

اثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ " الإيراد من العقود مع العملاء " علي الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية

سالم سليمان سالماني محيد

المخلص:

تناولت هذه الدراسة اثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ " الإيرادات من العقود مع العملاء " علي الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية، وقد توصلت الدراسة إلي أن متطلبات الإفصاح طبقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ تتطلب معلومات مفصلة عن الإيرادات بشكل أشمل من المعايير المحاسبية الحالية للاعتراف بالإيراد، وقد جاءت متطلبات الإفصاح في معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ متناسقة مع الهدف الأساسي لهذا المعيار وهو تقديم معلومات كمية ووصفية مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة وكمية وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقد المبرم مع العميل. فإن متطلبات الإفصاح عن الإيرادات من العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ ذات مستوى إفصاح مناسب لمستخدمي المعلومات المالية. ويوصي الباحث بضرورة تعديل معايير المحاسبة المصرية الخاصة بالإيراد بما يتماشى مع متطلبات معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ وزيادة الوعي المهني بعقد الندوات والمؤتمرات الخاصة بالإضافة إلي تقديم الدورات التدريبية لرفع معرفة و كفاءة المختصين بتطبيق المعيار الجديد.

Abstract:

The study explored the Impact of Application International Financial Reporting Standards (IFRS) No. 15 on accounting disclosure in on the Quality of Financial Reporting at the Egyptian Contributing Companies, This study concluded that the disclosure requirements in accordance with IFRS 15 require detailed information on revenue more comprehensively than the current accounting standards for revenue recognition, The researcher recommends the necessity of changing the Egyptian accounting standards for revenue in line with the requirements of International Financial Reporting Standard No. 15 and increase

the awareness of professional seminars and special conferences in addition to providing training courses to increase the knowledge and competence of specialists in the application of the new standard.

مقدمة ومشكلة البحث:

تعتبر الإيرادات هي العنصر الأهم في القوائم المالية، فمن خلالها يتم تقييم الوضع المالي وأداء المنشأة، ولا يمكن معالجتها دون التحقق من مصدر وطبيعة وكمية وتوقيت الإيرادات المبلغ عنها، ومع ذلك فإن تعقيد بيئة العمل يجعل من الصعب تحديد متى يتم الاعتراف بالإيرادات، حيث لا يوجد معيار شامل للإعتراف بالإيرادات، ففي حالة عدم وضوح قواعد الاعتراف بالإيراد فقد يؤدي ذلك إلى قيام الإدارة ببعض الممارسات غير المرغوب فيها التي تؤثر علي جودة التقارير المالية.

وإن متطلبات الإفصاح عن الإيرادات في المعايير الأمريكية والمعايير الدولية تعد غير كافية، وقد تفتقر إلى الإتساق مع الإفصاح عن عناصر أخرى في القوائم المالية، ولا توفر معلومات كافية للمستخدمين لفهم إيرادات المنشآت والأحكام والتقدير التي تقوم بها عند الاعتراف بالإيرادات، مما يؤدي إلي أن تكون معلومات الإيرادات منعزلة ولا يمكن ربطها بالوضع المالي للشركة. فقد كان المستثمرين معتمدين علي أن معلومات الإيراد المفصوح عنها في الغالب منفصلة عن باقي بنود ومعلومات القوائم المالية الأخرى.

لذلك نجد أن الجهات المنوط بها إصدار المعايير المحاسبية قد سعت إلي تطوير وتحسين معايير المحاسبة الخاصة بالإيرادات بهدف تحسين جودة التقارير المالية، فقد تم إصدار معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" عام ٢٠١٤، بهدف تزويد مستخدمي التقارير المالية بالمزيد من المعلومات التي تلبي احتياجاتهم، وتحسين جودة التقارير المالية، ويتضمن معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ لمتطلبات جديدة للاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن الإيرادات من شأنها أن تؤثر علي جودة التقارير المالية.

ويمكن صياغة مشكلة البحث في محاولة الإجابة علي السؤال التالي:

" هل يؤثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ " الإيراد من العقود مع العملاء " علي الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية؟ "

هدف البحث:

يهدف البحث إلي بيان اثر تطبيق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ علي الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية .

أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من ندرة الدراسات التي تناولت أثر معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" علي الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية، ومن ثم فهناك حاجة لمحاولة إيضاح المتطلبات الجديدة التي يتضمنها معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ وأثر تلك المتطلبات علي الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية.

منهج البحث:

اعتمد الباحث علي المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة البحث من خلال الإطلاع وإستقراء بعض الكتابات والدراسات التي تناولها الفكر المحاسبي، لدراسة النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات والإستفادة منها في تحديد علاقة بين تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية.

تقسيمات البحث:

أولاً : الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
ثانياً: جهود مشروع التقارب بين IASB & FASB لإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ .
ثالثاً: متطلبات الإفصاح المحاسبي في ضوء معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ .
رابعاً: دور معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ في تحسين مستوي الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية .
خامساً: النتائج والتوصيات .
سادساً: المراجع.

أولاً: الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

١- دراسة (د. معتز أمين، محمد سليم، ٢٠٠٩).

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف علي انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المحاسبة الدولية علي جودة الإبلاغ المالي لتلك الشركات المدرجة في بورصة عمان، وذلك من خلال قياس أثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي وقواعد الإفصاح الواردة فيها علي ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الإستثمارية المدرجة في بورصة عمان، واثر ذلك علي قابلية الفهم والقابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الإستثمارية المدرجة في بورصة عمان.

وقد توصلت هذه الدراسة إلي أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وقواعد الإفصاح الواردة فيها تؤثر بشكل إيجابي علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في الإبلاغ المالي للشركات الإستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي.

٢- دراسة (Sedek H.M. Hasanen, Dalia M.A.M.Abotalib, 2014).

هدفت هذه الدراسة إلي قياس أثر التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والذي تمثل في إصدار معيار التقارير المالي الدولي رقم ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" ، وأثر ذلك علي الممارسة المحاسبية في مصر.

وتوصلت هذه الدراسة إلي أن تطبيق المشروع المقترح يؤدي إلي تحقيق العديد من المزايا مثل توفير معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية وذلك بسبب تعزيز متطلبات الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وتخفيض التفسيرات لجميع حالات الاعتراف بالإيرادات، وتعزيز قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة .

٣- دراسة (د. فوزي محمد هيكل، ٢٠١٥).

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف علي أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة عن طريق تكيف المعيار وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في المنشآت المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري.

وقد توصلت هذه الدراسة إلي وجود تأثير إيجابي للإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ علي جودة المعلومات المحاسبية

وقيمة المنشأة ، كما توصلت إلي وجود مجموعة من الضوابط الداعمة لعملية الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ .

٤- دراسة (د. عفت أبو بكر محمد الصاوي، ٢٠١٥).

هدفت هذه الدراسة إلي تناول المتطلبات الرئيسية لمعيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم ١٥ بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء"، واثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ علي منفعة المعلومات المحاسبية وذلك من وجهة نظر كلا من معدى ومستخدمى القوائم المالية، وذلك من خلال تقييم مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات، هذا بالإضافة إلي ما يحققه المعيار من احتياجات معدى القوائم المالية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلي أن تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ يمكن أن يؤدي إلي تغيرات كبيرة في نمط وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وذلك علي وجه الخصوص بالنسبة للعقود متعددة العناصر والعقود طويلة الأجل، كما توصلت هذه الدراسة إلي أن المعيار رقم ١٥ يحقق العديد من المنافع علي مستوى القوائم المالية تشمل توفير المعلومات الملائمة وزيادة الشفافية والحد من تماثل المعلومات، والمعاملة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً، بما يحسن من القابلية للمقارنة للقوائم المالية ويدعم كفاءة أسواق المال.

٥- دراسة (Lim et al., 2015)

هدفت هذه الدراسة إلي توضيح مدى إدراك وتصور المراجعين ومعدى القوائم المالية لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ في ماليزيا. وقد أكدت هذه الدراسة علي أن المعيار IFRS 15 سوف يحل محل معايير الإيرادات الحالية الموجودة في الواقع العملي، كما أن نموذج الاعتراف بالإيرادات ذات الخطوات الخمس تحول من مفهوم المخاطر والعوائد إلي مفهوم السيطرة، ومن المتوقع أن يكون لذلك تأثير علي مختلف الصناعات، وعلي وجه التحديد تلك التي تتضمن عقود طويلة الأجل مع العملاء، ومن ثم فإن توقيت وطريقة الاعتراف بالإيرادات سوف تتأثر أيضاً.

وقد توصلت هذه الدراسة إلي أن المحاسبين والمراجعين الماليزيين عموماً الذين شملهم الاستطلاع يرون أن الوحدات والمنظمات داخل ماليزيا لاتزال غير مستعدة لتبنى معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥، كما أن المعيار ليس من السهل أن يتم تطبيقه علي قطاعات الأعمال المختلفة.

٦- دراسة (Amr M. khamis , 2016).

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تصورات معدى التقارير المالية والمراجعين حول تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ في قطاعات الأعمال المختلفة في مصر وهذه الدراسة هي امتداد لدراسة (Lim,et al., 2015) لدراسة الأثار المحتملة لتطبيق المعيار IFRS 15 عبر البلدان ذات المراحل المختلفة من التنمية الإقتصادية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلي أن تطبيق المعيار IFRS 15 يعالج نقاط الضعف وأوجه القصور في معايير الاعتراف بالإيراد السابقة ويعزز من إمكانية مقارنة البيانات المالية.

كما توصلت هذه الدراسة إلي أن المحاسبين والمراجعين ليس لديهم معرفة كافية حول المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥، بالإضافة إلي أن المعيار IFRS 15 لا يزال غير مألوف لمعدى التقارير المالية والمراجعين ويعتقدون أنه من الصعب تطبيق المعيار IFRS 15 في مختلف قطاعات الاعمال في مصر.

٧-دراسة (د. آمال محمد محمد عوض ، ٢٠١٦).

هدفت هذه الدراسة إلي اجراء دراسة استكشافية للتعرف علي أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات (الأمريكية والدولية والمصرية ومعيار IFRS 15) علي تحسين المحتوى الإعلامى للتقارير المالية في البيئة المصرية .

وقد توصلت هذه الدراسة إلي وجود العديد من مبررات تطوير المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية للاعتراف بالإيرادات، وأن تطبيق المعيار IFRS 15 يؤثر إيجابيا علي المحتوى الإعلامى للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

٨- دراسة (Hasan, Mahmoud, A., 2017)

هدفت هذه الدراسة إلي إستكشاف إمكانية تطبيق الشركات الصناعية الأردنية لمعيار التقارير المالية الدولية رقم ١٥ الإيراد من العقود مع العملاء من وجه نظر معدى القوائم المالية.

وتوصلت هذه الدراسة إلي عدم إمكانية الشركات الصناعية الأردنية الإلتزام بالمتطلبات المحاسبية للإفصاح عن الإيراد في ضوء تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥، لأنها لا تستطيع توفير معلومات كمية ووصفية عن العقود مع العملاء فضلا عن تقييم الأحكام الهامة عند تطبيق تعليمات هذا المعيار. كما توصلت هذه الدراسة إلي وجود عقبات تحول دون تطبيق الشركات الصناعية الأردنية للمعيار

IFRS 15 ومن أهم تلك العقبات صعوبة فهم وتفسير متطلبات هذا المعيار وعدم وجود النظم المحاسبية الملائمة التي تسهل تطبيق المعالجات المحاسبية الخاصة بالإيرادات وفقاً لهذا المعيار.

تقييم الدراسات السابقة.

تناولت هذه الدراسات تقييم تصورات معدى التقارير المالية والمراجعين حول تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ في قطاعات الأعمال المختلفة، وأثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ على منفعة المعلومات المحاسبية وذلك من وجهة نظر كلا من معدى ومستخدمى القوائم المالية، وأثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة عن طريق تكيف المعيار وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في المنشآت المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرى.

ومن تحليل الدراسات السابقة فإن هذه الدراسة تعتبر امتداد لتلك الدراسات، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في أنها تتناول دور تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" على الإفصاح المحاسبى في التقارير المالية للشركات، وذلك من خلال استعراض جهود مشروع التقارب بين IASB & FASB لإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥. بالإضافة إلى تقييم متطلبات الإفصاح المحاسبى في ضوء معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥، وبيان دور معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبى في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية، وذلك بهدف تحسين جودة التقارير المالية.

ثانياً: جهود مشروع التقارب بين IASB & FASB لإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥.

يعتبر المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من أهم الجهود التي تمت لتطوير متطلبات الاعتراف بالإيراد في إطار التقارب بين المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية، وذلك للتغلب على المشكلات التي واجهت تلك المعايير وطرق الاعتراف بالإيراد التي تحتوى عليها هذه المعايير، وذلك من خلال وضع معيار مشترك للإيراد (Prochazka, D, 2009).

فقد بدأ العمل بين IASB & FASB في عام ٢٠٠٢م بشكل رسمي لعمل مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية وذلك بسبب حاجة المستثمرين إلى وجود معلومات ذات جودة عالية وذات قابلية للمقارنة حتي يتمكنوا من إتخاذ القرارات

بصورة أفضل وذلك في ظل تغير متطلبات أسواق رأس المال، فتم إصدار مذكرة التفاهم وكان من أهم أهدافها التأكيد على ضرورة عمل معايير محاسبية موحدة تستخدم في أسواق رأس المال العالمية، والقضاء على الاختلافات الرئيسية بين المعايير المحاسبية الدولية الأمريكية (Amr M. khamis,2016)

ولقد بدأ كلاً من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية بوضع مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات ووضع معيار مشترك للإيرادات بين المعايير الدولية للتقارير المالية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً، وذلك نتيجة لإختلاف متطلبات الاعتراف بالإيرادات في المعايير الدولية للتقارير المالية عن تلك المتطلبات المنصوص عليها في المبادئ المحاسبية الأمريكية (Alfred Wagenhofer,2014)

حيث كانت متطلبات الاعتراف بالإيرادات في المعايير الدولية للتقارير المالية تنص على إرشادات محدودة، فمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ "الإيرادات" ومعيار المحاسبة الدولي رقم ١١ "عقود الإنشاءات" كان من الصعب تطبيقها على المعاملات المعقدة، بالإضافة إلى ذلك، ينص معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ على إرشادات محدودة حول العديد من مواضيع الإيرادات الهامة مثل محاسبة الإتفاقيات متعددة العناصر، مما كان يدفع بعض المنشآت إلى استكمال الإرشادات المحدودة في المعيار الدولي من خلال التطبيق الإختياري لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية. وفي المقابل، تشتمل المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً على مفاهيم واسعة للاعتراف بالإيرادات إلى جانب متطلبات متعددة تتعلق بالإيرادات لصناعات أو معاملات محددة، وهو ما أدي في بعض الأحيان إلى معالجة مختلفة للمعاملات المتشابهة إقتصادياً، وعدم قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المنشآت والصناعات (Dalkilic, Ali Faih, 2014).

ولقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠١٤ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء" (IFRS 15) بالإضافة إلى استحداث الموضوع ٦٠٦ (ASU 606) ضمن مواضيع معايير المحاسبة التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، وقد حل المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ محل معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ "عقود الإنشاءات" ومعيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ "الإيرادات"، وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية رقم ١٣ "برامج ولاء العملاء" الصادر عام ٢٠٠٧، وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ " إتفاقيات إنشاء العقارات " الصادر عام ٢٠٠٨، وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية رقم ١٨ " عمليات نقل الأصول من

العملاء " الصادر عام ٢٠٠٥، وتفسير لجنة التفسيرات الدائمة رقم ٣١ " الإيراد- عمليات المقايضة التي تنطوي علي خدمات إعلانية" والصادر عن SIC (د. طارق عبدالعال حماد، ٢٠١٦).

وقد نص المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ علي أن يتم تطبيقه إعتباراً من أول يناير ٢٠١٨ وما بعدها، وسمح للمنشآت بتطبيقه قبل ذلك بشرط أن تفصح عن ذلك في قوائمها المالية ذات العلاقة. ويسري معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي جميع العقود مع العملاء ما عدا ما يلي:

- عقود الإيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ "عقود الإيجار".
- عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ٤ " عقود التأمين".
- الأدوات المالية والحقوق أو الإلتزامات التعاقدية الأخرى ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ٩ "الأدوات المالية"، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٠ " البيانات المالية الموحدة"، والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١١ " الترتيبات المشتركة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم ٢ "البيانات المالية المنفصلة" ومعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٨ " الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".
- التبادلات غير النقدية بين المنشآت في نفس خط الأعمال لتسهيل المبيعات للعملاء أو العملاء المحتملين.

ويري الباحث أن المعيار 15 IFRS يختلف عن المعيار 18 IAS في نطاق سريان المعيار حيث يسري المعيار 15 IFRS علي جميع العقود ما عدا العقود التي سبق ذكرها، فالاعتراف بإيرادات الفوائد وإيرادات توزيع الأرباح لا تقع في نطاق سريان المعيار 15 IFRS، بل يطبق عليها المعيار 9 IFRS "الأدوات المالية"، علي الرغم من أن المعيار 18 IAS يتضمن الاعتراف بإيرادات الفوائد وإيرادات توزيع الأرباح.

ثالثاً: متطلبات الإفصاح المحاسبي في ضوء معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥.
يمثل الإفصاح المحاسبي أحد المبادئ الأساسية والهامة لأنه يمثل وظيفة الإتصال في المحاسبة، فالإفصاح المحاسبي يساهم في تصميم وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلي إشباع حاجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية والتي تصور الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالشركة خلال فترة النشاط، كما تعرض المعلومات التي تعلن

عن خطط وتوقعات الإدارة المستقبلية، وقد تزايدت أهمية الإفصاح بعد ظهور حالات فشل الأعمال وانهيار العديد من الشركات، مما استلزم أن يكون الإفصاح من أهم الخصائص الرئيسية لجودة التقارير المالية (د. سامي حسن علي، ٢٠١٦).
فالإفصاح المحاسبي يعتبر المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستثمرين للحصول على المعلومات المهمة حول المنشأة، وبالتالي حتى تكون القوائم المالية موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستفيدين وتلبي احتياجاتهم، فلا بد من أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين جميع الطوائف التي لها مصالح بالمنشأة، وزيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد يساهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته (الطيب حامد اريس، الفاتح الامين، ٢٠١٤).

ونظراً لأهمية الإفصاح المحاسبي اتجه مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) في وضع الإطار الفكري للمحاسبة إلى توسيع نطاق الإفصاح ليشمل كافة التقارير المالية دون الإقتصار على القوائم الآلية فقط، حيث يهتم الإفصاح بالمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية، علي أن تتسم تلك المعلومات بالملاءمة والتي تشتمل علي خاصية التوقيت والتغذية العكسية والقدرة علي التنبؤ ومعيار القابلية للمقارنة ومعيار تحليل التكلفة والعائد ومعيار القابلية للفهم (د. مجدي مليجي، د. علاء محمد، ٢٠١٣).

وتختلف وجهات النظر بشأن مفهوم الإفصاح وحدوده عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية، وهذا الاختلاف يرجع في الأساس إلي اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، فقد عرفه البعض بأن تظهر القوائم المالية كافة المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع ، والتي تساعدهم علي اتخاذ قراراتهم الإقتصادية تجاه المشروع بصورة رشيدة (د. عوض سلامة، ٢٠٠٤).

ويري البعض أن الإفصاح المحاسبي يقصد به عرض المعلومات المالية المتعلقة بالوحدة الإقتصادية من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية لمساعدة القارئ الواعي علي اتخاذ قرارات رشيدة، ويتم عرض تلك المعلومات إما في القوائم المالية أو في الملاحظات أو الإيضاحات الملحقة بها أو في جداول قوائم إضافية (د. سعد بن صالح الرويتع، ٢٠٠٠).

ولقد تناول الفكر المحاسبي أربعة أنواع من الإفصاح وهي الإلزامي والعدال والكامل والإختياري، ويقصد بالإفصاح الإلزامي ذلك الإفصاح الذي تتطلبه المعايير المهنية و القوانين و الأنظمة المعمول بها في دولة ما، حيث تقوم عدة جهات مهنية

ورقابية بإلزام الشركات المساهمة بالإفصاح عن المعلومات في تقاريرها المالية (د. رشا حمادة، ٢٠١٤)

أما الإفصاح الإختياري يتمثل في إضافة معلومات وبيانات بواسطة الشركات لإعلام متخذي القرارات عن المعلومات المالية وغير المالية زيادة علي متطلبات الإفصاح الإلزامي، فيمثل خيارات حرة من قبل الإدارة لتوفير معلومات محاسبية ومعلومات أخرى في التقارير المالية السنوية للشركة تبدو ملائمة لإحتياجات المستخدمين (د. هلال عبدالفتاح، ٢٠٠٨).

ويتأثر الإفصاح المحاسبي في التقارير والقوائم المالية بعدد من العوامل يتعلق بعضها ببيئة إعداد التقارير والقوائم المالية، حيث تختلف تلك التقارير والقوائم المالية من دولة لإخرى، ويتعلق البعض الآخر بطبيعة المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر المعايير المناسبة للحكم علي كفاءة هذه المعلومات، ومن أهم هذه المعايير الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، كما يتأثر الإفصاح المحاسبي ببعض المتغيرات المرتبطة بالوحدة الإقتصادية كحجم أصولها وعدد المساهمين وتسجيل أو عدم تسجيل المنشأة في سوق الأوراق المالية والمراجع الخارجي ومدى إلتزامه بالقواعد والمعايير المنظمة للمهنة (عامر محمد علي، ٢٠٠٩).

ويري الباحث أن الإفصاح المحاسبي يؤدي إلي تحسين بيئة المعلومات لدى مستخدمي التقارير المالية، مما يؤدي إلي خفض مخاطر عدم التأكد والحد من عدم تماثل المعلومات، من خلال توفير الحد الكافي من المعلومات لمستخدمي التقارير المالية، مما يؤدي إلي زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية في المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير، ويؤدي ذلك إلي زيادة جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم يعكس ذلك علي تحسين وزيادة جودة التقارير المالية.

نظراً لوجود العديد من المشاكل المتعلقة بمتطلبات محاسبة الإيرادات في كلاً من معايير المحاسبة الدولية والأمريكية، فكلاهما كان يحتاج إلي التطوير والتعديل، فقد قام كل من FASB & IASB بمشروع مشترك لتطوير المحاسبة عن الإيراد، ولقد أدرك المجلسين قصور في النموذج الحالي الذي يتطلب المحاسبة عن الإيراد مباشرة دون كفية نشأة الأصول والالتزامات المرتبطة بالعقد والتغيرات فيهما مما يعني عدم الإتساق الفكري مع المعايير المحاسبية وصعوبة تطبيقه ومن ثم ظهور مشاكل محاسبة الإيراد، وفي ضوء ذلك بادر مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية بتقديم مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيراد بهدف

وضع معيار مشترك للإيراد لكل من معايير التقارير المالية الدولية IFRS، ومبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها GAAB.

أشار المعيار IFRS 15 إلي إن الهدف من الإفصاح عن الإيراد هو توفير معلومات كافية لمستخدمي البيانات المالية عن الإيرادات التي تم الاعتراف بها والإيرادات التي يتوقع أن يتم الاعتراف بها في المستقبل من العقود القائمة، وذلك بهدف تحسين قدرة مستخدمي المعلومات المالية علي فهم طبيعة ومقدار وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناجمة عن العقود المبرمة مع العملاء، ولتحقيق ذلك الهدف فقد تضمن المعيار IFRS 15 إفصاحات كمية ونوعية إضافية لم تكن مطلوبة من قبل وفقاً لمعايير الاعتراف بالإيراد الحالية، وينبغي علي المنشأة أن تفصح عن المعلومات النوعية والكمية بشأن جميع ما يلي (طلال أبو غزالة، ٢٠١٦):

أ- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعقود المبرمة مع العملاء:

يجب علي المنشأة أن تفصح عن كافة المبالغ التالية في فترة إعداد التقارير المالية.

أ- قيمة الإيراد المعترف به من العقود المبرمة مع العملاء، والتي يجب أن تفصح المنشأة عنها بشكل منفصل عن مصادر الإيراد الأخرى.

- خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها (وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٩) من أي ذمم مدينة أو أصول للعقد ناجم عن عقود المنشأة الموقعة مع العملاء. كما ينبغي علي المنشأة أن تقوم بتقسيم الإيرادات المعترف بها من العقود الموقعة مع العملاء إلي فئات.

ب- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأحكام الهامة والتغيرات في الأحكام المتخذة في تطبيق المعيار IFRS 15.

يجب علي المنشأة أن تفصح عن الأحكام الهامة والتغيرات في الأحكام التي تتم تطبيقاً للمعيار IFRS 15 والتي تؤثر بشكل هام علي قيمة وتوقيت الإيراد من العقود المبرمة مع العملاء وخاصة مايلي:

- تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء.
- تحديد ثمن الصفقة .
- تقدير ما إذا كان تقدير المقابل المتغير مقيداً.
- تخصيص ثمن الصفقة متضمناً تقدير أسعار البيع المحددة للبضائع أو الخدمات المتعهد بها.
- قياس الإلتزامات عن المردودات والإستردادات ، والإلتزامات الأخرى المماثلة.

ج- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول المعترف بها من تكاليف الحصول علي عقد أو الوفاء بتنفيذ العقد مع العميل:

يجب علي المنشأة أن تصف الأحكام المتخذة في تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول علي عقد مع العميل أو الوفاء بالعقد مع العميل، وكذلك الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الإهلاك لكل فترة لإعداد التقارير المالية. وينبغي علي المنشأة أن تفصح في هذا الشأن عن كل مما يلي (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ٢٠١٦):

- الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها عن التكاليف المتكبدة للحصول علي عقد مع العميل.

- مبلغ الإهلاك خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في فترة إعداد التقارير.

د- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأرصدة العقد.

أشار المعيار IFRS 15 إلي أنه يجب علي المنشأة أن تفصح عن كل مما يلي (للال أبو غزالة، ٢٠١٦):

- الأرصدة الإفتتاحية والختامية للذمم المدينة ، وأصول العقد والتزامات العقد من العقود الموقعة مع العملاء

- الإيرادات المعترف بها في فترة إعداد التقارير المالية التي تم دمجها في رصيد التزام العقد.

- الإيراد المعترف به في فترة إعداد التقارير المالية من التزامات الأداء المستوفاه.

هـ- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتزامات الأداء.

أشار المعيار IFRS 15 إلي أنه يجب علي المنشأة أن تفصح عن معلومات التزامات الأداء الخاصة بها في العقود الموقعة مع العملاء بما في ذلك وصف لكل مما يلي (IASB,2016):

- الحالات التي تستوفي فيها المنشأة بشكل نموذجي التزامات الأداء الخاصة بها،

- شروط الدفع الهامة .

- أنواع الضمانات والإلتزامات المتعلقة بها.

و- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بثمن العملية المخصص لإلتزامات الأداء المتبقية.

يجب علي المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية حول إلتزامات الأداء المتبقية الخاصة بها:

- المبلغ الإجمالي لسعر المعاملة المخصص لإلتزامات الأداء التي لم يتم إستيفائها في فترة إعداد التقارير.
- توضيح الحالات التي تتوقع فيها المنشأة الاعتراف بالمبالغ المفصح عنها كإيرادات .

ويتضح للباحث من خلال تحليل متطلبات الإفصاح طبقاً للمعيار 15 IFRS، أن معيار الإيرادات الجديد يتطلب معلومات مفصلة عن الإيرادات بشكل أشمل من المعيار القديم، وقد جاءت متطلبات الإفصاح في المعيار 15 IFRS متناسقة مع الهدف الأساسي لهذا المعيار وهو تقديم معلومات كمية ووصفية مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة وكمية وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقد المبرم مع العميل. وأن متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء ذات مستوى إفصاح مناسب لمستخدمي المعلومات المالية فهي تحتوي علي تفاصيل كثيرة لمعلومات العقود مع العملاء. في حين إن متطلبات الإفصاح عن الإيرادات في المعايير الأمريكية والمعايير الدولية تعد غير كافية، وقد تفتقر إلي الإتساق مع الإفصاح عن عناصر أخرى في القوائم المالية، ولا توفر معلومات كافية للمستخدمين لفهم إيرادات المنشآت والأحكام والتقديرات التي تقوم بها عند الاعتراف بالإيرادات، مما يؤدي إلي أن تكون معلومات الإيرادات منعزلة ولا يمكن ربطها بالوضع المالي للشركة. فقد كان المستثمرين معتمدين بأن معلومات الإيراد المفصح عنها في الغالب منفصلة عن باقي بنود ومعلومات القوائم المالية الأخرى.

لكن جاء المعيار 15 IFRS لمعالجة أوجه القصور السابقة بوضع إطار عمل شامل وقوي من أجل الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيراد وبصفة خاصة فإنه يعمل علي تحسن المقارنات المتعلقة بالإيرادات من العقود مع العملاء، يقلل الحاجة إلي وضع توجيه تفسيري علي أساس حالة بحالة لتناول مسائل الاعتراف بالإيراد المتولد والمحقق، كما يوفر معلومات مفيدة أكثر من خلال متطلبات إفصاح محسنة.

رابعاً: دور تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

تؤدي معايير التقارير المالية الدولية IFRS دوراً هاماً في الوصول إلي أكبر قدر ممكن من الشفافية والإفصاح في عرض القوائم المالية، وكذلك جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك القوائم، فتنتمتع معايير التقارير المالية الدولية بخاصية الجودة العالية كونها تحقق علاقة المعلومة المالية في المعيار بالنسبة لقرارات

المستثمرين والدائنين، وتوفر المصادقية في المعلومات المالية مقياساً بمدى أمانة عرضها لمركز الشركة وأدائها المالي.

إن متطلبات الإفصاح عن الإيرادات في معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية لا توفر معلومات كافية للمستخدمين لفهم إيرادات المنشأة والأحكام والتقييمات التي تقوم بها عند الاعتراف بالإيرادات، فيري المستثمرون إن معلومات الإيرادات المفصّل 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 مستخدمي المعلومات المالية بإصدار معيار جديد للإيرادات، وإستجابة لتلك المطالبات فقد بادر مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار IFRS 15 بهدف تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية .

ويتطلب المعيار IFRS 15 زيادة مستوى الإفصاح عند الاعتراف بالإيرادات بالمقارنة بمعايير الإيرادات السابقة التي تعرضت لإنتقادات لإفتقارها لمتطلبات الإفصاح الكافية، ويهدف المعيار IFRS 15 من زيادة متطلبات الإفصاح إلي توفير المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية من خلال متطلبات إفصاح محسنة، و التي من شأنها أن تساعد في فهم طبيعة وكمية وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات الناشئة عن العقود مع العملاء (Deloitte, 2015).

ومن ثم يري الباحث أن تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ يساهم في وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح يعمل علي فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء، كما يعمل علي توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في القوائم المالية ، ومن ثم توفر المزيد من المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية، مما يؤدي إلي تحسين الإفصاح المحاسبي عن الإيراد وذلك يزيد من جودة التقارير المالية.

ويري الباحث أن تطبيق المعيار IFRS 15 سوف يؤدي إلي الحد من مشاكل عدم الإتساق والضعف في المتطلبات الحالية للإعتراف بالإيراد، وتوحيد المعالجات المحاسبية للإعتراف والقياس والإفصاح عن الإيرادات، فالاعتراف بالإيراد وفقاً لمتطلبات المعيار IFRS 15 سوف يحسن من جودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الموثوقة، القابلة للمقارنة، القابلة للفهم) التي تحتويها التقارير المالية المعدة وفقاً

للمعيار IFRS 15، بالإضافة إلي أن تطبيق المعيار الجديد للإعتراف بالإيراد سوف يؤدي إلي تحسين متطلبات الإفصاح في القوائم المالية، وينعكس التوسع في الإفصاح المحاسبي علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وفي نفس الوقت يمكن أن يحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توفير معلومات ملائمة في التوقيت المناسب، وتحقيق العدالة في إتاحة المعلومات لجميع المستثمرين في نفس الوقت، وهذا بدوره سوف يؤدي إلي تخفيض تكلفة حصول المستثمرين علي المعلومات في سوق الأوراق المالية، مما سوف يؤدي إلي رفع كفاءة سوق الأوراق المالية. كما يري الباحث أن المعيار IFRS 15 ينص علي معالجات محاسبية أكثر تحفظاً عند إعداد التقارير المالية، مما يعد بمثابة أحد القيود التي تحد من حالة التسارع والتدافع نحو الممارسات المحاسبية الخاطئة والممارسات الضارة لإدارة الأرباح.

كما يساهم تطبيق المعيار IFRS 15 في تحسين بيئة التقرير المالي في أسواق رأس المال، حيث أن جوهر هذا المعيار هو تحسين جودة التقرير المالي وذلك من خلال زيادة جودة المعلومات المحاسبية، لذلك يؤدي تطبيق المعيار IFRS 15 دور كبير في توفير معلومات محاسبية ملائمة وذات موثوقية عالية وقابلة للمقارنة علي مستوى أسواق رأس المال العالمية، مما ينعكس علي قرارات المستثمرين في أسواق رأس المال.

خامساً: النتائج والتوصيات:

النتائج:

- أن تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ يساهم في وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح يعمل علي فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء، ومن ثم توفر المزيد من المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية، مما يؤدي إلي تحسين الإفصاح المحاسبي عن الإيراد وذلك يزيد من جودة التقارير المالية.
- تتمثل متطلبات الإفصاح طبقاً للمعيار IFRS 15 في أن معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ يتطلب معلومات مفصلة عن الإيرادات بشكل أشمل من المعايير المحاسبية الحالية للإعتراف بالإيراد، وقد جاءت متطلبات الإفصاح في معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ متناسقة مع الهدف الأساسي لهذا المعيار وهو تقديم معلومات كمية ووصفية مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة وكمية وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقد المبرم مع العميل. لذا فإن متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء

ذات مستوى إفصاح مناسب لمستخدمي المعلومات المالية فهي تحتوي علي تفاصيل كثيرة لمعلومات العقود مع العملاء.

التوصيات:

- يجب أن تقوم المنظمات المهنية بزيادة الوعي المهني لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ بعقد الندوات والمؤتمرات الخاصة بالإضافة إلي تقديم الدورات التدريبية لرفع معرفة و كفاءة المختصين بتطبيق المعيار الجديد.
- 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.
- ضرورة تضافر جميع الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال المصرية، سواء الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة، أو المعنية بإصدار المعايير المحاسبية، بدراسة وتحليل تجارب الدول التي اتخذت خطوات جادة نحو التطبيق المبكر لمعيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥، سعياً للإستفادة من آثارها الإيجابية في تحسين جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتعزيز قابليتها للمقارنة، وزيادة جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية والحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات؛ مما ينعكس علي تحسين مستوي جودة التقارير المالية.

سادساً: المراجع.

المراجع العربية:

- ١- الطيب حامد إدريس، الفاتح الأمين عبدالرحيم، (٢٠١٤)، " دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي"، مجلة الأكاديمية الأمريكية للعلوم والتكنولوجيا (أماراباك)، الولايات المتحدة الأمريكية، مجلد٥، العدد٥، ص ص ١٠١-١٢٣ .
- ٢- د.إمال محمد محمد عوض ، (٢٠١٦)، " تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات علي تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية – دراسة استكشافية في البيئة المصرية "، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الأول ، الجزء الأول، ص ص ٥٣١-٥٨٥.

- ٣- د. رشا حمادة، (٢٠١٤)، " قياس أثر الإفصاح الإختياري في جودة التقارير المالية-دراسة ميدانية في بورصة عمان"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، الأردن، المجلد ١٠، العدد ٤، ص ٦٧٤-٦٩٨.
- ٤- د.سامى حسن علي محمد، (٢٠١٦)، " تأثير كل من خصائص الشركات وفعالية الحوكمة علي جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات - دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٢، ص ٤٦٧-٤٨١.
- ٥- د.سعد بن صالح الرويتع، (٢٠٠٠)، "مدى ملائمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في ظل اختلاف الظروف والعوامل البيئية"، *مجلة البحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد ١، المجلد ٣٧، ص ٣٠٧-٣٢٦.
- ٦- د.بطارق عبدالعال حماد، (٢٠١٦)، " موسوعة معايير المحاسبة - الجزء الرابع "، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- ٧- طلال أبو غزالة، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠١٦)، "مجموعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، عمان، الأردن .
- ٨- عامر محمد علي، (٢٠٠٩)، " متطلبات الإفصاح عن ربحية السهم وتأثيرها علي قرارات المستثمرين في ضوء المعايير المحاسبية الدولية- دراسة تطبيقية علي سوق الأوراق المالية بدولة الكويت"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد ٢، ص ٤١٣-٤٣٨.
- ٩- د.عفت أبوبكر محمد الصاوى، (٢٠١٥)، " دراسة واختبار اثر تطبيق معيار التقارير المالي الدولي رقم ١٥ - الإيرادات من العقود مع العملاء - علي بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد واستخدام القوائم المالية"، *مجلة البحوث المحاسبية* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد ٢ ، ص ٣٥٧ :٤١٦
- ١٠- د.عوض سلامة فايز الرحيلي، (٢٠٠٤)" دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية - دراسة تطبيقية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، المجلد ٤١، العدد ٢، ص ٢٨٧-٣٠٦.
- ١١- د.فوزى محمد هيكل، (٢٠١٥)، " تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء علي جودة المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15"، *مجلة البحوث المحاسبية* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد ٢، ص ٣١٢ :٣٥٦.
- ١٢- د. مجدى مليجى عبدالحكيم، د.علاء محمد ملو العين، (٢٠١٣)، " قياس مستوى الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣، ص ٤٧٢-٤٩٥.
- ١٣- د. معتز أمين ، محمد سليم ، (٢٠٠٩)، " انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية علي جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الإستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي " ، بحث مقدم للمشاركة بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان " القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة "، الأردن، ص ١-٦٢.
- ١٤- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (٢٠١٦)، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، ترجمة الهيئة السعودية لمحاسبة القانونيين، ٢٠١٦..

١٥- د. هلال عبدالفتاح عفيفي ، (٢٠٠٨)، " العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الإختياري في التقارير السنوية- دراسة اختبارية في البيئة المصرية"، *مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مجلد ٣٠، العدد ١، ص ص ١-٢٢.*

المراجع الاجنبية:

- 1- Alfred Wagenhofer , (2014),” The role of revenue recognition in performance reporting “,**International Accounting Policy**, Volume 44, Issue 4, pp. 352-365.
- 2- Amr M. khamis, (2016), "Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt", ", **Journal of Accounting and Business Dynamics**, Vol .3, No .2, p p.1-19.
- 3- Deloitte, 2015, " Implementing IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers ", Available Online at <https://www.iasplus.com/...ifrs-15/.../40710A%20IFRS%2015%20Ind>
- 4-Dalkilic, Ali Faih, (2014), " The Real Step in ConvergencProject : A paradigm shift from revenue recognition to revenue from contracts with customers " **International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences**, Vol.4, Issue 3-4 , pp.60-72.
- 5- Lim, Yingzhee; Devi, Susela S.; Mahzan, Nurmazilah, (2015), " Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia", **Advanced Science Letters**, Vol. 21 , NO. 6, P P. 1781-1785.
- 6- Hasan , Mahmoud ,. (2017), " The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15", **Asian Journal of Finance & Accounting**, Vol. 9, No. 1. PP. 375:395.
- 7- International Accounting Standards Board (IASB), (2016), " **IFRS 15 Revenue from Contracts With Customers** " , Part A.
- 8- Prochazka, D, (2009), " New approaches to revenue recognition and common sense", **Working Paper**, University of Economics.p.2. available at: <http://ssrn.com/abstract=1518378>

-
- 9- Sedek H.M. Hasanen, Dalia M.A.M.Abo talib, (2014),"A proposed model to address convergence determinants , IFRS & FASB: Measurement & Disclosure or revenue recognition " The case of Egypt", **International Journal of Academic Research**, Vol. 6. No. 3, pp .269-285.