



دار المنظومة  
DAR ALMANDUMAH  
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية : دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	محمد، تامر سعيد عبدالمنعم
المجلد/العدد:	مج19, ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	يوليو
الصفحات:	277 - 202
رقم MD:	969795
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المعايير المحاسبية، معيار الإيراد، المعلومات المحاسبية، القوائم المالية، الإيرادات المالية، الإفصاح المالي
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/969795">http://search.mandumah.com/Record/969795</a>

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.  
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة.  
يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15)  
على جودة المعلومات المحاسبية  
(دراسة ميدانية)**

**دكتور**

**تامر سعيد عبد المنعم محمد  
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة  
معهد المدينة العالی للإدارة والتكنولوجيا**

## أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)

إعداد

الدكتور/ تامر سعيد عبدالمنعم محمد

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

معهد المدينة العالی للإدارة والتكنولوجيا

### ١- مقدمة :

يمثل الإيراد أحد العناصر الهامة والرئيسية في القوائم المالية الذي يهتم به مستخدمو المعلومات المالية في تقييم أداء المنشأة ومكاسبها ومركزها المالي. فالإعتراف بالإيراد يؤثر على رقم صافي الدخل، كما يؤثر أيضاً على الأصول ويؤدي إلى تغير العديد من المؤشرات والنسب المالية عند إجراء التحليل المالي للقوائم المالية.

وتواجه منشآت الأعمال في حالات كثيرة صعوبة في تحديد ما إذا كان من الواجب الإعتراف بالإيراد خلال الفترة الحالية أم يجب تأجيله لفترة قادمة وخاصة للأحداث التي تتم في الفترة القريبة لإنهاء الفترة المالية (١).

وقد حظيت معايير الإيراد باهتمام بالغ من قبل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB. فقام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار المعيار الدولي IAS 18 : "الإيراد"، والمعيار الدولي IAS 11 : "عقود الإنشاءات"، إلى جانب قيام لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية IFRIC بإصدار العديد من التفسيرات الخاصة بالمعيار الدولي الخاص بالإيراد.

وقد قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي بإصدار العديد من المعايير وقوائم المفاهيم التي تتعلق بالإيرادات من أهمها قائمة مفاهيم رقم (٥) بعنوان: "الإعتراف والقياس في القوائم المالية" والتي تضمنت إرشادات للإعتراف بالإيراد تعتمد على تحقق شرطين هما: التحقق أو قابلية التحقق، كما أصدر معيار بعنوان: "ترتيبات إيراد معينة تتضمن عناصر برمجيات" والذي استهدف معالجة تراخيص البرمجيات الهامة.

وعلى الرغم من ذلك فإن متطلبات الإعراف بالإيراد الواردة في المعايير الدولية قد اختلفت عن غيرها من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الأمريكية (US: GAAP)، كما أن كلاهما من المتطلبات كانت في حاجة إلى تحسين.

فمن ناحية، نجد أن متطلبات الإعراف بالإيراد في المعيارين الدوليين IAS 11 ، IAS 18 كانت تتضمن إرشادات محدودة عن موضوعات كثيرة هامة عن الإيراد كالمحاسبة عن ترتيبات العنصر المتعدد Multiple Element Arrangements، مما كان يدفع بعض المنشآت لاستكمال الإرشادات المحدودة في المعيار الدولي من خلال التطبيق الاختياري لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية .

وعلى العكس من ذلك، نجد أن US GAAP قد أحتوت على عدد كبير من قواعد الإعراف بالإيراد لصناعات أو صنفقات معينة والتي أدت أحياناً إلى نتائج مختلفة في المحاسبة عن العمليات المتشابهة اقتصادياً، وعدم قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المنشآت والصناعات .

ومن ناحية أخرى، فإن متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية، ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية كانت غير كافية حيث غالباً ما ينتج عنها معلومات غير كافية للمستخدمين لفهم إيرادات المنشآت والأحكام والتقديرات التي تقوم بها عند الإعراف بهذا الإيراد وذلك بالرغم من اهتمام المستخدمين بالمعلومات المتعلقة بالإيراد والتي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية .

وتبعاً لذلك بادر مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة المالية بتقديم مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الإعراف بالإيراد بهدف وضع معيار مشترك للإيراد لكل من معيار التقرير المالي IFRS، ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية US GAAP.

وقد اكتمل الجهد المشترك لمجلسي معايير المحاسبة (الدولية والمالية) بأن أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في شهر مايو ٢٠١٤ معياراً جديداً للتقارير المالية الدولية برقم ١٥ (IFRS 15) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" Reveve from Contracts with Customers.

ويهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء (١) .

وقد حل هذا المعيار محل كل مما يلي (٣) :

- ١ - المعيار الدولي IAS 11 : عقود الإنشاءات.
- ٢ - المعيار الدولي IAS 18 : الإيراد .
- ٣ - تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (١٣) : برامج ولاء العملاء الصادر في ٢٠٠٧ .
- ٤ - تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (١٥) : إتفاقيات إنشاء العقارات الصادر في ٢٠٠٨ .
- ٥ - تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم (١٨) : عمليات نقل الأصول من العملاء الصادرة في ٢٠٠٥ .
- ٦ - التفسير الدولي رقم (٣١) الصادر عن SIC بعنوان: (الإيراد - عمليات المقايضة التي تنطوق على خدمات إعلانية) .

وقد نص المعيار IFRS 15 على أن يتم تطبيقه عن فترات التقارير السنوية (اعتباراً من أول يناير ٢٠١٧ وما بعدها، وسمح للمنشآت بتطبيقه قبل ذلك شريطة أن تفصح عن ذلك في قوانينها المالية ذات العلاقة .

ويسرى هذا المعيار الجديد على جميع العقود مع العملاء ما عدا ما يلي (٤) :

- ١ - عقود الإيجار الداخلة في نطاق المعيار IAS 17 : الإيجارات.
- ٢ - عقود التأمين الداخلة في نطاق المعيار IAS 4 : عقود التأمين .
- ٣ - الأدوات المالية، والحقوق والالتزامات التعاقدية الداخلة في نطاق معايير التقارير: IFRS 9 (الأدوات المالية)، IFRS 10 (القوائم المالية الموحدة)، IFRS 11 (الترتيبات المشتركة)، IFRS 27 (القوائم المالية المستقلة)، والمعيار IAS 28 (الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة).
- ٤ - المبادلات غير النقدية بين المنشآت لتسهيل المبيعات للعملاء أو العملاء المحتملين. فمثلاً لا يطبق المعيار IFRS 15 على العقد بين شركتين من شركات البترول تتفقان على تبادل البترول للوفاء بطلبات عملائهما في أماكن معينة مختلفة على أساس زمني.

## ٢- مشكلة البحث :

يرجع إتجاه كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة المالية نحو إصدار معيار مشترك للاعتراف بالإيراد إلى الرغبة في مواجهة مشاكل

الإعتراف بالإيراد القائمة في معايير المحاسبة الدولية وفي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الأمريكية. ومن ناحية أخرى، تحسين جودة التقرير المالي من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكيدية الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء بدلاً من القواعد والإرشادات العديدة للإعتراف بالإيرادات في الصناعات المختلفة التي كانت تتضمنها معايير الإيراد السابقة والتي كانت أحياناً ما تكون متعارضة مع بعضها البعض .

وتعتمد جودة التقرير المالي على مدى توفيرها للمعلومات التي تفي باحتياجات المستخدمين في إتخاذ القرارات. ولكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة للمستخدمين، فمن الضروري وفقاً لإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن تتوافر فيها عدة خصائص نوعية أهمها الملاءمة، والموثوقية، وقابلية المقارنة، وقابلية الفهم .

وإزاء ذلك يتعين بحث المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد والعرض والإفصاح في القوائم المالية التي تضمنها المعيار IFRS 15 وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية التي يتم إنتاجها عند تطبيق هذا المعيار. كما يتعين بحث مدى مساهمة هذا المعيار في علاج مشاكل الإعتراف التي كانت قائمة في ظل معايير الإيراد السابقة .

وفي ضوء ما سبق تتمثل مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤلات التالية :

١/٢ ما هي المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد، والعرض والإفصاح التي تتضمنها المعيار IFRS 15 ؟

٢/٢ هل ساهم المعيار IFRS 15 في علاج مشاكل الإعتراف بالإيراد القائمة ؟

٣/٢ ما هو أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية؟

٣ - أهداف البحث :

تتمثل أهداف البحث فيما يلي :

١/٣ تحديد المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد، والعرض والإفصاح التي تتضمنها المعيار IFRS 15 .

٢/٣ التعرف على مساهمة المعيار IFRS 15 في علاج مشاكل الإعتراف بالإيراد .

٣/٣ تحليل أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية .

٤/٣ إجراء دراسة ميدانية لقياس واختبار ردود فعل عينة من المهتمين بالقوائم المالية وتطبيق المعايير المحاسبية تجاه أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية .

#### ٤- أهمية البحث :

ترجع أهمية هذا البحث إلى عدة جوانب أهمها ما يلي :

١/٤ المساهمة في إيضاح المتطلبات الجديدة التي تتضمنها المعيار IFRS 15 بشأن الإيراد من العقود مع العملاء .

٢/٤ إظهار المنافع التي تعود على مستخدمي القوائم المالية من تطبيق المعيار IFRS 15 .

٣/٤ إيجاد دليل عملي على مدى منفعة المعيار IFRS 15 من خلال استطلاع آراء عينة من المهتمين بالمعايير المحاسبية .

٤/٤ ندرة الكتابات في المعيار IFRS 15 لحداثته حيث أن تطبيقه يكون إلزامياً اعتباراً من أول يناير ٢٠١٧، وأن كان من المسفوح به للمنشآت تطبيقه قبل ذلك بصفة اختيارية.

#### ٥- فروض البحث :

يقوم البحث على اختبار الفروض التالية :

١/٥ لا تعتبر المتطلبات التي تضمنها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 ذات أهمية من وجهة عينة الدراسة .

٢/٥ لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 على درجة ملاءمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

٣/٥ لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 على درجة موثوقية واعتمادية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

٤/٥ لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 على درجة قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

٥/٥ لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 على درجة قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

#### ٦- حدود البحث :

يقتصر البحث على تحليل المعيار IFRS 15 لمعرفة أثره على جودة المعلومات المحاسبية، ولا يمتد إلى غيره من معايير المحاسبة إلا بالقدر الذي يخدم أهداف البحث .

#### ٧- منهج البحث :

يعتمد البحث على خلفية نظرية عن تحليل المعيار IFRS 15 والتي تخدم أسئلة البحث، ثم استخدام المنهج الاستنباطي لإشتقاق فروض البحث، ثم المنهج الاستقرائي في اختبار تلك الفروض عن طريق دراسة ميدانية لاختبار ردود أفعال الممارسين في مدى تأثير المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية .

#### ٧- خطة البحث :

تتضمن خطة البحث الأقسام التالية :

القسم الأول : تحليل الدراسات السابقة .

القسم الثاني : متطلبات تطبيق المعيار IFRS 15 .

القسم الثالث : آليات المعيار IFRS 15 لعلاج مشاكل الإعراف بالإيراد .

القسم الرابع : أثر المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية .

القسم الخامس: الدراسة الميدانية واختبار الفروض .

وينتهى البحث بالنتائج والتوصيات .



## القسم الأول الدراسات السابقة

أجرت العديد من الدراسات السابقة لمعرفة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية أهمها ما يلي :

١- دراسة (Kirschenheiter, 2002) : (١)

أوضحت هذه الدراسة أن المعلومات المحاسبية تنقسم إلى قسمين :

أ - معلومات أساسية **Hard Information**، أي المعلومات التي لا توجه إلى جهة دون سواها، وإنما تكون موجهة لأهداف عامة .

ب - معلومات مبرمجة **Soft Information**، أي توجه إلى جهات معينة دون الأخرى وذلك لتحقيق أهداف خاصة .

وقد توصلت الدراسة إلى أن المعلومات الأساسية تكون دائماً ملائمة لإتخاذ القرارات، وأنها تتطابق مع صفة الموثوقية، وبشكل أكثر تحديداً مع صفة التمثيل العادل بعكس الحال بالنسبة للمعلومات المبرمجة فليس لها علاقة أو ارتباط بصفة الملائمة نظراً لأن ما تم تناقلها داخل نظام إتصال معين يحتوى رموزاً معينة ذات معنى، وبالتالي فإن عدم استخدام رموز هذه المعاني بشكل صحيح قد يغير معنى الرسالة بالكامل. كما أوضحت الدراسة أن صفة قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية ليس من شأنها بالضرورة أن تجعل المعلومات أساسية .

٢- دراسة (Lantto, 2006) : (١)

تساءلت هذه الدراسة عن هل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS سيحسن من فائدة المعلومات المحاسبية ؟

وقد أفترضت الدراسة أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية تكون موثوقة وملائمة، كما أن المعلومات الناتجة عن استخدام التقديرات الواردة في تلك المعايير هي الأخرى موثوقة وملائمة .

وقد توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المبنية على أساس تطبيق معايير التقارير المالية الدولية تكون ملائمة لإتخاذ قرارات وتوزيع الموارد الاقتصادية، كما تكون موثوقة وذات اعتمادية عالية .

٣- دراسة (Gay & Verrecchia, 2006) : (٧)

أكدت هذه الدراسة على أن المعلومات التي يصعب التحقق منها تكون موثوقة ومكلفة بدرجة لا تسمح بإظهارها في القوائم المالية وذلك بالمقارنة بالمعلومات التي يسهل التحقق منها .

٤- دراسة (Chatham, 2008) : (٨)

قامت هذه الدراسة باختبار وفحص القيمة المترتبة على تزويد المتعاملين بأسواق رأس المال بالمعلومات التفصيلية وبشكل مباشر، حيث قامت بإجراء مسح للمؤسسات الموجودة في فرنسا وسويسرا والسويد لتحديد ما إذا كان الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية يؤثر في تحقيق عدم تماثل المعلومات .

وقد أكدت الدراسة على أن الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية يؤثر إيجابياً على شفافية المعلومات المالية، ويزيد من صفة قابلية المقارنة والاعتمادية للتقارير المالية إذا ما قورنت بالمعلومات المالية المصدرة حسب معايير المحاسبة التي كانت مطبقة في تلك الدول قبل الانتقال إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية .

٥- دراسة (Beest et al., 2009) : (٩)

قامت هذه الدراسة باختبار أداة قياس شاملة لتقييم جودة المعيار الدولي من خلال تفعيل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية .

وقد توصلت الدراسة إلى أن أداة القياس المستخدمة في الدراسة صادقة وموثوقة في تقييم جودة المعيار الدولي، وأنها تساهم في تحسين تقييم جودة المعلومات المحاسبية وتأكيد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

٦- دراسة (Latridis, 2010) : (١٠)

تهدف هذه الدراسة إلى بحث أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وبيان كيفية التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً في المملكة المتحدة إلى معايير التقارير المالية الدولية، بالتركيز على قيمة المعلومات المحاسبية وإدارة الأرباح .

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية نتيجة توحيد السياسات المحاسبية وزيادة الإفصاح والشفافية. وبالرغم من كثرة الدراسات التي تتعلق بأثر معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية إلا أنها لم تتطرق إلى الآن إلى المعيار IFRS 15 وتأثيراته على جودة هذه المعلومات، وهو ما يميز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة.

فالدراسة الحالية تتناول متطلبات المعيار IFRS 15 الخاصة بالإيراد من العقود مع العملاء والذي أحدث تغييراً كبيراً في أسس الإعراف والقياس والإفصاح عن الإيراد وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.

## القسم الثاني متطلبات تطبيق المعيار IFRS 15

### ١ - متطلبات الاعتراف والقياس الخاصة بالإيراد :

عرف المعيار IFRS 15 الإيراد بأنه الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة، وأن هذا الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتخذ شكل تدفقات واردة، أو زيادة في الأصول، أو تخفيض في الإلتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية ماعدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة في حقوق الملكية (١١).

والمبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيراد لوصف تحويل السلع أو الخدمات إلى العملاء بالقيمة التي تعكس المبالغ المتوقعة أن تحصل عليها المنشأة في مقابل تلك السلع والخدمات .

وتتكون خطوات الاعتراف والقياس الخاصة بالإيراد من خلال إطار نموذج ذو

خمس خطوات هي : (١٢)

- ١/١ تحديد ماهية العقد مع العميل .
- ٢/١ تحديد إلتزامات الأداء بالعقد .
- ٣/١ قياس ثمن العملية .
- ٤/١ تخصيص ثمن العملية على إلتزامات الأداء بالعقد .
- ٥/١ الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق إلتزام الأداء .

ونتناول فيما يلي كلاً من هذه الخطوات :

#### ١/١ تحديد ماهية العقد مع العميل :

العقد هو إتفاق بين طرفين أو أكثر ينشأ عنه حقوقاً وإلتزامات. وتتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول على مبالغ من العملاء، أما إلتزامات العقد فتتمثل في إلتزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات للعميل .

ويشترط لتطبيق المعيار IFRS 15 على العقد مع العميل ضرورة توافر الشروط

التالية : (١٣)

- ١ - موافقة جميع أطراف العقد على العقد .
- ٢ - يمكن تحديد حقوق كل طرف بالنسبة للبضائع أو الخدمات التي يتم تحويلها .

- ٣ - يمكن تحديد شروط الدفع عن البضائع أو الخدمات التي يتم تحويلها إلى العميل .
- ٤ - أن يكون العقد ذو طبيعة (أى جوهره) تجارية، بمعنى أن المخاطر والتوقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية من المتوقع أن تتغير كنتيجة للعقد .
- ٥ - أن يكون من المحتمل أن يتم تحصيل المقابل المستحق للمنشأة نظير تحويل البضائع أو الخدمات إلى العميل، وهو ما يتطلب أن تراعى المنشأة قدرة ونية العميل في سداد هذا المقابل عندما يصبح مستحقاً للدفع.

وفي بعض الحالات تقوم المنشأة بدمج العقود معاً **Combination Contracts** مع نفس العميل والمحاسبة عنها كعقد واحد. ويشترط لذلك ضرورة توافر أحد الشروط التالية : (١٤)

- ١ - أن يتم التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة ذات هدف تجارى واحد،
- ٢ - أو أن يكون مبلغ المقابل المطلوب دفعه فى أحد العقود معتمداً على سعر أو أداء العقود الأخرى،
- ٣ - أو أن البضائع أو الخدمات المتفق عليها فى العقود تمثل التزام أداء واحد .

وفي حالات أخرى تجرى تعديلات **Modifications** على العقد فى نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، أو فى سعر العقد، أو فى كلاهما. وتؤدى هذه التعديلات إلى إنشاء حقوق أو التزامات جديدة أو تغيير فى القائم منها .

وفي حالة عدم اعتماد هذه التعديلات بمعرفة أطراف العقد، يجب على المنشأة الاستمرار فى تطبيق المعيار **IFRS 15** على العقد القائم حتى يتم اعتماد هذه التعديلات. أما فى حالة اعتماد هذه التعديلات فيجب المحاسبة عنها كعقد مستقل، وذلك بشرط أن يتوافر الشرطين التاليين : (١٥)

- ١ - زيادة نطاق العقد بإضافة بضائع أو خدمات محددة أو مميزة **Distinct** إلى البضائع أو الخدمات بالعقد .
- ٢ - زيادة سعر العقد بمبلغ المقابل الذى يعكس أسعار البيع المحددة للبضائع أو الخدمات الإضافية، وأى تعديلات أخرى مناسبة للسعر حتى يعكس ظروف العقد المحددة. فمثلاً يمكن للمنشأة أن تعدل أسعار البيع المحددة للبضاعة أو الخدمة الإضافية مقابل خصم يحصل عليه العميل على أساس أنه ليس من الضرورى

للمنشأة أن تتحمل التكاليف المتعلقة بالبيع والتي تحدث عند بيع بضاعة أو خدمة مماثلة لعميل جديد .

أما في حالة عدم توافر الشرطين سالفى الذكر، فلا يجب أن تتم المحاسبة عن هذه التعديلات كعقد مستقل، وإنما تتم المحاسبة عن البضائع أو الخدمات التي لم تحول بعد في تاريخ تعديل العقد وذلك بتطبيق إحدى الطرق التالية : (١٦)

١ - المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان إنهاءً للعقد القائم وإنشاءً لعقد جديد . ويسرى ذلك :

أ - إذا كانت البضائع أو الخدمات الإضافية مميزة عن البضائع أو الخدمات المحولة إلى العميل في تاريخ تعديل العقد أو قبل هذا التاريخ ،

ب - وأن مبلغ المقابل المخصص لإلتزامات الأداء الإضافية هو مجموع المقابل المتفق عليه مع العميل (شاملاً المبالغ المحصلة بالفعل من العميل) الذى أدرج فى تقدير سعر الصفقة والذى لم يتم الإعراف به كإيراد، بالإضافة إلى المقابل المتفق عليه كجزء من تعديل العقد .

٢ - المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد القائم، أى بتعديل المحاسبة عن العقد القائم مع العميل . ويسرى ذلك إذا كانت البضائع أو الخدمات الإضافية غير مميزة، وبالتالي تشكل جزءاً من إلتزام الأداء الوحيد .

٣ - المحاسبة عن تعديل العقد بطريقة تتفق مع طبيعة البضائع أو الخدمات الإضافية، وذلك إذا كانت تلك البضائع أو الخدمات تجميع للعناصر الموجودة فى البندين (١، ٢) سالفى الذكر .

#### ٢/١ تحديد إلتزامات الأداء بالعقد :

يقصد بإلتزامات الأداء إلتزام المنشأة بتحويل البضائع أو الخدمات المميزة إلى العميل . ويشترط لإعتبار البضائع أو الخدمات مميزة ضرورة توافر الشرطين التاليين (١٧) .

١ - أن تكون قادرة على توفير منفعة للعميل بالاستخدام أو بالاستهلاك أو بالبيع مقابل مبلغ أكبر من قيمتها التخريدية Scrop Value أو غير ذلك مما يولد منافع اقتصادية .

٢ - وأن يكون تحويلها إلى العميل محدداً بشكل مستقل عن غيرها من البضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد. مثلاً عدم استخدام المنشأة البضاعة أو الخدمة كمدخلات لإنتاج أو تحويل مخرجات يتم تجميعها بمعرفة العميل، أو عدم استخدام البضاعة أو الخدمة في تصنيع أو تعديل البضاعة أو الخدمة المتعهد بها بالعقد .

ومن الحالات التي تكون فيها البضائع أو الخدمات مميزة :

- أ - بيع البضائع المنتجة بمعرفة المنشأة (كالمخزون في المنشآت الصناعية).
- ب - إعادة بيع البضائع المشتراه بمعرفة المنشأة (كبضائع تجار التجزئة).
- ج - إعادة بيع الحقوق على البضائع أو الخدمات المشتراه بمعرفة المنشأة.
- د - أداء مهمة يتفق عليها تعاقدياً مع العميل .
- هـ - تقديم خدمة جاهزة لتوفير بضائع أو خدمات، كتحديد Software، أو عمل بضائع أو خدمات يستخدمها العميل .
- و - تقديم خدمة لطرف آخر بتحويل بضائع أو خدمات للعميل ( كوكيل الموكل).
- ز - إنشاء أو تصنيع أو تطوير أصل نيابة عن العميل .
- ح - التراخيص .
- ط - منح خيارات لشراء بضائع أو خدمات إضافية (عندما تقدم هذه الخيارات للعميل مع حق مادي) .

وتكون البضائع أو الخدمات غير مميزة في حالة تجميعها مع البضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد بحيث تصبح حزمة بضائع أو خدمات متماسكة بدرجة عالية ومميزة. وفي بعض الحالات تتم المحاسبة عنها جميعاً كالتزام أداء وحيد .

ومن ناحية أخرى، لا تتضمن إلتزامات الأداء الأنشطة التي يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد. فمثلاً قد يحتاج تقديم الخدمات أداء مهام إدارية متنوعة يتضمنها العقد، وأن أداء تلك المهام لا يحول الخدمة إلى العميل حتى تؤدي تلك المهام. ففى هذه الحالة فإن الأنشطة الموضوعية لا تمثل إلتزام للأداء .

#### ٢/١ قياس ثمن العملية :

يتمثل ثمن العملية في قيمة المبالغ التي تتوقع المنشأة الحصول عليها في مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل مع استبعاد المبالغ التي تحصلها المنشأة لحساب

أطراف أخرى كضرائب المبيعات والضرائب على البضائع والخدمات وضرائب القيمة المضافة، فرغم أن هذه المبالغ تعتبر من المنافع الاقتصادية التي تتدفق إلى المنشأة إلا أنها لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وبالتالي يجب استبعادها من الإيراد. وبالمثل في عمليات الوكالة لا تدخل المبالغ المحصلة نيابة عن الموكل ضمن إيرادات المنشأة حيث يقتصر الإيراد على قيمة العمولة فقط (١٨).

ويتضمن ثمن العملية أما مبلغ ثابتة أو متغيرة أو كلاهما. ويتأثر تقدير هذا الثمن بطبيعة وتوقيت وقيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من العميل.

وبصفة عامة يجب أن تأخذ المنشأة في إقرارها عند تحديد ثمن العملية ما يلي: (١٩)

#### ١/٢/١ المقابل المتغير :

إذا تضمن ثمن العملية مبلغاً متغيراً مقابل تحويل البضائع أو الخدمات إلى العميل، فيجب على المنشأة تقدير هذا المبلغ إما باستخدام القيمة المتوقعة **The Expected Value** أي قيمة المتوسط المرجح في حدود مبالغ المقابل الممكنة، أو باستخدام القيمة الأكثر احتمالاً **The Most Likely Amount** أي القيمة الوحيدة الأكثر احتمالاً في حدود مبالغ المقابل الممكنة. وتتناسب طريقة القيمة المتوقعة إذا كان لدى المنشأة عدداً كبيراً من العقود ذات خصائص مماثلة، أما طريقة القيمة الأكثر احتمالاً فتكون تقديراً مناسباً لمبلغ المقابل المتغير إذا كان العقد ذات ناتجين ممكنين فقط (مثلاً تستهدف المنشأة بوانص أداء أم لا).

ومن الضروري أن تطبق المنشأة طريقة واحدة متوافق عليها طوال العقد وذلك عند تقدير أثر عدم التأكيد **Uncertainty** على مبلغ المقابل المتغير الذي تحصل عليه، كما يجب أن تأخذ في الاعتبار كافة المعلومات التاريخية والجارية والمتوقعة المتاحة لها، وتحديد العدد المعقول لمبالغ المقابل الممكنة. كما يجب أن تعترف المنشأة بالتزام الرد **Refun Liability** في حالة استلامها المقابل من العميل مع توقعها برد بعض أو كل هذا المقابل إلى العميل. ويقاس التزام الرد في هذه الحالة بمبلغ المقابل المستلم (أو الممكن استلامه) الذي لا تتوقع المنشأة الحصول عليه (أي المبالغ التي لا تدخل في ثمن العملية). كما يجب على المنشأة تحديث التزام الرد (وكذلك التغير المقابل في ثمن العملية وبالتالي التزام العقد)، وذلك في نهاية كل فترة تقرير حسب التغييرات في



الظروف ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية فترة التقرير والتغيرات التي حدثت في الظروف خلال فترة التقرير .

### ٢/٣/١ التقديرات المقيدة للمقابل المتغير :

يتعامل المعيار IFRS 15 مع عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير بتحديد مبلغ المقابل المتغير الممكن الإعتراف به. فيدخل في ثمن العملية بعض أو كل المقابل المتغير المقدر إلى الحد الذي يكون من المحتمل بدرجة عالية أن إدخاله لن يترتب عليه انعكاس Reversal الإيراد بشكل هام في المستقبل عندما يتحقق عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقاً. وبالنسبة للمقابل الذي يتخذ شكل إتاوات Royalties تحصل عليها المنشأة مقابل تراخيص الملكية الفكرية، فإن المنشأة تعترف بها وفقاً لجوهر الإتفاقية إما عند حدوث واقعة الاستخدام أو واقعة المبيعات. ومن الناحية العملية يمكن أن يكون ذلك على أساس القسط الثابت خلال مدة الإتفاقية مثلاً عندما يكون للمرخص له حق استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة من الزمن (٢٠) .

### ٣/٣/١ وجود مكون تمويلي هام في العقد :

يجب أن تقوم المنشأة عند تحديد ثمن العملية بتعديل مبلغ المقابل الذي تتوقع الحصول عليه وذلك لمراعاة آثار القيمة الزمنية للنقود وذلك إذا كان توقيت المدفوعات المتفق عليها بين الطرفين في العقد يوفر للعميل أو المنشأة منفعة هامة لتمويل تحويل البضائع أو الخدمات إلى العميل. ففي ظل هذه الظروف سوف يحتوى العقد على مكون تمويلي هام (سواء كان ذلك مذكور صراحة في العقد أو ضمناً) بشروط دفع متفق عليها بمعرفة طرفي العقد .

وتهدف المنشأة من تعديل مبلغ المقابل نتيجة وجود مكون تمويلي هام إلى الإعتراف بالإيراد عند مبلغ يعكس الثمن الذي سوف يقوم العميل بدفعه مقابل البضائع أو الخدمات المحولة إذا سدد العميل المقابل نقداً (أى سعر البيع النقدي) .

ولتقدير ما إذا كان العقد يحتوى على مكون تمويلي، وما إذا كان هذا المكون هام بالعقد، يجب أن تأخذ المنشأة في إعتبار كل الوقائع والظروف ذات العلاقة بالإضافة إلى ما يلي :

- ١ - الفرق بين مبلغ المقابل، وسعر البيع النقدي للبضائع أو الخدمات .
- ٢ - الأثر المتجمع لكل من طول الفترة الزمنية المتوقعة بين تحويل المنشأة للبضائع أو الخدمات إلى العميل، وقيام العميل بدفع مقابل هذه البضائع أو الخدمات إلى جانب معدلات الفائدة السائدة في السوق ذات العلاقة .

ولتحقيق الهدف من تعديل مبلغ المقابل في حالة وجود مكون تمويلي هام، يجب على المنشأة خصم مبلغ النقدية الاسمي باستخدام معدل خصم مناسب. ويجب أن يعكس هذا المعدل خصائص الائتمان للطرف المستلم للتمويل في العقد بالإضافة إلى أية ضمانات إضافية مقدمة من العميل أو المنشأة للأصول المحولة في العقد . وكل منشأة تكون قادرة على تحديد هذا المعدل بتحديد المعدل الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ الاسمي للمقابل مساوياً لسعر البيع النقدي عن البضائع أو الخدمات عندما يتم تحويلها إلى العميل (٢١) .

ولكن بعد بدء العقد، لا تقوم المنشأة بتحديث معدل الخصم نتيجة للتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى كالتغير في تقدير مخاطر ائتمان العميل .

ولا تحتاج المنشأة إلى تعديل مبلغ المقابل في حالة وجود مكون تمويلي هام إذا كانت المنشأة تتوقع، عند بدء العقد، أن الفترة بين تحويل المنشأة للبضاعة أو الخدمة إلى العميل وحتى قيام العميل بدفع المقابل، سنة واحدة أو أقل .

ويجب أن تعرض المنشأة آثار التمويل (إيراد الفائدة أو مصروف الفوائد) بشكل مستقل عن الإيراد من العقود مع العملاء، وذلك في قائمة الدخل الشامل. كما يتم الاعتراف بإيراد الفائدة أو مصروف الفائدة إلى الحد المعترف به محاسبياً بكل من أصل أو إلزام العقد، أي على أساس زمني تناسبي.

#### ٤/٢/١ المقابل غير النقدي :

لتحديد ثمن العملية في العقود التي يتخذ فيها المقابل شكلاً آخر غير النقدية، فإن المنشأة تقوم بقياس المقابل غير النقدي على أساس القيمة العادلة Fair Value. والقيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية إلزام بين أطراف يكون لكل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة (٢٢) . وبعبارة أخرى، فإن القيمة العادلة هي سعر المعاملة الفعلي أو المقدر في تاريخ إعداد التقارير

لمعاملة تحصل بين الأطراف غير ذات العلاقة التي تملك معلومات كافية حول الأصل أو الإلتزام الذي تم قياسه.

وتختلف القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بسبب شكل المقابل، فمثلاً التغير في سعر السهم يعطى المنشأة الحق في استلامه من العميل. أما إذا اختلفت القيمة العادلة للمقابل غير النقدي لأسباب أخرى بخلاف شكل المقابل (مثلاً نتيجة أداء المنشأة)، ففي هذه الحالة تطبق المنشأة المتطلبات المتعلقة بالتقديرات المقيدة للمقابل المتغير السابق إيضاحها .

وفي حالة تبرع العميل بالبضائع أو الخدمات (مثلاً مواد أو معدات أو عمل) لتسهيل وفاء المنشأة بالعقد، فإن المنشأة تقدر ما إذا كانت سوف تسيطر على البضائع أو الخدمات المتبرع بها. فإذا كانت كذلك فإنها تقوم بالمحاسبة عنها كمقابل غير نقدي تسلمته من العميل .

#### ٥/٣/١ المقابل القابل للدفع إلى العميل :

يتضمن المقابل القابل للدفع إلى العميل المبالغ النقدية التي تدفعها المنشأة أو تتوقع دفعها إلى العميل (أو لأطراف أخرى تشتري بضائع أو خدمات المنشأة من العميل). كما يتضمن أيضاً الائتمان أو أى بنود أخرى (كالكوبون Coupon) يمكن سريانها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة .

ووفقاً للمعيار IFRS 15 تقوم المنشأة بالمحاسبة عن المقابل القابل للدفع إلى العميل كتخفيض في ثمن العملية، وبالتالي الإقرار بهذا التخفيض في الإيراد وذلك إذا تحققت الوقائع التالية : (٢٢)

- ١ - إقرار المنشأة بالإيراد عن تحويل البضائع أو الخدمات المرتبطة إلى العميل ،
- ٢ - وأن تدفع المنشأة (أو تتعهد بدفع) المقابل (حتى وإذا كان الدفع هو مقابل واقعة في المستقبل). ومن الممكن أن يكون هذا التعهد ضمناً Implied عن طريق ممارسة الأعمال المعتادة للمنشأة .

وإذا كان المقابل القابل للدفع إلى العميل هو دفع عن بضاعة أو خدمة مميزة من العميل، عندئذ تحاسب المنشأة عن شراء تلك البضاعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا تجاوز مبلغ المقابل القابل للدفع

إلى العميل القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المميزة التي تتسلمها المنشأة من العميل، فإن المنشأة تحاسب عن ذلك التجاوز كتخفيض في ثمن الصفقة .

وإذا لم تستطع المنشأة تقدير القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة التي تسلمتها من العميل، فإبناها تحاسب عن المقابل كتخفيض في ثمن الصفقة أيضاً .

وإذا تضمن المقابل القابل للدفع مبلغاً متغيراً، فإن المنشأة في هذه الحالة تقدر ثمن العملية .

### ٦/٣/١ تكاليف العقد :

وفقاً للمعيار IFRS 15 ، تتضمن تكاليف العقد ما يلي :<sup>(٢٤)</sup>

١- التكاليف الإضافية للحصول على العقد، أى تلك التكاليف التي لا تتكبدها المنشأة لو لم تنجح في الحصول على العقد كعمولات البيع المدفوعة للوكلاء. ووفقاً للمعيار IFRS 15 فإن المنشأة تعترف بهذه التكاليف كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استردادها، أو كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل التي اعترفت به المنشأة ١٢ شهراً أو أقل .

٢- تكاليف الوفاء بالعقد، وهذه التكاليف يتم الإعراف بها كأصل أو كمصروف بحسب الأحوال. فيتم الإعراف بها كأصل إذا لم تكن في نطاق معيار آخر وبالشروط التالية :

أ - أن تكون متعلقة مباشرة بالعقد ويمكن للمنشأة أن تحددتها بصفة خاصة، وتتضمن أياً مما يلي :

- العمل المباشر كمرتبات وأجور العاملين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها مباشرة إلى العميل .

- المواد المباشرة كالمهمات المستخدمة في توفير الخدمات المتعهد بها إلى العميل .

- تكاليف الإدارة والإشراف على العقد والتأمين وإهلاك الأدوات والمعدات المستخدمة في الوفاء بالعقد والتي يتم تخصيصها مباشرة بالعقد أو بأنشطة العقد .

- التكاليف التي تحمّل صراحة على العميل وفقاً للعقد .

- التكاليف الأخرى المتكبدة فقط نتيجة دخول المنشأة فى العقد كمدفوعات

#### مقاولى الباطن Subcontractors .

ب - وأن تؤدى هذه التكاليف إلى توليد أو زيادة موارد المنشأة التى سوف تستخدم

فى الوفاء بالتزامات الأداء فى المستقبل .

ج - وأن يكون من المتوقع استردادها .

أما إذا كانت التكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد مع العميل تقع فى نطاق معيار آخر كالمعيار الدولى للمخزون، وللممتلكات، والأدوات والمعدات، والأصول غير الملموسة، فيجب المحاسبة عنها فى نطاق المعيار الآخر .

أما التكاليف التى تعترف بها المنشأة كمصروفات عند تكبدها فتتضمن ما يلى :

- التكاليف الإدارية والعامه، ما لم تكن محملة صراحة على العميل وفقاً للعقد .

- تكاليف المواد الهالكة والعمل أو الموارد الأخرى للوفاء بالعقد والتى لا تنعكس فى سعر العقد .

- التكاليف المتعلقة بالتزامات الأداء المستوفاة بالعقد، أى التكاليف المتعلقة بالأداء السابق .

- التكاليف التى لا يمكن للمنشأة التمييز ما إذا كانت تكاليف متعلقة بالتزامات أداء مستوفاة أو التزامات أداء غير مستوفاة .

#### ٧/٣/١ الاستهلاك أو التخفيض :

تكاليف الوفاء بالعقد التى يتم الإعراف بها كأصل، يتم استهلاكه على أساس

منتظم يتفق مع نمط تحويل البضائع أو الخدمات التى يرتبط بها هذا الأصل .

ويجب أن تقوم المنشأة بتحديث الاستهلاك ليعكس أى تغير هام فى التوقيت

المتوقع للمنشأة لتحويل البضائع أو الخدمات للعميل المرتبطة بالأصل. وهذا التغير

يحاسب عنه كتغير فى التقدير المحاسبى طبقاً للمعيار الدولى رقم (٨) : السياسات

المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء .

ومن ناحية أخرى، يجب أن تعترف المنشأة بخسارة الانخفاض Impairment

Loss فى الربح أو الخسارة وذلك فى حالة تجاوز القيمة الدفترية للأصل المعترف بها

للمبلغ المتبقى من المقابل الذى تتوقع المنشأة الحصول عليه فى عملية تبادل البضائع

أو الخدمات المتعلقة بالأصل ناقصاً : التكاليف المرتبطة مباشرة بتقديم تلك البضائع أو الخدمات والتي لم يتم الإعراف بها كمصروفات .

ولتحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه، يجب أن تستخدم المنشأة المبادئ الخاصة بتحديد ثمن العملية وتعديل هذا المبلغ ليعكس تأثيرات مخاطر انتمان العميل .

ومن الضروري قبل أن تعترف المنشأة بخسارة الانخفاض للأصل المعترف به، أن تعترف بخسارة الانخفاض للأصول المرتبطة بالعقد المعترف بها طبقاً لمعيار آخر (مثلاً 2 IAS ، 16 IAS ، 38 IAS). وبعد تطبيق اختبار الانخفاض فإن المنشأة تدخل المبلغ الدفترى الناتج للأصل المعترف به في المبلغ الدفترى للوحدة المولدة للنقدية التي تنتمي إليها لغرض تطبيق المعيار الدولي (٣٦) : "انخفاض الأصول للوحدة المولدة للنقدية"

#### ٤/١ تخصيص ثمن العملية على التزامات الأداء :

عندما يكون للعقد التزامات أداء متعددة (بضائع أو خدمات مميزة)، فإن المنشأة تقوم بتخصيص ثمن الصفقة على تلك الإلتزامات على أساس نسبة سعر البيع المستقل **Stand - Alone Selling Price** لكل سلعة أو خدمة يمكن تمييزها .

وقد عرف المعيار 15 IFRS سعر البيع المستقل بأن السعر الذي تباع به المنشأة البضاعة أو الخدمة بشكل مستقل إلى العميل<sup>(٢٥)</sup> .

وفي حالة ما إذا كان سعر البيع المستقل لا يمكن ملاحظته بشكل مباشر، فإن المنشأة تكون في حاجة إلى تقديره في ضوء ظروف السوق والعوامل الخاصة بالمنشأة وما يتوافر لديها عن معلومات عن العميل. وقد أقرح المعيار 15 IFRS ثلاثة أساليب مختلفة يمكن استخدامها، وتتضمن :<sup>(٢٦)</sup>

١ - تقدير السوق المعدل **Adjusted Market Assessment**، ووفقاً لهذا الأسلوب تقوم المنشأة بتقييم السوق الذي يبيع البضائع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يكون العميل مستعداً لدفعه عن تلك البضائع أو الخدمات. ويتطلب هذا الأسلوب أيضاً الرجوع إلى الأسعار الخاصة بمنافسي المنشأة عن البضائع أو الخدمات المماثلة وتعديل تلك الأسعار بحسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش المنشأة .

٢- التكاليف المتوقعة مضافاً إليها هامش **Expected Cost Plus A margin**، ووفقاً لهذا الأسلوب تقوم المنشأة بالتنسيق بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء، ثم تضيف إليها هامشاً ملائماً للبضاعة أو الخدمة .

٣- **تقدير القيمة المتبقية Residual**، ووفقاً لهذا الأسلوب تقوم المنشأة بتقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى ثمن الصفقة الكلى ناقصاً مجموع أسعار البيع المستقلة التي أمكن ملاحظتها للبضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد. ويشترط لتطبيق هذا الأسلوب توافر أحد الشرطين التاليين :

أ - قيام المنشأة ببيع نفس البضاعة أو الخدمة لمختلف العملاء (فى نفس الوقت أو فى أوقات قريبة) بأسعار بيع متغيرة بدرجة عالية نتيجة أن سعر البيع المستقل ليس مميزاً عن الصفقات أو العمليات الماضية أو لا يوجد دليل ملحوظ آخر .

ب - أو إذا لم تقوم المنشأة بعد بتحديد سعراً للبضاعة أو الخدمة، وأن هذه البضاعة أو الخدمة لم يتم بيعها سابقاً على أساس سعر البيع المستقل (بمعنى أن سعر البيع غير مؤكد) .

ويمكن للمنشأة الجمع بين أكثر من أسلوب من الأساليب الثلاثة سالفه الذكر لتقدير أسعار البيع المستقلة للبضائع أو الخدمات المتعهد بها بالعقد وذلك إذا كان إثتان أو أكثر من هذه البضائع أو الخدمات ذات أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة عالية وغير مؤكدة .

وفى حالة حصول العميل على خصم **Discount** نتيجة قيامه بشراء حزمة **Abundle** من البضائع أو الخدمات يتجاوز مجموع أسعار بيعها المستقلة المقابل المتعهد به فى العقد، فإن المنشأة تقوم بتخصيص الخصم بشكل نسبي لكل التزامات الأداء بالعقد. وفى هذه الحالة يكون التخصيص النسبي للخصم لاحقاً لتخصيص ثمن الصفقة على إلتزامات الأداء على أساس نسبة سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة مميزة .

وفى بعض الأحيان قد يكون من الملائم تخصيص الخصم لواحد أو أكثر من إلتزامات الأداء بالعقد (وليس لكل هذه الإلتزامات)، وذلك فى حالة توافر الشروط التالية: (٢٧)

أ - بيع المنشأة بشكل منتظم كل بضاعة أو خدمة مميزة (أو كل حزمة منها) على أساس مستقل بذاتها،

ب - بيع المنشأة بشكل منتظم حزمة (أو حزم) من البضائع أو الخدمات المميزة على أساس مستقل بذاتها وذلك بخصم في أسعار البيع المستقلة في كل حزمة،  
ج - وأن يكون الخصم المتعلق بكل حزمة من البضائع أو الخدمات هو نفس الخصم،  
وأن تحليل البضائع أو الخدمات في كل حزمة يوفر دليلاً ملحوظاً لالتزام الأداء المنتمى إليه الخصم في العقد .

ويراعى في حالة تحقق الشروط سالفة الذكر أن تخصص المنشأة الخصم قبل استخدام أسلوب القيمة المتبقية لتقدير سعر البيع المستقل للبضاعة أو الخدمة.

ومن ناحية أخرى، نظراً لأن المقابل المتغير في العقد قد يكون منسوباً إلى كامل العقد أو جزءاً منه (مثلاً بوانص مرتبطة بتحويل المنشأة البضاعة أو الخدمة خلال فترة زمنية معينة)، فإن المنشأة تقوم بتخصيص المقابل المتغير (وأي تغييرات لاحقة عليه) كلياً لالتزام الأداء أو بضاعة أو خدمة مميزة تشكل جزءاً من التزام أداء واحد وذلك إذا توافرت الشروط التالية :<sup>(٢٨)</sup>

أ - أن تكون شروط دفع المقابل المتغير مرتبطة بجهود المنشأة للوفاء بالتزام الأداء أو تحويل البضاعة أو الخدمة المميزة،

ب - وأن يكون تخصيص المبلغ المتغير من المقابل كلياً لالتزام الأداء أو البضاعة أو الخدمة المميزة متفقاً مع الهدف من تخصيص ثمن الصفقة على التزامات الأداء بالعقد .

#### ٥/١ الإعراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزام الأداء :

تعترف المنشأة بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء بتحويل البضاعة أو الخدمة إلى العميل. ويحدث ذلك عندما يسيطر العميل على تلك البضاعة أو الخدمة. وقيمة الإيراد التي تعترف بها المنشأة هي القيمة المخصصة لالتزامات الأداء .

وتعرف سيطرة العميل على تلك البضاعة أو الخدمة بالقدرة على إدارة استخدامها والحصول بشكل مستمر عن كل المنافع المتبقية من تلك الأصول. وتتضمن السيطرة القدرة على منع المنشآت الأخرى من إدارة الاستخدام والحصول على المنافع من الأصل.

وتتمثل منافع الأصل في التدفقات النقدية المحتملة، ويمكن الحصول عليها إما مباشرة أو بطرق غير مباشرة أهمها ما يلي :<sup>(٢٩)</sup>



أ - استخدام الأصل لإنتاج بضائع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة).

ب - استخدام الأصل لزيادة قيمة أصول أخرى.

ج - استخدام الأصل لتسوية التزامات أو تخفيض المصروفات .

د - بيع أو تبادل الأصل.

هـ - رهن الأصل كتأمين لقرض .

و - السيطرة على الأصل Holding the Asset .

وقد نص المعيار IFRS 15 على أن الوفاء بالتزامات الأداء ومن ثم الاعتراف بالإيراد، يتم أما خلال فترة زمنية معينة، أو عند نقطة زمنية معينة، وذلك على النحو التالي: (٣٠)

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

يشترط للاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة ضرورة توافر أحد الشروط التالية:

١ - استلام واستهلاك العميل كل منافع الأداء المقدمة من المنشأة، كما هو الحال بالنسبة للخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمة التنظيف) حيث يتسلم ويستهلك العميل منافع أداء المنشأة المحدد بالفعل.

٢ - نشأة أداء المنشأة أو زيادة قيمة الأصل (مثل التقدم في تنفيذ العمل) التي تجعل العميل يسيطر على الأصل عند نشأته أو زيادته .

٣ - ألا ينشأ أداء المنشأة أصلاً ذو استخدام بديل للمنشأة، وأن المنشأة يكون لها حق التنفيذ لدفع مقابل الأداء بالكامل حتى تاريخه. ويحدث ذلك إذا كانت المنشأة مقيدة بموجب العقد أو من الناحية العملية من توجيه الأصل إلى استخدام آخر خلال إنشاء أو زيادة الأصل .

وفي جميع الأوقات، يجب أن تحصل المنشأة على مبلغ تعويضي على الأقل مقابل الأداء بالكامل حتى تاريخه وذلك إذا أنتهى العقد بمعرفة العميل، أو بمعرفة طرف آخر لأسباب أخرى غير فشل المنشأة في أداء تعهداتها .

وقد نص المعيار IFRS 15 على ضرورة قيام المنشأة بقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء وذلك لتحديد قيمة الإيراد الواجب الاعتراف به في القوائم المالية. وقد تضمن المعيار IFRS 15 عدة طرق لذلك تتمثل فيما يلي :

١- طرق المخرجات **Out Put Methods**، وبموجبها يتم الاعتراف بالإيراد على أساس المقاييس المباشرة لقيمة البضائع أو الخدمات المحولة إلى العميل حتى التاريخ المتعلق بالبضائع أو الخدمات المتبقية بالعقد .

ومن أمثلة هذه الطرق ما يلي : (٣١)

أ - تقدير الأداء التام حتى تاريخه

### Surveys of Performance Completed to Date

ب - تقدير النتائج المستهدفة **Appraisals of Results Achieved**

ج - الأحداث الهامة التي تم التوصل إليها **Milestones Reached**

د - الوقت المنقضى **Time Elapsed**

هـ - الوحدات المنتجة **Units Produced**

و - الوحدات المستلمة **Units Delivered**

ومن الضروري عند اختيار المنشأة لإحدى هذه الطرق أن تأخذها في إعتبارها أن هذه الطريقة تصور بأمانة أداء المنشأة نحو الوفاء التام بالتزام الأداء. وتوصف طريقة المخرجات بعدم تصويرها بأمانة لأداء المنشأة إذا كانت المخرجات المختارة قد فشلت في قياس بعض البضائع أو الخدمات التي انتقل السيطرة عليها إلى العميل. فمثلاً طرق المخرجات القائمة على أساس الوحدات المنتجة أو الوحدات المستلمة قد لا تصور بأمانة أداء المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء في نهاية فترة التقرير، وذلك إذا أنتج أداء المنشأة تقدماً في تنفيذ العمل، أو أنهى بضائع تحت سيطرة العميل غير تلك التي أدخلت في قياس المخرجات .

ونظراً لأن طرق المخرجات سائلة الذكر قد لا تكون ملحوظة بشكل مباشر، وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة بدون تكلفة غير مستحقة، فإن هذه الطرق قد لا تكون ضرورية (٣٢) .

٢- طرق المدخلات **Input Methods**، وبموجبها يتم الاعتراف بالإيراد على أساس

مجهودات المنشأة أو المدخلات للوفاء بالتزام الأداء .

ومن أمثلة ذلك : الموارد المستهلكة، وساعات العمل المنفقة، والتكاليف المتكبدة، والوقت المنقضى، وساعات الآلة المستخدمة .

ونظراً لأنه من الممكن ألا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحول السيطرة على البضائع أو الخدمات إلى العميل، لذلك يجب على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات آثار أى مدخلات لا تصور تحول السيطرة على البضائع أو الخدمات إلى العميل. فمثلاً عند استخدام طريقة المدخلات القائمة على أساس التكلفة، فإن تعديلاً فى قياس التقدم يكون مطلوباً فى عدة ظروف أهمها ما يلى :

أ - عدم مساهمة التكلفة المتكبدة فى تقدم المنشأة نحو الوفاء بالتزام الأداء. فمثلاً لا تعترف المنشأة بالإيراد على أساس التكلفة المتكبدة المنسوبة لعيوب ملحوظة فى أداء المنشأة والتي تكون غير منعكسة فى سعر العقد، كما هو الحال بالنسبة لتكاليف المبالغ غير المتوقعة للمواد المبددة، والعمل وأى موارد أخرى تم تكبدها للوفاء بالتزام الأداء .

ب - عدم مناسبة التكاليف المتكبدة لتقدم المنشأة نحو الوفاء بالتزام الأداء . وفى هذه الظروف يكون من الأفضل تصوير أداء المنشأة بتعديل طريقة المدخلات للإعتراف بالإيراد فقط عند مبلغ يساوى التكلفة المتكبدة، وذلك إذا كان من المتوقع عند بدء العقد أن تتوافر الشروط التالية :

- أن تكون البضاعة غير مميزة،
- وأن يتوقع العميل سيطرته على البضاعة بشكل ملحوظ قبل تلقي الخدمات المتعلقة بها،
- وأن تكون تكلفة البضاعة المحولة متعلقة بشكل ملحوظ بإجمالى التكاليف المتوقعة للوفاء التام بالتزام الأداء،
- وأن تحصل المنشأة على البضاعة من طرف ثالث يكون غير قائم بشكل ملحوظ بتصميم وصنع البضاعة (ولكن المنشأة تعمل كمنشأة أصلية) .

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

إذا لم تستوفى المنشأة التزام الأداء خلال فترة زمنية معينة، فإنها تستوفيه عند نقطة زمنية معينة، ويعنى ذلك الإعتراف بالإيراد عندما تتم السيطرة على الأصل عند نقطة معينة من الزمن .

ومن العوامل التى تشير إلى تلك النقطة التى يتم عندها سيطرة العميل على الأصل،

وبالتالى الإعتراف بالإيراد ما يلى : (٣٦)

- ١ - أن يكون حق المنشأة قائماً بالتزام العميل بسداد مقابل الأصل، حيث يشير ذلك إلى أن العميل قد حصل على القدرة على إدارة الاستخدام، وعلى كل المنافع المتبقية من الأصل مقابل التبادل.
- ٢ - أن يحصل العميل على سند ملكية الأصل، حيث يشير ذلك إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل.
- ٣ - أن المنشأة تقوم بتحويل الحيازة المادية للأصل، فهذه الحيازة تشير إلى أن العميل له القدرة على إدارة الاستخدام والحصول جوهرياً على كل المنافع المتبقية من الأصل أو للحد من دخول منشآت أخرى على هذه المنافع .
- ٤ - أن تحول المخاطر الهامة لملكية الأصل إلى العميل، حيث يشير ذلك أيضاً إلى أن العميل قد حصل على القدرة على إدارة الاستخدام والحصول جوهرياً على كل المنافع المتبقية من الأصل .
- ٥ - أن يكون العميل قد قبل الأصل، فهذا يشير أيضاً إلى أن العميل قد حصل على القدرة على إدارة الاستخدام والحصول جوهرياً على كل المنافع المتبقية من الأصل .

## ٢ - متطلبات العرض فى القوائم المالية :

وفقاً للمعيار IFRS 15 تعرض العقود مع العملاء فى قائمة المركز المالى ضمن الأصول (أصل عقد) أو الإلتزامات (إلتزام عقد)، وذلك اعتماداً على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل، كما تعرض المنشأة أى حقوق غير مشروطة فى المقابل بشكل مستقل كذمم مدينة Receivable . ويمكننا توضيح ذلك على النحو التالى : (٣٤)

### ١/٢ أصل عقد :

إذا قامت المنشأة بالأداء بتحويل البضاعة أو الخدمة إلى العميل قبل قيام العميل بدفع المقابل المرتبط بها، فإن المنشأة تعرض العقد فى قائمة المركز المالى ضمن أصولها تحت اسم : أصل عقد Contract Asset وذلك اعتماداً على طبيعة حق المنشأة فى المقابل .

وقد عرف المعيار IFRS 15 أصل العقد بأنه حق المنشأة فى المقابل الذى تحصل عليه مقابل البضائع أو الخدمات التى تقوم بتحويلها إلى العميل. وتقوم المنشأة بالإعتراف بهذا الأصل عندما يكون حق المنشأة مشروطاً على شىء آخر بخلاف مرور فترة زمنية معينة مثل الأداء المستقبلى للمنشأة .

وتعترف المنشأة بالذمم المدينة عندما يكون حق المنشأة فى المقابل غير مشروطاً بمرور فترة زمنية معينة قبل استحقاق دفع هذا المقابل .

وقد أوجب المعيار IFRS 15 بأن تتم المحاسبة عن أصول العقد والذمم المدينة وفقاً للمعيار IFRS 9 : الأدوات المالية. فنقوم المنشأة بتقدير أصل العقد وتخفيض قيمته طبقاً لهذا المعيار. وأى تخفيض فى قيمة أصل العقد يجب قياسه وعرضه والإفصاح عنه وفقاً لهذا المعيار أيضاً. وأى فرق بين الإعراف المبدئى بالذمم المدينة والمبلغ المقابل للإيراد المعترف به يجب أيضاً عرضه كمصروف مثل خسارة الانخفاض.

### ٢/٢ التزام عقد :

إذا قام العميل بدفع المقابل قبل أداء المنشأة بتحويل البضاعة أو الخدمة إلى العميل، فإن المنشأة تعرض العقد فى قائمة المركز المالى ضمن التزاماتها تحت اسم :  
التزام عقد Contract Liability .

وقد عرف المعيار IFRS 15 التزام العقد بأنه التزام المنشأة بتحويل البضائع أو الخدمات إلى العميل نتيجة استلامها مبلغ المقابل من العميل (أو أن يكون مبلغ المقابل مستحقاً).

وبالرغم من أن المعيار IFRS 15 قد استخدم عبارات "أصل عقد"، "والتزام عقد"، إلا أنه تضمن أن ذلك لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة لهذه العبارات فى قائمة المركز شريطة أن تعرض المنشأة المعلومات الكافية لمستخدمى القوائم المالية للتمييز بين الذمم المدينة وأصول العقد .

### ٣ - متطلبات الإفصاح :

يتطلب المعيار IFRS 15 ضرورة أن تفصح المنشأة عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أفضل لطبيعة، وقيم، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء . ولتحقيق هذا الهدف نص المعيار على أنه ينبغى على المنشأة أن تفصح عن المعلومات النوعية والكمية حول كل مما يلى : (٣٥)

### ١/٣ العقود مع العملاء :

يجب أن تفصح المنشأة خلال الفترة عن المبالغ التالية (ما لم تكن تلك المبالغ قد عرضت بشكل مستقل فى قائمة الدخل طبقاً لمعايير أخرى) :

١ - الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء، والذي تفصح عنه المنشأة بشكل مستقل عن المصادر الأخرى للإيراد .

٢ - خسائر تخفيض القيمة Impairment Losses المعترف بها (طبقاً للمعيار IFRS 9 ) على أى من الذمم المدينة أو أصول العقد الناتجة من عقود المنشأة

مع العملاء، والتي تفصح عنها المنشأة بشكل مستقل عن خسائر التخفيض من العقود الأخرى .

### ٢/٣ تفصيل الإيراد :

يجب على المنشأة أن تقوم بتفصيل الإيراد المعترف به من العقود إلى العملاء إلى فئات تصف كيف تتأثر طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية، بالعوامل الاقتصادية. ويعتمد هذا التفصيل على الوقائع والظروف التي تنسب إلى عقود المنشأة مع العملاء. فبعض المنشآت يحتاج إلى استخدام أكثر من نوع واحد للفئة، على حين يحتاج البعض الآخر إلى استخدام نوع واحد فقط للفئة لتفصيل الإيراد.

ويراعى عند اختيار الفئة (أو الفئات) التي تستخدم لتفصيل الإيراد أن تأخذ المنشأة في اعتبارها ما إذا كانت المعلومات المتعلقة بإيراد المنشأة قد عرضت لأغراض أخرى وتتضمن ما يلي :

١ - الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية، كالتعبير عن المكاسب والتقرير السنوي أو عروض المستثمر.

٢ - المعلومات التي يتم مراجعتها بشكل منظم بمعرفة متخذ قرار التشغيل الرئيسي لتقييم الأداء المالي لقطاعات التشغيل .

٣ - أي معلومات أخرى مماثلة عن المعلومات سألها الذكر المستخدمة بمعرفة المنشأة أو مستخدمى القوائم المالية للمنشأة لتقييم الأداء المالي للمنشأة أو إتخاذ قرارات تخصيص الموارد .

ومن أمثلة الفئات التي يمكن أن تكون ملائمة في هذه الحالة : نوع البضاعة أو الخدمة (مثلاً خطوط منتج رئيسي)، والمنطقة الجغرافية (الدولة أو الإقليم)، والسوق أو نوع العميل (عملاء حكومة، وعملاء غير الحكومة)، ونوع العقد (مثلاً عقد ذو سعر محدد أو عقود الحوافز المتعددة التي تعتمد على العناصر الأساسية للعملية كالأجور والمواد المستخدمة)<sup>(٣٦)</sup> ، ومدة العقد (عقود قصيرة الأجل وعقود طويلة الأجل)، وتوقيت تحول البضائع أو الخدمات (خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية معينة)، وقنوات المبيعات (بضائع مبيعة مباشرة إلى العملاء، وبضائع مبيعة من خلال الوسطاء).

وعلاوة على الإفصاحات سالفة الذكر، يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن تفصيل الإيراد، ومعلومات الإيراد المفصح عنها لكل قطاع في التقرير، وذلك إذا كانت المنشأة تطبق المعيار IFRS 8 : القطاعات التشغيلية.

### ٣/٣ أرصدة العقد :

يجب على المنشأة أن تفصح عن كل مما يلي :

- ١ - الأرصدة الافتتاحية والختامية للذمم المدينة، وأصول العقد، والتزامات العقد من العقود مع العملاء، وذلك إذا لم تكن معروضة أو مفصح عنها بشكل منفصل .
- ٢ - الإيراد المعترف به في فترة التقرير الداخل في رصيد التزام العقد في بداية الفترة.
- ٣ - الإيراد المعترف به في فترة التقرير من التزامات الأداء المستوفاه (أو المستوفاه جزئياً) في فترات سابقة (كالتغيرات في سعر العملية).

ومن ناحية أخرى، يجب أن تقدم المنشأة أيضاً عن التغيرات الجوهرية في أصل العقد، وأرصدة التزام العقد خلال فترة التقرير. ويتضمن الإيضاح المعلومات النوعية والكمية، فمثلاً من أمثلة التغيرات في أرصدة أصول العقد للمنشأة والتزامات العقد ما يلي:

- أ - التغيرات المستحقة لاندماجات الأعمال.

- ب - التعديلات التراكمية للإيراد Cumulative Catch-up التي تؤثر على أصل العقد المقابل أو التزام العقد متضمنة التعديلات الناتجة عن التغير في قياس التقدم، والتغير في تقدير سعر العملية، أو تعديل العقد .

- ج - تخفيض Impairment أصل العقد .

- د - التغير في الإطار الزمني للحق في المقابل لصبح غير مشروط (بمعنى إعادة تصنيف أصل العقد إلى مدينين).

- هـ - التغير في الإطار الزمني لالتزام الأداء ليكون مستوفياً (بمعنى الاعتراف بالإيراد الناتج من التزام العقد) .

### ٤/٣ التزامات الأداء :

يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالتزامات أدائها في العقد مع العميل، وتتضمن ما يلي :

- ١ - متى تستوفى المنشأة بالتزاماتها (مثلاً عند شحن البضاعة، أو عند تسليمها، أو عند أداء الخدمة، أو عند استكمال الخدمة).
- ٢ - شروط الدفع الهامة (مثلاً متى يكون الدفع مستحقاً، سواء كان بالعقد مكون تمويلي هام، أو كان مبلغ المقابل متغيراً، أو كان تقدير المقابل المتغير مقيداً).
- ٣ - طبيعة البضائع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها.
- ٤ - الإلتزامات المرودات، والاستردادات، وغيرها من الإلتزامات الأخرى المماثلة.
- ٥ - أنواع الضمانات والإلتزامات المتعلقة بها.

### ٥/٣ ثمن العملية المخصص لإلتزامات الأداء المتبقية :

يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالإلتزامات الأداء المتبقية، وتتضمن ما يلي :

- ١ - المبلغ المجمع لثمن العملية المخصص لإلتزامات الأداء غير المستوفاه (ولو جزئياً)، وذلك في نهاية فترة التقرير .
- ٢ - إيضاح متى تتوقع المنشأة الإعراف بالمبلغ سالف الذكر كإيراد. ويمكن للمنشأة الإفصاح عن ذلك أما: على أساس كمي باستخدام الزمن الملائم لمدة بالإلتزامات الأداء المتبقية، أو باستخدام المعلومات النوعية .

وقد نص المعيار IFRS 15 على إمكانية عدم قيام المنشأة بالإفصاح عن المعلومات سائلة الذكر عن إلتزام الأداء إذا تحقق أحد الشرطين التاليين :

- أ - أن يكون إلتزام الأداء جزءاً من عقد له مدة أصلية متوقعة قدرها سنة واحدة أو أقل،
- ب - أو أن تعترف المنشأة بالإيراد عند الوفاء بالإلتزام الأداء بالمبلغ الذي يحق له بموجب الفواتير .

### ٦/٣ الأحكام الهامة في تطبيق المعيار :

يجب أن تفصح المنشأة عن الأحكام والتغييرات في الأحكام التي تتم تطبيقاً للمعيار IFRS 15 والتي تؤثر بشكل جوهري على قيمة وتوقيت الإيراد من العقد مع العملاء، وخاصة ما يلي :

- ١ - تحديد توقيت الوفاء بالإلتزامات الأداء. فبالنسبة لإلتزامات الأداء التي تستوفىها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، يجب أن تفصح المنشأة عن طريق الطرق



المستخدمة للإعتراف بالإيراد (طرق المخرجات أو المدخلات)، وما إذا كانت هذه الطرق توفر وصفاً كاملاً لتحويل البضائع أو الخدمات.

وبالنسبة للالتزامات الأداء المستوفاه عند نقطة زمنية معينة، يجب أن تفصح المنشأة عن الأحكام الهامة للتقييم عندما يحصل العميل على السيطرة على البضائع أو الخدمات المتعهد بها .

٢ - تحديد ثمن الصفقة، والذي يتضمن مثلاً تقدير المقابل المتغير، تعديل المقابل نتيجة آثار القيمة الزمنية للنقود، وقياس المقابل غير النقدي .

٣ - تقدير ما إذا كان تقدير المقابل المتغير مقيداً .

٤ - تخصيص ثمن الصفقة متضمناً تقدير أسعار البيع المحددة للبضائع أو الخدمات المتعهد بها، وتخصيص الخصومات، والمقابل المتغير لجزء معين من العقد (إذا كان ذلك قابلاً للتطبيق).

٥ - قياس الإلتزامات عن المردودات والاستردادات، والإلتزامات الأخرى المماثلة .

**٧/٣ الأصول المعترف بها عن تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل :**

يجب أن تصف المنشأة الأحكام الصادرة في تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل، وكذلك الطرق التي تستخدمها المنشأة لتحديد الاستهلاك لكل فترة تقرير .

ويجب الإفصاح في هذا الشأن عما يلي :

١ - الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها عن التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل بالفئة الرئيسية للأصل (مثلاً : تكاليف الحصول على العقود مع العملاء، تكاليف ما قبل العقد، وتكاليف التركيب).

٢ - مبلغ الاستهلاك وخسارة تخفيض القيمة المعترف بها في فترة التقرير .

**٨/٣ الوسائل العملية :**

إذا اختارت المنشأة استخدام وسيلة عملية حول وجود مكون تمويلي هام أو حول التكاليف الإضافية للحصول على العقد، فيجب أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذه الواقعة .

## القسم الثالث آليات المعيار IFRS 15 لعلاج مشاكل المحاسبة عن الإيراد

قدم المعيار IFRS 15 حلاً لبعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد أهمها ما يلي :

### ١ - البيع مع حق الرد : (٣٧)

- تقوم المنشأة في بعض العقود بنقل السيطرة على البضاعة للعميل مع منحه الحق في ردها لعدة أسباب (مثل عدم الرضا بالمنتج) واستلامه أى خليط مما يلي :
- أ - إجمالي المقابل المدفوع (أو جزءاً منه).
  - ب - المبالغ الدائنة والتي يمكن خصمها من المبالغ المستحقة أو التي سوف تستحق للمنشأة .
  - ج - وبضاعة أخرى في مقابل ذلك .

وتتمثل المخاطرة هنا أن المنشأة تقوم بالإعتراف بالإيراد ثم يقوم العميل بإلغاء البيع مما يعتبر تحدياً لمعيار الإعتراف بالإيراد. وفي تلك الحالة تقوم المنشأة بالإعتراف بقيمة الإيراد بالكامل عند النقطة المبدئية للبيع فقط وذلك إذا كان باستطاعتها تقدير العائد المستقبلي. أما في حالة عدم إمكانية تقدير العائد المستقبلي، فإنه لا بد من إنتهاء الحق في رد البضاعة قبل الإعتراف بالإيراد .

وتتمثل المشكلة هنا في أن الإعتراف بالإيراد أو تأجيله للفترات المقبلة والمتوقعة على توقعات المنشأة سوف يفتح المجال للتلاعب في القوائم المالية .

وإزاء ذلك فقد تضمن المعيار IFRS 15 إرشادات تتعلق بالمحاسبة عن البيع مع حق الرد تتمثل في إعتراف المنشأة بكل مما يلي :

- ١ - إيراد البضائع المحولة بقيمة مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة تحصيله، وبالتالي لا يعترف بالإيراد عن البضائع المتوقع ردها .
- ٢ - والتزام الرد ،
- ٣ - والأصل (والتعديل المقابل لتكلفة المبيعات) لحق المنشأة في استرداد البضاعة من العميل في حالة تسوية التزام الرد .

وتعهد المنشأة باستعدادها قبول البضاعة المرتدة خلال فترة الرد لا يجب أن تتم المحاسبة عنه كالتزام أداء إضافة إلى التزام الرد .

ومن ناحية أخرى ، ذهب المعيار IFRS 15 إلى ضرورة قيام المنشأة بتحديث قياس التزام الرد وذلك في نهاية كل فترة تقدير بالنسبة للتغيرات في التوقعات حول مبلغ الاسترداد. ويجب على المنشأة أن تعترف بالتعديل المقابل كإيراد (أو تخفيض في الإيراد).

كذلك تضمن المعيار IFRS 15 أن الأصل المعترف به كحق للمنشأة في استرداد البضاعة من العملاء في حالة تسوية التزام الرد يتم قياسه مبدئياً بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للبضاعة (مثلاً: المخزون) ناقصاً أى تكاليف متوقعة لاسترداد البضاعة (شاملة النقص المحتمل في قيمة البضائع المستردة). كما يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير، أن تقوم بتحديث قياس الأصل الناتج عن التغييرات في التوقعات حول البضائع الواجب ردها .

وقد تضمن المعيار IFRS 15 أيضاً، أن المنشأة عليها عرض الأصل بشكل مستقل عن التزام الرد. ولا تعتبر تبادلات العملاء لبضاعة بأخرى من نفي النوع والجودة والحالة والسعر (مثلاً يكون اللون والحجم واحد) استرجاعات لأغراض تطبيق هذا المعيار. أما العقود التي يجوز بموجبها أن يقوم العميل برد البضاعة المعيبة مقابل أخرى سليمة، فيتم تقييمها طبقاً لإرشادات الضمانات التي تتضمنها المعيار IFRS 15 .

## ٢- الضمانات : (٣٨)

تعمل المنشآت عادة على توفير ضمانات متصلة ببيع البضاعة أو الخدمة. وتختلف طبيعة هذه الضمانات باختلاف الصناعات والعقود، فبعض الضمانات توفر للعميل تأكيدات على أن البضاعة تتفق مع المواصفات المتفق عليها، والبعض الآخر يمد العميل بخدمة بالإضافة إلى تأكيد بأن المنتج يتفق مع المواصفات المتفق عليها .

وتتمثل المشكلة هنا في الجزء من الإيرادات التي يجب أن يتم تخصيصه للضمان وتوزيعه على مدار عمره. وإزاء ذلك فقد تضمن المعيار IFRS 15 إرشادات تتعلق بالمحاسبة عن هذه الضمانات تتمثل فيما يلي :

١ - إذا كان للعميل خيار شراء الضمان بشكل مستقل (كان يتم تسعير الضمان أو التفاوض عليه بشكل مستقل)، ففي هذه الحالة ينبغي على المنشأة المحاسبية عن الضمان كالتزام أداء مستقل نظراً لأن المنشأة تعهدت بتوفير خدمة مميزة بالإضافة إلى المنتج الذي تم وصف أدائه بالعقد. وعلى ذلك تقوم المنشأة بتخصيص جزءاً من ثمن العملية على التزام الأداء لتلك الخدمة.

٢ - إذا لم يكن للمعيار خيار شراء الضمان بشكل مستقل، ففي هذه الحالة فإن المنشأة ينبغي عليها المحاسبية عن الضمان طبقاً للمعيار الدولي IAS 37 : "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة"، إلا إذا كان الضمان (أو جزء منه) يمد العميل بخدمة بالإضافة إلى تأكيد بأن المنتج يتفق مع المواصفات المتفق عليها.

٣ - إذا كان الضمان (أو جزء منه) يوفر للعميل خدمة إضافة إلى تأكيد بأن المنتج يتفق مع المواصفات المتفق عليها، ففي هذه الحالة ينبغي على المنشأة المحاسبية عن الضمان كالتزام أداء مستقل، وبالتالي تخصيص جزء من ثمن العملية على كل من المنتج والخدمة.

وفي حالة تعهد المنشأة بتقديم كل من الخدمة والتأكيد بأن المنتج يتفق مع المواصفات المتفق عليها ولكنها لا تستطيع المحاسبية عنهما بشكل مستقل، فينبغي عليها في هذه الحالة أن تقوم بالمحاسبية عنهما كالتزام أداء واحد.

ولتقدير ما إذا كان الضمان يوفر للعميل خدمة بالإضافة إلى تأكيد بأن المنتج يتفق مع المواصفات المتفق عليها، فقد تضمن المعيار IFRS 15 ضرورة أن تأخذ المنشأة في إعتبارها عدة عوامل أهمها ما يلي :

أ - تقرير الضمان بموجب القانون، وفي هذه الحالة لا يعتبر الضمان التزام أداء نظراً لأن الضمان يكون لحماية العملاء من مخاطر شراء منتجات معينة.

ب - طول فترة تغطية الضمان، فكلما كبرت هذه الفترة كلما كان الاحتمال الأكثر هو أن الضمان يمثل التزام أداء.

ج - طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتقديمها، فإذا كان من الضروري أن تؤدي المنشأة مهاماً معينة لتوفير تأكيد بأن المنتج يتفق مع المواصفات المتفق عليها

(مثلاً خدمة شحن المنتج المرتد المعيب)، فغندنذ فإن هذه المهام لا يخطر أن تنشأ التزام أداء .

وإذا تتطلب القانون أن تقوم المنشأة بدفع مقابل إذا تسببت منتجاتها في ضرر أو تلف، فإن ذلك لا ينشأ للآزام للأداء. فمثلاً الصانع الذي يبيع منتجاته في ظل تشريع يقضى بالآزام الصانع بأى ضرر نتيجة استخدام العميل للآمنتج في الغرض المستهدف منه. وبالمثل في حالة تعهد المنشأة بدفع تعويض للعميل عن الإلآزامات والأضرار الناتجة من مطالبات براءة الاختراع والاسم التجاري والعلامة التجارية وغيرها، فإن المنشأة تقوم بالمحاسبة عن هذه الإلآزامات وفقاً للمعيار الدولي IAS 37 : "المخصصات، الإلآزامات والأصول المحتملة".

### ٣ - تحديد ما إذا كانت المنشأة تعمل كأصيل أو كوكيل : (٣١)

عندما تقوم المنشأة بتسليم المنتج إلى طرف آخر (مثلاً موزع) لبيعها في النهاية إلى العميل، فإن المنشأة تقوم بتقييم ما إذا كان الطرف الآخر قد حصل على السيطرة على المنتج عند أى نقطة زمنية. فالمنتج الذى سلم للطرف الآخر يكون على سبيل الأمانة لأن هذا الطرف لم يحصل على السيطرة على هذا المنتج. وتبعاً لذلك فإن المنشأة لا تعترف بالإيراد عند تسليم المنتج لطرف آخر إذا كان هذا المنتج محتفظاً به كإمانة Consignment. وقد تضمن المعيار IFRS 15 عدة شروط لإعتبار أن البضاعة على سبيل الأمانة أهمها ما يلي :

- ١ - أن يكون المنتج خاضعاً لسيطرة المنشأة حتى تحدث وقائع معينة مثل بيع المنتج إلى عميل الموزع، أو حتى تنقضى فترة معينة .
- ٢ - أن المنشأة يمكنها طلب رد المنتج أو تحويله إلى طرف ثالث (متعامل آخر) .
- ٣ - وألا يكون للموزع أو المتعامل للآزام غير مشروط بدفع مقابل المنتج (رغم أنه قد يكون مطلوباً منه أن يدفع ودیعة معينة).

ونظراً لأن التدفقات الواردة الإجمالية للمنافع الاقتصادية في علاقة الوكالة تشمل المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل Principal والتي لا تؤدي إلى زيادة في حقوق ملكية المنشأة، فلا تعتبر إيرادات المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل، وبدلاً من ذلك تكون العمولة أو الأتعاب هي الإيراد .

وتتمثل المشكلة هنا في تحديد ما إذا كانت المنشأة تعمل كأصيل أو كوكيل. وإزاء ذلك فقد اعتبر المعيار IFRS 15 أن المنشأة تعمل كأصيل إذا كانت تسيطر على البضاعة أو الخدمة قبل أن تقوم بتحويلها إلى العميل. ومع ذلك فليس من الضروري أن تعمل المنشأة كأصيل إذا حصلت على السند القانوني لملكية المنتج وقتياً قبل السند القانوني Legal title بتحويله إلى العميل .

والمنشأة التي تعمل بصفتها أصيل في عقد يمكنها الوفاء بالتزام الأداء بنفسها أو بتكليف طرف آخر، فمثلاً يمكن لمقاول الباطن Subcontractor الوفاء ببعض أو كل التزام نيابة عنه. وعندما تقوم المنشأة التي تعمل كأصيل بالوفاء بالتزام الأداء، فإنها تعترف بالإيراد بالمبلغ الإجمالي للمقابل الذي تتوقع أن تحصل عليه مقابل تبادل تلك البضائع أو الخدمات المحولة .

ومن ناحية أخرى، اعتبر المعيار IFRS 15 أن المنشأة تعمل كوكيل Agent إذا كان التزام أدائها منظم لتوريد البضائع والخدمات بمعرفة طرف آخر. وعندما تقوم المنشأة التي تعمل كوكيل بالوفاء بالتزام الأداء فإنها تعترف بالإيراد بمبلغ الأتعاب أو العمولة التي تتوقع أن تحصل عليها مقابل تصرفها في البضاعة أو الخدمة المحولة من الأصيل .

وتتمثل أتعاب أو عمولة المنشأة في صافي مبلغ المقابل الذي تحتجزه المنشأة بعد سداد الطرف الآخر للمقابل المستلم في عملية تبادل البضائع أو الخدمات المقدمة من هذا الطرف .

وقد تضمن المعيار IFRS 15 بعض السمات والمؤشرات التي تشير إلى أن المنشأة تعمل كوكيل، وبالتالي لا تسيطر على البضاعة أو الخدمة قبل توريدها إلى العميل أهمها ما يلي :

- أ - أن يكون الطرف الآخر هو المسئول بداية عن الوفاء بالعقد .
- ب - ألا تتحمل المنشأة مخاطر المخزون قبل طلب العميل أو بعده أو خلال الشحن أو عند الإرجاع.
- ج - ألا يكون للمنشأة حرية التصرف في تحديد أسعار الطرف الآخر للبضائع أو الخدمات، وبالتالي فإن المنفعة التي قد تحصل عليها المنشأة من تلك البضائع أو الخدمات تكون محدودة .

- د - أن يكون مقابل المنشأة فى شكل عمولة .  
هـ - والأ تتحمل المنشأة مخاطر الائتمان عن المبلغ الواجب تحصيله من العميل مقابل تبادل بضائع أو خدمات الطرف الآخر .

#### ٤ - التراخيص : (١٠)

تنشأ التراخيص حقوقاً للعميل مقابل استخدام الملكية الفكرية للمنشأة كالعلاقات التجارية وبراءات الاختراع وبرامج الحاسب الآلى وغيرها :

وتتمثل المشكلة هنا فى تحديد ماهية التزامات الأداء بالعقد فى حالة ما إذا تضمن العقد منح تراخيص بالإضافة إلى البضائع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها. وقد فرق المعيار 15 IFRS فى هذا الشأن بين حالتين هما :

١ - إذا كان الترخيص غير مميز عن البضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد ففى هذه الحالة تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الأثنين معاً كالتزام أداء وحيد كما هو الحال إذا كان الترخيص مكملاً للبضاعة، أو مرتبطاً بالخدمة (مثل خدمة Online). ويجب فى هذه الحالة أن تحدد المنشأة ما إذا كان الوفاء بالتزام الأداء يتم خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية معينة .

٢ - إذا كان الترخيص مميز عن البضائع أو الخدمات الأخرى بالعقد، ففى هذه الحالة تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الترخيص كالتزام أداء مستقل. ويجب على المنشأة تحديد ما إذا كان الترخيص يحول إلى العميل خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية معينة .

ويجب على المنشأة أن تأخذ فى إعتبارها عند إجراء هذا التحديد طبيعة الترخيص وما إذا كان يمنح العميل الحق فى استخدام الملكية الفكرية للمنشأة طوال فترة الترخيص أم أن حقه فى استخدام الملكية الفكرية عند نقطة زمنية معينة. فمثلاً عندما يكون للمرخص الحق فى استخدام الملكية الفكرية لفترة محددة من الزمن يمكن للمنشأة الاعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال تلك الفترة. كما يمكن الاعتراف بالإيراد على أساس المبيعات أو باستخدام الإتاوات مقابل ترخيص الملكية الفكرية عندما يكون البيع لاحقاً للاستخدام أو عند حدوثه، أو أن يتم الوفاء بالتزام الأداء الذى تم تخصيصه.

## ٥ - ترتيبات إعادة الشراء: ("Repurchase Agreements")

ترتيب إعادة الشراء هي عقد بموجبه تبيع المنشأة أصلاً وتلتزم أو يكون لها الخيار (في نفس العقد أو في عقد آخر) بإعادة شراء الأصل.

والأصل المعاد شراؤه قد يكون نفس الأصل المباع أصلاً للعميل، أو أصلاً آخراً يعتبر جزءاً من الأصل المباع أصلاً للعميل .

وعادة ما تتخذ ترتيبات إعادة الشراء ثلاثة أشكال هي :

أ - التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل (العقود المستقبلية Forward).

ب - حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار الشراء Call Option).

ج - التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار البيع Put Option).

وتتمثل المشكلة هنا في كيفية قيام المنشأة بالمحاسبة عن هذه العقود . وإزاء ذلك فقد

نص المعيار IFRS 15 على معالجتها على النحو التالي :

### ١/٥ العقد المستقبلي وخيار الشراء :

إذا تضمن العقد التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل في المستقبل، أو حق المنشأة في إعادة شراء الأصل بسعر محدد خلال فترة محددة، فإن العميل لا يحصل على السيطرة على الأصل نظراً لأن التزام العميل يكون محدداً بإدارة استخدام الأصل، وبالتالي الحصول على كل المنافع المتبقية من الأصل، وذلك رغم أن العميل قد حصل على الحيازة المادية Physical Possesion للأصل.

وتبعاً لذلك تتم المحاسبة عن هذا العقد باعتباره تأجيراً Lease وفقاً للمعيار الدولي IAS 17 : "عقود الإيجار"، وذلك إذا أمكن للمنشأة أو كان يجب عليها إعادة شراء الأصل بمبلغ يقل عن سعر البيع الأصلي للأصل .

أما إذا كانت ترتيبات إعادة الشراء ترتيبات تمويلية، فإن المنشأة تستمر في الاعتراف بالأصل، وبالإلتزام المالي عن أي مقابل مستلم من العميل، وذلك إذا أمكن للمنشأة أو كان يجب عليها إعادة الأصل بمبلغ أكبر من سعر البيع الأصلي للأصل.

وفي هذه الحالة يجب أن تعترف المنشأة بالفرق بين مبلغ المقابل المستلم من العميل، ومبلغ المقابل الذي دفعه كقائدة، وأيضاً كتكاليف التشغيل (مثل التأمين).



ومن الضروري أن تأخذ المنشأة في اعتبارها القيمة الزمنية للنقود عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع الأصلي.

وفي حالة إنقضاء الخيار دون استعماله، فإن المنشأة يجب عليها أن تلغى إقرارها بالالتزام والإعتراف بالإيراد .

## ٢/٥ خيار البيع :

إذا تضمن العقد التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، فإن المنشأة تأخذ في اعتبارها عند بدء تنفيذ العقد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة هذا الحق، حيث أن ممارسة العميل لهذا الحق يترتب عليه أن يدفع بالفعل المقابل للمنشأة عن الحق في استخدام الأصل لفترة زمنية. وبالتالي إذا كان للعميل حافزاً اقتصادياً هاماً لممارسة هذا الحق، فإن المنشأة تقوم بالمحاسبة عن هذا الاتفاق كإيجار وفقاً للمعيار الدولي IAS 17 .

ولتحديد ما إذا كان للعميل حافزاً اقتصادياً هاماً لممارسة هذا الحق، فإن المنشأة يجب أن تأخذ في اعتبارها عدة عوامل منها العلاقة بين سعر إعادة الشراء والقيمة السوقية المتوقعة للأصل في تاريخ إعادة الشراء، ومقدار الوقت اللازم حتى ينقضى العقد. فمثلاً إذا كان سعر إعادة الشراء من المتوقع أن يكون متجاوزاً بشكل جوهري للقيمة السوقية للأصل، فإن ذلك يشير إلى أن العميل له حافز اقتصادي هام لممارسة خيار إعادة شراء الأصل .

أما إذا لم يكن للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه عند سعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، فإن المنشأة تقوم بالمحاسبة عن هذا الاتفاق كما لو كان بيع المنتج مع حق الرد. أما إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً أو أكبر من سعر البيع الأصلي، وأكثر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل، فإن العقد يكون عقداً تمويلياً وبالتالي تتم المحاسبة عنه على هذا الأساس .

وإذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً أو أكبر من سعر البيع الأصلي ويقل عن أو يساوي القيمة السوقية المتوقعة للأصل، وأن العميل ليس لديه حافز اقتصادي هام لممارسة حقه، عندئذ يقوم العميل بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كان بيع المنتج مع حق الرد. وعند مقارنة سعر إعادة الشراء مع سعر البيع، يجب أن تأخذ المنشأة في اعتبارها القيمة الزمنية للنقود .

## القسم الرابع

### أثر المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية

#### ١ - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة :

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والدانئون والمحللين الماليين والعملاء وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بتلك المنشأة. فتوفر تلك القوائم معلومات عن المركز المالي للمنشأة والتي تتضمن معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد، كما توفر تلك القوائم المعلومات عن تأثير العمليات والأحداث الأخرى التي تؤدي إلى تغيير الموارد الاقتصادية والمطالبات عنها.

وتقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات يمكن مستخدمي تلك المعلومات من تقييم السيولة ودرجة اليسر المالي للمنشأة، كما أن التغيرات في تلك الموارد والمطالبات والعمليات والأحداث الأخرى يمكنهم من تقييم الأداء المالي للمنشأة.

وتعتمد جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية على ما تتمتع به من خصائص نوعية تجعلها مفيدة لمتخذي القرارات. وتتمثل أهم هذه الخصائص فيما يلي: (١٢)

#### ١/١ الملاءمة Relevance

يقصد بذلك أن تكون المعلومات ملاءمة لاحتياجات متخذي القرارات، فتؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية. وبعبارة أخرى تكون للمعلومات قيمة تنبؤية، وقيمة استرجاعية (تغذية عكسية). وقد ذهب البعض (١٣) إلى وجود تداخل بين الدورين التنبؤي والتوكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترة المقبلة، كما يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدره، وبالتالي يمكن استخدامها في تصحيح أو تحسين طريقة أو آلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.

ويرتبط مفهوم الملاءمة بشكل وثيق بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية. وتكون المعلومات هامة إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطيء يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المبنية من واقع القوائم المالية. وفي بعض الحالات تكون طبيعة

المعلومات فقط كافية لتحديد ملاءمتها، وفي أحياناً أخرى تكون كل من طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية لازمة لتحديد ملاءمتها .

وقد نص المعيار الدولي (1) IAS على ضرورة عرض كل فئة مادية من البنود المتشابهة بشكل مستقل فى القوائم المالية، وعرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل مستقل إلا إذا كانت غير مادية على انفراد. ومع ذلك فلم يحدد مجلس معايير المحاسبة المالية معيار أو نسبة محددة للأهمية النسبية نظراً لأن ذلك يعتمد على عدة عوامل كحجم المنشأة وطبيعة عملياتها .

### ٢/١ الموثوقية Reliability

يقصد بذلك أن يكون من الممكن الاعتماد على المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية. وتتوافر هذه الخاصية عندما تتصف المعلومات بما يلى :

- ١ - أن تكون خالية من الأخطاء أو الحذف فى وصف وبيان الأحداث الاقتصادية ومعالجة المعلومات المالية المعلن عنها .
- ٢ - أن تكون محايدة أى تكون غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من المستخدمين على حساب بقية الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد، وإنما للاستخدام العام دون تحيز.
- ٣ - أن تكون قابلة للتحقق أى تكون ناتجة عن قياس موضوعى بحيث يتم التوصل إلى نفس النتائج إذا قام أشخاص مؤهلين مستقلين باستخدام نفس أسلوب وطريقة القياس.
- ٤ - أن تعبر بصدق عن المقصود أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه .
- ٥ - أن تكون كاملة بحيث تعبر عن كافة المعلومات الضرورية حتى يتمكن المستخدمين من فهم الأحداث التى يتم التعبير عنها، وسواء كانت تلك المعلومات وصفية أو توضيحية .

### ٢/١ القابلية للمقارنة Comparability

يقصد بذلك إمكانية مقارنة المعلومات عبر الفترات المالية المختلفة لنفس المنشأة من أجل تتبع أداء المنشأة ومركزها المالى من فترة لأخرى، أو مقارنتها مع معلومات المنشآت الأخرى .

ولتحقيق هذه الخاصية ينبغي الثبات **Consistency** فى استخدام نفس الطرق والسياسات المحاسبية من فترة لأخرى، ولكن ذلك لا يمنع من تغييرها إذا كان ذلك أفضل وأكثر نفعاً وبشرط أن يوجد ما يبرز هذا التغيير والإفصاح عن ذلك وتأثيراته المتراكمة على الفترات السابقة .

### ٤/١ القابلية للفهم Understandability

يقصد بذلك أن تكون المعلومات مفهومة للمستخدمين. وتحقيقاً لهذا الغرض يفترض أن يكون لدى المستخدمين بعض المعرفة فى مجال المحاسبة والأعمال والأنشطة الاقتصادية، وأن لديهم الرغبة فى دراسات المعلومات بقدر معقول من العناية. ولا يعنى ذلك استبعاد المعلومات المهمة والملاءمة لحاجات متخذى القرارات الاقتصادية اعتماداً على أنه من الصعب جداً فهمها من قبل المستخدمين العاديين كونها تحتوى بعضها من التعقيد .

### ٢ - تقييم جودة المعلومات المترتبة على تطبيق المعيار 15 IFRS

نظراً لأن جوهر المعيار 15 IFRS هو تحسين جودة التقرير المالى من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء، فإنه من المتوقع أن يودى تطبيق هذا المعيار إلى ما يلى :

١ - توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح مما يسهم فى فهم أفضل لمبالغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة .

ومن ناحية أخرى، كانت معايير الإيراد السابقة تتعارض فى بعض الحالات مع مفاهيم الأصول والالتزامات المستخدمة فى الإطار المفاهيمى لمجلس معايير المحاسبة الدولية والأمريكى، حيث كانت تحاول المحاسبة عن الإيراد بشكل مباشر دون الأخذ فى الاعتبار كيف تنشأ الأصول والالتزامات، وبالتالي تنشأ أحياناً الدائنية والديونية المؤجلة دون أن تفى أو تقابل بمفهوم الأصول والالتزامات. وعلى العكس من ذلك يتسم القياس والإعتراف لأصول والالتزامات العقود وفقاً للمعيار 15 IFRS بأنه أكثر ملاءمة وموثوقية حيث يتم الإعتراف بأصل العقد عندما يكون حق المنشأة فى مقابل تحويل البضائع أو الخدمات مشروطاً على شىء آخر بخلاف مرور فترة زمنية معينة كالأداء المستقبلى للمنشأة، كما يتم الإعتراف بالالتزام العقد عند استلام المنشأة مبلغ المقابل من العميل أو عندما يكون هذا المقابل مستحقاً .

- ٢ - تحسين القابلية لمقارنة ممارسات الإعراف بالإيراد نتيجة تطبيق مبادئ الإعراف بالإيراد بشكل ثابت عبر العمليات والصناعات وأسواق رأس المال.
  - ٣ - تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض المتطلبات التي يجب أن تشير إليها المنشأة، وبالتالي تخفيض أخطاء الإعراف والقياس بدرجة كبيرة مما يؤدي إلى سهولة فهمها بصورة أفضل.
  - ٤ - إزالة عدم التناسق والتضارب والضعف في متطلبات الإيراد في معايير الإيراد السابقة. فعلى سبيل المثال كان بإمكان المنشآت الإعراف بالإيراد بطرق مختلفة اعتماداً على أي معيار تقوم بتطبيقه نتيجة أن معايير التقرير المالي الدولي كانت لا تفرق بوضوح بين السلع والخدمات وبالتالي صعوبة تحديد ما إذا كانت بعض العمليات سوف تعالج وفقاً للمعيار الدولي رقم (١٨) أم المعيار الدولي رقم (١١). أما وفقاً للمعيار IFRS 15 فقد حدد خطوات محددة ثابتة للإعراف بالإيراد تتصف بشكل أكثر عمومية وتعمل على إزالة التضارب والتباين الذي كان قائماً في مبادئ الإعراف بالإيراد في كل من المعيار رقم (١٨) والمعيار رقم (١١) .
  - ٥ - توفير إطار أكثر صلابة لمقابلة قضايا الإعراف بالإيراد، كالبيع مع حق الرد ، وترتيبات إعادة الشراء وغيرها مما يعمل على توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية .
  - ٦ - التعبير الصادق عن أصول العقد التي يتم قياسها، حيث أوجب المعيار IFRS 15 بأن تتم المحاسبة عن أصول العقد وفقاً للمعيار IFRS 9 (الأدوات المالية)، حيث تقوم المنشأة بتقدير أصل العقد وتخفيض قيمته وفقاً لهذا المعيار. كما يتم قياس أي تخفيض في قيمة أصل العقد، وعرضه والإفصاح عنه وفقاً للمعيار IFRS 9 .
- كذلك أوجب المعيار IFRS 15 على ضرورة قياس مقابل الأداء غير النقدي على أساس القيمة العادلة مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية .

## القسم الخامس الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث

### ١ - الهدف من الدراسة الميدانية :

تهدف هذه الدراسة إلى قياس واختبار فروض البحث وذلك من خلال إعداد استمارة استقصاء مكونة من مجموعة أسئلة توجه إلى عينة من مجتمع البحث من المهتمين بالقوائم المالية بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لمعرفة أهمية تطبيق المعيار IFRS 15 والآخر المتوقع لتطبيقه على درجة ملائمة المعلومات التي يتم إنتاجها عند تطبيق هذا المعيار، وعلى درجة قابليتها للمقارنة، ودرجة موثوقية المعلومات، ودرجة قابليتها للفهم.

### ٢ - مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاثة مجموعات هي : مجموعة من المراجعين الخارجيين للشركات المدرجة في البورصة المصرية، ومجموعة من المديرين الماليين في هذه الشركات، ومجموعة من الأكاديميين المهتمين بمعايير التقارير المالية الدولية.

وقد تم توزيع ١٥٠ قائمة استقصاء، وتم إجراء مقابلة شخصية معهم للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستقصاء حتى يمكنهم استيفاء الإجابات المتعلقة بالأسئلة المدرجة في تلك القائمة. وقد بلغ عدد الاستمارات التي تم استلامها ١٢٥ استمارة بنسبة استجابة ٨٣,٣%. وقد تم استبعاد عدد ٨ استمارات لعدم استيفاء بيانات الاستبيان أو عدم جدية الإجابات، وبذلك أصبح الاستمارات الصحيحة ١١٧ استمارة استخدمت في التحليل الإحصائي. وتمثل الجداول التالية خصائص عينة الدراسة :

### جدول رقم (١)

### توزيع عينة البحث حسب المركز الوظيفي والمؤهل

إجمالي		دكتوراه في المحاسبة		ماجستير محاسبة		دبلوم محاسبة عالي		بكالوريوس محاسبة		المؤهل
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	الوظيفة
٣٤,٢	٤٠	٧٥	٢	٧٥	٣	١٢,٥	٥	٧٥	٣٠	المراجعين الخارجيين
٢٥,٦	٣٠	-	-	١٣,٣	٤	٢٠	٦	٦٦,٧	٢٠	المراجعين الداخليين
٢٣,١	٢٧	١٨,٥	٥	٢٥,٩	٧	-	-	٥٥,٦	١٥	المديرين الماليين
١٧,١	٢٠	١٠٠	٢٠	-	-	-	-	-	-	الأكاديميين
١٠٠	١١٧	٢٣	٢٧	١٢	١٤	٩,٤	١١	٥٥,٦	٦٥	إجمالي

يتضح من تحليل الجدول رقم (١) أن نسبة ٣٤ر٢% من إجمالي عينة البحث من المراجعين الخارجيين، ونسبة ٢٥ر٦% من المراجعين الداخليين، ونسبة ٢٣ر١% من المديرين الماليين، ونسبة ١٧ر١% من الأكاديميين، كما يتضح أن نسبة ٥٥ر٦% من حملة البكالوريوس، ونسبة ٩ر٤% من الحاصلين على دبلوم في المحاسبة المالية، ونسبة ١٢% من حملة الماجستير، ونسبة ٢٣% من حملة الدكتوراه في المحاسبة.

جدول رقم (٢)

توزيع عينة البحث حسب الخبرة العملية

الخبرة العملية الوظيفة	خبرة أقل من ٥ سنوات		خبرة من ٥-١٠ سنوات		خبرة أكثر من ١٠ سنوات		إجمالي
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
المراجعين الخارجيين	١٠	٢٥	٩	٢٢ر٥	٢١	٥٢ر٢	٣٤ر٢
المراجعين الداخليين	١٨	٦٠	٤	١٣ر٣	٨	٢٦ر٧	٢٥ر٦
المديرين الماليين	٦	٢٢ر٢	٤	١٤ر٨	١٧	٦٣	٢٣ر١
الأكاديميين	٤	٢٠	٥	٢٥	١١	٥٥	١٧ر١
إجمالي	٣٨	٣٢ر٥	٢٢	١٨ر٨	٥٧	٤٨ر٧	١١٧

يتضح من تحليل الجدول رقم (٢) أن نسبة ٣٢ر٥% من إجمالي عينة البحث خبرتهم أقل من خمس سنوات، ونسبة ١٨ر٨% خبرتهم من ٥ - ١٠ سنوات، ونسبة ٤٨ر٧% خبرتهم أكثر من عشر سنوات.

وعلى ذلك فإن العينة تمثل مستويات خبرة مختلفة ومختلف الوظائف والتخصصات بالإضافة إلى أنها تتضمن أفراد ذوي مؤهلات علمية مرتفعة، وكذلك مشاركين في دوران تدريبية تتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية ومتابعين لتطور هذه المعايير، وبالتالي فإن العينة ملائمة لأغراض البحث.

٣- تصميم قائمة الاستقصاء :

تم تصميم قائمة استقصاء بحيث تتفق مع أغراض البحث وتساعد على اختبار فروض البحث. وتشمل قائمة الاستقصاء على خمس أقسام على النحو التالي :

١/٣ القسم الأول، ويهدف إلى التعرف على أهمية المتطلبات التي تضمنها المعيار IFRS 15. وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (١ - ١٥) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الأول من فروض الدراسة.

٢/٣ القسم الثاني، ويهدف إلى التعرف على أثر المعيار IFRS 15 على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية. وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (١٦ - ٢٣) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الثاني من فروض الدراسة.

٣/٣ القسم الثالث، ويهدف إلى التعرف على أثر المعيار IFRS 15 على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية. وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (٢٤ - ٢٧) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الثالث من فروض الدراسة.

٤/٣ القسم الرابع، ويهدف إلى التعرف على أثر المعيار IFRS 15 على خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة. وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (٢٨ - ٣٠) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الرابع من فروض الدراسة.

٥/٣ القسم الخامس، ويهدف إلى التعرف على أثر المعيار IFRS 15 على خاصية قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية. وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (٣١ - ٣٥) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الخامس من فروض الدراسة.

#### ٤ - أسلوب تحليل البيانات :

قام الباحث بمراجعة قوائم الاستقصاء بعد تجميعها للتأكد من صلاحيتها للتحليل الإحصائي، وترميز الأسئلة الواردة بها وتفريغ بيانات كل استمارة على الحاسب. وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale بهدف استخدام الأوزان الترجيحية للإجابات من موافق تماماً (٥) إلى غير موافق تماماً (١)، في حساب المتوسطات والانحرافات المعيارية، والتي تستخدم كمدخل أساسي في الاستدلال والاختبارات الإحصائية للفروض محل الدراسة الميدانية.

#### ٥ - الأساليب الإحصائية المستخدمة :

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار رقم (١٦) لتحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفروض الخاصة بها اعتماداً على التوزيعات التكرارية للإجابات للتعرف على طبيعة البيانات، وكذلك المقاييس والاختبارات الإحصائية التالية :



- ١/٥ معامل الاعتمادية **Reliability**، حيث تم حساب هذا المعامل لأسئلة الاستقصاء وذلك لبحث إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج على المجتمع ككل.
- ٢/٥ التوزيعات التكرارية والأهمية النسبية، حيث تم حساب الأهمية النسبية لكل سؤال من أسئلة الاستقصاء وذلك بهدف ترتيب أهم المتغيرات داخل كل سؤال من أسئلة الاستقصاء، وقد تم حساب الأهمية النسبية من خلال قسمة عدد الذين أجابوا بإجابة معينة على حجم العينة .
- ٣/٥ اختبار (ت) **T - One - Sample Test**، وذلك لاختبار معنوية اختلاف المتوسط العام لإجابات المستقصى منهم عن القيمة المحايدة (٣) والتي تعنى أن المستقصى منه لا يوافق ولا يعترض على سؤال أو عبارة معينة، بهدف معرفة إتجاه آراء المستقصى منهم نحو أسئلة الاستقصاء، سواء بالموافقة أو المعارضة فيما يخص الأسئلة المصممة على مقياس ليكرت، حيث يتم حساب قيمة (ت المحسوبة) ، والقيمة الاحتمالية المقابلة لها، ويتم مقارنتها بمستوى المعنوية النظرى (٥%) بمستوى ثقة ٩٥%، فإذا كانت القيمة الاحتمالية المسحوبة أكبر من القيمة النظرية يتم قبول فرض العدم والعكس صحيح .
- ٤/٥ اختبار كاي **Chi - Square**، حيث تم الاعتماد على هذا الاختبار لدراسة الاختلافات بين التكرارات المشاهدة والتكرارات المتوقعة أو النظرية، وذلك بمقارنة قيمة إحصائية الاختبار مع القيمة الجدولية، فإذا كانت قيمة إحصائية الاختبار أكبر من القيمة النظرية يتم رفض الفرض الأصلي الذى يدل على عدم وجود اختلاف جوهري بين التكرار النظرى والتكرار المشاهد والعكس صحيح، أو يمكن مقارنة القيمة الاحتمالية مع مستوى المعنوية ٥% فإذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية يتم قبول الفرض الأصلي والعكس صحيح .
- ٥/٥ اختبار تحليل التباين **One - Way ANOVA Test**، وذلك لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول عناصر الاستقصاء.
- ٦/٥ تحليل الارتباط بين عناصر قائمة الاستقصاء .

## ٦- نتائج الدراسة واختبار الفروض :

### ١/٦ معامِل الاعتمادية (الثبات) :

يهدف تحديد هذا المعامل إلى التعرف على مدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء، أي مدى تجانس الإجابات بين المستقصى منهم، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.

ولتحديد ذلك استخدم الباحث مقياس كرونباخ Cronbatch Alpha، فيكون هناك تجانس كلما أقتربت قيمة معامل ألفا من الواحد الصحيح، بينما يكون هناك عدم تجانس كلما أقتربت قيمة معامل ألفا من الصفر. وقد جاءت قيمة معامل ألفا كما يتضح من الجدول رقم (٣) التالي :

### جدول رقم (٣)

### قياس الاعتمادية لبيانات قائمة الاستقصاء

معامِل ألفا	العبارات	بيان
٠,٩٣٢٥	١٥ - ١	١ - أهمية المتطلبات التي تتضمنها معيار التقرير المالي.
٠,٩٣٧٣	٢٣ - ١٦	٢ - أثر معيار التقرير المالي IFRS 15 على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية.
٠,٨٩٢٨	٢٧ - ٢٤	٣ - أثر معيار التقرير المالي IFRS 15 على خاصية موثوقية وإعتمادية المعلومات المحاسبية.
٠,٩٢٤٧	٣٠ - ٢٨	٤ - أثر معيار التقرير المالي IFRS 15 على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية.
٠,٩١٩٣	٣٥ - ٣١	٥ - أثر معيار التقرير المالي IFRS 15 على خاصية قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية.

يتضح من الجدول رقم (٣) أن قيمة معامل ألفا لاستجابات المشاركين على قائمة الاستقصاء قد تراوحت بين معامل ٠,٨٩٢٨ ، ومعامل ٠,٩٣٧٣ ، مما يدل على الموثوقية والإعتمادية على استجابات عينة الدراسة، وإمكانية تعميم نتائجها على مجتمع البحث .

### ٢/٦ التوزيعات التكرارية والأهمية النسبية :

توضح الجداول أرقام (٤)، (٥)، (٦)، (٧)، (٨) التالية التوزيع التكراري والأهمية النسبية لأراء المستقصى منهم حول أهمية المتطلبات التي تتضمنها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 ، وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

جدول رقم (٤)  
التكرارات النسبية والأهمية النسبية  
لأهمية المتطلبات التي تتضمنها المعيار IFRS 15

الترتيب	درجة الأهمية ٪١٠٠	نسبة الاستجابات ٪				المتطلبات التي تتضمنها المعيار IFRS 15	
		غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام جداً		
١	١٠٠					١٠٠	١ - التحول إلى إنشاء مبادئ للإعتراف بالإيراد بدلاً من القواعد والإرشادات العديدة في معايير الإيراد السابقة
٢	١٠٠					١٠٠	٢ - لا يجب أن تتضمن التزامات الأداء بالعقد الأنشطة التي يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد
٨	١٠٠				١٤٫٧	٨٥٫٣	٣ - يجب عند قياس الإيراد استبعاد المبالغ المحصلة لحساب أطراف أخرى
٩	١٠٠				٢٣٫٥	٧٦٫٥	٤ - يجب في حالة وجود مكون تمويلي هام بالعقد تعديل مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه
٣	١٠٠					١٠٠	٥ - يجب قياس المقابل غير النقدي على أساس القيمة العادلة
١٥	٨٢٫٨			٧٫٢	٢٫١	٨٠٫٧	٦ - يجب الإعتراف بالمقابل القابل للدفع إلى العميل كتخفيض في الإيراد
١٠	١٠٠				٢٤٫٤	٧٥٫٦	٧ - يجب الإعتراف بتكاليف العقد كأصل يتم استهلاكه على أساس منظم، أو كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل المعترف به ١٢ شهراً أو أقل
٧	١٠٠					١٠٠	٨ - يجب تخصيص ثمن العملية على التزامات الأداء في حالة تعددها بالعقد

الترتيب	درجة الأهمية ٪١٠٠	نسبة الاستجابات ٪					التطبيقات التي تتضمنها المعيار IFRS 15
		غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
٤	١٠٠					١٠٠	٩ - يجب الاعتراف بالإيراد عندما يسيطر العميل على البضاعة أو الخدمة المحولة له من المنشأة
١١	١٠٠				٣٥ر٢	٦٤ر٨	١٠ - يجب الاعتراف بالإيراد على أساس القياس المباشر لقيمة البضائع أو الخدمة المحولة (طرق المخرجات)، أو على أساس مجهودات المنشأة للوفاء بالتزام الأداء (طرق المخلات)
١٤	٨٥ر٩			١٤ر١	١١ر٦	٧٤ر٣	١١ - يجب الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية
٥	١٠٠					١٠٠	١٢ - يجب عرض العقود مع الصلاء في قائمة المركز المالي ضمن الأصول (أصل عقد) أو الإلتزامات (التزام عقد) وذلك استناداً إلى العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل
٦	١٠٠					١٠٠	١٣ - يجب الإفصاح عن الإيراد المعترف به بشكل مستقل وتفصيلي
١٣	٨٥ر٩			١٤ر١	٢٣ر١	٦٢ر٨	١٤ - لا يجب في حالة البيع مع حق الرد بالاعتراف بالإيراد عن البضائع المتوقع ردها، بينما يجب الاعتراف بالتزام الرد
١٢	٨٦ر٥			١٣ر٥	١١ر٦	٧٤ر٩	١٥ - يجب قياس الأصل المعترف به في حالة تسوية التزام الرد بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للبضاعة ناقصاً أي تكاليف متوقعة لاسترداد البضاعة

يتضح من الجدول رقم (٤) أن أهم المتطلبات التي تتضمنها المعيار 15 IFRS من وجهة نظر عينة الدراسة هي التحول إلى إنشاء مبادئ للإعتراف بالإيراد، وعدم تضمين التزامات الأداء بالعقد بالأنشطة التي يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد، وقياس المقابل غير النقدي بالقيمة العادلة، والإعتراف بالإيراد عندما يسيطر العميل على البضاعة أو الخدمة المحولة له من المنشأة، وضرورة تخصيص ثمن العملية على التزام الأداء في حالة تعددها بالعقد، وضرورة عرض العقود مع العملاء ضمن الأصول أو الإلتزامات إستناداً إلى العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل، وقياس الإيراد باستبعاد المبالغ المحصلة لحساب أطراف أخرى، وضرورة تعديل مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه في حالة وجود مكون تمويلي هام، والإعتراف بتكاليف العقد كأصل أو كمصروف، والإعتراف بالإيراد على أساس القياس المباشر لقيمة البضائع أو الخدمات، أو على أساس المجهودات للوفاء بالالتزام بالعقد، وقد جاءت جميعها بنسبة ١٠٠%. وقد جاءت المتطلبات الأخرى بنسب تتراوح ما بين ٨٢% إلى ٨٦%.

جدول رقم (٥)

التكرارات النسبية والأهمية النسبية

لأثر المعيار 15 IFRS على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية

الترتيب	درجة الأهمية %١٠٠	نسبة الاستجابات %				بيان	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		
٤	١٠٠				٣٧ر٦	٦٢ر٤	١ - يوفر المعيار معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ القرارات
٧	٦٦ر٧		٩ر٧	٢٣ر٦	٢٨ر٥	٣٨ر٢	٢ - يوفر المعيار معلومات ذات قيمة استرجاعية تساعد في اتخاذ القرارات
١	١٠٠				٣٣ر٩	٦٦ر١	٣ - يوفر المعيار معلومات أكثر فائدة حول طبيعة وقيمة الإيراد
٢	١٠٠				٣٧ر٦	٦٢ر٤	٤ - يوفر المعيار معلومات أكثر فائدة حول توقيت الإعتراف بالإيراد
٥	٨٦ر١			١٣ر٩	٣٧	٤٩ر١	٥ - يوفر المعيار معلومات أكثر فائدة حول عدم تأكد الإيراد

الترتيب	درجة الأهمية ٪١٠٠	نسبة الاستجابات ٪				بيان	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		
٣	١٠٠				٤٠٫٦	٥٩٫٤	٦ - يوفر المعيار معلومات أكثر فائدة حول قيمة التدفقات النقدية
٦	٨١٫٨			١٨٫٢	٣٩٫٤	٤٢٫٤	٧ - يوفر المعيار معلومات أكثر فائدة حول توقيت التدفقات النقدية
٨	٥٥٫٥			٤٤٫٥	٢٨٫٢	٢٧٫٣	٨ - يوفر المعيار معلومات أكثر فائدة حول عدم تأكد التدفقات النقدية

يتضح من الجدول رقم (٥) أن أهم أثر للمعيار IFRS 15 على خاصية ملائمة المعلومات هو أنه يوفر معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول طبيعة وقيمة الإيراد، وحول توقيت الاعتراف بالإيراد، وحول قيمة التدفقات النقدية، وحول توفير معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ القرارات وذلك بنسبة ١٠٠ ٪ لكل منهم .

كما جاء توفير المعيار للمعلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول عدم تأكد الإيراد بنسبة ٨٦٫١ ٪، وتوفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول توقيت التدفقات النقدية بنسبة ٨١٫٨ ٪، وتوفير معلومات ذات قيمة استرجاعية تساعد في اتخاذ القرارات بنسبة ٦٦٫٧ ٪، وأخيراً توفير معلومات أكثر فائدة للمستخدمين حول عدم تأكد التدفقات بنسبة ٥٥٫٥ ٪ .

#### جدول رقم (٦)

#### التكرارات النسبية والأهمية النسبية

#### لأثر المعيار IFRS 15 على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية

الترتيب	درجة الأهمية ٪١٠٠	نسبة الاستجابات ٪				بيان	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		
١	١٠٠					١٠٠	١ - يوفر المعلومات معلومات ذات موثوقية عالية
٢	١٠٠				٢٥	٧٥	٢ - يوفر المعيار معلومات محايدة (غير متحيزة)
٤	٨٨٫٩			١١٫١	٤١٫٧	٤٧٫٢	٣ - يوفر المعيار معلومات قابلة للتحقق
٣	٩٤٫٤			٥٫٦	٢٠٫١	٧٤٫٣	٤ - يوفر المعيار معلومات كاملة تعبر بصدق عن كافة العمليات

يتضح من الجدول رقم (٦) أن أهم أثر للمعيار 15 IFRS على خاصية موثوقية المعلومات هو أنه يوفر معلومات ذات موثوقية عالية، ويوفر معلومات محايدة وذلك بنسبة ١٠٠% لكل منهما. كما جاء توفير المعيار لمعلومات كاملة تعبر بصدق عن كافة العمليات بنسبة ٩٤ر٤%. وأخيراً توفير معلومات قابلة للتحقق بنسبة ٨٨ر٩%.

جدول رقم (٧)

التكرارات النسبية والأهمية النسبية

لأثر المعيار 15 IFRS على خاصية قابلية المعلومات للمقارنة

الترتيب	درجة الأهمية ٪١٠٠	نسبة الاستجابات ٪				بيان	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		
١	١٠٠				١٠٠	١ - يؤدي المعيار إلى تحسين القابلية لمقارنة ممارسات الإيراد عبر الشركات والصناعات وأسواق رأس المال.	
٣	٩٩ر٤			٠ر٦	٤١ر٨	٥٧ر٦	٢ - يساعد المعيار في إجراء المقارنات الزمنية والمكانية من أجل التقييم النسبي للأداء والمركز المالي للمنشأة.
٢	١٠٠				٤١ر٢	٥٨ر٨	٣ - يعمل المعيار على تحسين متطلبات العرض والإفصاح بالقوائم المالية

يتضح من الجدول رقم (٧) أن أهم أثر للمعيار 15 IFRS على خاصية قابلية المعلومات للمقارنة وفقاً لأراء المستقصى منهم هو أن يؤدي إلى تحسين القابلية لمقارنة ممارسات الإيراد عبر الشركات والصناعات وأسواق رأس المال، وتحسين متطلبات العرض والإفصاح بالقوائم المالية وذلك بنسبة ١٠٠% لكل منهما.

أما مساعدة المستخدمين في إجراء المقارنات الزمنية والمكانية من أجل التقييم النسبي للأداء والمركز المالي للمنشأة فقد جاء بنسبة ٩٩ر٤%.

جدول رقم (٨)  
التكرارات النسبية والأهمية النسبية  
لأثر المعيار IFRS 15 على خاصية قابلية فهم المعلومات

الترتيب	درجة الأهمية ٪١٠٠	نسبة الاستجابات ٪				بيان	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		
١	١٠٠				١٠٠	١ - يؤدي المعيار إلى تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة الإشارة إليها	
٣	٩١			٨	٤٦٧	٤٤٨	٢ - يوفر المعيار إطاراً أكثر صلابة لمعالجة قضايا الإيراد مثل البيع مع حق الرد، والضمانات، والتراخيص وترتيبات إعادة الشراء
٢	١٠٠				٣٩٢	٦٠٨	٣ - يؤدي المعيار إلى إزالة عدم التوافق والضعف في متطلبات الإيراد السابقة
٥	٦٢		٢٧	١٠	٢٠٨	٤١٢	٤ - يؤدي المعيار إلى تخفيض أخطاء الإعراف والقياس بدرجة كبيرة
٤	٧٧			٢٢	٤٣	٣٤٢	٥ - يوفر المعيار معلومات أكثر فائدة عند توفر المعرفة للمستخدمين في مجال الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة

يتضح من الجدول رقم (٨) أن أهم أثر للمعيار IFRS 15 على خاصية قابلية الفهم للمعلومات وفقاً لآراء المستقضى منهم هو أنه يؤدي إلى تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة الإشارة إليها، وأنه يؤدي إلى إزالة عدم التوافق والضعف في متطلبات الإيراد السابقة وذلك بنسبة ١٠٠ ٪ لكل منهما. وقد جاء توفير المعيار لإطار أكثر صلابة لمعالجة قضايا الإيراد كالببيع مع حق الرد، والضمانات،



والتراخيص، وترتيبات إعادة الشراء بنسبة ٩١%، يليه أنه يوفر معلومات أكثر فائدة عند توفر المعرفة للمستخدمين في مجال الأعمال والأنشطة الاقتصادية المحاسبية بنسبة ٧٧,٢%، ثم أنه يؤدي إلى تخفيض أخطاء الإعراف والقياس بدرجة كبيرة بنسبة ٦٢%.

### ٣/٦ اختبار T لاختبار فروض الدراسة:

قام الباحث باختبار فروض البحث باستخدام T-One Sample Test عند مستوى معنوية (٥%) وبمستوى ثقة (٩٥%)، وذلك من خلال تحديد الفروق بين متوسط إجابات المستقصى منهم بعينة الدراسة وبين المتوسط العام للإجابات وقدره (٣) درجات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale المستخدم في تحديد درجة كل إجابة.

ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج اختبار T :

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار T

المتغير	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية (DF)	المتوسط العام	الإنحراف المعياري	مستوى المعنوية
X1	٤١٣,٤٢	١٣٠	٤٧٢,٥١	٤٦,٧٥	٠,٠٠٠٠
X2	٤٠٧,٧٧	١٣٠	٤٦٩,٨٣	٤٦,١٠	٠,٠٠٠٠
X3	٢٨٧,٩٦	١٣٠	٤١٢,٥٤	٤٥,٣١	٠,٠٠٠٠
X4	٣٨٧,٩٦	١٣٠	٤٠,٥٧	٤٤,٢٣	٠,٠٠٠٠
X5	٣٩٧,٦٧	١٣٠	٥٠,٨٦	٤٦,٨١	٠,٠٠٠٠

يتضح من الجدول رقم (٩) أن مستوى المعنوية لكافة المتغيرات كان صفراً؛ وأن المتوسطات العامة للمتغيرات كانت أكبر من (٣) مما يدل على وجود مؤشرات لتأثيرات إيجابية لمعيار التقرير الدولي IFRS 15 على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في هذا المعيار.

وفيما يلي نتائج اختبار كل فرض على حدة :

### ١/٣/٦ اختبار الفرض الأول :

يقضى الفرض الأول بأنه : "لا تعتبر المتطلبات التي تضمنها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 ذات أهمية من وجهة عينة الدراسة".

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الأول الذى يتضمن الفقرات من (١٥-١)،  
وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١٠) التالى :

جدول رقم (١٠)  
نتائج اختبار الفرض الأول

قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	المتوسط العام	مستوى المعنوية	نتيجة فرض العدم
٤١٣٤٢	١٥٢٤٣	٤٧٢٥١	٠.٠٠٠٠	رفض

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وأنه يتم قبول فرض العدم إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفض فرض العدم إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن المتطلبات التى تضمنها معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 ذات أهمية كبرى من وجهة عينة الدراسة.

٢/٢/٦ اختبار الفرض الثانى :

يقضى الفرض الثانى بأنه : "لا يؤثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 على درجة ملاءمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية".

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الثانى الذى تتضمن الفقرات من (٢٣-١٦)،  
وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١١) التالى :

جدول رقم (١١)  
نتائج اختبار الفرض الثانى

قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	المتوسط العام	مستوى المعنوية	نتيجة فرض العدم
٤٠٧٧٦	١٥٢٤٣	٤٦٩٨٣	٠.٠٠٠٠	رفض

يتضح من الجدول رقم (١١) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، لذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 وما أشتمل عليه من متطلبات الإعراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيزاد، يؤثر إيجابياً على ملاءمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية. كما أن المتوسط العام (٤٦٩٨٣) يدل على أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتأثير تطبيق هذا المعيار على ملاءمة المعلومات المحاسبية .

### ٢/٢/٦ اختبار الفرض الثالث :

يقضى الفرض الثالث بأنه : "لا يؤثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 على درجة موثوقية وإعتمادية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية".

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الثالث الذى يتضمن الفقرات من (٢٤-٢٧)، وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١٢) التالى :

جدول رقم (١٢)

#### نتائج اختبار الفرض الثالث

قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	المتوسط العام	مستوى المعنوية	نتيجة فرض العدم
٢٨٠.٩٦	١٥٢٤٣	٤١٢٥٤	٠.٠٠٠٠	رفض

يتضح من الجدول رقم (١٢) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 وما أشتمل عليه من متطلبات الإعتواف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيراد، يؤثر إيجابياً على موثوقية وإعتمادية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية. كما أن المتوسط العام (٤١٢٥٤) يدل على أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتأثير تطبيق هذا المعيار على موثوقية وإعتمادية المعلومات المحاسبية.

### ٤/٢/٦ اختبار الفرض الرابع :

يقضى الفرض الرابع بأنه : "لا يؤثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 على درجة قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية".

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الرابع الذى يتضمن الفقرات من (٢٨-٣٠)، وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١٣) التالى :

جدول رقم (١٣)

#### نتائج اختبار الفرض الرابع

قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	المتوسط العام	مستوى المعنوية	نتيجة فرض العدم
٣٨٠.٩٦	١٥٢٤٣	٤١٠٥٧	٠.٠٠٠٠	رفض

يتضح من الجدول رقم (١٣) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 وما أشتمل عليه من متطلبات الإعراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيراد، يؤثر إيجابياً على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية. كما أن المتوسط العام (٤٠٥٧ ر) يدل على أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتأثير تطبيق هذا المعيار على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية.

#### ٥/٢/٦ اختبار الفرض الخامس :

يقضى الفرض الخامس بأنه: "لا يؤثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على درجة قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية".  
وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الخامس الذي يتضمن الفقرات من (٣١-٣٥)، وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١٤) التالي:

#### جدول رقم (١٤)

#### نتائج اختبار الفرض الخامس

قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	المتوسط العام	مستوى المعنوية	نتيجة فرض العدم
٣٩٦٧٧	١٥٢٤٣	٥٠٨٦٩	٠.٠٠٠٠	رفض

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 وما أشتمل عليه من متطلبات الإعراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيراد، يؤثر إيجابياً على قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية. كما أن المتوسط العام (٥٠٨٦٩ ر) يدل على أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتأثير تطبيق هذا المعيار على قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية.

#### ٤/٦ اختبار F (ANOVA Test):

يهدف هذا الاختبار إلى التأكد من صحة النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام اختبار T وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (١٥) التالي :

جدول رقم (١٤)  
ملخص نتائج تحليل اختبار F

بيان	مجموع الربعات	متوسط الربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
١ - أهمية متطلبات المعيار IFRS 15	٨٩٢١١	٣٠٢١	٢٩٥٤	٠,٥٢
٢ - ملاءمة المعلومات	٨٨٤٥٣	٢٩٦١	٢٨٦٥	٠,٧٠
٣ - موثوقية المعلومات	٧٦٢٣٥	٢٧٥١	٢٤٧٨	٠,٦٥
٤ - قابلية المقارنة للمعلومات	٧٢١٤٥	١٧٨٧	٣٢٦٧	٠,٥٨
٥ - قابلية الفهم للمعلومات	٦٨٢١١	١٥٢٢	٣٤٥٨	٠,٤٧

يتضح من الجدول رقم (١٥) أن متوسط الردود (F) الخاصة بمتغير أهمية المتطلبات، وخاصة ملاءمة المعلومات، وموثوقية المعلومات، وقابلية المقارنة للمعلومات وقابلية الفهم للمعلومات قد جاءت جميعها عند مستوى معنوية أقل من ٥% (٠,٥٢، ٠,٧٠، ٠,٦٥، ٠,٥٨، ٠,٤٧ على الترتيب) مما يؤكد صحة النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام اختبار T.

٥/٦ اختبار الارتباط :

بالإضافة إلى ما سبق فقد أتضح من تحليل الارتباط بين عناصر قائمة الاستقصاء وجود علاقة إيجابية بين المعيار IFRS 15 وبين كل من عناصر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مما يدل على أن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية وبالتالي على جودة المعلومات المحاسبية.

## النتائج والتوصيات

### ١- النتائج :

- ١/١ تتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول على مبالغ من العملاء، وتتمثل التزامات العقد في إلتزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المميزة إلى العميل .
- ٢/١ تعتبر السلع أو الخدمات مميزة إذا كانت قادرة على توفير منفعة اقتصادية للعميل، وأن يكون تحويلها إلى العميل محدداً بشكل مستقل.
- ٣/١ يتمثل ثمن العملية في قيمة المبالغ التي تتوقع المنشأة الحصول عليها في مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل مع استبعاد المبالغ المحصلة لصاب أطراف أخرى.
- ٤/١ يتأثر تقدير ثمن العملية بطبيعة وتوقيت وقيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من العميل .
- ٥/١ يمكن تقدير مبلغ المقابل المتغير نظير تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل أما باستخدام القيمة المتوقعة أو استخدام القيمة الأكثر احتمالاً.
- ٦/١ يجب على المنشأة الإقرار بالالتزام الردي في حالة استلامها المقابل من العميل مع توقعها برده إلى العميل، كما يجب عليها تحديث هذا الإلتزام في نهاية كل فترة تقرير بحسب التغير في الظروف .
- ٧/١ من الضروري تعديل مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه لمراعاة آثار القيمة الزمنية للنقود وذلك في حالة وجود مكون تمويلي هام في العقد .
- ٨/١ يجب أن تعرض المنشأة وجود مكون تمويلي بالعقد (إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة) بشكل مستقل عن الإيراد من العقود مع العملاء وذلك في قائمة الدخل الشامل. كما يجب الإقرار بإيراد أو مصروف الفائدة إلى الحد المعترف به محاسبياً بكل من أصل أو إلتزام العقد .
- ٩/١ يجب قياس المقابل غير النقدي على أساس القيمة العادلة .
- ١٠/١ يجب المحاسبة عن المقابل القابل للدفع إلى العميل كتخفيض في الإيراد في حالة إقرار المنشأة بالإيراد عن تحويل السلع والخدمات، وقيامها بدفع المقابل أو تعهدها بدفعه ولو كان ذلك ضمناً بممارسة الأعمال المعتادة للمنشأة .
- ١١/١ تتمثل تكاليف العقد في تكاليف الوفاء بالعقد، والتكاليف الإضافية للحصول على العقد التي لا تتكبدها المنشأة لو لم تنجح في الحصول على العقد .
- ١٢/١ يجب الإقرار بتكاليف الوفاء بالعقد كأصل إذا لم تقع في نطاق معيار آخر وبشرط أن تكون متعلقة مباشرة بالعقد، وأن تؤدي إلى توليد أو زيادة موارد

المنشأة، وأن يكون من المتوقع استردادها. ويمكن الإعتراف بها كمصروفات عند تكبدها كما هو الحال بالنسبة للتكاليف الإدارية والعامية، والتكاليف المتعلقة بالتزامات الأداء المستوفاة بالعقد.

١٣/١ يجب الإعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على العقد كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استردادها، أو كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل المعترف به ١٢ شهراً أو أقل.

١٤/١ يجب استهلاك تكاليف الوفاء بالعقد المعترف بها كأصل وذلك على أساس منتظم يتفق مع نمط تحويل السلع أو الخدمات التي يرتبط بها هذا الأصل. كما يجب تحديث هذا الاستهلاك ليعكس أى تغير هام فى التوقيت المتوقع للمنشأة لتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل المرتبطة بالأصل. ويتم المحاسبة عن هذا التغير كتغير فى التقدير المحاسبى طبقاً للمعيار الدولى رقم (٨).

١٥/١ يجب أن تعترف المنشأة بخسارة الانخفاض Impairment Loss فى الربح أو الخسارة وذلك إذا تجاوزت القيمة الدفترية للأصل المعترف بها للمبلغ المتبقى من المقابل، الذى تتوقع المنشأة الحصول عليه ناقصاً : التكاليف المرتبطة مباشرة بتقديم السلع والخدمات المتعلقة بالأصل والتي لم يتم الإعتراف بها كمصروف.

١٦/١ عندما يكون للعقد إلتزامات أداء متعددة (سبع أو خدمات مميزة)، يجب تخصيص ثمن العملية على تلك الإلتزامات على أساس نسبة سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة يمكن تمييزها.

١٧/١ يمكن تقدير سعر البيع المستقل، فى حالة عدم ملاحظته بشكل مباشر، وذلك فى ضوء ظروف السوق وما يتوافر للمنشأة من معلومات عن العميل باستخدام ثلاثة أساليب :

( أ ) تقدير السوق المعدل .

(ب) التكاليف المتوقعة مضافاً إليها هامش.

(ج) تقدير القيمة المتبقية .

١٨/١ فى حالة حصول العميل على خصم نتيجة قيامه بشراء حزمة Abundle من السلع أو الخدمات يتجاوز مجموع أسعار بيعها المستقلة المقابل المتعهد به العقد، يتم تخصيص الخصم بشكل نسبى لكل إلتزامات الأداء بالعقد.

١٩/١ تعترف المنشأة بالإيراد عندما يسيطر العميل على السلعة أو الخدمة أى بقدرته على إدارة استخدامها والحصول بشكل مستمر عن كل المنافع المتبقية منها.

٢٠/١ يتم الوفاء بالتزامات الأداء وبالتالي الاعتراف بالإيراد أما خلال فترة زمنية معينة، أو عند نقطة زمنية معينة.

٢١/١ يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي ضمن الأصول (أصل عقد) أو الإلتزامات (التزام عقد)، وذلك اعتماداً على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل، كما يتم عرض أى حقوق غير مشروطة في المقابل بشكل مستقل كنمى مدينة.

٢٢/١ يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية حول كل من : العقود مع العملاء، وتفصيل الإيراد، وأرصدة العقد، و الإلتزامات الأداء، و ثمن العملية المخصص لإلتزامات الأداء المتبقية، وكذلك الأحكام الهامة فى تطبيق المعيار، والأصول المعترف بها عن تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل.

٢٣/١ قدم المعيار IFRS 15 حلاً لبعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد كالتالي مع حق الرد، والضمانات، والتراخيص، وترتيبات إعادة الشراء.

٢٤/١ أسفرت الدراسة الميدانية عن أن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر بشكل إيجابى على جودة المعلومات المحاسبية حيث أسفرت عن النتائج التالية :

( أ ) يؤثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 بشكل إيجابى على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

(ب) يؤثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 بشكل إيجابى على خاصية موثوقية وإعتمادية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

(ج) يؤثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 بشكل إيجابى على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

( د ) يؤثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 بشكل إيجابى على خاصية قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

## ٢- التوصيات :

١/٢ إجراء المزيد من البحوث الخاصة بمعيار التقرير المالى الدولى IFRS 15 : الإيراد من العقود مع العملاء، قبل بداية التطبيق الفعلى الإيجابى لهذا المعيار (إعتباراً من أول يناير ٢٠١٧).

٢/٢ العمل على تدريب المحاسبين والمراجعين فى مصر على تطبيق المتطلبات التى تتضمنها المعيار IFRS 15 بشأن الاعتراف والقياس بالإيراد والإفصاح عنه فى القوائم المالية.

٣/٢ العمل على تطوير معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS ودون الإعتماد فقط على مجرد ترجمتها مع إدخال التحسينات المتتالية عليها لتتنسق مع المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية فى البيئة المصرية.



### هوامش البحث ومراجعة

- ١ - د. محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الإردن: دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، ٢٠١٤)، ص ٢٩٤.
- 2 - International Accounting Standards Board (IASB), International Financial Reporting Standard: 15: Revenue from Contracts with Customers, May, 2014, p. 6.
- 3 - Ibid., p. 6.
- 4 - Ibid., p. 10.
- 5 - M. Kirschenheiter, "Representational Faithfulness in Accounting : A Model of Hard Information", Purdue, Krannet School of Management, April, 2002.
- 6 - A. Lantto, "Does IFRS Improve the Usefulness of Accounting Information in: A Code - Law Country?", University of Oulu, Department of Accounting and Finance, Finland, May 29, 2006.
- 7 - W. Guay & R. Verrecchia, "Discussion of An Economic Framework for Conservative Accounting and Bushman and Piotoski", Journal of Accounting & Economics, Vol. 42, 2006, pp. 149 - 164 .
- 8 - M. Chatham, "Assessing the Extent of Compliance with International Accounting Standards", Journal of International Business Research, Cullowhee, Vol.7, Iss. 1, 2008, pp. 61 - 85 .
- 9 - F. Beest et al., "Quality of Finance Reporting: Measuring Qualitative Charactersitics", Nice Working, Available at [http://www.rn-ni/nice/working\\_papers](http://www.rn-ni/nice/working_papers), 2009, pp. 1 - 40.
- 10 - G. Latridis, "International Financial Reporting Standards and Quality of Financial Statement Information", International Review of Financial Analysis, Vol. 19, No. 3, 2010, pp. 193 - 200.
- 11 - International Accounting Standards Board (IASB), op. cit., p. 39.
- 12 - Ibid., pp. 7 - 8 .
- 13 - Ibid., pp. 11 - 12.
- 14 - Ibid., p. 13.

- 15 – Ibid., p. 14.
- 16 – Ibid., pp. 14 - 15.
- 17 – Ibid., pp. 16 - 17.
- ١٨ – د. أحمد محمد نور، المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية (الإسكندرية : الدار الجامعية، الطبعة الأولى، ٢٠١٠)، ص ٨٩.
- 19 – International Accounting Standards Board (IASB), op. cit., pp. 21 – 26.
- ٢٠ – د. محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ٣٠٧ .
- ٢١ – المرجع السابق، ص ٢٩٩ .
- ٢٢ – للتفصيل راجع ما يلي :
- D. Alexander et al., "Fair Value Measurment in Financial Reporting", Procedia Economics and Finance, 2012, pp. 84 – 91.
- B. Mackenzie et al., "Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards" (New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2011), pp. 303 – 305.
- 23 – International Accounting Standards Board (IASB), op. cit., p. 26.
- 24 – Ibid., pp. 30 - 32.
- 25 – Ibid., p. 27.
- 26 – Ibid., pp. 27 - 28.
- 27 – Ibid., pp. 28 - 29.
- 28 – Ibid., p. 29.
- 29 – Ibid., p. 18.
- 30 – Ibid., pp. 18 - 20.
- 31 – Ibid., p. 43.
- 32 – Ibid., p. 44.
- 33 – Ibid., pp. 19 - 20.
- 34 – Ibid., p. 33.
- 35 – Ibid., pp. 33 - 38.

٣٦ - للتعرف على المزيد من طبيعة هذه العقود راجع ما يلي :

- R. Davidson & M. Martin, "Most Common Types of Construction", Journal of Construction Accounting and Taxation, Vol. 26, No. 3, January / February, 2003, pp. 35 - 38.

- K. C. Laudon & C. G. Traver, "The Construction Contracts Types", The National Public Accountant, Vol. 32, No. 6, 2001, p. 24.

- د. أحمد حلمي جمعه، محاسبة عقود الإنشاء (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع) ، الطبعة الأولى، ٢٠١٢، ص ١٥٩ - ١٦٢.

37 - International Accounting Standards Board (IASB), op. cit., pp. 45-46.

38 - Ibid., pp. 46 - 47.

39 - Ibid., pp. 47 - 48, 55.

40 - Ibid., p. 51.

41 - Ibid., pp. 53 - 55.

٤٢ - للتفصيل راجع ما يلي:

- B. Mackenzie et al., op. cit., pp. 12 - 13.

- M. Wongsim & J. Gao, "Exploring Information Quality in Accounting Information Systems Adoption", Communications of the IBIMA, 2011, pp. 1 - 15.

- د. أحمد محمد نور، مرجع سيق نكره، ص ٣٨ - ٤٥ .

# ملحق البحث

## قائمة الاستقصاء

السيد الفاضل /

بعد تقديم وافر التحية والإحترام

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان : "أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)".

ويأمل الباحث تعاونكم معه في استيفاء الاستبيان المرفق بموضوعية كاملة دون تحيز. لإمكان إعداد الدراسة الميدانية للوصول إلى نتائج مفيدة في موضوع الدراسة، مع ملاحظة أن إجاباتكم سوف تعامل بسرية مطلقة لخدمة البحث العلمي دون سواه.

ولضمان السرية يمكنك عدم الإشارة في قائمة الاستقصاء إلى اسمك أو وظيفتك أو اسم الجهة التي تعمل بها، كما أنه للمحافظة على سرية إجاباتكم فلن يتم الإعلان عن الإجابات الفردية وإنما سننشر فقط النتائج مجمعة.

هذا ويحق لك كمشارك في عملية المسح الميداني هذا أن تحصل على المعلومات الكاملة عن هذا البحث، بل ويمكنك الحصول على ملخص نتائج الدراسة بعد الإنتهاء منها إذا قمت بطلب ذلك.

شاكرين تعاونكم لخدمة البحث العلمي

الباحث

د. تامر سعيد عبدالمنعم محمد

## مقدمة

- ١ - الاسم (اختياري): .....
- ٢ - جهة العمل (اختياري): .....
- ٣ - ما هي طبيعة عملكم؟

أ - عضو هيئة تدريس بالجامعات

ب - مراجع خارجي

ج - مراجع داخلي

د - مدير مالي

٤ - ما هي آخر درجة علمية حصلت عليها؟

أ - بكالوريوس محاسبة

ب - دبلوم محاسبة مالي

ج - ماجستير محاسبة

د - دكتوراه في المحاسبة

٥ - ما هي مدة خبرتكم في الشؤون المحاسبية؟

أ - أقل من ٥ سنوات

ب - من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات

ج - أكثر من ١٠ سنوات

## القسم الأول

س ١ - " تتضمن المعيار IFRS 15 العديد من متطلبات الإعراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد من العقود مع العملاء" - برجاء تحديد أهمية المتطلبات التالية من وجهة نظركم :

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المتطلبات
					١ - التحول إلى إنشاء مبادئ للإعتراف بالإيراد بدلاً من القواعد والإرشادات العديدة في معايير الإيراد السابقة
					٢ - لا يجب أن تتضمن التزامات الأداء بالعقد الأنشطة التي يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد
					٣ - يجب عند قياس الإيراد استبعاد المبالغ المحصلة لحساب أطراف أخرى
					٤ - يجب في حالة وجود مكون تمويلي هام بالعقد تعديل مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه
					٥ - يجب قياس المقابل غير النقدي على أساس القيمة العادلة
					٦ - يجب الإعتراف بالمقابل القابل للدفع إلى العميل كتخفيض في الإيراد
					٧ - يجب الإعتراف بتكاليف العقد كأصل يتم استهلاكه على أساس منتظم، أو كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل المعترف به ١٢ شهراً أو أقل
					٨ - يجب تخصيص ثمن العملية على التزامات الأداء في حالة تعددها بالعقد

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المتطلبات
					<p>٩ - يجب الإعراف بالإيراد عندما يسيطر العميل على البضاعة أو الخدمة المحولة له من المنشأة</p> <p>١٠ - يجب الإعراف بالإيراد على أساس القياس المباشر لقيمة البضائع أو الخدمة المحولة (طرق المخرجات)، أو على أساس مجهودات المنشأة للوفاء بالتزام الأداء (طرق المدخلات)</p> <p>١١ - يجب الإعراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية</p> <p>١٢ - يجب عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي ضمن الأصول (أصل عقد) أو الإلتزامات (إلتزام عقد) وذلك استناداً إلى العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل</p> <p>١٣ - يجب الإفصاح عن الإيراد المعترف به بشكل مستقل وتفصيلي</p> <p>١٤ - لا يجب في حالة البيع مع حق الرد بالإعراف بالإيراد عن البضائع المتوقع ردها، بينما يجب الإعراف بإلتزام الرد</p> <p>١٥ - يجب قياس الأصل المعترف به في حالة تسوية إلتزام الرد بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للبضاعة ناقصاً أي تكاليف متوقعة لاسترداد البضاعة</p>



## القسم الثاني

س٢- " يقصد بخاصية ملاءمة المعلومات المالية أن يكون للمعلومات قيمة تنبؤية بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات المقبلة وقدرتها في مواجهة الأحداث المستقبلية غير المتوقعة" - ما هو من وجهة نظركم أثر المعيار IFRS 15 على خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية؟

الأثر	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١٦ - يوفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في إتخاذ القرارات					
١٧ - يوفر معلومات ذات قيمة استرجاعية تساعد في اتخاذ القرارات					
١٨ - يوفر معلومات أكثر فائدة حول طبيعة وقيمة الإيراد					
١٩ - يوفر معلومات أكثر فائدة حول توقيت الاعتراف بالإيراد					
٢٠ - يوفر معلومات أكثر فائدة حول عدم تأكد الإيراد					
٢١ - يوفر معلومات أكثر فائدة حول قيمة التدفقات النقدية					
٢٢ - يوفر معلومات أكثر فائدة حول توقيت التدفقات النقدية					
٢٣ - يوفر معلومات أكثر فائدة حول عدم تأكد التدفقات النقدية					

### القسم الثالث

س٢- " يقصد بخاصية موثوقية المعلومات المالية أن تكون تلك المعلومات قابلة للتحقق، ومحايدة غير متحيزة، وخالية من الأخطاء، وكاملة، وتعتبر تعبيراً صادقاً عن كافة الأحداث " -  
 ما هو من وجهة نظركم أثر المعيار IFRS 15 على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأثر
					٢٤ - يوفر معلومات ذات موثوقية عالية ٢٥ - يوفر معلومات محايدة (غير متحيزة) ٢٦ - يوفر معلومات قابلة للتحقق ٢٧ - يوفر معلومات كاملة تعبر بصدق عن كافة العمليات

### القسم الرابع

س٤- " يقصد بخاصية قابلية المعلومات المالية للمقارنة إمكان مقارنتها مع فترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنتها مع المعلومات المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة " - ما هو من وجهة نظركم أثر المعيار IFRS 15 على خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأثر
					٢٨ - يؤدي إلى تحسين القابلية لمقارنة ممارسات الإيراد عبر الشركات والصناعات وأسواق رأس المال ٢٩ - يساعد في إجراء المقارنات الزمنية والمكانية من أجل التقييم النسبي للأداء والمركز المالي للمنشأة ٣٠ - يعمل على تحسين متطلبات العرض والإفصاح بالقوائم المالية

### القسم الخامس

س٥- " يقصد بخاصية قابلية المعلومات المالية للفهم أن تكون المعلومات بسيطة ومفهومة للمستخدمين" - ما هو من وجهة نظركم أثر المعيار 15 IFRS على خاصية قابلية المعلومات للفهم؟

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأثر
					٣١ - يؤدي إلى تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة الإشارة إليها
					٣٢ - يوفر إطاراً أكثر صلابة لمعالجة قضايا الإيراد مثل البيع مع حق الرد، والضمانات، والتراخيص وترتيبات إعادة الشراء
					٣٣ - يؤدي إلى إزالة عدم التوافق والضعف في متطلبات الإيراد السابقة
					٣٤ - يؤدي إلى تخفيض أخطاء الاعتراف والقياس بدرجة كبيرة
					٣٥ - يوفر معلومات أكثر فائدة عند توفر المعرفة للمستخدمين في مجال الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية