

تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح فى ضوء معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥

مصطفى محمد رمضان على

المخلص:

تهدف الدراسة إلى ايضاح أثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح والأفصاح والتحفظ المحاسبى، حيث أن التحديات التي واجهت معايير الإيرادات الحالية كانت سبباً رئيسياً في توحيد الجهود والأهداف التي يسعى إليها كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية "FASB" بهدف تحسين التقارير المالية وتوحيد القواعد المهنية وتبسيط عرض القوائم المالية مما أدى إلى القيام بوضع متطلبات جديدة متوافقة بالكامل في كلاً من المعايير الدولية والأمريكية، وذلك من خلال إصدار معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء"، ويضع هذا المعيار إطار شامل ومتناسك للاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبى عن الإيرادات، كما عمل هذا المعيار على تحسين متطلبات الإفصاح المحاسبى عن الإيرادات، مما يوفر المزيد من المعلومات حول الإيرادات ويحسن من قابلية مقارنة القوائم المالية، ويتمثل الهدف الرئيسى للمعيار IFRS ١٥ في تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء حيث ويوفر المعيار IFRS ١٥ نموذج واحد متكامل للإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، ويهدف هذا المعيار إلى التخلص من الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيراد الحالية وتوحيد معايير المحاسبة الأمريكية والدولية.

Abstract:

The study aims to clarify the role of International Financial Reporting Standard No. 15 entitled "Revenue from Contracts

with Customers" in improving the quality of accounting information, profit management, disclosure and accounting reservation, as the challenges that faced the current revenue standards were a major reason for unifying the efforts and goals that each seeks From the International Accounting Standards Board "IASB" and the American Financial Accounting Standards Board "FASB" aiming to improve financial reports, unify professional rules and simplify the presentation of financial statements, This standard aims to eliminate differences in current revenue recognition guidelines and standardize US and international accounting standards.

الأطار العام للبحث

أولاً: مقدمة ومشكلة البحث:

نتيجة للجهود المشتركة لكلا من FASB & IASB فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في شهر مايو ٢٠١٤ معياراً جديداً للتقارير المالية الدولية معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء", حيث يهدف المعيار إلي وضع معيار موحد لمعالجة الإيراد يكون أكثر وضوحاً ويعالج أوجه الاختلاف والقصور في متطلبات القياس والاعتراف بالإيراد, ويسعى إلي توحيد في الاعتراف بجميع أنواع الإيرادات, نظراً لوجود العديد من المشاكل المتعلقة بمتطلبات محاسبة الإيرادات في كلاً من معايير المحاسبة الدولية والأمريكية, ولقد أدرك المجلسين قصور في النموذج الحالي الذي يتطلب المحاسبة عن الإيراد مباشرة دون كيفية نشأة الأصول والالتزامات المرتبطة بالعقد والتغيرات فيهما مما يعني عدم الإتساق الفكري مع المعايير المحاسبية وصعوبة تطبيقه ومن ثم ظهور مشاكل محاسبة الإيراد.

ثانياً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة فى جانبين أساسيين وهما : الجانب الأكاديمى والجانب التطبيقي، حيث تتمثل أهمية الجانب الأكاديمي فى ندرة الدراسات المحاسبية فى البيئة المصرية التى تناولت دور معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح والأفصاح والتحفظ المحاسبى ، بالشرح والتحليل .

وتمتد أهمية الدراسة الى الجانب التطبيقي فى إجراء دراسة ميدانية لقياس مدى قدرة الأعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح والأفصاح والتحفظ المحاسبى فى بيئة الأعمال المصرية.

ثالثاً: هدف البحث:

تهدف هذه الدراسة الى تقييم أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح والأفصاح والتحفظ المحاسبى

خامساً: منهجية البحث:

تقوم منهجية الدراسة علي الجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال ملاحظة الظاهرة بالصورة التي تبدو عليها في الواقع، تم تحديد أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال وضع فرض للبحث وتحديد منهجية الملائمة لاختباره.

أما المنهج الاستنباطي فإنه سوف يقوم بتحليل أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح والأفصاح والتحفظ المحاسبى.

سادساً: مجال البحث:

ينصب تركيز هذا البحث علي دراسة اثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح والأفصاح والتحفيز المحاسبى ،وسوف يقتصر البحث علي تناول متطلبات القياس والاعتراف والعرض والإفصاح الواردة في معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ .

سابعاً: خطة البحث: تم تقسيم البحث إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: وهو ما يختص بالإطار العام للدراسة.
المبحث الثاني: وهو ما يختص بسرد ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبى من كتب ودوريات ورسائل علمية متعلقة بموضوع البحث.
المبحث الثالث: وهو ما يختص بإجراء الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث.

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

قدم المعيار معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ نموذج جديد للمحاسبة عن الإيراد يسمى النموذج المبني علي العقد وهو نموذج الخمس خطوات, فقد ركز علي العقد باعتباره الوسيلة التي من خلالها يمكن التمثيل الصادق للواقع الإقتصادي للحقوق والتعهدات التعاقدية للمنشأة المرتبطة بالمعاملة, ويتمثل المبدأ الأساسي لهذا الإطار الشامل في ضرورة أن تعترف الوحدة الإقتصادية بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم أو تقديم السلع والخدمات المتفق عليها للعميل, وذلك بمقدار المبلغ الذي يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل هذه السلع أو الخدمات, حيث تحول هذا النموذج من مفهوم المخاطر والعوائد إلي مفهوم نقل السيطرة .

أولاً: متطلبات الاعتراف والقياس لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥

ووفقاً للنموذج الجديد الذي قدمه معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ فإن المحاسبه عن الإيراد من تتم من خلال خمس خطوات, وسوف يتناول الباحث هذه الخطوات علي النحو التالي:

١- الخطوة الأولى "تحديد ماهية العقد مع العميل".

عرف معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ العقد بأنه هو إتفاق بين طرفين أو أكثر ينشأ عنه حقوقاً وإلتزامات, وتتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول علي مبالغ من العملاء, أما إلتزامات العقد فتتمثل في إلتزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات للعميل.

ويشترط لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي العقد الذي ينشأ بين المنشأة والعميل ضرورة توافر الشروط التاليه :

- موافقة أطراف العقد, وتكون هذه الأطراف ملتزمة بأداء التزامها.
- يمكن تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد, وذلك فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تسليمها أو تقديمها للعميل.
- يمكن تحديد شروط الدفع للسلع والخدمات التي سيتم تسليمها أو تقديمها للعميل.
- أن يكون العقد ذو طبيعة تجارية, فمن المتوقع حدوث تغيير في مخاطر وتوقيت ومقدار التدفقات النقدية المستقبلية نتيجة لوجود العقد بين المنشأة والعميل.
- وعلي الرغم من أن هذه الشروط السابقة في الغالب تطبق علي عقد واحد إلا إنه يمكن للوحدة دمج عقدين أو أكثر والمحاسبة عنها كعقد واحد وذلك إذا توافرت الشروط التاليه :-

- يتم التفاوض علي مجموعة العقود بإعتبارها صفقة ذات هدف تجاري واحد.
- يعتمد مقدار المقابل الذي سيتم سداده في أحد العقود علي سعر أو أداء العقد الآخر
- تعتبر السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقود التزام أداء واحد.

- الخطوة الثانية "تحديد التزامات الأداء بالعقد".

التزام الأداء هو تعهد تعاقدى Contractual Promise من قبل المنشأة لتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل. ومن ثم في بداية العقد، يجب على المنظمة تقييم السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد مع العميل، وتحديد التزام الأداء لكل تعهد، ومتفق عليها لنقل أي مما يلي :

- سلع أو خدمات (أو حزمة Bundle من السلع أو الخدمات) والتي تكون مميزة.
- سلسلة من السلع أو الخدمات التي تكون في نفس الحالة تقريباً والتي لها نفس النمط عند تحويلها للعميل.
ويشترط لإعتبار السلع والخدمات المتفق عليها مع العميل مميزة ضرورة توافر الشرطين التاليين :

- يمكن للعميل الانتفاع من هذه السلعة أو الخدمة بذاتها (بمفردها) أو عن طريق استخدامها مع موارد أخرى متوفرة لديه (هي تلك الموارد التي يمتلكها العميل أو التي يستطيع الحصول عليها سواء من نفس المنشأة أو من منشأة أخرى).
- تعهد المنشأة بتقديم السلعة أو الخدمة للعميل يمكن تحديده بصورة منفصلة عن التعهدات الأخرى في العقد ومن المؤشرات التي تدل على ذلك على سبيل المثال ليس للحصر مايلي:

- ألا تقوم المنشأة بتقديم خدمة تجمع بها جميع السلع والخدمات التي يحتوى عليها العقد.
- ألا تكون هذه السلعة أو الخدمة عدلت تعديلاً جوهرياً في أي من السلع أو الخدمات الأخرى التي يحتوى عليها العقد.
- ألا تكون هذه السلع أو الخدمات معتمدة اعتماداً كبيراً أو متداخلة مع السلع أو الخدمات الأخرى التي يحتوى عليها العقد.

- الخطوة الثالثة "تحديد سعر المعاملة".

يعرف معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ سعر المعاملة بأنه عبارة عن قيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة أنه يحق لها الحصول عليه مقابل نقل السلع والخدمات

المتفق عليها للعميل, ويتم استبعاد المبالغ التي تم تحصيلها من قبل المنشأة بالنيابة عن الآخرين من سعر المعاملة كضريبة المبيعات, وضرائب القيمة المضافة, فبرغم أن هذه المبالغ تعتبر من المنافع الاقتصادية التي تتدفق إلي المنشأة إلا أنه 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 علي قيمة العمولة فقط, يتمثل سعر العملية Transaction Price في المبلغ التي تتوقع المنشأة الحصول عليه في مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل, باستثناء المبالغ التي تحصلها نيابة عن أطراف أخرى Third Parties.

الخطوة الرابعة " توزيع سعر المعاملة علي التزامات الأداء بالعقد".

يتم تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء المنفصلة في العقد على أساس أسعار البيع المستقلة النسبية Relative Standalone Selling للسلع أو الخدمات المتفق عليها وتمثل هذه الخطوة حلقة الوصل بين الخطوة الثانية " تحديد التزامات الأداء بالعقد" والخطوة الثالثة " تحديد سعر المعاملة ", وعندما يكون للعقد التزامات أداء متعددة, فإن المنشأة تقوم بتوزيع سعر المعاملة علي كل الإلتزامات الأداء المنفصلة الموجودة في العقد مع العميل, وذلك علي أساس سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة يمكن تمييزها.

الخطوة الخامسة " الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق إلتزام الأداء".

تعترف المنشأة بالإيراد عندما يتم بالوفاء بالالتزامات الأداء بتحويل السلعة أو الخدمة التي تم الإتفاق عليها في العقد إلي العميل, ويحدث ذلك عندما يسيطر العميل علي تلك السلعة أو الخدمة, ومن ثم تعترف المنشأة بالإيراد بقيمة سعر المعاملة الذي تم توزيعه علي التزامات الاداء التي تم الوفاء بها, وذلك فإن المعيار IFRS ١٥ يستند في الاعتراف بالإيراد إلي نقل السيطرة علي المنافع الكلية للأصل .

وتشير سيطرة العميل علي السلعة أو الخدمة إلي إمكانية الاستخدام المباشر للأصل أو الحصول علي جميع المنافع الجوهرية المتبقية من تلك الأصول, ويتضمن ذلك قدرة المنشأة علي منع المنشآت الأخرى من إدارة الاستخدام والحصول علي المنافع من تلك

- الاصول, وتتضمن المنافع الخاصة بالأصل التدفق النقدى المتوقع الحصول عليه بشكل مباشر أو غير مباشر وتمثل تلك المنافع فيما يلى :
- استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة).
 - استخدام الأصل لزيادة قيمة أصول أخرى.
 - استخدام الأصل لتسوية إلتزامات أو تخفيض المصروفات.
 - بيع أو تبادل الأصل.
 - رهن الأصل كتأمين قرض.
 - السيطرة على الأصل.

ثانياً: تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح، والإفصاح والتحفظ

المحاسبى فى ضوء معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥.

هدف المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB إلي وضع معيار مشترك للإيرادات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً, من شأنه أن يزيل أوجه التضارب ونقاط الضعف في متطلبات الإيرادات الحالية, ويهدف إلي التخلص من الإختلافات في ارشادات الاعتراف بالإيراد الحالية وتوحيد المعايير الأمريكية والدولية في هذا الشأن, ويوفر إطاراً أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات وسوف يتناول الباحث هذا المبحث من خلال ما يلى:

- ١- أثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي ادارة الارباح.
- ٢- أثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي الإفصاح المحاسبى.
- ٣- أثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي التحفظ المحاسبى.
- ٤- أثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي جودة التقارير الماليه.
- ١- اثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي ادارة الارباح.

إن تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم ١٥ تؤثر علي جودة التقارير المالية من خلال تأثيرها علي المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير المالية, فإن ممارسات إدارة الأرباح تتأثر بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS, فقد

توصلت دراسة (Latridis, ٢٠١٠) إلي أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يقلل من ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال الحد من التباين في المعلومات والتلاعب في الأرباح، ويبرز دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في تضيق الفجوة أمام الإدارة للتأثير علي الأرباح من خلال إتجاه المعايير إلي توحيد السياسات المحاسبية، وضبط حرية التقدير الشخصي لبعض بنود القوائم المالية، وكذلك معالجة الأخطاء وغيرها من المداخل التي تمنح الإدارة الفرصة في الإختيار من بين البدائل التي تؤثر علي الأرباح وتنعكس علي نتائج الأعمال المفصح عنها في التقارير المالية التي تنشر في نهاية كل دورة مالية.

ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسه (د.هبه جمال ٢٠١٨) إلي أن معيار التقارير المالية الدولية رقم ١٥ يعمل على توحيد أسس المقارنة وطرق القياس لزيادة تماثل المعلومات و زيادة جودة الأرباح وذلك من خلال تقديم معلومات جيدة بالقوائم المالية توفر معلومات موثوق بها للمستخدمين تفيدهم في اتخاذ قراراتهم المختلفه حيث تنخفض حاله عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية بسبب زيادة جودة الأرباح و خلوها من التحريفات و تأجيل الأرباح الحالية لصالح الأرباح المستقبلية.

٢- اثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي الإفصاح المحاسبي.

يري العديد المستثمرون إن معلومات الإيرادات المفصح عنها عادة ما تكون في كثير من الأحيان نمطية في طبيعتها أو تقدم بصورة معزولة بدون تفسير أو شرح عن كيفية ارتباط الإيرادات المعترف بها بالمعلومات الأخرى الواردة في القوائم المالية، لذلك فإن نقص متطلبات الإفصاح في معايير الإيرادات الحالية كانت من أحد الأسباب الرئيسية لمطالبة مستخدمى المعلومات المالية بإصدار معيار جديد للإيرادات، وإستجابة لتلك المطالبات فقد بادر مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار IFRS ١٥ بهدف تحسين المحتوى الإعلامى للتقارير المالية، ويتطلب المعيار IFRS ١٥ زيادة مستوى الإفصاح عن الاعتراف بالإيرادات بالمقارنة بمعايير الإيرادات السابقة التي تعرضت لإنقادات لإفتقارها متطلبات

الإفصاح الكافية, ويهدف المعيار IFRS ١٥ من زيادة متطلبات الإفصاح إلي توفير المعلومات الملائمة لمستخدمى التقارير المالية من خلال متطلبات إفصاح محسنة, و التي من شأنها أن تساعدهم في فهم طبيعة وكمية وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات الناشئة عن العقود مع العملاء .

ويتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسه (د.هبه جمال ٢٠١٨) حول وجود تأثير إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة وإن الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء أيضا له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية , كما يرى الباحث أيضا أن تطبيق المعيار يعمل علي توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في القوائم المالية , ومن ثم توفر المزيد من المعلومات الملائمة لمستخدمى التقارير المالية, مما يؤدي إلي تحسين الإفصاح المحاسبي عن الإيراد وذلك يزيد من جودة التقارير المالية.

٣- اثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي التحفظ المحاسبي.

يعالج المعيار IFRS ١٥ أوجه القصور التي توجد في المعايير الحالية للإعتراف بالإيراد عن طريق أنه أوضح شروط معينة لتقسيم المعاملة الواحدة التي تحتوى علي مفردات عديدة, وكيف يمكن قياس الإيراد الخاص بكل مفردة منفصلة, كما يتضمن المعيار IFRS ١٥ شروط مختلفة للإعتراف بالإيراد, وهذه الشروط تساهم في زيادة التحفظ المحاسبي, ومن أهم تلك الشروط هو تحديد العقد الواجب الوفاء به تجاه العميل, وهذه الشروط تعتبر أكثر وضوحاً ودقة من الشروط المطبقة حالياً وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية,

يعد مبدأ الحيطة أو الحذر, أو التحفظ المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية ذات التأثير الكبير في بيئة إعداد التقارير المالية ولعل من أهم الأمور الأكثر تحفظاً في المعيار IFRS ١٥ أنه في حالة عدم إستيفاء العقد مع العميل للشروط المنصوص عليها طبقاً لهذا المعيار, وحصلت المنشأة علي مقابل نقدي من العميل, فإنه يجب علي المنشأة أن تثبت المقابل النقدي المستلم علي أنه التزام إلي أن يتم استيفاء شروط تطبيق المعيار.

ويري الباحث , أن المعيار IFRS ١٥ يحافظ علي العديد من مظاهر التحفظ المحاسبي عند القياس والاعتراف بالإيراد وذلك عند إعداد التقارير المالية, فينص معيار الإيرادات من العقود مع العملاء علي الاعتراف بالإيراد وفقاً لنموذج مكون من خمسة خطوات وكل خطوة تحتوي علي مجموعة من الشروط لقياس الإيراد والاعتراف به, وبذلك فإن هذا المعيار يحقق التحفظ المشروط وأن الإلتزام بممارسة التحفظ المحاسبي تعد أحد الاعتبارات الهامة والمؤثرة, والتي يتعين الاسترشاد بها عند الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية, وهي تعد بمثابة أحد القيود التي تحد من حالة التسارع والتدافع نحو الممارسات المحاسبية الخاطئة والممارسات الضارة لإدارة الأرباح.

٤- أثر معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي جودة التقارير الماليه.

تؤثر معايير التقارير المالية الدولية بشكل إيجابي علي تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية الشركة من خلال دورها في تحسين شفافية الإفصاح والحد من عدم تماثل المعلومات, وتوفر IFRS للمستثمرين قراءة موحدة للتقارير المالية مما يضيفي المصداقية علي المعلومات المحاسبية و تساهم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في تحسين جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة

ويتمثل الهدف الرئيسي للمعيار IFRS ١٥ في تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء.

ويعتمد المعيار IFRS ١٥ علي مدخل الأصول والإلتزامات للإعتراف بالإيراد, ويتم الاعتراف بالإيراد عند التغير في الأصول والإلتزامات التي تنشأ من العقد مع العميل بما يتحقق الموضوعية للمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية, وذلك بما يتفق مع الإطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB), ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB), وبذلك يضمن أن تتم المحاسبة عن المعاملات المتماثلة بصورة متشابهة بما يحقق الموضوعية, وذلك

من خلال توحيد المعالجة المحاسبية للمعاملات المتشابهة وإزالة التضارب الذي كان موجود في المعايير الحالية للإعتراف بالايادات . ويرى الباحث أن تطبيق معيار IFRS ١٥ سوف يوفر معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية وذات درجة عالية من المصدقية, بالإضافة إلي الحفاظ علي خاصية الثبات وتحسين خاصية القابلية للمقارنة بين الشركات, وزيادة درجة الإفصاح في القوائم المالية, ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

الدراسة الميدانية

تمهيد:

يتناول الباحث في هذا المبحث الخطوات المتعلقة بالدراسة الميدانية التي قام بها الباحث بتحديد مجتمع وعينة الدراسة, واختبار فروضها, وتحقيق أهدافها من خلال استقصاء ميداني موجه

أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى إقامة الدليل العملي على مدى معنوية فرض البحث، وإثبات مدى صحته.

ثانياً: تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة محل الدراسة:

❖ **مجتمع الدراسة:** يتمثل فيما يلي:

- ١- المحاسبين والمديرين الماليين في شركات المساهمة المصرية المسجلة - ببورصة الأوراق المالية.
- ٢- مأموري ومراجعي الضرائب بمصلحة الضرائب المصريه الفئة المستفيدة من تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ وتأثيره على تطوير التحاسب الضريبي.
- ٣- مراقبوا الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية.

عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من ٧٠ من المديرين الماليين والمحاسبون في بعض شركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية، ٦٠ من مأمورى ومراجعى الضرائب، ٨٠ من مراقبوا الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وتم اختيارهم باستخدام العينة العشوائية البسيطة، وكانت نسبة الإستجابة الكلية ٨٠.٥%، كما هي موضحة في الجدول رقم (١).

٤ - جدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة

البيان	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم الصحيحة	نسبة الإستجابة
المحاسبين أو المديرين الماليين	٧٠	٦٢	٥٨	٨٢.٩%
مأمورى ومراجعى الضرائب	٦٠	٥٢	٤٨	٨٠%
مراقبوا الحسابات	٨٠	٦٨	٦١	٧٦.٣%
المجموع الكلى	٢١٠	١٨٢	١٦٧	٧٩.٥%

رابعاً: أسلوب الدراسة:

تم الإعتماد في جمع البيانات الأولية لإعداد الدراسة الميدانية علي أسلوب الاستقصاء وذلك من خلال تصميم قائمة الاستقصاء اللازمة لجمع البيانات من مفردات العينة من خلال:

خامساً: تصميم أداة البحث:

في ضوء أهداف، وفروض الدراسة السابق الإشارة إليها اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية علي إستمارة الاستقصاء حيث شملت علي مقدمة تعريفية عن موضوع البحث وبيان أهدافه، ثم طلب معلومات عامة عن المستقصى مثل الاسم والوظيفة. ولقد تم تصميم قائمة الاستقصاء من خلال ما يعرف بالقياس الأسمى باستخدام مقياس Likert للإجابة علي الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلي بيانات رقمية حتى يتم تحديد الأوزان.

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن النسبى	٥	٤	٣	٢	١

رابعاً: أساليب التحليل الإحصائي :

اعتمد الباحث في تحليل البيانات علي الأساليب الإحصائية التالية:

١ - حساب معاملي الثبات والصدق:

تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الإستقصاء (ما يسمى بمعامل الإعتماضية), و تم التحقق من صدق أداة الدراسة من خلال حساب معامل الصدق الذاتي self-validity وهو يساوى الجذر التربيعي لمعامل الثبات, وذلك لبحث مدى الإعتماذ علي نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج.

٢ - الأهمية النسبية :

حيث تم حساب الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات أبعاد الدراسة, وذلك من الجدول التكراري المزدوج (حسب فئات الدراسة), وذلك بهدف ترتيب أهم العبارات (المتغيرات) داخل كل محدد من محددات الدراسة.

٣- اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis.

٤ - مصفوفة إرتباط بيرسون Pearson Correlation Matrix :

لقياس قوة الارتباط ومعنوية العلاقة بين متطلبات تطبيق معيار معيار رقم ٤٨ وتطوير التحاسب الضريبي

٥ - أسلوب الانحدار الخطي المتعدد Multipl Linear Regression :

وذلك لتحديد التأثير المعنوي لمتطلبات تطبيق معيار رقم ٤٨ وتتمثل في (متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد), علي تطوير التحاسب الضريبي.

الأهمية النسبية والإحصاءات الوصفية:

حيث يتم عرض الأهمية النسبية والإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة والتي يعكسها ما ورد بقائمة الاستقصاء من أسئلة وأهم ما يترتب عنه من نتائج وذلك علي النحو التالي:

السؤال الأول:

يعبر عنه بالرمز(X7) و يحتوى علي ٦ عبارات يرمز لها (X7.1: X7.6) ويتناول أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح بما يحقق جودة

التقارير المالية، وقد تم حساب الأهمية النسبية وإتجاه مقياس ليكرت لكل سؤال فرعى. يعرض الجدول رقم (١) الأهمية النسبية لأثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح بما يحقق جودة التقارير المالية من وجهة نظر عينة الدراسة (محاسب أو مدير مالي- مأمورى ومراجعى الضرائب - مراقب حسابات) , ويتضح من الجدول أن أهم أثر لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح بما يحقق جودة التقارير المالية بالنسبة للأهمية النسبية هو مايلي:

١- من وجهة نظر المحاسبين أو المديرين الماليين:

- ١- يؤدي إلي توحيد السياسات المحاسبية عن طريق وضع نموذج موحد للاعتراف بالإيراد مكون من خمس مراحل.
 - ٢- يساعد في تخفيض المرونة المتاحة للإدارة في اختيار البدائل المحاسبية وتقليل الحكم الشخصي وتقديرات الإدارة.
 - ٣- يتيح بدائل متعددة للاعتراف بالإيراد لمعالجة نفس العمليات.
- ### ٢- من وجهة نظر مأمورى ومراجعى الضرائب.
- ١- يساعد في تخفيض المرونة المتاحة للإدارة في اختيار البدائل المحاسبية وتقليل الحكم الشخصي وتقديرات الإدارة.
 - ٢- يؤدي إلي توحيد السياسات المحاسبية عن طريق وضع نموذج موحد للاعتراف بالإيراد مكون من خمس مراحل.
 - ٣- تضيق الفجوة أمام الإدارة للتأثير علي الأرباح من خلال الاتجاه إلي توحيد السياسات المحاسبية.

٣- من وجهة نظر مراقبى الحسابات.

- ١- يؤدي إلي توحيد السياسات المحاسبية عن طريق وضع نموذج موحد للاعتراف بالإيراد مكون من خمس مراحل.
- ٢- يساعد في تخفيض المرونة المتاحة للإدارة في اختيار البدائل المحاسبية وتقليل الحكم الشخصي وتقديرات الإدارة.

٣- تضييق الفجوة أمام الإدارة للتأثير على الأرباح من خلال الاتجاه إلي توحيد السياسات المحاسبية.

الجدول رقم (١)

الأهمية النسبية والإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الأول

مراقب حسابات			مستخدموا التقارير المالية			محاسب أو مدير مالي			العبارة
الأهمية النسبية %	انحراف معياري	وسط حسابي	الأهمية النسبية %	انحراف معياري	وسط حسابي	الأهمية النسبية %	انحراف معياري	وسط حسابي	
٨٣	٠.٨٩٩	٤.١٥	٨٢.٩	٠.٧٩٩	٤.١٥	٨٣.٩	٠.٨٩٢	٤.١٩	يخفف الحاجة إلى إرشادات تفسيرية لكل حالة علي حدة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد
٨٣.٧	٠.٦٧٥	٤.١٩	٨٤.٦	٠.٧٧٨	٤.٢٣	٨٦.٦	٠.٦٣٧	٤.٣٣	يتيح بدائل متعددة للاعتراف بالإيراد لمعالجة نفس العمليات.
٨٨.٩	٠.٦٠٤	٤.٤٤	٨٧.٩	٠.٥٧٤	٤.٤٠	٨٨.١	٠.٧١٩	٤.٤٠	يسودى إلي توحيد السياسات المحاسبية عن طريق وضع نموذج موحد للاعتراف بالإيراد مكون من خمس مراحل.
٨٧.٦	٠.٦١٤	٤.٣٣	٨٨.٣	٠.٦٤٧	٤.٤٢	٨٧.٨	٠.٦٢٧	٤.٣٩	يساعد في تخفيض المرونة المتاحة للإدارة في اختيار البدائل المحاسبية وتقليل الحكم الشخصي وتقديرات الإدارة.
٨٥.٢	٠.٧٥٧	٤.٢٦	٨٣.٨	٠.٧٥٣	٤.١٧	٨٢.٧	٠.٨٨٦	٤.١٣	تساهم إرشادات المحاسبة عن البيع مع حق الرد في الحد من حالات تلاعب الإدارة في القوائم المالية.
٨٦.٣	٠.٧٢٢	٤.٣١	٨٦.٣	٠.٦٨٩	٤.٣١	٨٦.٣	٠.٧٤٣	٤.٣١	تضييق الفجوة أمام الإدارة للتأثير علي الأرباح من خلال الاتجاه إلي توحيد السياسات المحاسبية.
٨١.١	٠.٨٥٦	٤.٠٦	٨١.٣	٠.٩٥٤	٤.٠٦	٨٣.٣	٠.٨٠٩	٤.١٦	يقدم إرشادات أكثر تفصيلا فيما يتعلق بتحديد مختلف السلع والخدمات ضمن العقد مما يقلل من تقديرات واحكام الإدارة.

يعرض جدول رقم (١) الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الأول وجاء المتغير الثالث " يؤدي إلي توحيد السياسات المحاسبية عن طريق وضع نموذج موحد للاعتراف بالإيراد مكون من خمس مراحل.. " أول متغير من متغيرات السؤال الأول بالنسبة لفئة المحاسب أو المدير المالي بمتوسط (٤.٤٠)، وبانحراف معياري (٠.٧١٩). وبالنسبة لفئة مأمورى ومراجعى الضرائب فجاء المتغير الرابع " يساعد في تخفيض المرونة المتاحة للإدارة في اختيار البدائل المحاسبية وتقليل الحكم الشخصي وتقديرات الإدارة." أول متغير من متغيرات السؤال الأول

بمتوسط (٤.٤٢), وبإنحراف معياري (٠.٦٤٧), أما بالنسبة لفئة مراقب الحسابات ف جاء المتغير الثالث " يؤدي إلي توحيد السياسات المحاسبية عن طريق وضع نموذج موحد للاعتراف بالإيراد مكون من خمس مراحل.. " أول متغير من متغيرات السؤال الأول بمتوسط (٤.٤٤), وبإنحراف معياري (٠.٦٠٤), ولقد أجمعت فئات الدراسة علي موافقتهم علي وجود أثر لتطبيق متطلبات معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح, حيث أن متوسط كل منها زاد عن ٤.

اختبار الفرض والذي ينص علي:

لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح.

تم تطبيق معامل ارتباط بيرسون لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن الإيراد وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ ويعبر عنها بالسؤال الأول XI, والمتغير التابع إدارة الأرباح ويعبر عنه بالسؤال السابع X7.

ويتضح من الجدول رقم (٢) النتائج التالية:

- توجد علاقة ارتباط طردية قوية موجبة بين المتغيرات المستقلة وبين المتغير التابع وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥), وتمثل متطلبات العرض أكثر المتطلبات ارتباطاً, يليها متطلبات الاعتراف والقياس ثم متطلبات الإفصاح.
- نتيجة لثبوت علاقات فإنه يمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد, لتحديد التأثير المعنوي لتطبيق متطلبات معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح.

تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إداره الأرباح في ضوء معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥

د/ مصطفى محمد رمضان على

الجدول رقم (٢)

علاقة الإرتباط بين متطلبات تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ وإدارة الأرباح

مستوى المعنوية	معامل الارتباط R	حجم العينة	إدارة الأرباح
٠.٠٠٠	٠.٨٨١	١٦٩	متطلبات تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥
٠.٠٠٠	٠.٩٣٢	١٦٩	متطلبات الاعتراف والقياس
٠.٠٠٠	٠.٨٧٣	١٦٩	متطلبات العرض
٠.٠٠٠	٠.٨٧٣	١٦٩	متطلبات الإفصاح

الجدول رقم (٣)

نتائج تحليل تأثير تطبيق متطلبات معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح

المعنوية	التقديرات			(F) Sig	معامل التحديد R	Adjusted R	المتغيرات المستقلة
	معنوية t	قيمة t	معامل الانحدار β				
معنوية	٠.٠٠٢	٣.٢٠٨	٠.١٩٩	٤٢١.٨٠ (٠.٠٠٠)	٠.٨٨٥	٠.٨٨٣	متطلبات الاعتراف والقياس
معنوية	٠.٠٠٠	٩.١٦٠	٠.٦٣٥				متطلبات العرض
معنوية	٠.٠٣١	٢.١٧٠	٠.١٣٥				متطلبات الإفصاح

يتبين من الجدول رقم (٢) مايلي:

- ١- ثبوت معنوية نموذج الانحدار المتعدد, حيث بلغت قيمة (F) (٤٢١.٨٠), وهي معنوية عند مستوى معنوية (٠.٠١).
- ٢- يتضح من الجدول أن إشارة معاملات الانحدار موجبة مما يدل علي وجود علاقة طردية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع, وبمعنى آخر أي أن تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد في ضوء تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ تؤثر علي إدارة الأرباح.
- ٣- ثبوت معنوية معاملات انحدار متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح, حيث بلغت قيمة (T) لمتطلبات الاعتراف والقياس (٣.٢٠٨) عند مستوى معنوية

- (٠.٠٥), وبلغت قيمة (T) لمتطلبات العرض (٩.١٦٠) عند مستوي معنوية (٠.٠١) .
بينما وبلغت قيمة (T) لمتطلبات الإفصاح (٢.١٧٠). عند مستوي معنوية (٠.٠٥) .
- ٤- ثبتت معنوية تأثير متطلبات العرض الخاصة بالإيراد في ضوء تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح عند مستوى معنوية (٠.٠١), بينما ثبتت تأثير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عند مستوى معنوية (٠.٠٥), وتمثلت تلك الأبعاد علي الترتيب من حيث قوة تأثيرها وأهميتها علي إدارة الأرباح في متطلبات العرض حيث بلغت قيمة معامل الانحدار المعدلة (β) (٠.٦٣٥), يليها متطلبات الاعتراف والقياس حيث بلغت قيمة معامل الانحدار المعدلة (β) (٠.١٩٩), يليها متطلبات الإفصاح حيث بلغت قيمة معامل الانحدار المعدلة (β) (٠.١٣٥).
- ٥- بلغت قيمة (R) المعدلة (٠.٨٨٣), مما يدل علي أن متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ معاً تفسر ما نسبته (٨٨.٣%) من التغيرات التي تحدث في إدارة الأرباح.
- وبناء علي النتائج السابقة يتضح رفض هذا الفرض الفرعي الصفري (العدم) وقبول الفرض البديل, وهذا يعني أنه (يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي إدارة الأرباح).

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

تناول هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة وذلك من خلال الجانب النظري والميداني المتمثل في نتائج التحليل الوصفي واختبارات الفروض، وذلك علي النحو التالي:

- ١- قدم معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ نموذج جديد للمحاسبة عن الإيراد يسمى النموذج المبني علي العقد وهو نموذج الخمس خطوات للإعتراف وقياس الإيراد والذي يهدف إلى تحسين الإفصاح المحاسبي عن الإيراد حيث يتضمن المعيار متطلبات جديدة للإعتراف والقياس والعرض

والإفصاح الخاصة بالإيراد تساهم فى وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح والعرض بهدف تحسين الإفصاح المحاسبى عن الإيراد وزيادة جودة التقارير المالية.

٢- يؤثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ تأثيرا إيجابيا عن طريق إيجاد حلول لمشاكل المعايير المحاسبية الحالية للإعتراف بالإيراد من خلال زيادة الإفصاح المحاسبى وزيادة التحفظ المحاسبى والحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات والحد من إدارة الأرباح عن الاعتراف بالإيرادات والتي تؤدي إلي تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية, من خلال توفير معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية وذات درجة عالية من المصدقية بالمقارنة بمعايير الإيرادات السابقة .

٣- يتمثل الهدف الرئيسى لمعيار التقارير المالية الدولية رقم ١٥ في تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء .

٤- وقد توصل الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائى لفروض الدراسة الميدانية إلي أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥، ووجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي المتغيرات المحاسبية (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية, الإفصاح المحاسبى, عدم تماثل المعلومات, التحفظ المحاسبى, إدارة الأرباح) .

ثانيا: التوصيات

١. ضرورة تحقيق التوافق بين احتياجات المحاسبين والمديرين الماليين, واحتياجات مراجعى الضرائب بمصلحه الضرائب المصرىه من خلال تقييم جودة التقارير المالية من خلال الإعتماد علي مجموعة المتغيرات المحاسبية

التي تعكس جودة التقارير المالية, دون الإعتماد علي متغير واحد لتقييم جودة التقارير المالية.

٢. يجب علي الشركات المساهمة المصرية ضرورة الاستعداد الكافي لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ ودراسة الآثار المترتبة علي تطبيقه علي قوائمها المالية, وتكثيف جهودها في تدريب وتأهيل وتوعية المختصين بها للتعرف علي متطلبات تطبيق المعيار الجديد.

٣. ضرورة قيام المؤسسات الأكاديمية من خلال الجامعات المصرية بتحديث وتطوير مقررات المحاسبة بما يتضمن تدريس متطلبات معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ .

أهم مقترحات الأبحاث المستقبلية:

- ١- دراسة أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ علي المتغيرات المحاسبية لتقييم جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة المصرية – دراسة تطبيقية.
- ٢- دراسة تأثير تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ علي تطوير نظم تكنولوجيا المعلومات في المنشآت.

المراجع:

- ١- د. دليا محمد خيرى المدبولي، " تحليل العلاقة بين جودة التقارير المالية وبعض الخصائص التشغيلية للشركات وتكلفة التمويل بالمديونية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٢، ٢٠١٦.
- ٢- د. دينا عبدالعليم كريمة، " إطار مقترح للمحاسبة عن الإيراد في الشركات المطبقة لبرامج ولاء العملاء"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، الجزء الأول، يوليو ٢٠١٥.
- ٣- عبد المنعم، تامر سعيد، " اثر معيار الإيراد من العقود العملاء (IFRS ١٥) على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، الجزء الأول، يوليو ٢٠١٥، ص ص ٣٦٧-٢٠٠.
- ٤- د. طارق عبدالعظيم يوسف الرشيدى، " أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ على قائمة الدخل في شركات المقاولات - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٣، ٢٠١٦.
- ٥- د. علي محمود مصطفى خليل، د. منى مغربى محمد ابراهيم، " قياس أثر تطبيق الإيراد من العقود مع العملاء IFRS ١٥ على استدامة الأرباح المحاسبية- دليل من البيئة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد ٥، العدد ١، ٢٠١٧.
- ٦- د. علاء علي أحمد حسين، " نماذج محاسبية مقترحة لقياس التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSS علي مستويات تحفظ الأرباح والأداء المحاسبى والتشغيلي للشركات المساهمة المالية : دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد ٢١، أبريل ٢٠١٧.
- 7- zkan, Serdar; and Balsari, Cagnur Kaytmaz, "Impact of Audit Quality on Accounting Policy Disclosures: Implications on Revenue Recognition Policy", October 2016, 2Q09, Working paper series, At: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1490105
- 8- Biondi, Yuri; Tsujiyama, Eiko; Glover, Jonathan; Jenkins, Nicole T.; Jorgensen, Bjorn; Lacey, John; and Macve, Richard, " 'Old Hens Make

the Best Soup': "Accounting for the earnings process and the IASB / FASB Attempts to reform revenue recognition accounting standards", Accounting in Europe, 2014. 11(1): 13-33.

- 9- *Bielstein, Mark M.; Kalavacherla, Prabhakar; Munter, Paul H.; Dowad, Phil; Morley, Catherine; O'Donovan, Brian; and Schmid, Thomas, "Issues In-Depth Revenue from Contracts with Customers" Textbook, KPMG LLP, United States, September 2014, pp:1-204.*
- 10- **Amr M. Khamis.2016, "Perception of Preparers an Auditors on Now Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt ", Journal of Accounting an Business Dynamics", Vol. 3, No. 2.**
- 11- *Amr M. Khamis.2016, "Perception of Preparers an Auditors on Now Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt ", Journal of Accounting an Business Dynamics", Vol. 3, No. 2.*