

- العنوان: أثر تطبيق المعيار التقارير المالية الدولي رقم (15) :
قائمة الدخل فى شركات المقاولات - دراسة تطبيقية
- المصدر: الفكر المحاسبي
- الناشر: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة
والمراجعة
- المؤلف الرئيسي: الرشيدي، طارق عبدالعظيم يوسف
- المجلد/العدد: مج20, 3ع
- محكمة: نعم
- التاريخ الميلادي: 2016
- الشهر: أكتوبر
- الصفحات: 257 - 296
- رقم MD: 775704
- نوع المحتوى: بحوث ومقالات
- اللغة: Arabic
- قواعد المعلومات: EcoLink
- مواضيع: المعيار التقارير المالية الدولي رقم (15)، معيار
المحاسبة الدولي رقم (18)، قطاع المقاولات، مجلس
معايير المحاسبة الدولية، مجلس معايير المحاسبة
المالية
- رابط: <https://search.mandumah.com/Record/775704>

**أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) على
قائمة الدخل في شركات المقاولات
دراسة تطبيقية**

دكتور

طارق عبد العظيم يوسف الرشيدى

المدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة دمياط



الهدف من هذا البحث هو دراسة لأثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (١٥) IFRS 15 بعنوان "الإيرادات الناتجة عن إبرام العقود مع العملاء" على قائمة الدخل في شركات المقاولات المصرية المسجلة. ولقد اعتمد هذا البحث في تحقيق أهدافه على تجميع ودراسة وتحليل الإصدارات الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والمحلية؛ وكذا الدراسات الأكاديمية والأبحاث التي تمت في هذا الصدد. كما تم دراسة أثر تطبيق المعيار الدولي رقم IFRS 15 على البيانات والتقارير المالية على مجموعة من الشركات المسجلة التي اختارت التطبيق المبكر لهذا المعيار - والذي يجب تطبيقه ١ يناير - ٢٠١٧ - وذلك عن الفترة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥ م.

وقد أسفرت النتائج عن أن تطبيق المعيار الجديد سيترتب عليه اتباع الشركات لنموذج جديد غير معتاد للاعتراف بالإيراد يحتوي على مفاهيم جديدة لم تكن موجودة من قبل؛ والذي يتكون من خمس خطوات على الشركات اتباعها وسيؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المالية لهذه الشركات وخصوصا الإيرادات والتي تمثل أكبر وأهم بند بالقوائم المالية، كما سيترتب على تطبيقه مزيدا من الإفصاح والشفافية. لذلك يوصي الباحث بأن تستعد شركات المقاولات المصرية من الآن بإجراء التعديلات الملائمة في نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية أو القانونية أو الضريبية، بالإضافة إلى مراجعة النظم والسياسات والإفصاحات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وتعديلها. وكذا قد يتطلب الأمر تعديلاً في نظم الحوافز والمكافآت المرتبطة بالإيراد. كما يجب على كل الأطراف سواء المحاسبين أو المراجعين أو الموظفين أن يكونوا على استعداد من الآن لفهم متطلبات الاعتراف بالإيراد والإفصاح وكيفية تطبيقها. ويتعين أيضاً على المقرضين والمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية بشكل عام أن يكونوا على دراية أكبر بأثر القواعد الجديدة على القوائم المالية والنتائج التشغيلية حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات الصحيحة. ويجب الانتباه الى أن تطبيق المعيار رقم (١٥) للاعتراف بالإيراد في مصر يتطلب درجة عالية من المرونة في ضوء بدائل عديدة للقياس والاعتراف تسمح للإدارة أن تعتمد بدرجة كبيرة على التقديرات والأحكام الشخصية يمكن أن ينتج عن تطبيقها أخطاء في بداية التطبيق وعلى البورصة المصرية والهيئة العامة للرقابة المالية وهيئة سوق المال ومعهد المديرين المصري دورا جوهريا في تقديم الدورات التدريبية والإصدارات والمطبوعات وعقد الندوات والمؤتمرات الخاصة بمتطلبات المعيار المستحدث وكيفية تطبيقه بطريقه صحيحة.

المصطلحات الأساسية في البحث:

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (١٥)، معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨)، قطاع المقاولات، مجلس معايير المحاسبة الدولية، مجلس معايير المحاسبة المالية.

مقدمة

تعتبر الإيرادات أكبر وأهم بند متكرر ذو قيمة يناسب احتياجات مستخدمي القوائم المالية (Srivastava, 2013) حيث يستخدم في تقييم قدرة المنشأة على تحقيق عوائد مستقبلية وتدفقات نقدية (Schipper et al., 2009). ويهتم المستثمرون بمشاكل تحقق الإيراد أكثر من أى مشكلات أخرى (Colson et al., 2010) حيث تساعد على عمل المقارنات بين المنشآت المختلفة واتخاذ قرارات الاستثمار الصحيحة (Ciesielski and Weirich, 2011). وعليه يعتبر موضوع تحقق الإيراد من أكثر الموضوعات أهمية التي تواجهها الشركات وفي نفس الوقت عوية في قياسها والاعتراف بها خصوصا أن متطلبات تحقق الإيراد تختلف بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما الأمريكية US.GAAP والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS وكل منهما تخضع لتحسينات مستمرة (Bohusova and Nerudova, 2009).

وتتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما الأمريكية US.GAAP أن يتم اكتساب earned الإيراد وأن يكون قد تحقق أو قابلا للتحقق realized or realizable قبل أن يتم الاعتراف به recognized . وعلى الرغم من وضوح هذين الشرطين إلا ان تطبيقهما يختلف باختلاف الصناعة حيث يوجد أكثر من ١٠٠ معيار لتحقيق الإيراد في الصناعات المختلفة وفقا للمعايير الأمريكية. وبالتالي فإنه لا يمكن مقارنة إيراد المنشآت والصناعات المختلفة مما يعنى عدم توافر خاصية من أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهى القابلية للمقارنة. أما المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS فإنها لا تقدم إرشادات مفصلة حول الاعتراف بالإيراد ولذلك يصعب فهمها، كما أنها لا تتعرض للاعتراف بالإيراد فى حالة الارتباطات المتعددة العناصر multiple-element arrangements . وغالبا ما يترتب على تطبيق متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير الأمريكية والدولية معلومات لا تكون كافية للمستخدمين لفهم إيرادات الشركة (Fisher, 2014, J.Gallistel et al., 2012). ولذلك حاول مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB توحيد المعايير التي تطبقها كل الشركات فى كل الصناعات وأسواق رأس المال.

وكانت هناك مبادرة لمشروع مشترك عام ٢٠٠٦ وذلك لتصحيح التناقضات أو الاختلافات وأوجه القصور في المعايير السائدة حينذاك وتقديم حلول لصفقات الإيرادات المعقدة حيث قام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بمشروع مشترك لتطوير نموذج للمحاسبة عن الإيرادات. وقد بدأ المشروع في ٢٠٠٨ عندما أصدر كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية ورقة نقاش بعنوان "الآراء الأولية للاعتراف بالإيراد في العقود مع العملاء (FASB, 2008)". وبعدها بعامين قام المجلسان بإصدار مسودة خاصة بالموضوع (FASB, 2010). ثم تم إصدار مسودة معدلة بعد تلقي الاقتراحات لتصنيف المجلسين FASB GAAP Codification في يناير ٢٠١٢ (Steele, 2012, Bohusova and Nerudova, 2012) (FASB, 2012) (2009). وفي مايو ٢٠١٤ أصدر المجلسان معيارًا مشتركًا جديدًا لإيرادات العقود مع العملاء (IFRS 15 vs. ASU 2014-09)) والذي حل محل معظم الإرشادات التفصيلية للاعتراف بالإيرادات وفقا للمبادئ الأمريكية والدولية الحالية، وهو المعيار الذي طال انتظاره حول الاعتراف بالإيرادات والذي سترتب على تطبيقه تغييرات كبيرة لكل الصناعات بدرجات متفاوتة. ويهدف المعيار الجديد إلى توفير نموذج واحد متكامل للإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء لتحسين المقارنة بين الصناعات المتشابهة وبين الصناعات المختلفة وبعضها البعض، وكذلك فيما بين أسواق رأس المال. ويتضمن هذا المعيار المبادئ التي يجب على المنشأة تطبيقها لقياس مبلغ الإيراد وتوقيت الاعتراف به. وتمثل القاعدة الأساسية في أن تعترف المنشأة بالإيراد الناتج عن تحويل سلع أو خدمات للعملاء بالمبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تكون مخولة بالحصول عليه كمقابل لتلك السلع والخدمات

ويعتبر معيار التقارير المالية الدولية رقم (١٥) "الإيرادات الناتجة عن إبرام العقود مع العملاء" أكبر حدث للمعايير الأمريكية والدولية (Whitehouse, 2014) والذي يهدف إلى التخلص من الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيراد الحالية، وتوحيد المعايير الأمريكية والدولية في هذا الخصوص، وتقديم إطار أقوى لحل مشكلات الإيرادات من خلال تبسيط أعداد القوائم المالية من خلال خفض عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة القيام بها. وعلاوة على ذلك فإن ذلك سيؤدي إلى تحسين مقارنات ممارسات الاعتراف بالإيراد في المنشآت والصناعات والدول وأسواق المال المختلفة، كما سترتب عليها تقديم معلومات ذات فائدة أكبر لمستخدمي القوائم المالية.

(Dyson, 2015, Tong, 2015, Benavides, 2015, Holzmann and Munter, 2014).

وقد ألغى هذا المعيار بشكل أساسي اثنين من المعايير الدولية التي كانت عمود فقري للمعايير وهما المعيار الدولي رقم (١١) بعنوان "عقود المقاولات" (IAS 11) والمعيار الدولي رقم (١٨) بعنوان "الإيراد" (IAS 18)، ولجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية رقم (١٣) و(١٥) و(١٨) وتفسيرات اللجنة الدائمة رقم (٣١). ويحتاج المحاسبون إلى معرفة كيف يتم الاعتراف بالإيراد في ضوء توحيد القواعد وفقاً لنموذج الاعتراف بالإيراد طبقاً للمعيار مهما اختلف النشاط فكما يتضح من عنوان المعيار حيث ينطبق على جميع الإيرادات من العقود من العملاء مع بعض الاستثناءات التي تمت معالجتها في معايير أخرى ولم تعالج في هذا المعيار مثل: معيار المحاسبة الدولي IAS17 الخاص بالتأجير والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS4 ، IFRS9 و IFRS10 و IFRS11 و IAS27 أو IAS28 (عقود الإيجار وعقود التأمين والأدوات المالية وبعض الاستثناءات الأخرى المحددة في المعيار).

وحدد المعيار IFRS 15 خمس خطوات لتطبيق متطلبات المعيار تتمثل فيما يلي: (١) تحديد العقد أو العقود مع العملاء، (٢) تحديد تعهدات الأداء المستقلة في العقد، (٣) تحديد سعر المعاملة، (٤) توزيع سعر المعاملة على تعهدات الأداء المستقلة، (٥) الاعتراف بالإيراد عند أداء كل تعهد أو على مدار فترة أداء التعهد.

والمتوقع أن يكون المعيار رقم (١٥) للإعتراف بالإيراد ساري المفعول بدءاً من يناير ٢٠١٧ مع السماح للشركات بالتطبيق المبكر وقد تم التصويت مؤخراً بواسطة مجلس المعايير المحاسبية الدولية على قرار بإجراء سريان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 إلى الأول من يناير ٢٠١٨ بدلاً من الأول من يناير 2017 مع السماح بالتطبيق المبكر. وتشير أحدث مسودة أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولي أنه سيتعين على الشركات تطبيق المعيار رقم (١٥) بأثر رجعي retrospectively وفقاً لـ (ASC 250-10-45 (FASB, 2012)). وتم ظهور الإصدار الأخير من المعيار الجديد في الربع الثاني من ٢٠١٤ (Whitehouse, 2014). وحيث أن هذا المعيار هو نتاج أبحاث طويلة للتوفيق بين المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير الأمريكية فقد قرر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية تطبيق هذا المعيار على أول فترة تقارير مرحلية تقع في السنوات المالية التي تبدأ بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ بالنسبة للمنشآت الأخرى مع عدم السماح بالتطبيق المبكر قبل إصدار معيار المحاسبة المصري المقابل للمعيار IFRS 15 أو أن يتطلب المعيار المصري تاريخاً للتطبيق يسبق أول يناير ٢٠١٧.

وعلى ذلك فإن هذه الدراسة تهدف الى دراسة أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (١٥) على قائمة الدخل فى شركات المقاولات المسجلة.

تحليل الدراسات السابقة:

ارشادات الاعتراف بالايراد الحالية

تتضمن متطلبات الاعتراف بالايراد الحالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما كلا من ارشادات عامة نص عليها الموضوع رقم (٦٠٥) فى معايير مجلس معايير المحاسبة المالية FASB codification وتلك الخاصة بالصناعات المختلفة ويأتى مع موضوعات مختلفة حسب نوع الصناعة. ولا يوجد ارشادات ملزمة للاعتراف بالايراد تساعد على التطبيق السليم لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

وجرت العادة على التحفظ فى الاعتراف بالايراد حيث أن المبدأ العام للاعتراف بالايراد وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما هو ألا يتم الاعتراف بالايراد حتى يتم اكتسابه وتكون القيمة متحققة أو قابلة للتحقق. وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB) بإصدار المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) بعنوان "الايراد من العقود مع العملاء" والذى يهدف الى تطوير متطلبات الاعتراف بالايراد من تعريف الأصول والالتزامات وليس عملية الاكتساب (Bromwich et al., 2010; Wagenhofer, 2014).

وقد حافظ المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) على ثلاثة مظاهر من مظاهر التحفظ

وهى:

- (١) يتم الاعتراف بالايراد فقط عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد (الفقرة ٣١)،
- (٢) تم قياس التزام التعاقد بسعر الصفقة (الفقرة ١٦) والتي تخضع للتعديل للعقد الملزم وفقا لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٣٧) (IFRS 15, BC296). (أى بالتكلفة التاريخية مع اجراء اختبار كفاية الالتزام)،
- (٣) أن يتم الاعتراف بالايراد فقط عندما يكون محتملا (para. 56).

ويعتبر الاعتراف بالايراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد أكثر تحفظا من مدخل الاعتراف بالايراد كلما قامت المنشأة بالأنشطة التى تساعد على تنفيذ العقد. كما أن قياس التزام الأداء بالتكلفة التاريخية مع اجراء اختبار كفاية الالتزام يعتبر أكثر تحفظا من المدخل الذى يقوم على أساس قياس الالتزام مبدئيا بسعر الانهاء و/أو ثم غالبا اعادة قياس الالتزام

وليس فقط عندما يكون ملزماً^١. كما أن الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون محتملاً أو احتمالاً مرتفعاً (الفقرة ٥٦) أكثر تحفظاً مقارنة بعدم وجود هذا الشرط. وعلى الرغم من ذلك فإنه عند توضيح أسباب هذه الاختيارات فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أشار إلى التحفظ فيما يتعلق بشرط الاحتمالية المرتفعة *highly probable*.

وبالنسبة للنقطة الأولى فإن الاعتراف بالإيراد على أساس النشاط يعتبر تغييراً جوهرياً والذي يعتبره العديد حماية طبيعية *counter-intuitive* (para. BC23). أما بالنسبة للنقطة الثانية فإنها تعتبر سبباً لرفض مثل هذا المدخل حيث أن حقيقة الاعتراف بالتزام الأداء بسعر الانسحاب الحالي *current exit price* سيترتب عليه الاعتراف بالإيراد في بداية العقد وهذه القيمة من الصعب تقديرها والتحقق منها وعلى الرغم من ذلك لم تتم الإشارة إلى أن ذلك يعتبر تحفظاً (BC 25). وبالنسبة للنقطة الأخيرة المتعلقة بالاحتمالية فإنها جزء من تحديد ما إذا كان العقد قانونياً وملزماً من عدمه ومن المتوقع أن العقود التي لا تستوفى ذلك الشرط تكون عقود صغيرة. ولم يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بالتعارض مع الحيادية في الإطار إلا فيما يتعلق بالعقود التي تحتوى على مدفوعات متغيرة ذات احتمال مرتفع (BC 207).

وباختصار فإن المقترحات تشير إلى التأكيد الواضح على مدخل التحفظ المحاسبي مع تجنب صياغة ذلك بوضوح (Wagenhofer, 2014, Richard et al., 2015). وهذا ينتج عنه تناقض واضح في الإطار مما يضر بمصداقيته. ويمكن دعم أساس الاقتراحات في معيار الاعتراف بالإيراد من خلال اجراء مزيد من الدراسات فيما يتعلق بالتحفظ في الإطار.

الاعتراف بالإيراد

يعتبر بند الإيراد الذي يتم التقرير عنه في قائمة الدخل أكبر قيمة يتم التقرير عنها وله أهميته البالغة في تقييم الأداء المالي للشركة. وتتصف المعايير الأمريكية بأنها طويلة ومعقدة وتختص بصناعة معينة، كما تتصف بعدم التوافق *inconsistent*، و حدود كمية معينة، و قيود تتعلق بالمدى، واستثناءات في المعالجة، وإرشادات تفصيلية للتطبيق (International Accounting Standards Board, 2011, p. 5).

وقد استخدم (Altamura, Beatty and Weber (2011) متطلبات التقرير التي التي فرضتها البورصة الأمريكية من خلال النشرة رقم ١٠١ لفحص كيف تؤثر الطرق المحاسبية

^١ توجد مداخل أخرى للاعتراف بالإيراد أكثر تحفظاً من تلك التي يقترحها مجلس معايير المحاسبة الدولية، مثل تلك التي ناقشها (Ohlson et al. (2011.

التي تسرع من الاعتراف بالايراد على التقرير المالى. وقاموا بدراسة فكرتين اساسيتين وهما: الأولى تتعلق بتحفظ البورصة المريكية بالسماح بالاعتراف بالايراد قبل اكتمال عملية الاكتساب earnings process . والثانية أن المشروع المشترك بين مجلسى معايير المحاسبة المالية والدولى بأن إدراج الإيرادات غير المكتسبة / المحققة ضمن الإيرادات يقدم معلومات ملائمة عن القيمة وعن أداء الإيرادات فى المستقبل. وقد توصلوا إلى وجود دليل على زيادة عمليات إدارة الأرباح من قبل الشركات التي سرعت من الإقرار بالايراد.

و قام (Beatty et al., 2005) باستخدام متطلبات التقرير التي تطبتها البورصة الأمريكية فى نشرتها رقم ١٠١ لفحص الطرق المحاسبية التي تسرع من الاعتراف بالايراد وأثر ذلك على التقرير المالى. وعلى وجه التحديد فقد قاما بفحص فكرتين أساسيتين وهما: (١) تحفظ البورصة الأمريكية بأن السماح بالاعتراف بالايراد قبل استكمال عملية اكتساب الإيراد ينتج عنه زيادة فى عمليات ادارة الأرباح وخفض لجودة الأرباح و (٢) المشروع المشترك لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية والمتعلق بالايراد وأن إدراج الإيرادات غير المكتسبة فى العوائد يقدم معلومات ملائمة ذات قيمة value relevant information تتعلق بالأداء المستقبلى. وقد توصلوا الى وجود دليل على زيادة ادارة الأرباح من قبل ادارة الشركات التي تسرع من الاعتراف بالايراد، وأيضاً أنه فى المتوسط يكون ملائمة العوائد التي يتم التقرير عنها لهذه الشركات أكبر عندما يتم تأخير الاعتراف بالايراد. وهذه النتائج تتفق مع تحفظات مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board, 2008a).

وقد وجد Caylor (2010) دليلاً على أن المديرين يستخدمون الأحكام التقديرية مع كل من الإيرادات المستحقة والمؤجلة لتجنب مفاجآت العوائد السالبة. وعلى الرغم من ذلك فإنه وجد دليلاً ضعيفاً على أنه يتم استخدام التحفظ لتجنب الخسائر أو الانخفاض فى العوائد. وتشير هذه النتائج الى أن المشروع المشترك للاعتراف بالايراد لخفض تقديرات الادارة عند الاعتراف بالايراد قد ينتج عنها الآثار غير المخططة الخاصة بزيادة التكاليف الفعلية التي تفرض على المساهمين حيث أنه من المتوقع أن تقوم الشركات باستخدام مزيداً من التحفظ خصوصاً فيما يتعلق بحسابات العملاء والإيرادات المستحقة.

وتوصل Caylor (2012) الى أن المديرين يستخدمون التقديرات الشخصية سواء بالنسبة للإيرادات المستحقة أو المؤجلة لتجنب مفاجآت العوائد السلبية. ولم يتم الحصول على دليل كاف بأنه يتم استخدام التقدير لتجنب الخسائر أو الانخفاض فى العوائد. وهذا يعنى أن المشروع المشترك لتحقيق الإيراد يخفض من تقديرات الادارة عند الاعتراف بالايراد.

وتوصلت دراسة (2014) Linda Devonish إلى أنه يتعين على المنشأة التقرير عن أصول والتزامات التعاقد فى القوائم المالية اذا قام أى من طرفى التعاقد بالتزام التعاقد. وتتوقف أصول أو التزامات التعاقد التى يتم تسجيلها على الظروف والأحداث الخاصة بكل تعاقد. فعلى سبيل المثال اذا قام العميل بالسداد قبل أن تقوم المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة للعميل فإنه يتعين على المنشأة أن تفصح عن التزام التعاقد فى المركز المالى (Amr, 2016).

أثر الاعتراف بتحقيق الايراد

كان هناك توقع بالمشاركة الفعالة للبورصة الأمريكية فى الأنشطة الخاصة بالإعتراف بالايراد حيث أن الايراد يعتبر مختلفا وذات خصوصية عن باقى بنود قائمة الدخل. وقد تم دعوة الشركات للمشاركة بأرائهم فى كيفية تنفيذ المعيار الجديد فى الواقع العملى. ويتمثل جوهر المعيار الجديد للايراد فى أنه "يتم الاعتراف بالايراد" بالقيمة التى يكون للمنشأة الحق فى استلامها بمجرد الوفاء بالتعهدات ولكن الصعوبة هنا تكمن فى تحديد هذه القيمة وكذا متى يتم الوفاء بالتعهدات المطلوبة وما هى هذه التعهدات. وبالتالي فإنه بتعين البدء فى العمل الجاد قبل البدء فى تطبيق المعيار الجديد (Golden, Murdock, Hauser, 2014)

ولما كان الايراد يمثل أكبر وأكثر البنود ذات قيمة فى القوائم المالية. واعتمادا على شروط "التحقق" و "الاكتساب" لقائمة مفاهيم المحاسبة المالية SFAC رقم (٥) (مجلس معايير المحاسبة الدولية فى قائمة المفاهيم رقم (٥) بعنوان الاعتراف والقياس فى القوائم المالية لمشروعات الأعمال" فإن الايرادات يجب أن تعكس كل من سعر البيع ووقت التسليم. وتكون تقديرات سعر البيع مطلوبة للاعتراف بالايراد عندما لا تكون أسعار السلع والخدمات متاحة. وقد تم دراسة آثار تقديرات سعر البيع عند الاعتراف بالايراد على الأدوار التعاقدية والمعلوماتية للقوائم المالية. وقد تم التوصل إلى أن هناك تحول من الدور المعلوماتية للقوائم المالية من قائمة الدخل إلى المركز المالى (2014) Srivastava.

وأوضح المعيار رقم (١٥) خمس خطوات يجب على المنشآت اتخاذها للاعتراف بالايراد وفقا للمعيار الجديد عام ٢٠١٤ وهى: (١) تحديد العقد مع العميل، (٢) تحديد التزامات الأداء، (٣) تحديد سعر الصفقة، (٤) توزيع سعر الصفقة و(٥) الاعتراف بالايراد عند أو كلما تم الوفاء بالالتزام.

وقد ناقش Bloom & Kamm (2014) المعيار المشترك رقم (١٥) بما فى ذلك مزايا هذا المعيار واصدار المعيار الجديد فى ٢-١٤ ونموذج الاعتراف بالايراد الذى يشتمل على

خمس خطوات لتطبيق المعيار. وقد ألقى نظرة عامة على النقاط الهامة التي يجب على المحاسبين أن يكونوا على دراية بها عند تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) وخطوات الاعتراف وقياس الإيراد بالإضافة الى أهمية الإفصاحات الوصفية والكمية للاعتراف بالإيراد. وكذا الاتصال بالمساهمين خلال تطبيق المعيار. وهو يعتبر تحول من الاعتماد على القواعد الى المبادئ *a rules-based set of accounting standards* to a principles-based standard shift from تطبيق المدخل الذى يقوم على أساس المبادئ مقارنة بالقواعد فإنه وجد أن تلك التي تعتمد على قواعد محددة ينتج عنها الاعتراف بإيرادات أقل دقة. كما أنه لم يوجد فروق جوهرية بين الأحكام التقديرية المطلوبة عند تطبيق أى من المدخلين. (McCarthy, M. & McCarthy, R., 2014).

وأخيرا فإنه تم فحص ما إذا كان هناك تغيير جوهري فى ملاءمة القيمة لمكونات الاعتراف بالإيراد منذ تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) فى أمريكا فى قطاع الاتصالات، وقد أشارت النتائج إلى أن الاعتراف بالإيراد فى الشركات العامة ملائم للقيمة value relevant قبل وبعد تطبيق المعيار الجديد. وهذا أيضا بالنسبة للاعتراف بالإيراد فى ضوء المعايير الدولية للتقارير المالية وأخذاً فى الاعتبار زيادة ملاءمة القيمة فى المستقبل (Karina, 2015). وهذه النتائج تتفق مع حقيقة أن معيار الاعتراف بالإيراد يلعب دورا هاما يكمل الحسابات المعقدة للمعايير الدولية للتقارير المالية وبالتالي فإنه بالزام مجلس معايير المحاسبة الدولية تطبيق الاعتراف بالإيراد فإنها ستقدم لمستخدمى القوائم المالية مصدراً اضافيا ذو قيمة عن المعاملات التي تتعلق بالصفقات الدولية الصعبة.

ارشادات الاعتراف بالإيراد الحالية

تتضمن متطلبات الاعتراف بالإيراد الحالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً كلا من ارشادات عامة نص عليها الموضوع رقم (٦٠٥) فى معايير مجلس معايير المحاسبة المالية FASB codification وتلك الخاصة بالصناعات المختلفة ويأتى مع موضوعات مختلفة حسب نوع الصناعة. ولا يوجد ارشادات ملزمة للاعتراف بالإيراد تساعد على التطبيق السليم لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

وجرت العادة على التحفظ فى الاعتراف بالإيراد حيث أن المبدأ العام للاعتراف بالإيراد وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً هو ألا يتم الاعتراف بالإيراد حتى يتم اكتسابه وتكون القيمة متحققة أو قابلة للتحقق. وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

(بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB) بإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" والذي يهدف إلى تطوير متطلبات الاعتراف بالإيراد من تعريف الأصول والالتزامات وليس عملية الاكتساب (Bromwich *et al.*, 2010; Wagenhofer, 2014).

وقد حافظ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) على ثلاثة مظاهر من مظاهر التحفظ وهي: (١) يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد (الفقرة ٣١) و (٢) تم قياس التزام التعاقد بسعر الصفقة (الفقرة ١٦) والتي تخضع للتعديل للعقد الملائم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧) (IFRS 15, BC296). (أي بالتكلفة التاريخية مع إجراء اختبار كفاية الالتزام). و (٣) أن يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون محتملا (para. 56).

ويعتبر الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد أكثر تحفظا من مدخل الاعتراف بالإيراد كلما قامت المنشأة بالأنشطة التي تساعد على تنفيذ العقد. كما أن قياس التزام الأداء بالتكلفة التاريخية مع إجراء اختبار كفاية الالتزام يعتبر أكثر تحفظا من المدخل الذي يقوم على أساس قياس الالتزام مبدئيا بسعر الانتهاء و/أو ثم غالبا إعادة قياس الالتزام وليس فقط عندما يكون ملزما^٢. كما أن الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون محتملا أو احتمالاه مرتفع (الفقرة ٥٦) أكثر تحفظا مقارنة بعدم وجود هذا الشرط. وعلى الرغم من ذلك فإنه عند توضيح أسباب هذه الاختيارات فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أشار إلى التحفظ فيما يتعلق بشرط الاحتمالية المرتفعة highly probable.

وبالنسبة للنقطة الأولى فإن الاعتراف بالإيراد على أساس النشاط يعتبر تغيرا جوهريا والذي يعتبره العديد حماية طبيعية counter-intuitive (para. BC23). أما بالنسبة للنقطة الثانية فإنها تعتبر سببا لرفض مثل هذا المدخل حيث أن حقيقة الإقرار بالتزام الأداء بسعر الانسحاب الحالي current exit price سيترتب عليه الاعتراف بالإيراد في بداية العقد وهذه القيمة من الصعب تقديرها والتحقق منها وعلى الرغم من ذلك لم يتم الإشارة إلى أن ذلك يعتبر تحفظا (BC 25). وبالنسبة للنقطة الأخيرة المتعلقة بالاحتمالية فإنها جزء من تحديد ما إذا كان العقد قانونيا وملزما من عدمه ومن المتوقع أن العقود التي لا تستوفى ذلك الشرط تكون عقود صغيرة. ولم يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

(^٢) توجد مداخل أخرى للاعتراف بالإيراد أكثر تحفظا من تلك التي يقترحها مجلس معايير المحاسبة الدولية، مثل تلك التي ناقشها (Ohlson *et al.* (2011).

بالتعارض مع الحيادية فى الاطار الا فيما يتعلق بلعقود التى تحتوى على مدفوعات متغيرة ذات احتمال مرتفع (BC 207).

وباختصار فإن المقترحات تشير الى التأكيد الواضح على مدخل التحفظ المحاسبى مع تجنب صياغة ذلك بوضوح (Wagenhofer, 2014, Richard et al., 2015). وهذا ينتج عنه تناقض واضح فى الاطار مما يضر بمصداقيته. ويمكن دعم أساس الاقتراحات فى معيار الاعتراف بالايراد من خلال اجراء مزيد من الدراسات فيما يتعلق بالتحفظ فى الاطار.

معايير الاعتراف بالايراد فى مصر Revenue Recognition Standards in Egypt

يوجد معياران للاعتراف بالايراد وهما (١) معيار معيار المحاسبة المصرى (١١) ويقابل معيار المحاسبة الدولى رقم (١٨) بعنوان "الايراد" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) والمقابل لمعيار المحاسبة الدولى رقم (١١) بعنوان " عقود المقاولات". وقد تم اصدار معايير المحاسبة المصرية الدولية عام ٢٠٠٦ للتحويل من المعايير المصرية للمعايير الدولية اعتبارا من ٢٠٠٧. وبالنظر الى المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) نجد أن عدد صفحاته بلغت ٤٠ صفحة مقارنة بمعيار المحاسبة الدولى رقم ١٨ - الايراد، ويصاحب المعيار رقم (١٥) ١٧٥ صفحة توضيحية. وبالتالي يكون أكثر دقة مما سبق ولكنه فى نفس الوقت سيكون اصعب وأكثر تعقيدا عند تطبيقه (Lim et al., 2015). والمعيار الدولى للتقارير المالية - مثله مثل أى معيار دولى - يقوم على أساسا الحكم والتقدير الشخصى المهنى professional judgment عند تقدير والوفاء بالتزامات الشركة، كما أنه يتطلب المزيد من الافصاح عن المعلومات التى تتلق بالعقود مع العملاء مقارنة بالمعيار السابق. وهذا يتطلب تغييرات جوهرية فى تكنولوجيا معلومات الشركة وعمليات جمع المعلومات. ولذلك فإنه يتعين على الشركات البدء فى تقييم النظم والعمليات الحالية بها وما إذا كانت ستستطيع من خلالها الوفاء بهذه المتطلبات الجديدة من الافصاح.

ويسمح النموذج المستحدث بمزايا اضافية للمستثمرين حيث يستطيعون اجراء المقارنات بين الشركات بصورة أسهل. إن تنفيذ المعيار رقم (١٥) سيؤثر على كل المستويات داخل المنشأة بما فى ذلك نظم المعلومات المحاسبية والقانونية والضريبية. وعلى الرغم من أن تطبيق هذا المعيار سيكون فى المستقبل إلا أنه يجب على المحاسبين والمراجعين والموظفين أن يكونوا على استعداد من الآن لفهم متطلبات الاعتراف بالايراد والافصاح لهذا المعيار وكيفية تطبيقها. كما سيكون من الهام بالنسبة للمقرضين والمستثمرين ومستخدمى القوائم المالية بشكل عام أن يكونوا على دراية أكبر بأثر القواعد الجديدة على القوائم المالية والنتائج

التشغيلية. خصوصا وأن الدراسات أثبتت أن المحاسبين والمراجعين المصريين ليسوا على استعداد حتى الآن لتطبيق المعيار الجديد IFRS 15، كما أنهم ليسوا على دراية كافية بهذا المعيار ويخافون من متطلبات تطبيق المعيار الجديد والذي يتطلب مزيدا من الاعتماد على الأحكام التقديرية عند اثبات الإيرادات وأثر تطبيقه على الصناعات المختلفة (Khamis, 2016).

ولذلك سيتعين مراجعة النظم والسياسات والاتصاحات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد وتعديلها. وكذا قد يتطلب الأمر تعديل نظم الحوافز والمكافآت المرتبطة بالإيراد. ويجب دراسة مدى ملائمة تطبيق المعيار الجديد للاعتراف بالإيراد في الدول النامية ومنها مصر وذلك لأنها تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تتطلب درجة عالية من المرونة في ضوء بدائل عديدة تسمح للإدارة أن تعتمد على درجة كبيرة من التقديرات والأحكام الشخصية. كما أنها تتضمن إرشادات عامة وبدائل متعددة للقياس والاعتراف وبالتالي يمكن تطبيقها في العديد من المجالات. وهذا يتطلب أن يكون لدى المحاسبين والمراجعين درجة كبيرة من الكفاءة لتطبيق المعيار الجديد في شكل متسق ويجب أن يكون لدى معدى ومراجعى القوائم المالية الفهم الكافى لمتطلبات ومزايا والآثار المختلفة لتطبيق المعيار الجديد والصعوبات والمشاكل التي قد تنتج عند تطبيقه خصوصا ان هذا النموذج الجديد للاعتراف بالإيراد يحتوى على طرق جديدة وغير معتادة ممكن ينتج عن تطبيقها في البداية اخطاء نتيجة الغموض. (NICOLAE and IONELA- CLAUDIA, 2014)

فرض البحث:

"لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية بين تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (١٥) IFRS 15 بعنوان "الإيرادات الناتجة عن إبرام العقود مع العملاء" وبين نتائج أعمال شركات المقاولات المصرية".

خطة البحث:

تضمن البحث العناصر التالية:

- ١- تحليل للتغيرات الجوهرية لمعايير الإقرارف بالإيراد وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً GAAP.
- ٢- تحليل لطبيعة الإقرارف بالإيراد وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 15 (١٥)
- ٣- الدراسة التطبيقية.

أولاً: التغييرات الجوهرية في المعايير الأربع التي تتطلبها GAAP: سوف يترتب على تطبيق معيار الاعتراف بالإيراد الجديد تغييرات جوهرية للمتطلبات الأربع للاعتراف بالإيراد وفقاً لمبادئ المحاسبة GAAP الحالية. وبالنسبة للمتطلب الأول فإن مبادئ GAAP الحالية تتطلب دليل مقنع يمكن الاعتماد عليه Persuasive evidence للاتفاق، وهذا يتوقف على ممارسات المنشأة الأكثر شيوعاً typical business practices. أما بالنسبة للمعيار الجديد فإنه يتطلب وجود عقد ملزم للاعتراف بالإيراد، وأن يكون للعقد جوهر تجارى، وأن يتم تحديد التزامات طرفي التعاقد لأداء الالتزام، واتفاق الطرفين على أداء الالتزامات، وتحديد الحقوق وشروط الدفع من قبل كل الأطراف المعنية (FASB, 2012). وبالتالي فإن الشروط التي حددها المعيار الجديد بوجود العقد محددة بوضوح أكثر من شروط الحكم على وجود الدليل المعقول وفقاً للمبادئ الأمريكية GAAP.

وبالنسبة للمتطلب الثاني للاعتراف بالإيراد وفقاً لمبادئ GAAP أن يتم تسليم البضاعة أو أداء الخدمة. أما في ضوء المعيار الجديد فإنه لا بد وأن تتحقق السيطرة على السلعة أو الخدمة من أجل الاعتراف بالإيراد. ويعتبر تسليم السلعة أو أداء الخدمة أحد مؤشرات نقل السيطرة. وتشمل العوامل الأخرى التي تحدد نقل السيطرة حق البائع في استلام المبلغ ونقل الحق القانوني legal title والأخطار والمكافآت الجوهرية للملكية (FASB, 2012). وبالنسبة للشروط الثالث للاعتراف بالإيراد فإن مبادئ المحاسبة المقبولة GAAP أن يكون سعر البيع ثابت أو محدد للمشتري. أي ألا يخضع السعر للتغير وبالتالي لا يمكن الاعتراف بالإيراد من الاتفاقيات التي يتم الغاؤها حتى تنتهي فترة الإلغاء. أما في ضوء المعيار الجديد IFRS 15 فإن سعر الصفقة هي تلك القيمة التي تتوقع الشركة تحصيلها من تحقيق التزام الأداء (FASB, 2012). وكما تم الإيضاح مسبقاً فإن سعر الصفقة يمكن أن يتضمن قيمة متغيرة حيث يمكن أن تتغير القيمة التي تتوقع الشركة تحصيلها بتغير الظروف. وإذا تغير سعر الصفقة فإنه يتم توزيع القيمة على التزامات الأداء المستقة بطريقة ملائمة. وهذا يعنى أنه عند تحديد سعر البيع يتم الاعتماد على الأحكام الشخصية بدرجة أكبر بتطبيق المعيار الجديد IFRS 15 مقارنة بالنموذج الحالي.

وأخيراً فإنه بالنسبة للمتطلب الرابع للاعتراف بالإيراد وفقاً لمبادئ GAAP هو وجود تأكيد معقول على مدى القدرة على تحصيل القيمة collectability of consideration. أما وفقاً للمعيار الجديد فإن هذا التأكيد غير مطلوب عند تحديد سعر الصفقة في العقد. أي أن الاعتراف بالإيراد يكون على أساس ما تتوقع المنشأة تحصيله من السلعة أو الخدمة وليس ما يمكن الحصول على تأكيد معقول بخصوصه في ضوء خطر الائتمان للعميل. وإذا لم

تستطع المنشأة تحصيل القيمة كاملة من العقد فإنه يجب الإفصاح عن ذلك بشكل مستقل عن حساب الإيراد فى القوائم المالية (FASB, 2012).

ثانيا: طبيعة الإعراف بالإيراد وفقا للمعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم (١٥) IFRS

15

- من حيث الأثر

سوف يؤثر المعيار الجديد على معظم المنشآت التى تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية أو مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما US GAAP. ويجب أن تتوقع أكبر قدر من التأثير عند تطبيق المعيار الجديد تلك الكيانات التى تتبع حاليا إرشادات خاصة بالصناعة التى تعمل بها. ومن المتوقع أن تكون أكثر المنشآت التى تتأثر بهذا التغيير الهام فى معيار الإيراد تلك التى تعمل فى مجال السيارات والاتصالات والصناعات الدوائية وأعمال الهندسة والمقاولات والترفيه والإعلام والسينما وكذلك التجزئة والسلع الاستهلاكية. وسوف يتفاوت الأثر من منشأة لأخرى حسب طبيعة العقود التى تتعامل فيها. وفيما يلى ملخص لبعض المجالات التى يمكن أن تخلق التحديات الأكثر أهمية للمنشآت خلال الفترة الانتقالية الى المعيار الجديد.

- من حيث نقل السيطرة:

يتم الاعتراف بالإيراد عندما يحصل العميل على السيطرة على سلعة أو خدمة. ويحصل العميل على السيطرة عندما يكون لديه القدرة على توجيه الاستخدام والحصول على منافع من السلعة والخدمة. ولا يعد نقل السيطرة مائلا لنقل المخاطر والمنافع، ولا هو بالضرورة نفس عملية اكتمال توليد الإيرادات كما هو الحال الآن. وسوف تحتاج المنشآت أيضا إلى تطبيق الإرشادات الجديدة الواردة فى المعيار لتحديد ما إذا كان ينبغى الاعتراف بالإيرادات على مدار فترة زمنية أو عند نقطة محددة من الزمن.

- من حيث المقابل المتغير:

قد تقوم المنشآت بتقديم السلع والخدمات بمقابل متغير يختلف مبلغه وفقا لوقوع أو عدم وقوع بعض الأحداث فى المستقبل. وتشمل أمثلة ذلك مكافآت الأداء والقرامات. ولا يتم الاعتراف بهذه المبالغ حاليا فى أغلب الأحوال حتى يتحقق أو لا يتحقق الحدث المستقبلى. وفقا للمعيار الجديد يتم إضافة تقدير لمبلغ المقابل المتغير إلى سعر الصفقة إذا كان هناك احتمال على ألا يودى ذلك إلى رد إيرادات كبيرة فى حالة تغير التقديرات فى المستقبل. وحتى فى حالة عدم وجود احتمال عال للاعتراف بكامل مبلغ المقابل المتغير سوف تحتاج الإدارة الى النظر فيما إذا كان جزء من المبلغ يفى بشرط الاعتراف. ويتم الاعتراف بهذا

المبلغ كإيراد. عندما يتم نقل السلع أو للخدمات إلى العميل. ويمكن أن يؤثر هذا على المنشآت في العديد من الصناعات التي لا يتم الاعتراف فيها حاليا بالمقابل المتغير حتى يتحقق الاحتمال. وسوف تحتاج الإدارة إعادة تقييم التقديرات في كل فترة مالية وتعديل الإيرادات تبعاً لذلك. ومن الجدير بالذكر أنه هناك استثناء محدود خاص بتراخيص الملكية الفكرية عندما يكون المقابل المتغير يمثل إتاوة محسوبة على أساس البيع أو الاستخدام.

- من حيث توزيع سعر الصفقة على أساس سعر بيع مستقل

يجب على المنشآت التي تباع بضائع أو خدمات متعددة في صفقة واحدة أن توزع المقابل على كل من هذه السلع أو الخدمات. ويستند هذا التوزيع إلى السعر الذي تتقاضاه المنشأة من أحد العملاء على أساس بيع كل سلعة أو خدمة بشكل مستقل. وينبغي أولاً أن تنظر الإدارة في البيانات الملحوظة عند تقدير سعر البيع المستقل. هذا وسوف تحتاج المنشأة إلى تقدير سعر البيع المستقل إذا كانت مثل هذه البيانات غير موجودة. وسوف تحتاج بعض المنشآت إلى تحديد سعر بيع مستقل للسلع والخدمات التي لم يكن مطلوباً منها أن تقوم بهذا التقييم فيما سبق مثل المنشآت التي تستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة قبلاً عموماً US GAAP والمنشآت التي تصدر نقاط ولاء للعملاء.

- من حيث القيمة الزمنية للنقود:

توفر بعض العقود مزايا تمويلية كبيرة للعميل أو للمنشأة بشكل صريح أو ضمناً. ويرجع ذلك إلى أن أداء المنشأة لتعهداتها بموجب العقد والدفع بواسطة عملائها قد يحدث في أوقات مختلفة إلى حد كبير. وينبغي أن تعدل المنشأة سعر الصفقة لتأخذ أثر القيمة الزمنية للنقود إذا كان العقد يتضمن عنصرًا تمويليًا هامًا. يوفر هذا المعيار بعض الاستثناءات من تطبيق هذه القاعدة ويقدم دليل عملي يسمح للمنشآت بتجاهل القيمة الزمنية للنقود إذا كان الوقت بين نقل البضائع أو الخدمات والدفع أقل من سنة واحدة.

- من حيث تكاليف العقد:

يجب على المنشأة في ظل المعيار الجديد أن تعترف ضمن الأصول بالتكاليف الزائدة للحصول على العقد إذا كانت الإدارة تتوقع استرداد تلك التكاليف وذلك على أن يتم استهلاكها وتحميلها على قائمة الدخل بالتزامن مع الاعتراف بالإيراد من العقد (مثل عمولة المبيعات أو أنشطة التجهيز). أما التكاليف التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن حصولها على العقد (مثل رواتب رجال البيع) فلا يتم رسملتها كما هو مطبق حالياً. هذا ويجوز للمنشأة أن تتخذ سياسة لتحصيل التكاليف الزائدة على قائمة الدخل مباشرة إذا كان من المتوقع استهلاكها خلال سنة واحدة أو أقل.

وسوف يترتب على تطبيق تلك القاعدة الجديدة أن تعترف المنشأة بأصول أكثر من تلك التي يتم الاعتراف بها حاليا. فعلى سبيل المثال بالنسبة للمنشآت التي تحمل عمولات البيع كمصروفات عند استحقاقها أو سدائها حاليا قد يتطلب الأمر رسملة تلك التكاليف إذا كان من المتوقع استردادها. وسوف تحتاج الإدارة أيضا إلى النظر في العقود القائمة في تاريخ البدء في تطبيق هذا المعيار والتي لم يتم اكتمالها قبل هذا التاريخ لتحديد كيفية المحاسبة عن التكاليف المتكبدة لتلك العقود.

وفي ضوء ما سبق توضيحه يمكن فيما المقارنة بين معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) IAS 18 والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) IFRS ١٥ كما يلي:

وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٨)	وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥)
معايير وتفسيرات عديدة	معيار واحد
نماذج مختلفة لأنواع الإيرادات المختلفة (على سبيل المثال: المقاولات والسلع والخدمات)	نموذج واحد لإيرادات جميع أنواع القطاعات
معيار رقم IAS رقم (١٨) بعنوان "الإيراد" ويقوم على أساس مفهوم المخاطر والعوائد	نموذج يقوم على أساس مفهوم السيطرة بما يتفق مع باقى المعايير الدولية للتقارير المالية
تستخدم القيمة العادلة فى القياس	تستخدم القيمة التى من المتوقع السماح بها فى القياس
التتبع إذا كانت الشركة ستعترف بالإيراد فى وقت محدد a point in time أو بمرور الوقت over time.	يتم الاعتراف بالإيراد بمرور الوقت فى حال توافر شروط معينة بنص المعيار والا يتم الاعتراف بالإيراد فى الوقت الذى يحصل فيه العميل على السيطرة على السلعة او الخدمة.
Source: Perrin, S. (2014)	

أثر تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية على شركات المقاولات:

١- تكاليف ما قبل التعاقد Pre-contract costs

ما هي التكاليف التي يجب رسملتها أثناء عملية المناقصة bid process ؟

الأثر	المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥)	معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
يسمح معيار المحاسبة الدولي برسملة بعض التكاليف وليست فقط التكاليف التفاضلية عندما يكون هناك احتمال في الحصول على العقد.	إن تعريف "التكاليف التفاضلية للحصول على العقد" يشير الى أنه يتم الاعتراف فقط بالتكاليف الخارجية مثل العمولات كأصل. أما بالنسبة للتكاليف الداخلية فإنه ليس من المحتمل ان يتوافر فيها شروط التكاليف التفاضلية وليس من المحتمل على سبيل المثال توزيع تكاليف العاملين internal bid team staff costs حيث أنها لن يتوافر فيها شروط الاعتراف بالأصل. يمكن أن تشمل التكاليف التي تتحملها المنشأة أثناء فترة المناقصة على كل من تكاليف المناقصة وتكاليف التنفيذ" كما في حالة أن يكون المتقدم للمناقصة مطالباً باستكمالاً لتصميمات بالتفصيل كجزء من المناقصة. ولا بد وأن تكون تكاليف المناقصة تفاضلية ليتم رسملتها. ولا بد أن تتوافر الشروط السابقة في تكاليف تنفيذ العقد ليتم رسملتها. ويمكن أيضاً رسملة تكاليف التنفيذ المتعلقة بعقد "متوقع" (أي لم يتم منحها بعد) إذا كان من المتوقع استرداد هذه التكاليف.	يوجد الآن تطبيقات متنوعة حول وقت اعتبار تكاليف المناقصة تكاليف رأسمالية. والمخجل الشائع هو أن تتم رسملة تكاليف العقد بعد تحديد المستفيد من العقد بحيث يكون احتمال استرداد العقد محتملاً probable. وليس من الضرورة أن تكون التكاليف تفاضلية ليتم رسملتها ولكنها لا بد وان ترتبط بالعقد (فمثلاً يمكن رسملة تكاليف العناية الواجبة وتكلفة ادارة المناقصة الداخلية).
يسمح المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ برسملة التكاليف التفاضلية للحصول على العقد وتكاليف التنفيذ اذا كان من المتوقع استردادها. أما التكاليف التي لا يتوافر فيها هذا الشرط فإنه يجب اعتبارها مصروف خاص بالفترة.	لا يوجد فرق جوهري بين استخدام مصطلح "محتمل" و "ومن المتوقع استردادها".	

٢- التزامات الأداء للعقد: هل يمكن المحاسبة عن المقاولات لكل عقد على حدة؟

الأثر	المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥)	معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
	لا بد أن تقوم المنشآت بعمل التقديرات المطلوبة وتوثيق استنتاجاتها الخاصة بأن العناصر المختلفة لعقد المقاولات ترتبط ببعضها بدرجة كبيرة وأنه يتم أداء خدمة متكاملة من أجل المحاسبة عن العقد كالتزام واحد. وإذا لم تستطع المنشأة إثبات العلاقات المتداخلة بين عناصر التعاقد فإنه يتم الاعتراف بالإيراد في ضوء التزامات الأداء المختلفة.	تكون الوحدة التي يتم المحاسبة عنها عقد المقاولات التقليدي المرتبط بالأصل أو مجموعة الأصول التي ترتبط ببعض بدرجة كبيرة إلا في حالات خاصة مثلا ان يكون هناك مقترحات أو تفاوضات منفصلة أو أن تكون الأصول التي يتم تشييدها مختلفة تماما.

٣- كيفية المحاسبة عن الإيراد: خلال فترة العقد أو في وقت محدد: هل يجب على

المقاول الاعتراف بالإيراد ببدء أعمال المقاولات وحسب ما يتم انجازه من أعمال

أم عند اكتمال المشروع؟

أحد التحفظات التي كانت سائدة قبل إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) في قطاع المقاولات هو الاعتراف بتحقيق الإيراد حسب النسبة التي يتم انجازها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١). ووفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) فإنه يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء من خلال نقل السيطرة على السلعة أو الخدمة. ويتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة التعاقد إذا ما توافر أحد أو كل الشروط الآتية:

المعيار	مثال
١ يقوم العميل بالحصول على المنافع من المنشأة واستهلاكها في نفس الوقت التي تقدم فيها المنشأة الخدمة.	الخدمات الروتينية أو المتكررة
٢ تقوم المنشأة بإنشاء أو دعم الأصل الذي يخضع لسيطرة العميل بإنشاء الأصل	بناء الأصل في موقع العميل
٣ لا يترتب على أداء المنشأة إنشاء أصل له استخدام بديل للمنشأة ويكون للمنشأة حق اجباري في الحصول على مستحقاتها حسب بما تم أدائه في تاريخه.	بناء أصل متخصص لا يمكن استخدامه إلا من قبل العميل أو بناء الأصل بعد استلام أمر من العميل.

الاعتراف بالايراد فى نقطة محددة:

اذا لم يتم اثبات أن التزام الأداء يتم على مدار فترة زمنية محددة فإنه يتعين على المنشأة أن تعترف بالايراد فى وقت محدد عندما يتم الوفاء بالتزام الأداء من خلال نقل السيطرة على السلعة أو الخدمة. ويعرف المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) السيطرة على الأصل بالقدرة على توجيه أو استخدام المنافع المتبقية من الأصل بشكل جوهري. ومنافع الأصل هى التدفقات النقدية (الداخلية أو الوفورات فى التدفقات النقدية الخارجة) التى يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو غير مباشر.

الايثار	المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥)	معيار المحاسبة الدولى رقم (١١)
على الرغم من عدم وجود حق تلقائى فى الإعراف بالايراد بشكل تصاعدى الا أن التزامات التعاقد لتقديم خدمات الانشاءات سيتم الوفاء بها بشكل عام بمرور الوقت. وغالبا ما يقوم العملاء بالسيطرة على الأصل بمجرد انشائها. وعلاوة على ذلك فإن المقاولين غالبا ما يكون لديهم قيود تعاقدية وعملية على نقل الأصل للعميل وسيكون لهم الحق فى تحصيل التكاليف التى تم تحملها وهامش ربح معقول من العملاء اذا قام العميل بالغاء العقد نتيجة أى سبب بخلاف عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزامات أداء التعاقد. وبالنسبة للصفقات التى يتم المحاسبة عنها حسب طريقة نسبة الانجاز فإنه سيتعين على الادارة أن تقيم العقود فى ضوء الشروط الجديدة لتحديد ما اذا كان سيتم الاعتراف بالايراد بمرور الوقت أو فى نقطة زمنية محددة. واذا لم تسمح ترتيبات العقد ان يتم الاعتراف بالايراد بشكل تصاعدى يتم الاعتراف بالايراد فى نقطة زمنية محددة وهى نقل السيطرة والتى غالبا ما تكون فى عقود المقاولات قريبة من اكتمال الانشاءات. وعلى المنشآت الأخذ فى الاعتبار هيكل عقود المقاولات وأثر ذلك على الاعتراف بالايراد والربح.	يجب تقييم شروط معينة بعناية لتحديد ما اذا كان يجب الاعتراف بالايراد حسب ما تم انجازه من أعمال. وعلى عكس معيار المحاسبة الدولى فإن هذه المعالجة لا تتم بشكل تلقائى لكل أنواع عقود المقاولات.	يتم الاعتراف بالايراد والأرباح بمرور الوقت حسب ما تم استكماله من أعمال وذلك لكل أنواع العقود التى تستوفى شروط عقود المقاولات.

٤- الأحكام الجوهرية خلال فترة العقد (دورة حياة العقد):
١-٤ تكاليف العقد: ما هي تكاليف العقد التي يجب رسملتها؟

الأثر	المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥)	معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
يحتوي كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) على إرشادات تتعلق بتكاليف العقد التي يجب اعتبارها مصروفات تتعلق بالفترة ولكن تفاصيل تختلف في كل معيار. ويجب على المقاولين أخذ الإرشادات التي تتعلق بتكاليف الوفاء بالعقد fulfillment cost عند تحديد ما إذا كان يجب رسملة هذه التكاليف.	يقدم المعيار الدولي للتقارير المالية إرشادات حول التكاليف التي تستجول كمصروفات في الفترة المحاسبية والهدف هو التأكيد على أن التكاليف التي تتعلق بالوفاء أو الاستمرار في الوفاء بالتزامات الأداء المستقبلي هي التي يتم رسملتها فقط بينما يتم اعتبار باقى التكاليف مصروفات تتعلق بالفترة.	لا يسمح برسملة التكاليف التي لا يمكن ربطها أو توزيعها على العقد. وهذه التكاليف تتضمن: - تكاليف الإدارة العامة والتي لا يكون سدادها محدد في العقد. - التكاليف البيعية. - تكاليف البحوث والتطوير والتي لا يكون سدادها منصوفا عليه في العقد. - اهلاك الآلات والمعدات العاطلة والتي لا يتم استخدامها في عقد محدد. ويتم رسملة التكاليف التي يتم تححملها المنشأة والمتعلقة بالتعاقدات المستقبلية بشرط أن يكون من المتوقع استردادها.

٤-٢ التقدم في انجاز العقد: كيف يمكن قياس للمقاول قياس التقدم في العقد؟

الأثر	المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥)	معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
على الرغم من أنه لا يوجد اختلاف في الطرق المتاحة لتحديد قيمة العمل الذي تم انجازه والايراد الذي يجب الاعتراف به حتى تاريخه وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) فإن المقاول يحتاج لتحديد ما إذا كانت الطريقة الملائمة لقياس الأداء في العقد هي طريقة المدخلات أو المخرجات. ولذلك فإن بعض المقاولين يكونون بحاجة لتغيير الطرق المستخدمة لقياس الانجاز في العقد وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية مما ينتج عنه اما تأجيل أو تسريع للايراد والريح مقارنة بالممارسة السائدة.	إذا ما تم استيفاء شروط المعيار لمقابلة الايرادات بمرور الوقت فإن المنشأة تقيس التقدم في الوفاء بالتزام التعاقد باستخدام الطريقة التي تعكس الأداء: اما طريقة المدخلات (على سبيل المثال تكاليف التعاقد التي تم تحملها كنسبة من اجمالى التكلفة المتوقعة) أو طريقة المخرجات (على سبيل المثال استطلاعات العمل الذي تم انجازه حتى تاريخه).	يتم الاعتراف بايرادات وأرباح العقد حسب ما تم انجازه من أعمال

٤-٣ كيفية قياس الإيراد المتغير: variable consideration

الأكثر	المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥)	معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
لا يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) أن يتم قياس التعويض بشكل دقيق ولكن يتم تقدير الجزء المتغير إما بالقيمة المتوقعة أو القيمة الأكثر احتمالاً بشرط أن يكون من الأكثر احتمالاً أن الإيراد لن يعكس. ويعتبر شرط أن يكون درجة احتمال تحقيق القيمة عالية اتجاه <u>جديد</u> في المحاسبة عن عقود المقاولات كما يوجد إرشادات جديدة حول كيفية تطبيقها. وليس من الواضح كيفية الحكم على هذا الاتجاه الجديد في ضوء كل من المعيارين. ولكنه <u>أكثر تحفظاً</u> في حالة المعيار الدولي رقم (١١) مقارنة بالمعيار (١٥). وهذا قد يترتب عليه التأخر في الاعتراف بالقيم المتغيرة وتأجيل الاعتراف بالإيراد في بعض الحالات.	توجد أساليب محددة وفقاً لهذا المعيار لتقدير التعويض المالي المتغير ويسمح بإدراج العناصر المتغيرة فقط بشرط أن يكون هناك احتمال كبير بأن الإيراد لن <u>ينعكس</u> reverse.	يتم الاعتراف بالإيراد المعقد بشكل عام بالقيمة العادلة للمستحقات consideration receivable. ويمكن أن يتأثر قياس الإيراد بالعديد من الظروف غير المؤكدة. وإذا ما كان الإيراد غير مؤكد (مثلاً مدفوعات الحوافز) فإن اختبار الاعتراف في هذه الحالة هو أنه تم إنجاز العقد بدرجة كبيرة لدرجة أنه من المحتمل أن يتدفق إيراد المنشأة وأنه يمكن قياس القيمة بمصادقية.

٤-٤؛ تعديل العقد: كيف يمكن المحاسبة عن تعديلات ومستحقات العقد؟

الأكثر	المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥)	معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
متطلبات المعيار رقم (١٥) بأن يتم اعتماد تعديل العقد أكثر من متطلبات المعيار الدولي رقم (١١). وقد ينتج عن المتطلب الجديد إيرادات أكبر ناتجة عن تعديلات العقد يتم الاعتراف بها لاحقاً وفقاً للمعيار الدولي رقم (١٥). ان التعديل في المتطلبات يعكس المدخل العام للمعيار بأن تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الحقوق والالتزامات الملزمة الناتجة عن العقود. وقد يتم اعتماد التعديل في النطاق ولكن لا يتم اعتماد السعر. وفي هذه الحالات سيتحكم في قياس الإيراد الإرشادات الخاصة بالتعويضات المتغيرة والتي تعنى أنه على الرغم من اعتماد التعديل إلا أن التعديل في السعر لن يتم إدراجها كإيراد إلا إذا	لا بد من من التصديق على تعديلات العقد حتى يتم الاعتراف بها. ويتم المحاسبة عن التعديلات المعتمدة والتي لم يتم الموافقة على السعر في ضوء الإرشادات الخاصة بذلك. ويتم إدراج المطالبات ضمن	لا بد من ان يكون التغيير <u>حتملاً</u> حتى يتم إدراج لقيمة كإيراد للعقد. ولا بد أن تكون المطالبات claim في مرحلة متقدمة من أجل إدراجها ضمن لإيرادات.

كان هناك احتمال كبير بأنه لن يكون هناك تغير عكسي جوهري في الإيرادات في المستقبل.	الإيرادات فقط إذا كان هناك احتمال كبير بأن الإيراد لن يعكس reverse في المستقبل.
--	---

٤ - ٥ العقود التي تخسر Loss - making contracts

الأثر	المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥)	معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) فإن خسائر العقد المتوقعة يتم تحديدها بالارتباط مع تكاليف العقد المتوقعة والتي غالبا ما تكون اجمالى تكلفة الوفاء بالعقد مثل المصروفات الاضافية attributable overhead. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧) فإن المنشأة تأخذ فى اعتبارها فقط "التكاليف التى لا يمكن تجنبها" للوفاء بالعقد عند تحديد العقود الملزمة وقياس اى مخصص مطلوب. ولم يوضح معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧) المقصود بالتكاليف التى لا يمكن تجنبها. وليس من الواضح ما اذا كان مجلس معايير المحاسبة الدولية يتوقع أن يرى تغيير فى قياس عقود المقاولات التى تحقق خسائر وما اذا كان يقتنع بان التكاليف التى لا يمكن تجنبها للوفاء بالالتزام معاملة لتكاليف العقد وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١). فعلى سبيل المثال فإنه قد لا تكون منشآت المقاولات التى توظف عمالة دائمة مطالبة بادراج تكاليف هذه العمالة عند حساب العقد الملزم وعلى الرغم من ذلك فإن منشآت المقاولات التى توظف مقاولى الباطن لأداء الأعمال المختلفة قد تقوم بادراج هذه التكاليف فى حساباتها. والتكاليف التى لا يمكن تجنبها تدرج كمصروف مباشرة بمجرد تحملها لأنها تعتبر تكاليف تشغيل النشاط. إن التمييز بين ما يمكن تجنبه وما لا يمكن تجنبه قد يكون له تأثيرا جوهريا على ما اذا كان العقد يعتبر ملزما وكيف يتم حساب خسارة العقد.	لا يتم أخذها فى الاعتبار ويمكن الرجوع الى معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧). و يتم الأخذ فى الاعتبار التكاليف التى لا يمكن تجنبها فقط للوفاء بالتزامات التعاقد.	يتم الاعتراف باجمالى خسارة العقد كمصروف مباشرة.

٥- الإفصاح:

هناك ايضا حاحات تفصيلية مطلوبة لتوفير مزيد من المعلومات عن الايرادات التي تم الاعتراف بها، والايرادات التي يتوقع أن يتم الاعتراف بها في المستقبل من العقود القائمة. ويتضمن المعيار الدولي للقرارات المالية رقم (١٥) متطلبات افصاح كمية ونوعية اضافية لم تكن مطلوبة من قبل وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١). وأهم هذه المتطلبات تشمل:

- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتعاقدات مع العملاء لمساعدة المستفيدين فهم قيمة وتوقيت وعدم التأكد الخاص بايرادات والتحقق النقدية للعقود. وهذا يتضمن تقسيم الايراد (حسب المنطقة، السوق، نوع العقد) لمساعدة المستخدمين في تحقيق أهدافها.

وعلاوة على ذلك فإن التسوية بين أرصدة العقد الافتتاحية والختامية تكون مطلوبة فيما يتعلق بما يلي:

- أصول والتزامات التعاقد.
- الايراد المعترف به في نفس فترة التقرير عن رصيد التزام التعاقد (أى الفواتير المقدمة) في بداية الفترة.
- الايراد المعترف به في فترة التقرير عن أداء التزامات التعاقد في فترات سابقة.
- كما تقدم المنشأة أيضا تفسيراً للتغيرات الجوهرية في أصول والتزامات التعاقد خلال الفترة.
- تفصح المنشأة عن معلومات عن التزامات الأداء المتعلقة بالعقود مع العملاء بما في ذلك وصفا عن:
- متى ستقوم المنشأة الوفاء بالتزامات الأداء.
- شروط السداد الهامة.
- طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بها.
- التزامات العوائد واسترداد الأموال والالتزامات المماثلة.
- الضمانات والالتزامات المرتبطة بها.
- بالنسبة للعقود المتوقع استكمالها على مدة زمنية أكبر من عام فإنه يتم الإفصاح عن قيمة سعر الصفقة المخصصة للالتزامات الأداء المتبقية في نهاية الفترة وتوضيح بمتى ستقوم المنشأة بالإفصاح عنها كإيراد.

وتتضمن الإفصاحات الأخرى ما يلي:

- وصف للتقديرات الجوهرية عند تطبيق المعيار الدولي للقرارات المالية رقم (١٥).
- وصف للطرق المستخدمة في الاعتراف بالايراد بمرور الوقت ولماذا تعتبر هذه الطرق بعدالة عن تحويل السلع والخدمات.

- معلومات عن الطرق والمداخلات والفروض المستخدمة في تحديد وتوزيع سعر الصفقة.

- وصف للتقديرات الشخصية التي تمت عند تحديد قيمة التكلفة التي تم تحملها والطريقة المستخدمة في تحديد استهلاك هذه الأصول.

وسينتج عن هذه الإفصاحات إفصاحات إضافية جوهرية عن المنشآت فيما يتعلق بالإفصاح عن الإيرادات المستقبلية المتوقعة في نهاية الفترة. ويجب الأخذ في الاعتبار مدى وهيكلي هذه الإفصاحات قبل بداية التنفيذ جيدا حيث أنها من المتوقع أن يترتب عليها مناقشات هامة داخل كل منشأة مطالبة بتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥).

ثالثا: الدراسة التطبيقية:

اختار الباحث شركتين من كبرى الشركات العاملة في قطاع المقاولات والمقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية والإماراتية وهي:^٢

- شركة اعمار مصر للتنمية المسجلة بالبورصة المصرية وتمتلكها شركة اعمار الاماراتية بنسبة ١٠٠%.

- شركة داماك العقارية الإماراتية.

ومن استعراض التقارير الدورية الصادرة عن هذه الشركات في ٢٠١٥ / ١٢ / ٣١ م تبين للباحث أنه يترتب على تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 أثر كبير على النتائج المالية لشركات المقاولات التي اختارت التطبيق المبكر للاعتراف بالإيرادات المبرمة مع العملاء وكذا مزيدا من الإفصاح. وتوضيحا لذلك يعرض الباحث التحليل التالي:

١- شركة اعمار الاماراتية وأحد فروعها شركة اعمار مصر للتنمية.

تم اجراء الدراسة التطبيقية على شركة اعمار الاماراتية وأحد فروعها شركة اعمار مصر للتنمية حيث لم تختار أى شركة مقاولات مصرية التطبيق المبكر للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 -الواجب تطبيقه من بداية يناير ٢٠١٧- ولذلك تم اختيار شركة اعمار الاماراتية باعتبار أنها تمتلك ١٠٠% من شركة اعمار مصر للتنمية مع اعداد البيانات المالية للشركات التابعة لنفس فترة اعداد التقرير المالي للشركة الأم وباستخدام سياسات محاسبية مماثلة. وهذا يفى بالغرض من وجهة نظر الباحث من حيث دراسة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 طالما أن الشركة الإماراتية الأم تتبع نفس المبادئ المحاسبية للشركات التابعة ومنها شركة اعمار مر المسجلة بالبورصة المصرية.

(٢) القوائم المالية محل الدراسة مستخرجة من المواقع الالكترونية للشركات.

التعريف بالشركة وأنشطتها

تأسست شركة إعمار العقارية (شركة مساهمة عامة) (الشركة الأم) كشركة مساهمة عامة بموجب قرار وزارة رقم ٦٦ صادر في سنة ١٩٩٧. تأسست الشركة في ٢٣ يونيو ١٩٩٧ وباشرت أعمالها في ٢٩ يوليو ١٩٩٧. تولى الشركة والشركات التابعة لها المجموعة. ويتم تداول أسهم الشركة في سوق دبي المالي.

أما بالنسبة لـ شركة إعمار مصر للتنمية فقد تم انشاؤها بتاريخ 16 مارس ٢٠٠٥ كشركة مساهمة مصرية (EMFD) ويتم تداول أسهمها في البورصة المصرية. وتتمثل الأنشطة الرئيسية للشركة في استثمار العقارات وتطوير وإدارة المشروعات العقارية. وتعتبر إعمار مصر الرائدة في مجال التطوير العقاري في مصر مع التركيز على المجتمعات التي يتميز نمط الحياة فيها بالجودة العالية.

ويتم اعداد البيانات المالية الموحدة طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويتم توحيد بيانات الشركة التابعة بالكامل بدءاً من تاريخ التأسيس باعتباره التاريخ الذي حصلت فيه المجموعة على السيطرة ويستمر توحيدها حتى التاريخ التي تتوقف فيه السيطرة.

وقد تمت الإشارة في الايضاحات المتممة للقوائم المالية عن الفترة المنتهية في ١٣ ديسمبر ٢٠١٤ أن الإدارة ستقوم بتقييم تأثير جميع المعايير والتفسيرات التي اقترحها مجلس معايير المحاسبة الدولية ومنها المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 "الإيرادات من عقود العملاء" والذي يجب تطبيقه الأول من يناير ٢٠١٧ مع توقع وجود أي تأثير جوهري على البيانات المالية الموحدة للمجموعة في فترة التطبيق الأولى باستثناء IFRS 13 والذي يقوم على أساس نموذج مكون من خمس خطوات سيتم تطبيقه على الإيرادات الناتجة عن عقود العملاء. وبموجب هذا المعيار سيتم اثبات الإيرادات بمبلغ يعكس المبالغ التي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق فيها مقابل تحويل البضائع أو الخدمات إلى العملاء.

وأشار تقرير مجلس الإدارة للشركة الأم لنفس الفترة أن الشركة اخترت اتباع المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (١٥) "الإيرادات من عقود العملاء" اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٥ حيث تعتبر المجموعة بأنها تمثل بصورة أفضل أداء قطاع العقارات الخاص بها. وقد اختارت المجموعة التطبيق المعدل بأثر رجعي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥. وعليه ارتفعت أرباح شركة إعمار مصر للتنمية في عام ٢٠١٥ بنسبة ١٠.٤٥%، مقارنة بأرباح عام ٢٠١٤. وحققت صافي ربح بلغ ٨٥٤.٧ مليون جنيه خلال ٢٠١٥، مقابل صافي ربح بلغ ٤١٧.٩ مليون جنيه خلال ٢٠١٤. وبلغ نصيب السهم

من الأرباح ٠.١٦ جنيهه خلال السنة، مقابل ٠.٤٣ جنيهه السنة السابقة. وبلغت إيرادات الشركة ٣.٢ مليار جنيهه خلال ٢٠١٥، مقابل ٢.٦ مليار جنيهه في ٢٠١٤، بزيادة ٢٥.٩%. وبلغ مجمل الربح ٩٧٨.١ مليون جنيهه في ٢٠١٥، مقابل ٧٧٧ مليون جنيهه في ٢٠١٤، بزيادة ٢٤.٣%. وهذا يؤكد أنه يوجد أثر كبير لتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) على قائمة الدخل للشركة. وتم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ في مايو ٢٠١٤ ويتطلب التطبيق إما تطبيق المعيار بالكامل بأثر رجعي أو التطبيق المعدل للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٨ مع السماح بالاتباع المبكر. ان المعيار الدولي IFRS 15 يظهر نموذج محاسبي واحد شامل للإيرادات الناتجة عن عقود العملاء ويلغى إرشادات اثبات الإيرادات الحالية والموجودة حاليا ضمن عدة معايير وتفسيرات ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويؤسس نمونجا جديدا من خمس خطوات والذي سيتم تطبيقه على الإيرادات الناتجة عن عقود العملاء. وبموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ تثبت الإيرادات بقيمة تمثل المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن يحق لها مقابل نقل البضاعة أو تقديم الخدمات إلى العميل. وقد راجعت المجموعة تأثير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ في كل من الدول التي تعمل بها ووفقا لذلك قررت المجموعة اتباع المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ في وقت مبكر بدءا من ١ يناير ٢٠١٥ لأن المجموعة ترى أن ذلك يمثل بصورة أفضل أداء العمال العقارية للمجموعة. اختارت المجموعة التطبيق المعدل بأثر رجعي والمسموح به في المعيار الدولي IFRS 15 (أي فترة التطبيق الأولى فقط). يتطلب التطبيق المعدل بأثر رجعي أيضا إثبات التأثير المتراكم على جميع العقود التي لم تكتمل بعد كما في ١ يناير ٢٠١٥ على شكل تعديل الرصيد الافتتاحي لأرباح غير الموزعة كما في ١ يناير ٢٠١٥. إن تفاصيل التعديلات على الرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة والأرصدة الأخرى مبينة أدناه.

بيان المركز المالي الموحد			
١ يناير ٢٠١٥	تعديلات/إعادة	٣١ ديسمبر ٢٠١٤	
ألف درهم	تصنيف ألف درهم	ألف درهم	
			الموجودات
١,٧٤٦,٩٠٥	٦٢٠,٣٤٧	١,١٢٦,٥٥٨	مدينون تجاريون وضم مالية لم تصدر بها فواتير
٣,٥٥٦,٥١٨	١٦٣,٧٧١	٣,٣٩٢,٧٤٧	موجودات ومدينون وتأمينات ومصاريف مدفوعة مقدما أخرى
٢٥,٢٢٤,٧٤٦	(٢,٤٠٠,٨٨١)	٢٧,٦٢٥,٦٢٧	عقارات قيد التطوير

٦,٦٧٩,٦٠٣	١,٠٨٨,٨١٢	٥,٥٩٠,٧٩١	الاستثمار في الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة
			المطلوبات
٩٨٦٧٧١٠	٧٣٥٩	٩,٨٦٠,٣٥١	الدائنون التجاريون والآخرين
١٢٥٨٧.٢٥	(٢٨٩٤٩٨٠)	١٥٤٨٢.٠٠٥	دفعات مقدمة من العملاء
			حقوق تملكية
١١٧٨٢٢٩٨	٢٣٣٧٩.٧	٩٤٤٥٥٥٨	أرباح غير موزعة
٢٦٤١٨١٠	٢١٧٦٣	٢٦٢.٠٧٤	الحصص غير المسيطرة

يمثل الجدول التالي التأثير على الإيرادات وتكلفة الإيرادات وصافي الأرباح للسنة فيما لو استثمرت المجموعة في سياستها السابقة لإثبات الإيرادات خلال السنة:

بيان الدخل الموحد			
التأثير الناتج عن التغير نتيجة تطبيق المعيار ١٥ ألف درهم	طبقا للمسياسة القديمة ألف درهم	طبقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ ألف درهم	السنة المنتهية في 2015:
(٣,٤٤٤,٥٣٧)	١٠,٢١٥,٩٩٩	١٣,٦٦٠,٥٣٦	الإيرادات
٢,١٨١,٤٩٤	(٤,٢١٦,١١٨)	(٦,٣٩٧,٦١٢)	تكلفة الإيرادات
(١,٥٠٥,٦٩٤)	٢,٥٧٦,٤٧١	٤,٠٨٢,١٦٥	صافي الأرباح للسنة العائدة لمساهمي الشركة الأم

وقد استوجب تطبيق المعيار IFRS 15 من الإدارة اجراء الأحكام التالية:
استيفاء التزامات الأداء

يجب على المجموعة تقييم كل عقودها مع العملاء لتحديد ما اذا استوفت التزامات الأداء مع مرور الوقت أو في وقت محدد من أجل تحديد الطريقة المناسبة للاعتراف بالايراد. ولقد قامت المجموعة بالتقييم استنادا الى اتفاقيات البيع والشراء المتفق عليها مع العملاء ونصوص القوانين واللوائح ذات الصلة، حيث يتم إبرام العقود لتقديم موجودات عقارية للعملاء، ولم تخصص المجموعة بند موجودات نو استخدامات بديلة للمجموعة وعادة يكون لها حق ملزم في دفعات الأداء المنجز حتى الآن. في هذه الظروف يتم الاعتراف بالايرادات مع مرور الوقت. وفي حالة عدم حدوث ذلك يتم اثبات الایرادات في وقت محدد.

تحديد أسعار المعاملات:

يجب على المجموعة تحديد سعر المعاملة في كل من عقودها مع العملاء، عند اتخاذ هذا الاجراء تقوم المجموعة بتقييم أثر أى مبلغ متغير فى العقد بسبب الخصومات أو الشروط الجزائية أو وجود أى عنصر تمويل جوهري فى العقد وأى مبلغ غير نقدي فى العقد. عند تحديد تأثير المبلغ المتغير تستخدم المجموعة طريقة "المبلغ الأكثر احتمالا وفقا لمعيار IFRS 15 حيث يتم تحديد سعر المعاملة بالرجوع إلى طريقة المبلغ الأكثر احتمالا بين مجموعة من المبالغ المحتملة.

تحويل السيطرة فى عقود العملاء

فى الحالات التى تقرر بها المجموعة أنها استوفت التزامات الأداء فى وقت من الأوقات فإن الإيرادات تثبت عند تحويل السيطرة على الموجودات التى هى موضوع العقد إلى العميل. فى حالة عقود بيع الموجودات العقارية يتم ذلك عادة عندما يتم تسليم الوحدة إلى العميل. وبالإضافة إلى ذلك فقد استوجب تطبيق المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية IFRS 15 القيام بعملية التقدير التالية:

تخصيص سعر المعاملة لالتزام الأداء فى العقود مع العملاء

قررت المجموعة تطبيق طريقة المدخلات عند تخصيص سعر المعاملة لالتزام الأداء حيث يتم اثبات الإيرادات مع مرور الوقت. تعتبر المجموعة أن استخدام طريقة المدخلات التى تتطلب اثبات الإيرادات على أساس الجهود التى تبذلها المجموعة لاستيفاء التزام الأداء يتم أفضل صورة للإيرادات المحققة فعلا. عند تطبيق طريقة المدخلات تقوم المجموعة بتقدير التكلفة لإتمام المشاريع من أجل تحديد مبلغ الإيرادات الذى يمكن اثباته. تشمل هذه التقديرات تكلفة توفير البنية التحتية والمطالبات المتوقعة من قبل المقاولين كما تم تقييمها من قبل استشارى المشروع وتكلفة الوفاء بالتزاماتها التعاقدية الأخرى مع العملاء.

وفيما يتعلق بتحقيق الإيرادات تمت الإشارة إلى أنه نتيجة التطبيق المبكر اعتمدت المجموعة السياسة المحاسبية التالية عند إعداد البيانات المالية الموحدة:

الإيرادات من عقود العملاء

ثبتت المجموعة الإيرادات الناتجة من عقود العملاء على أساس نموذج من خمس خطوات كما ظهر فى المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم ١٥:
الخطوة رقم ١: تحديد العقد أو العقود مع العميل: يعرف العقد على أنه اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشأ بموجبه حقوق و التزامات واجبة النفاذ ويحدد معايير لكل عقد يجب الوفاء بها.

الخطوة رقم ٢: تحديد التزامات الأداء في العقد: التزام الأداء هو وعد في العقد مع العميل بنقل سلعة أو خدمة للعميل.

الخطوة رقم ٣: تحديد سعر المعاملة: سعر المعاملة هو المبلغ الذي تتوقع المجموعة أن يحق لها في مقابل نقل البضائع أو الخدمات التي وعدت العميل بها، باستثناء المبالغ التي حصلت نيابة عن أطراف ثالثة.

الخطوة رقم ٤: تخصيص سعر المعاملة لالتزامات الأداء في العقود: بخصوص العقد الذي يحتوى على أكثر من التزام للأداء، فإن المجموعة سوف تخصص سعر معاملة لكل التزام للأداء بقيمة تمثل المبلغ الذي تتوقع المجموعة أن يكون من حقها في مقابل استيفاء كل التزام أداء.

الخطوة رقم ٥: اثبات الإيرادات عندما أو كلما تستوفى المنشأة التزام الأداء. تستوفى المجموعة التزام الأداء وإثبات الإيرادات مع مرور الوقت إذا تحقق أحد الشروط التالية:

- ١- يحصل العميل على ويستهلك في وقت متزامن المزايا المقدمة من أداء المجموعة بمجرد أداء المجموعة لها، أو
 - ٢- ينشئ أداء المجموعة أو يحسن بند موجودات يسيطر عليه العميل بمجرد انشاء أو تحسن بند الموجودات، أو
 - ٣- لا ينشئ أداء المجموعة بند موجودات ذو استخدام بديل للمجموعة وللمنشأة حق ملزم في دفعات الأداء المنجز حتى الآن.
- بخصوص التزامات الأداء التي لم تحقق أحد الشروط المذكورة أعلاه، يتم اثبات الإيرادات في وقت ما يتم فيه استيفاء التزام الأداء.

وعند استيفاء المجموعة لالتزام الأداء من خلال تقديم السلع أو الخدمات التي وعدت بها، ينشأ عن ذلك بند موجودات العقد على أساس المبلغ المحقق من خلال الأداء. عندما يتجاوز المبلغ المقبوض من العميل مبلغ الإيرادات المثبت تنشأ مطلوبات العقد. ويتم قياس الإيرادات بالقيم العادلة للمبلغ المقبوض أو المستحق للقبض، مع الأخذ بعين الاعتبار البنود التعاقدية المحددة للدفعات باستثناء الضرائب والرسوم. كما تقوم المجموعة بتقييم ترتيبات إيراداتها مقابل معايير محددة لتحديد فيما إذا كانت تعمل كمورد رئيسي أم كوكيل. استنتجت المجموعة بأنها تعمل كمورد رئيسي في جميع ترتيبات إيراداتها.

ويتم اثبات الإيرادات في بيان الدخل الموحد إلى الحد الذي يكون فيه من المرجح تدفق المزايا الاقتصادية إلى المجموعة وأن الإيرادات والتكاليف حينما ينطبق يمكن قياسها بصورة معقولة.

برنامج الاستئجار للشراء

يتم معالجة المبيعات محاسبياً ضمن برنامج الاستئجار للشراء كما يلي:

- يتم معالجة دخل التأجير محاسبياً خلال فترة الإيجار على أساس طريقة القسط الثابت إلى أن يتخذ المستأجر قراراً بالشراء.
- عندما يتخذ المستأجر قراراً بالشراء يتم اثبات/ البيع حسب سياسة الإيرادات الخاصة ببيع العقارات كما هو منكور أعلاه.
- عند اثبات البيع فإن الإيرادات هي المبلغ المتوقع على المستأجر دفعه عندما يقرر شراء العقار.

الخدمات

يتم اثبات الإيرادات عن الخدمات المقدمة عندما يمكن تقدير عوائد المعاملة بصورة معقولة وذلك بالرجوع إلى مرحلة إتمام المعاملة بتاريخ إعداد التقارير المالية عندما لا يمكن قياس النتائج بصورة معقولة ، يتم اثبات الإيرادات فقط إلى الحد الذي تكون فيه المصاريف التي أنفقت قابلة للتحويل.

وقد رأى الباحث التأكيد على النتائج التي تم التوصل إليها بالتطبيق على شركة اعمار مصر للتمية من خلال التطبيق على شركة أخرى اختارت التطبيق المبكر للمعيار IFRS 15 لتحليل أثر تطبيق المعيار على البيانات المالية من عدمه. ونظراً لعدم قيام شركات مصرية أخرى بتطبيق المعيار رقم (١٢) سيتم التطبيق على شركة داماك الاماراتية.

٢- شركة داماك العقارية دبي (ش.م.ع). دبي - القوائم المالية عن العام المنتهى في

٣١ ديسمبر ٢٠١٥

الاعتماد المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقرير المالي IFRS 15 (العائدات من عقود العملاء)

وجاء في التقرير المالي أن مجلس الإدارة قرّر الاعتماد المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 استباقاً لتاريخ الاعتماد الإلزامي، وتماشياً مع الشركات المماثلة.

وقد اختارت المجموعة اعتماد هذه المعايير بمفعول رجعي يتطابق مع الشروط الموضوعية من قبل IFRS15 . ولم يتم إعادة صياغة النتائج المالية للعام السابق في التقرير المالي، وقد جاء الاعتماد المبكر على شكل تعديل في الرصيد الافتتاحي (في ١ يناير ٢٠١٥) من الأرباح المستبقة (المحتجزة) وكان للاعتماد المبكر تأثير إيجابي لمرة واحدة على الأرباح المستبقة بلغ ٥٩٨ مليون درهم إماراتي (١٦٣ مليون دولار أميركي).

الاعتراف بالإيرادات

الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء

يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 « الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء » نظاماً شاملاً موحداً لاحتساب الإيرادات الناتجة من العقود المبرمة مع العملاء ويسود على الإرشادات السارية في الوقت الراهن بشأن الاعتراف بالإيرادات التي تضمنتها العديد من المعايير والتفسيرات المختلفة ضمن المعايير الدولية للتقارير المالية . ويقدم المعيار على وجه الدقة منهجاً للاعتراف بالإيرادات قائماً على خمس خطوات:

1. تحديد العقد المبرم مع العميل : يُعرف العقد بأنه اتفاقية يبرمها طرف واحد أو أكثر تنشأ بموجبها حقوق والتزامات قابلة للتحقيق مع تحديد معايير هذه الحقوق والتزامات.
 2. تحديد تنفيذ الالتزامات المتضمنة بالعقد : يتمثل أداء الالتزامات الواردة بالعقد في التعهد بتحويل بضاعة أو تقديم خدمة للعميل.
 3. تحديد قيمة المعاملة : تتمثل قيمة المعاملة في المقابل الذي تتوقع المجموعة تحقيقه مقابل تحويل البضائع وتقديم الخدمات المتعهد بها للعميل، وذلك باستثناء المبالغ المحصلة بالنيابة عن الغير.
 4. تخصيص قيمة المعاملة إلى تنفيذ الالتزامات الواردة بالعقد : بالنسبة للعقود التي تتضمن التزام أو أكثر، تقوم المجموعة بتخصيص قيمة كل معاملة لكل التزام بما يعبر بالتفصيل عن المقابل الذي تتوقع المجموعة تحصيله واستحقاقه مقابل استيفاء كل التزام.
- الاعتراف بالإيرادات عندما تستوفي فيه المجموعة التزاماتها.
- تعترف المجموعة بإيراداتها عندما يتم استيفاء أي من المعايير التالية:
- استلام العميل واستفادته في الوقت نفسه من المنافع المقدمة بموجب تنفيذ المجموعة للالتزامات؛ أو
 - إذا ما أسفر تنفيذ المجموعة للالتزامات عن خلق أي من الموجودات، أو زيادة فعالية أي من الموجودات، التي تقع في نطاق سيطرة العميل عند خلق أو تعزيز ذلك الأصل؛ أو

• إذا لم يسفر أداء المجموعة عن خلق موجودات ينتج عنها استعمالات بديلة عن استخداماتها الحالية إلا أن المنشأة تستمر حقوقها في استلام أموال عن الالتزامات التي نفذتها المجموعة حتى تاريخه.

تخصص المجموعة سعر المعاملة إلى تنفيذ الالتزامات المنصوص عليها في العقد بناء على طريقة المخرجات التي تتطلب الاعتراف بالإيرادات وفقاً للجهود التي تبذلها المجموعة نحو أفضل تحقيق للالتزامات التعاقدية. وتقدر المجموعة إجمالي التكاليف اللازمة لإنهاء المشاريع بغية تحديد قيمة الإيرادات التي سيتعين الاعتراف بها. وعندما تستوفي المجموعة تنفيذ التزاماتها عن طريق تسليم البضائع وتقديم الخدمات المتعهد بها، تقوم المجموعة بإبرام عقد للأصل يستند على قيمة المقابل المكتسب من جراء تنفيذ الالتزام. وإن تخطت قيمة المقابل المستلم من العميل قيمة الإيرادات المعترف بها، تلك الزيادة إلى التزام تعاقدي.

الاعتراف بالإيرادات

وتُقاس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو مستحقة الاستلام مع مراعاة شروط ونود الدفع التعاقدية المتفق عليها باستثناء الضرائب والرسوم الجمركية. وتقوم المجموعة بتقدير إيراداتها وفقاً لمعايير محددة بغية تحديد ما إذا كان عمل المجموعة كموكيل أو وكيل. وقد استقر قرار المجموعة على أنها تعمل بصفة موكيل في جميع معامات الإيرادات لديها. ويتم إثبات الإيرادات في البيانات المالية الموحدة حتى القدر المحتمل معه تدفق المنافع الاقتصادية على المجموعة ووجود إمكانية لقياس الإيرادات والتكاليف قياساً موثقاً به، عندما تقتضي الضرورة لذلك. وجاء في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن تطبيق المعيار الجديد IFRS 15 يتطلب الاعتراف بالتأثير المتراكم لتطبيق المعيار الجديد على كل العقود غير المكتملة حتى 1 يناير 2015 بتعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة في هذا

التاريخ. وفيما يلي التعديلات على بيان المركز المالي الموحد الافتتاحي:

٢٠١٥ يناير (مليون دولار)	التعديلات (إعادة التصنيف) (مليون دولار)	٢٠١٤ ٣١ ديسمبر (مليون دولار)	
			الأصول
٢١٦٥	(١٦٢٥)	٢٣٢٧.٥	عقارات قيد التطوير
٧٤٦.٧	٤.١	٧٤٢.٦	ذمم تجارية مدينة وأخرى
			الالتزامات
١٦٦٤.١	(٣٢١)	١٨٨٥.١	مقدمات من العملاء
			الملكية
١٤٧١.٦	١٦٢.٦	١٣٠.٩	الأرباح المحتجزة

كما جاء في قائمة التغير في حقوق الملكية فيما يتعلق بالأرباح المحتجزة ما يلي:

الأرباح المحتجزة (المليون دولار)	
٥٣٤	الرصيد الافتتاحي في ١ يناير ٢٠١٤
٩٣٧	اجمالي الدخل الشامل خلال العام
١٦٢	توزيعات الأرباح
١٣٠٩	الرصيد الختامي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٤
(١٦٢.٦)	اثر تطبيق المعيار IFRS 15
١٤٧١.٦	الرصيد الافتتاحي في ١ يناير ٢٠١٥
١٢٢٨.٩	اجمالي الدخل الشامل خلال العام
(٤٨٢.٧)	توزيعات الأرباح
٢٢١٧.٨	الرصيد الختامي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥

ونتيجة لذلك يجب على الشركات العاملة في قطاع المقاولات الانتباه لأثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٥ RSIF على القوائم المالية لها وإجراء كل التعديلات المطلوبة لمعرفة كيفية تطبيق النموذج الجديد للإعتراف بالإيراد وصعوبات التطبيق ومحاولة إيجاد الحلول الملائمة لها قبل ١ يناير ٢٠١٧.

وبناء عليه يتم رفض فرض الدراسة حيث اتضح أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مستوى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبين الإفصاح في التقارير القطاعية التشغيلية والجغرافية، فكلما ارتفع مستوى الخصائص النوعية بهذه التقارير، كلما زادت القيمة المضافة من اعدادها واستخدامها.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- ١- يوجد أثر جوهري لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية رقم (١٥) IFRS على دلالة القوائم المالية لشركات المقاولات المسجلة.
- ٢- يؤدي تطبيق المعيار IFRS 15 إلى تحقيق المزيد من الإفصاح والشفافية وخدمة المستثمرين.
- ٣- لم تختار الشركات المصرية التطبيق المبكر للمعيار الجديد والمسموح به من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية قبل التاريخ المحدد ١ يناير ٢٠١٧ وقد يرجع ذلك إلى صعوبة تطبيق متطلبات المعيار الجديد.
- ٤- يوجد اختلاف كبير بين متطلبات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (11) بعنوان "عقود الإنشاءات" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (١٥) للاعتراف بالإيراد.

ثانياً: التوصيات

- ١- العمل على إنشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات بحيث يضمن إتمام العمل المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ٢- الاهتمام بتطبيق الخطوات الخمس لنموذج الاعتراف بالإيراد الجديد من خلال تعديل نظم المعلومات الحالية لتلائم متطلبات المعيار الجديد IFRS 15.
- ٣- الاهتمام بكفاءة الإدارة والمحاسبين والمراجعين وكل المختصين للامام بمتطلبات تطبيق معيار الإيراد الجديد فيما يتعلق بالقياس والإفصاح ومعوقات تطبيقه.
- ٤- يجب أن تقوم المنظمات المهنية بدورها في عقد الندوات والمؤتمرات الخاصة بكيفية تطبيق المعيار الجديد بالإضافة إلى تقديم الدورات التدريبية للمختصين.
- ٥- يجب أن تستعد شركات المقاولات المصرية المسجلة لتطبيق المعيار الجديد ودراسة الآثار المترتبة على تطبيقه على قوائمها المالية خصوصاً أن التطبيق الملزم للمعيار الجديد IFRS 15 سيكون في ١ يناير ٢٠١٥.

References:

1. Altamuro, J., Beatty, A. L., & Weber, J. (2005). The effects of accelerated revenue recognition on earnings management and earnings in formativeness: Evidence from SEC staff accounting bulletin no. 101, *The Accounting Review*, 80(2), 373–401. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.373>
2. Altamuro, J., Beatty, A. L., & Weber, J. (2005). The effects of accelerated revenue recognition on earnings management and earnings in formativeness: Evidence from SEC staff accounting bulletin no. 101 *The Accounting Review*, 80(2), 373–401. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.373>
3. Amr M. khamis, (2016), Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt, *Proceedings of 35th International Business Research Conference, 30 - 31 May 2016, American University in the Emirates, Dubai, UAE ISBN: 978-1-925488-06-7*.
4. Barker, R., & McGeachin, A. (2015). An analysis of concepts and evidence on the question of whether IFRS should be conservative. *Abacus*, 51(2), 169–207.
5. Benavides, L. 2015. Flattening The Revenue Recognition Standard. *Ssrn 2597787*.
6. Bloom, R., & Kamm, J. (2014). REVENUE RECOGNITION. *Financial Executive*, 30(3), 48–52.
7. Bohusova, H. & Nerudova, D. 2009. Us Gaap And Ifrs Convergence In The Area Of Revenue. *Economics & Management*, Pp. 12–19. Retrieved March 2, 2014.
8. Bromwich, M., R. Macve, and S. Sunder (2010), 'Hicksian Income in the Conceptual Framework', *Abacus*, Vol. 46, No. 3, pp. 348–76.

9. Cięsielski, J. T. & Weirich, T. R. 2011. Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors. *Journal Of Corporate Accounting & Finance*, 26, 31–39.
10. Dyson, R. A. 2015. Case Studies In The New Revenue Recognition Guidance. *The Cpa Journal*, 85(3), 22.
11. Fisher, K. 2014. A New Model For Revenue Recognition: Key Changes To Generally Accepted Accounting Principles. Available At Ssrn 2438118.
12. Holzmann, O. J. & Munter, P. 2014. New Revenue Recognition Guidance. *Journal Of Corporate Accounting & Finance*, 25, 73–76.
13. IASB, (2014a), *Charter: The IASB and Other Accounting Standard-setters*, IASB, London.
14. *International Financial Reporting Standards*, (2014b), ('The Red Book'), IASB, London.
15. Kasztelnik, K. (2015). The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards. *Accounting and Finance Research*, 4(3), p88.
16. McCarthy, M., & McCarthy, R. (2014). Financial statement preparers' revenue decisions: Accuracy in applying rules-based standards and the IASB–FASB revenue recognition model. *Journal of Accounting and Finance*, 14(6), 21.
17. Nicolae, E. & Ionela–Claudia, D. 2014. International Accounting Treatment Regarding Revenue. *Annals–Economy Series*, 4, 124–128.
18. Ohlson, J., S. Penman, Y. Biondi, R. Bloomfield, J. Glover, K. Jamal, and E. Tsujiyama (2011), 'Accounting for Revenues: A Framework for Standard Setting', *Accounting Horizons*, Vol. 25, No. 3, pp. 577–92.

19. Perrin, S. (2014), Revenue Recognition: Preparing for IFRS 15, <https://www.accountancylive.com/revenue-recognition-preparing-ifs-15>
20. Richard b., and Anne M., (2015), "An Analysis of Concepts and Evidence on the Question of Whether IFRS Should be Conservative", A Journal of Accounting, Finance, and Business Studies, ABACUS, Vol. 51, No. 2, Accounting Foundation, University of Sydney, doi: 10.1111/abac.12049
21. Schipper, K. A., Schrand, C. M., Shevlin, T. & Wilks, T. J. 2009. Reconsidering Revenue Recognition. *Accounting Horizons*, 23, 55-68.
22. Srivastava, A. (2014). Selling-price estimates in revenue recognition and the usefulness of financial statements. *Review Of Accounting Studies*, 19(2), 661-697. <http://dx.doi.org/10.1007/s11142-013-9263-6>
23. Srivastava, A. 2013. Selling-Price Estimates In Revenue Recognition And The Usefulness Of Financial Statements. *Review Of Accounting Studies*, 19, 661-697.
24. Steele, C. A. 2012. The Convergence Of Us Gaap And Ifrs: Revenue Recognition. *Honors Theses*, 1- 87.
25. Tong, T. L. 2015. A Review Of Ifrs 15 Revenue From Contracts With Customers. [Http://Goo.Gl/Xnv4ke](http://Goo.Gl/Xnv4ke).
26. Wagenhofer, A. (2014), 'The Role of Revenue Recognition in Performance Reporting', *Accounting and Business Research*, Vol. 44, No. 4, pp. 349-79.
27. Whitehouse, T. (2014). FASB pushes revenue recognition release to late May. Compliance Week. Retrieved from <http://www.complianceweek.com/fasb-pushes-revenue-recognition-release-to-late-may/article/343517/>

Other:

https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%82%D8%A7%D8%A6%D9%85%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A7%D8%AA_%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B5%D8%B1%D9%8A%D8%A9#.D8.A7.D9.84.D9.85.D9.82.D8.A7.D9.88.D9.84.D8.A7.D8.AA
A

<http://www.mubasher.info/news/2912935/%D8%A3%D8%B1%D8%A8%D8%A7%D8%AD-%D8%A5%D8%B9%D9%85%D8%A7%D8%B1-%D9%85%D8%B5%D8%B1-%D8%A7%D9%84%D8%B3%D9%86%D9%88%D9%8A%D8%A9-%D8%AA%D8%B1%D8%AA%D9%81%D8%B9-104-5->