

أثر معيار المحاسبة المصري رقم 48 على جودة المعلومات المحاسبية

جمال على محمد*** ياسمين عبدالعال محمود** فاطمة مليجي حسين*

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على جودة المعلومات المحاسبية، وقد اعتمدت الباحثة في قياس جودة المعلومات المحاسبية على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية باستخدام أسلوب تحليل المحتوى لتحليل التقارير المالية السنوية وتقارير مجلس الإدارة للمنشآت المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية ضمن مؤشر EGX 100، وذلك خلال عامي: 2020 و2021م، وقد بلغت عينة الدراسة 62 شركة. وقد قامت الباحثة بإجراء التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، وقد تم تحليل النتائج باستخدام كل من أسلوب تحليل الانحدار المتعدد، واختبار (ت) لعينتين مرتبطتين.

وتشير نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية معنوية بين تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 وخاصة الملاءمة، كما تشير إلى وجود علاقة طردية معنوية بين تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 وخاصة التمثيل الصادق. **الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة المصرية المتعلقة بالإيراد، الإيراد من العقود مع العملاء، جودة المعلومات المحاسبية.

*** استاذ المحاسبة المالية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

** مدرس المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

* معيدة بقسم المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

The Impact of Applying the Egyptian Accounting Standard No. 48 on the Quality of Accounting Information

Abstract

This study aims to study the impact of applying the Egyptian Accounting Standard No. 48 on the quality of accounting information, and the researcher relied on the basic qualitative characteristics of accounting information in measuring the quality of accounting information using the content analysis method to analyze the annual financial reports and board of directors reports of Listed Companies on the Egyptian stock market within the EGX 100 index for the two years: 2020 and 2021, and the study sample consisted of 62 companies. The researcher performed the statistical analysis using the SPSS program, and the results were analyzed using both the multiple regression analysis method and the (T) test for two related samples.

The results of the study indicated that there is a significant positive relationship between applying the Egyptian Accounting Standard No. 48 and Relevance characteristic, and it also indicated a positive significant relationship between applying the Egyptian Accounting Standard No. 48 and faithful representation characteristic.

Keywords: Egyptian accounting standards for revenue, revenue from contracts with customers, quality of accounting information.

أولاً: مقدمة.

يتمثل الهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية في تقديم معلومات تتعلق بالمركز المالي للمنشآت، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية، وذلك لمساعدة العديد من المستخدمين، بما في ذلك مستثمرو الأسهم الحاليون والمحتملون، والمقرضون، وغيرهم من الدائنين على اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن مسألة تخصيص وتوزيع الموارد (DARABEE & KARAPINAR, 2019, p.514). وقد أدى تكامل الأسواق وعولمة الأعمال والتحسينات في التكنولوجيا إلى زيادة الطلب على التقارير المالية ذات الجودة العالية والمعلومات المحاسبية التي تتصف بالشفافية بين المستثمرين والجهات المعنية (DARABEE & KARAPINAR, 2019, p.514) (يوسف، إبراهيم، 2016، ص 1081). ولذلك، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية في مارس 2018 والذي يتضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تجعل المعلومات الواردة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين لاتخاذ القرارات، وقد قسم المجلس الخصائص إلى خصائص أساسية (وتشمل الملاءمة، والتمثيل الصادق) وخصائص تعزيزية (وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم) (IASB, 2018, p.13).

يعتبر الإيراد من أهم عناصر القوائم المالية؛ نظرًا لأنه يمثل مقياس الأداء الرئيسي المستخدم من قبل المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين في تقييم أداء الشركة وآفاقها المستقبلية (Johnson, 2018, p.7)، وعادة ما يكون بند الإيرادات في الدخل هو أكبر مبلغ تم التقرير عنه، وبالتالي، فهو رقم حاسم في تقييم الأداء المالي للشركة (Kivioja, 2018, p.7).

ولقد اهتمت الجهات المهنية العالمية المتمثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بموضوع الإيراد؛ نظراً للأهمية الشديدة التي يمثلها هذا الموضوع، وذلك عن طريق وضع معايير وإرشادات خاصة توضح كيفية المحاسبة عن الإيراد من خلال تحديد طرق كيفية الاعتراف والقياس، والإفصاح عنه في التقارير المالية، حيث تناولت معايير المحاسبة الدولية موضوع المحاسبة عن الإيراد من خلال معيار المحاسبة الدولي رقم 18 IAS "الإيراد"، والذي يقابله معيار المحاسبة المصري رقم 11، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 11 IAS "عقود الإنشاءات"، والذي يقابله معيار المحاسبة المصري رقم 8، بالإضافة إلى بعض التفسيرات ذات الصلة، بينما تناولت معايير المحاسبة الأمريكية موضوع الاعتراف بالإيراد من خلال إصدار العديد من القوائم والتفسيرات وإصدارات القضايا الطارئة والنشرات المحاسبية وإرشادات وقوائم الموقف، ويركز كل منها على نشاط معين.

ثانياً: الدراسات السابقة.

- دراسة (عيد ، 2018) بعنوان:

"أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم 15"الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة التقارير المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم 15"الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة التقارير المالية ، وذلك من خلال دراسة أثر متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد طبقاً لمعيار التقارير المالية الدولي رقم 15 على المتغيرات المحاسبية " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتحفظ المحاسبى، وإدارة الأرباح" التى تعكس جودة التقارير المالية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن متطلبات معيار التقارير المالية الدولية رقم 15 سوف تساهم في تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، من خلال توفير معلومات أكثر ملائمة وموثوقية وذات درجة عالية من المصادقية، بالإضافة إلى الحفاظ على خاصية الثبات وتحسين خاصية القابلية للمقارنة بين الشركات، كما أن معيار التقارير المالية الدولية رقم 15 ينص على معالجات محاسبية أكثر تحفظاً عند إعداد التقارير المالية، تعد بمثابة أحد القيود التي تحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة والممارسات الضارة لإدارة الأرباح.

- دراسة (Hassan, 2018) بعنوان:

"The Effect of Disclosure of Revenue from Contracts with Customers According to IFRS 15 on the quality of accounting information"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الإفصاح عن إيرادات العقود مع العملاء وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي "IFRS15" على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تقييم مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات (الملاءمة وإمكانية الاعتماد والقابلية للمقارنة والقدرة على الفهم وغيرها من الخصائص) فيما ينتج عن هذا المعيار من معلومات. وتعتمد الباحثة على المنهج التحليلي الوصفي والذي يتأسس على دراسة الأدبيات والدراسات المحاسبية السابقة ذات العلاقة لبناء الإطار الفكري للبحث وتحديد فروض الدراسة. ولقد تم تطبيق المنهج الاستقرائي لاختبار تلك الفروض من خلال دراسة ميدانية تستطلع آراء بعض الفئات الهامة ذات الصلة بموضوع البحث.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 "إيرادات العقود مع العملاء" على جودة المعلومات

المحاسبية، وأوصت الدراسة بضرورة تهيئة بيئة العمل فى المنشآت المقيدة بسوق المال المصرى لإتمام التحول الإلزامى إلى تطبيق المعيار "IFRS15".

- دراسة (Altaji & Alokdeh, 2019) بعنوان:

"The impact of the implementation of international financial reporting standards no.15 on improving the quality of accounting information"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في تأثير المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (15) على جودة المعلومات المحاسبية من حيث الأهمية والتمثيل الصادق. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم الاستبيان وتوزيعه عشوائياً على عينة الدراسة التي تضم (100) من المراجعين الخارجيين لشركات المراجعة الأربعة الكبرى في الأردن باستخدام المنهج التحليلي الوصفي. ويتم اختبار فرضيات الدراسة من خلال اختبار الانحدار البسيط واختبار عينة واحدة.

وتشير نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتنفيذ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 على تحسين جودة المعلومات المحاسبية من منظور مراجعي الحسابات الخارجيين في شركات المراجعة الأربعة الكبرى في الأردن. وعلاوة على ذلك، خلصت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتنفيذ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 على تحسين الأهمية والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية المدرجة في التقارير، حيث أن هذا المعيار يهدف إلى القضاء على التناقضات والقيود الموجودة في معايير المحاسبة الدولية السابقة (las11, las18) حيث تحتوى هذه المعايير على كثير من الأحكام الشخصية والافتراضات، بالإضافة إلى ذلك فإن المعيار قد عالج المشكلة المتعلقة بغياب سياسات واضحة للتعرف على الإيرادات من العقود التي تتم على أكثر من فترة مالية.

- دراسة (حسن، 2020) بعنوان:

"أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا (COVID-19) - دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق قرار وزير الإستثمار والتعاون الدولي رقم 69 لسنة 2019 الخاص بإضافة معايير المحاسبة أرقام (47) الأدوات المالية، (48) الإيراد من العقود مع العملاء، (49) عقود التأجير، على جودة المعلومات بالتقارير المالية في البيئة المصرية، في ضوء الأثار السابقة والحالية والمستقبلية لجائحة (COVID-19)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة إستقصاء تم توجيهها إلى أربع مجموعات من المهتمين بالقوائم المالية تشمل المراجعين الخارجين، المديرين الماليين، المحللين الماليين، وأخيراً الأكاديميين.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة في ظل جائحة (COVID-19) يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تم التعبير عنها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن معايير المحاسبة المصرية، وذلك نتيجة تخفيض أخطاء الإعراف والقياس، كذلك إزالة عدم التناسق والتضارب والضعف في المعايير السابقة. **ثالثاً: مشكلة الدراسة.**

تعتبر الإيرادات عنصراً هاماً وحاسماً لمستخدمي القوائم المالية في تقييم المركز والأداء المالي للشركة، كما أنه يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات الاستثمار والقرارات الاقتصادية الأخرى، ولذلك، فقد اهتمت الجهات المهنية بموضوع الإيراد، وذلك عن طريق وضع معايير وإرشادات توضح كيفية المحاسبة عن الإيراد من خلال تحديد طرق لكيفية الاعتراف والقياس والإفصاح عنه في

التقارير المالية. وعلى الرغم من ذلك، أظهرت الممارسات العملية وجود نواحي قصور في هذه الإرشادات نتيجة للتغيرات الاقتصادية والتكنولوجيا التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة، والتي أدت إلى وجود وخلق صور وأشكال متنوعة للمعاملات التي تحقق الإيراد، مما يجعل من الصعب تطبيق ممارسات الاعتراف بالإيراد عليها، وبالتالي انخفاض جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية التي يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ القرارات.

وتبعاً لذلك، بادر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بتقديم مشروع مشترك بهدف وضع معيار موحد للإيرادات يعالج أوجه القصور في متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية، وقد نتج عن هذا المشروع إصدار معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 بعنوان: "الإيرادات من العقود مع العملاء" في 28 مايو 2014، وقد تم تطبيقه في 1 يناير 2018، والذي يقابله معيار المحاسبة المصري رقم (48) الصادر بقرار وزير الاستثمار رقم (69) لسنة 2019، ويتم التطبيق الإلزامي له في 2021/1/1.

وفي ضوء ما سبق تتمثل مشكلة البحث في التساؤل التالي:

- ما هو أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على جودة المعلومات المحاسبية؟

رابعاً: أهداف الدراسة.

في ضوء مشكلة البحث المطروحة يتمثل هدف البحث فيما يلي:

- بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على جودة المعلومات المحاسبية.

خامسًا: فروض الدراسة.

لدراسة مشكلة البحث وتحقيق هدفه يمكن للباحثة صياغة فرض البحث كما يلي:
الفرض الرئيسي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم 48 على جودة المعلومات المحاسبية.

ويتفرع من الفرض الرئيسى فرضين فرعيين وهما:

الفرض الفرعى الأول: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم 48 على خاصية الملاءمة.

الفرض الفرعى الثانى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم 48 على خاصية التمثيل الصادق.

سادسًا: أهمية الدراسة.

تتبع أهمية البحث من **الناحية العلمية** من أهمية موضوع البحث كونه يمثل إضافة إلى الفكر المحاسبى في مصر بما يمكن أن يقدمه من تحليل ملائم لكافة مشاكل وقضايا المحاسبة عن الإيراد في البيئة المصرية، وتوفير تحليل تفصيلي متعمق للإرشادات الواردة في المعيار ومقارنتها بالمعايير السابقة لمعرفة أهم التغيرات الجوهرية في قيمة ونمط وتوقيت الإعراف بالإيراد في بعض الصناعات، فضلاً عن تحديد كافة المشاكل والصعوبات التي يمكن أن تواجه معدي ومستخدمي التقارير المالية ومراقبي الحسابات عند تبني المعيار الجديد دون تكييف.

وتتبع أهمية البحث من **الناحية العملية** من تقديمه دليلاً عملياً على أثر تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم 48 على جودة المعلومات المحاسبية وهو ما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز ثقة المستخدمين في التقارير المالية، بالإضافة إلى تزويد المستثمرين بالمزيد من المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.

سابعًا: الإطار النظري الدراسة.

(1) هدف معيار المحاسبة المصري رقم 48.

يهدف معيار المحاسبة المصري رقم 48 إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء، (معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 1-2)، وعلى وجه التحديد، تتمثل أهداف معيار المحاسبة المصري رقم 48 فيما يلي (Boujelben & Kobbi, 2020, p.3; Aladwan, 2019, p.762):

1. القضاء على نقاط الضعف والتناقضات في متطلبات المعايير السابقة للاعتراف بالإيرادات (Belsom & Berhe, 2021, p.18).
2. توفير إطار محاسبي أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات المختلفة من خلال وضع نموذج مكون من خمس خطوات للاعتراف بالإيرادات.
3. تحسين عملية مقارنة القوائم المالية بين ممارسات تحقق الإيراد عبر مختلف الوحدات الاقتصادية والصناعات وأسواق رأس المال (Hu, 2021, p.2).
4. توفير المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح المحاسبي، مما يساهم في فهم أفضل لمبالغ وتوقيت الإيراد والتدفقات النقدية بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة.
5. تبسيط إعداد القوائم المالية - مما يؤدي إلى سهولة فهمها - وذلك عن طريق تقليل عدد المتطلبات التي يجب أن تشير إليها الوحدة الاقتصادية لإقرار الإيرادات.

ثانياً: متطلبات الاعتراف والقياس وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم 48.

قدم معيار المحاسبة المصري رقم 48 نموذجاً جديداً للاعتراف بالإيراد، وهو النموذج المبني على العقد، ويركز هذا النموذج على العقد باعتباره الوسيلة التي يمكن من خلالها التمثيل الصادق للواقع الاقتصادي للحقوق والالتزامات التعاقدية للمنشأة المرتبطة بالمعاملة. ويتم الاعتراف بالإيراد وفقاً للنموذج المبني على العقد من خلال خمس خطوات، يتم تناولها باختصار كما يلي:

(1) الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل.

عرف معيار المحاسبة المصري رقم 48 العقد بأنه "اتفاق بين طرفين أو أكثر، ينشأ عنه حقوق والتزامات واجبة التنفيذ نتيجة لإلزامية العقد القانونية" (معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 10)، ويشترط لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على العقد الذي ينشأ بين المنشأة والعميل ضرورة توافر الشروط التالية (Ferreira, 2020, p.7; De los Santos, 2020, p.18):

- أ. موافقة جميع أطراف العقد على العقد، وقد تكون هذه الموافقة كتابية أو شفاهية أو ضمنية وفقاً للممارسات التجارية المتعارف عليها.
- ب. يمكن للمنشأة تحديد حقوق كل طرف في العقد، وذلك فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تسليمها للعميل.
- ج. يمكن للمنشأة تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي سيتم تسليمها للعميل.
- د. أن يكون العقد ذا طبيعة تجارية.
- هـ. من المحتمل أن تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي يكون من حقها الحصول عليه نظير السلع والخدمات التي تقدمها للعميل.

يمكن للمنشأة أن تقوم بدمج مجموعة من العقود التي تم التعاقد عليها في أوقات متقاربة أو في نفس الوقت مع نفس العميل (أو مع أطراف أخرى ذوي علاقة مع العميل) ومعاملتهم على أنهم عقد واحد عند توافر شرط أو أكثر من الشروط التالية (معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 17):

- أن يتم التفاوض على مجموعة عقود باعتبارها صفة ذات هدف تجاري واحد.

- أن يكون مقدار المقابل الذي سيتم دفعه في أحد العقود يعتمد على سعر أو أداء العقد الآخر.

- إذا كانت السلع أو الخدمات المنققة عليها في العقود تعتبر التزام أداء واحد. وتتفق الباحثة مع دراستي (De los Santos, (Khanh, 2020, p.6) و (2020, p.28) التي ترى أن معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 قدم إرشادات أكثر تفصيلاً لدمج العقود ومعاملتها على أنها عقد واحد، وذلك على عكس معيار المحاسبة الدولي رقم 18 الذي لم يتناول أي إرشادات بشأن دمج العقود.

(2) الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد.

عرف معيار المحاسبة المصري رقم 48 التزامات الأداء بأنها تعهد من المنشأة للعميل بنقل سلعة أو خدمة مميزة أو سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة والمتشابهة إلى حد كبير، والتي يتم نقلها إلى العميل باستخدام نفس الطريقة على مدار فترة زمنية معينة، وتعتبر السلعة أو الخدمة المنققة عليها مع العميل مميزة عند توافر الشرطين التاليين (معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 27-29):

أ. يمكن للعميل الانتفاع من هذه السلعة أو الخدمة بمفردها أو عن طريق استخدامها مع موارد أخرى متوفرة لديه.

ب. أن التزام المنشأة بتقديم السلعة أو الخدمة للعميل يمكن تحديده بصورة منفصلة عن الالتزامات الأخرى في العقد.

(3) الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة.

عرف معيار المحاسبة المصري رقم 48 سعر المعاملة على أنه "قيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة أنه يحق لها الحصول عليه مقابل نقل السلع والخدمات المتفق عليها للعميل"، ويتم استبعاد المبالغ التي تم تحصيلها من قبل المنشأة بالنيابة عن أطراف أخرى (مثل ضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة) من سعر المعاملة، ومن الممكن أن يكون سعر المعاملة عبارة عن قيمة ثابتة أو متغيرة أو كليهما معاً، وقد أشار المعيار إلى أنه يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة أن تأخذ في اعتبارها العوامل التالية (معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 47-48):

- المقابل النقدي المتغير.
- القيود المفروضة على الاعتراف بالإيراد من المقابل النقدي المتغير.
- وجود عنصر تمويل جوهري في العقد.
- المقابل غير النقدي.
- المقابل المستحق الدفع للعميل.

وتتفق الباحثة مع دراستي (Thy, 2019, p.5) (Zhou, 2021, p.39) على أن معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 يتضمن إرشادات تفصيلية لقياس المقابل المتغير، حيث حدّد طرقاً لقياس قيمة الإيراد إذا كانت هذه القيمة متغيرة، وأوضح أنه سيتم تقدير قيمة المقابل المتغير إما باستخدام طريقة القيمة المتوقعة أو

طريقة القيمة الأكثر احتمالاً، وذلك بخلاف معايير المحاسبة الدولية السابقة المتعلقة بالإيراد التي لم توضح أي إرشادات لقياس قيمة الإيراد إذا كانت هذه القيمة متغيرة، وكذلك معايير المحاسبة الأمريكية السابقة المتعلقة بالإيراد التي لا تسمح بالاعتراف بالإيراد إلا إذا كان سعر البيع ثابتاً أو قابلاً للتحديد.

(4) الخطوة الرابعة: توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء بالعقد.

نص معيار المحاسبة المصري رقم 48 على أنه عندما يكون للعقد التزامات أداء متعددة، فإن المنشأة تقوم بتوزيع سعر المعاملة على تلك الالتزامات على أساس سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة، وقد عرف المعيار سعر البيع المستقل بأنه السعر الذي تبيع به المنشأة السلع أو الخدمات بشكل مستقل إلى العميل، وتعتبر الطريقة المثلى لتحديد سعر البيع المستقل هي ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عندما يتم بيعها بصورة منفصلة لنفس العميل أو عملاء متشابهين في ظل نفس الظروف (معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 74، 77).

وفي حالة عدم قدرة المنشأة على ملاحظة سعر البيع المستقل بصورة مباشرة، فإنه يجب عليها تقدير سعر البيع المستقل باستخدام أحد طرق التقدير، مع الأخذ في الاعتبار ظروف السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل، وتتمثل طرق تقدير سعر البيع المستقل في الطرق التالية (Sibanda, 2019, p.23-24; Leikoski, 2021, p.24):

أ. مدخل تقييم سعر السوق المعدل Adjusted Market Price Valuation Approach.

ب. مدخل التكاليف المتوقعة بالإضافة إلى هامش ربح Expected Cost Plus Profit Margin Approach.

ج. مدخل القيم المتبقية residual values approach.

وتتفق الباحثة مع دراسة (Zhou, 2021, p.39) التي ترى أن معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 يتضمن إرشادات تفصيلية للمحاسبة عن الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة، حيث أوضح المعيار أنه في حالة وجود معاملة تحتوي على أكثر من التزام أداء يتم تقسيم هذه المعاملة إلى التزامات أداء منفصلة، ويتم توزيع سعر المعاملة على تلك الالتزامات على أساس سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة، ويتم تحديد سعر البيع المستقل إما باستخدام مدخل تقييم سعر السوق المعدل، أو مدخل التكاليف المتوقعة بالإضافة إلى هامش ربح، أو مدخل القيم المتبقية (Leikoski, 2021, p.24)، في حين أن معايير المحاسبة الدولية لم تتناول أي إرشادات للاعتراف بالإيراد عند تقسيم المعاملة إلى مجموعة من المفردات كما أنها لم تحدد الطرق المستخدمة لتوزيع الإيراد على هذه المفردات (Wärnlund & Klein, 2020, p.1).

(5) الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء.

تعترف المنشأة بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء بتحويل السلعة أو الخدمة التي تم الاتفاق عليها في العقد إلى العميل، وبالتالي، نقل السيطرة على هذه السلعة أو الخدمة من المنشأة إلى العميل (معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 31)، وتشير السيطرة إلى القدرة على الاستخدام المباشر للأصل والحصول على جميع المنافع الناتجة من استخدامه، وكذلك القدرة على منع الآخرين من استخدامه والانتفاع به (Hameed, et. al, 2019, p.6).

وقد أوضح معيار المحاسبة المصري رقم 48 أنه يجب على المنشأة في بداية العقد تحديد ما إذا كان سيتم الوفاء بالتزامات الأداء على مدار فترة زمنية معينة أم سيتم الوفاء بالتزامات الأداء في نقطة زمنية معينة (معايير المحاسبة

المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 32)، ويمكن توضيح الفرق بينهما على النحو التالي:

أ- الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة.

يشترط للاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة ضرورة توافر أحد الشروط

التالية (Sibanda, 2019, p.25):

- استلام واستهلاك العميل كل المنافع المقدمة من المنشأة في نفس الوقت.
- زيادة قيمة الأصل التي تجعل العميل يسيطر على الأصل عند زيادته.
- ألا ينتج عن أداء المنشأة أصل ذو استخدام بديل للمنشأة، ولكن المنشأة لديها الحق القانوني في الدفع مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه.

ب- الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة.

إذا لم يتم الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة، تقوم المنشأة بالوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة، وهي النقطة التي تنتقل فيها السيطرة على الأصل إلى العميل، وهناك مجموعة من المؤشرات التي تدل على انتقال السيطرة للعميل، منها ما يلي (Kivioja, 2018, p.32):

- التزام العميل بسداد قيمة الأصل.
- أن العميل قد حصل على سند ملكية قانوني للأصل.
- نقل الحيازة المادية للأصل للعميل.
- نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل للعميل.
- قبول العميل للأصل.

ثالثاً: متطلبات الإفصاح في التقارير المالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم 48.

يتمثل الهدف من الإفصاح في توفير معلومات كافية وملائمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بالإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء (De los Santos, 2020, p.16)، ولتحقيق هذا الهدف، فقد أوضح معيار المحاسبة المصري رقم 48 أنه يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الكمية والنوعية حول كلٍ مما يلي (معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 48، 2019، فقرة 113-128):

- 1- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعقود مع العملاء.
- 2- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بتصنيف الإيراد.
- 3- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأرصدة العقد.
- 4- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتزامات الأداء.
- 5- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بسعر المعاملة المخصص للالتزامات الأداء.
- 6- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأحكام الهامة في تطبيق المعيار.
- 7- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على العقد أو تكاليف الوفاء بالعقد.

وتتفق الباحثة مع دراستي (Zhou, 2021, p.39; Ferreira, 2020, p.5) على أن معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 يتضمن المعيار مدخلاً شاملاً لمتطلبات الإفصاح عن الإيراد، وذلك لتوفير المزيد من المعلومات الملائمة والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية، مما يساهم في فهم أفضل لطبيعة ومقدار وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء، في حين أن متطلبات

الإفصاح عن الإيراد في المعايير السابقة تتضمن معلومات غير كافية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية لفهم إيرادات الوحدة الاقتصادية وما يرتبط بها من تقديرات وأحكام تقوم بها الوحدة للاعتراف بتلك الإيرادات (Hassan, 2018, p.32).

رابعًا: جودة المعلومات المحاسبية:

تشير الجودة إلى طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته للغرض الذي تم إعداده من أجله أو مطابقة المنتج للمواصفات المطلوبة، وملاءمة الخدمة للغرض الذي تم إعدادها من أجله (Al-Qudah, et. al, 2022, p.95). وقد وصفت دراسة (Verleun, et. al, 2011, p.50) جودة المعلومات المحاسبية بأنها مفهوم غامض، ولا يوجد مفهوم واحد متفق عليه، وذلك لوجود تفسيرات مختلفة في أذهان مستخدميها. وفيما يلي عرض لأهم تعريفات جودة المعلومات المحاسبية:

- أشار (Hassan, 2018, p.69) إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تتعلق بمصادقية هذه المعلومات وتحقيق فائدتها للمستخدمين، وأن تكون المعلومات خالية من التحريف، ويتم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والتنظيمية والمهنية والتقنية لتحقيق هدف استخدامها.
- وأشار كل من (Altaji & Alokdeh, 2019, p.2372) إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على الخصائص النوعية لهذه المعلومات، حيث تساهم هذه الخصائص في إثراء الدورين الرئيسيين للمعلومات المحاسبية: يتعلق الدور الأول بالتقييم من خلال فحص نتائج هذه المعلومات لأغراض تقييم الأداء، وبالتالي، محاولة التنبؤ بهذا الأداء، ويرتبط الدور الثاني بالإشراف على عملية تجنب المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة.

▪ وعرفها (Al-Qudah, et. al, 2022, p.95) بأنها مجموعة من الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية، وتتمثل في الملاءمة والموثوقية، والتي تجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة وفائدة عالية لعملية اتخاذ القرارات.

ويتضح للباحثة مما سبق أن هناك تعريفات كثيرة لجودة المعلومات المحاسبية، وأنه لا يوجد تعريف محدد متفق عليه، وترى الباحثة أن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعكس ما تتمتع به هذه المعلومات من خصائص (أساسية أو ثانوية)، ومدى مصداقيتها وقدرتها على تحقيق احتياجات مستخدميها، وأن تخلو هذه المعلومات من التحريف أو التضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير المحاسبية والرقابية والقانونية والرقابية بحيث تعبر عن حقيقة الأداء الاقتصادي للمنشأة.

خامساً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على أنها الخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين لاتخاذ القرارات. وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادر في مارس 2018، وقسمها إلى مجموعتين: تتكون المجموعة الأولى من الخصائص الأساسية (وتشمل الملاءمة، والتمثيل الصادق)، وتتكون المجموعة الثانية من الخصائص الثانوية أو الخصائص التعزيزية (وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم) (IASB, 2018, p.13). وتتناول الباحثة فيما يلي عرضاً لهذه الخصائص:

1- الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية.

تتمثل الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية في الملاءمة والتمثيل الصادق، ويتم إيضاحهما على النحو التالي:

أ. خاصية الملاءمة **Relevance**.

تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وقد تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرار حتى إذا اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منه أو كانوا على دراية به بالفعل من مصادر أخرى (IASB, 2018, p.13). ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة يجب أن يكون لها قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كليهما (Mbobo & Ekpo, 2016, pp.186-187):

- **القيمة التنبؤية:** تشير القيمة التنبؤية إلى قدرة المعلومات المحاسبية على تحسين مقدرة صانع القرار على التنبؤ بنتائج الأحداث المرتبطة بالنشاط المستقبلي في ضوء الأحداث الماضية والحاضرة.
- **القيمة التأكيدية:** تشير القيمة التأكيدية إلى قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على متخذي القرارات سواء كان هذا التأثير من خلال التأكيد أو التصحيح لتنبؤات نتائج الأحداث المرتبطة بالنشاط الماضي.

ب. خاصية التمثيل الصادق **Faithful Representation**.

تتحقق خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية إذا كانت المعلومات المحاسبية تعبر بصدق عن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تدعي أنها تمثلها (IASB, 2018, p.14). ولكي يتحقق التمثيل الصادق يجب أن تتصف المعلومات المحاسبية بالخصائص الفرعية التالية:

- **الاكتمال:** يتضمن التصوير الكامل لجميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم تصويرها، بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات اللازمة (Algabali, 2021, p.231).
- **الحياد:** يقصد بالحيادية أن تكون المعلومات المحاسبية غير متحيزة، بمعنى ألا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من المستخدمين على حساب بقية الأطراف أو الجهات الأخرى، أو لتحقيق هدف محدد، وإنما للاستخدام العام دون أي تحيز (Mbobo & Ekpo, 2016, p.187).
- **الخلو من الخطأ:** يقصد به عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف الظاهرة، وأنه تم اختيار العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المحددة وتطبيقها دون أي أخطاء في العملية. وفي هذا السياق، فإن التحرر من الأخطاء لا يعني الدقة التامة من جميع النواحي (Hassan, 2018, p.75).

2- الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية.

تتمثل الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية في القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والقابلية للفهم، والتوقيت المناسب، ويتم إيضاحهما على النحو التالي:

أ. خاصية القابلية للمقارنة **Comparability**.

تتحقق خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المحاسبية إذا كانت المعلومات المحاسبية لمنشأة ما قابلة للمقارنة مع المعلومات المشابهة لها في منشآت مختلفة أو مع معلومات مشابهة مع نفس المنشأة على مدار فترات مالية مختلفة، وتمكن خاصية القابلية للمقارنة المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه في العناصر والاختلاف بينها (Elsiddig, 2020, p.7).

ب. خاصية القابلية للتحقق Verifiability.

تساعد قابلية التحقق على ضمان المستخدمين أن المعلومات تمثل بأمانة الظواهر الاقتصادية التي يزعم أنها تمثلها (AL-Shatnawi, 2017, p.164)، ويعني التحقق أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى توافق في الآراء، وإن لم يكن بالضرورة اتفاقاً كاملاً، على أن تصويراً معيناً هو تمثيل صادق (IASB, 2018, p.16).

ج. خاصية التوقيت المناسب Timeliness.

يقصد بخاصية التوقيت المناسب إتاحة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في الوقت المناسب، وذلك قبل أن تفقد المعلومات بمرور الوقت قدرتها أو فائدتها في التأثير على عملية اتخاذ القرار، وكلما كانت المعلومات أقدم كلما كانت أقل فائدة (Osasere & Ilaboya, 2018, p.36).

د. خاصية القابلية للفهم Understandability.

تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم عندما يتمكن مستخدميها من الإلمام بمعناها، وذلك من خلال تصنيف المعلومات وتمييزها وعرضها بشكل واضح ودقيق، ولتحقيق هذا الغرض يجب أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة والأعمال والأنشطة الاقتصادية (Elsiddig, 2020, p.7).
سادساً: دور معيار المحاسبة المصري رقم 48 في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

يساهم معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 (والذي يقابله معيار المحاسبة المصري رقم 48) في تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، وترشيد قرارات المستثمرين، وذلك من خلال مايلي:

1- يوفر المعيار إطارًا شاملاً للاعتراف بالإيراد يمكن تطبيقه على كافة المعاملات والصناعات، ويساعد في التغلب على الانتقادات الموجهة للمعايير السابقة للاعتراف بالإيراد، ويقلل من الحاجة إلى إرشادات تفسيرية يتم تطويرها على أساس كل حالة على حدة لمعالجة القضايا الناشئة عن الاعتراف بالإيراد، مما يؤدي إلى زيادة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المرتبطة بالمحاسبة عن الإيراد، مما يساعد في ترشيد قرارات المستثمرين (Aladwan, 2019, p.726).

2- تحسين عملية مقارنة القوائم المالية بين ممارسات تحقق الإيراد نتيجة تطبيق إرشادات وسياسات الاعتراف والقياس الخاصة بالإيراد بشكل ثابت عبر مختلف الوحدات الاقتصادية والصناعات وأسواق رأس المال، مما يؤدي إلى سهولة مقارنة أرقام الإيرادات بين المنشآت المختلفة (Trabelsi, 2018; Dani, et. al, 2017; Hu, 2021).

3- تبسيط إعداد القوائم المالية - مما يؤدي إلى سهولة فهمها - وذلك عن طريق تقليل عدد المتطلبات التي يجب أن تشير إليها الوحدة الاقتصادية لإقرار الإيرادات، وبالتالي، تخفيض أخطاء الاعتراف والقياس بدرجة كبيرة (Boujelben & Kobbi, 2020, p.3).

4- يحقق الموضوعية للمعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توحيد المعالجة المحاسبية للمعاملات المتشابهة وإزالة التضارب الذي كان موجودًا في ظل المعايير السابقة للمحاسبة عن الإيراد (عيد، 2018، ص 130).

5- يوفر المعيار إرشادات تفصيلية لمعالجة بعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد، والتي لم يتم تناولها بشكل تفصيلي في المعايير السابقة للمحاسبة عن الإيراد، مثل تراخيص الملكية الفكرية، والبيع مع حق الرد، والضمانات، والعقود طويلة

- الأجل، واعتبارات الأصيل مقابل الوكيل، واتفاقيات الأمانة، وخيارات العملاء للحصول على سلع أو خدمات إضافية، مما يؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية (LLP, 2017, p.6; Belsom & Berhe, 2021, p.33).
- 6- يقدم المعيار إرشادات تفصيلية لبعض القضايا المرتبطة بالاعتراف بالإيراد، والتي لم يتم تناولها في المعايير السابقة للمحاسبة عن الإيراد، مثل توقيت الاعتراف بالإيراد، وتعديلات العقد، وتكاليف العقد، ودمج العقود (Zhou, 2021, p.39)، مما يؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.
- 7- يساهم المعيار في تحقيق خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية، حيث أشار المعيار إلى ضرورة قياس المقابل غير النقدي على أساس القيمة العادلة، مما يؤدي إلى تحقق خاصية القيمة التنبؤية (حيث تعتبر القيمة العادلة إحدى المقاييس الثلاثة الأساسية لقياس القيمة التنبؤية (Osasere & Ilaboya, 2018, p.35) التي تعتبر إحدى دعائم خاصية الملاءمة، مما يؤثر إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية.
- 8- يوفر المعيار منهجاً شاملاً لمتطلبات عرض العقد في القوائم المالية يعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل، ومن ثم توفير المزيد من المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية، مما يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي عن الإيراد، ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- 9- يتضمن المعيار مدخلاً شاملاً لمتطلبات الإفصاح عن الإيراد، وذلك لتوفير المزيد من المعلومات الملائمة والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية في الوقت المناسب، مما يساهم في فهم أفضل لطبيعة ومقدار وتوقيت وعدم تأكد الإيراد

والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء (Ferreira, 2020, p.5)، ومن ثم زيادة شفافية القوائم المالية والحد من عدم تماثل المعلومات (Hassan, 2018, p.57)، مما يؤدي إلى تحقق خاصيتي التمثيل الصادق (فمن المتوقع أن يحد الإفصاح الشامل من عدد الأخطاء) والقابلية للفهم (Khanh, 2020, p.12).

ويتضح للباحثة مما سبق أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 سوف يؤدي إلى تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، من خلال توفير معلومات أكثر ملاءمةً وذات درجة عالية من المصداقية، بالإضافة الحفاظ على خاصية الثبات وتحسين خاصية القابلية للتحقق وخاصية القابلية للمقارنة بين المنشآت، وتوفير المزيد من المعلومات المفيدة لجميع المستخدمين في الوقت المناسب، مما يؤدي إلى زيادة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المرتبطة بالإيراد، ومن ثم تمكين المستثمرين من اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.

سابعاً: الدراسة التطبيقية.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية على مؤشر EGX 100، ونظراً لأن هذا المؤشر يضم أعلى 100 شركة من حيث التداول على أسهمها، فإنها تعد عينة مناسبة لإجراء الدراسة التطبيقية، وتتكون العينة من الشركات غير المالية المدرجة على مؤشر EGX 100 خلال عامي: 2020 و2021م، وذلك بعد استبعاد قطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية، نظراً لطبيعتها والتي تختلف عن طبيعة الأنشطة في باقي القطاعات الأخرى. وقد تم اختيار العينة وفقاً للشروط التالية:

- أن تتوفر التقارير المالية السنوية للشركات في فترة الدراسة.
- أن تنتهي السنة المالية للشركة في 12/31 من كل عام.
- شركات تعتمد على استخدام الحاسبات وتكنولوجيا المعلومات.
- أن يكون الجنيه المصري هو عملة التداول والعملة المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية.

ويتطبيق هذه الشروط، بلغت العينة النهائية للدراسة 62 شركة والموضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (1) لتوضيح حجم العينة النهائي

العدد	بيان
100 (25) (5) (8)	مجتمع الدراسة (الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية على مؤشر EGX (100) - البنوك وشركات التأمين والخدمات المالية. - الشركات التي تنتهي السنة المالية لها في تاريخ آخر بخلاف 12/31. - الشركات التي لا تتوفر لها التقارير السنوية في فترة الدراسة.
62	حجم العينة النهائي

2- متغيرات الدراسة:

▪ المتغير المستقل: تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48:

يتم قياس هذا المتغير من خلال الاعتماد على متغير وهمي يأخذ القيمة (1) للفترة بعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48، والقيمة (صفر) للفترة قبل تطبيق المعيار، وذلك قياساً على (Kivioja, 2018; Dani, et. al, 2017; de Souza, et. al, 2019).

▪ المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية:

اعتمدت الباحثة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية لقياس جودة المعلومات المحاسبية، وهذا يتفق مع الإطار المفاهيمي المعدل لعام ٢٠١٨م (Conceptual Framwork 2018) الذي ركز على أهمية كل من الملاءمة والتمثيل الصادق؛ باعتبارهما الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية، حيث يتم التركيز على خاصيتين فقط هما: الملاءمة، والتمثيل الصادق. وقد اعتمدت الباحثة على النموذج الذي قدمته دراسة (أحمد، 2019) بعد إجراء بعض التعديلات عليه، حيث اعتمدت الباحثة على 4 بنود لقياس مدى توافر خاصية الملاءمة بالتقارير المالية، وكل بند يمكن قياسه من خلال 5 نقاط، كما اعتمدت على 4 بنود لقياس مدى توافر خاصية التمثيل الصادق بالتقارير المالية، وكل بند يمكن قياسه من خلال 5 نقاط.

▪ المتغيرات الرقابية:

وهي المتغيرات التي لم تتناولها الدراسة، ولكن من المحتمل أن تؤثر على المتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية)، ومن هذه المتغيرات:
أ- حجم الشركة: يتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.
ب- الرافعة المالية: يتم قياسها من خلال إجمالي الالتزامات على إجمالي أصول الشركة.

3- اختبار الفروض.

▪ اختبار فروض الدراسة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد:

الفرض الرئيسي: ينص الفرض الرئيسي على أنه:
"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على جودة المعلومات المحاسبية".

ويتفرع من الفرض الرئيسي فرضان فرعيان، وذلك كما يلي:
 الفرض الفرعي الأول: ينص الفرض الفرعي الأول على أنه:
 "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على
 خاصية الملاءمة".

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression Analysis. المتغير التابع في ذلك التحليل هو "خاصية الملاءمة"، والمتغيرات المستقلة هي: تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48، بالإضافة إلى اثنين من المتغيرات الرقابية، وهما: (حجم الشركة والرافعة المالية). ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل:

جدول (2): نتائج تحليل الانحدار للعلاقة بين تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 وخاصية الملاءمة

المتغير التابع: خاصية الملاءمة				
اختبارات T – Test		معامل بيتا Beta	معامل الانحدار	المتغيرات المستقلة
المعنوية (Sig.)	القيمة (t)			
0.000	9.792	0.647	0.548	تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48
0.021	2.331	0.166	0.047	حجم الشركة
0.033	2.156	0.154	0.261	الرافعة المالية
				<u>F-Test</u> اختبار ف
36.552		القيمة (f)		
0.000		المعنوية (Sig.)		

0.477	معامل التحديد (R2)
0.691	معامل الارتباط (R)

ومن الجدول السابق يتضح ما يلي:

▪ المعنوية الكلية لنموذج الانحدار:

لاختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار تم إجراء تحليل التباين ANOVA واختبار ف F-Test، وقد تبين أن مستوى المعنوية (Sig.) أقل من 0.05، مما يعني أن نموذج الانحدار معنوي.

وقد بلغت قيمة معامل التحديد (R2) 0.477، وهي تشير إلى أن المتغيرات المستقلة المتضمنة في نموذج الانحدار تفسر 47.7% من التباين في المتغير التابع (خاصية الملاءمة).

وبلغت قيمة معامل الارتباط (R) 0.691، وهي تشير إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات المستقلة (مجتمعة) والمتغير التابع.

▪ معنوية المتغيرات المستقلة:

باستخدام اختبار ت T-Test لاختبار معنوية كل متغير مستقل على حدة تبين ما يلي:

- توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48) والمتغير التابع (خاصية الملاءمة)، حيث أشارت نتيجة اختبار ت T-Test إلى أن العلاقة بين المتغيرين تعتبر معنوية (مستوى المعنوية (Sig.) أقل من 0.05)، وتشير الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار إلى أن تلك العلاقة هي علاقة طردية.

- توجد علاقة معنوية بين (حجم الشركة) والمتغير التابع (خاصية الملاءمة)، حيث أشارت نتيجة اختبار ت T-Test إلى أن العلاقة بين المتغيرين تعتبر

معنوية (مستوى المعنوية (Sig.) أقل من 0.05)، وتشير الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار إلى أن تلك العلاقة هي علاقة طردية. - توجد علاقة معنوية بين (الرافعة المالية) والمتغير التابع (خاصية الملاءمة)، حيث أشارت نتيجة اختبار T-Test إلى أن العلاقة بين المتغيرين تعتبر معنوية (مستوى المعنوية (Sig.) أقل من 0.05)، وتشير الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار إلى أن تلك العلاقة هي علاقة طردية. ومن خلال قيم معاملات بيتا يمكن ترتيب المتغيرات المستقلة المعنوية حسب الأهمية النسبية كما يلي:

1. تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 (بيتا = 0.647).
2. حجم الشركة (بيتا = 0.166).
3. الرافعة المالية (بيتا = 0.154).

وبناءً على النتائج السابقة فإنه يتم قبول الفرض الفرعي الأول من الفرض الرئيسي الأول، وينص ذلك الفرض على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على خاصية الملاءمة".
الفرض الفرعي الثاني: ينص الفرض الفرعي الثاني على أنه:
"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على خاصية التمثيل الصادق".

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression Analysis. المتغير التابع في ذلك التحليل هو "خاصية التمثيل الصادق"، والمتغيرات المستقلة هي: تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48، بالإضافة إلى اثنين من المتغيرات الرقابية، وهما: (حجم الشركة والرافعة المالية). ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل:

جدول (3): نتائج تحليل الانحدار للعلاقة بين تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 وخاصة التمثيل الصادق

المتغير التابع: خاصية التمثيل الصادق				
اختبارات T – Test		معامل بيتا Beta	معامل الانحدار	المتغيرات المستقلة
المعنوية (Sig.)	القيمة (t)			
0.000	10.701	0.695	0.523	تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48
0.151	1.444	0.101	0.026	حجم الشركة
0.400	0.845	0.059	0.089	الرافعة المالية
				<u>F-Test</u>
		39.289		القيمة (f)
		0.000		المعنوية (Sig.)
		0.496		معامل التحديد (R ²)
		0.704		معامل الارتباط (R)

ومن الجدول السابق يتضح ما يلي:

▪ المعنوية الكلية لنموذج الانحدار:

لاختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار تم إجراء تحليل التباين ANOVA واختبار ف F-Test، وقد تبين أن مستوى المعنوية (Sig.) أقل من 0.05، مما يعني أن نموذج الانحدار معنوي.

وقد بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) 0.496، وهي تشير إلى أن المتغيرات المستقلة المتضمنة في نموذج الانحدار تفسر 49.6% من التباين في المتغير التابع (خاصية التمثيل الصادق).

وبلغت قيمة معامل الارتباط (R) 0.704، وهي تشير إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات المستقلة (مجتمعة) والمتغير التابع.

■ معنوية المتغيرات المستقلة:

باستخدام اختبار ت T-Test لاختبار معنوية كل متغير مستقل على حدة تبين ما يلي:

- توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48) والمتغير التابع (خاصية التمثيل الصادق)، حيث أشارت نتيجة اختبار ت T-Test إلى أن العلاقة بين المتغيرين تعتبر معنوية (مستوى المعنوية (Sig.) أقل من 0.05)، وتشير الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار إلى أن تلك العلاقة هي علاقة طردية.

- لا توجد علاقة معنوية بين (حجم الشركة) والمتغير التابع (خاصية التمثيل الصادق)، حيث أشارت نتيجة اختبار ت T-Test إلى أن العلاقة بين المتغيرين تعتبر غير معنوية (مستوى المعنوية (Sig.) أكبر من 0.05).

- لا توجد علاقة معنوية بين (الرافعة المالية) والمتغير التابع (خاصية التمثيل الصادق)، حيث أشارت نتيجة اختبار ت T-Test إلى أن العلاقة بين المتغيرين تعتبر غير معنوية (مستوى المعنوية (Sig.) أكبر من 0.05).

وبناءً على النتائج السابقة، فإنه يتم قبول الفرض الفرعي الثاني من الفرض الرئيسي الأول، وينص ذلك الفرض على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 على خاصية التمثيل الصادق".

▪ اختبار فروض الدراسة باستخدام منهجية العينات المرتبطة:

تم استخدام منهجية أخرى لاختبار فروض الدراسة، وهي منهجية العينات المرتبطة، وذلك باعتبار أن البيانات تمثل عينتين غير مستقلتين، حيث إن كل مفردة (شركة) لها قيمتان: إحداهما قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48، والأخرى بعد تطبيق المعيار.

• خاصية الملاءمة:

لاختبار معنوية الفرق بين جودة المعلومات المحاسبية (خاصية الملاءمة) قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 وبعد تطبيق المعيار، تم استخدام اختبار ت لعينتين مرتبطتين Paired-Samples T-Test، ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل:

جدول (4): نتائج المقارنة بين جودة المعلومات المحاسبية (خاصية الملاءمة)

قبل وبعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48

بعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48		قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48		المتغير
الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	
0.386	3.68	0.258	3.14	خاصية الملاءمة
- 16.828 0.000				اختبار ت T-Test القيمة (t) المعنوية (Sig.)

ومن الجدول السابق يتضح ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط لمتغير (خاصية الملاءمة) 3.14، بانحراف معياري

0.258، وذلك قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48.

- ارتفعت قيمة المتوسط لمتغير (خاصية الملاءمة) إلى 3.68، بانحراف

معياري 0.386، وذلك بعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48،

حيث بلغت نسبة الزيادة حوالي 17.2%.

- أشارت نتيجة اختبار T-test إلى أن الفرق بين قيمتي المتوسط لمتغير

(خاصية الملاءمة) قبل وبعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48

يعتبر معنوياً (مستوى المعنوية (Sig.) أقل من 0.05).

ومن النتائج السابقة يمكن الاستدلال على أن تطبيق معيار المحاسبة المصري

رقم 48 له أثر ذو دلالة إحصائية على خاصية الملاءمة، وهذا يتفق مع النتيجة

التي تم التوصل إليها باستخدام منهجية الانحدار.

• خاصية التمثيل الصادق:

لاختبار معنوية الفرق بين جودة المعلومات المحاسبية (خاصية التمثيل

الصادق) قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 وبعد تطبيق المعيار، تم

استخدام اختبار ت لعينتين مرتبطتين Paired-Samples T-Test، ويوضح

الجدول التالي نتائج التحليل:

جدول (5): نتائج المقارنة بين جودة المعلومات المحاسبية (خاصية التمثيل
الصادق) قبل وبعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48

بعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48		قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48		المتغير
الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	
0.301	4.04	0.245	3.52	خاصية التمثيل الصادق
- 17.989 0.000				اختبار ت T-Test القيمة (t) المعنوية (Sig.)

ومن الجدول السابق يتضح ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط لمتغير (خاصية التمثيل الصادق) 3.52، بانحراف معياري 0.245، وذلك قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48.
- ارتفعت قيمة المتوسط لمتغير (خاصية التمثيل الصادق) إلى 4.04، بانحراف معياري 0.301، وذلك بعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48، حيث بلغت نسبة الزيادة حوالي 14.8%.
- أشارت نتيجة اختبار ت T-test إلى أن الفرق بين قيمتي المتوسط لمتغير (خاصية التمثيل الصادق) قبل وبعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 يعتبر معنويا (مستوى المعنوية (Sig.) أقل من 0.05).

ومن النتائج السابقة يمكن الاستدلال على أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 له أثر ذو دلالة إحصائية على خاصية التمثيل الصادق، وهذا يتفق مع النتيجة التي تم التوصل إليها باستخدام منهجية الانحدار.

ثامناً:النتائج.

1. قدم معيار المحاسبة المصري رقم 48 نموذجًا جديدًا للاعتراف بالإيراد، وهو النموذج المبني على العقد، ويتم تطبيق هذا النموذج باستمرار عبر المعاملات والصناعات وأسواق رأس المال لتحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الشركات في جميع أنحاء العالم بهدف زيادة الشفافية والنزاهة في القوائم المالية التي تعتبر حاسمة لصانعي القرار.

2. يتضمن معيار المحاسبة المصري رقم 48 إطارًا شاملاً للاعتراف بالإيراد وقياسه يمكن تطبيقه على كافة المعاملات والصناعات، ويساعد على التغلب على الانتقادات الموجهة للمعايير السابقة للاعتراف بالإيراد، ويقلل من الحاجة إلى إرشادات تفسيرية يتم تطويرها على أساس كل حالة على حدة لمعالجة القضايا الناشئة عن الاعتراف بالإيراد؛ مما يؤدي إلى زيادة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية. كما يوفر المعيار مدخلًا شاملاً لمتطلبات العرض والإفصاح عن الإيراد، وذلك لتوفير المزيد من المعلومات الملائمة والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية، مما يساهم في فهم أفضل لطبيعة ومقدار وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء، مما يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي عن الإيراد، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية، وبذلك، فإنه تغلب على أحد أهم المشكلات التي واجهت المعايير السابقة المتعلقة بالإيراد، وهي عدم كفاية متطلبات الإفصاح فيما يتعلق بالإيرادات.

3. يوفر معيار المحاسبة المصري رقم 48 إرشادات تفصيلية لمعالجة بعض مشاكل المحاسبة عن الإيراد، والتي لم يتم تناولها بشكل تفصيلي في المعايير السابقة للمحاسبة عن الإيراد، مثل التراخيص، والبيع مع حق الرد، والضمانات، والعقود طويلة الأجل، والاتفاقيات ذات العناصر المتعددة، وكذلك إرشادات أكثر تفصيلاً

لبعض القضايا المرتبطة بالاعتراف بالإيراد، والتي لم يتم تناولها في المعايير السابقة للمحاسبة عن الإيراد، مثل توقيت الاعتراف بالإيراد، وتعديلات العقد، وتكاليف العقد، ودمج العقود.

4. يتطلب تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 أن تقوم المنشآت بوضع خطة شاملة تضمن نجاح تطبيقه، وتشمل هذه الخطة قراءة وفهم المعيار ومناقشة آثاره مع الزملاء والمراجعين والأطراف الأخرى ذات الصلة، والاهتمام بتدريب العاملين في جميع الأقسام لتأهيلهم للتعامل مع إرشادات ومتطلبات المعيار الجديد باعتباره أمرًا ضروريًا لنجاح تنفيذ وتطبيق المعيار، وفحص ومراجعة نظم جمع البيانات وتكنولوجيا المعلومات، والسياسات المحاسبية والإجراءات، وهيكّل الرقابة الداخلية، وذلك من أجل تطويرها وتعديلها لتفي بالمتطلبات الجديدة للمعيار، والاتصال بمجلس الإدارة ولجنة المراجعة، ووضع خطة اتصال لإعلام جميع أصحاب المصالح بالتغييرات المرتبطة بتطبيق المعيار الجديد، والتغيرات التي يمكن توقعها في القوائم المالية الخاصة بالمنشأة نتيجة تطبيق المعيار.

5. أن جودة التقارير المالية تتحقق من خلال توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادر في مارس 2018، وقسمها إلى خصائص أساسية (وتشمل: الملاءمة، والتمثيل الصادق) وخصائص تعزيزية (وتشمل: القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم).

6. أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 48 سوف يؤدي إلى تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد يمكن تطبيقه على كافة المعاملات والصناعات، ويساعد في التغلب على الانتقادات الموجهة للمعايير السابقة المتعلقة بالإيراد، وتحسين عملية مقارنة

القوائم المالية بين ممارسات تحقق الإيراد نتيجة تطبيق إرشادات وسياسات الاعتراف والقياس الخاصة بالإيراد بشكل ثابت عبر مختلف الوحدات الاقتصادية والصناعات وأسواق رأس المال، ويتضمن المعيار مدخلاً شاملاً لمتطلبات الإفصاح عن الإيراد؛ مما يوفر المزيد من المعلومات الملائمة والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية في الوقت المناسب، وهذا يساهم في فهم أفضل لطبيعة ومقدار وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء، ومن ثم زيادة شفافية القوائم المالية والحدّ من عدم تماثل المعلومات؛ مما يؤدي إلى زيادة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المرتبطة بالإيراد، ومن ثم تمكين المستثمرين من اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.

تاسعاً: التوصيات.

1. ضرورة رفع مستوى البنية التحتية لبيئة التقرير المالي في مصر من خلال التشجيع على عقد الدورات التدريبية والتعليم المهني المستمر بما يضمن زيادة معرفة وإدراك الممارسين بالتغيرات والمستجدات في معايير المحاسبة المصرية.
2. ضرورة قيام البورصة المصرية وهيئة سوق المال بإعداد نشرات تعليمية وتثقيفية للمستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية حول المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد وقياسه في المعيار الجديد، ومتطلبات الإفصاح، وتأثيرها على رقم الإيراد في القوائم المالية.

المراجع العربية:

1. أحمد، ولاء ربيع عبد العظيم، (٢٠١٩)، قياس جودة صياغة الإفصاح المحاسبي للأخبار الجيدة والسيئة بالتقارير المالية والإفصاحات الدورية المنشورة للشركات المتداولة في البورصة المصرية وأثرها على قيمة المنشأة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
2. حسن، دينا كمال عبد السلام على، (2020)، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا (COVID-19) - دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد 21، العدد 4.
3. عيد، سالم سليمان سالم، (2018)، إطار مقترح لقياس أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم 15 على المتغيرات المحاسبية لتقييم جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة المصرية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
4. وزارة الإستثمار، معايير المحاسبة المصرية، قرار وزير الإستثمار رقم 69، (2019)، معيار المحاسبة المصري رقم 48 "الإيراد من العقود مع العملاء".
5. يوسف، جمال علي محمد، ابراهيم، غادة احمد نبيل، (2016)، قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 20، العدد 4.

المراجع الأجنبية:

- 1- Aladwan, M. (2019). Fluctuations of Stock Price and Revenue after the Early Adoption of IFRS 15, "Revenue from Contracts with Customers". Italian Journal of Pure and Applied Mathematics, 41, 691-707.
- 2- Algabali, W. S. A. (2021). THE EXTENT OF THE AUDITORS' COMPLIANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AND THEIR IMPACT ON INVESTOR DECISIONS-AN APPLIED STUDY ON A SAMPLE OF EGYPTIAN BANKS.
- 3- Al-Qudah, L. A., Al-Hroot, Y. A., & Salam, A. O. A. (2022). The Effectiveness of Creditworthiness Indicators According to The PRISM Model in Granting Credit Decisions: The Modifying Role of

- the Quality of Accounting Information (Field Study: Jordanian Commercial Banks). *Jordan Journal of Business Administration*, 18(1).
- 4- AL-Shatnawi, H. M. (2017). Measuring the Quality of the Interim Financial Reports Using the Qualitative Characteristics of the Accounting Information and its Effect on the Investment Decisions According to the "IAS 34.". *International Journal of Economics and Finance*, 9(5), 159-170.
 - 5- Altaji, F., & Alokdeh, S. (2019). The impact of the implementation of international financial reporting standards no. 15 on improving the quality of accounting information. *Management Science Letters*, 9(13), 2369-2382.
 - 6- Belsom, O., & Berhe, Y. T. (2021). The Implementation of IFRS 15 Across Europe A study on the effect of implementing IFRS 15 on value relevance in 10 European Countries (Master's thesis, OsloMet–Oslo Metropolitan University).
 - 7- Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
 - 8- Dani, A. C., dos Santos, C. A., Panucci Filho, L., & Klann, R. C. (2017). Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2), 131-146.
 - 9- DARABEE, T., & KARAPINAR, A. (2019). IFRS Application and Its Impact on the Accounting Information Quality: Palestine as a Case Study.
 - 10- De los Santos Valle, J. (2020). Implementation of the new international accounting standard on revenue recognition in the telecommunications industry. Bachelor's Degree Final Project.
 - 11- de Souza, P. V. S., de Souza Gonçalves, R., & Silva, C. A. T. (2019). Impacto da IFRS 15 na Qualidade do Lucro Contábil das Empresas Brasileiras de Capital Aberto Listadas na B3.
 - 12- Elsiddig Ahmed, I. (2020). The qualitative characteristics of accounting information, earnings quality, and Islamic banking performance: Evidence from the gulf banking sector. *International Journal of Financial Studies*, 8(2), 30.

- 13- Ferreira, A. F. M. M. (2020). The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector-The case of Portuguese and Spanish listed companies.
- 14- Ferreira, P. P. (2020). The liquidity, precision, and comparability effects of ASC 606: Revenue from contracts with customers. Precision, and Comparability Effects of ASC, 606.
- 15- Hameed, A. M., Al-taie, B. F. K., & Al-Mashhadani, B. N. A. (2019). The Impact of IFRS 15 on Earnings Quality in businesses such as hotels: critical evidence from the Iraqi environment. African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure, 8(4).
- 16- Hassan, R. S. (2018). The Effect of Disclosure of Revenue from Contracts with Customers According to “IFRS 15” on the Quality of Accounting Information: A field Study in The Egyptian Business Environment. Faculty of Commerce, Tanta University.
- 17- Hu, H. (2021). Does the Converged Revenue Recognition Standard Improve Revenue Recognition Comparability between US GAAP and IFRS? (Doctoral dissertation, Oklahoma State University).
- 18- IASB. (2018) The conceptual framework for financial reporting.
- 19- Johnson, L. (2018). A High-Level Overview of How the New Accounting Standard Update on Revenue Recognition Impacts the United States Healthcare System. Undergraduate Honors Theses. Paper 456. <https://dc.etsu.edu/honors/456>.
- 20- Khanh, H. T. K. (2020). Critical analysis of current international and national developments regarding revenue recognition (Doctoral dissertation, Vietnamese-German University).
- 21- Kivioja, T. (2018). The impact of IFRS 15 on analysts’ forecast accuracy (Doctoral dissertation, Master’s Thesis Accounting, Oulu Business School).
- 22- Leikoski, P. (2021). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers-Major changes and challenges in performance obligation identification.
- 23- LLP, M. (2017). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide. Eriřim tarihi, 28, 2018.
- 24- Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B. (2016). Operationalising the qualitative characteristics of financial reporting. International Journal of Finance and Accounting, 5(4), 184-192.

- 25- Osasere, A. O., & Ilaboya, O. J. (2018). IFRS adoption and financial reporting quality: LASB qualitative characteristics approach. *Accounting and Taxation Review*, 2(3), 30-47.
- 26- Sibanda, Y. (2019). *Recognising revenue for real estate construction contracts: An interpretation of IFRS 15*. University of Johannesburg (South Africa).
- 27- Thy, P. L. (2019). *Current developments due to " IFRS 15: revenue from contracts with customers": a critical analysis of the impact on the Vietnamese telecom industry* (Doctoral dissertation).
- 28- Trabelsi, N. S. (2018). IFRS 15 early adoption and accounting information: Case of real estate companies in Dubai. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(1), 1-12.
- 29- Verleun, M., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I., & Vasileiou, K. Z. (2011). The Sarbanes-Oxley Act and accounting quality: a comprehensive examination. *International Journal of Economics and Finance*, 3(5), 49-64.
- 30- Wärnlund, A., & Klein, T. (2020). IFRS 15: A critical evaluation of the newly issued revenue recognitions standard's ability to reflect economic reality.
- 31- Zhou, S. (2021, March). Current Income Recognition Principle Analysis of IFRS 15, ASC 606 and CAS 14. In 6th International Conference on Financial Innovation and Economic Development (ICFIED 2021) (pp. 38-44). Atlantis Press.