

Effect of the application of IFRS 15 "Revenue from contracts with customers" on the quality of financial reporting

تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 - الإيرادات من العقود مع الزبائن " على
جودة الإبلاغ المالي

أ.د. صفاء احمد العاني/ كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
الباحث/ علاء جميل مكط

OPEN ACCESS

P - ISSN 2518 - 5764
E - ISSN 2227 - 703X

Received:30/1/2019

Accepted :27/2/2019

المستخلص Abstract :

تهدف هذا الدراسة إلى التعرف على تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات من العقود مع الزبائن على جودة الإبلاغ المالي ، وذلك من خلال التطبيق على أعضاء الهيئة التدريسية في أقسام المحاسبة بالجامعات العراقية ومراقبي الحسابات ، وقد تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد القواعد والمعايير المحاسبية التي تعالج القضايا الإيرادية ، فضلاً عن عدم اتساق معظمها مع الاطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية ، الأمر الذي ينتج عنه انخفاض مستوى جودة الإبلاغ المالي في القوائم المالية الحالية ، حيث تم صياغة فرضية واحدة تمثلت بعدم وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) " الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن" وبين جودة الإبلاغ المالي ، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان شملت 423 مفردة من عينة الدراسة المكونة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات العراقية (الأكاديميين) ومراقبي الحسابات (المهنيين) ، تم اختيار طريقة كمية بأستعمال المدخل الاستنتاجي في هذه الدراسة ، وتم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لإدخال البيانات الأولية إذ بلغ عدد الاستمارات الصحيحة التي تم إدخالها للبرنامج بلغ (361) (206 أكاديمي ، 155 مهني) بنسبة 85.5% من إجمالي حجم العينة ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها وجود تأثير معنوي بين تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) على جودة الإبلاغ المالي، واختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان أبرزها الاهتمام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي وضرورة تهيئة بيئة العمل في الوحدات الاقتصادية العراق من أجل تطبيق المعايير .

المصطلحات الرئيسية للبحث/ الاعتراف بالإيراد ، جودة الإبلاغ المالي ، جودة المعلومات المحاسبية ، جودة المعايير المحاسبية



مقدمة :

تلعب معايير الإبلاغ المالي الدولي International Financial Reporting Standards دوراً أساسياً في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لدعم قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين والأطراف الأخرى من ذوي المصلحة ، كما وتعمل على تقديم المعلومات المحاسبية اللازمة لقياس الأداء الاقتصادي للوحدات ، وتعد معلومات قائمة الدخل لاسيما تلك المتعلقة بعنصر الإيرادات من أهم المعلومات المستعملة في تقييم أداء الوحدات ، حيث يشار إلى الإيرادات على تمثل مقياس للأداء ، ومدخلاً رئيسياً يمكن من خلاله الوصول للعديد من المؤشرات (Elzahar ,et al., 2015) ، ولتوصيف وقياس الإيرادات والإفصاح عنها ، فقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB" International Accounting Standards Committee مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الصلة لتنظيم شروط وأسس الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المحاسبي عن الإيرادات ، وذلك بدءاً بالمعيار المحاسبي الدولي (IAS.11) " عقود المقاولات " الصادر في ديسمبر 1993 ، والمعيار المحاسبي الدولي (IAS.18) "الإيراد" الصادر في ديسمبر 1993 والذي حل بدلاً عن المعيار الصادر عام 1982 .

في عام 2001 تم حل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وتم تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board المعني بإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) ومنذ ذلك الحين توقف إصدار معايير المحاسبة الدولية تحت مسمى (IAS) وأصدر بدلاً منها معايير البالغ المالي الدولي (IFRS) ، وفي 28 آذار عام 2014 ، قام المجلسان (IASB , FASB) بإصدار المعيار الجديد المشترك " IFRS 15 " ، بعد فترة زمنية طويلة من المناقشات بعنوان "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن" وجاء المعيار ليحل محل كافة الإرشادات العامة والخاصة للاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية ، وكذلك جميع المعايير والتفسيرات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في المعايير الدولية ، ويوفر المعيار نموذجاً شاملاً للاعتراف بالإيراد قائم على العقد يطبق عبر كافة المعاملات والصناعات المختلفة بهدف تغطية مدى واسع من المعاملات التجارية لتحسين قابلية الإيراد للمقارنة ، وكذلك مواكبة كافة التطورات في بيئة الأعمال من خلال تقديم إرشادات كافية تعمل على إبراز الجوهر الاقتصادي وليس الشكل القانوني لكافة قضايا ومشاكل الاعتراف بالإيراد المعقدة ، كما ويسعى المعيار إلى أن يكون أقل تعقيداً وأكثر مرونة من المعايير الحالية من خلال عدم احتوائه على استثناءات خاصة ، وكذلك إلغاء المداخل المختلفة للاعتراف بالإيراد اعتماداً على نموذج الأعمال الخاص بالوحدة أو الإرشادات الخاصة بالصناعة بهدف تخفيض التنوع في ممارسات الاعتراف بالإيراد .

المبحث الأول / المنهجية العلمية للدراسة .

أولاً :- مشكلة الدراسة .

تعد الإيرادات واحدة من أهم البنود من بين بنود التقارير المالية ، نظراً لأنها تمثل احد المؤشرات الرئيسية الأكثر أهمية من وجهة نظر المستعملين ، وذلك لما لها من دور تقييمي أو قدرة تفسيرية على توليد الفهم لدى المستعملين من اجل التوصل إلى فهم كافي حول كافة مصادر الربحية والأنشطة الرئيسية المولدة للدخل ، فضلاً عن تقييم أداء الوحدات الاقتصادية والتنبؤ بالأداء والأفاق المستقبلية والقدرة على توليد التدفقات النقدية .

وفي ظل التطورات الحديثة والمتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال فقد أصبحت المحاسبة عن الإيرادات بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (US.GAAP) معقدة على نحو متزايد ، والسبب في ذلك هو أنها تعتمد على أكثر من 200 نشرة من الأدبيات المحاسبية ، ومعظم هذه النشرات يرتبط ارتباطاً وثيقاً بنموذج الأعمال (صناعة محددة) ، ومن جهة أخرى ، وعلى الرغم من إن المعايير المحاسبية الدولية (IAS) للاعتراف بالإيراد لديها متطلبات أقل إلا أنه من الصعب فهم وتطبيق المعيارين الرئيسيين للاعتراف بالإيرادات ، وفي هذا الإطار تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات الآتية :-

1- ما هي التغيرات المهمة التي طرأت ، والتي بدورها فرضت ضرورة من أجل إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن" ؟ .

2- ما هو تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن" على جودة المعلومات المحاسبية؟ .

ثانياً :- أهداف الدراسة .

اشتقاقاً من مشكلة الدراسة ، يهدف الدراسة إلى تحقيق ما يأتي :-

- 1- اختبار اثر التحول من المفاهيم التقليدية إلى المفاهيم الحديثة للمعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد ووفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن" .
- 2- دراسة تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن" على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحلية العراقية .

ثالثاً :- فرضية الدراسة .

يسعى الدراسة إلى اختبار الفرضية الآتية :- " لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن" وبين جودة الإبلاغ المالي " .

رابعاً :- أهمية الدراسة .

يستمد الدراسة أهميته من أهمية مفهوم الاعتراف بالإيراد في الفكر المحاسبي بوصفه من أهم العناصر في التقارير المالية ، وبهذا تتجلى أهمية الدراسة من جانبين أساسيين هما : (الأهمية النظرية والأهمية التطبيقية) ، إذ تتمثل الأهمية النظرية للبحث في كونه إضافة للفكر المحاسبي وأدبياته من خلال تقديمه لتحليل ملامم لقضايا الاعتراف بالإيراد ومشاكله في ظل الممارسة الحالية ، فيما تتمثل الأهمية التطبيقية من خلال الوصول إلى دليل عملي يبين تأثير التحول إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15" وتحديد متطلبات الإفصاح المرتبطة به يساعد الوحدات في الوصول إلى مصداقية وعدالة الإفصاح عن المركز المالي ، ومن ثم تحسين الشفافية وجودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس على زيادة الاعتماد على المعلومات المحاسبية في التقارير المالية لاتخاذ القرارات .

خامساً :- حدود الدراسة .

تتمثل حدود الدراسة بالآتي :-

- 1- الاقتصار على تناول معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن" وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية .
- 2- تقتصر الدراسة الميدانية على عينة مكونة من فئتين هم كل من أعضاء هيئة التدريس المحاسبية في الجامعات العراقية ، ومراقبي الحسابات .

سادساً :- منهج الدراسة .

تعتمد الدراسة على المنهج التحليلي الاختباري والذي يتأسس على دراسة الأدبيات المحاسبية ذات العلاقة لبناء الاطار الفكري للدراسة وتحديد الفروية ، ومن ثم اختبار تلك الفروض من خلال استطلاع آراء ثلاثة فئات هامة ذات الصلة بموضوع الدراسة ، ويعد هذا المنهج من وجهة نظر الباحث الأكثر ملاءمة لهدف الدراسة .

سابعاً :- أنموذج الدراسة .



المبحث الثاني/ الإطار النظري للمبحث

أولاً :- معيار (IFRS 15) " الاعتراف بالإيراد من الزبائن " من منظور تاريخي .

أصبح مصطلح التقارب (Convergence) في الآونة الأخيرة هو الأبرز والأكثر استعمالاً في الفكر المحاسبي ، في حين كان التوافق (Harmonization) هو المسيطر على الفكر المحاسبي بعد الحرب العالمية الثانية وحتى الألفية الجديدة ، ويكمن الفرق الأساسي بين المصطلحين في أن " التقارب " يهدف إلى خلق مجموعة واحدة مشتركة من المعايير تطبق على كافة الدول ، بينما يسعى " التوافق " إلى تقليص الفوارق بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية (Howard , 2009 : 87) ، في عام 2001 تم منح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تفويضاً من الهيئات الرئيسية لأسواق رأس المال العالمية ، وذلك لتطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة ، من خلال برنامج مشترك للتقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ، وذلك للقضاء على الاختلافات الرئيسية بين المعايير المحاسبية الأمريكية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ، وبدأ العمل الحقيقي بين المجلسين في عام 2002 من خلال إصدار ما يعرف بمذكرة التفاهم (Memorandum of understanding) والتي أعقبت إبرام اتفاق نورولك (Norwalk Agreement) لتعريف معنى التقارب وأساليب تحقيق ذلك التقارب ، وتحديد هدف التقارب في ضرورة تطوير معايير محاسبية عالية الجودة على أساس المبادئ تستخدم في كافة أسواق رأس المال العالمية ، وزيادة منفعة المعلومات لمستخدميها وخاصة المستثمرين حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة ، لضمان حدوث توزيع أمثل للثروات والموارد على القطاعات الاقتصادية . (Kimberley , 2005 : 633) (Robert & 633)

ومع تزايد المنافسة والضغط على الشركات ، إلى جانب احتمال حدوث احتيالي بسبب الغموض في التوجيهات الحالية بشأن الاعتراف بالإيرادات ، أصبح من الأهمية بمكان أن يقوم كل من (FASB) و (IASB) بإنشاء مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية ، وفي كانون الثاني 2002 ، بدأت الهيئة مناقشات حول مشروع رئيسي لإصلاح معايير الاعتراف بالإيرادات الحالية ، وبدأت هذه المناقشات بتحديد أهداف المشروع ونطاقه ، مما سيؤدي إلى وضع مبادئ توجيهية شاملة للاعتراف بالإيرادات في مختلف الصناعات ، وستضمن المشروع تعديل (SFACs) الحالية وتوفير أيضا توجيهات جديدة ، وفي حزيران 2002 ، أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مشروع الاعتراف بالإيرادات إلى جدول أعماله التقني ، وقد أبرم المجلسين اتفاقاً رسمياً في أيلول 2002 للعمل معاً في مشروع الاعتراف بالإيرادات ، وكانت أهداف المشروع المشترك كما يلي:- (FASB, 2012)

1. إزالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الإيرادات الحالية .
 2. توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات .
 3. تحسين المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات بين الوحدات ، والصناعات ، وأسواق رأس المال .
 4. توفير معلومات أكثر فائدة لمستعملي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح .
 5. تبسيط عملية إعداد البيانات المالية عن طريق تقليل عدد المتطلبات التي يجب على الوحدة الرجوع إليها .
- وأخيراً وفي 28 أيار 2014 ، وبعد أكثر من 11 سنة من المناقشات ، قام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار المعيار المشترك (15 IFRS) بعنوان " الإيراد من العقود مع الزبائن " بهدف وضع إطار فكري شامل لتوضيح المبادئ الأساسية الموحدة للاعتراف بالإيراد والتي يمكن تطبيقها باتساق في كافة الصناعات عبر الدول المختلفة لتحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة ، وتقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق تحسين متطلبات الإفصاح عن الإيراد ، بالإضافة إلى تسهيل إعداد القوائم المالية من خلال تقليل عدد المتطلبات التي يجب الرجوع إليها عند الاعتراف بالإيراد.

ثانياً :- المداخل المستحدثة لبناء معيار (IFRS 15) " الاعتراف بالإيراد من الزبائن " .

عند البدء بمشروع الاعتراف بالإيراد ، قام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بإتباع منهجين مترابطين وهما منهج "من أعلى إلى أسفل" من خلال قيام الأعضاء بتطوير إرشادات ومفاهيم جديدة للمحاسبة عن الإيراد بهدف إقامة العمود الفقري للمعيار الجديد ، وفي نفس الوقت إتباع منهج " من القاعدة إلى القمة " من خلال تحليل كافة الإرشادات والمبادئ في المعايير الحالية ، بهدف تحديد المبادئ التي يجب التمسك بها في المعيار الجديد ، وفي هذا الصدد تم المفاضلة بين نموذجين لكي يتم استعمال أحدهما كأساس للاعتراف بالإيراد في المعيار الجديد وهما نموذج عملية الاكتساب ونموذج الأصل والالتزام (37 : Mintz , 2009) ، اتضح أن غالبية أعضاء المجلس لا يحبذون محاولة " إصلاح " نموذج عملية الاكتساب الحالية ، وهذا هو النموذج الموصوف في نشرة المفاهيم لمجلس معايير المحاسبة المالية (SFAC.5) " الاعتراف والقياس في البيانات المالية " ، وبدرجة أقل في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وقد أدى تنفيذ النموذج التقليدي إلى وجود أكثر من 100 نشرة بهذا الخصوص والتي غالباً ما تكون متضاربة التوجيه (4 , 2007 , IASB) ، بالإضافة إلى أوجه القصور هذه ، تم النظر إلى نموذج عملية الاكتساب على أنه يخلق تعارضاً مع تعريفات الأصول والالتزامات المستخدمة في الإطار المفاهيمي (IASB) والإطار المفاهيمي (FASB) . (David, 2009)

اعتمد المجلسان في المعيار على تبني طريقة جديدة تسمى بطريقة الاعتراف بالإيراد القائم على أساس العقد (مدخل التعاقدات) ، والتي بموجبها يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة تتفق مع مدخل الأصل والالتزام ، لتوفير معيار عام يهدف إلى تبسيط الممارسات المحاسبية للاعتراف بالإيراد وذلك من خلال إلغاء كافة المداخل المختلفة للاعتراف بالإيراد اعتماداً على نموذج الأعمال الخاص بالوحدة أو أساليب المحاسبة الخاصة بالصناعة ، كما أنه يعكس توقيت الاعتراف بالإيراد بصورة أفضل ، إذ أنه وفقاً للنموذج القائم على العقد ينشأ عن العقد مع الزبون مجموعة من الحقوق (Rights) للوحدة من الزبون والتزامات (Obligations) على الوحدة لصالح الزبون ، حيث يتم تبادل الوعود فالوحدة لديها الحق في استلام قيمة السلع أو الخدمات المقدمة للزبون ، وعليها التزام بتقديم تلك السلع أو الخدمات ، ويُعبر الفرق بين قيمة الحقوق والالتزامات عن صافي قيمة العقد (Net Contract) ، بمعنى أنه إذا زادت قيمة الحقوق عن قيمة الالتزامات سيصبح العقد عقد

أصل (Contract Asset) ، وإذا زادت قيمة الالتزامات عن قيمة الحقوق سيصبح العقد (عقد التزام . Contract Liability) (Kieso et al, 2014 : 887) في الخطوة التالية لذلك ، أصبح أمام كل من مجلس معايير المحاسبة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة الدولية مشكلة جديدة وهي كيفية قياس أصول والتزامات العقد في بداية العقد لتحديد صافي قيمة العقد ، حيث لا توجد مشكلة في قياس الأصول أو الحقوق كونها تدفق نقدي داخل للوحدة من الزبائن متمثل في مقابل السلع والخدمات التي يتم توفيرها للزبون ، ولكن الصعوبة تكمن في قياس قيمة التزامات الأداء وذلك لأنها تدفق خارج من السلع والخدمات إلى الزبون (Benavides , 2015 : 10) ، ومن أجل قياس التزامات الأداء نظر المجلسان في منهجين رئيسيين لقياس التزامات الأداء عند بدء العقد ، حيث يعتمدان في جوهرهما على مدخل الأصل والالتزام ، وهما :-

1- نموذج القياس (القيمة العادلة) . Measurement Model

يطلق عليه أيضا انموذج سعر الخروج الحالي (Exit price model) ، ووفقاً لهذا الانموذج يتم تحديد قيمة التزامات الأداء في بداية العقد ، وإعادة قياس قيمة التزامات الأداء المتبقية في كل تاريخ لاحق للتقرير استناداً إلى القيمة العادلة (أسعار الخروج) ، ويعرف سعر الخروج بأنه المقابل الذي يجب أن تدفعه الوحدة البائعة لوحدته أخرى لكي تتحمل بالنيابة عنها الوفاء بكافة التزامات الأداء المتبقية بموجب العقد المبرم مع الزبون ، ويؤدي استخدام أسعار الخروج إلى الاعتراف بالإيراد في بداية العقد إذا كان مجموع أسعار الخروج للالتزامات الأداء أقل من المقابل المتفق عليه مع الزبون ، وهو ما يعد خروجاً عن نمط الاعتراف بالإيراد ، على أن يعاد في تاريخ كل تقرير مالي قياس قيمة التزامات الأداء المتبقية باستخدام أسعار الخروج الحالية ، ويتم الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء وفقاً لسعر الخروج الحالي ، وبالتالي فإن إجمالي الإيرادات المعترف بها بموجب العقد يمكن أن تختلف عن إجمالي قيمة المبالغ المدفوعة من قبل الزبون أو سعر الصفقة (Richard , 2004 : 13) ، أن تأييد المجلسين لصالح نموذج الأسعار الحالية قد انخفض تدريجياً ، وأدت عدة مخاوف بشأن نموذج الأسعار الحالية إلى قيام المجلسين بالتخلي عنه في نهاية المطاف لصالح نموذج السعر الأصلي للصفقة ، وأحد هذه الشواغل هو نمط الاعتراف بالإيرادات الذي يتطلبه نموذج الأسعار الحالية ، ومن شأن هذا النمط أن يؤدي إلى الاعتراف بالإيرادات عند بدء العقد إذا تجاوز سعر المعاملة (الذي قد يتضمن مبلغاً لاسترداد التكلفة وهامش الحصول على العقد) السعر الحالي للالتزامات الأداء المتبقية . (Wustemann & Kierzek , 2005 : 73)

2- نموذج تعويضات الزبون (التخصيص) . Customer Consideration Model

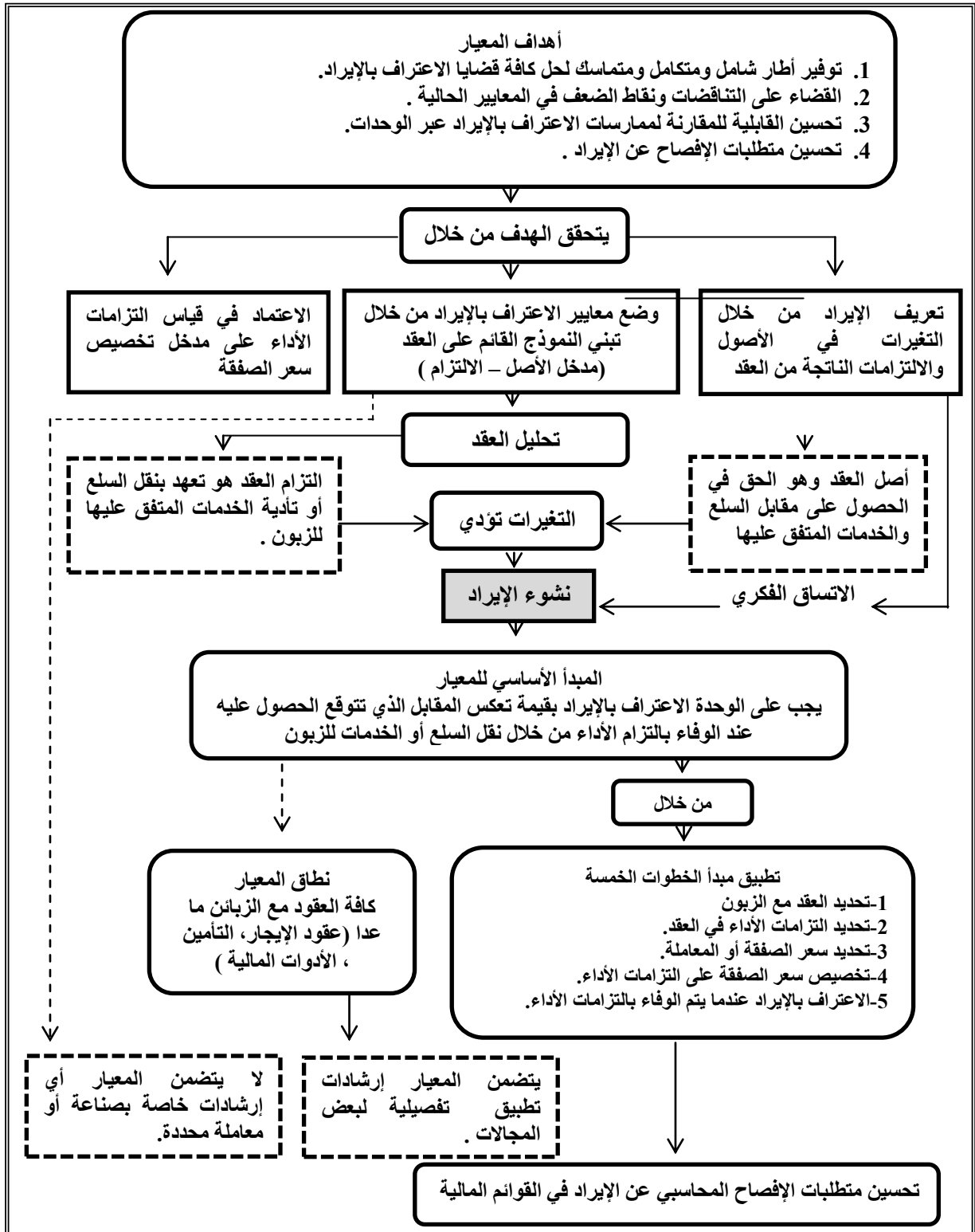
يطلق عليه أيضاً نموذج سعر الصفقة (The Transaction price) ، وفقاً لهذا النموذج يتم تسجيل حقوق العقد في بداية العقد بقيمة المقابل المحدد أو المتفق الحصول عليه (سعر الصفقة) كمقابل للسلع والخدمات المتفق عليها في العقد ، ويتم تخصيص إجمالي مقدار المقابل على التزامات الأداء المختلفة المحددة في بداية العقد على أساس نسبة أسعار البيع المستقلة لكل سلعة أو خدمة واردة في العقد ، ونتيجة لذلك في بداية العقد تكون قيمة إجمالي التزامات الأداء المفصح عنها مساوية لقيمة إجمالي الحقوق أو سعر الصفقة ، وبالتالي لا يتم الاعتراف بأي إيراد إلا عندما يتم الوفاء بالتزام الأداء ، وذلك عند نقل السيطرة على السلع أو تادية الخدمات الخاصة بذلك الالتزام ، ويكون مبلغ الإيراد المعترف به هو المبلغ الذي تم تخصيصه على التزام الأداء في بداية الفترة ، على أن يتم الإفصاح في كل تاريخ لاحق عن التزامات الأداء المتبقية بقيمة المقابل المتخصص عليها ، وبعد العديد من المناقشات ، استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية على أفضلية نموذج تعويضات الزبون واستبعاد نموذج القياس من مشروع التقارب . (Schipper et al. , 2009 : 59)

ثالثاً :- الإطار العام للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 .

اعتمد معيار الإبلاغ المالي الدولي الجديد على مدخل الأصل والالتزام **Asset-liability approach** ، وتم التخلي عن نموذج عملية اكتساب الإيراد لضمان التمثيل الصادق عن الجوهر الاقتصادي الحقيقي لمعاملات الوحدة المولدة للإيراد ، بالإضافة إلى ضمان توفير أساس مفاهيمي سليم ومتسق لمعيار شامل للاعتراف بالإيراد يتم الاعتماد فيه على التغييرات في الأصول والالتزامات الناشئة من المعاملة بين الوحدة وزبائنها للاعتراف بالإيراد ، وتم الاعتماد في المعيار على النموذج القائم على العقد **(Contract-Based Model)** أو مدخل التعاقدات ، باعتبار أن عقود توفير السلع والخدمات هي الظواهر الاقتصادية الهامة والحقيقية كونها تمثل تبادل للوعود واجبة التنفيذ بين الوحدة والزبون ، والتي ينشأ عنها أما أصول أو التزامات يتولد منها الإيراد فيما بعد نتيجة التغييرات في قيمة الأصول والالتزامات الناتجة من العقد، وبموجب هذا المدخل تم تغيير طريقة الاعتراف بالإيراد لكي تصبح أكثر اتساقاً مع تعريف الإيراد في الإطار المفاهيمي ، وقام المعيار باستخدام نموذج التخصيص أو سعر الصفقة **(Customer Consideration Model)** لقياس قيمة التزامات الأداء في العقد والتي سوف يتم الاعتراف بها كإيراد عند الوفاء بها مستقبلاً من خلال نقل السلعة أو تبادلية الخدمة . **(Holzmann & Munter , 2014 : 47)**

يعد المبدأ الأساسي للمعيار الجديد هو قيام الوحدة بالاعتراف بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للزبون ، بقيمة تعكس المقابل (التعويض) المستلم أو الذي الذي تتوقع الوحدة أن يكون من حقها استلامه عند الوفاء بالتزامات الأداء من خلال توفير السلع أو الخدمات **(IASB , 2014)** ، ولتحقيق هذا المبدأ الأساسي يعتمد المعيار الجديد على طريقة منظمة ومنهجية للاعتراف بالإيراد وهي مدخل الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد ويبدأ بتحديد العقد مع الزبون، وتحديد التزامات الأداء في العقد، وتحديد سعر الصفقة ، ثم تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء ، وأخيراً الاعتراف بالإيراد عند تقوم الوحدة بتلبية الالتزامات ، وتتمثل المفاهيم والفكرة الأساسية للمعيار في نقاط متعددة منها ، الاعتماد في المعيار على مبدأ الاعتراف بالإيراد على أساس العقد ، ويتم الاعتراف بالإيراد عندما تقوم الوحدة بالوفاء بالتزامات الأداء في العقد ، وتفي الوحدة بالتزام الأداء عندما تقوم بنقل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى الزبون ، ويعكس الإيراد المعترف به مقدار المدفوعات المستلمة أو التي يتوقع استلامها من الزبون كمقابل لنقل السلع أو الخدمات المتفق عليها ، ومن ثم يتم قياس قيمة الإيراد على أساس النصيب المخصص على كل التزام أداء من سعر الصفقة على أساس نسبة أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المرتبطة به **(Robert et al , 2016 : 44)**، ويتمثل الإطار العام للمعيار الجديد بالشكل التالي.

شكل () الاطار العام للمعيار الجديد للاعتراف بالإيراد (IFRS 15)



❖ المصدر : أعداد الباحث .

رابعاً :- خطوات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 .

يضع المعيار الدولي الجديد للاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن أنموذجاً جديداً للمحاسبة عن الإيراد، يطلق عليه أنموذج الخطوات الخمس (The five step approach)، والذي تتمثل خطواته من خلال الآتي:-

1- تحديد العقد مع الزبون .

تم تعريف العقد بالمعيار في الفقرة (10) ، " بأنه اتفاق بين طرفين أو أكثر ينتج عنه حقوق والتزامات واجبة التنفيذ نتيجة لإلزامية العقد القانونية، ومن الممكن أن يتخذ العقد صوراً وأشكالاً عديدة فقد يكون في صورة مكتوبة أو شفوية أو ضمنية وفقاً للممارسات التجارية المعتادة للوحدة " ، ويركز تعريف العقد في المعيار على ضرورة الإلزام القانوني (Enforceability) وليس شكل العقد ، وضرورة وجود الأطراف الراغبة في إجراء عملية التبادل (Willing parties) ، ووجود نتائج اقتصادية واضحة من المعاملة، وذلك من خلال اشتراط نشأة حقوق والتزامات واجبة النفاذ من العقد لها فوائد ومنافع اقتصادية لطرفي العقد . (IASB ; 2014)

يختلف المعيار الجديد جوهرياً عن الممارسة الحالية من خلال وضع شرط إمكانية تحصيل المقابل كنقطة بداية (Collectability) ، وذلك لتحديد ما إذا كان العقد يفي بشروط المعيار للمحاسبة عنه في نطاقه ، إذ أن الوحدة لن تدخل في عقد مع الزبون عندما يكون هناك خطر انتمان جوهري دون وجود حماية اقتصادية كافية ، ويمنع ذلك الشرط من تطبيق المعيار على بعض العقود الإشكالية ، كما أن تقييم مخاطر الانتمان المرتبطة بالعقد يعد عاملاً حاسماً في تمكين المستثمرين من التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالإيرادات المفصح عنها ، وينبغي أن يعكس معيار التحصيل مخاطر الانتمان للزبون ، بمعنى خطر أن الزبون لن يكون قادر على سداد المقابل المتفق عليه . (Starczewski & Ingersoll , 2013)

2- تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد .

يعد مفهوم التزامات الأداء (Performance Obligations) في المعيار بديلاً لبعض المصطلحات مثل (Deliverable , Components) المستعملة في المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد ، وتعرف بأنها التعهدات أو الوعود الممنوحة من الوحدة في العقد بنقل السيطرة على السلع أو تأدية الخدمات المتفق عليها للزبون ، والتي تؤثر على توقيت وقيمة الإيرادات المعترف بها من العقد ، ويرى المعيار أن العقود المبرمة بين الوحدة والزبون قد تحتوي على واحد أو أكثر من التزامات الأداء ، لذلك ينبغي على الوحدة في بداية التعاقد القيام بتحديد وتقييم كافة وعود نقل السلع وتأدية الخدمات المتفق عليها في العقد مع الزبون ، وذلك حتى تتمكن من الفصل بين السلع والخدمات داخل العقد لتحديد كافة التزامات أدائها في العقد ، حتى لا تقوم الوحدة بالاعتراف بكل سعر المعاملة كإيراد على الرغم من استمرار وجود وعود متبقية في العقد وقد تكون الوعود صريحة بنقل السلع أو الخدمات التي تتعهد الوحدة بتسليمها للزبون ، أو وعود ضمنية وفقاً للممارسات التجارية المعتادة للوحدة . (Holzmann & Ramnath,2015:88)

اعتمد المعيار في فصل وعود الوحدة على فكرة أن تكون السلعة أو الخدمة مميزة (Distinct) ، والذي يوحي لغويًا بأنها مختلفة أو منفصلة أو متباينة عن باقي سلع العقد ، وتعد السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع الزبون مميزة عند توافر الشرطان التاليين معاً :-

أ- يمكن للزبون أن يستفيد من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة للزبون بسهولة (أي أن السلعة أو الخدمة يمكن أن تكون مميزة) .

ب- إن وعد الوحدة بنقل السلعة أو الخدمة إلى الزبون يمكن تحديده بشكل منفصل عن الوعود الأخرى في العقد (أي أن الوعد بنقل السلعة أو الخدمة يختلف في سياق العقد) . (IASB , 2014 :p27)

وينبغي توافر الشرطان السابقين معاً لكي تكون السلعة أو الخدمة مميزة حتى يتم المحاسبة عنها كالتزام أداء منفصل ، وإذا لم يتوافر الشرطان معاً فإن تلك السلع والخدمات غير مميزة أو مترابطة بصورة كبيرة مع السلع الأخرى في العقد ، وبالتالي ينبغي أن تقوم الوحدة بدمج تلك السلع والخدمات مع بعضها البعض لتكوين حزمة من السلع والخدمات المميزة والتي تستوفي الشروط السابقة ويتم المحاسبة عنها كالتزام واحد .

3- تحديد سعر الصفقة . Determine the transaction price

يعرف سعر الصفقة (المعاملة) بأنه قيمة المقابل الذي تتوقع الوحدة الحصول عليه في مقابل نقل السلع أو تأدية الخدمات إلى الزبون ، باستثناء المبالغ المحصلة بالنيابة عن أطراف أخرى (ضرائب المبيعات أو القيمة المضافة)، ويطلب المعيار من الوحدة عند تحديد سعر الصفقة الأخذ في نظر الاعتبار تأثير كافة العناصر الآتية:- (IASB , 2014 , p47)

أ- المقابل (التعويض) المتغير .

يمكن أن يكون سعر الصفقة أو جزء منه متغير بسبب وجود الخصومات ، تخفيضات الأسعار ، المبالغ المستردة ، الحوافز، أو أن يكون حق الوحدة في الحصول على ذلك المقابل مشروط بحدوث أو عدم حدوث أي أحداث مستقبلية (على سبيل المثال يمكن أن يكون المقابل المالي متغير إذا تم بيع المنتج مع وجود حق الرد ، أو إذا تم تحديد مبلغ ثابت كمكافأة عن الأداء عند تحقيق إنجاز معين أو الانتهاء من العمل في تاريخ محدد) ، لذلك قام المعيار بتوفير إرشادات كافية لمساعدة كافة الوحدات في تقدير المقابل المتغير باستخدام أحد الطرق التالية :- (IASB, 2014 , p53)

– طريقة القيمة المتوقعة (Expected Value) :- هي مجموع المبالغ المرجحة في مجموعة من المبالغ المحتملة ، قد تكون القيمة المتوقعة تقدير مناسب لمبلغ التعويضات المتغيرة إذا كان لدى الوحدة عدد كبير من العقود ذات خصائص مماثلة .

– طريقة المبلغ الأكثر احتمالاً (The Most Likely Amount) :- المبلغ الأكثر احتمالاً هو المبلغ المرجح على الأرجح في مجموعة من مبالغ التعويضات المحتملة (هو النتيجة الوحيدة الأكثر احتمالاً للعقد) ، قد يكون المبلغ المرجح على الأرجح تقدير مناسب لمبلغ التعويضات المتغيرة إذا كان للعقد نتيجتين محتملتين فقط (على سبيل المثال، أن تحقق الوحدة مكافأة أداء أو لا).

ب- وجود عنصر تمويل جوهري في العقد (القيمة الزمنية للنقود) .

ينص المعيار على أن العقد يمكن أن ينطوي على عنصر تمويل جوهري للوحدة أو الزبون ، وذلك في حالة طول الفترة الزمنية بين استلام المقابل من الزبون ونقل السيطرة على السلعة أو تأدية الخدمة (ويتم ذلك في حالة قيام الزبون بالدفع المقدم قبل الحصول على السيطرة الخاصة بالسلعة أو تأدية الخدمة ، أو في حالة قيام الوحدة بنقل السيطرة على السلعة أو الخدمة للزبون قبل قيامه بسداد المقابل) ، ونص المعيار على ضرورة قيام الوحدة بتحليل ودراسة جميع الوقائع والظروف ذات الصلة عند تقييم ما إذا كان العقد يتضمن عنصر تمويل جوهري ، وينص المعيار الجديد على أنه في حالة وجود عنصر تمويل جوهري في الصفقة مع الزبون ينبغي تعديل سعر الصفقة بالقيمة الزمنية للنقود ، بهدف الاعتراف بالإيراد بقيمة تعكس السعر أو المقابل الذي كان سوف يدفعه الزبون للوحدة كمقابل للسلع أو الخدمات المتفق عليها في حالة الشراء والسداد النقدي ، وكوسيلة عملية ليس من الضروري أن تقوم الوحدة بتعديل سعر الصفقة باثر عنصر التمويل الجوهري ، وذلك إذا كانت الوحدة تتوقع في بداية العقد أن الفترة الزمنية بين تسليم الوحدة للسلعة أو الخدمة المتفق عليها للزبون وقيام الزبون بدفع مقابل السلعة أو الخدمة هي سنة واحدة أو أقل . (Nicolae , 2016 , 41)

ت- المقابل غير النقدي .

ينص المعيار على أنه إذا كان الزبون يتعهد بدفع مقابل العقد في شكل أو صورة أخرى بخلاف النقدية ، عندئذ ينبغي على الوحدة قياس قيمة المقابل غير النقدي بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المقدمة للوحدة من الزبون، وفي حالة ما إذا كانت الوحدة لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للسلع والخدمات المقدمة بصورة موثوق بها ، عندئذ ينبغي على الوحدة قياس قيمة المقابل غير النقدي بشكل غير مباشر وذلك من خلال الرجوع إلى أسعار البيع المستقلة (القيمة العادلة) للسلع أو الخدمات المتفق عليها ، ويرى الباحث أن المعيار الجديد لم توفير إرشادات واضحة بشأن تاريخ أو توقيت قياس المقابل غير النقدي هل هو في بداية العقد ، أو في تاريخ الاستلام للمقابل غير النقدي ، أو في تاريخ الوفاء بالتزامات الأداء ، رغم كونه لم يختلف جذرياً عن الممارسات الحالية الخاصة بتقدير المقابل غير النقدي . (IASB , 2014 , p66-68)

ث- المقابل المستحق للزبون من الوحدة .

يتضمن المقابل المستحق للزبون على المبالغ التي يتم دفعها أو المبالغ المتوقع دفعها من الوحدة إلى الزبون ، وذلك في شكل نقدي أو غير نقدي مثل (السلع الإضافية، القسيمة أو الكوبون التي تمكن الزبون من استرداد الخصم على سعر شراء السلع التي قامت الوحدة لبيعها من خلال الموزع للمستهلك النهائي) ، وأوضحت الفقرة (70) من المعيار أن المقابل المدفوع أو المستحق للزبون يعالج كتخفيض لسعر الصفقة (يخصم من سعر الصفقة) ، وبالتالي تخفيض في قيمة الإيراد ، وفي حالة عدم قدرة الوحدة على تقدير القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المشتراة من الزبون، فإنه سوف يتم تخفيض سعر الصفقة بالمقابل المستحق للزبون وتقوم الوحدة بالاعتراف بتخفيض قيمة الإيراد المرتبطة بتعديل سعر الصفقة بمقدار المقابل المستحق للزبون في وقت لاحق عند نقل السلع والخدمات من الزبون للوحدة ، ويوضح الشكل الاتي تحديد سعر الصفقة مع الزبون. (IASB , 2014 : p70)

4- تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء المنفصلة .

يطلب المعيار الجديد من الوحدة القيام بتخصيص (توزيع) سعر الصفقة (المعاملة) على كافة التزامات الأداء المنفصلة الموجودة في العقد مع الزبون ، لكي تعكس القيمة التي تتوقع الوحدة الحصول عليها نتيجة نقل السلع أو تأدية الخدمات الكامنة وراء كل التزام للزبون ، والتي سيتم الاعتراف بها كإيراد مستقبلاً عند الوفاء بالتزام الأداء من خلال نقل السلعة أو تأدية الخدمة ويتم تخصيص سعر الصفقة على كافة التزامات الأداء على أساس نسبة أسعار البيع المستقلة أو المنفصلة (Stand-alone Selling prices) للسلع أو الخدمات المتفق عليها ، ويعرف سعر البيع المستقل بأنه السعر الذي يمكن أن يتبع به الوحدة السلعة أو الخدمة المتفق عليها بشكل منفصل (بدون العقد) للزبون ، وتعد الطريقة المثلى لتحديد سعر البيع المستقل هي ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عندما يتم بيعها بصورة منفصلة لنفس الزبون أو زبائن متشابهين في ظل نفس الظروف ، من ناحية أخرى ، حدد المعيار بعض الطرق المستخدمة لتقدير سعر البيع المستقل وهي كما يلي :- (IASB , 2014 : p73-76)

أ- مدخل تقييم السوق المعدل . Adjusted Market Assessment Approach

تقوم الوحدة بتقدير سعر البيع المستقل من خلال تقدير السعر الذي يكون الزبون في هذا السوق مستعد لدفعه كمقابل للحصول على السلع أو الخدمات، ويمكن أن يتضمن هذا المدخل أيضا الإشارة إلى أسعار المنافسين للوحدة الذين يقومون ببيع سلع أو تأدية خدمات مماثلة ، مع تعديل هذه الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف الوحدة وهامش الربح.

ب- مدخل التكلفة المتوقعة . Expected Cost Plus Margin Approach

تقوم الوحدة بتقدير سعر البيع المستقل من خلال التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ثم إضافة هامش الربح المناسب الذي تطلبه الوحدة من السلعة أو الخدمة .

ت- مدخل القيمة المتبقية . Residual Approach

تقوم الوحدة بتقدير سعر البيع المستقل على أساس الفرق بين إجمالي سعر الصفقة وأسعار البيع المستقلة التي يمكن ملاحظتها للسلع أو الخدمات الأخرى في العقد ، ويتم استخدام هذه الطريقة إذا كان سعر البيع هو متغير بدرجة كبيرة أو غير مؤكد ، وذلك عندما تباع الوحدة نفس السلعة أو الخدمة لزيانين مختلفين خلال نفس الفترة بمجموعة كبيرة من أسعار البيع المختلفة ، أو لم تنشئ الوحدة بعد ثمناً للسلعة أو الخدمة والتي لم يتم بيعها من قبل .

5- الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزام الأداء .

ينبغي على الوحدة في بداية العقد تحديد ما إذا كان سيتم الوفاء بالتزام الأداء في نقطة زمنية معينة أم سيتم الوفاء بالتزام الأداء على مدار فترة زمنية معينة ، ويمكن توضيح الفرق بينهما على النحو الاتي :- (IASB , 2014 : P35-38)

أ- الوفاء بالتزامات الأداء على مدار فترة زمنية معينة .

تقوم الوحدة بالوفاء بالتزام الأداء من خلال نقل السيطرة على السلعة أو تأدية الخدمة على مدار فترة زمنية معينة ، إذا تحقق واحد من الشروط التالية في الفقرة (35) من المعيار وهي :-

- يقوم الزبون بالحصول على المنافع الاقتصادية الخاصة بالسلعة أو الخدمة التي تقدمها الوحدة في نفس توقيت استهلاكها (أو بشكل مترام).

- يقوم أداء الوحدة بإنشاء أو تحسين أحد الأصول الذي يقع تحت سيطرة الزبون .
- ينشئ أداء الوحدة أصل ليس له استخدام بديل للوحدة ولكن الوحدة لديها الحق القانوني في الدفع مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه من قبل الزبون .
- ب- الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية .
- إذا لم يستوف التزام الأداء بمرور الوقت فإن الوحدة تستوفي التزام الأداء في وقت معين ، ولتحديد النقطة الزمنية التي يحصل فيها الزبون على السيطرة على الأصل الموعود ووفاء الوحدة بالتزامات الأداء ينبغي على الوحدة أن تأخذ في نظر الاعتبار مؤشرات السيطرة ، وقد أشار المعيار في الفقرة (38) عليها والتي تشمل ما يلي :- (IASB , 2014 :p38)
- لدى الوحدة الحق الحالي في الحصول على المدفوعات المرتبطة بالأصل :- إذا كان الزبون ملزماً في الوقت الحالي بالدفع مقابل الأصل ، فإن ذلك قد يشير إلى أن الزبون قد حصل على القدرة على توجيه واستخدام الحصول على جميع المنافع المتبقية بشكل جوهري من الأصل .
- يحصل الزبون على الملكية القانونية للأصل :- يمكن أن يشير العنوان القانوني إلى أي طرف في العقد لديه القدرة على توجيه استعمال أو الحصول على جميع المنافع المتبقية من أصل ما أو تقييد وصول الوحدات الأخرى إلى تلك المنافع ، وبالتالي فإن نقل الملكية القانونية للأصل قد يشير إلى أن الزبون قد حصل على السيطرة على الأصل.
- قامت الوحدة بنقل الحيازة المادية للأصل :- قد تشير حيازة الزبون المادية للأصل إلى أن الزبون لديه القدرة على توجيه استعمال الأصل أو الحصول على جميع المنافع المتبقية منه أو إمكانية تقييد وصول الوحدات إلى منافع الأصل.
- يتحمل الزبون المخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بملكية الأصل :- إن نقل المخاطر والمنافع الهامة لملكية الأصل إلى الزبون قد يشير إلى أن الزبون قد حصل على القدرة على توجيه الاستعمال والحصول على كل من المنافع المتبقية من الأصل.
- قبول الزبون للأصل :- قد يشير قبول الزبون للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه استعمال الأصل والحصول على جميع المنافع المتبقية منه .

خامساً :- انعكاس تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية .

تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بمدى قدرتها على تحقيق أقصى منفعة لمستخدميها ، ويتحقق ذلك من خلال توفر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات ، والتي حددها الإطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، ولهذا فإن توافر هذه الخصائص بالمعلومات المحاسبية التي تعرضها التقارير المالية يمكن أن يساعد في تحسين جودة هذه التقارير ومن ثم يساهم في تحقيق الهدف منها ، وعليه فإن الأمر يتطلب دراسة كيف يمكن قياس مدى توافر كل خاصية من هذه الخصائص بالمعلومات المحاسبية التي تعرضها التقارير (Cuong & Ly , 2017 : 28) ونظراً لعدم وجود نظرية متطورة حول الطبيعة المعقدة لجودة الإبلاغ المالي ، فإن معظم الدراسات التجريبية التي تهدف إلى تقييم جودة المعلومات تستعمل المقاييس الكمية التي تركز على الخصائص المحددة لمعلومات التقارير المالية ، إذ إن جودة المعلومات المحاسبية هي مفهوم عريض يرتبط أساساً بالمهنة المحاسبية بدءاً من أعداد معايير المحاسبة والتدقيق مروراً بالممارسة المهنية لتدقيق التقارير المالية وانتهاءً بمنتج هذه العملية وهو التقرير المالي ، كما ان المفهوم المركزي لجودة المحاسبة هو أن بعض المعلومات المحاسبية أفضل من غيرها من المعلومات المحاسبية في التواصل ، ولهذا السبب تعتبر جودة المحاسبة ذات أهمية كبيرة للمشاركين في سلسلة التوريد المالي (Susanto , 2015 : 47) ، ولا يوجد تعريف محدد ومقبول على نطاق واسع لمصطلح "جودة المحاسبة" ، إذ تختلف تعريفات جودة المحاسبة اختلافاً كبيراً بين مختلف الأطراف، إلا انه يمكن العثور على العديد من التعريفات لجودة المحاسبة في البحوث المنشورة، إذ عرفتها Legenzova بأنها "الدقة التي تبلغ بها التقارير المالية مستثمري الأسهم عن التدفقات النقدية المستقبلية"، وعرفها Jeffery وزملاؤه بانها " المدى الذي تعكس المعلومات المحاسبية بدقة الأداء التشغيلي الحالي

للوحدة، ومفيدة في التنبؤ بالأداء المستقبلي، وتساعد على تقييم قيمة الوحدة". (Legenzova , 2016 , 34)

إن تركيز المعيار على الجوهر الاقتصادي الحقيقي للأحداث المالية وذلك بدلاً من التركيز على الشكل الظاهري لهذه الأحداث، وبالتالي فإن تطبيقه قد يؤدي إلى الوصول إلى قوائم مالية أكثر شفافية ، مما يزيد من جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وذلك كما يلي :- (خالد ، 2015 ، الصاوي ، 2015)

1- تحسين خاصية الملائمة : نتيجة قيام المعيار الجديد بتوفير إرشادات كافية للتعامل مع ظروف عدم التأكد في المعاملات مثل السماح بتقدير المقابل المتغير في سعر الصفقة، أو معالجة القيمة الزمنية للنقود عند وجود عنصر تمويل جوهري في سعر الصفقة، وبالتالي توفير معلومات وقتية لها قيمة تنبؤية عالية تساعد مستخدميها على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية للتنبؤ بالأداء والأفاق المستقبلية للمنشأة، وتوفير فهم أفضل لكيفية ارتباط الإيراد بعناصر القوائم المالية الأخرى مثل التدفقات النقدية.

2- تحسين خاصية التمثيل الصادق: نتيجة نجاح المعيار في تحقيق الاتساق بين تعريف الإيراد وشروط الاعتراف بالإيراد وتعريف الأصل بما يمنع تسجيل قيم معينة في القوائم المالية لا تعبر بصدق عن حقيقة المعاملة الاقتصادية التي حدثت بالفعل ، كما يؤدي إتباع مدخل الخطوات الخمس إلى الاعتراف بالإيراد على أساس منهجي منظم والتغلب على مشكلة تعدد وتعدد الإرشادات والمعايير الحالية والتي أدت إلى حدوث تراكم للتلاعب والأخطاء الجوهرية في الاعتراف بالإيراد لذلك يوفر المعيار معلومات عن الإيراد قد تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، وكذلك يمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين لكونها تعبر بأمانة عن ما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بما يدعم خاصية التمثيل الصادق.

3- تحسين خاصية القابلية للمقارنة: نتيجة اعتماد المعيار على نموذج واحد شامل دون استثناءات يطبق على كافة الوحدات والصناعات بما يضمن أن العناصر والأحداث المتشابهة يتم المحاسبة عنها بطريقة متسقة عبر الزمن ومن قبل كافة الوحدات المختلفة، هذا فضلاً عن أن العناصر والأحداث المختلفة يتم المحاسبة عنها بطرق مختلفة ، كما أنه يحسن خاصية الاتساق من خلال ضمان استخدام الوحدة لنفس المعالجة المحاسبية للمعاملات الاقتصادية المتشابهة من سنة لأخرى، بما يعكس إيجاباً على تحسين إمكانية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد عبر الوحدات والصناعات وأسواق رأس المال

4- تحسين خاصية القابلية للتحقق : نتيجة قيام المعيار الجديد بتوفير نموذج واحد للاعتراف بالإيراد وتقليل التفسيرات المتعددة لكل حالة علي حدة وتوفير إرشادات كافية لمعالجة جميع قضايا الاعتراف بالإيراد ، مما يجعل من السهل على كافة الأطراف المستقلة الذين لديها الخبرة والمعرفة مثل مراقبي الحسابات الوصول إلى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها الوحدة للاعتراف بالإيراد .

5- تحسين خاصية القابلية للفهم : نتيجة قيام المعيار الجديد بزيادة مستوى الإفصاح عن الإيراد في القوائم المالية من خلال مطالبة الوحدات بالإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية حول الإيراد من العقود مع الزبائن، وتفصيل الإيراد إلى فئات مناسبة، والإفصاح عن أرصدة العقود والتزامات الأداء، والتقديرات والأحكام الهامة لتطبيق متطلبات المعيار الجديد ، وذلك بهدف مساعدة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لطبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بإيرادات الوحدة .

6- تحسين خاصية الأهمية النسبية : وبصفة خاصة نتيجة مطالبة المعيار الجديد بتحديد التزامات الأداء من خلال التركيز على السلع أو الخدمات الرئيسية حتى لو كانت ضئيلة القيمة والتي سوف تمثل وحدة مستقلة يتم المحاسبة عنها كأحد التزامات الأداء بشرط أن يكون لها أهمية نسبية في القوائم المالية .

سادساً :- جودة المعايير المحاسبية .

ترتبط جودة معايير المحاسبة بإنتاج معلومات نافعة لاتخاذ القرارات، وبالتالي فإن جودة معايير المحاسبة تتمثل في قدرتها على إنتاج معلومات مالية موثوق فيها ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، كما ينبغي أن تسمح المعايير بالتطبيق المتسق لها بالدرجات التي تمكن من مقارنة المعلومات المحاسبية من سنة لأخرى ومن وحدة لأخرى وقد حددت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية مجموعة من الشروط التي ينبغي توفرها حتى يمكن وصفها أي مجموعة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية ومن هذه الشروط هي وجود تنظيم جيد لهيئة إصدار المعايير يرتبط بها أجهزة ولجان فنية عالية المستوى ، وتوفر الموارد البشرية والفنية ، والأسس التي تعد وتصدر بها المعايير (686 : Collins et al , 2012) ، وفي هذا الصدد فإن هناك ثلاث وجهات نظر لتقييم جودة المعايير المحاسبية، وتتمثل بالاتي :-

(Madsen , 2013 : 867-871)

أ- وجهة نظر واضعي المعايير المحاسبية ، إذ تهتم وجهة النظر هذه بتحديد اهم الخصائص التي ينبغي توافرها في المعايير المحاسبية بحيث تتمتع المعايير بالقابلية للفهم والتطبيق ، وتحسين المعايير للأداء والممارسات المحاسبية أثناء مرحلة أعداد التقارير المالية وتدقيقها .

ب- وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية ، تهتم بمدى تلبية المعايير المحاسبية لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية وذلك من خلال مدى توافر خصائص معينة في المعلومات المحاسبية للحكم على مدى جودتها ، وقد اخذ المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الأمريكي والدولي بوجهة النظر هذه .

ت- وجهة نظر سوق الأوراق المالية ، يتم تقييم جودة المعايير المحاسبية بمدى فاعليتها في تخصيص الموارد الاقتصادية في سوق الأوراق المالية ، ويتم هذا التقييم بناءً على المحتوى المعلوماتي للمعلومات المحاسبية وتأثيرها على متخذي القرارات مما ينعكس على أسعار الأسهم.

يعد الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المالية هو تقديم معلومات عالية الجودة عن الوحدات المبلغة، التي يمكن استخدامها في صنع القرار الاقتصادي ، إن تقديم مثل هذه المعلومات ذات الجودة العالية أمر مهم، لأنه يمكن أن يؤثر إيجابياً على مقدمي رأس المال الحاليين والمحتملين وأصحاب المصلحة الآخرين عند اتخاذ قرارات الاستثمارات وقرارات الانتماء وتخصيص الموارد التي قد تعزز من كفاءة سوق رأس المال بشكل عام ، وعلى الرغم من أن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يشددان على أهمية التقارير المالية عالية الجودة ، إلا انه غالباً ما تنشأ عيوب منهجية رئيسية عندما يتعلق الأمر بتقييم فائدة القرارات في التقارير المالية ، وبالفعل فإن جودة الإبلاغ المالي وفائدة القرار في المعلومات التي تقدمها هي هياكل معقدة ومتعددة الأبعاد، والتي لا يمكن ملاحظتها مباشرة (Barth et al, 2008 : 471) ، وعلاوة على ذلك، فإن نتيجة أي قياس تعتمد بشكل كبير على التفضيلات الفردية وتصور عدد لا يحصى من الهيئات المكونة، والتي قد تكون محددة السياق في حد ذاتها. (Gassen & Schwedler , 2010 : 501) ، وفي ظل التزام المجلسين بالتوجه من خلال المشروع المشترك نحو تطوير مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية ، فقد تم إصدار الاطار المفاهيمي 2008 والذي يمثل الأساس الذي تقوم عليه معايير الإبلاغ المالي الدولي ، إذ تعد المعايير المحاسبية القواعد الأساسية التي يتم الاسترشاد بها من قبل الوحدات الاقتصادية للوصول إلى إبلاغ مالي ذا جودة عالية ، إذ تعرف المعايير المحاسبية على أنها " بيان لتحقيق التوافق والتنسيق بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية " .

(Donelson et al , 2011 : 966)

المبحث الثالث/ الدراسة الميدانية

يستهدف الدراسة تأثير تطبيق عن إيرادات العقود مع الزبائن على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الوحدة وفق معيار التقرير المالي الدولي " IFRS 15 " واستكمالاً للفائدة المرجوة من الدراسة ، يركز الباحث على اختبار فروض الدراسة من خلال استطلاع آراء فئتين ذات علاقة وطيدة بموضوع الدراسة ، ويسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى اختبار صحة الفرض " لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) " الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن " وبين جودة المعلومات المحاسبية " .

1- أسلوب الدراسة .

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب قائمة الاستبيان بشكل أساسي ، إذ تم أعدادها بشكل أسئلة تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة ، يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضه ، كما أجرى الباحث مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة لتوضيح الدراسة ومضمون المعيار ، بما يحقق فهمهم لمعنى ومغزى الأسئلة من ناحية ، والتحقق من ملائمة أسئلة الاستبيان من ناحية أخرى ، وذلك لضمان دقة وسلامة الإجابة عليها .

2- تصميم أداة الدراسة الميدانية .

في ضوء هدف وفروض الدراسة ، صمم الباحث قائمة استقصاء يتمثل هدفها الرئيسي في جمع البيانات من أفراد مجتمع الدراسة وعينته ، وقد تم تصميم القائمة في سبعة أقسام تغطي الممارسات الممكنة للهيئات المعنية والتي يمكن ان تلعب دوراً أساسياً في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الوحدة من خلال تبني معيار التقرير المالي الدولي " IFRS 15 " ، وقد صممت استمارة الاستبيان على أساس استخدام مقياس ليكرت المتدرج الخماسي Likert Scaling Method بواقع (5) درجات للاختيار أوافق تماماً ، (4) درجات للاختيار أوافق ، (3) درجات للاختيار محايد ، (2) درجة للاختيار لا أوافق ، (1) درجة للاختيار لا أوافق تماماً ، وبلغ حجم العينة للدراسة (423) مفردة ، والجدول التالي يوضح التوزيع النسبي لأجمالي العينة المكونة لمجتمع الدراسة .

جدول (1) التوزيع النسبي لأجمالي العينة على مجموعة الدراسة الميدانية

ت	البيان	العدد	النسبة
1	أعضاء الهيئة التدريسية	236	55,80%
2	مراقبي الحسابات	187	44,20%
	الإجمالي	423	100%

وزع الباحث (423) استمارة استبيان بصورة الكترونية ويديوية ، ويوضح الجدول رقم (2) عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة المختلفة وكما يلي :-

جدول (2) عدد قوائم الاستبيان الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

ت	عينة الدراسة	عدد استمارة الاستبيان الموزعة	عدد استمارة الاستبيان المستردة	عدد استمارة الاستبيان المرفوضة	استمارة الاستبيان الصالحة للتحليل
					النسبة
1	أعضاء الهيئة التدريسية	236	218	12	87,71%
2	مراقبي الحسابات	187	171	16	82,88%
	الإجمالي	423	389	28	85,57%

من الجدول السابق يتضح ان معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد مقبولاً وهو ما يمكن الاعتماد عليه في اختبار فرضية الدراسة .



تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع الزبائن" على جودة الإبلاغ المالي

ولبيان مدى ثبات استمارة الاستبيان تم حساب معامل الثبات Alpha أو ما يسمى بمعامل الاعتمادية لأسئلة الاستبيان ، وذلك لتحديد مصداقية ومدى درجة الاعتماد على المقاييس المستخدمة في الدراسة ، وقوة الاتساق الداخلي بين أسئلة الاستبيان ، ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق للأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان من خلال الجدول التالي

جدول رقم (3) معاملي الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان " اختبار الفا كرونباخ Cronbach,s Alpha

عدد فقرات الاستمارة ككل	معامل الثبات (الفا)	معامل الصدق (*)
46	0,986	0,993

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات.

يتضح من الجدول السابق ان معاملي الثبات والصدق يقتريا من الواحد الصحيح ، مما يشير إلى ان التناقس الداخلي للعبارات المستعملة في الدراسة يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة .

بعد إجراء اختبار الثبات ، يستلزم الأمر حساب المتوسط الحسابي لكل متغير من متغيرات الدراسة ، ويوضح الجدول (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية . ويتضح أن متغيرات الدراسة قد حصلت متوسطات حسابية مرتفعة وانحرافات معيارية مرتفعة أيضاً ، وهذا قد يكون مؤشراً على الارتباطات الداخلية فيما بينها .

الجدول (3) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المهنيين			الاكاديميين			المتغيرات
SD	Mean	n	SD	Mean	N	
0.046	3.165	155	0.353	4.21	206	تطبيق معيار IFRS 15
0.472	3.195	155	0.521	3.104	206	جودة الإبلاغ المالي

المصدر : إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي .

3- عرض وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفروض .

قام الباحث بتفريغ الإجابات على الأسئلة بجدول البيانات ، وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم (SPSS) وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأدوات الإحصائية اللازمة والملائمة والتي تتمثل بالوسط الحسابي ، والانحراف المعياري ، وكذلك إجراء الاختبارات الإحصائية ، إذ تشير هذه الاختبارات إلى الإحصاءات الاستدلالية وتختص بطرق تحليل وتفسير واستخلاص الاستنتاجات من عينة الدراسة للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع ، ومن هذه الأساليب التي استخدمها الباحث هو اختبار المصدقية والاعتمادية Reliability Analysis . واختبار "ت" T-Test ، واختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test ، واختبار مان ويتني Mann-Whitney Test ، ومعامل الارتباط Coefficient of Correlation ، ومعامل التحديد Coefficient of Determination .

الجدول (4) معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة

تطبيق معيار IFRS 15	جودة الإبلاغ المالي	درجة الثقة	المعنوية
**0.513 / **0.324	(الاكاديميين ، المهنيين)	000	معنوي

**معنوية عند مستوى 0,01

ومن الجدول (4) يتضح ثبوت وجود ارتباط معنوي إيجابي بين تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات من العقود مع الزبائن " وبين جودة الإبلاغ المالي ، واختبار فرضية الدراسة تم إجراء تحليل انحدار بسيط بين تطبيق معيار IFRS 15 كمتغير مستقل وجودة الإبلاغ المالي كمتغير تابع ، أظهر التحليل الإحصائي الذي تم إجرائه باستخدام الحاسب الآلي النتائج بهذه العلاقة الآتي :-

• ثبت معنوية النموذج ككل حيث بلغت قيمة (ف) المحسوبة للنموذج (183.01) عند مستوى معنوية 0,01.

• بلغ معامل التحديد (77,7 %) وهي نسبة عالية وهذا يعني ان المتغير المستقل تطبيق معيار IFRS 15 يساهم في تفسير 77,7 % من التغير في جودة الإبلاغ المالي ، في حين ان باقي النسبة وقدرها 22,3 % ترجع إلى عوامل أخرى وهي قيمة التباين غير المفسر في المعادلة، كما ان وجود ارتباط معنوي بين المتغير المستقل والمتغير.

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً :- الاستنتاجات .

- 1- أتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود تجانس بين أفراد عينة الدراسة (الأكاديميين ، المهنيين) حول متغيري الدراسة (تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات من العقود مع الزبائن / جودة الإبلاغ المالي) .
- 2- أوضحت نتائج الدراسة إن لتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات من العقود مع الزبائن تأثير على جودة الإبلاغ المالي .
- 3- بينت نتائج الدراسة عن وجود علاقة ارتباط قوية ومعنوية بين المتغيرات (تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات من العقود مع الزبائن / جودة الإبلاغ المالي)

ثانياً :- التوصيات .

- 1- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار التغييرات في بيئة الأعمال الحديثة ، لما لها من أثر على تقعد طبيعة المعالجة المحاسبية لقضايا الاعتراف بالإيراد .
- 2- العمل على تحديث النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولي ما أجل تلبية حاجة كافة المستخدمين .
- 3- ضرورة تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي بالمعايير الدولية ، وذلك بتوفير ورش العمل والدورات التدريبية للمحاسبين فيما يتعلق بالمعيار "IFRS 15" وتدريبه في الجامعات العراقية على ان توفر الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق تفسيرات عملية لتلك المعايير تجنباً لأي تفسيرات مختلفة .
- 4- الزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالالتزام بضوابط الإفصاح عن المعيار " IFRS 15 بما يضمن جودة التقارير والقوائم المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لكافة المستخدمين.

المصادر والمراجع .

أولاً :- العربية .

- 1-الصاوي ، عفت أبو بكر ، " دراسة واختبار أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) الإيرادات من العقود مع الزبائن على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد واستعمال القوائم المالية " ، (2015) ، مجلة كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ص 357-416 .
- 2-خالد ، سارة عبد الناصر ، " دراسة مقارنة للاعتراف بالإيراد والأثر على جودة التقارير المصرية " ، (2015) ، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة.

ثانياً :- الأجنبية .

1. Barth, M. E., Landsman, W. R., and Lang, M. H., " International accounting standards and accounting quality " ,(2008), Journal of accounting research", Vol. 46, No. 3 , pp.467-498.
2. Benavides , L. , " Flattening the Revenue Recognition Standard " , (2015), Available at SSRN 2597787 .
3. Bloom, R. and Kamm, J, " Revenue recognition " , (2014) , Financial Executive, Vol. 30, pp.48 – 52.
4. Boindi, Y. Bloomfield, R. Glover, J. Jamal, K. Ohlson, J. Penman, S. and Tsujiyama, E., "Accounting for Revenues : A Framework for Standard Setting " , (2011) , Accounting Horizons , Vol, 25, No.3 September, pp. 1 – 28.



5. Collins, L. D. , Pasewark, R. W. , and Riley, E. M. , " Financial Reporting Outcomes under Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards " , (2012) , Accounting Horizons , Vol. 26 , No. 4 , pp. 681–705.
6. Cuong, N. T. & Ly, Do. T. , " Measuring and Assessing the Quality of Information on the " , (2017) , International Research Journal of Finance and Economics - Issue 160 , pp.26-40.
7. David , M. , " Revenue Recognition: Will a Single Model Fly ? " (2009) , CFO.com, <http://www.cfo.com/printable/article.cfm/13941548> .
8. Donelson, D.C., Jennings, R. & McInnis, J., " Changes over time in the revenue-expense relation: accounting or economics " , (2011) , Accounting Review, Vol. 86, No.3 , pp. 945–974.
9. Elzahar, H. Hussainey, K. Mazzi, F. and Tsalavoutas, I. " Economic Consequences of key performance Indicators ' Disclosure " , (2015) International Review of Financial Analysis Vol. 39, pp. 96-112.
10. FASB. Financial Accounting Standards Board, " Revenue Recognition—Joint Project of the FASB and IASB " , Retrieved July 20th, 2012 from: <http://www.fasb.org/cs/ContentServer> .
11. Gassen, J., & Schwedler, K. , " The decision usefulness of financial accounting measurement concepts: Evidence from an online survey of professional investors and their advisors " , (2010) , European Accounting Review, Vol.19 , No. 3 , pp. 495-509.
12. Holzmann O. J. & Ramnath , S. , " An Update on the FASB and IASB Joint Revenue Recognition Project " , (2015) , Journal of Accounting and Finance, Vol. 24, No.4, pp.87–91 .
13. Holzmann O. J. & Paul Munter , " New Revenue Recognition Guidance" , (2014) , Journal of Accounting and Finance ,Vol.25, No.6 , pp.73-76.
14. Holzmann O. J. , " Revenue Recognition Convergence : The Contract Based Model " , (2011) , Journal of Accounting and Finance, Vol. 22, No.6, pp.87–92 .
15. Howard , R. , " REVENUE RECOGNITION: Convergence between IFRS and US GAAP " , (2009) , Accountancy Ireland , Vol.41 , No.3 , pp.84-99.
16. ISAB, IFRS 15, "Revenue from Contracts with Customers " International financial Accounting, board, (2014), May, pp. 1- 80.
17. IASB , " Revenue from Contracts with Customers " , (2014) , London .
18. Kieso E. D. , Jerry J. W. , and Terry D. W. , " Intermediate Accounting " , (2014) , IFRS Edition , John Wiley & Sons, Inc.
19. Legenzova, R., "A Concept of Accounting Quality from Accounting Harmonization Perspective", (2016), Economics and Business, Vol. 28, pp.33-37.



20. Madsen, P. E. , " The Pursuit of High Quality accounting Standards " , (2013) , Accounting Horizons , Vol. 27, No. 4 , pp. 867–876 .
21. Mintz, S. M. " Proposed changes in revenue recognition under U.S. GAAP and IFRS " , (2009), CPA Journal , Vol. 79 , No.12 ,pp. 34-39.
22. Nicolae , T. C. , " Techniques Applied for Accounting of Revenue With Deerrred Payments " , (2016) , Ovidius University Annals , Series Economic Sciences , Vol.16 , No.1, pp.32-48 .
23. Richard Macve , " Accounting for insurance contracts: a comment on 'deprival value' measurement for contract liabilities in revenue recognition " , (2004) , revised draft:3rd October 2004 .
24. Robert H. H. & Kimberley R. P. , " International Convergence of Accounting Standards-Perspectives from the FASB on Challenges and Opportunities " , (2005), Journal of International Law & Business , Vol.25 , No.3 , pp.631-666.
25. Robert W. R. , Khondkar E. K. & Taewoo K. , " The FASB's and IASB's New Revenue Recognition Standard: What Will Be the Effects on Earnings Quality, Deferred Taxes, Management Compensation, and on Industry-Specific Reporting? " , (2016), Journal of Accounting and Finance, Vol. 27, No.6, pp.43–48.
26. Schipper, K., C. Schrand, T. Shevlin, and T. Wilks , " Reconsidering revenue recognition " , (2009) , Accounting Horizons ,Vol. 23 , pp. 55–68.
27. Starczewski , L. & Ingersoll , B. " Revenue Recognition : ten top changes to expect with the new standard " , (2013) , Available Online at [http://Bloomberg BNA](http://BloombergBNA) .
28. Susanto A., "WHAT FACTORS INFLUENCE THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION ?" , (2015), I J A B E R, Vol. 13 , No. 6 , pp.3995-4014 .
29. Wustemann, J. & Kierzek, S., "Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences " , (2005) , Accounting in Europe, Vol. 2, pp. 69-106 .



Effect of the application of IFRS 15 "Revenue from contracts with customers" on the quality of financial reporting

Abstract

This study aims at identifying the impact of the application of IFRS 15 "Revenue from contracts with customers on the quality of financial reporting, through application to faculty members in the accounting departments of Iraqi universities and auditors. The problem of the study was the multiplicity of accounting rules and standards Which deals with the issues of revenue recognition , as well as the lack of consistency of most of them with the common framework of financial accounting, which results in low quality of financial reporting in the current financial statements, where the formulation of one hypothesis was the lack of relationship of significant significance The application of IFRS 15 "Recognition of revenue from contracts with customers" and the quality of financial reporting. To achieve the objective of the study, a questionnaire consisting of 423 individuals from the study sample composed of faculty members was designed in the accounting departments of Iraqi universities (academics) and auditors (Professionals), quantitative method was selected using the deductive input in this study. The statistical program SPSS was used to enter the initial data. The number of correct forms entered into the program reached 361 (206 academicians, 155 professionals) with 85.5% of the total sample size , Has reached the study The study concluded with a set of recommendations, the most important being the application of IFRS and the need to create a working environment in Iraq's economic units in order to implement the standards.

Keywords : Revenue Recognition , Financial Reporting Quality , Quality of accounting standards