

متطلبات تطبيق المعيار الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء وعلاقتها بجودة المعلومات المالية في ظل جائحة كورونا (COVID19)

Requirements for Applying the International Financial Reporting Standard IFRS15 "Import from Contracts with Customers" and its Relationship to the Quality of Financial Information in light of the (COVID19) pandemic

* محمد نواف عابد¹

¹ كلية الدراسات المتوسطة - جامعة الأزهر بغزة: m.abed@alazhar-gaza.edu & mnabed@hotmail.com

تاريخ النشر: 2023/06/09

تاريخ القبول: 2023/05/18

تاريخ الإرسال: 2023/04/06

الملخص: هدفت الدراسة إلى عرض وتحليل متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء". والتعرف على طبيعة العلاقة بين تطبيق متطلبات المعيار الدولي IFRS15 على جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية الصادرة عن الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين في ظل جائحة كورونا (COVID19)، وذلك من خلال إعداد قائم استقصاء تم توزيعها على عينة البحث المكونة من الأكاديميين، والمدراء الماليين، والمدققين الداخليين، والمدققين الخارجيين، والمحاسبين القانونيين. حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والاستنباطي في إعداد الدراسة. وظهرت نتائج الدراسة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" وخاصية خصائص المعلومات المحاسبية الأساسية والداعمة في ظل جائحة كورونا COVID19. توصي الدراسة بضرورة حث إدارات المنشآت على تحديد سعر الإيرادات من العقود وإعادة تقييم العوض المتغير في سعر المعاملة نتيجة للتغيرات التي حصلت وذلك تطبيقاً لخصائص المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تطبيق المعيار الدولي IFRS15 على عمليات عقود الإيرادات لأن المعيار قدم حلول للاعتراف بإجمالي الإيرادات المحققة وكيفية الإفصاح عنها في البيانات المالية.

الكلمات المفتاحية: الخصائص المحاسبية، جودة المعلومات المالية، الإيراد من العقود مع العملاء، جائحة كورونا.

تصنيف JEL: M, M4, M41, M49.

Abstract: The study aimed to present and analyze the requirements of the International Financial Reporting Standard IFRS15 "Revenue from Contracts with Customers". And to identify the nature of the relationship between the application of the requirements of the international standard IFRS15 on the quality of accounting information in the financial reports issued by the economic units listed on the Palestine Exchange in light of the Corona (COVID19) pandemic, through the preparation of a survey list that was distributed to the research sample consisting of academics and financial managers. , internal auditors, external auditors, and chartered accountants. The study relied on the inductive and deductive method in preparing the study. The results of the study showed that there is a statistically significant relationship between the International Financial Reporting Standard IFRS15 "Revenue from Contracts with Customers" and the basic and supporting accounting information characteristics in light of the COVID19 pandemic. The study recommends the need to urge the departments of establishments to determine the price of revenue from contracts and to re-evaluate the variable compensation in the transaction price as a result of the changes that occurred, in application of the characteristics of accounting information, through the application of the international standard IFRS15 on revenue contract operations, because the standard provided solutions for recognizing the total revenues generated and how to disclose reported in the financial statements.

Keywords: Accounting Characteristics, Quality of Financial Information, Revenue from Contracts with Clients, COVID19.

(Jel) Classification Codes: M, M4, M41, M49.

* المؤلف المرسل

المقدمة:

لقد تأثرت الحياة البشرية بجمالها نتيجة انتشار جائحة كورونا (COVID19)، فالأحداث تنوعت وتعددت ولم تقتصر على الإطار الصحي فقط، بل تعدت ذلك وأصبحت أسلوب حياتي وسياسي واقتصادي نعيشه بشكل يومي، وبما ان لحد هذه اللحظة لا توجد نقطة نهاية لهذه الجائحة ومتى سوف تنتهي، فقد تعددت الدراسات وتنوعت منها ليوضح تأثير هذه الجائحة على الحالة الراهنة، ومنها ما يدرس المرحلة التالية لكورونا (COVID19)، وعلم المحاسبة مثله كباقي العلوم الذي لم يقف مكتوف الأيدي نظراً لتأثره الشديد بهذه الجائحة وما سوف يترتب على هذه الجائحة في المستقبل، خاصة وأن هذه الجائحة قد أثرت على الإيرادات والاعتراف بالإيراد، ومن هنا جاءت فكرة هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" من خلال ما يوفره من معلومات لها علاقة بخصائص المعلومات المحاسبية للتقارير المالية.

➤ مشكلة الدراسة:

يعد الإيراد بأشكاله المختلفة أحد أهم بيانات قائمة الدخل، خاصة وأن العديد من المؤشرات المالية المستخدمة من الأطراف ذات العلاقة مبنية على الإيراد، وأن أي تغير في الحياة الاقتصادية سوف يكون له تأثير على الإيراد والاعتراف به، وبالتالي سيكون هناك تأثير على مستخدم البيانات المالية ومتخذ القرار. ان الاختلاف في الاعتراف بالإيراد دفع مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" كمعيار موحد ليحل محل كل من المعيار الدولي IAS11 "عقود الانشاء"، والمعيار IAS18 "الإيراد". ومن هنا جاءت فكرة الدراسة في الإجابة عن التساؤل التالي: هل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS15، له تأثير على جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية خاصة تلك الصادرة في ظل جائحة كورونا (COVID19).

➤ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في معرفة مدى ملائمة تطبيق كل من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء"، تحسين جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية الصادرة في ظل انتشار جائحة كورونا (COVID19).

➤ أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. عرض وتحليل متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء".
2. التعرف على طبيعة العلاقة بين تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 على جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية الصادرة عن الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين من خلال إجراء دراسة ميدانية.

➤ فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها فقد تم صياغة فرضيات الدراسة بفرضيتين رئيسيتين هما:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" وخصائص المعلومات المحاسبية الأساسية في ظل جائحة كورونا COVID19.

1. الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية الملائمة.
 2. الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية التمثيل الصادق.
- الفرضية الرئيسية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" وخصائص المعلومات المحاسبية الداعمة (المعززة) في ظل جائحة كورونا COVID19.

1. الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية القابلية للمقارنة.
2. الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية القابلية للتحقق.
3. الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية القابلية للفهم.

4. الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخصائص التوقيت المناسب.

➤ متغيرات الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى المتغيرات التالية:

- المتغير التابع: متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء".
- المتغير المستقل: خصائص المعلومات المحاسبية الأساسية، وخصائص المعلومات المحاسبية الداعمة (المعززة).
- المتغير الضابط: جائحة كورونا (COVID19).

➤ منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على منهجين في إعداد الدراسة هما المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري للدراسة من خلال الاطلاع على إصدارات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما يتعلق بموضوع الدراسة بالإضافة إلى الدراسات والأبحاث السابقة المتعلقة في موضوع الدراسة. والمنهج الاستنباطي في إعداد الدراسة الميدانية في اختبار صحة الفروض من عدمها وتحديد نتائج الدراسة وتعميمها.

أولاً- الإطار النظري لمتطلبات تطبيق المعيار IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء".

جاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB لتطوير متطلبات مشتركة لموضوع الإيرادات، ليحل هذا المعيار محل المعايير والتفسيرات التالية IAS11، IAS18، IFRIC13 "برامج الولاء للعملاء"، وIFRIC15 "اتفاقيات تشييد العقارات"، وIFRIC18 "نقل الأصول من العملاء للمنشأة" SIC31 "عمليات المقايضة التي تتضمن مبادلة خدمات الإعلان"، وبدأ سريان هذا المعيار اعتباراً من 2018/1/1 (أبو نصار و حميدات، 2018، صفحة 741). يهدف المعيار IFRS15 إلى وضع المعايير التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة و مبلغ وتوقيت وعدم تأكيد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، صفحة 560).

المتطلبات المحاسبية للإيراد:

إن المبدأ الأساسي لمعيار IFRS15 يقوم على أن تعترف المنشأة بالإيراد من العقود التي تتضمن نقل أو تحويل سلع أو خدمات للعملاء بمبلغ مثل البدل (المقابل) المتوقع أن تحصل عليه المنشأة مقابل تلك السلع أو الخدمات المحولة للعميل. وبموجب هذا المعيار فإن المبدأ الأساسي للاعتراف بالإيراد من خلال تطبيق نموذج المراحل الخمس (أبو نصار و حميدات، 2018، صفحة 743):

☒ المرحلة رقم (1): تحديد العقد وتعديلاته وإثباته محاسبياً:

- جاء في الفقرة رقم (9) من المعيار IFRS15 "يجب على المنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الضوابط التالية" (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، الصفحات 563-564):
 - أ. اتفاق أطراف العقد على العقد (خطياً، أو شفاهياً، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها.
 - ب. إمكانية تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
 - ج. إمكانية تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
 - د. للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد).
 - هـ. من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل، مع الأخذ في الحسبان قدرة العميل ورغبته في أن يسدد المبلغ عندما يصبح مستحقاً.
- في حال تم جمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في الوقت نفسه أو قريباً منه مع العميل نفسه (أو أطراف ذات علاقة بالعميل) والمحاسبة عن العقود على أنها عقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط التالية:

- أ. يتم التفاوض بشأن العقود كحزمة واحدة لهدف تجاري واحد؛ أو
- ب. يعتمد مبلغ العوض الذي سيتم سداده في أحد العقود على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو
- ج. السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود هي التزام واحد بالأداء.

➤ تعديلات العقد

قد يحدث أثناء تنفيذ العقد تعديلات على العقد بموافقة أطراف العقد، وقد حدد المعيار IFRS15 ان التعديلات تعالج محاسبا كعقد جديد منفصل عن العقد الأصلي إذا تحقق الشرطان التاليان (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، صفحة 564):

- أ. تعديل العقد هو تغيير في نطاق أو سعر العقد أو كليهما يكون متفقاً عليه من قبل أطراف العقد، فإن تعديل العقد قد يوصف بأنه أمر تغيير، أو تبديل أو تعديل، ويمكن الاتفاق على تعديل العقد خطياً، أو شفهيًا أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة، وإذا لم يتفق أطراف العقد على تعديل العقد، فيجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم إلى حين الاتفاق على تعديل العقد.

- ب. تعديل للعقد رغم أن أطراف العقد بينهم نزاع حول نطاق أو سعر التعديل أو كليهما، وكان الأطراف قد اتفقوا على تغيير في نطاق العقد ولكن لم يحددوا التغيير المقابل في السعر، وعند تحديد ما إذا كانت الحقوق والالتزامات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بالتعديل واجبة النفاذ، فإنه يجب الأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى، وإذا اتفق أطراف العقد على تغيير في نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر فإنه يجب على المنشأة أن تقدر التغيير في سعر المعاملة المتعلقة بتقييد المتعلقة بتقدير العوض المتغير والفقرات الناشئة عن التعديل.

☒ المرحلة رقم (2): تحديد التعهدات أو الالتزامات الواجب أدائها بموجب العقد.

يحدد التعهد في العقد مع العميل عموماً وبشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل، كما إن الالتزام بالأداء التي يتم تحديدها في عقد مع عميل قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم بيانها صراحة في ذلك العقد، وهذا نظراً لأن العقد مع العميل قد يشمل أيضاً تعهدات تُفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ وقت الدخول في العقد، أو توقعات. ولا تتضمن التزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعاً أو خدمة إلى العميل. وتعد السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل أهما من الممكن تمييزها بذاتها إذا تم استيفاء كلا الضابطتين التاليين (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، الصفحات 565-566):

- أ. العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما في حد ذاتها أو إلى جانب موارد أخرى متاحة فوراً للعميل.

- ب. تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد.

وفي حال فصل أو دمج التزامات الأداء يتم تطبيق القاعدة التالية كما جاء في المعيار IFRS15 إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها فيجب على المنشأة جمع تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد رزمة السلع أو الخدمات التي من الممكن تمييزها بذاتها. وفي بعض الحالات ينتج عن ذلك قيام المنشأة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في عقد على أنها التزام أداء واحد.

☒ المرحلة رقم (3): تحديد سعر العملية.

يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة*، وقد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو متغيرة أو كليهما، وتؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة، وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة الافتراض بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد

* سعر المعاملة: هو مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى عميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة مثل ضرائب المبيعات

الحالي وأن العقد لن يتم الغاؤه أو تجديده أو تعديله. وعلى المنشأة أن تأخذ في الحسبان آثار جميع ما يلي (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، الصفحات 570-571):

1. العوض النقدي المتغير: إذا كان العوض المتعهد به في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً فيجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض الذي سوف يكون للمنشأة حق فيه في مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل. يجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين:

أ. **القيمة المتوقعة:** هي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ العوض الممكنة، وقد تكون القيمة المتوقعة تقديراً مناسباً للعوض المتغير إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص متشابهة.

ب. **المبلغ الأكثر ترجيحاً:** هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ العوض الممكنة، وقد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديراً مناسباً لمبلغ العوض المتغير إذا كان للعقد نتيجتان ممكنتان فقط (على سبيل المثال، إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها).

يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً برد مبلغ إذا استلمت عوضاً من عميل وتتوقع رد بعض أو كامل ذلك العوض إلى العميل، ويتم قياس الالتزام برد مبلغ العوض المستلم أو المستحق التحصيل الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه، ويجب تحديث التزام رد المبلغ والتغير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه، التغير في التزام عقد في نهاية كل فترة تقرير مقابل التغيرات في الظروف.

2. التقديرات المقيّدة للعوض المتغير: يجب على المنشأة أن تضمّن بعضاً أو كامل مبلغ العوض المتغير المقدّر في سعر المعاملة بالقدر الذي يكون فيه من المحتمل بدرجة عالية ألا يحدث تغير مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت، ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كلا من ترجيح وحجم التغير في الإيراد. ومن العوامل التي يمكن أن تزيد من ترجيح أو تغير العكس في الإيراد، ولكن لا تقتصر عليها هي:

أ. أن يكون مبلغ العوض معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج تأثير المنشأة، وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، والاجتهاد أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، والمخاطر المرتفعة لتقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

ب. أن يكون من غير المتوقع انضاح عدم التأكد عن مبلغ العوض لفترة طويلة من الزمن.

ج. أن تكون خبرة المنشأة في أنواع مشابهة من العقود محدودة أو أن تلك الخبرة ذات قيمة تنبؤية محدودة.

د. أن تكون للمنشأة سياسة متبعة إما في منح نطاق عريض من الامتيازات السعريّة أو تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.

هـ. أن يكون للعقد عدد كبير ونطاق عريض من مبالغ العوض الممكنة.

يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير تحديث سعر المعاملة المقدّر بإعادة تقييم العوض المتغير بما في ذلك تقويمها لما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيّداً ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية فترة التقرير والتغيرات في الظروف خلال فترة التقرير، ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغيرات في سعر المعاملة.

3. وجود مكون تمويل مهم في العقد (القيمة الزمنية للنقود): يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل آثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد إما صراحة أو ضمناً ويقدم للعميل أو المنشأة منفعة مهمة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، والهدف عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل مكون التمويل المهم هو أن تقوم المنشأة بإثبات الإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد نقداً مقابل تلك السلع أو الخدمات عندما يتم تحويلها إلى العميل بسعر البيع النقدي. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة في تقويم ما إذا كان العقد يتضمن مكون تمويل وما إذا كان مكون التمويل مهماً للعقد (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، صفحة 572).

لتحقيق الهدف من تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل مكون تمويل مهم يجب على المنشأة أن تستخدم معدل الخصم الذي تعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعميلها عند نشأة العقد، وذلك المعدل يعكس الخصائص الائتمانية للطرف الذي يحصل على التمويل في العقد وأي رهن أو ضمان يقدمه العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم تحويلها في العقد، قد تكون المنشأة قادرة على

تحديد ذلك المعدل بتحديد المعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للعرض المتعهد به إلى السعر الذي يدفعه العميل نقداً مقابل السلع أو الخدمات عندما يتم تحويلها إلى العميل، وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم مقابل التغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى مثل التغير في تقويم مخاطر ائتمان العميل. ويجب على المنشأة عرض آثار التمويل دخل الفائدة أو مصروف الفائدة بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء في قائمة الدخل الشامل، ويتم إثبات دخل الفائدة أو مصروف الفائدة فقط بالقدر الذي يتم به إثبات أصل العقد أو المبلغ المستحق التحصيل أو التزام العقد عند المحاسبة عن العقد مع العميل (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، صفحة 573).

4. **العوض غير النقدي:** لتحديد سعر المعاملة للعقد التي يتعهد فيها العميل بعوض في شكل غير نقدي فإنه يجب على المنشأة قياس العوض غير النقدي بالقيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بشكل معقول فإنه يجب عليها قياس العوض بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل مقابل العوض. وقد تختلف القيمة العادلة للعوض غير النقدي بسبب شكل العوض.

5. **العوض الواجب السداد للعميل:** يتضمن العوض الواجب السداد للعميل المبالغ النقدية التي تسدها المنشأة أو تتوقع أن تسدها إلى العميل أو إلى أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل، ويتضمن العوض الواجب السداد إلى العميل أيضاً استحقاقات الشراء المستقبلية أو البنود الأخرى التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل، ويجب على المنشأة أن تحاسب عن العوض الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد ما لم يحولها.

☒ المرحلة رقم (4): تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد.

عندما يكون سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر فيجب على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه تخصيص سعر المعاملة المحقق لهدف التخصيص. تتضمن الطرق الملائمة لتقدير سعر البيع المستقل لسعة أو خدمة ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليه (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، صفحة 575):

- أ. منهج التقويم المعدل للسوق (مدخل تقييمات السوق المعدل): بإمكان المنشأة تقويم السوق الذي تباع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق راغباً في دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات، أو قد الرجوع إلى أسعار من منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش المنشأة.
- ب. منهج التكلفة المتوقعة مضافاً إليها هامش الربح: بإمكان المنشأة التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام أداء ومن ثم إضافة هامش مناسب من الربح مقابل تلك السلعة أو الخدمة.
- ج. منهج القيمة المتبقية: يمكن للمنشأة تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى مجموع سعر المعاملة مطروحاً منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد.

☒ المرحلة رقم (5): الاعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد.

يجب على المنشأة الوفاء بالتزامات الأداء وأن تُثبت إيراداً عندما تفي المنشأة بالتزام أداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة أو أصل متعهد بها إلى عميل. وبعد الأصل بأنه قد تم تحويله عندما يحصل العميل على سيطرة على ذلك الأصل. تحول المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى زمني، ولذلك فإنها تفي بالتزام الأداء التي يتم الوفاء بها وتثبت الإيرادات على مدى زمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط الآتية (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2018، صفحة 568):

- أ. العميل يتلقى المنافع التي يقدمها أداء المنشأة ويستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء، أو
- ب. أداء المنشأة ينشئ أو يحسن الأصل الذي يسيطر عليه العميل عند تشييد الأصل أو تحسين الأعمال قيد التنفيذ، أو
- ج. أداء المنشأة لا ينشئ أي أصل له استخدام بديل للمنشأة وللمنشأة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

✖ قياس الإيراد من العقود مع العملاء:

جاء في الفقرة رقم (47) من المعيار IFRS15: "يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة وهو مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى عميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال بعض ضرائب المبيعات). وقد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما".

✖ عرض الإيراد من العقود مع العملاء وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي IFRS15 في القوائم المالية:

جاء في الفقرة (105-109) من متطلبات المعيار IFRS15 في عرض العقود في القوائم المالية كما يلي:

- يتم عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل أو التزام وفقاً للعلاقة بين المنشأة والعميل.
- يتم عرض العقد على أنه التزام عندما يتم السحاج أو عندما يكون المبلغ مستحق السداد ايهما أكبر.
- يتم عرض العقد على أنه أصل من خلال تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل العوض المستحق السداد، ويتم تطبيق متطلبات المعيار الدولي IFRS9 لقياس وعرض والافصاح عن قيمة الهبوط في أصل العقد.
- يتم الاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل إذا كان لها الحق في الدفعة أو المبلغ القابل للرد وفي هذه الحالة يعالج الفرق بين قياس المبلغ المستحق ومبلغ الإيراد المثبت المقابل له على أنه مصروف وذلك تطبيقاً لمتطلبات المعيار الدولي IFRS9.

✖ الإفصاح عن الإيراد من العقود مع العملاء وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي IFRS15 في القوائم المالية:

جاء في الفقرة رقم 110 من متطلبات المعيار في الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم

المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:

- عقودها مع العملاء.
- الاجتهادات المهمة، والتغيرات في الاجتهادات، التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على تلك العقود.
- أي أصول يتم إثباتها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل.

✖ دور المعيار الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المالية

اصدرت لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IASB أنها تعتمد على فكرة توفير معلومات محاسبية في التقارير المالية تحتوي

على تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وليس الإشارة لها في التقارير المالية اسماً وليس مضموناً وتطبيقاً، وتنقسم الخصائص النوعية إلى قسمين هما:

1. الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية وتمثل في:

أ. **الملائمة Relevance:** وهي إن تكون المعلومات المالية الملائمة قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون أو بعضهم، وإن تكون هذه المعلومات المالية على قيمة تنبؤية مستقبلية يمكن استخدامها في التنبؤ للمستقبل، وترتبط القيمة التنبؤية Predictive Value بالقيمة التأكيدية Confirmatory Value ببعضهما البعض، حيث إذا تم استخدام المعلومات المالية للتنبؤ للأحداث الاقتصادية المستقبلية تكون لها قيمة تنبؤية، وإذا تم الاستفادة من المعلومات المالية للتأكيد حول أحداث ماضية (تغذية راجعة) تكون لها قيمة تأكيدية. كما يمكن أن تكون لنفس المعلومة المالية قيمة تنبؤية وتأكيدية معاً وذلك من خلال الاستفادة من معلومة مالية للسنة الحالية للتنبؤ بما للمستقبل وفي نفس الوقت مقارنتها مع السنوات الماضية.

ب. **التمثيل الصادق Faithful Representation:** حتى تكون التقارير المالية مفيدة يجب ألا تمثل المعلومات المالية ظاهرة الملائمة فقط، بل يجب أن تمثل الظواهر التي تمثلها بصدق، وحتى تمثل المعلومات المالية ظاهرة الصدق يجب أن يتسم هذا الوصف بثلاث خصائص حيث يجب أن تكون المعلومات كاملة، وحيادية، وخالية من الأخطاء.

- وصف المعلومات الكاملة يعتبر بأن جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم وصفها متاحة، بما فيها توفير الحقائق الهامة حول نوعية وطبيعة البنود والعوامل والظروف التي يمكن أن تؤثر على جودة وطبيعة العملية المستخدمة لتحديد الوصف الرقمي.
- الوصف الحيادي تعني خلو المعلومات المالية من أي تحيز في اختيار أو عرض المعلومات، بحيث تكون المعلومات المالية الملائمة ادره على إحداث فروق في قرارات المستخدمين.
- الخلو من الأخطاء بقصد بما انه لا يوجد أخطاء أو إغفالات في وصف الظاهرة، وأنه قد تم اختيار وتطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المبلغ عنها دون أي أخطاء في العملية.

وليس بالضرورة أن ينتج التمثيل الصادق معلومات مفيدة، ولكن يجب ان تتصف هذه المعلومات بالملائمة والتمثيل الصادق معاً. وحتى تكون المعلومات المالية أكثر كفاءة وفعالية لتطبيق الخصائص النوعية الأساسية يجب مراعاة ما يلي:

أ. تحديد الظاهرة الاقتصادية التي من الممكن ان تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشأة المعدة للتقارير.

ب. تحديد نوع المعلومات حول تلك الظاهرة والتي تكون أكثر ملائمة لو كانت متاحة ويمكن تمثيلها بصدق.

ج. تحديد ما إذا كانت المعلومات متاحة ويمكن تمثيلها بصدق.

2. الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات المالية وتتمثل في:

أ. **القابلية للمقارنة Comparability**: تعني ان تكون المعلومات المالية الموجودة في التقارير المالية للمنشأة المعدة للتقرير معلومات مفيدة إذا أمكن مقارنتها مع معلومات مشابهة حول منشآت أخرى مشابهة لها في النشاط وقرية في حجم المنشأة أو مع معلومات مشابهة لنفس المنشأة المعدة للتقرير. وتعد القابلية للمقارنة خاصية نوعية تساعد المستخدمين على تحديد وفهم نقاط التشابه في البنود والاختلاف بينها، على خلاف الخصائص النوعية الأخرى، حيث تتطلب هذه الخاصية وجود بندين على الأقل عند المقارنة، كما تشترط عملية المقارنة الاتساق "الثبات" هو استخدام نفس الطريقة والأساليب المحاسبية من فترة إلى أخرى في فترة واحدة، ومبدأ الاتساق "الثبات" يحقق هذا الهدف. وان التغيير بين الطرق والممارسات المحاسبية لنفس الظاهرة الاقتصادية يقلل القابلية للمقارنة حتى ولو تم قياس الظاهرة المالية بصدق.

ب. **القابلية للتحقق Verifiability**: يعني أن المعلومات تمثل تمثيل صادق للظاهرة الاقتصادية التي تقصد تمثيلها، وقابلية التحقق تعني انه بإمكان مراقبين مطلعين ومستقلين مختلفين التوصل إلى إجماع عند استخدام نفس طريقة القياس، على الرغم أنه ليس من الضروري أن يكون اتفاق كامل، ولكن مع الخروج بوصف محدد للمعلومات المالية بأنها تمثيل صادق. ويمكن ان يكون التحقق مباشر من مبلغ معين أو تمثيل آخر من خلال المراقبة المباشرة لأحد الحسابات، اما التحقق غير المباشر فيعني فحص المعلومات وفق نموذج أو صيغة أو أسلوب آخر وإعادة حساب المعطيات باستخدام نفس المنهجية.

ج. **التوقيت المناسب Timeliness**: يعني توفير المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب بحيث تؤثر على قراراتهم، ولكما كانت المعلومات قديمة قلت فائدتها، إلا ان بعض المعلومات قد تبقى متوفرة في الوقت المناسب بعد فترة طويلة من نهاية فترة إعداد التقارير لأن بعض المستخدمين قد يحتاجون لمثل هذه المعلومات في تحديد وتقييم الاتجاهات.

د. **القابلية للفهم Understandability**: تعني تصنيف وتمييز وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز وتجعلها مفهومة، بحيث تعد بعض الظواهر معقدة بطبيعتها ولا يمكن جعلها سهلة الفهم، وإن استبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير قد تجعل من التقارير المالية أسهل للفهم، ولكن لا يعني ذلك حذف هذه المعلومات من التقارير، لأنه سوف يؤثر ذلك على جودة التقارير مما يجعلها مضللة، ولكن يجب عرض تلك المعلومات المعقدة بشكل أكثر سهولة ويسر.

☒ أثر المعايير IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" على جودة الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

تتحقق جودة الإبلاغ المالي من خلال توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات وتختلف هذه القرارات بطبيعة الحال من مستخدم لآخر فالمستخدم الخارجي تحقق منفعة بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، اما من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية فإن الإبلاغ المالي ليس غاية بحد ذاتها، وانما وسيلة تسعى إليها الوحدة الاقتصادية من خلالها توفير متطلبات المعلومة النافعة التي تزيد من إمكانية حصول الوحدة

الاقتصادية على التمويل خاصة من أسواق دولية، حيث أصبح تطبيق المعايير الدولية شرط ضروري في الكثير من مؤسسات التمويل الدولية، كما هو الحال مع صندوق النقد الدولي (سلمان و جاري، 2018). وإن استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS سيؤمن للوحدات الاقتصادية أداة فاعلة تؤدي إلى رفع منفعة المعلومات المحاسبية وجودة الإبلاغ المالي، وهذا التوجه نحو الجودة في الإبلاغ المالي متفق عليه من قبل FASB & IASB فقد جاء في المدركة التوضيحية الموقعة في 2008 بعنوان "إطار مفاهيمي مُحسن للتقارير المالية" أن الالتزام بالأهداف والخصائص النوعية الواردة فيه ستقود إلى معايير ذات جودة عالية، مما سيؤدي بدوره لتحسين جودة المعلومات المالية المقدمة إلى المستخدمين لاتخاذ القرار (Braam, Beest , & Boelens, 2009).

ثانياً- الدراسة الميدانية.

اعتمدت الدراسة الميدانية على توزيع قائمة استقصاء بهدف قياس واختبار فرضيات الدراسة، حيث أعدت قائمة مكونة من مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى 7 اجزاء وكل جزء مخصص لقياس هدف أو فرضية معينة، حيث وزعت القائمة على عينة الدراسة للتعرف على الآراء حول تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وعلاقته بجودة المعلومات المالية في ظل جائحة كورونا (COVID19).

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين، والمهنيين من المدقق الداخلي، المدقق الخارجي، المدير المالي، المحاسبين القانوني. والعاملين في الشركات المساهمة العامة والمدرجة في بورصة فلسطين.

عينة الدراسة:

تم اخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع 160 قائمة استقصاء، وتم استرجاع 104 قائمة صحيحة، أي بنسبة 65%، كما هو موضح في الجدول رقم (1)، ويرجع سبب انخفاض النسبة الى عدة عوامل منها ان المدير المالي والمدقق الداخلي والمحاسب القانوني قد يكون شخص واحد لأكثر من شركة في آن واحد، نتيجة السيطرة والتملك، إضافة الى عدم معرف البعض بالمعيار ومتطلبات المعيار واعتذارهم عن المشاركة.

جدول رقم (1) يوضح توزيع عينة الدراسة.

النسبة	القوائم الصحيحة المستردة	القوائم الموزعة	الوظيفة
76.2%	16	20	الأكاديميين
76.6%	23	30	المدير المالي
60%	18	30	المدقق الداخلي
70%	14	20	المدقق الخارجي
66%	33	50	المحاسب القانوني
65%	104	160	الإجمالي

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

أعتمد التحليل الإحصائي لتحليل بيانات الدراسة الميدانية باعتبارها بيانات وصفية غير قياسية على إجراء تحليل التباين وذلك لإجابات العينة التي وردت في قائمة الاستقصاء وقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS في التحليل الإحصائي للوصول إلى:

- معامل ألفا كرونباخ قياس ابعاد ثبات الدراسة.
- المتوسط الحسابي والمرجح والانحراف المعياري.
- اختبار التباين ANOVA وذلك للمقارنة بين مقاييس التشتت ولقياس مستوى المعنوية والتوزيع الطبيعي.

تحليل بيانات الدراسة ومناقشة نتائجها:

لتحديد درجات نتائج إجابة الدراسة وفقاً لدرجات القياس الترتيبي وتمشياً مع الاتجاهات الحديثة في تصميم استمارات الاستقصاء والتي تؤكد على أن التحديد الوصفي للأوزان داخل الاستمارة (مثل هام جداً، هام إلى حد ما ... الخ) يؤدي في أغلب الأحيان إلى تدخل متحيز من قبل الباحث في تحديد النتائج. ويرجع ذلك إلى أن الباحث يتولى في مرحلة لاحقة من البحث ترجمة الأوزان الوصفية إلى أوزان رقمية قد تكون مختلفة عن تلك التي يضعها المستقصي منه إذا طلب منه ذلك. كما أن نطاق الأوزان الوصفية محدود لا يتيح للمستقصي منه المرونة الكافية لوضع الأوزان التي تتناسب مع معامل الثقة الذي يخصصه للإجابة. لهذا فقد تم تصميم الأوزان في شكل رقمي محدد، ليختار منها المستقصي منه ما يتناسب مع القوة التوجيهية أو معامل ثقته في الإجابة. وهكذا حاول الباحث استبعاد أي تدخل من جانبه لتصبح الآراء الواردة باستمارة الاستقصاء والتحليلات الإحصائية التي تأسست عليها فقط تعبر عن آراء المستقصي منهم، وتعكس هذه الأوزان الأهمية لمتطلبات تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" وعلاقته بجودة المعلومات المالية في ظل جائحة كورونا (COVID19). حيث الرقم صفر يشير إلى انعدام درجة الثقة بينما الرقم (1) يشير إلى درجة ثقة بالدافع من 1%-20%. حيث يحدد المتوسط المرجح لدرجات الموافقة بناء على الترتيب الموضح في جدول رقم (2)، وكلما ارتفعت درجة الترتيب كلما كان المقياس أفضل.

جدول رقم (2) درجات القياس الترتيبي

القياس	0	1	2	3	4	5
الترتيبي	درجة ثقة معدومة	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%

التحليل الإحصائي لتساؤلات الدراسة وتحديد صلاحية قائمة الاستقصاء:

تحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداء المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة فقد تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية لقياس مدى مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود قائمة الاستقصاء.

معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات: تم الاعتماد على قياس ابعاد ثبات الدراسة على معامل ألفا كرونباخ للوصول إلى نفس النتيجة في حال تم إعادة توزيع القائمة مرة أخرى على عينة الدراسة في ظل نفس الظروف، ولكن في فترات زمنية مختلفة، وقد كانت نتيجة ألفا كرونباخ لكل بعد من ابعاد القائمة كما هو موضح في الجدول رقم (3). حيث يتضح أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ على تساؤلات الدراسة تتراوح بين (0.980 - 0.986)، وعند قياس معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع تساؤلات القائمة كمجموعة واحدة فقد كانت النتيجة (0.982)، ونظراً لارتفاع القيمة فهذا يدل على أن عناصر القياس مجتمعة يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في قياس ما صممت من أجلة قائمة الاستقصاء.

جدول رقم (3) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق أسئلة الدراسة

معامل ألفا كرونباخ		العبارات	الابعاد الرئيسية
معامل الثبات	معامل الصدق		
0.9929	0.986	7	تساؤلات تتعلق بمتطلبات تطبيق المعيار IFRS15
0.9915	0.983	5	تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية ملائمة المعلومات المالية.
0.9899	0.980	5	تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية التمثيل الصادق للمعلومات المالية.
0.9899	0.980	5	تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المالية.
0.9904	0.981	5	تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية القابلية للتحقق للمعلومات المالية.
0.9915	0.983	5	تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية القابلية للفهم للمعلومات المالية.
0.9920	0.984	5	تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية.
0.991	0.982	37	مجموع التساؤلات ككل

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة: فيما يلي عرض نتائج تحليل قائمة الاستقصاء لتساؤلات الدراسة من خلال إيجاد المتوسط الحسابي للأوزان المعطاة لكل سؤال حول تساؤلات قائمة الاستقصاء لكل مجموعة من مجموعات عينة الدراسة الخمسة، بالإضافة إلى قياس مدى تشتت الأوزان المعطاة حول متوسطها الحسابي معبراً عنها بالانحراف المعياري.

1. تساؤلات متعلقة بمتغيرات الدراسة حول متطلبات تطبيق المعيار IFRS15: يوضح الجدول رقم (4) أن التساؤل رقم (2) "وفرت متطلبات المعيار IFRS15 العديد من الطرق والحلول لمشكلات الاعتراف بالإيرادات والافصاح عنها" حصل على أعلى متوسط حسابي للأوزان على المستوى الإجمالي للمشاركين وقدره 4.45، يليه التساؤل رقم (1) "وفرت متطلبات المعيار IFRS15 طرق الاعتراف بالإيراد من العقود للمقابل المتوقع الحصول عليه مقابل عملية التبادل المتفق عليها"، بمتوسط 4.40 وهكذا وصولاً إلى التساؤل رقم (5) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية رفع من جودة التقارير المالية من خلال تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي في الاعتراف بالإيرادات" بمتوسط قدره 3.63.

جدول رقم (4): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتساؤلات تتعلق بمتطلبات تطبيق المعيار IFRS15

الفئة	الأكاديميين	المدير المالي	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي	المحاسب القانوني	الإجمالي
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	4.31	0.793	4.30	0.765	4.53	0.772
2	4.44	0.814	4.43	0.788	4.53	0.772
3	4.00	0.894	3.96	0.825	4.11	0.875
4	3.88	0.885	3.91	0.949	4.00	0.943
5	3.63	1.025	3.65	0.982	3.74	0.991
6	3.94	0.772	3.96	0.706	4.11	0.737
7	3.88	0.719	3.87	0.626	4.00	0.667

* أن أكبر حجم للأوزان المعطاة على مستوى أي مجموعة أو على المستوى الإجمالي للمجموعات سوف يكون 5، وسيتحقق هذا المتوسط لو أن جميع أفراد العينة المثلين للمجموعة أو لإجمالي المجموعات المشاركة خصصوا للسبب نفسه الوزن 5.

كما يظهر الجدول رقم (4) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين حول المتوسط الحسابي حيث نلاحظ أن الانحراف المعياري للتساؤل رقم (7) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية يعمل على تحسين جودة التقارير المالية من خلال توضيح إجراءات الإثبات والقياس للإيرادات". كان الأصغر على المستوى الإجمالي حيث بلغ الانحراف 0.676 بالمقارنة بالانحراف المعياري للدوافع الأخرى ويمثل أقل من ربع المتوسط، حيث تدل هذه النتائج على مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين على المستوى الإجمالي إلى حد كبير حول أهمية التساؤل رقم (7)، أما التساؤل رقم (5) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية رفع من جودة التقارير المالية من خلال تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي في الاعتراف بالإيرادات". على أعلى انحراف معياري قدره 0.986. ويرجع السبب في أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفئات الدراسة على الشكل المنفصل كان على نفس الترتيب للتساؤلات من حيث الأهمية، وهذا راجع إلى أن الإجابات تمحورت حول درجة القياس الترتيبي (3 و 4) أي ما بين (41% - 80%) وهذا يدل على عدم المعرفة الكاملة لعينة الدراسة حول متطلبات تطبيق المعيار IFRS15. وعدم متابعة التطورات العلمية في مجال المعايير الدولية وإعداد التقارير المالية وإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2. تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية ملائمة المعلومات في ظل جائحة كورونا COVID19: يوضح الجدول رقم (5) أن التساؤل رقم (3) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يعمل على توفير معلومات محاسبية ملائمة لمستخدمي البيانات المالية من خلال طرق قياس إيرادات العقود." حصل على أعلى متوسط حسابي للأوزان على المستوى الإجمالي للمشاركين وقدره 4.16، يليه التساؤل رقم (4) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يقدم سياسات محاسبية واضحة للبند العقود تتلاءم مع ظروف العمل المتغيرة في ظل

COVID19"، بمتوسط 4.13 وهكذا وصولاً إلى التساؤل رقم (5) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على التزامات العقود والاعتراف بإيراداتها وتعديلاتها تتلاءم مع طبيعة العمل في ظل COVID19". بمتوسط قدره 3.96.

جدول رقم (5): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتساؤلات المعيار IFRS15 التي تتعلق بخاصية ملائمة المعلومات

الفئة	الأكاديميين	المدير المالي	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي	المحاسب القانوني	الاجمالي
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	3.94	0.680	4.04	0.638	4.11	0.737
2	4.06	0.772	3.91	0.668	4.16	0.765
3	4.33	0.719	4.09	0.668	4.21	0.713
4	3.94	0.680	4.22	0.736	4.26	0.653
5	3.88	0.719	3.96	0.638	4.00	0.667

* أن أكبر حجم للأوزان المعطاة على مستوى أي مجموعة أو على المستوى الإجمالي للمجموعات سوف يكون 5، وسيحقق هذا المتوسط لو أن جميع أفراد العينة الممثلين للمجموعة أو لإجمالي المجموعات المشاركة خصصوا للسبب نفسه الوزن 5.

كما يظهر الجدول رقم (5) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين حول المتوسط الحسابي حيث نلاحظ أن الانحراف المعياري للتساؤل رقم (3) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يعمل على توفير معلومات محاسبية ملائمة لمستخدمي البيانات المالية من خلال طرق قياس إيرادات العقود". كان الأصغر على المستوى الإجمالي حيث بلغ الانحراف 0.682 بالمقارنة بالانحراف المعياري للدوافع الأخرى ويمثل أقل من ربع المتوسط، حيث تدل هذه النتائج على مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين على المستوى الإجمالي إلى حد كبير حول أهمية التساؤل رقم (3)، وحصل التساؤل رقم (2) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية يوفر معلومات محاسبية ملائمة لمستخدمي البيانات المالية في ظل COVID19". على أعلى انحراف معياري قدره 0.724.

3. تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية التمثيل الصادق للمعلومات في ظل جائحة كورونا COVID19.

يوضح الجدول رقم (6) أن التساؤل رقم (4) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية يوفر معلومات تتمتع بالتمثيل الصادق وغير متحيزة في ظل COVID19" حصل على أعلى متوسط حسابي للأوزان على المستوى الإجمالي للمشاركين وقدره 4.27، يليه التساؤل رقم (1) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية يوفر معلومات تتمتع بالتمثيل الصادق للقياس والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة في ظل COVID19"، بمتوسط 4.19 وهكذا وصولاً إلى التساؤل رقم (2) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يساعد على قياس الإيرادات والاعتراف بها بشكل موثوق وصادق في ظل COVID19"، و التساؤل رقم (3) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 لطرق القياس والاعتراف بالإيرادات والافصاح عن الإيرادات يعد أكثر عدالة وموثوقية". فقد حصلنا على نفس درجة المتوسط الحسابي وقدره 4.02.

جدول رقم (6): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتساؤلات المعيار IFRS15 التي تتعلق بخاصية التمثيل الصادق للمعلومات

الفئة	الأكاديميين	المدير المالي	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي	المحاسب القانوني	الاجمالي
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	4.19	0.655	4.26	0.689	4.47	0.513
2	3.88	0.719	3.83	0.717	4.16	0.602
3	3.88	0.719	3.83	0.717	4.16	0.602
4	4.25	0.683	4.09	0.733	4.42	0.607
5	3.94	0.680	4.17	0.576	4.21	0.631

* أن أكبر حجم للأوزان المعطاة على مستوى أي مجموعة أو على المستوى الإجمالي للمجموعات سوف يكون 5، وسيحقق هذا المتوسط لو أن جميع أفراد العينة الممثلين للمجموعة أو لإجمالي المجموعات المشاركة خصصوا للسبب نفسه الوزن 5.

كما يظهر الجدول رقم (6) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين حول المتوسط الحسابي حيث نلاحظ أن الانحراف المعياري للتساؤل رقم (5) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على التزامات العقود والاعتراف بإيراداتها وتعديلاتها يوفر معلومات مالية تتمتع بالتمثيل الصادق في ظل COVID19"، كان الأصغر على المستوى الإجمالي حيث بلغ الانحراف 0.625 بالمقارنة بالانحراف المعياري للدوافع الأخرى ويمثل أقل من ربع المتوسط، حيث تدل هذه النتائج على مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين على المستوى الإجمالي إلى حد كبير حول أهمية التساؤل رقم (5)، كما حصل التساؤل رقم (4) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية يوفر معلومات تتمتع بالتمثيل الصادق وغير متحيزة في ظل COVID19" على أعلى انحراف معياري قدره 0.698.

4. تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية القابلية للمقارنة للمعلومات في ظل جائحة كورونا COVID19.

يوضح الجدول رقم (7) أن التساؤل رقم (1) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يوفر طرق القياس والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة تتمتع بقابلية المقارنة في ظل جائحة COVID19" حصل على متوسط حسابي على المستوى الإجمالي وقدره 4.29 بليه التساؤل رقم (2) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية يوفر معلومات تتمتع بالقابلية للمقارنة للقياس والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة"، بمتوسط 4.13 وهكذا وصلاً إلى التساؤل رقم (4) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يعزز من خاصية القابلية للمقارنة بين الشركات بالنسبة للأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرار في ظل جائحة COVID19"، والحاصل على ادني متوسط حسابي وقدره 3.83 ماعدا المدير المالي فقد حصل التساؤل رقم (3) على أقل متوسط حسابي وقدره 3.87.

جدول رقم (7): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتساؤلات المعيار IFRS15 التي تتعلق بخاصية القابلية للمقارنة للمعلومات

الفئة	الأكاديميين	المدير المالي	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي	المحاسب القانوني	الإجمالي
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	4.31	0.704	4.26	0.689	4.37	0.684
2	4.13	0.619	4.09	0.596	4.16	0.602
3	3.88	0.719	3.87	0.626	4.00	0.667
4	3.75	0.775	3.91	0.515	3.89	0.567
5	4.19	0.750	3.91	0.668	4.21	0.713

* أن أكبر حجم للأوزان المعطاة على مستوى أي مجموعة أو على المستوى الإجمالي للمجموعات سوف يكون 5، وسيحقق هذا المتوسط لو أن جميع أفراد العينة الممثلين للمجموعة أو لإجمالي المجموعات المشاركة خصصوا للسبب نفسه الوزن 5.

كما يظهر نفس الجدول رقم (7) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين حول المتوسط الحسابي حيث نلاحظ أن الانحراف المعياري للتساؤل رقم (2) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية يوفر معلومات تتمتع بالقابلية للمقارنة للقياس والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة"، كان الأصغر على المستوى الإجمالي حيث بلغ الانحراف 0.602 بالمقارنة بالانحراف المعياري للدوافع الأخرى ويمثل أقل من ربع المتوسط، حيث تدل هذه النتائج على مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين على المستوى الإجمالي إلى حد كبير حول أهمية التساؤل رقم (2)، على الرغم من اختلاف عينة الدراسة حول التساؤل رقم (2) إلا أنه حصل على أقل قيمة انحراف على المستوى الإجمالي، كما حصل التساؤل رقم (1) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يوفر طرق القياس والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة تتمتع بقابلية المقارنة في ظل جائحة COVID19" على أعلى انحراف معياري قدره 0.692.

5. تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية القابلية للتحقق للمعلومات في ظل جائحة كورونا COVID19.

يوضح الجدول رقم (8) أن التساؤل رقم (1) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يوفر طرق القياس والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة تتمتع بقابلية التحقق في ظل جائحة COVID19". حصل على أعلى متوسط حسابي على المستوى الإجمالي وقدره 4.15، يليه

التساؤل رقم (2) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يوفر معلومات عن طرق القياس والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة تتمتع بقابلية التحقق في ظل جائحة COVID19" بمتوسط قدره 4.12، وهكذا وصولاً الى التساؤل رقم (5) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية تعمل على زيادة جودة الأرباح وخلوها بالبيانات من إدارة الأرباح خاصة في ظل COVID19 بمتوسط قدره 3.87. جدول رقم (8): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتساؤلات المعيار IFRS15 التي تتعلق بخاصية القابلية للتحقق للمعلومات

الفئة	الأكاديميين		المدير المالي		المدقق الداخلي		المدقق الخارجي		المحاسب القانوني		الاجمالي	
الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري
1	4.31	0.704	4.04	0.638	4.21	0.535	4.07	0.730	4.16	0.677	4.15	0.650
2	4.13	0.719	4.13	0.694	4.32	0.671	4.00	0.784	4.03	0.647	4.12	0.687
3	4.06	0.443	4.00	0.603	4.00	0.471	3.86	0.535	3.91	0.641	3.96	0.556
4	4.00	0.730	3.83	0.576	4.05	0.524	3.71	0.611	3.94	0.669	3.91	0.625
5	4.19	0.544	3.74	0.619	3.95	0.621	3.79	0.579	3.81	0.644	3.87	0.618

* أن أكبر حجم للأوزان المعطاة على مستوى أي مجموعة أو على المستوى الإجمالي للمجموعات سوف يكون 5، وسيحقق هذا المتوسط لو أن جميع أفراد العينة المثلين للمجموعة أو لإجمالي المجموعات المشاركة خصصوا للسبب نفسه الوزن 5.

كما يظهر الجدول رقم (8) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين حول المتوسط الحسابي حيث نلاحظ أن الانحراف المعياري للتساؤل رقم (3) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على التزامات العقود والاعتراف بإيراداتها وتعديلاتها يوفر معلومات مالية تتمتع بالقابلية للتحقق في ظل COVID19"، كان الأصغر على المستوى الإجمالي حيث بلغ الانحراف 0.556 بالمقارنة بالانحراف المعياري للدوافع الأخرى ويمثل اقل من ربع المتوسط، حيث تدل هذه النتائج على مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين على المستوى الإجمالي إلى حد كبير حول أهمية التساؤل رقم (3)، كما حصل التساؤل رقم (2) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يوفر معلومات عن طرق القياس والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة تتمتع بقابلية التحقق في ظل جائحة COVID19" على أعلى انحراف معياري قدره 0.687. على الرغم من اختلاف وجهة نظر كل من الأكاديميين والمحاسبين القانونيين إلا أن هذا الاختلاف لم يكن كبير.

6. تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية القابلية للفهم للمعلومات في ظل جائحة كورونا COVID19: يوضح الجدول رقم (9) أن التساؤل رقم (2) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 تعمل على إزالة الغموض في تفسير بنود العقود وتجميع متطلبات المعيار IFRS15 تعمل على إزالة الغموض في تفسير بنود العقود والاعتراف بإيرادات العقود الآجلة في ظل جائحة COVID19" بمتوسط قدره 3.99، وهكذا وصولاً الى التساؤل رقم (1) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 وإلغاء الخيارات المحاسبية من طرق القياس والاعتراف بإيرادات العقود وتعديلاتها في ظل جائحة COVID19" حصل على أعلى متوسط حسابي على المستوى الإجمالي وقدره 4.08، يليه التساؤل رقم (3) "إن تطبيق العقود الآجلة يعزز من خاصية القابلية للفهم في ظل جائحة COVID19"، بمتوسط قدره 3.65.

جدول رقم (9): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتساؤلات المعيار IFRS15 التي تتعلق بخاصية القابلية للفهم للمعلومات

الفئة	الأكاديميين		المدير المالي		المدقق الداخلي		المدقق الخارجي		المحاسب القانوني		الاجمالي		
المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري
1	3.75	0.683	3.61	0.656	3.74	0.653	3.50	0.650	3.66	0.653	3.65	0.650	0.650
2	4.00	0.730	4.09	0.668	4.21	0.631	3.93	0.730	4.09	0.689	4.08	0.678	0.678
3	3.94	0.680	4.00	0.603	4.11	0.567	3.86	0.663	4.00	0.622	3.99	0.615	0.615
4	3.81	0.655	3.83	0.576	3.89	0.567	3.71	0.611	3.81	0.592	3.82	0.587	0.587
5	3.69	0.873	3.74	0.752	3.84	0.688	3.57	0.852	3.72	0.772	3.72	0.769	0.769

كما يظهر نفس الجدول رقم (9) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين حول المتوسط الحسابي حيث نلاحظ أن الانحراف المعياري للتساؤل رقم (4) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 تعمل على إزالة الغموض في تفسير طرق قياس إيرادات العقود الآجلة في ظل جائحة COVID19"، كان الأصغر على المستوى الإجمالي حيث بلغ الانحراف 0.587 بالمقارنة بالانحراف المعياري للدوافع الأخرى ويمثل أقل من ربع المتوسط، حيث تدل هذه النتائج على مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين على المستوى الإجمالي إلى حد كبير حول أهمية التساؤل رقم (4)، كما حصل التساؤل رقم (5) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 تعمل على توفير معلومات محايدة مساعدة على اتخاذ القرار في ظل جائحة COVID19" على أعلى انحراف معياري قدره 0.769.

7. تساؤلات المعايير التي تتعلق بخاصية التوقيت المناسب للمعلومات في ظل جائحة كورونا COVID19: يوضح الجدول رقم (10) أن التساؤل رقم (5) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 خاصية التوقيت المناسب في الحصول على الائتمان للطرف الذي يحصل على التمويل أو رهن أو ضمان من خلال العقد الذي يقدمه من خلال تحديد المبلغ الأصلي الذي يدفعه المستأجر مقابل العقد" حصل على أعلى متوسط حسابي وقدره 4.09، يليه التساؤل رقم (1) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية يعمل على توفير المعلومات في الوقت المناسب عن طرق القياس والاعتراف بإيرادات العقود"، بمتوسط قدره 3.94 وهكذا وصولاً إلى التساؤل رقم (3) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على العقود بأنواعها المختلفة تعمل على توفير معلومات لمتخذ القرار في الوقت المناسب في ظل جائحة COVID19"، والحاصل على أدنى متوسط حسابي وقدره 3.73.

جدول رقم (10): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتساؤلات المعيار IFRS15 التي تتعلق بخاصية التوقيت المناسب للمعلومات

الفئة	الأكاديميين	المدير المالي	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي	المحاسب القانوني	الاجمالي
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	3.94	0.680	3.96	0.562	4.00	0.471
2	3.88	0.500	3.83	0.388	3.89	0.315
3	3.75	0.447	3.74	0.449	3.78	0.419
4	3.94	0.680	3.87	0.626	3.95	0.780
5	4.06	0.572	4.22	0.422	4.11	0.567

كما يظهر نفس الجدول رقم (10) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين حول المتوسط الحسابي حيث نلاحظ أن الانحراف المعياري للتساؤل رقم (2) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 يعمل على توفير بيانات لها قيمة تنبؤية عالية تساعد على اتخاذ القرار في ظل جائحة COVID19"، كان الأصغر على المستوى الإجمالي حيث بلغ الانحراف 0.428 بالمقارنة بالانحراف المعياري للدوافع الأخرى ويمثل أقل من ربع المتوسط، حيث تدل هذه النتائج على مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين على المستوى الإجمالي إلى حد كبير حول أهمية التساؤل رقم (2)، كما حصل التساؤل رقم (4) "إن تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 على البيانات المالية التي تم اعدادها خلال فترة جائحة COVID19 تتمتع بخاصة التوقيت المناسب لطبيعة الظروف الاقتصادية خاصة وأن العديد من العقود تم إلغاؤها أو إجراء تغييرات جوهرية عليها"، على أعلى انحراف معياري قدره 0.667.

يرجع السبب في أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفئات الدراسة على الشكل المنفصل كان على نفس الترتيب للتساؤلات من حيث الأهمية تقريباً، وهذا راجع أن الإجابات تمحورت حول درجة القياس الترتيبي (3 و 4) أي ما بين (41% - 80%) وهذا يدل على عدم المعرفة الكاملة لعينة الدراسة حول متطلبات تطبيق المعيار الدولي IFRS15.

التحليل الإحصائي لاختبار الفروض:

لاختبار صحة الفرضيات فقد تم استخدام كل من معامل الارتباط بيرسون، وتقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع على المتغير المستقل.

الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية خصائص المعلومات المحاسبية الأساسية في ظل جائحة كورونا COVID19.

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية ملائمة المعلومات في ظل جائحة كورونا COVID19.

يعرض الجدول رقم (11) معامل الارتباط بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية ملائمة المعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19. حيث يتضح من الجدول ان قيمة معامل الارتباط بلغت 0.922 مما تدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (11) معامل الارتباط بيرسون بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 وخاصية ملائمة المعلومات المالية

المتغيرات	متطلبات المعيار IFRS15	خاصية الملائمة
متطلبات المعيار IFRS15	1	
خاصية الملائمة	0.922	1

يتضح من الجدول رقم (11) معنوية نموذج الانحدار من خلال قيمة F (582.366) وقيمة Sig (0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار (0.000)، وعدم معنوية الحد الثابت (0.838) عند مستوى معنوية 5%، حيث بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.851) مما يدل على ان المتغير المستقل (خاصية الملائمة) يفسر بأن 85.1% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متطلبات المعيار IFRS15). وعليه نلاحظ عدم صحة الفرضية الفرعية الاولى أي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل لتصبح الفرضية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية ملائمة المعلومات في ظل جائحة كورونا COVID19.

جدول رقم (12) لتقديرات الانحدار البسط لمتطلبات المعيار IFRS15 وخاصية ملائمة المعلومات المالية

معامل التحديد R2	F	Sig	المتغيرات	B	T	Sig
0.851	582.366	0.000	متطلبات المعيار IFRS15	-0.035	-0.205	0.838
			خاصية ملائمة المعلومات المالية	1.040	24.132	0.000
$Y = -0.035 + 1.040 X$						

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية التمثيل الصادق للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

يعرض الجدول رقم (13) معامل الارتباط بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية التمثيل الصادق للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19. حيث يتضح من الجدول ان قيمة معامل الارتباط بلغت 0.881 مما تدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (13) معامل الارتباط بيرسون بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 وخاصية التمثيل الصادق

المتغيرات	متطلبات المعيار IFRS15	خاصية التمثيل الصادق
متطلبات المعيار IFRS15	1	
خاصية التمثيل الصادق	0.881	1

المصدر: إعداد الباحث مخرجات التحليل الاحصائي SPSS لآراء العينة

يتضح من الجدول رقم (14) معنوية نموذج الانحدار من خلال قيمة F (355.052) وقيمة Sig (0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار (0.000)، وعدم معنوية الحد الثابت (0.149) عند مستوى معنوية 5%، حيث بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.777) مما يدل على ان المتغير المستقل (خاصية التمثيل الصادق) يفسر بأن 77.7% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متطلبات

المعيار IFRS15. وعليه نلاحظ عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية أي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل لتصبح الفرضية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصة التمثيل الصادق للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

جدول رقم (14) لتقديرات الانحدار البسيط لمتطلبات المعيار IFRS15 وخاصة التمثيل الصادق للمعلومات المالية

معامل التحديد R^2	F	Sig	المتغيرات	B	T	Sig
0.777	355.052	0.000	متطلبات المعيار IFRS15	-0.342	-1.454	0.149
			خاصية التمثيل الصادق	1.162	18.842	0.000
$Y = -0.342 + 1.162 X$						

المصدر: إعداد الباحث مخرجات التحليل الاحصائي SPSS لآراء العينة

وبناءً على ما سبق نستنتج عدم صحة الفرضية الرئيسية الأولى أي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل لتصبح: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصة خصائص المعلومات المحاسبية الأساسية في ظل جائحة كورونا COVID19.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصة خصائص المعلومات المحاسبية الداعمة في ظل جائحة كورونا COVID19.

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصة القابلية للمقارنة للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

يعرض الجدول رقم (15) معامل الارتباط بين متوسط آراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصة القابلية للمقارنة للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19. حيث يتضح من الجدول ان قيمة معامل الارتباط بلغت 0.818 مما تدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (15) معامل الارتباط بيرسون بين متوسط آراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 وخاصة القابلية للمقارنة

المتغيرات	متطلبات المعيار IFRS15	خاصية القابلية للمقارنة
متطلبات المعيار IFRS15	1	
خاصية القابلية للمقارنة	0.818	1

المصدر: إعداد الباحث مخرجات التحليل الاحصائي SPSS لآراء العينة

يتضح من الجدول رقم (16) معنوية نموذج الانحدار من خلال قيمة F (206.276) وقيمة Sig (0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار (0.000)، ومعنوية الحد الثابت (0.027) عند مستوى معنوية 5%، حيث بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.669) مما يدل على ان المتغير المستقل (خاصية القابلية للمقارنة) يفسر بان 66.9% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متطلبات المعيار IFRS15). وعليه نلاحظ عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية أي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل لتصبح الفرضية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصة القابلية للمقارنة للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

جدول رقم (16) لتقديرات الانحدار البسيط لمتطلبات المعيار IFRS15 وخاصة القابلية للمقارنة للمعلومات المالية

معامل التحديد R^2	F	Sig	المتغيرات	B	T	Sig
0.669	206.276	0.000	متطلبات المعيار IFRS15	0.551	2.238	0.027
			خاصية التمثيل الصادق	0.903	14.362	0.000
$Y = -0.551 + 0.903 X$						

المصدر: إعداد الباحث مخرجات التحليل الاحصائي SPSS لآراء العينة

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية القابلية للتحقق للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

يعرض الجدول رقم (17) معامل الارتباط بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية القابلية للتحقق للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19. حيث يتضح من الجدول ان قيمة معامل الارتباط بلغت 0.807 مما تدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (17) معامل الارتباط بيرسون بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 وخاصية القابلية للتحقق

المتغيرات	متطلبات المعيار IFRS15	خاصية القابلية للتحقق
متطلبات المعيار IFRS15	1	
خاصية القابلية للتحقق	0.807	1

المصدر: إعداد الباحث مخرجات التحليل الاحصائي SPSS لآراء العينة

يتضح من الجدول رقم (18) معنوية نموذج الانحدار من خلال قيمة F (190.760) وقيمة Sig (0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار (0.000) ومعنوية الحد الثابت (0.029) عند مستوى معنوية 5%، حيث بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.652) مما يدل على ان المتغير المستقل (خاصية القابلية للمقارنة) يفسر بأن 65.2% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متطلبات المعيار IFRS15). وعليه نلاحظ عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية أي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل لتصبح الفرضية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية القابلية للتحقق للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

جدول رقم (18) لتقديرات الانحدار البسط لمتطلبات المعيار IFRS15 وخاصية القابلية للتحقق للمعلومات المالية

معامل التحديد R^2	F	Sig	المتغيرات	B	T	Sig
0.652	190.760	0.000	متطلبات المعيار IFRS15	0.564	2.209	0.029
			خاصية القابلية للتحقق	0.899	13.812	0.000

$$Y = -0.564 + 0.899 X$$

المصدر: إعداد الباحث مخرجات التحليل الاحصائي SPSS لآراء العينة

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية القابلية للفهم للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

يعرض الجدول رقم (19) معامل الارتباط بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية القابلية للفهم للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19. حيث يتضح من الجدول ان قيمة معامل الارتباط بلغت 0.751 مما تدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (19) معامل الارتباط بيرسون بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 وخاصية القابلية للفهم

المتغيرات	متطلبات المعيار IFRS15	خاصية القابلية للفهم
متطلبات المعيار IFRS15	1	
خاصية القابلية للفهم	0.751	1

يتضح من الجدول رقم (20) معنوية نموذج الانحدار من خلال قيمة F (132.241) وقيمة Sig (0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار (0.000)، ومعنوية الحد الثابت (0.021) عند مستوى معنوية 5%، حيث بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.565) مما يدل على ان المتغير المستقل (خاصية القابلية للمقارنة) يفسر بأن 56.5% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متطلبات المعيار IFRS15). وعليه نلاحظ عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية أي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل لتصبح الفرضية: توجد علاقة

ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية القابلية للفهم للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

جدول رقم (20) لتقديرات الانحدار البسط لمتطلبات المعيار IFRS15 وخاصية القابلية للفهم للمعلومات المالية

معامل التحديد R^2	F	Sig	المتغيرات	B	T	Sig
0.565	132.241	0.000	متطلبات المعيار IFRS15	0.690	2.337	0.021
			خاصية التمثيل الصادق	0.872	11.500	0.000
$Y=0.690 + 0.872 X$						

الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

يعرض الجدول رقم (21) معامل الارتباط بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 وخاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19. حيث يتضح من الجدول ان قيمة معامل الارتباط بلغت 0.754 مما تدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (21) معامل الارتباط بيرسون بين متوسط اراء عينة الدراسة حول تطبيق متطلبات المعيار IFRS15 وخاصية التوقيت المناسب

المتغيرات	متطلبات المعيار IFRS15	خاصية التوقيت المناسب
متطلبات المعيار IFRS15	1	
خاصية التوقيت المناسب	0.754	1

المصدر: إعداد الباحث مخرجات التحليل الاحصائي SPSS لآراء العينة

يتضح من الجدول رقم (22) معنوية نموذج الانحدار من خلال قيمة F (134.417) وقيمة Sig (0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار (0.000)، وعدم معنوية الحد الثابت (0.327) عند مستوى معنوية 5%، حيث بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.569) مما يدل على ان المتغير المستقل (خاصية القابلية للمقارنة) يفسر بان 56.9% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متطلبات المعيار IFRS15). وعليه نلاحظ عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية أي نرفض الفرض بعدم ونقبل الفرض البديل لتصبح الفرضية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية في ظل جائحة كورونا COVID19.

جدول رقم (22) لتقديرات الانحدار البسط لمتطلبات المعيار IFRS15 وخاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية

معامل التحديد R^2	F	Sig	المتغيرات	B	T	Sig
0.569	134.417	0.000	متطلبات المعيار IFRS15	0.320	0.985	0.327
			خاصية التوقيت المناسب	0.974	11.594	0.000
$Y=0.320 + 0.974 X$						

المصدر: إعداد الباحث مخرجات التحليل الاحصائي SPSS لآراء العينة

وبناءً على ما سبق نستنتج عدم صحة الفرضية الرئيسية الثانية أي نرفض الفرض بعدم ونقبل الفرض البديل لتصبح: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء" وخاصية خصائص المعلومات المحاسبية الداعمة في ظل جائحة كورونا COVID19.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

➤ النتائج النظرية للدراسة:

1. قدم المعيار الدولي IFRS15 حلول لبعض المشكلات المحاسبية والمتعلقة بالاعتراف بالإيراد من العقود من خلال تحديد العقد، والتعهد الواجب الالتزام به، وتحديد سعر المعاملة، والاعتراف بالإيراد الواجب الوفاء به كما هو وارد في العقد.
2. قدم المعيار الدولي IFRS15 معلومات كافية لمساعدة مستخدمي البيانات المالية ومتخذي القرار على فهم طبيعة وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود.
3. قدم المعيار الدولي IFRS15 إطار متكامل لقياس وعرض والافصاح عن العقود والممارسات التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة.
4. إن تطبيق المعيار الدولي IFRS15 على البيانات والتقارير المالية يعمل على رفع مستوى الكفاءة للمعلومات المالية وينعكس ذلك بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

➤ النتائج التطبيقية للدراسة:

1. جاءت نتائج الدراسة الميدانية معاكسة للفرضيات الرئيسة وذلك برفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل لتصبح:
الفرضية الرئيسة الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" وخصائص خصائص المعلومات المحاسبية الأساسية في ظل جائحة كورونا COVID19. وذلك من خلال النتائج التحليلية الخاصة بالفرضيات الفرعية الخاصة للفرضية الرئيسة.
الفرضية الرئيسة الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" وخصائص المعلومات المحاسبية الداعمة في ظل جائحة كورونا COVID19.
2. جاءت العلاقة طردية قوية وقريبة من (1) بين متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" وخصائص المعلومات المحاسبية الأساسية والداعمة.

➤ التوصيات:

1. ضرورة حث إدارات المنشآت على تحديد سعر الإيرادات من العقود وإعادة تقييم العوض المتغير في سعر المعاملة نتيجة للتغيرات التي حصلت وذلك تطبيقاً لخصائص المعلومات المحاسبية.
2. ضرورة حث إدارات المنشآت على تطبيق المعيار الدولي IFRS15 على عمليات عقود الإيرادات لان المعيار قدم حلول للاعتراف بإجمالي الإيرادات المحققة وكيفية الإفصاح عنها في البيانات المالية.
3. عقد لقاءات تدريبية لدوي العلاقة للتعرف على متطلبات تطبيق المعيار الدولي IFRS15 بشأن الاعتراف والقياس والافصاح عن الإيرادات خاصة في ظل التطور الاقتصادي.

المراجع:

1. Braam, G., Beest, F. v., & Boelens, S. (2009, April 28). Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. doi:www.ru.nl/publish/pages/516298/nice_09108.pdf
2. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (2018). IFRS16. المملكة العربية السعودية: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
3. عامر محمد سلمان، و أحمد سعد جاري. (31، 1، 2018). تحديات تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 في البيئة العراقية ودرة في تحسين المؤشرات المالية للوحدات الاقتصادية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية. مجلة العلوم الاقتصادية والمالية، المجلد 24، العدد 108، صفحة 519. doi:https://jeasiq.uobaghdad.edu.iq/index.php/JEASIQ/article/view/1354
4. عامر محمد سليمان، و أحمد سعد جاري. (31، 1، 2018). تحديات تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 في البيئة العراقية ودورة في تحسين المؤشرات المالية للوحدات الاقتصادية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 108، المجلد 24، صفحة 519.
5. محمد أبو نصار، و جمعة حميدات. (2018). معايير المحاسبة والإبلاغ الناليادولية: الجوانب النظرية والعملية. عمان، الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.