ضرورة تقييم محاولات التطوير القائمة بمتطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) والتي من أهمها المشروع المشترك بين FASB & IASB.

أولا: العلاقة بين متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015).

بإدارة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى المشروع المشترك لتوضيح المبادئ المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات وتطوير معيار الإيرادات المشترك بالنسبة للـ US GAAP والـ IFRS والذي سوف يعمل على: (Ecobici, 2014).

- التخلص من التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الاعتراف بالإيرادات.

- تقديم إطار لمعالجة مشكلات الاعتراف بالإيرادات.

- تحسين القابلية للمقارنة لممارسات الاعتراف بالإيرادات في المنشآت والصناعات وأسواق رأس المال المختلفة.
 - تحسين متطلبات الإفصاح عن الإيراد من خلال تقديم المعلومات النافعة لمستخدمي القوائم المالية.
 - تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال خفض عدد متطلبات الاعتراف بالإيراد.
- وقد أدى قيام الـ FASB بتعديل المعايير المحاسبية الصادرة عن الـ FASB بإصدار إرشادات للاعتراف بالإيراد رقم (ASC 9-2014). عن الإيرادات من العقود مع العملاء (القسم 606) والتحديث رقم (ASU 14-2015)، وكذلك إصدار الـ IASB المعيار 15 IFRS - الإيرادات من العقود مع العملاء - إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية من خلال وضع إرشادات الاعتراف بالإيرادات المشتركة بالنسبة لكلا من الـ US GAAP و IFRS، حيث يسمح كل من المعيار الدولي للتقرير المالي 15 IFRS والإرشاد الأمريكي ASC Topic 606 بالمزيد من تقديرات الإدارة وحكمها المهني وذلك في كل مرحلة من مراحل تطبيق النموذج المستخدم للمحاسبة عن الإيراد ويوضح الجدول التالي تقديرات الإدارة المسموح بها في كل مرحله (Yeaton, 2015):

مراحل تطبيق النموذج	تقديرات الإدارة
تحديد ماهية العقد مع العملاء	على الإدارة تقدير ما إذا كان التحصيل محتمل وكذلك تحديد ما إذا كان هناك عقد ضمني أو شفهي Implied or Oral Contract مع العميل في إطار طبيعة النشاط المعتاد للشركة وذلك حتى يتم تحديد متى يحقق العقد التزاما على الطرفين.
تحديد التزامات الأداء بالعقد	<ul style="list-style-type: none"> • أولا فيما يتعلق بالتزامات الأداء بالعقد التي يتم الوفاء بها على مدار فترة زمنية. <p>تقوم الإدارة بتحديد الطريقة التي يمكن على أساسها قياس ما تم تحقيقه نحو الوفاء بالتزام الأداء في العقد وذلك لتحديد قيمة الإيراد التي يمكن الاعتراف بها في القوائم المالية، وقد تضمن المعيار طريقتين يمكن للإدارة الاختيار بينهما:</p> <p>أ- طريقة المخرجات وتشمل:</p> <p>تقدير الإدارة لما تم تحقيقه من التزامات الأداء حتى تاريخه، وتقييم النتائج المحققة، والأهداف التي تم إنجازها والوقت المنقضي، والوحدات المنتجة، والوحدات المستلمة.</p> <p>ب- طريقة المدخلات:</p> <p>حيث يتم الاعتراف بالإيراد على أساس المدخلات التي استنفذت من أجل الوفاء بالتزامات الأداء مثل الموارد المستهلكة، التكاليف المنفقة، الوقت المنقضي.</p> <ul style="list-style-type: none"> • ثانيا: بالنسبة لالتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها في نقطة زمنية محددة:

مراحل تطبيق النموذج	تقديرات الإدارة
	تقوم الإدارة بتقدير توقيت انتقال السلعة أو الخدمة لسيطرة العميل.
تحديد سعر المعاملة	تعتمد الإدارة على تقديراتها الخاصة في تحديد سعر المعاملة والذي يشمل تقدير المبالغ المتغيرة في القيمة لتعديل سعر المعاملة وفقا للقيمة الزمنية للنقود وقياس المبالغ غير النقدية.
توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد المبرم	إذا لم يكن ملحوظا تقوم الإدارة بحساب سعر كل سلعة أو خدمة في العقد على حدا.
الاعتراف بالإيرادات عندما (أو بمجرد) وفاء المنشأة بالتزام الأداء.	تعتمد الإدارة على حكمها الشخصي في تحديد ما إذا كان التزامات الأداء تم الوفاء بها عند نقطة زمنية معينة أو على مدار فترة زمنية.

ووفقا لتعديلات مجلس معايير المحاسبة المالية في 12 أغسطس 2015، بإصدار التحديث رقم ASU (2015-14) عن الإيرادات من العقود مع العملاء (القسم 606) لتعديل الإرشاد الأمريكي ASC Topic 606 وكذلك وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم IFRS 15 فإن قيمة الإيرادات والتي يتم الاعتراف بها عند وفاء المنشأة بالتزامات الأداء يتوقف قياسها على تحديد سعر المعاملة وتخصيصها أو توزيعها على التزامات الأداء، حيث أشار كل من المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 والإرشاد الأمريكي ASU Topic 606 إلى سعر المعاملة على أنه المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن يؤول إليها في مقابل نقل البضائع أو الخدمات واستبعاد المبالغ التي تم تحصيلها نيابة عن الغير والقيمة المتفق عليها في العقد قد تكون ثابتة أو متغيرة أو مزيج من الاثنين معا (IFRS 15:47; ASU 606: 10:32-2).

ويعالج المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 وكذلك الإرشاد ASU 606 عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير من خلال وضع قيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به، حيث يتم الاشتمال على المقابل المتغير في سعر المعاملة فقط إذا كان من المحتمل بصورة كبيرة أن الاشتمال عليها لن يؤدي إلى تراجع كبير في الإيرادات في المستقبل عند حل مشكلة عدم التأكد لاحقا (IFRS 15:56). ولكن يتم تطبيق مدخل مختلف وأكثر تقييدا فيما يتعلق بما يسمى based royalty revenue Usage والناجئة عن استخدام تراخيص حقوق الملكية الفكرية، ويتم الاعتراف بمثل هذه الإيرادات فقط عند حدوث المبيعات أو الاستخدام (IFRS 15: B63).

كما تعترف المنشأة بالإيرادات على مدار فترة زمنية إذا تحقق أحد المتطلبات التالية: -10 (ASU 606: 25-27 IFRS 15:35).

- استلام العميل واستهلاكه المنافع المقدمة بواسطة المنشأة عند أداء المنشأة لالتزامها.
 - أداء المنشأة ينشأ عنه أو يترتب عليه دعم الأصل الذي يسيطر عليه العميل بمجرد إنشاء ذلك الأصل.
 - أداء المنشأة لالتزاماتها لا ينشأ عنه أصل له استخدام بديل بالنسبة للمنشأة، ويكون للمنشأة الحق في دفع مقابل الأداء الذي تم إنجازه حتى تاريخه.
- وتتمثل التعديلات الواردة في (ASU 606) ومعيار التقرير الدولي (IFRS, 15) والقائمة على أساس مدخل السيطرة الذي يختلف عن مدخل المخاطر والمنافع المطبق حالياً، حيث أن مبدأ المخاطر والمنافع ينص على أن تحويل السلع والخدمات إلى العملاء يحدث عندما تتحول المخاطر والمنافع للعميل وتخلي البائع عن المنافع التي قد تنتج من السيطرة على السلع والخدمات والاستفادة من المنافع المرتبطة بالسلع والخدمات إلا أن هذا المدخل واجه صعوبة في التطبيق وقد أوضح مجلس المحاسبة المالية (FASB) ذلك من خلال تحديث الإرشاد الأمريكي (ASU Topic 606; BC 118).

كما أن الاختلاف في نتائج برامج ولاء العملاء باختلاف الـ IFRS 15 ومعايير الـ GAAP يتطلب معالجة قضية أخرى قبل تطبيق الـ IFRS 15 حيث تتطلب معايير IFRS و GAAP أن يسمح بأخذ برامج ولاء العملاء في الاعتبار لوضع ترتيبات متعددة العناصر، فمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، تسمح للشركات باستخدام نموذج التكلفة الإضافية، التي تعكس ترتيب عناصر متعددة في النموذج، مما ينتج عنه تخفيض الإيرادات التي يتم تأجيلها والشركات التي تستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والتي ترغب في التحول إلى IFRS 15 أو توسيع أعمالهم في السوق العالمية، وسيكون لهذا التوفيق أثر على الدخل بحيث يعكس مبالغ التأجيل، وهذا يمكن أن يؤثر في النهاية على استمرارية الشركة وقدرتها التنافسية إلى حد ما على المستوى الدولي. (Sedki, S. Sam, et.al, 2014).

ويتشابه كل من (ASU 606) و (IFRS, 15) في أنه يتم الاعتراف بالإيراد من خلال نموذج مكون من خمس خطوات محددة يجب الالتزام بها وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) والتحديثات على (ASU Topic 606) حيث عمل هذا النموذج على إزالة التضارب والتباين الذي كان قائماً في معايير الاعتراف بالإيراد المطبقة حالياً ولا توجد اختلافات جوهرية بينهما في متطلبات العرض والإفصاح حيث يحققان نوعاً من التقارب بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية وذلك فيما يتعلق بمتطلبات العرض والإفصاح والقياس الخاصة بالإيراد، إلا أنه وعلى الرغم من الاتفاق بينهما حول الكثير إن لم يكن معظم متطلبات العرض والإفصاح والاعتراف بالإيراد إلا أنه لا يزال هناك بعض الفروق بينهم (AICPA, Financial Reporting Center, 2014) والتي يمكن تناولها كما يلي: (PWC (2014).

الاختلافات	أوجه المقارنة
<p>على الرغم من أن المعيار الدولي والمعيار الأمريكي اتفقا على أنه من شروط الاعتراف بالإيراد أن يتوافر في العقد احتمالية تحصيل المبلغ المستحق للمنشأة مقابل البضائع أو الخدمات أحد الخصائص التي يجب أن تتوافر في العقد قبل تطبيق المنشأة للمعيار المشترك للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) أو التحديثات على المعيار الأمريكي (ASU Topic 606) أن تكون القابلية للتحصيل محتملة (probable). فقد اختلف معيار التقرير الدولي (IFRS 15) و التعديلات على المعيار الأمريكي (ASU Topic 606) في تعريف كلمة محتمل حيث تم تعريفها وفقا للتعديلات على المعيار الأمريكي (ASU Topic 606) على الأرجح سوف تحدث والمعبر عنها بمستوى (75% - 80%) أما وفقا لمعيار التقرير الدولي (IFRS 15) فإن الاحتمالية تكون أكثر احتمالا للتحقق من عدم التحقق ويعبر عنها بنسبة أكبر من (50%).</p>	<p>شرط احتمالية التحصيل</p>
<p>عدلت المعايير الدولية متطلبات الإفصاح بالإيراد بالتقارير الفترية حيث أوضحت ضرورة أن تتضمن التقارير الفترية إفصاح لبند الإيراد كل بند على حدا.</p> <p>حيث عدل مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) معيار الإفصاح عن التقارير الدورية لكي يتطلب تصنيف المعلومات المتعلقة بالإيراد وأضاف متطلبات الإفصاح الدورية المتعلقة بأرصدة العقود والتزامات الأداء المتبقية (للشركات العامة فقط (Public Companies)).</p> <p>وهذا ما اتفقت عليه المعايير الأمريكية أيضا في تعديلاتها الأخيرة إلا أنها أضافت أيضا ضرورة أن يتم الإفصاح في التقارير الفترية عن رصيد عقود العملاء وكذلك التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها بعد وذلك فيما يتعلق بالشركات المدرجة بالبورصة فقط.</p>	<p>متطلبات الإفصاح الخاصة بالإيراد في التقارير الفترية</p>
<p>تطبق متطلبات معيار التقرير الدولي IFRS 15 على التقارير المالية للمنشأة وذلك عن السنة المالية التي تبدأ في الأول من يناير 2017 أو في السنوات المالية اللاحقة، كما يسمح بالتطبيق المبكر للمعيار، ويجب على المنشأة التي تختار تطبيق IFRS 15 قبل الأول من يناير، 2017، أن تفصح عن هذه الحقيقة في قوائمها المالية (IFRS 15 : C1). وعند تطبيق معيار ال IFRS 15 للمرة الأولى، يجب على المنشآت تطبيق المعيار بصورة كاملة عن الفترة الحالية بما في ذلك التطبيق بأثر رجعي على كل العقود التي لم يتم إنجازها بعد في بداية تلك الفترة.</p>	<p>تاريخ تطبيق متطلبات المعيار الخاصة بالإيراد</p>

بينما تطبق متطلبات الإرشاد الأمريكي 606 ASC على التقارير المالية للمنشأة وذلك للسنوات اللاحقة للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2016 ويمكن للمنشآت غير المدرجة بالبورصة فقط تأجيل تطبيق المعيار لسنة واحدة فقط. ولا يمكن للمنشأة تطبيق متطلبات المعيار قبل التاريخ المحدد بالمعيار. يلاحظ وجود اختلافات طفيفة في تاريخ التطبيق بين معيار التقرير الدولي (IFRS 15) والتحديثات على المعيار الأمريكي (ASU Topic 606) حيث حدد المعيار الأمريكي تاريخ تطبيق التعديلات للمنشآت التي تصدر أسهم أو سندات يتم تداولها عليها للعام في سوق الأوراق المالية (Public Companies) للتقارير المالية (متضمنة التقارير الدورية) من الفترات التي تبدأ اعتباراً من 15 ديسمبر 2016 ويمكن للمنشآت الأخرى non-public companies تأجيل تطبيق المعيار لعام آخر أما بالنسبة لمعيار (IFRS 15) يعتبر واجب التطبيق لكل المنشآت على الفترات المالية السنوية التي تبدأ اعتباراً من 1 يناير 2017. والشركات التي تعد التقارير المالية وفقاً للمبادئ الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً (US GAAP) غير مسموح لها بالتطبيق المبكر للمعيار قبل تاريخ 15 ديسمبر 2016 والمنشآت التي تعد التقارير المالية وفقاً لـ IFRS مسموح لها بالتطبيق المبكر للمعيار.

وفقاً للمعيار الأمريكي (ASC 340) لا يسمح للمنشأة عكس الخسارة في القيمة المعترف بها كتكلفة للعقد (حيث يتم رسمة التكلفة للوفاء بالعقد) أما معيار التقارير الدولية IFRS تتطلب من المنشآت عكس الخسارة الناتجة من الانخفاض في قيمة الأصل في حالات محددة وتتوافر شروط معينة.

عكس الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصل

<p>يعفي الإرشاد الأمريكي ASU 606 الشركات غير المدرجة بالبورصة من بعض متطلبات الإفصاح كما يسمح لها بتأجيل تطبيق المعيار على عكس المعيار الدولي IFRS 15 والذي يفرض المتطلبات على الشركات المدرجة وغير المدرجة على حد سواء.</p> <p>حيث عمل معيار (IFRS 15) على إزالة عدم التناسق في متطلبات الإيراد في المعايير الدولية السابقة حيث كان بإمكان المنشأة الاعتراف بالإيراد بطرق مختلفة اعتمادا على المعيار الذي تقوم بتطبيقه نتيجة لصعوبة تحديد إذا كانت بعض العمليات سوف تعالج وفقا للمعيار الدولي رقم (18) أم المعيار الدولي رقم (11) وقد عمل المعيار على إزالة التضارب والتباين الذي كان قائما في مبادئ الاعتراف بالإيراد في كلا من المعيارين (18، 11) من خلال وضع نموذج موحد مكون من خطوات محددة ثابتة للاعتراف بالإيراد لجميع القطاعات بدلا من استخدام نماذج منفصلة لأنواع مختلفة من الإيراد (Dalkilic, 2014).</p> <p>وأعطى الإرشاد الأمريكي (ASU 606) إعفاءات للوحدات غير العامة (non-public entities) فيما يتعلق بأنواع محددة للإفصاحات وتاريخ تطبيق المعيار بينما يطبق معيار التقارير الدولي (IFRS 15) على كل المنشآت سواء عامة (Public companies) أو غير العامة فيما عدا المنشآت متوسطة أو صغيرة الحجم.</p>	<p>إعفاءات للشركات غير المدرجة بالبورصة (الوحدات غير العامة)</p>
---	--

ومن ناحية أخرى، قد وضع المعيار IFRS 15 شروط يجب توافرها للاعتراف بالإيراد من أهمها تحديد العقد الواجب الوفاء به تجاه العميل وهذه الشروط تعتبر أكثر وضوحا ودقة من المطبقة حاليا وفقا للمعايير الدولية وهذه الشروط سوف ينتج عنها اختلافات في توقيت الاعتراف بالإيراد بين المعيار IFRS 15 والمعايير الدولية المطبقة حاليا، حيث وفقا للمعايير الدولية المطبقة حاليا فإن الإيراد يتحقق فور انتهاء الترتيبات التعاقدية والاتفاقيات المتعلقة بنقل المنافع والخدمات المرتبطة بالسلع والخدمات بينما وفقا للمعيار IFRS 15 فإن تحقق الإيراد يرتبط بمفهوم السيطرة والقدرة على الاستفادة من المنافع المرتبطة بالسلع والخدمات وهذه الفروق سوف ينتج عنها اختلافات في توقيت الاعتراف بالإيراد بين المعيار IFRS 15 والمعايير الدولية المطبقة حاليا.

ويعرض الجدول التالي مقارنة بين المعايير الدولية المطبقة حاليا والمعيار الدولي الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15):

المعيار IFRS 15	المعايير المحاسبية الدولية الحالية	أوجه المقارنة
<p>نشر مبادئ محددة للاعتراف بالإيراد التي يجب على المنشأة إتباعها للتقرير عن معلومات تتعلق بطبيعة وقيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد وحالات عدم التأكد المصاحبة لإمكانية تحصيل الإيراد الناتج عن عدم وجود عقد بين المنشأة والعميل من خلال معيار موحد.</p>	<p>شرح المعالجات المحاسبية للإيراد من خلال معايير وتفسيرات متعددة لأنواع محددة من المعاملات والأحداث.</p>	<p>هدف المعيار</p>
<p>نموذج موحد يتكون من خمس خطوات للاعتراف والقياس.</p>	<p>نماذج لأنواع مختلفة من الإيراد (لتقديم السلع والخدمات).</p>	<p>نطاق المعيار</p>
<p>تقاس الإيرادات بقيمة سعر المعاملة التي تم توزيعها على السلع والخدمات التي تم نقلها للعميل، ويعتمد القياس على القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها</p>	<p>تقاس الإيرادات باستخدام القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة.</p>	<p>قياس الإيراد</p>
<p>يتم الاعتراف بالإيراد فقط إذا تحققت مجموعة من الخطوات وفقا لمعيار IFRS 15 وهي كالتالي:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- تحديد العقد بين المنشأة والعميل. 2- تحديد التزامات الأداء المنفصلة التي يحتوي عليها العقد. 3- تحديد سعر المعاملة. 4- توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء المنفصلة. 5- الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء المنفصلة. <p>فيما عدا ذلك يتم الاعتراف بالإيراد في الوقت الذي يسيطر فيه العميل على السلع والخدمات.</p>	<p>يتحقق الاعتراف بالإيراد فور انتهاء الترتيبات التعاقدية والاتفاقيات المتعلقة بنقل المنافع والخدمات المرتبطة بالسلع والخدمات، حيث يتحقق الإيراد عندما يكون هناك توقعا كافيا بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة، وتختلف شروط تحقق الإيراد باختلاف المصادر الأربعة لتحقق الإيراد (الإيراد الناتج من بيع السلع - الإيراد الناتج من تقديم خدمات - استخدام الغير لأصول المنشأة - عقود الإنشاءات).</p>	<p>الاعتراف بالإيراد</p>

المعيار IFRS 15	المعايير المحاسبية الدولية الحالية	أوجه المقارنة
يتم إفصاح المنشأة عن المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالعناصر التالية: العقود التي بين المنشأة والعملاء. الأحكام الجوهرية والتغيرات التي تم اتخاذها عند تطبيق المعيار على عقود المنشأة مع العملاء. أي أصول تم الاعتراف بها نتيجة تكاليف الحصول على العقد أو تكاليف إتمام العقد.	يتم الإفصاح عن الإيرادات وفقا للمعيار 11 IAS، عن السياسات المتبعة للاعتراف بالإيراد، وتوزيع الإيراد المعترف به على العناصر الأساسية المكونة له، وقيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات ووفقا للمعيار 8 IAS يتم الإفصاح عن مقدار إيراد العقد الذي تم الاعتراف به كإيرادات في الفترة الحالية مع الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد إيرادات العقد خلال الفترة الحالية.	الإفصاح عن الإيراد

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

مما سبق يتضح للباحثة أن من ضمن الاختلافات بين المعيار IFRS 15 والمعايير الأمريكية المطبقة حاليا أن المعيار IFRS 15 قد سمح بدمج بعض العقود والتعديلات على العقود الحالية وذلك في حال توافر مجموعة من الشروط في حين أن المعايير الأمريكية المطبقة حاليا لا تسمح بهذا الدمج، وأن إصدار المعيار IFRS 15 قد ساهم في علاج بعض أوجه القصور في المعايير الدولية والمعايير الأمريكية المطبقة حاليا، حيث أن متطلبات الاعتراف بالإيراد الحالية سواء الواردة في المعايير الدولية أو المعايير الأمريكية المطبقة حاليا تتطلب أن يكون السعر الذي سوف تحصل عليه المنشأة من بيع السلع أو الخدمات ثابت أو قابل للتحديد إلا أن سعر البيع لا يكون قابل للتحديد إلا بعد انتهاء المزايا الممنوحة، ولقد أتاح المعيار IFRS 15 إدخال سعر البيع المتغير كجزء من سعر العملية حيث أتاح للمنشأة استخدام القيمة المتوقعة أو طريقة القيمة الأكثر احتمالا وبذلك فقد أتاح المعيار زيادة الحكم الشخصي والتقدير الذاتي.

ثانيا: دور معيار الإيراد IFRS 15 في تحسين إعلام أسواق المال:

يوفر المعيار IFRS 15 إرشادا لأية منشأة تدخل في عقود مع العملاء لنقل البضائع أو تقديم الخدمات أو عقود لنقل الأصول غير المالية ما لم تقع تلك العقود في نطاق المعايير الأخرى، حيث يعد تطبيق المعيار IFRS 15 خطوة هامة نحو الهدف النهائي المرتبط بتكوين مجموعة من المعايير الدولية ذات جودة عالية تلقى قبول عام في أسواق المال الدولية المختلفة، حيث يتيح للشركات الدخول لأسواق المال المختلفة من خلال تقليل التكاليف المرتبطة بإعداد ومراجعة القوائم المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات والشركات المقيدة بأكثر من سوق مال

مما يساهم في تخفيض تكلفة الحصول على رأس المال، كما أن تطبيق المعيار 15 IFRS سوف يعزز القابلية للمقارنة عالميا بين الشركات ويزيد القدرة على الفهم نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف مما يساعد المستثمر على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة في سوق المال.

ومن ناحية أخرى، يؤثر الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS إيجابيا على شفافية المعلومات المالية، ويزيد من صفة القابلية للمقارنة والاعتمادية للتقارير المالية إذا ما قورنت بالمعلومات المالية المصدرة حسب معايير المحاسبة التي كانت مطبقة في تلك الدول قبل الانتقال إلى اعتماد معايير التقارير المالية الدولية IFRS، حيث أن اتجاه المجلسين نحو إصدار معيار 15 IFRS يشير إلى الرغبة في مواجهة مشاكل الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الدولية وفي معايير المحاسبة الأمريكية بهدف تحسين جودة التقارير المالية وذلك من خلال وضع إطار قوي لمعالجة الأمور المتعلقة بالإيراد ومحاولة للحد من عدم الاتساق والضعف في المتطلبات الحالية للاعتراف بالإيراد ذلك بالإضافة إلى الرغبة في تعزيز المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين المنشآت في أسواق رأس المال المختلفة وتحسين متطلبات الإعلام في سوق رأس المال بهدف توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية (Streaser, et al, 2014).

ويظهر دور الاعتراف بالإيراد وفقا لمعيار 15 IFRS في سوق المال من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية، من خلال تحسين خصائصها (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم) حيث أن المعيار 15 IFRS يمكنه زيادة جودة التقارير من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء، حيث يؤدي تطبيق هذا المعيار إلى: (عبد المنعم، 2015)

أ- توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح مما يساهم في فهم أفضل لمبالغ وتوقيت الإيراد والتدفقات النقدية بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة.

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

ج- تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض المتطلبات التي يجب أن تشير إليها المنشأة وبالتالي تخفيض أخطاء الاعتراف والقياس بدرجة كبيرة مما يؤدي إلى سهولة فهمها بدرجة أفضل.

د- إزالة عدم التناسق والتضارب والضعف في متطلبات الإيراد في المعايير المحاسبية السابقة.

هـ- توفير إطار أكثر صلابة لمقابلة قضايا الاعتراف بالإيراد، كالبيع مع حق الرد وترتيبات إعادة الشراء وغيرها مما يعمل على توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

و- التعبير الصادق عن أصول العقد التي يتم قياسها، حيث يوجب المعيار بأن تتم المحاسبة عن أصول العقد وفقا للمعيار IFRS9 (الأدوات المالية) حتى تقوم المنشأة بتقدير أصل العقد وتخفيض قيمته وفقا لهذا المعيار.

ز- ضرورة قياس مقابل الأداء غير النقدي على أساس القيمة العادلة مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية.

وحيث يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وتوقيت ومبلغ وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة من العقود المبرمة مع العملاء، تكون المعلومات الكمية والكيفية مطلوبة فيما يتعلق بالآتي:

أ- العقود مع العملاء: بما في ذلك الإيرادات وتخفيضات القيمة المعترف بها وتجزئة الإيرادات والمعلومات حول أرصدة العقود والتزامات الأداء (مشملة على سعر المعاملة الموزعة على التزامات الأداء المتبقية).

ب- الأحكام الهامة والتغييرات في الأحكام: تحديد توقيت الإبقاء بالتزام الأداء (مع مرور الوقت أو في نقطة زمنية محددة) وتحديد سعر المعاملة والمبالغ الموزعة على التزامات الأداء.

ج- الأصول المعترف بها من تكاليف إبرام أو الإيفاء بالعقد.

وقد اتفقت معظم الدراسات على أثر المعيار IFRS 15 على تحسين إعلام سوق رأس المال وعلى المنافع التي يحققها لمستخدمي التقارير المالية من حيث: (Grant, 2015)

(Allen et a., 2014) (Cohn, 2014) (BDO, 2014) (EFRAG, 2015).

أ- يضع المعيار IFRS 15 إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيرادات ومن ثم يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال تحسين متطلبات الإفصاح بشأن طبيعة الإيرادات وتوقيته وعدم التأكد والتدفقات النقدية المرتبطة بها (BDO, 2014).

ب- تحقيق الاتساق في المعاملات المحاسبية المتشابهة اقتصاديا في العقود مع العملاء مما يحقق خاصية القابلية للمقارنة ويحسن من المحتوى الإعلامي لسوق المال.

ج- دعم ثقة مستخدمي القوائم المالية في أسس الاعتراف والإفصاح عن الإيراد من خلال التغلب على الانتقادات الموجودة في معايير الاعتراف بالإيراد الحالية (الأمريكية والدولية).

د- تحقيق الموضوعية من خلال توحيد المعالجة المحاسبية للمعاملات المتشابهة وإزالة التضارب الذي كان موجودا في المعيار الدولي رقم 18 والمعيار الدولي رقم 11.

هـ- يساهم المعيار في تبسيط عملية إعداد القوائم المالية من خلال الحد من متطلبات والإرشادات التي يجب الرجوع إليها لكل حالة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد من خلال توفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد (Cohn, 2014).

و- يضع المعيار إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيرادات ومن ثم يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال تحسين متطلبات الإفصاح بشأن طبيعة الإيرادات وعدم التأكد والتدفقات النقدية المرتبطة بها (BDO, 2014).

ز- أن المعيار يتطلب ضرورة أن تفصح الشركة عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية بسهولة فهم طبيعة وقيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية (Allen, et al., 2014).

ومما سبق يتضح للباحثة أن معيار الإبصار 15 IFRS يساهم في تحسين إعلام سوق المال حيث أن جوهر المعيار هو تحسين جودة التقرير المالي وذلك من خلال زيادة جودة المعلومات المحاسبية والتي تتمثل في (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم) لذا يؤدي هذا المعيار دورا كبيرا في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية مما ينعكس على قرارات المستثمرين في سوق المال.

المحور الثالث: دراسة استكشافية لتقييم انعكاس تطبيق المعيار 15 IFRS على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية:

تهدف الدراسة الاستكشافية إلى استطلاع آراء مفردات عينة الدراسة حول انعكاس تطبيق المعيار 15 IFRS على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في كل من شركات الاتصالات الثلاثة (فودافون للاتصالات - موبينيل للاتصالات - المصرية للاتصالات) ومجموعة من المراجعين في مكاتب المراجعة الكبرى) وذلك من خلال تعريف عينة الدراسة بمتطلبات المعيار 15 IFRS وعرض دوافع تطوير معايير الإبصار الحالية وخطوات الاعتراف بالإبصار وفقا للمعيار 15 IFRS وتقييم مدى فهم عينة الدراسة لتأثير تطبيق المعيار على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال الإجابة على أسئلة قائمة الاستقصاء التي أعدت لهذا الغرض.

وتسعى الباحثة من خلال الدراسة الاستكشافية إلى اختبار صحة الفروض التالية:

- **الفرض الأول:** يؤدي تطوير معايير الإبصار الأمريكية والدولية والمصرية إلى تحسين متطلبات الاعتراف بالإيرادات.
- **الفرض الثاني:** يؤدي تطوير متطلبات الاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي 15 IFRS والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.
- **الفرض الثالث:** يؤثر تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

أولا: تصميم أداة الدراسة الاستكشافية:

قامت الباحثة بتصميم استمارة استقصاء يتمثل هدفها الرئيسي في استطلاع آراء مفردات عينة الدراسة حول انعكاسات تطبيق المعيار 15 IFRS على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية، وقد مرت عملية إعداد استمارة الاستقصاء بعدة مراحل إلى أن تم التوصل إلى صورتها النهائية، وقد تمثلت هذه المراحل في:

أ - مرحلة تصميم وإعداد استمارة الاستقصاء:

وقد تضمنت هذه المرحلة الحصول على بعض الأفكار والمتغيرات من واقع استقراء الدراسات السابقة والأكاديميين المهتمين بمعايير التقارير المالية الدولية حول أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، وقد تم تناول الأسئلة التالية في القائمة:

السؤال الأول: ما هي مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات؟

السؤال الثاني: هل يؤثر تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

السؤال الثالث: هل يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟

ب -مرحلة توزيع وإرسال قائمة الاستقصاء:

ثانيا: في هذه المرحلة تم الاعتماد على كل من: أسلوب المقابلات الشخصية، وأسلوب الاستقصاء البريدي لبعض مفردات عينة البحث حيث لم يتسر للباحثة إمكانية المقابلة الشخصية معهم، وقد قامت الباحثة من خلال المقابلة الشخصية مع أفراد عينة البحث بالإجابة عن استفساراتهم لإبداء آرائهم، وتقديراتهم لكل عبارة، حيث تم تصميم القائمة من خلال ما يعرف بالقياس الأسمى وذلك باستخدام مقياس Likert، وقد تم تحديد القياس الأسمى، بخمس درجات على النحو التالي: مؤثر جدا (100%)، مؤثر (75%)، متوسط التأثير (50%)، غير مؤثر (25%)، غير مؤثر على الإطلاق (صفر%).

ثانيا: تحديد مجتمع البحث، واختيار العينة محل الدراسة:

أ -مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة: المديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية في شركات الاتصالات الثلاثة والمراجعين في مكاتب المراجعة الكبرى.

ب -عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من 45 من المديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية في شركات الاتصالات الثلاثة (فودافون للاتصالات - موبينيل للاتصالات - المصرية للاتصالات)، 50 من المراجعين في مكاتب المراجعة الكبرى، وتم اختيارهم باستخدام العينة العشوائية البسيطة، وكانت نسبة الاستجابة الكلية 83.8%، كما هي موضحة في الجدول رقم (1).

جدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة

النسبة الاستجابة	عدد القوائم الصحيحة	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم الموزعة	البيان
				المديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية:
77.00%	10	13	15	- فودافون للاتصالات
91.70%	11	12	15	- موبينيل للاتصالات
75.00%	9	12	15	- المصرية للاتصالات

البيان	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم الصحيحة	نسبة الاستجابة
المجموع	45	37	30	81.1%
المراجعين:				
- أرنست	15	12	11	91.60%
- حازم حسن	20	15	10	66.70%
- ديلويت	15	12	11	91.60%
المجموع	50	39	32	82.05%
المجموع الكلي	95	76	62	81.57%

ثالثا: أساليب التحليل الإحصائي:

1- تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، الإصدار العاشر في إجراء التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة الاستكشافية وقد اعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على الأساليب الإحصائية (معامل الثبات، المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل متغير من متغيرات قائمة الاستقصاء، اختبار مان ويتني لاختبار مدى التوافق أو الاختلاف بين فئات الدراسة حول أسئلة قائمة الاستقصاء).

رابعا: صدق وثبات الاختبار:

يعد مفهوم الصدق والثبات من القضايا التي يجب أخذها في الاعتبار عند جمع البيانات، حيث يقصد بثبات الاختبار مدى خلوه من الأخطاء غير المنتظمة التي تشوب عملية القياس، ولا بد للباحثة أن تحدد درجة الموثوقية في بيانات الاختبار والتي تتمثل في اتساق القياسات أو الملاحظات التي تحصل عليها. ويوضح الجدول رقم (2) معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها باستخدام مجموعة من المتغيرات الفرعية، ويتبين من الجدول أن قيم معامل ألفا تتراوح بين (0.658، 0.874)، وهو ما يعني مستوى مقبول من اعتمادية المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات، حيث تمثل 50% الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا، وارتفاع معدلات الاعتمادية يعكس ارتفاع درجة الاتساق الداخلي بين محتويات كل متغير من المتغيرات السابقة، كما أنه يعني إمكانية الاعتماد على هذه المتغيرات في الواقع العملي.

جدول رقم (2)

تقييم اعتمادية (مصادقية) المتغيرات

المتغير	معامل الثبات (Alpha)
1- ما هي مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات (X1).	0.874
2- هل يؤدي تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي 15 IFRS والإرشادات الأمريكية 9- (ASC 2014) و (ASU 14-2015) إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية (X2).	0.718
3- هل يؤثر تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (X3).	0.658

خامسا: التحليل الإحصائي الوصفي واختبار الفروض:

نظرا لأن البيانات الواردة في قائمة الاستقصاء ذات طبيعة اسمية (وصفية)، فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية اللامعلمية لتحديد الفروق بين إجابات مفردات العينة من المتغيرات المختلفة، ولقد تم استخدام اختبار مان ويتني والأهمية النسبية لهذا الغرض.

1- اختبار الفرض الأول:

"يؤدي تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية إلى تحسين متطلبات الاعتراف بالإيرادات من عقود العملاء".

وتقوم الباحثة باختبار ذلك الفرض كما يلي:

بإجراء التحليل الوصفي للسؤال الأول حيث يعبر عنه بالرمز (X1) وعباراته الاثني عشر يعبر عنها بالرموز (X1.1: X1.12)، ويلخص الجدول رقم (3) نتائج التحليل الوصفي الخاص بمبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات.

جدول رقم (3)

مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات

المراجعين			المديرين الماليين ومعدّي القوائم			المتغيرات
ترتيب	انحراف	متوسط	ترتيب	انحراف	متوسط	
12	0.77	3.90	9	0.75	3.90	1- يعد الإيراد أحد أهم البنود الواردة في القوائم المالية والذي يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء المنشأة ومركزها المالي (X1.1).
3	0.94	4.62	1	0.95	4.66	2- اتفقت المعايير المحاسبية من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج عن وفاء المنشأة بالتزامها بنقل سلعة أو تقديم خدمة معينة (X1.2).
5	0.94	4.59	10	0.98	3.70	3- اختلاف متطلبات معالجة الإيراد الواردة في المعايير الدولية عن المعايير الأمريكية بالإضافة إلى وجود بعض القصور في كل منهما (x1.3).
11	1.07	4.37	5	0.97	4.53	4- تعاني المعايير الأمريكية الخاصة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري، بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد (X1.4).
1	0.93	4.65	4	0.96	4.60	5- تعاني المعايير الأمريكية الخاصة بالإيراد من صعوبة تحقق متطلبات الاعتراف بالإيراد، مما أدى إلى تعدد الإصدارات المحاسبية للإيراد ومن ثم عدم القابلية للمقارنة (X1.5).
7	0.98	4.46	11	0.98	3.70	6- تعاني معايير المحاسبة الدولية الحالية المتعلقة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري بين مفهوم الإيراد الذي تم صياغته في ضوء مدخل الميزانية وشروط الاعتراف به التي تم صياغتها وفقاً لمدخل قائمة الدخل (X1.6).
4	0.94	4.62	2	0.96	4.63	7- تعاني معايير المحاسبة الدولية (المعيار الدولي

المراجعين			المديرين الماليين ومعدّي القوائم			المتغيرات
ترتيب	انحراف	متوسط	ترتيب	انحراف	متوسط	
						11، والمعيار الدولي (18) من عدم ترابط فلسفة الاعتراف بالإيراد (X1.7).
2	0.93	4.65	6	1.00	4.53	8- تعاني معايير المحاسبة الدولية الحالية المتعلقة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد من ناحية، وشروط الاعتراف بالإيراد ومفهوم الأصل والالتزام من ناحية أخرى (X1.8).
10	1.04	4.40	12	0.76	2.96	9- تعتبر متطلبات الإفصاح في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد غير كافية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة إيرادات المنشأة وارتباطها بالمعلومات الأخرى للقوائم المالية (X1.9).
8	0.98	4.46	7	0.97	4.50	10- يسمح المعيار 15 IFRS بدمج بعض العقود والتعديلات على العقود الحالية وذلك في حال توافر مجموعة من الشروط في حين أن المعايير الأمريكية المطبقة حالياً لا تسمح بهذا الدمج (X1.10).
6	9.98	4.56	8	1.16	4.50	11- وفقاً للمعايير الدولية والمصرية تقاس الإيرادات باستخدام القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة بينما تقاس الإيرادات وفقاً لـ 15 IFRS بقيمة سعر المعاملة التي تم توزيعها على السلع والخدمات التي تم نقلها للعميل، ويعتمد القياس على القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها (X1.11).
9	1.07	4.46	3	0.96	4.63	12- يختلف المعيار المصري للاعتراف بالإيراد رقم 11 عن المعيار المشترك 15 IFRS في أن

المراجعين			المديرين الماليين ومعدّي القوائم			المتغيرات
ترتيب	انحراف	متوسط	ترتيب	انحراف	متوسط	
						المعيار المشترك قد وضع خطوات أكثر تفصيلاً وتوضيحاً للاعتراف بالإيراد (X1.12).

يتضح من الجدول السابق رقم (3) ما يلي:

- بالنسبة للمديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية في شركات الاتصالات:

- يتضح ارتفاع المتوسطات الحسابية لمبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات والتي تراوحت بين (2.96، 4.66)، وقد كان ترتيب أهم تلك المبررات طبقاً لأهميتها كما يلي:
- اتفقت المعايير المحاسبية من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج عن وفاء المنشأة بالتزامها بنقل سلعة أو تقديم خدمة معينة (X1.2).
 - تعاني معايير المحاسبة الدولية (المعيار الدولي 11، والمعيار الدولي 18) من عدم ترابط فلسفة الاعتراف بالإيراد (X1.7).
 - يختلف المعيار المصري للاعتراف بالإيراد رقم 11 عن المعيار المشترك IFRS 15 في أن المعيار المشترك قد وضع خطوات أكثر تفصيلاً وتوضيحاً للاعتراف بالإيراد (X1.12).

- وبالنسبة للمراجعين في مكاتب المراجعة:

- يتضح ارتفاع المتوسطات الحسابية لمبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات والتي تراوحت بين (3.90، 4.65)، وقد كان ترتيب أهم تلك المبررات طبقاً لأهميتها كما يلي:
- تعاني المعايير الأمريكية الخاصة بالإيراد من صعوبة تحقق متطلبات الاعتراف بالإيراد، مما أدى إلى تعدد الإصدارات المحاسبية للإيراد ومن ثم عدم القابلية للمقارنة (X1.5).
 - تعاني معايير المحاسبة الدولية الحالية المتعلقة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد من ناحية، وشروط الاعتراف بالإيراد ومفهوم الأصل والالتزام من ناحية أخرى (X1.8).
 - اتفقت المعايير المحاسبية من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج عن وفاء المنشأة بالتزامها بنقل سلعة أو تقديم خدمة معينة (X1.2).
- واختلاف الترتيب بين آراء فئات الدراسة حول مجموعة مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات هو اختلاف في أهمية تلك المبررات، ولكن أجمعت فئات الدراسة على أهمية هذه الدوافع حيث أن متوسط كل منها زاد عن 2.5 مما يدل على موافقتهم على أهمية مجموعة مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات.

وباستخدام تحليل (Mann-Whitney) لقياس الاختلاف بين آراء كلا من المديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية من جهة، والمراجعين من جهة أخرى حول مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات (X1) وعباراته الاثني عشر يعبر عنها بالرموز (X1.1: X1.12)، والتي يلخصها الجدول التالي رقم (4).

جدول رقم (4)

مدى اتفاق عينة الدراسة حول مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات باستخدام تحليل مان ويتني

المعنوية	P-Value	مان ويتني	المتغيرات
غير معنوية	0.985	479.000	1- يعد الإيراد أحد أهم البنود الواردة في القوائم المالية والذي يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء المنشأة ومركزها المالي (X1.1).
غير معنوية	0.613	407.000	2- اتفقت المعايير المحاسبية من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج عن وفاء المنشأة بالتزامها بنقل سلعة أو تقديم خدمة معينة (X1.2).
معنوية	0.000	172.500	3- اختلاف متطلبات معالجة الإيراد الواردة في المعايير الدولية عن المعايير الأمريكية بالإضافة إلى وجود بعض القصور في كل منهما (X1.3).
غير معنوية	0.494	440.500	4- تعاني المعايير الأمريكية الخاصة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري، بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد (X1.4).
غير معنوية	0.680	460.500	5- تعاني المعايير الأمريكية الخاصة بالإيراد من صعوبة تحقق متطلبات الاعتراف بالإيراد، مما أدى إلى تعدد الإصدارات المحاسبية للإيراد ومن ثم عدم القابلية للمقارنة (X1.5).
معنوية	0.000	220.000	6- تعاني معايير المحاسبة الدولية الحالية المتعلقة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري بين مفهوم الإيراد الذي تم صياغته في ضوء مدخل

المتغيرات	مان ويتني	P-Value	المعنوية
الميزانية وشروط الاعتراف به التي تم صياغتها وفقا لمدخل قائمة الدخل (X1.6).			
7- تعاني معايير المحاسبة الدولية (المعيار الدولي 11، والمعيار الدولي 18) من عدم ترابط فلسفة الاعتراف بالإيراد (X1.7).	471.500	0.857	غير معنوية
8- تعاني معايير المحاسبة الدولية الحالية المتعلقة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد من ناحية، وشروط الاعتراف بالإيراد ومفهوم الأصل والالتزام من ناحية أخرى (X1.8).	44.500	0.468	غير معنوية
9- تعتبر متطلبات الإفصاح في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد غير كافية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة إيرادات المنشأة وارتباطها بالمعلومات الأخرى للقوائم المالية (X1.9).	126.000	0.000	معنوية
10- يسمح المعيار 15 IFRS بدمج بعض العقود والتعديلات على العقود الحالية وذلك في حال توافر مجموعة من الشروط في حين أن المعايير الأمريكية المطبقة حاليا لا تسمح بهذا الدمج (X1.10).	472.000	0.890	غير معنوية
11- وفقا للمعايير الدولية والمصرية تقاس الإيرادات باستخدام القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة بينما تقاس الإيرادات وفقا ل 15 IFRS بقيمة سعر المعاملة التي تم توزيعها على السلع والخدمات التي تم نقلها للعميل، ويعتمد القياس على القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها (X1.11).	475.500	0.929	غير معنوية

المتغيرات	مان ويتني	P-Value	المعنوية
12- يختلف المعيار المصري للاعتراف بالإيراد رقم 11 عن المعيار المشترك IFRS 15 في أن المعيار المشترك قد وضع خطوات أكثر تفصيلاً وتوضيحاً للاعتراف بالإيراد (X1.12).	440.500	0.434	غير معنوية

يتضح من الجدول السابق أن درجة معنوية معظم مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات (X1) أكبر من 5% وبالتالي فإنه لا يوجد اختلاف بين فئات الدراسة حول مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات.

ومن العرض السابق باستخدام تحليل (Mann-whitney) لقياس درجة الاختلاف بين فئات الدراسة حول تلك المبررات، والتحليل الوصفي لتلك المبررات يتضح صحة الفرض الأول: "يؤدي تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية إلى تحسين متطلبات الاعتراف بالإيرادات من عقود العملاء".

2- اختبار الفرض الثاني:

"يؤدي تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية".

وتقوم الباحثة باختبار ذلك الفرض كما يلي:

ويجاء التحليل الوصفي للسؤال الثاني حيث يعبر عنه بالرمز (X2) وعباراته التسعة يعبر عنها بالرموز (X2.1: X2.9)، ويلخص الجدول رقم (5) نتائج التحليل الوصفي.

جدول رقم (5)

عوامل تأثير تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

المراجعين			المديرين الماليين ومعدّي القوائم			المتغيرات
ترتيب	انحراف	متوسط	ترتيب	انحراف	متوسط	
4	0.97	4.59	5	0.97	4.56	1- يعد كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 خطوة كبيرة نحو التحول من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ للمحاسبة عن الإيراد (X2.1).
6	1.04	4.53	3	0.96	4.63	2- يسمح كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 بالمزيد من تقديرات الإدارة وحكمها المهني وذلك في كل مرحلة من مراحل تطبيق النموذج المستخدم للمحاسبة عن الإيراد (X2.2).
1	0.80	4.75	4	0.96	4.63	3- يحقق كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 نوع من التقارب بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية وذلك فيما يتعلق بمتطلبات العرض والإفصاح والقياس الخاصة بالإيراد (X2.3).
8	0.98	4.50	9	1.00	4.43	4- اتفق كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 على أن يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل إلى العميل إما خلال فترة زمنية أو في نقطة زمنية محددة (X2.4).
2	0.81	4.71	1	0.91	4.70	5- التعديلات الواردة في المعيار الدولي (IFRS, 15) والأمريكي (ASU 606) قائمة على أساس مدخل السيطرة الذي يختلف عن مدخل المخاطر والمنافع المطبق في المعايير الحالية (X2.5).

المراجعين			المديرين الماليين ومعدّي القوائم			المتغيرات
ترتيب	انحراف	متوسط	ترتيب	انحراف	متوسط	
7	0.94	4.53	7	0.97	4.50	6- يتشابه كل من المعيار (IFRS, 15) والأمريكي (ASU 606) في أنه يتم الاعتراف بالإيراد من خلال نموذج مكون من خطوات محددة يجب الالتزام بها لإزالة التضارب والتباين الذي كان قائما في معايير الاعتراف بالإيراد المطبقة حاليا ولا توجد اختلافات جوهرية بينهم في متطلبات العرض والإفصاح (X2.6).
9	0.98	4.43	8	0.97	4.50	7- وفقا للمعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 قيمة الإيرادات والتي يتم الاعتراف بها عند وفاء المنشأة بالتزامات الأداء يتوقف قياسها على تحديد سعر المعاملة وتخصيصها أو توزيعها على التزامات الأداء (X2.7).
3	0.81	4.71	2	0.84	4.66	8- يعالج المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 وكذلك الأمريكي ASC 606 عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير من خلال وضع قيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به (X2.8).
5	0.84	4.59	6	0.97	4.56	9- اتجه المجلسين نحو إصدار معيار مشترك للاعتراف بالإيراد يشير إلى الرغبة في مواجهة مشاكل الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الدولية وفي معايير المحاسبة الأمريكية بهدف تحسين جودة التقارير المالية (X2.9).

يتضح من الجدول السابق رقم (5) ما يلي:

- بالنسبة للمديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية في شركات الانصالات:

يتضح ارتفاع المتوسطات الحسابية لعوامل تأثير تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية والتي تراوحت بين (4.43، 4.70)، وقد كان ترتيب أهم تلك الدوافع طبقا لأهميتها كما يلي:

- التعديلات الواردة في المعيار الدولي (IFRS, 15) والأمريكي (ASU 606) قائمة على أساس مدخل السيطرة الذي يختلف عن مدخل المخاطر والمنافع المطبق في المعايير الحالية (X2.5).
- يعالج المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 وكذلك الأمريكي ASC 606 عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير من خلال صنع قيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به (X2.8).
- يسمح كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 بالمزيد من تقديرات الإدارة وحكمها المهني وذلك في كل مرحلة من مراحل تطبيق النموذج المستخدم للمحاسبة عن الإيراد (X2.2).

- وبالنسبة للمراجعين في مكاتب المراجعة:

يتضح ارتفاع المتوسطات الحسابية لعوامل تأثير تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية والتي تراوحت بين (4.43، 4.75)، وقد كان ترتيب أهم تلك الدوافع طبقاً لأهميتها كما يلي:

- يحقق كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 نوع من التقارب بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية وذلك فيما يتعلق بمتطلبات العرض والإفصاح والقياس الخاصة بالإيراد (X2.3).
- التعديلات الواردة في المعيار الدولي (IFRS, 15) والأمريكي (ASU 606) قائمة على أساس مدخل السيطرة الذي يختلف عن مدخل المخاطر والمنافع المطبق في المعايير الحالية (X2.5).
- يعالج المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 وكذلك الأمريكي ASC 606 عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير من خلال وضع قيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به (X2.8).

- اختلاف الترتيب بين آراء فئات الدراسة حول مجموعة المتغيرات الخاصة بتأثير تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية هو اختلاف في أهمية تلك المتغيرات، ولكن أجمعت فئات الدراسة على أهمية هذه الدوافع حيث أن متوسط كل منها زاد عن 2.5 مما يدل على موافقتهم على أهمية مجموعة دوافع تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات.

وباستخدام تحليل (Mann-Whitney) لقياس الاختلاف بين آراء كلا من المديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية من جهة، والمراجعين في مكاتب المراجعة الكبرى من جهة أخرى حول دور تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية (X2) وعباراته التسعة يعبر عنها بالرموز (X2.1: X2.9)، والتي يلخصها الجدول التالي رقم (6).

جدول رقم (6)

مدى اتفاق عينة الدراسة حول دور تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية باستخدام تحليل مان ويتني

المتغيرات	مان ويتني	P-Value	المعنوية
1- يعد كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 خطوة كبيرة نحو التحول من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ للمحاسبة عن الإيراد (X2.1).	462.000	0.721	غير معنوية
2- يسمح كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 بالمزيد من تقديرات الإدارة وحكمها المهني وذلك في كل مرحلة من مراحل تطبيق النموذج المستخدم للمحاسبة عن الإيراد (X2.2).	455.500	0.617	غير معنوية
3- يحقق كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 نوع من التقارب بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية وذلك فيما يتعلق بمتطلبات العرض والإفصاح والقياس الخاصة بالإيراد (X2.3).	459.000	0.629	غير معنوية
4- اتفق كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 على أن يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل إلى العميل إما خلال فترة زمنية أو في نقطة زمنية محددة (X2.4).	457.000	0.690	غير معنوية
5- التعديلات الواردة في المعيار الدولي IFRS (15) والأمريكي (ASU 606) قائمة على أساس مدخل السيطرة الذي يختلف عن مدخل المخاطر والمنافع المطبق في المعايير	470.500	0.827	غير معنوية

			الحالية (X2.5).
غير معنوية	0.874	471.000	6- يتشابه كل من والمعيار (IFRS, 15) والأمريكي (ASU 606) في أنه يتم الاعتراف بالإيراد من خلال نموذج مكون من خطوات محددة يجب الالتزام بها لإزالة التضارب والتباين الذي كان قائما في معايير الاعتراف بالإيراد المطبقة حاليا ولا توجد اختلافات جوهرية بينهم في متطلبات العرض والإفصاح (X2.6).
غير معنوية	0.713	498.500	7- وفقا للمعيار الدولي 15 IFRS والأمريكي 606 ASC قيمة الإيرادات والتي يتم الاعتراف بها عند وفاء المنشأة بالتزامات الأداء يتوقف قياسها على تحديد سعر المعاملة وتخصيصها أو توزيعها على التزامات الأداء (X2.7).
غير معنوية	0.672	460.000	8- يعالج المعيار الدولي للتقرير المالي 15 IFRS وكذلك الأمريكي 606 ASC عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير من خلال وضع قيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به (X2.8).
غير معنوية	0.893	473.000	9- اتجاه المجلسين نحو إصدار معيار مشترك للاعتراف بالإيراد يشير إلى الرغبة في مواجهة مشاكل الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الدولية وفي معايير المحاسبة الأمريكية بهدف تحسين جودة التقارير المالية (X2.9).

يتضح من الجدول السابق أن درجة معنوية عناصر تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي 15 IFRS والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية (X2) أكبر من 5% وبالتالي فإنه لا يوجد اختلاف بين فئات الدراسة حول دور تطوير

المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

ومن العرض السابق باستخدام تحليل (Mann-Whitney) لقياس درجة الاختلاف بين فئات الدراسة حول تلك العناصر، والتحليل الوصفي لتلك العناصر يتضح صحة الفرض الثاني:
"يؤدي تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية".

3- اختبار الفرض الثالث:

"يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية".

وتقوم الباحثة باختبار ذلك الفرض كما يلي:

بالتحليل الوصفي للسؤال الثالث حيث يعبر عنه بالرمز (X3) وعباراته الثمانية يعبر عنها بالرموز (X3.1: X3.8)، ويلخص الجدول رقم (7) نتائج التحليل الوصفي الخاص بتلك الآثار.

جدول رقم (7)

آثار تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (X3)

المراجعين			المديرين الماليين ومعدّي القوائم			المتغيرات
ترتيب	انحراف	متوسط	ترتيب	انحراف	متوسط	
2	0.81	4.71	1	0.76	4.80	1- يوفر تطبيق المعيار IFRS 15 خاصية القابلية للفهم لمعلومات القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية للإيرادات من العقود مع العملاء (X3.1).
3	0.81	4.71	3	0.92	4.66	2- يوفر تطبيق المعيار IFRS 15 خاصية إمكانية الاعتماد من خلال ما يوفره من إطار شامل للاعتراف بالإيراد والمعاملة المحاسبية المتسقة (X3.2).
5	0.94	4.53	7	0.97	4.46	3- يوفر تطبيق المعيار IFRS 15 إرشادات شاملة ومتطلبات محددة

المراجعين			المديرين الماليين ومعدّي القوائم			المتغيرات
ترتيب	انحراف	متوسط	ترتيب	انحراف	متوسط	
						للاعتراف بالإيراد ومن ثم يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية (X3.3).
1	0.80	4.75	4	0.96	4.63	4- يعزز تطبيق المعيار IFRS 15 القابلية للمقارنة عالميا بين الشركات ويزيد القدرة على الفهم نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف مما يساعد المستثمر على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة في سوق رأس المال (X3.4).
8	1.04	4.40	5	0.97	4.50	5- يسمح تطبيق المعيار IFRS 15 للشركات الدخول لأسواق رأس المال المختلفة من خلال تقليل التكاليف المرتبطة بإعداد ومراجعة القوائم المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات والشركات المقيمة بأكثر من سوق لرأس المال مما يساهم في تخفيض تكلفة الحصول على رأس المال (X3.5).
6	0.95	4.50	8	1.06	4.44	6- يمثل تطبيق المعيار IFRS 15 خطوة هامة نحو الهدف النهائي المرتبط بتكوين مجموعة من المعايير الدولية ذات جودة عالية تلقى قبول عام في أسواق رأس المال الدولية المختلفة (X3.6).
4	0.93	4.65	2	0.82	4.73	7- يساهم المعيار IFRS 15 في تعزيز المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين المنشآت في أسواق رأس المال

المراجعين			المديرين الماليين ومعدّي القوائم			المتغيرات
ترتيب	انحراف	متوسط	ترتيب	انحراف	متوسط	
						المختلفة وتحسين متطلبات الإعلام في سوق رأس المال بهدف توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية (X3.7).
7	0.95	4.50	6	0.97	4.50	8- يساهم المعيار 15 IFRS في وضع إطار قوي لمعالجة الأمور المتعلقة بالإيراد ومحاوله للحد من عدم الاتساق والضعف في المتطلبات الحالية للاعتراف بالإيراد (X3.8).

يتضح من الجدول السابق رقم (7) ما يلي:

- أن هناك إجماع لآراء عينة الدراسة بشأن الموافقة على آثار تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (X3) حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي مرتفعة (أكبر من 4) لتلك الآثار على مستوى فئتين الدراسة، وهي قيمة تعكس الأهمية التي يحظى بها آثار تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند فئات الدراسة مجتمعة، وقد كانت ترتيب تلك الآثار بالنسبة لفئات الدراسة كما يلي:

- بالنسبة للمديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية في شركات الانصالات:

يتضح ارتفاع المتوسطات الحسابية لآثار تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (X3) والتي تراوحت بين (4.40، 4.80)، وقد كان ترتيب أهم تلك الآثار طبقا لأهميتها كما يلي:

- يوفر تطبيق المعيار 15 IFRS خاصية القابلية للفهم لمعلومات القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية للإيرادات من العقود مع العملاء (X3.1).
- يساهم المعيار 15 IFRS في تعزيز المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين المنشآت في أسواق رأس المال المختلفة وتحسين متطلبات الإعلام في سوق رأس المال بهدف توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية (X3.7).
- يوفر تطبيق المعيار 15 IFRS خاصية إمكانية الاعتماد من خلال ما يوفره من إطار شامل للاعتراف بالإيراد والمعاملة المحاسبية المتسقة (X3.2).

- وبالنسبة للمراجعين في مكاتب المراجعة:

يتضح ارتفاع المتوسطات الحسابية لدوافع تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات والتي تراوحت بين (4.40، 4.75)، وقد كان ترتيب أهم تلك الآثار طبقاً لأهميتها كما يلي:

- يعزز تطبيق المعيار IFRS 15 القابلية للمقارنة عالمياً بين الشركات ويزيد القدرة على الفهم نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف مما يساعد المستثمر على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة في سوق رأس المال (X3.4).

- يوفر تطبيق المعيار IFRS 15 خاصية القابلية للفهم لمعلومات القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية للإيرادات من العقود مع العملاء (X3.1).

- يوفر تطبيق المعيار IFRS 15 خاصية إمكانية الاعتماد من خلال ما يوفره من إطار شامل للاعتراف بالإيراد والمعاملة المحاسبية المتسقة (X3.2).

- اختلاف الترتيب بين آراء فئات الدراسة حول آثار تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابياً على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو اختلاف في أهمية تلك الآثار، ولكن أجمعت فئات الدراسة على أهمية هذه الآثار حيث أن متوسط كل منها زاد عن 2.5 مما يدل على موافقتهم على أهمية آثار تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابياً على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وباستخدام تحليل (Mann-Whitney) لقياس الاختلاف بين آراء كل من المديرين الماليين ومعدّي القوائم المالية من جهة، والمراجعين في مكاتب المراجعة الكبرى من جهة أخرى حول تأثير تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابياً على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (X3) وعباراته الثمانية يعبر عنها بالرموز (X 3.1: X 3.8)، والتي يلخصها الجدول التالي رقم (8).

جدول رقم (8)

مدى اتفاق عينة الدراسة حول تأثير تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باستخدام تحليل مان ويتني

المتغيرات	مان ويتني	P-Value	المعنوية
1- يؤثر تطبيق المعيار 15 IFRS خاصة القابلية للفهم لمعلومات القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية للإيرادات من العقود مع العملاء (X3.1).	453.000	0.514	غير معنوية
2- يوفر تطبيق المعيار 15 IFRS خاصة إمكانية الاعتماد من خلال ما يوفره من إطار شامل للاعتراف بالإيراد والمعاملة المحاسبية المتسقة (X3.2).	474.500	0.904	غير معنوية
3- يوفر تطبيق المعيار 15 IFRS إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد ومن ثم يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية (X3.3).	456.500	0.683	غير معنوية
4- يعزز تطبيق المعيار 15 IFRS القابلية للمقارنة عالميا بين الشركات ويزيد القدرة على الفهم نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف مما يساعد المستثمر على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة في سوق رأس المال (X3.4).	459.000	0.629	غير معنوية
5- يسمح تطبيق المعيار 15 IFRS للشركات الدخول لأسواق رأس المال المختلفة من خلال تقليل التكاليف المرتبطة بإعداد ومراجعة القوائم المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات والشركات المقيدة بأكثر من سوق لرأس المال مما يساهم في تخفيض	457.500	0.701	غير معنوية

			تكلفة الحصول على رأس المال (X3.5).
غير معنوية	0.798	465.000	6- مدى اتفاق عينة الدراسة حول تأثير يمثل تطبيق المعيار 15 IFRS خطوة هامة نحو الهدف النهائي المرتبط بتكوين مجموعة من المعايير الدولية ذات جودة عالية تلقى قبول عام في أسواق رأس المال الدولية المختلفة (X3.6).
معنوية	0.783	468.000	7- يساهم المعيار 15 IFRS في تعزيز المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين المنشآت في أسواق رأس المال المختلفة وتحسين متطلبات الإعلام في سوق رأس المال بهدف توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية (X3.7).
غير معنوية	0.938	475.500	8- يساهم المعيار 15 IFRS في وضع إطار قوي لمعالجة الأمور المتعلقة بالإيراد ومحاولة للحد من عدم الاتساق والضعف في المتطلبات الحالية للاعتراف بالإيراد (X3.8).

يتضح من الجدول السابق أن درجة معنوية كل عناصر تأثير تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (X3) أكبر من 5% وبالتالي فإنه لا يوجد اختلاف بين فئات الدراسة حول تأثير تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ومن العرض السابق باستخدام تحليل (Mann-Whitney) لقياس درجة الاختلاف بين فئات الدراسة حول تلك العناصر، والتحليل الوصفي لتلك العناصر يتضح صحة الفرض الثالث:

"يؤثر تطبيق المعيار 15 IFRS إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية".

ويتضح من العرض والتحليل السابق اتفاق نتائج الدراسة الاستكشافية مع ما توصلت إليها الباحثة في الدراسة النظرية وأهمها ما يلي:

- وجود اختلافات طفيفة بين فئات الدراسة حول ترتيب أهمية دوافع تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات، ولكنها لا تؤثر على اتفاق فئات الدراسة حول تلك الدوافع، وأن تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية يؤدي إلى تحسين متطلبات الاعتراف بالإيرادات.
- وجود اختلافات طفيفة بين فئات الدراسة حول أن تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) يؤدي إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.
- موافقة فئات الدراسة على أن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر إيجابياً على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية:

أولاً: النتائج:

- تتلخص نتائج البحث في ضوء مشكلة البحث وهدفه ومنهجيته وتقسيماته فيما يلي:
- 1- يعد الإيراد أحد البنود المحاسبية الهامة في القوائم المالية التي يهتم بها المستثمرين الحاليين والمترقبين والمحللين الماليين في تقييم أداء المنشأة حيث يستخدم كمؤشر لتقييم الأداء المالي والمحاسبي للمنشأة ويساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الاستثمارية في البورصة.
 - 2- يؤدي الإيراد دوراً مهماً وأكثر نفعية كمقياس لتقييم أداء المنشأة بالمقارنة بمقياس الربح المحاسبي، كما أن القيمة المضافة للمعلومات التي يحتاجها السوق في تقييم الأداء من خلال الأرباح تنخفض على مدار الوقت على عكس التقييم من خلال الإيراد.
 - 3- أدت صعوبة تطبيق إرشادات الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية ونقص إرشادات المحاسبة عن الإيراد في المعايير الدولية إلى اختلافات عديدة للاعتراف بالإيراد وإلى صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة نتيجة عدم الاتساق والضعف في متطلبات الاعتراف بالإيراد الناتج من صعوبة تطبيق إرشادات الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية ونقص إرشادات المحاسبة عن الإيراد في المعايير الدولية وكلاهما غير كاف وكان يحتاج إلى التطوير والتعديل.
 - 4- أن تبني (US GAAP) لمدخل القواعد Rules Based Standards في وضع المعايير المحاسبية يعتمد على مجموعة من القواعد التي يجب الالتزام بها وتطبيقها بدقة بهدف تحقيق أفضل حماية للمستثمر والتي تتسم بمزيد من التفاصيل، بينما تبني IFRS للمدخل القائم على المبادئ Principles Based Standards يكون محدود القواعد ويوفر بالتالي إرشادات قليلة عن كيفية تطبيقها ويعتمد بنطاق أكبر في التطبيق على التقديرات الذاتية والحكم المهني عند تطبيق بعض الأساليب والمعالجات المحاسبية.
 - 5- يعد كل من معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 وإرشادات الاعتراف بالإيراد الأمريكية (ASC 9-2014) وتعديلات التحديث رقم (ASU 14-2015) عن الإيرادات من العقود مع العملاء (القسم

606). خطوة كبيرة نحو التحول من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ للمحاسبة عن الإيراد حيث اتفق كل من المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 والإرشاد الأمريكي ASC 606 على وضع نموذج للمحاسبة عن الإيراد يتكون من خمس خطوات لتحقيق الاتساق الفكري بين مفهوم الإيراد وشروط الاعتراف به.

6- اتفقت معظم الدراسات على أن المعيار IFRS 15 يحسن من إعلام سوق رأس المال ويحقق المنافع لمستخدمي القوائم المالية من خلال زيادة جودة المعلومات المحاسبية والتي تتمثل في (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم) حيث يؤدي دورا كبيرا في قرارات المستثمرين في سوق المال.

7- توصلت الدراسة الاستكشافية إلى وجود العديد من دوافع تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات، من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) التي تؤدي إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

8- كما توصلت الدراسة الاستكشافية إلى أن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ثانيا: التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فإن الباحثة توصي بالآتي:

1- تحليل وتقييم الآثار المحتملة لتطبيق المعيار IFRS 15 على تحسين متطلبات الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية.

2- تحليل وتقييم الآثار المحتملة لتطبيق المعيار IFRS 15 على تحسين ثقة المستثمرين في القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية.

3- قيام هيئة سوق رأس المال في مصر بالاهتمام بالتأثير المحتمل لتطبيق المعيار IFRS 15 على سوق رأس

المال المصري وإجراء التعديلات اللازمة على المعايير المصرية لمحاولة إجراء التعديلات والتطوير اللازم لهذه المعايير لتجنب حدوث مشاكل قد تواجه المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد عند تطبيق المعيار IFRS

15.

ثالثا: مجالات الأبحاث المستقبلية:

1- إجراء بحوث لتقييم الآثار المحتملة لمشاكل تطبيق المعيار IFRS 15 على أسواق رأس المال في الدول المختلفة.

2- اختبار أثر تطبيق المعيار IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

3- دراسة التأثير المحتمل لتطبيق المعيار IFRS 15 على نفعية التقارير المالية في سوق رأس المال المصري.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1- عبد المنعم، تامر سعيد، "أثر معيار الإيراد من العقود العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الأول، يوليو 2015، ص ص 200-267.

2- كريمة، دينا عبد العليم، "إطار مقترح للمحاسبة عن الإيراد في الشركات المطبقة لبرامج ولاء العملاء"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، الجزء الأول، يوليو 2015، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص: 1-42.

3- وزارة الاستثمار المصرية، معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة رقم 11 الإيراد.

4- وزارة الاستثمار المصرية، معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة رقم 8 العقود الإنشائية.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. AAA Financial Accounting Standards Committee: Colson, RH; Bloomfield, R; Christensen, TE; Jamal, K; Moehrl, S; Ohlson, J; Penman, S; Stober, T; Sunder, S; and Watts, Ross, "Response to the financial accounting standard Board's and the international accounting standard board's joined discussion paper entitled Preliminary views on revenue recognition in contracts with customer", Accounting Horizons, 2010, 24(4):689-702.
2. AICPA, Financial Reporting Center "Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue", 2014, AICPA, At: http://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/revenue/recognition/downloadabledocuments/frc_brief_revenue_recognition.pdf
3. Allen, Brian K.; Bielstein, Mark M.; Kalavacherla, Prabhakar; Munter, Paul H.; Dowad, Phil; Morley, Catherine; O'Donovan, Brian; and Schmid, Thomas, "Issues In-Depth Revenue from Contracts with Customers", Textbook, KPMG LLP, United States, September 2014, pp:1-204.
4. BDO, 2014, IFRS at a glance, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Available Online at <http://www.bdo.com>
5. Biondi, Yuri; Tsujiyama, Eiko; Glover, Jonathan; Jenkins, Nicole T.; Jorgensen, Bjorn; Lacey, John; and Macve, Richard, " 'Old Hens Make the Best Soup': Accounting for the earnings process and the IASB / FASB Attempts to reform revenue recognition accounting standards". Accounting in Europe, 2014.11(1): 13-33.
6. CPA of Canada - Chartered professional Accountants Canada, Financial Reporting Alert P.8-14, 2015, Available online at: <http://www.CpaCanada.Ca/ifrs>

7. Cohn, M. 2014, FASB, IASB Release new Revenue Recognition Standard, Accounting Today. July. P. 15
8. Dalkilic, Ali Fatih, "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, 2014, 4(3-4): 67-84.
9. Dyson, Robert A., "Case Studies in the New Revenue Recognition Guidance". CPA Journal, Mar 2015, 85(3): 22-30.
10. Ecobici, Nicolae, "International Accounting Treatment Regarding Revenue", working paper, University of Targu, Annals of the "Constantin Brancusi" University of Targu Jiu, Economy Series, 2014, (4): 124-128.
11. EFRAG, European Financial Reporting Advisory Group, "Draft endorsement advice and effects study report on IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", 2015, Available Online at <http://www.efrag.org>
12. Elad, Charles, "The Development of Accounting in the Franc Zone Countries in Africa". The International Journal of Accounting 2015, 50(1): 75-100.
13. Emengini, Emeka Steve, "Emerging issues in revenue recognition and financial statement reporting", working paper, University of Nigeria, August 30, 2012 at: http://papers.ssrn.com/sol3/Dapers.cfm?abstract_id=2139118
14. FASB, "Accounting Standards Update No. 2014-09, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)" May 28, 2014, FASB. At :
 - <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=DocumentC&pagename=FASB%2FDocumentC%2FDocumentPage&cid=1176164075187>
 - <http://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/revenuerecognition/pages/revenuerecognition.aspx>
 - <http://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/revenue/asc606>
15. Flood, J. M. (2015). Wiley GAAP 2015: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2015.
16. Grant Thornton, "A new global Standard on revenue", Grant Thornton UK LLP., 2015, Available Online at: <http://www.grant.thomton.co.uk>
17. Hasanen, Sadek Hamed Mostafa, and Abo Talib, Dalia Mohamed Ali Mohamed, "A Proposed Model To Address Convergence Determinants, IFRS & FASB: Measurement & Disclosure Of Revenue Recognition- The Case Of Egypt". International Journal of Academic Research, 2014, 6(3): 269-285.
18. International Accounting Standards Board (IASB), "International Financial Reporting Standard 15: Revenue from Contracts with Customers", 2014 May. Available Online at: <http://www.ifrs.org>

19. International accounting standard board, IASB, Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, IASB, London, 2008, at: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Pages/Discussion-Paper-and-Comment-Letters.aspx>
20. Lemus, Edel, "2015 IFRS Global Expansion", *Journal of Alternative Perspectives in the Social Sciences*, 7(2): 153-166.
21. McCarthy, Mary, and Richard McCarthy. "Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules-Based Standards and the IASB-FASB Revenue Recognition Model." *Journal of Accounting and Finance* 4.6 (2014): 21.
22. Murphy, Tim; O'Connell, Vincent; and hogartaigh, Ciaran O, "Discourses surrounding the evolution of the IASB/FASB Conceptual Framework: What they reveal about the "living law", of accounting"- *Accounting. Organizations and Society*, 2013, 38(1): 72-91.
23. Ozkan, Serdar; and Balsari, Cagnur Kaytmaz, "Impact of Audit Quality on Accountine Policy Disclosures: Implications on Revenue Recognition Policy", October 16, 2009; Working paper series, At: http://papers.ssm.com/sol3/p3p6rs.cfm?abstract_id=1490105
24. PWC, "Revenue from contracts with customers - 2014 global accounting and financial reporting guide", PWC, 08/11/2014, available at: <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/accounting-guides/irevenue-recognition-accounting-financial-reporting-guide.html>
25. Sherman, Marc B.; Loseman, Monica K.; and Cardell, Meghan, "Changes in Accounting for Revenue Recognition", Part 1, *Securities Litigation Journal*, 2015,25(3): 15-19.
26. Steele, Colleen A., "The Convergence of US GAAP and IFRS: Revenue Recognition", (paper 87), Honors Theses, University of New Hampshire, 2012, At: <http://scholars.unh.edu/honors/87>
27. Streaser, Scott; Jialin Sun, Kevin; Perez Zaldivar, Ignacio; and Ran Zhang, "Summary of the New FASB and IASB Revenue Recognition . Standards", *.Review of Business*, 2014,35 (1): 7-15.
28. Termaten, Eddy R., "Deloitte Luxembourg Newsletter on IFRS 2014,at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/financial-services/lu-ifrs-newsletter-iune-2014.pdf>
29. Tsujiyama, Eiko, "Revenue Recognition based on net position . A critical study". *Accounting*, 2009, 61(9):6-15.
30. Wagenhofer, Alfred, "The role of revenue recognition in performance reporting", *Accounting & Business Research*, 2014 , 44(4): 349-379.
31. Yeaton, Kathryn, "A New World of Revenue Recognition CPA Journal, 2015, 85(7): 50-53.

قائمة استقصاء بحث بعنوان
تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات
على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية:
دراسة استكشافية في البيئة المصرية

السيد الأستاذ الفاضل/

تحية طيبة وبعد ،،،

تقوم الباحثة بإعداد بحث يتناول تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية: دراسة استكشافية في البيئة المصرية. ويحتاج إتمام هذا البحث إلى الإجابة من وجهة نظركم على أسئلة قائمة الاستقصاء. وتود الباحثة أن تؤكد لسيادتكم أن بيانات الاستمارة سرية، ولن تستخدم في غير أغراض البحث العلمي، وأن نتائج البحث سوف تكون متاحة لكم إذا رغبتم في ذلك. وتتقدم لكم الباحثة بخالص الشكر والتقدير لمساهمتم في إثراء البحوث العلمية وربطها بالواقع العملي.

الباحثة

أسئلة قائمة الاستقصاء:

السؤال الأول: ما هي مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية والمصرية لتحسين متطلبات الاعتراف بالإيرادات؟

م	المتغيرات	مؤثر جدا	مؤثر	متوسط التأثير	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
1	يعد الإيراد أحد أهم البنود الواردة في القوائم المالية والذي يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء المنشأة ومركزها المالي.					
2	اتفقت المعايير المحاسبية من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج عن وفاء المنشأة بالتزامها بنقل سلعة أو تقديم خدمة معينة.					
3	اختلاف متطلبات معالجة الإيراد الواردة في المعايير الدولية عن المعايير الأمريكية بالإضافة إلى وجود بعض القصور في كل منهما.					
4	تعاني المعايير الأمريكية الخاصة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري، بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد.					
5	تعاني المعايير الأمريكية الخاصة بالإيراد من صعوبة تحقق متطلبات الاعتراف بالإيراد، مما أدى إلى تعدد الإصدارات المحاسبية للإيراد ومن ثم عدم القابلية للمقارنة.					
6	تعاني معايير المحاسبة الدولية الحالية المتعلقة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري بين مفهوم الإيراد الذي تم صياغته في ضوء مدخل الميزانية وشروط الاعتراف به التي تم صياغتها وفقا لمدخل قائمة الدخل.					
7	تعاني معايير المحاسبة الدولية (المعيار الدولي 11، والمعيار الدولي 18) من عدم ترابط فلسفة					

م	المتغيرات	مؤثر جدا	مؤثر	متوسط التأثير	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
	الاعتراف بالإيراد.					
8	تعاني معايير المحاسبة الدولية الحالية المتعلقة بالإيراد من عدم الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد من ناحية، وشروط الاعتراف بالإيراد ومفهوم الأصل والالتزام من ناحية أخرى.					
9	تعتبر متطلبات الإفصاح في المعايير الحالية للاعتراف بالإيراد غير كافية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة إيرادات المنشأة وارتباطها بالمعلومات الأخرى للقوائم المالية.					
10	يسمح المعيار IFRS 15 بدمج بعض العقود والتعديلات على العقود الحالية وذلك في حال توافر مجموعة من الشروط في حين أن المعايير الأمريكية المطبقة حاليا لا تسمح بهذا الدمج.					
11	وفقا للمعايير الدولية والمصرية تقاس الإيرادات باستخدام القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة بينما تقاس الإيرادات وفقا لـ IFRS 15 بقيمة سعر المعاملة التي تم توزيعها على السلع والخدمات التي تم نقلها للعميل، ويعتمد القياس على القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها.					
12	يختلف المعيار المصري للاعتراف بالإيراد رقم 11 عن المعيار المشترك IFRS 15 في أن المعيار المشترك قد وضع خطوات أكثر تفصيلا وتوضيحا للاعتراف بالإيراد.					

السؤال الثاني: هل يؤدي تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال المعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

م	المتغيرات	مؤثر جدا	مؤثر	متوسط التأثير	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
1	يعد كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 خطوة كبيرة نحو التحول من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ للمحاسبة عن الإيراد.					
2	يسمح كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 بالمزيد من تقديرات الإدارة وحكمها المهني وذلك في كل مرحلة من مراحل تطبيق النموذج المستخدم للمحاسبة عن الإيراد.					
3	يحقق كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 نوع من التقارب بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية وذلك فيما يتعلق بمتطلبات العرض والإفصاح والقياس الخاصة بالإيراد.					
4	اتفق كل من المعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 على أن يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل إلى العميل إما خلال فترة زمنية أو في نقطة زمنية محددة.					
5	التعديلات الواردة في المعيار الدولي (IFRS 15) والأمريكي (ASU 606) قائمة على أساس مدخل السيطرة الذي يختلف عن مدخل المخاطر والمنافع المطبق في المعايير الحالية.					
6	يتشابه كل من المعيار (IFRS 15) والأمريكي (ASU 606) في أنه يتم الاعتراف بالإيراد من خلال نموذج مكون من خطوات محددة يجب الالتزام بها لإزالة					

م	المتغيرات	مؤثر جدا	مؤثر	متوسط التأثير	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
	التضارب والتباين الذي كان قائما في معايير الاعتراف بالإيراد المطبقة حاليا ولا توجد اختلافات جوهرية بينهم في متطلبات العرض والإفصاح.					
7	وفقا للمعيار الدولي IFRS 15 والأمريكي ASC 606 قيمة الإيرادات والتي يتم الاعتراف بها عند وفاء المنشأة بالتزامات الأداء يتوقف قياسها على تحديد سعر المعاملة وتخصيصها أو توزيعها على التزامات الأداء.					
8	يعالج المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 وكذلك الأمريكي ASC 606 عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير من خلال وضع قيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به.					
9	اتجاه المجلسين نحو إصدار معيار مشترك للاعتراف بالإيراد يشير إلى الرغبة في مواجهة مشاكل الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الدولية وفي معايير المحاسبة الأمريكية بهدف تحسين جودة التقارير المالية.					

السؤال الثالث: هل يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 إيجابيا على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟

م	المتغيرات	مؤثر جدا	مؤثر	متوسط التأثير	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
1	يوفر تطبيق المعيار IFRS 15 خاصية القابلية للفهم لمعلومات القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية للإيرادات من العقود مع العملاء.					
2	يوفر تطبيق المعيار IFRS 15 خاصية إمكانية الاعتماد من خلال ما يوفره من إطار شامل للاعتراف بالإيراد					

م	المتغيرات	مؤثر جدا	مؤثر	متوسط التأثير	غير مؤثر	غير مؤثر على الإطلاق
	والمعاملة المحاسبية المتسقة.					
3	يوفر تطبيق المعيار IFRS 15 إرشادات شاملة ومتطلبات محددة للاعتراف بالإيراد ومن ثم يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية.					
4	يعزز تطبيق المعيار IFRS 15 القابلية للمقارنة عالميا بين الشركات ويزيد القدرة على الفهم نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف مما يساعد المستثمر على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة في سوق رأس المال.					
5	يسمح تطبيق المعيار IFRS 15 للشركات الدخول لأسواق رأس المال المختلفة من خلال تقليل التكاليف المرتبطة بإعداد ومراجعة القوائم المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات والشركات المقيدة بأكثر من سوق لرأس المال مما يساهم في تخفيض تكلفة الحصول على رأس المال.					
6	يمثل تطبيق المعيار IFRS 15 خطوة هامة نحو الهدف النهائي المرتبط بتكوين مجموعة من المعايير الدولية ذات جودة عالية تلقى قبول عام في أسواق رأس المال الدولية المختلفة.					
7	يساهم المعيار IFRS 15 في تعزيز المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين المنشآت في أسواق رأس المال المختلفة وتحسين متطلبات الإعلام في سوق رأس المال بهدف توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية.					
8	يساهم المعيار IFRS 15 في وضع إطار قوي لمعالجة الأمور المتعلقة بالإيراد ومحاوله للحد من عدم الاتساق والضعف في المتطلبات الحالية للاعتراف بالإيراد.					