

دراسة تحليلية للآثار المتوقعة من تطبيق معيار الإيراد من العقود مع
العملاء IFRS15 على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية
وانعكاس ذلك على قرارات المستثمرين

بحث تكميلي مستخلص من رسالة دكتوراه بعنوان

دراسة أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وانعكاساته على تطوير
الفحص الضريبي بهدف تضيق الفجوة الضريبية

إشراف

الدكتور/ مراد السيد حسن

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

الأستاذ الدكتور/ منصور حامد محمود

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

إعداد الباحث/ محمد حسين أحمد أنور

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

mohamed_hussein_anwar@foc.cu.edu.eg

المستخلص

استهدف الباحث بشكل أساسي تحديد أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وذلك من خلال الاسترشاد ببعض المتغيرات المحاسبية التي يُمكن أن تستخدم في إيضاح جودة القوائم المالية، وتتمثل تلك المتغيرات في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتحفيز المحاسبي، وإدارة الأرباح، وذلك في ضوء التطورات المتلاحقة على معايير المحاسبة سواء على المستوى الدولي أو المحلي، وتحقيقاً لهذا الهدف فقد اعتمد الباحث على تحليل بعض الدراسات السابقة الواردة في الفكر المحاسبي للتوصل إلى رؤية شاملة عن الآثار المتوقعة من تطبيق معيار IFRS 15 على بيئة الأعمال المصرية.

هذا، وقد توصل الباحث إلى أن تطبيق معيار IFRS 15 سيساعد في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، لما يوفره من معلومات أكثر ملاءمة وقابلة للمقارنة بما يساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة، كما أن متطلبات المعيار يتوافر بها مظاهر التحفيز المحاسبي بما يساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما توصل الباحث إلى أن المعيار سيحتاج إلى إجراء التعديلات في نظم المعلومات المختلفة المطبقة داخل المنشآت، سواء كانت المعلومات المحاسبية أو القانونية أو الضريبية، مما يتطلب الأمر ضرورة تأهيل المحاسبين والمراجعين على المتطلبات الجديدة للمعيار.

كلمات الفهرسة: معيار الإيراد من العقود مع العملاء، المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التحفيز المحاسبي، إدارة الأرباح.

Abstract

The researcher mainly aimed to determine the impact of applying International Financial Reporting Standards "revenue from contracts with customers" on improving the informational content quality of financial statements, this is done by using some accounting variables that can be implemented in clarifying the quality of the financial statements, these variables are represented in the qualitative characteristics of accounting information, accounting conservatism, and earnings management. Accordingly, to achieve this goal, the researcher relied on the analysis of some literature reviews to reach a comprehensive view of the expected effects of applying IFRS 15 on the Egyptian business environment.

The researcher concluded that applying IFRS 15 standard will help in improving the informational content quality of financial statements, as it provides more relevant and comparable information that helps financial statements' users in making appropriate decisions, moreover, the requirements of the standard provide aspects of accounting conservatism which helps in limiting the practices of earnings management, furthermore, the researcher concluded that the standard will need to adjustments to be made for the various information systems implemented within companies, which are represented in the accounting, legal or tax information systems, which requires the necessity of qualifying accountants and auditors on the new requirements of the standard.

Keywords: IFRS 15, information content of financial statements, qualitative characteristics of accounting information, Accounting conservatism, and Earnings management.

المقدمة

يُمثل الإيراد أحد البنود المحاسبية الهامة في القوائم المالية التي يهتم بها مستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء المنشأة

ومركزها المالي؛ حيث يتم استخدامه على نطاق واسع من قبل المستثمرين الحاليين والمرتبين والأطراف الأخرى من ذوي المصلحة لإجراء المقارنات، واتخاذ قرارات الاستثمار والقرارات الاقتصادية، فقد أدى ذلك إلى اهتمام المنظمات المهنية؛ مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإصدار معايير محاسبية تهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال إصدار معايير عالية الجودة، حيث ظهر هذا الاهتمام في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والتي يتحقق من خلالها توافق محاسبي دولي من أجل ضبط الممارسات المحاسبية المختلفة، وبصفة خاصة فإن كيفية معالجة الإيرادات في القوائم المالية كان لها نصيب من الاهتمام في المعايير الدولية، حيث تم صدور معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) ليحل محل معياري عقود الإنشاء "IAS 11"، ومعيار الإيراد "IAS 18" من معايير المحاسبة الدولية (Boujelben and Kobbi-Fakhfakh, 2020).

هذا، ومن ناحية أخرى تُعد جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية من أهم القضايا المحاسبية التي شغلت الفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة، خاصة بعد انهيار العديد من المنشآت التي كانت تحظى بإقبال العديد من المستثمرين عليها لما لها من مصداقية عالية في نتائج أعمالها، ومن ثم بدء تزايد اهتمام المنظمات المهنية إلى إعادة النظر في ماهية المعايير المحاسبية وكيفية تطويرها بما يتلاءم مع المتطلبات الجديدة في بيئة الأعمال، وذلك من خلال الإفصاح عن جميع المعاملات التي تتم بالمنشأة خلال الفترة، وتوفير المعلومات الكافية لمستخدمي القوائم المالية عن طرق اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي تم الاعتماد عليها عند إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى توفير آليات جديدة كحوكمة الشركات لحماية أصحاب المصالح (Juhmani, 2017)، ومن ثم إعادة الثقة لدى المستثمرين في القوائم المالية المنشورة من قبل المنشآت.

طبيعة المشكلة

يتمثل الهدف من وراء إصدار معيار جديد للاعتراف بالإيرادات في القوائم المالية في التغلب على التناقضات، والمشاكل، ومتطلبات الإفصاح غير الملائمة التي كانت تواجهه معايير المحاسبة الدولية المتمثلة في (IAS 11 & IAS 18)، خاصة وأن هذه المعايير أصبحت لا تقدم المعلومات الكافية لمساعدة المستثمرين على فهم ومقارنة أداء المنشأة بين مثيلاتها في الصناعة الواحدة، أو على مستوى الصناعات المختلفة، وهو ما يؤدي إلى تنوع ممارسات المحاسبة عن الإيراد، ومن ثم التأثير على مصداقية الأرقام الواردة بالقوائم المالية وجودتها، وهو ما دفع كلاً من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إلى السعي لتحقيق التقارب في المعايير المحاسبية لزيادة إمكانية المقارنة للنتائج المالية على المستوى العالمي، ولقد نتج عن هذا التقارب إصدار معيار IFRS 15 على أن يكون ساري التطبيق مع بداية عام ٢٠١٨ (Bernouilly and Wondabio, 2019)، إلا أن تطبيق معيار محاسبي جديد نسبياً في الواقع العملي يمثل حدثاً مهماً لأي منشأة لما يتطلبه من جمع وتقديم معلومات جديدة تتوافق مع متطلبات المعيار الجديدة، بالإضافة إلى أن التطبيق الأولي للمعيار قد ينتج عنه بعض التحديات التي تواجه المنشآت كإجراء تعديلات في الأنظمة المحاسبية المتبعة داخل المنشأة، وتدريب المحاسبين المشاركين في إعداد القوائم المالية على المتطلبات الجديدة الواردة بالمعيار لضمان تطبيقه وفقاً للأهداف المنشودة من إصداره، ويتمثل الهدف الأساسي من إصدار معيار الإيراد IFRS 15 في توفير معلومات ذات فائدة للمستخدمين ويسهل مقارنتها بين المنشآت المختلفة، والعمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة، وقيمة، وتوقيت الاعتراف للإيراد بما يفيد مستخدمي القوائم المالية.

هذا، وفي ضوء ما سبق تتبلور مشكلة البحث في السؤال البحثي الرئيس التالي، هل يؤثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما ينعكس إيجابياً على ترشيد قرارات المستثمرين؟

هدف البحث

يتمثل هدف البحث في التحقق مما إذا كانت متطلبات الاعتراف، والقياس، والإفصاح الواردة بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 ستؤثر إيجابياً على جودة المحتوى

المعلوماتي للقوائم المالية، والتي يتناولها الباحث من خلال بعض المتغيرات المحاسبية والتي تتمثل في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتحفيز المحاسبي، وإدارة الأرباح.

منهج البحث

تحقيقاً لهدف البحث المتمثل في دراسة أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وفي ضوء الأسئلة البحثية التي يحاول الباحث الإجابة عليها، سيعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي الذي يركز على تجميع المشاهدات حول الظاهرة محل البحث وتحليلها تمهيداً لتعميم النتائج، وذلك من خلال الاطلاع على ما ورد في الفكر المحاسبي المتعلق بموضوع البحث، حيث يتم الاستدلال المنطقي من خلال الدراسة، والتحليل لتساؤلات البحث بهدف اشتقاق نتيجة عامة.

خطة البحث

يصنف البحث الحالي كأحد البحوث الأساسية Basic Research، أو البحوث النظرية، والتي تهدف إلى الإجابة على تساؤلات نظرية فقط قد يتم تطبيق نتائجها عملياً أو لا يتم، وبناءً على ذلك فسيقوم الباحث بتحليل بعض الدراسات السابقة الواردة في أدبيات الفكر المحاسبي، والمرتبطة بمشكلة البحث، بهدف التوصل إلى إجابات على تساؤلات البحث، وتحقيقاً لهدف البحث سيقوم الباحث بتقسيم باقي أجزاء البحث إلى أربعة نقاط رئيسية، يتناول من خلال النقطة الأولى بعض الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات الأساسية للبحث، ثم سيتناول من خلال النقطة الرئيسية الثانية الإطار النظري لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، ثم سيتناول من خلال النقطة الرئيسية الثالثة أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وأخيراً سيتناول الباحث خلاصة البحث.

١/ الدراسات السابقة

١/١ دراسة هيكل (٢٠١٥)

هدف الباحث في هذه الدراسة إلى الوصول لدليل عملي على أثر التحول إلى المعيار الدولي IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية، وقيمة المنشأة، عن طريق تكييف المعيار وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في المنشآت المقيدة في سوق المال المصري، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية لعينة شملت (١٨٨) مفردة، ثم اعتمد الباحث في تحليل البيانات على الأساليب الإحصائية الوصفية المتمثلة في الوسط الحسابي، والانحراف المعياري لكل

متغير من متغيرات الدراسة، كما تم الاستعانة باختبار Kruskal -Wallis لاختبار مدى التوافق أو الاختلاف بين فئات الدراسة حول أسئلة قائمة الاستقصاء، وقد خلص الباحث إلى أنه من المتوقع أن تطبيق المعيار سيساهم في تحسين شفافية المعلومات المحاسبية وهو ما قد يؤثر إيجابياً على كفاءة التقرير المالي، كما أن المنشآت التي تعمل في بيئة الأعمال المصرية ستحتاج المزيد من الوقت والجهد عند تطبيق المعيار في بداية الأمر.

٢/١. دراسة Khamis, 2016

هدف الباحث في هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المراجعين، ومعدّي القوائم المالية في القطاعات المصرية لتطبيق المعيار الدولي الخاص للإيرادات IFRS 15، ومدى سهولة تطبيقه في مصر على مختلف القطاعات، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم إجراء دراسة حالة على عينة مكونة من (٣١) من مراجعي الحسابات، و(٣٤) من معدّي القوائم المالية، ولقد توصل الباحث إلى أن مراجعي الحسابات، ومعدّي القوائم المالية في البيئة المصرية لا يزالون غير معتادين على نموذج الاعتراف للإيرادات الجديد، وأن المعيار سيواجه صعوبة في التطبيق على مختلف قطاعات الأعمال في مصر، كما أوصى الباحث بضرورة قيام البورصة المصرية والهيئة العامة للرقابة المالية بإعداد إصدارات تعليمية وتثقيفية للمستثمرين والمحليلين الماليين وغيرهم حول المتطلبات الجديدة للاعتراف للإيرادات، ومتطلبات الإفصاح، وأثرها على القوائم المالية.

٣/١. دراسة عوض (٢٠١٦)

هدف الباحث في هذه الدراسة الاستكشافية التعرف على أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية، من حيث مبررات تطوير الاعتراف للإيراد في ضوء معايير المحاسبة الأمريكية، والدولية، والمصرية، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم استطلاع آراء عينة الدراسة المكونة من (٩٠) مفردة، ثم اعتمد الباحث في تحليل البيانات على الأساليب الإحصائية الوصفية المتمثلة في معامل الثبات، المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل متغير من متغيرات الدراسة، كما تم الاستعانة باختبار Mann-Whitney لاختبار مدى التوافق أو الاختلاف بين فئات الدراسة حول أسئلة قائمة الاستقصاء، ولقد خلص الباحث إلى إن تطبيق معيار IFRS 15 سيؤثر بشكل إيجابي على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية، ولقد أوصى الباحث بضرورة الاستعداد لتبني المعيار عن طريق برامج التدريب المستمرة للمحاسبين والمراجعين في ظل المتطلبات الجديدة للمعيار.

٤/١. دراسة Al-Shatnawi, 2017

هدف الباحث في هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية الشركات الصناعية الأردنية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (١٥) وذلك من وجهة نظر معدي التقارير المالية، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية، وقد تم تجميع بيانات الدراسة من خلال قائمة استقصاء، وقد تمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية في المملكة الأردنية والتي بلغت (٦٤) شركة خلال الفترة من عام ٢٠١٥ حتى عام ٢٠١٦، وقد اشتمل التحليل الإحصائي على العديد من الأساليب منها الإحصاءات الوصفية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري، والاختبارات الإحصائية متمثلة في T-Test، ولقد خلص الباحث إلى أن هناك صعوبات تواجه الشركات الصناعية الأردنية من تطبيق المعيار الدولي رقم (١٥) والتي تتمثل في صعوبة فهم وتفسير متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح للمعيار الجديد، وعدم وجود النظم المحاسبية الملائمة التي تسهل تطبيق المعالجات المحاسبية الخاصة بالمعيار، كما أوصى الباحث بضرورة توفير أنظمة محاسبية كافية تسهل من تطبيق المعالجات المحاسبية الخاصة بمتطلبات معيار الإيرادات من العقود مع العملاء، والعمل على توفير كوادر محاسبية ومالية مؤهلة وقادرة وذات معرفة جيدة بقياس وتقدير الإيرادات الناتجة عن الدخل في هذه الشركات.

٥/١. دراسة خليل وإبراهيم (٢٠١٧)

هدف الباحثان في هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على استدامة الأرباح المحاسبية في البيئة المصرية، وذلك من أجل تحديد الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المعيار، ومدى ملائمة البيئة المصرية لتطبيقه في الوقت الراهن، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية، وتم تجميع بيانات الدراسة من خلال قائمة استقصاء، ولقد اشتمل التحليل الإحصائي على العديد من الأساليب منها الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي - الانحراف المعياري) والاختبارات الإحصائية (معامل الارتباط - نموذج الانحدار البسيط والتدرجي)، ولقد توصل الباحثان إلى أنه من الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار IFRS 15 الحاجة إلى أحداث تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة، بالإضافة إلى عدم اقتراح تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة تطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط، والحاجة إلى وجود كوادر

محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية على معيار IFRS 15 وتوفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين ووجود هذه الكوادر المؤهلة يُعد من أهم السمات التي تتوافر في مهنة المحاسبة في مصر لتطبيق هذا المعيار.

٦/١. دراسة 2018 Trabelsi,

هدف الباحث في هذه الدراسة إلى تحليل أثر التبني المبكر للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (١٥) على الشركات العقارية بإمارة دبي بدولة الإمارات العربية المتحدة على جودة الإفصاح للمعلومات المحاسبية، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم التطبيق على عينة من الشركات العقارية المدرجة في سوق الأوراق المالية وذلك من خلال إعداد بيانها المالية الموحدة في عام ٢٠١٥، واعتمد الباحث على تحليل ومقارنة القوائم المالية لعينة الدراسة من أجل الوقوف على أهم التغيرات الناتجة عن تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15، ولقد خلص الباحث إلى أن طبيعة العقود في الشركات العقارية بدبي القائمة على العقود بين البائع والمشتري ساعدت على وجود التزامات قانونية بينهما، وتولد الإيراد على مدار فترة زمنية معينة ساعد على تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء بشكل إيجابي عند إعداد القوائم المالية، كما توصل الباحث إلى أن تطبيق معيار IFRS 15 سيساعد على تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

٧/١. دراسة 2021 Khersiat,

هدف الباحث في هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معيار IFRS 15 على ربحية شركات الاتصالات التي تعمل في المملكة الأردنية الهاشمية، حيث إنه من المتوقع أن تطبيق معيار IFRS 15 قد يكون ليس بالأمر السهل بالنسبة لبعض القطاعات (كقطاع الاتصالات)، ولتحقيق الهدف من الدراسة فقد قام الباحث بإجراء دراسة حالة على شركة أورانج للاتصالات الأردنية للأعوام المالية (٢٠١٧/٢٠١٨/٢٠١٩)، ولقد قام الباحث للتحقق من فروض البحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون للتحقق من العلاقة وقوتها بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ولقد خلص الباحث إلى أن متطلبات الاعتراف للإيرادات في القوائم المالية طبقاً لمعيار IFRS 15 تركز على التحقق الكامل للإيراد الذي سيتم الاعتراف به في القوائم المالية حتى يضمن تقليل التغيرات التي تطرأ عليه خلال الفترة، كما أن المعيار يوفر قواعد للإفصاح تضمن

عرضاً واضحاً للبيانات التي تخص إيرادات العقود، أو الأصول والالتزامات الناشئة عن العقود مع العملاء، إلا أن هذا المعيار يغير من الطريقة المعتادة للاعتراف بالإيرادات، مما يتطلب الحذر عند تطبيقه في بداية الأمر، كما توصل الباحث إلى وجود علاقة إيجابية بين إيرادات العقود في شركات الاتصالات وكلاً من معدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على حقوق الملكية، وهو ما ينعكس على ربحية تلك الشركات.

بناءً على ما توصلت إليه الدراسات السابقة، يتضح للباحث ما يلي:

١. أوضحت الدراسات السابقة أن تطبيق المعيار سيتطلب من المنشآت بذل الجهد والوقت الكافي حتى يمكن استيعاب وتحليل نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيرادات لأنه ليس بالأمر السهل، كما ستحتاج المنشآت إلى ضرورة الاستعداد بإجراء التعديلات الملائمة في نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية أو القانونية أو الضريبية.
٢. يؤثر تطبيق المعيار الجديد على جميع مجالات العمل التجارية وبدرجات متفاوتة وتشمل النظم والعمليات، وتدريب الموظفين، والعقود والتعاقدات مع البنوك، وخطط الحوافز والمكافآت، والقدرة على دفع التوزيعات، والضرائب.
٣. ضرورة التأهيل الكافي للمحاسبين والمراجعين قبل اعتماد المعيار لأول مرة، وذلك من أجل تجنب حدوث أية أخطاء غير مقصودة في بداية الأمر عند التطبيق العملي لمعيار IFRS 15.
٤. أوضحت دراسة كلاً من (هيكل، ٢٠١٥؛ عوض، ٢٠١٦) أن تطبيق معيار IFRS 15 في البيئة المصرية قد يساعد في تحسين إعداد القوائم المالية لما يوفره من ممارسة موحدة للاعتراف بالإيراد على مختلف المنشآت، إلا أن هناك بعض الدراسات (Khamis, 2016؛ خليل وإبراهيم، ٢٠١٧) التي توصلت إلى أن مراجعي الحسابات، ومعدّي القوائم المالية في البيئة المصرية لا يزالون غير معتادين على نموذج الاعتراف بالإيرادات الجديد، وأن المعيار سيواجه صعوبة في التطبيق على مختلف قطاعات الأعمال في مصر، ومن ثم يتضح للباحث أن هناك الحاجة لإجراء المزيد من البحوث للوقوف على مدى ملائمة تطبيق معيار IFRS 15 في البيئة المصرية وانعكاساته على القوائم المالية.

٢. الإطار النظري لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15

يستهدف المعيار الدولي الجديد "الإيراد من العقود مع العملاء" إلى توضيح وتبسيط وتخفيض مبادئ وإرشادات الاعتراف للإيراد بالمقارنة مع المعايير الدولية السابقة له، وذلك من خلال وضع معياراً واحداً وشاملاً يطبق على كافة المعاملات، والصناعات المختلفة، وأسواق رأس المال المختلفة، وذلك بغرض تحسين قابلية الإيراد للمقارنة بين المنشآت المختلفة، ويُعد المبدأ الأساسي للمعيار الجديد هو قيام المنشأة بالاعتراف بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للعميل كما هو موضح بالعقد، بقيمة تعكس المقابل (التعويض) المستلم أو الذي تتوقع المنشأة أن يكون من حقها استلامه عند الوفاء بالتزامات الأداء من خلال توفير السلع أو الخدمات إلى العميل، حيث تحول هذا النموذج من مفهوم المخاطر والعوائد إلى مفهوم نقل السيطرة (Belsom and Berhe, 2021).

هذا، ويقدم معيار IFRS 15 إطاراً شاملاً وموحداً لتحديد توقيت الاعتراف للإيراد، ومقدار الإيراد الذي يتم الاعتراف به، وذلك من خلال نموذج جديد للمحاسبة عن الإيراد وهو النموذج المبني على العقد، ويطلق عليه النموذج ذو الخمس خطوات والذي تتمثل خطواته فيما يلي: (Ergüden, 2020; Fangshu, 2015) الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل، الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد، الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة، الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء، والخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.

وفيما يلي يتم تناول الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد وفقاً للنموذج الجديد كما يلي:

١/٢. الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل

تم تعريف العقد في المعيار المحاسبي الدولي الجديد رقم (١٥) في الفقرة (١٠) على أنه اتفاق بين طرفين أو أكثر ينتج عنه حقوق والتزامات واجبة التنفيذ نتيجة لإلزامية العقد القانونية، ومن الممكن أن يتخذ العقد صوراً عديدة، فقد يكون في صورة مكتوبة، أو شفوية، أو ضمنية وفقاً للممارسات التجارية المعتادة للمنشأة، وتتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول على مبالغ من العملاء، إما التزامات العقد فتتمثل في التزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات للعميل، وأشارت دراسة (خليل وإبراهيم، ٢٠١٧) على أن المعيار قد ركز على ضرورة الإلزام القانوني وليس

شكل العقد، وعلى ضرورة وجود الأطراف الراغبة في إجراء عملية التبادل، ووجود نتائج اقتصادية واضحة من المعاملة، وذلك من خلال اشتراط نشأة حقوق والتزامات واجبة التنفيذ من العقد يكون لها فوائد ومنافع اقتصادية لطرفي العقد.

كما تناول معيار (IFRS 15) المحاسبة عن التعديلات Modifications التي تجرى على العقد مع العميل، وذلك بعد موافقة أطراف العقد على تغيير نطاق أو سعر العقد أو كلاهما معاً (IFRS 15, para.18)، ويترتب على هذا التعديل نشأة حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ، أو إجراء تعديل لها بين أطراف العقد، ويمكن الاتفاق على تعديل العقد كتابة، أو باتفاق شفهي، أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة، وفي حالة عدم موافقة طرفي العقد على هذا التعديل يجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم، وتقوم المنشأة بالمحاسبة عن تعديلات العقد "كعقد مستقل Separate Contract" عن العقد الأصلي إذا توافرت الشروط التالية (IFRS 15, para.20): أولاً: زيادة نطاق العقد بسبب إضافة السلع أو الخدمات الجديدة المتفق عليها والتي تكون مختلفة (مميزة)، ثانياً: زيادة سعر التعاقد من خلال المبلغ المقابل الذي يعكس أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الإضافية التي تم إضافتها للعقد، ويجب على المنشأة إجراء أي تسويات على السعر ليعكس ظروف هذا العقد، فعلى سبيل المثال، قد تعدل المنشأة أسعار البيع الخاصة بالسلعة أو الخدمة الإضافية بمنح خصم للعميل، نظراً لأنه ليس من الضروري للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي كانت ستتكبدها عند بيع سلعة أو خدمة مشابهة إلى عميل جديد.

هذا، فقد أوضحت دراسة (Van Wyk and Coetsee, 2020) أن معيار IFRS 15 قد تناول من خلال الفقرة رقم (٢١) أنه في حالة عدم إجراء التعديلات على العقد كعقد مستقل نتيجة عدم توافر الشروط السابقة الواردة في الفقرة رقم (٢٠) من المعيار، يجوز للمنشأة المحاسبة عن السلع والخدمات التي لم يتم تحويلها حتى تاريخ تعديل العقد بأي من الاحتمالات التالية:

الاحتمال الأول: إنهاء العقد الحالي وإنشاء عقد جديد؛ وذلك إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية في العقد الأصلي مميزة (أو منفصلة) عن السلع أو الخدمات التي تم تسليمها للعميل قبل تاريخ التعديل في العقد الأصلي، وبالتالي يكون مقدار المقابل الذي سيتم تخصيصه على التزامات الأداء

المتبقية هو عبارة عن مجموع: (١) المقابل المتفق عليه مع العميل والذي لم يتم الاعتراف به كإيراد. (٢) المقابل المتفق عليه نتيجة تعديل العقد مع العميل.

الاحتمال الثاني: أن تقوم المنشأة بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي؛ وذلك إذا كانت السلع المتبقية في العقد الأصلي غير مميزة (أو غير منفصلة) عن السلع أو الخدمات التي تم تسليمها للعميل قبل تاريخ التعديل في العقد الأصلي، وبالتالي تُعد هذه التعديلات جزءاً من التزام أداء وحيد تم الوفاء به جزئياً في تاريخ تعديل العقد، وبالتالي سيكون تأثير التعديل على سعر الصفقة الموضح بالعقد الأصلي، ومدى الوفاء بالتزام الأداء في العقد الأصلي تجاه العميل.

الاحتمال الثالث: إذا كانت السلع أو الخدمات التي تم الوفاء بها هي مزيج بين الاحتمالين السابقين، فيجب على المنشأة المحاسبة عن آثار التعديل بالأساس الذي يعكس الجوهر الاقتصادي للتعديل.

٢/٢. الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد

تتمثل الخطوة الثانية لنموذج الاعتراف الجديد وفقاً لمعيار IFRS 15 في تحديد التزامات الأداء المتعهد بها من قبل المنشأة تجاه العميل، ومن ثم فإنه يجب على المنشأة في بداية العقد تقييم السلع أو الخدمات التي تم وعد العميل بها وتحديدها كالتزام أداء من قبل المنشأة لكل تعهد، ومنها اعتبار التزام الأداء بمثابة الوحدة التي سوف يتم المحاسبة عنها والاعتراف بالإيراد الخاص بها، والتي تؤثر على توقيت وقيمة الإيرادات المعترف بها من العقد مع العميل، ولقد أشارت الفقرة رقم (٢٢) من ذات المعيار إلى أن التزامات الأداء هي تعهد لنقل أياً من الآتي (علي، ٢٠٢٠):

١. السلعة أو الخدمة (مجموعة من السلع أو الخدمات) المميزة.
 ٢. سلسلة من السلع المميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير والتي يتم نقلها إلى العميل باستخدام نفس الطريقة، ولقد حددت الفقرة رقم (٢٣) من المعيار الشروط الواجب توافرها لاعتبار أن مجموعة من السلع لها نفس طبيعة النقل إلى العميل وهي (IFRS 15, para.23):
- أ- كل سلعة أو خدمة مميزة في هذه المجموعة، أو السلسلة التي تعهدت المنشأة بنقلها إلى العميل تمثل التزام أداء يتم الوفاء به خلال فترة زمنية معينة.

ب- استخدام نفس الطريقة لقياس مدى تقدم المنشأة في الوفاء بالتزاماتها عن طريق نقل السلع أو الخدمات المتفق عليها إلى العميل، كخدمات التنظيف اليومية؛ حيث يتم تخصيص

المقابل على الالتزام بتوفير سلسلة الخدمة، وليس على كل ساعة أو يوم من الخدمة في عقد خدمات التنظيف.

٣/٢. الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة

تتمثل الخطوة الثالثة لنموذج الاعتراف الجديد وفقاً لمعيار IFRS 15 في تحديد سعر الصفقة بين المنشأة والعميل بموجب السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد المحدد بينهم وفقاً للخطوة الأولى من النموذج الجديد، ويعرف معيار "IFRS 15" في الفقرة رقم (٤٧) سعر الصفقة على أنه قيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة أنه يحق لها الحصول عليه مقابل نقل السلع أو تأدية الخدمات المتفق عليها مع العميل، وذلك بعد استبعاد المبالغ التي تم تحصيل قيمتها من قبل المنشأة بالنيابة عن أطراف أخرى من سعر الصفقة كضريبة القيمة المضافة، أو المبالغ التي يتم تحصيلها في عمليات الوكالة بالنيابة عن الموكل ولا تدخل ضمن إيرادات المنشأة (Ergüden, 2020)، فعلى الرغم من أن هذه المبالغ تعتبر من المنافع الاقتصادية التي تتدفق إلى المنشأة إلا أنه لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وبالتالي يجب استبعادها من الإيرادات (IFRS 15, para.47).

كما أوضح المعيار أنه يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار كافة شروط العقد وممارسات الأعمال التجارية المعتادة للمنشأة أو الصناعة لتحديد سعر الصفقة، ويتأثر تقدير سعر الصفقة بطبيعة وتوقيت وقيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من العميل، ويمكن أن يكون سعر الصفقة مقابل ثابت، أو أن يكون مقابل متغير، أو في شكل آخر بخلاف النقدية أو كلاهما معاً، وبصفة عامة يجب على المنشأة أن تأخذ في اعتبارها العوامل التالية عند تحديد سعر الصفقة (Nicolae, 2016؛ فوده وآخرون، ٢٠٢١): (١) المقابل المتغير. (٢) وجود مكون تمويلي هام في العقد. (٣) المقابل غير النقدي. (٤) المقابل المستحق الدفع للعميل، بالإضافة إلى ما سبق فقد الزم المعيار المنشآت بضرورة الإفصاح الكافي عن كافة العوامل التي يمكن أن تؤثر على تحديد سعر الصفقة لتوفير المعلومات الكافية التي تقيّد مستخدمي القوائم المالية، مما يزيد من قدرتهم على تحليل الأحداث والعمليات التي تمت خلال الفترة، والقدرة على التنبؤ بالإحداث المستقبلية، ومن ثم مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

٤/٢. الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء

يُعد تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء هي الخطوة الرابعة في سبل الاعتراف بالإيراد في ظل معيار IFRS 15، وتمثل هذه الخطوة حلقة الوصل بين الخطوة الثانية "تحديد التزامات الأداء في العقد"، والخطوة الثالثة "تحديد سعر الصفقة"، حيث أوضح المعيار بأنه ينبغي على المنشأة أن تقوم بتوزيع القيمة المتفق عليها في العقد (سعر الصفقة) على التزامات الأداء المحددة في العقد مع العميل على أساس سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة يمكن تمييزها في العقد، وبالتالي يجب على المنشأة في بداية التعاقد تحديد السعر المستقل لكل سلعة أو خدمة منفصلة تمثل التزام أداء، ثم تقوم بتوزيع قيمة العقد على جميع السلع أو الخدمات الموجودة في العقد بنسبة سعر البيع المستقل (Bernouilly and Wondabio, 2019)، وقد عرف المعيار "سعر البيع المستقل" على أنه السعر الذي يمكن أن تبيع به المنشأة السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع العميل بشكل منفصل (بدون العقد) عن السلع أو الخدمات الأخرى (IFRS 15, para.77)، ويُعد أفضل دليل لتحديد سعر البيع المستقل، هو معرفة السعر الملحوظ للسلع أو الخدمات المتشابهة لهذه السلع أو الخدمات والتي تم بيعها في نفس الظروف لنفس العميل أو لعملاء متشابهين.

أما حالة ما إذا تعذر على المنشأة ملاحظة سعر البيع المستقل بصورة مباشرة، فأنها تكون في حاجة إلى تقدير أسعار البيع للسلع أو الخدمات التي لا يتوافر لها أسعار بيع مستقلة، وذلك في ضوء ظروف السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة، وما يتوافر لديها من معلومات عن العميل أو فئة العميل لزيادة دقة ومصداقية التقدير لأسعار البيع، كما يجب على المنشأة أن تطبق طرق التقدير بثبات في ظل الظروف المتشابهة (IFRS 15, para.78).

٥/٢. الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء

إن مرحلة الاعتراف بالإيراد هي الخطوة الخامسة والأخيرة في ظل نموذج الاعتراف والقياس بالإيراد وفقاً لمعيار IFRS 15، حيث إنه يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء بتحويل السلعة أو أداء الخدمة التي تم الاتفاق عليها في العقد إلى العميل، ويتحقق ذلك بمجرد أن يسيطر العميل على تلك السلعة أو الخدمة (كموافقة العميل على الحصول على الأصل، أو الملكية القانونية للأصل بالنسبة للعميل، أو المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل)، ويتم الاعتراف بالإيراد بقيمة المبلغ المخصص من سعر الصفقة على التزامات الأداء

التي تم الوفاء بها، ووفقاً للمعيار فإن مفهوم سيطرة العميل على السلعة أو الخدمة يمكن ملاحظته من خلال العناصر التالية: (١) قدرة العميل على الاستخدام المباشر للأصل في أنشطته الحالية أو السماح لمنشأة أخرى باستخدام الأصل في أنشطتها. (٢) قدرة العميل على منع المنشآت الأخرى من التحكم في استخدام الأصل أو الحصول على منافع الأصل. (٣) حصول العميل على كافة المنافع المتوقعة مستقبلاً من الأصل، والتي تتمثل في التدفقات النقدية المتوقعة كزيادة في التدفقات النقدية الداخلة أو انخفاض في التدفقات النقدية الخارجة، والتي يمكن الحصول عليها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (فوده وآخرون، ٢٠٢١). بالإضافة إلى ما سبق فقد نص معيار IFRS 15 في الفقرة رقم (٣١) على أنه عند حصول العميل على السيطرة كمؤشر للوفاء بالتزامات الأداء يتم الاعتراف بالإيراد، وبالتالي يجب على المنشأة في بداية العقد تحديد ما إذا كان سيتم الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة أم سيتم الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة.

٣. أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على القوائم

المالية

تتمثل أهمية القوائم المالية في توفير المعلومات المفيدة عن أداء المنشأة في الفترة التي تغطيها تلك القوائم، حيث إن تحليل الأرقام الواردة في تلك القوائم تؤثر على تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية عن مدى استمرارية المنشأة في بيئة الأعمال من عدمه، ولقد أوضحت دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٠) أن معايير IFRS بصفة عامة تعطي للمستثمرين رؤية موحدة لقراءة التقارير المالية على المستوى الدولي، ومن ثم تقليل الحاجة إلى ترجمة التقارير المالية من أجل فهمها، مما يساعد على اضعاف الثقة والمصادقية في المعلومات المالية التي تحتويها تلك التقارير، وتخفيض درجة عدم تناسق المعلومات لدى المستثمرين، وهو ما قد يساهم بشكل إيجابي على تحسين جودة التقارير المالية، وزيادة احتمال تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة نتيجة إزالة الحدود بين الدول، وبصفة خاصة قد حاول مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عند إصدار معيار الإيراد من العقود مع العملاء التركيز على صياغة المبادئ التي يجب على كافة المنشآت أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، وقيمة، وتوقيت، وعدم

تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء، ومن ثم محاولة العمل على تحسين جودة التقارير المالية مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية السابقة للاعتراف بالإيراد. في هذا الصدد يحاول الباحث في هذا الجزء من البحث توضيح أثر تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS 15 على بعض المتغيرات المحاسبية التي من شأنها توفير دليل استرشادي على مدى تحسن جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للمنشآت، وذلك من خلال النقاط التالية:

١/٣. أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة في المميزات والخصائص التي تجعل من المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذو فائدة وذات جدوى من وجهة نظر مستخدميها، وأن تساهم في اتخاذ العديد من القرارات الرشيدة لدى مستخدمي القوائم المالية، ونظراً لما تكتسبه تلك الخصائص النوعية من أهمية عند إعداد التقارير المالية فقد أهتمت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية ببذل جهود متواصلة لوصف وتحديد ماهية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعلى الأخص فقد أنصب اهتمام كلاً من مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عند إصدار الإطار المفاهيمي للتقارير المالية في البيان رقم (٨) الصادر في سبتمبر عام ٢٠١٠ بعنوان Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010، والذي كان نتيجة مشروع التقارب بين كلاً من المجلسين لإصدار مجموعة موحدة من المعايير التي يمكن تطبيقها على المستوى الدولي، ولقد أوضح ذلك الإطار أن المعلومات المحاسبية تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية إذا كانت ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، وأن تمثل بصدق ما تحتويه القوائم المالية، وأن تعمل على تعزيز قابلية المقارنة بين المنشآت سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي، وإمكانية التحقق من تلك المعلومات، وأن تكون المعلومات مقدمة لمستخدميها في الوقت المناسب، وأخيراً أن تكون المعلومات قابلة للفهم، ويحاول الباحث توضيح تلك الخصائص من خلال النقاط التالية مع توضيح أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 على مدى تحقيق تلك الخصائص (عبد المنعم محمد، ٢٠١٥؛ عوض، ٢٠١٦؛ علي، ٢٠١٧؛ فرماوي، ٢٠١٧؛ حسن، ٢٠٢٠؛ Ebaid, 2021):

١/١/٣ الخصائص النوعية الأساسية Fundamental Qualitative Characteristics

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة لها من قبل مستخدميها، فهناك خاصيتين من الخصائص الأساسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، وهما خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق، وتتعلق هذه الخصائص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من المعلومات المحاسبية، وفيما يلي توضيح لكل من الخاصيتين:

١/١/٣.١. خاصية الملاءمة Relevance

لكي تكون المعلومات ملائمة وتساعد في اتخاذ القرارات يتطلب توافر بعض الخصائص الفرعية والتي تتمثل في: (١) أن يكون لديها قيمة تنبؤية "Predictive Value"، وذلك من خلال مساعدة المستخدمين على التنبؤ بالنتائج المستقبلية، (٢) أن يكون لديها قيمة تأكيدية "Confirmatory Value"، وذلك من خلال العمل على توفير تغذية عكسية تؤكد أو تصحح تقييمات مستخدمي القوائم المالية وتنبؤاتهم السابقة، (٣) الأهمية النسبية للمعلومات المعروضة بالقوائم، وذلك إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على قرارات المستخدمين (حسن، ٢٠٢٠).

في هذا الصدد، يرى الباحث أن المعيار الجديد IFRS 15 قد ساعد على توفير العديد من الإرشادات للتعامل مع بعض القضايا التي من شأنها تعزيز خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية، فعلى سبيل المثال، سمح المعيار للمنشآت بإجراء تغييرات في سعر الصفقة بعد الاتفاق مع العميل نتيجة ظروف عدم التأكد المحيطة ببيئة الأعمال للمنشأة، وذلك حتى يمكن توضيح أي تغييرات قد تطرأ على المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد، ولكن لا بد من مراعاة توزيع تلك التغييرات في سعر الصفقة على التزامات الأداء المتفق عليها في العقد بنفس النسب التي تم الاعتماد عليها عند بداية العقد مع العميل لضمان الاتساق والثبات في الأسس المحاسبية طوال فترة العقد، ومن ثم تحسين قدرة المستخدمين على فهم المعاملات التي تتم داخل المنشأة، بخلاف ما سبق أنه إذا تعهد العميل للمنشأة بدفع المقابل المتفق عليه في العقد في شكل آخر بخلاف النقدية، فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بقياس المقابل غير النقدي على أساس القيمة العادلة مع توضيح ذلك بعناية في متطلبات الإفصاح، وبناءً عليه يعتقد الباحث أن تلك الإرشادات التي يوفرها المعيار الجديد IFRS 15 من شأنها أن توفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات ذات قيمة تنبؤية لتقييم الأحداث الماضية، والحالية والمستقبلية.

٢/١/١/٣. خاصية التمثيل الصادق Faithful representation

تتمثل خاصية التمثيل الصادق في أن تُعبر المعلومات بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تمت خلال الفترة، وأن تكون خالية من أي تلاعب متعمد، وحتى تتسم المعلومات المحاسبية بالتمثيل الصادق يجب أن تتوفر بها ثلاث خصائص نوعية فرعية، والتي تتمثل في الحياد، والاكتمال، والخلو من الأخطاء (فرماوي، ٢٠١٧).

هنا، ويرى الباحث أن معيار IFRS 15 قد أوضح في بعض الإرشادات ضمن فقراته التي من شأنها تعزيز خاصية التمثيل الصادق، فعلى سبيل المثال، قد أوضح المعيار أنه إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس مدى وفائها بالتزامات الأداء، ولكنها تتوقع أن تسترد التكاليف التي تتحملها في الوفاء بتلك الالتزامات، فعليها أن تعترف بإيراد في حدود التكاليف التي تحملتها فقط، إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه بشكل معقول قياس مدى وفائها بتلك الالتزامات (IFRS 15, para. 45)، وبناءً عليه فقد حرص المعيار على تقديم معلومات عن الإيراد تكون خالية من الأخطاء الجوهرية عن طريق إثبات إيرادات الفترة بأكملها على حساب الفترات الأخرى دون التطرق إلى التكاليف التي تحملتها في هذا الوقت، وبالتالي تكون معالجة الإيرادات بهذا الشكل بعيدة عن التحيز وتكون محايدة، ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

٢/١/٣. الخصائص النوعية المعززة أو الثانوية Enhancing Qualitative Characteristics

تتمثل الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية في أربعة خصائص نوعية وهم القابلية للمقارنة، والقابلية للفهم، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، وهذه الخصائص تُعد مكملة للخصائص الأساسية مما يزيد من جودة المعلومات المعروضة لمستخدمي القوائم المالية، وفيما يلي توضيح تلك الخصائص ومدى أهميتها عند إعداد القوائم المالية من خلال النقاط التالية:

١/٢/١/٣. القابلية للمقارنة Comparability

تُعد خاصية المقارنة من الخصائص النوعية التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من مقارنة المعلومات المالية للمنشأة خلال فترات مختلفة لتحديد الاتجاهات في المركز المالي والاداء المالي لدى المنشأة، وكذلك مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع المعلومات المالية لمنشأة أخرى لنفس الفترة وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة (علي، ٢٠١٧)، ويرى الباحث أن المعيار الدولي IFRS

15 قد جاء في الأصل لمحاولة التغلب على مشكلة عدم الاتساق بين المعايير الدولية لمعالجة الإيرادات، حيث إن تلك المعايير قد قدمت العديد من الإرشادات التي يمكن للمنشأة اتباعها للاعتراف بالإيرادات في القوائم المالية، وذلك على الرغم من وجود تشابه بين المعاملات المالية التي تتم داخل تلك المنشآت من حيث الجوهر، وهو ما قد يؤثر بالسلب على قرارات المستخدمين لعدم قدرتهم على تفعيل خاصية المقارنة بين تلك المنشآت لمعرفة الأفضل بينهم من حيث استخدام مواردها المالية، ومن هنا يمكن القول بأن المعيار الجديد قد جاء لمحاولة توفير إطار موحد وشامل للاعتراف بالإيرادات يطبق على كافة المنشآت بدون أي استثناءات، وهو ما قد يساعد بشكل مبدئي على تحسين خاصية القابلية للمقارنة بين المنشآت التي تعمل في ظل الظروف المتشابهة أو الأسواق المختلفة، وبالإضافة إلى ما سبق فقد تتطلب المعيار من المنشآت ضرورة مراعاة الثبات في استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة مالية لأخرى، حتى تسهل عملية المقارنة من قبل المستخدمين على مدار الفترات المالية المختلفة لنفس المنشأة أو المنشآت المماثلة لها في الصناعة، وبالتالي يعتقد الباحث أن متطلبات المعيار الجديد IFRS 15 قد تساعد بشكل إيجابي على تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، ومن ثم تحسين القرارات الاستثمارية لمستخدمي القوائم المالية.

٢/٢/١/٣ القابلية للفهم Understandability

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات المالية بشكل واضح ودقيق في التقارير المالية حتى يسهل فهمها من جانب مستخدمي القوائم المالية، ولا يجب حذف أي معلومات معقدة على أساس أنه سيكون من الصعب على المستخدمين فهمها حتى لا يتعارض ذلك مع خاصية التمثيل الصادق وتصبح القوائم المالية غير كاملة (عبد المنعم محمد، ٢٠١٥)، ويرى الباحث أن المعيار الجديد IFRS 15 قد لزم المنشآت بالمزيد من الإفصاحات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعتها، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء، والتدفقات النقدية الناشئة عن تلك العقود، كما يجب على المنشأة أن تُفصح عن الإيرادات المعترف بها من عقودها خلال الفترة المالية بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى، وبناءً عليه يعتقد الباحث أن اهتمام المعيار بتوسيع متطلبات الإفصاح بشأن تفاصيل الإيرادات الناتجة عن العقود مع العملاء خلال الفترة المالية من شأنها أن تعزز خاصية القابلية للفهم من جانب مستخدمي القوائم المالية.

٣/٢/١/٣. القابلية للتحقق Verifiability

تُعد المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق عندما تتسم المعلومات المحاسبية بالموضوعية في معايير الاختيار بين المقاييس المحاسبية، بحيث إذا قام بعض الأشخاص المؤهلين بفحص المعاملات المالية التي تمت خلال الفترة عن طريق اتباع نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس تلك المعلومات فيتم الوصول إلى نفس النتائج من قبل العديد من المستخدمين (حسن، ٢٠٢٠)، ويعتقد الباحث إن إصدار معيار IFRS 15 من الخطوات الهامة لمجلس معايير IASB في الآونة الأخيرة للتغلب على الانتقادات الموجهة لمعايير المحاسبة الدولية السابقة له، والتي من أهمها تعدد الإرشادات لإثبات الإيراد لكل حالة على حدة، وعدم وجود معالجة كافية تطبق على كافة قضايا الاعتراف بالإيراد، وكان نتاج ذلك توفير نموذج موحد يطبق على كافة المنشآت من خلال معيار IFRS 15، وبالتالي أصبح لدى المهتمين بمهنة المحاسبة والتي يتوافر لديهم المعرفة الكافية والخبرة العملية مسار محدد لتتبع اثبات المعالجة المحاسبية للإيراد في القوائم المالية خلال الفترات المالية للمنشأة الواحدة أو بين عدة منشآت، وهو ما ينعكس إيجابياً على تحسين إمكانية القابلية للتحقق بين ممارسات الاعتراف بالإيراد على مستوى المنشآت المختلفة.

٤/٢/١/٣. التوقيت المناسب Timeliness

تعتبر خاصية التوقيت المناسب من الخصائص الهامة الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وعنصراً أساسياً من عناصر نجاح المديرين في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية، ويرجع ذلك إلى أهمية الحاجة لتلك المعلومات بشكل دوري، خاصة في ظل التغيرات السريعة والمتطورة في الظروف المحيطة لعملية اتخاذ القرار، ويمكن القول بأن المعلومة تقدم في الوقت المناسب إذا ما كانت متاحة قبل اتخاذ القرار بوقت كاف وليس بعده (فرماوي، ٢٠١٧)، ويرى الباحث أن متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي IFRS 15 والتي تركز على التفصيل لبنود بعض المعاملات التي تمت خلال الفترة المالية قد تساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات دون الحاجة إلى طلبها، كإفصاح عن طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها إلى العميل، كما أن المعيار تطلب من المنشآت أن تقدم توضيحاً للتغيرات الهامة في أرصدة أصل العقد، والتزام العقد خلال الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها، مع مراعاة أن يتضمن ذلك التوضيح أية معلومات

نوعية أو كمية عن تلك الأرصدة، وهو ما قد يساعد إلى حد ما في الحصول على المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمون لتقييم أداء المنشأة وحصتها السوقية بين المنافسين.

في الختام، يتفق الباحث مع بعض الدراسات السابقة التي تمت في بيئة الأعمال المصرية (عبد المنعم محمد، ٢٠١٥؛ هيكل، ٢٠١٥؛ عوض، ٢٠١٦؛ حسن، ٢٠٢٠) والتي تناولت أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتي تم التعبير عنها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن معايير المحاسبة المصرية، وقد توصلت تلك الدراسات إلى مساهمة معيار IFRS 15 بشكل إيجابي على تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم يُمكن اعتبار ذلك دليل استرشادي على أن تطبيق معيار IFRS 15 قد يساعد على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

٢/٣. أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 على التحفظ المحاسبي

يُعد التحفظ المحاسبي (Accounting Conservatism) أحد المبادئ المحاسبية المعروفة في الفكر المحاسبي منذ زمن بعيد والتي نالت اهتماماً كبيراً من قبل الأكاديميين والمهنيين على حد سواء في الآونة الأخيرة، حتى يمكن التعرف على مدى جدوى وتأثير تطبيق التحفظ المحاسبي على منفعة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية، وأشارت دراسة (Hussein, 2016) أن قضية التحفظ المحاسبي هي قضية جدلية في الفكر المحاسبي من حيث الآثار الاقتصادية المتوقعة من تطبيق التحفظ المحاسبي على القوائم المالية المنشورة، حيث إن تطبيق التحفظ يتطلب من الإدارة تعجيل الاعتراف بالأخبار السيئة كالأخبار المحتملة، وتأجيل الاعتراف بالأخبار الجيدة كالأرباح المحتملة، ويرجع ذلك إلى أن الأرباح تتطلب درجة أعلى من التحقق من قبل معدي القوائم المالية في ظل تطبيق التحفظ المحاسبي، وهو ما قد يتعارض مع دوافع واتجاهات الإدارة، أما في حالة عدم ممارسة التحفظ المحاسبي، قد يكون لدى الإدارة القدرة على إخفاء الأخبار السيئة لفترة طويلة حتى تصل للدرجة القصوى ومن ثم الإفصاح عن الأخبار السيئة المتركمة دفعة واحدة، وهو ما قد يضر بمصلحة مستخدمي القوائم المالية.

تجدر الإشارة في هذا الصدد أنه مع صدور معيار الإيراد من العقود مع العملاء يحتاج الأمر إلى دراسة ما إذا كانت متطلبات الاعتراف، والقياس، والإفصاح الواردة ضمن فقراته تحتوي على مظاهر للتحفظ المحاسبي أم أن متطلباته لإثبات الإيرادات في القوائم المالية تتخلى عن

صور التحفظ المحاسبي، ولهذا الغرض تناولت بعض الدراسات السابقة (Barker and Mcgeachin, 2015؛ هاشم، ٢٠١٨؛ علي، ٢٠٢٠؛ فوده وأخرون، ٢٠٢١) أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 على التحفظ المحاسبي، وقد توصلت تلك الدراسات إلى مجموعة من النتائج التي تشير إلى أن المعيار قد حافظ في بعض متطلباته على التحفظ، والتي يمكن توضيحها من خلال النقاط التالية:

أولاً: نص المعيار الدولي IFRS 15 بشكل عام بأن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد وفقاً لنموذج محدد من خمس خطوات، بحيث إن كل خطوة تحتوي على مجموعة من الشروط التي يجب على المنشأة أن تتأكد من استيفائها قبل الاعتراف والقياس للإيراد، وهو ما يعني أن المعيار يسعى للتأكد من صحة الإيراد الذي يثبت في القوائم المالية منعاً لأي تغيرات قد تحدث عليه في المستقبل إلا في أضيق الحدود وفقاً للظروف التي تكون خارج حدود المنشأة، وبالتالي يُعد ذلك في جوهره مطلباً للتحفظ المحاسبي المشروط لعدم تعجيل الاعتراف للإيراد إلا إذا كان من المتوقع بشكل معقول تحقيقه خلال مدة العقد.

ثانياً: أوضح المعيار بأنه يتم الاعتراف للإيراد عندما يكون محتملاً، وهذا الشرط يُعد مظهر من مظاهر التحفظ المحاسبي مقارنة بعدم وجود هذا الشرط.

ثالثاً: أشار المعيار بأنه إذا حصلت المنشأة على مقابل نقدي من العميل بموجب اتفاق بينهم، إلا أن شروط العقد التي يجب أن تتوافر وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي IFRS 15 لم يتم استيفائها بعد، فيجب على المنشأة في هذه الحالة إثبات المقابل النقدي المستلم من العميل كالتزام على المنشأة إلى أن يتم استيفاء شروط تطبيق المعيار والتي تتمثل في، (١) لم يُعد على المنشأة أي التزامات أداء متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل، (٢) انتهاء العقد بين الطرفين، وأن المقابل النقدي المستلم من العميل غير قابل للرد، وبالتالي يتضح أن مثل هذه المعالجة من شأنها تأجيل الاعتراف بالإيراد حتى يكون المقابل من حق المنشأة بشكل نهائي، وهو ما يعتبر أحد مظاهر التحفظ المحاسبي.

رابعاً: أوضح المعيار بأنه في حالات البيع للعميل مع اعطائه حق رد السلع للمنشأة مرة أخرى، فيجب على المنشأة أن تعترف بقيمة الإيراد الذي تتوقع الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو تأدية الخدمات للعميل وفقاً للعقد المتفق عليه، ومن ثم لا يتم الاعتراف بقيمة المقابل المخصص للسلع التي من المتوقع ردها للمنشأة مرة أخرى خلال فترة الرد، وهو ما يؤكد على أن المعيار

يتبع سياسة تحفظية للتأكد من صحة الإيراد الذي يثبت في القوائم المالية، مع تقليل فرص تعديله فيما بعد إلى قيمة أقل من القيمة المثبت بها عند بداية المعاملة مع العميل.

خامساً: تناول المعيار بأن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد فقط عندما تستوفي التزاماتها التعاقدية تجاه العميل، ويتم ذلك عندما يتم نقل السلعة أو الخدمة المنصوص عليها في العقد إلى العميل، ويعتبر الأصل تم نقله إلى العميل عندما يحصل العميل على سيطرة ذلك الأصل، وبالتالي يمكن القول بأن اعتراف المنشأة بالإيراد عند الوفاء بالتزام التعاقد أكثر تحفظاً من الاعتراف بالإيراد كلما قامت المنشأة بأداء الأنشطة التي تساعد على تنفيذ العقد.

في ضوء ما سبق، يعتقد الباحث أنه كلما زاد مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية المنشورة للمنشآت كلما ساعد ذلك على توافر آلية مهمة لضمان مصداقية وجودة التقارير المالية وعدم التلاعب بها، ومن ثم إمكانية تخفيض السلوك الانتهازي من قبل الإدارة على إخفاء وتراكم الأخبار السيئة، وكذلك العمل على الحد من المبالغة من الأرباح والأصول، وهو ما يساهم بدوره في حماية اصحاب المصالح، وبما أن تطبيق معيار IFRS 15 قد يحقق أحد مظاهر التحفظ المحاسبي عند الاعتراف والقياس للإيراد، ومن ثم يُمكن اعتبار ذلك دليل استرشادي على أن تطبيق معيار IFRS 15 قد يساعد على تحقيق جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

٣/٣. أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 على إدارة الأرباح

لقد أنصب تركيز الفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة على قضية إدارة الأرباح "Earnings Management" كأحد الموضوعات البحثية الهامة في مجال المحاسبة، لما لها من آثار سلبية على مستخدمي القوائم المالية، حيث تتمثل إدارة الأرباح في التدخل الإداري المتعمد من قبل مديري المنشآت في عملية إعداد التقارير المالية من خلال استخدام حكمهم الشخصي بهدف تعديل محتوى تلك التقارير، وذلك عن طريق الاستفادة من البدائل الممكنة، واستخدام التقديرات المحاسبية التي تتوافق مع المعايير المحاسبية، ويتم ذلك بغرض إظهار الأداء المالي للمنشأة بصورة لا تُعبر عن حقيقة الأداء الاقتصادي لها خلال الفترة المالية، ومن ثم تحقيق بعض أهداف مديري المنشأة لتعظيم مصالحهم الشخصية، أو لتغيير حجم الأرباح الحالية إلى الأرباح المستهدفة، أو لدوافع متعلقة بالتشريعات الضريبية (بوخوه ومحمد، ٢٠٢٠)، وهناك مدخلين رئيسيين لتصنيف إدارة الأرباح وهما: (١) إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، من الأساليب

التي يمكن أن تعتمد عليها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لهذا المدخل هي التقديرات المحاسبية والتحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات، (٢) إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية، من الأساليب التي يمكن أن تعتمد عليها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لهذا المدخل هي التلاعب بالمبيعات وزيادة الإنتاج أو التحكم في توقيت بيع الأصول.

في نفس السياق، فقد نال المعيار الدولي IFRS 15 نصيباً من الاهتمام في الفكر المحاسبي لبيان التأثير المتوقع لتطبيق المعيار على إعداد القوائم المالية وعلى ممارسات إدارة الأرباح، ويرجع ذلك إلى أن التلاعب في الاعتراف والقياس بالإيراد أحد أهم ممارسات إدارة الأرباح في بيئة التقرير المالي، وبناءً عليه فقد تناولت بعض الدراسات السابقة أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 على إدارة الأرباح، وقد تبين وجود تباين بين تلك الدراسات بشأن التأثير المحتمل لتطبيق المعيار ما بين مؤيد ومعارض لتأثير المعيار على إدارة الأرباح.

تتمثل المجموعة الأولى في الدراسات التي تناولت أثر متطلبات الاعتراف، والقياس، والافصاح عن الإيراد وفقاً للمعيار الدولي IFRS 15 على القوائم المالية، والتي يعتقد فيها الباحثون أنها قد تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح من قبل مديري المنشآت (Fisher, 2014)؛ Huefner, 2016؛ بوخوه ومحمد، ٢٠٢٠)، وفيما يلي يحاول الباحث عرض بعض المداخل - على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر - التي يمكن أن تؤثر على ممارسة إدارة الأرباح:

أولاً: يؤدي تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 القائم على نموذج العقد بين الأطراف المتعاقدة إلى وجود تحفيز على ممارسة إدارة الأرباح بهدف تعجيل أو تأجيل الاعتراف بالإيراد، وذلك من خلال السماح لإدارة المنشأة بإعادة هيكلة الشروط والسياسات التعاقدية مع العميل، وهو ما ينتج عنه حقوق والتزامات جديدة أو تغيير في الحقوق والالتزامات الحالية، وتكون هذه التعديلات بناءً على تقدير الإدارة للظروف الحالية التي تعمل بها.

ثانياً: يُعد التحول إلى تطبيق معيار IFRS 15 بمثابة التخلي عن الإرشادات والمعالجات المحاسبية المعتاد عليها في الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية السابقة، والاعتماد على إرشادات ومصطلحات جديدة لم تكن معروفة من قبل سواء من جانب المستخدمين أو من جانب معدي القوائم المالية، وهو ما قد يترتب عليه استغلال الإدارة للفترة الأولى من التطبيق الفعلي للمعيار بأثر رجعي لتحسين الأوضاع المالية للمنشأة، فعلى سبيل المثال، يحتاج التطبيق الأولي للمعيار تعديلات في العقود مع العملاء التي من شأنها زيادة سعر العقد أو تخفيض

السعر نتيجة الاتفاق الجديد، ومن ثم التأثير على قيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد نتيجة تلك التعديلات.

ثالثاً: تتطلب الخطوة الرابعة وفقاً لمعيار IFRS 15 توزيع سعر الصفقة على التزامات الأداء المحددة في العقد مع العميل على أساس اسعار البيع المستقلة لكل سلعة أو خدمة في العقد المحدد، إلا أنه في حالة عدم ملاحظة السعر المستقل للسلع أو الخدمات المحددة بالعقد فيكون على المنشأة تقديره في ضوء ما يتوافر لديها من معلومات عن العميل، وظروف السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة، ومن هنا يعتقد أنه قد يكون ذلك مدخلاً لممارسة إدارة الأرباح، حيث إن تقدير سعر البيع للسلع والخدمات يعتمد على استخدام التقدير والحكم الشخصي من قبل إدارة المنشأة.

رابعاً: يتطلب المعيار ضمن إرشاداته أنه يمكن للمنشأة تقدير المقابل المتغير الذي يتضمنه سعر الصفقة، أو تقديم تنازلات (تخفيضات) سعرية من أجل إتمام الصفقة مع العميل، حيث اشارات الفقرة رقم (٥٢) من المعيار إلى أن المقابل يكون متغير إذا كان لدى العميل توقع مبني على الممارسات التجارية السابقة للمنشأة بأنها ستقبل بقيمة أقل من السعر المحدد في العقد، وبناءً عليه قد يساعد تطبيق المعيار الجديد على زيادة استخدام التقديرات الشخصية، وهو ما قد يؤدي إلى التلاعب في الاعتراف بالإيراد.

خامساً: يتطلب معيار IFRS 15 ضمن شروطه للاعتراف بالإيراد في القوائم المالية، أن يكون من المتوقع بشكل كافٍ أن تقوم المنشأة بتحصيل المقابل المستحق لها نظير نقل السلع أو الخدمات إلى العميل وفقاً للعقد المحدد بينهم، إلا أنه عند تقييم المنشأة إذا كان من المحتمل تحصيل هذا المقابل من عدمه، أن تأخذ في الاعتبار قدره العميل ونيته على دفع هذا المقابل في الوقت المحدد، ومن ثم يتضح مدى تدخل الإدارة بحكمها الشخصي في تقييم قدرة المنشأة في تحصيل مقابل السلع أو الخدمات من العميل، وهو ما قد ينتج عنه تلاعب في قيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد خلال الفترة المالية.

من ناحية أخرى، تتمثل المجموعة الثانية من الدراسات السابقة التي تناولت أثر تطبيق معيار IFRS 15 على ممارسة إدارة الأرباح (Fangshu, 2015؛ صالح وآخرون، ٢٠١٧؛ علي، ٢٠٢٠)، والتي توصلت إلى أن المرونة المتاحة للاختيار بين البدائل المحاسبية لتطبيق معيار IFRS 15 أقل إلى حد ما من عدد البدائل المتواجدة في المعايير الدولية السابقة له، كما أوضحت تلك الدراسات أن الهدف من قيام الإدارة قبل عملية الاعتراف للإيراد - في بعض

الحالات - باستخدام التقديرات والحكم الشخصي هو تقليل حدوث تغيرات في بند الإيرادات خلال الفترة المالية، وللد من استخدام التقديرات من قبل الإدارة فقد لزم معيار IFRS 15 المنشآت بالمزيد من الإفصاحات اللازمة لتوضيح الأسس العلمية التي تم الاعتماد عليها في تلك التقديرات لمساعدة المستخدمين على فهم أفضل لطبيعة، وقيمة، وتوقيت الاعتراف للإيراد، وبالإضافة إلى ما سبق يمكن القول بأن معيار IFRS 15 سعى إلى توحيد السياسات المحاسبية للاعتراف والقياس للإيراد من خلال نموذج مكون خمس خطوات بهدف تخفيض الاختلافات بين المعايير المحاسبية لمحاولة تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك العمل على ضبط حرية التقدير الشخصي لبعض بنود القوائم المالية، ومن ثم محاولة تحقيق الاتساق بين العديد من المنشآت مما يساعد على زيادة تماثل المعلومات المقدمة للمستخدمين.

يرى الباحث في ضوء ما سبق أن هناك تباين واختلاف في النتائج التي تم التوصل إليها بشأن أثر تطبيق معيار IFRS 15 على ممارسات إدارة الأرباح، وهو ما يشير إلى أن قضية إدارة الأرباح في أدبيات الفكر المحاسبي هي مسألة نسبية تتوقف على اتجاهات ودوافع الباحثين في تلك الدراسات، وبيئة الاعمال المحيطة بالواقع العملي لتلك الدراسات، ويعتقد الباحث في حدود علمه أن مطالبة المعايير المحاسبية باتخاذ إجراءات حازمة تجاه ممارسات إدارة الأرباح هو أمر قد يصعب تحقيقه في الواقع العملي، ومن ثم قد يصعب الجزم بأن معيار IFRS 15 قد يؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح من عدمه، بالإضافة إلى أن معيار IFRS 15 من المعايير الحديثة التطبيق سواء دولياً أو محلياً، وبالتالي قد لا يوتى بكل الثمار المتوقعة منه خلال الفترة الانتقالية لتطبيقه والتي تختلف من دولة لدولة أخرى، ولكن بصفة عامة يمكن القول بأن معيار IFRS 15 قد حاول إلى وضع قيود تحكم مسألة التقدير والحكم الشخصي للإدارة عند الاعتراف والقياس للإيراد في الفترة المالية، وذلك من خلال توسيع متطلبات الإفصاح الخاصة بكل خطوة من خطواته الخمس، حتى يمكن فهم طبيعة تلك التقديرات وتأثيرها على دلالة القوائم المالية، وهو ما قد يؤدي إلى تقليل ممارسات إدارة الأرباح وليس الحد منها بشكل نهائي بالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية السابقة له.

٤. خلاصة البحث والتوصيات

هدف الباحث من خلال الدراسة الحالية التعرف على مدى ملاءمة تطبيق معيار IFRS 15 على بيئة الأعمال المصرية، وانعكاساته على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، ويرجع ذلك إلى ما يوفره المعيار من متطلبات جديدة للاعتراف، والقياس، والافصاح عن الإيرادات تختلف عن الممارسة المعتادة للاعتراف بالإيرادات منذ فترة زمنية طويلة نسبياً، ولقد توصل الباحث من خلال العرض السابق إلى ما يلي:

١. يحقق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) العديد من المنافع على مستوى مستخدمي القوائم المالية، تشمل توفير المعلومات الملائمة، وزيادة الشفافية، والحد من عدم تماثل المعلومات، والمعاملة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً، بما يحسن من القابلية للمقارنة للقوائم المالية ويدعم كفاءة أسواق المال على المستوى الدولي أو المحلي، مما يساهم بشكل إيجابي على قرارات المستثمرين.

٢. من المتوقع أن تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء سيساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، سواء من حيث توافر المعلومات في التوقيت المناسب للمستثمرين، أو قابليتها للتحقق مما يعمل على ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية.

٣. الانتقال إلى تطبيق المعيار يجعل من الضروري على منشآت الأعمال وضع خطة عمل لتطبيق المعيار الجديد تتضمن فهم المعيار، وفحص ومراجعة العمليات، وتقييم تأثير المعيار الجديد، وتحديد طريقة الانتقال لتطبيق المعيار الجديد، والاتصال مع أصحاب المصالح.

٤. من المتوقع أن يختلف تأثير تطبيق معيار IFRS 15 على المنشآت، حيث من المتوقع حدوث تغيرات عند الاعتراف بالإيراد في بعض الشركات مثل الشركات في قطاعات التكنولوجيا، والاتصالات، ومنشآت التنمية العقارية.

٥. تُعد متطلبات الاعتراف والقياس الواردة بمعيار IFRS 15 أكثر تحفظاً من معايير الاعتراف بالإيراد السابقة له، مما يساهم في زيادة مستوى ملاءمة وموثوقية وجودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية بشكل يساعد على ترشيد قرارات المستثمرين.

٦. هناك صعوبات قد تواجه بعض المنشآت من تطبيق المعيار الدولي رقم (١٥) والتي تتمثل في صعوبة فهم وتفسير متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح للمعيار الجديد، وعدم وجود النظم

المحاسبية الملائمة التي تسهل تطبيق المعالجات المحاسبية الخاصة بالمعيار في بيئة الأعمال المصرية، مما يتطلب من المنشآت إجراء التعديلات اللازمة في نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية، أو القانونية، أو الضريبية، بما يتماشى مع متطلبات المعيار الجديد.

٧. ضرورة قيام البورصة المصرية والهيئة العامة للرقابة المالية بإعداد إصدارات تعليمية للمستثمرين والمحليلين الماليين حول المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيرادات، ومتطلبات الإفصاح، وأثرها على القوائم المالية، وكذلك ضرورة زيادة برامج التدريب والتعليم المستمر في مكاتب المحاسبة والمراجعة حتى يسهل فهم المعيار وتطبيقه عندما يدخل حيز التنفيذ في البيئة المصرية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- إبراهيم، علاء الدين توفيق. (٢٠٢٠). أثر الخصائص التشغيلية للشركات على الإمتثال بمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) للإفصاح عن معلومات الإيرادات وإنعكاسها على القدرة التقييمية للقوائم المالية: دراسة تطبيقية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة - كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ. العدد العاشر: ٩٥١ - ١٠٠٧.
- بوخوه، عبد العزيز فهد. محمد، محمد سعد عبيد. (٢٠٢٠). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح: بالتطبيق على الشركات السعودية غير المالية. مجلة البحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة بور سعيد. العدد الرابع: ١٧٨ - ٢١٨.
- حسن، دينا كمال عبد السلام علي. (٢٠٢٠). أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا (Covid - 19): دراسة ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة بور سعيد. العدد الرابع: ٤٩ - ١١٦.
- خليل، على محمود مصطفى. إبراهيم، منى مغربي محمد. (٢٠١٧). قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية: دليل من البيئة المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة بني سويف. مجلد ٥، العدد الأول: ١ - ٦٠.

- صالح، رضا إبراهيم وآخرون. (٢٠١٧). أثر تطبيق المعيار الدولي (IFRS 15) على جودة الأرباح: دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة - كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ. العدد الثالث: ١ - ٥٣.
- عبد المنعم محمد، تامر سعيد. (٢٠١٥). أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS "15" على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الثاني: ٢٠٢ - ٢٧٧.
- علي، محمد عبد الحميد سيد. (٢٠١٧). تقييم الأطر الفكرية للمحاسبة المالية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة تحليلية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الثاني: ١٣ - ٣٢.
- علي، مصطفى محمد رمضان. (٢٠٢٠). تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإدارة الأرباح في ضوء معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥). المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية - كلية التجارة - جامعة قناة السويس. العدد الثالث: ٨١٩ - ٨٤١.
- عوض، أمال محمد محمد. (٢٠١٦). تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية: دراسة استكشافية في البيئة المصرية. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الأول: ٥٣١ - ٥٨٥.
- فرماوي، عبد الرحمن مصطفى عبد العظيم. (٢٠١٧). تقييم التقديرات المحاسبية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة. مجلة الدراسات والبحوث التجارية - كلية التجارة - جامعة بنها. العدد الثالث: ٤٠٩ - ٤٣٨.
- فودة، شوقي السيد. الشافعي، ياسر زكريا. أبو العنين، رباب السيد محمود. (٢٠٢١). الآثار المتوقعة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على مستوى التحفظ المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة - كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ. العدد الحادي عشر: ٨١٩ - ٨٥٤.
- هاشم، هبه جمال. (٢٠١٨). تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) الإيرادات من العقود مع العملاء) وأثره على مصداقية وجودة التقارير المالية. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الأول: ٣٥٦ - ٤٠٨.

- هيكّل، فوزي محمد. (٢٠١٥). تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي: IFRS 15 دراسة ميدانية. مجلة البحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة طنطا. العدد الثاني: ٣١٢ - ٣٥٦.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Al-Shatnawi, H. M. (2017). The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15. Asian Journal of Finance & Accounting. 9 (1): 375:395.
- Barker, R., and Mcgeachin, A., (2015). An Analysis of Concepts and Evidence on the Question of Whether IFRS Should be Conservative. ABACUS. 51 (2): 169-207.
- Belsom, O. and Berhe, Y. T. (2021). The Implementation of IFRS 15 Across Europe A study on the effect of implementing IFRS 15 on value relevance in 10 European Countries. Master's thesis, Oslo Metropolitan University.
- Bernouilly, M. and Wondabio, L. (2019). Impact of Implementation of IFRS 15 on the Financial Statements of Telecommunication Company (Case Study of PT XYZ). Advances in Economics, Business and Management Research (Asia Pacific Business and Economics Conference). 89: 141- 148.
- Boujelben, S. and Kobbi-Fakhfakhm, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. Journal of Financial Reporting and Accounting. 18(4): 707-728.
- Ebaid, I. E. (2021). Does IFRS Implementation Improve Qualitative Characteristics of Accounting Information: Evidence from Saudi Commercial Banks. Journal of Advanced Research in Economics and Administrative Sciences. 2(1): 17-27.
- Ergüden, A. (2020). Analysis of Tourism Companies Listed in Istanbul Stock Exchange According to IFRS-15 Standard. International Journal of Finance and Banking Studies. 9(1): 47-57.
- Fangshu, Z. (2015). Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects. Research Journal of Management Sciences. 4(5): 21- 36.

- Fisher, K. (2014). A New Model for Revenue Recognition: Key Changes to Generally Accepted Accounting Principles. Available Online at <http://SSRN2438118>.
- Huefner, R. (2016). The Impact of New Financial Reporting Standards on Revenue Management. *Journal of Revenue and Pricing Management*. 15(1): 78-81.
- Hussein, K. A. (2016). Conservative Accounting before Equity Offerings and its Implications on Stock Returns: An Empirical Study on the Egyptian Stock Market. PHD Thesis, Department of Accounting, Faculty of Commerce, Cairo University.
- Juhmani, O. (2017). Corporate governance and the level of Bahraini corporate compliance with IFRS disclosure. *Journal of Applied Accounting Research*. 18(1): 22-41.
- Khamis, A. (2016). Perception of Preparers and Auditors on Revenue from Contract with Customer (IFRS 15): Evidence from Egypt. *Proceedings of 35th International Business Research Conference*, 30-31 May, American University in the Emirates, Dubai, UAE, 1-19.
- Khersiat, O. M. (2021). Impact of the Application of IFRS 15 on the Profitability of Jordanian Telecom Companies (Case Study: Jordan Orange Telecom). *International Journal of Financial Research*. 12(2): 308-317.
- Nicolae, T. (2016). Techniques Applied for Accounting of Revenues with Deferred Payments. *Ovidius University Annals, Series Economic Sciences*, 16(1): 569-572.
- Trabelsi, N. S. (2018). IFRS 15 Early adoption and Accounting Information: Case of Real Estate Companies in Dubai. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 22 (1): Available Online at <https://www.abacademies.org/journals.html>
- Van Wyk, M. and Coetsee, D. (2020). The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. *Journal of Economic and Financial Sciences*. 13(1): a474. DOI: <https://doi.org/10.4102/jef.v13i1.474>