

# أثر الاعتراف بالإيراد وفق معيار التقارير المالية الدولي IFRS15 في ممارسات إدارة الأرباح دراسة ميدانية

الباحثة: هبة الدهان

كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

## الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة معيار التقارير المالية الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" في توفير متطلبات ملائمة وواضحة للاعتراف بالإيراد في الشركات المساهمة السورية، من خلال دراسة متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق المعيار وتحليل مدى ملاءمتها وتجاوزها لنقاط الضعف في معايير الإيراد السابقة، ومن ثم تحديد أثر تطبيق هذه المتطلبات في ممارسات إدارة الأرباح. وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لفرضية الدراسة أن الإدارة لا تستخدم المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وبين رأي عينة البحث أن المعيار يوفر منهجية شاملة للاعتراف بالإيراد بنموذج ذي الخطوات الخمس.

وقد أوصت الدراسة بعدد من المقترحات للحد من ممارسات إدارة الأرباح من بينها ضرورة تضافر جهود الجهات الرقابية ذات العلاقة مع مدققي الحسابات، وزيادة شفافية التقرير المالي، والإفصاح عن الأحكام الخاصة بالإدارة والتي من خلالها تم اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية المستخدمة في المنشأة.

كلمات مفتاحية: IFRS 15 ، التزامات الأداء، سعر المعاملة، الاعتراف بالإيراد، قياس الإيراد، إدارة الأرباح.

# Impact of Revenue Recognition under IFRS 15 on Earning Management Practices (A field Study)

## Abstract

The aim of this study is to determine the extent to which IFRS15 “Revenue from Contracts with Customers” contributes to the provision of appropriate and clear requirements for the recognition of revenue in Syrian Shareholding companies, by examining the requirements for recognizing revenue according to the standard and analyzing their suitability and overcoming the weaknesses in the previous revenue standards. Then determine the impact of applying these requirements on Earning management practices. The results of the statistical tests of the hypothesis of the study showed that the administration does not use accounting requirements related to the recognition of revenue for the practice of earning management activities, and the sample of the research that the standard provides a comprehensive methodology for the recognition of revenue in its five-step model. The study recommended a number of proposals to reduce earning management practices, including the need to combine the efforts of the relevant regulatory authorities with the auditors, and increase the transparency of the financial report, and disclose the provisions of the management through which the selection of accounting policies and estimates used in the enterprise.

## Keywords:

IFRS 15, Performance Obligation, Transaction Price, Revenue Recognition, Revenue Measurement, Earning Management.

## مقدمة

يعتبر الإيراد عاملاً أساسياً ومكوناً هاماً للوصول إلى أحد أهم مؤشرات أداء المنشأة وهو الربح المحاسبي، فهو مقياس فعالية نشاط المنشأة، والتنبؤ ببقائها واستمرارها. يعرف الإيراد وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه الدخل الناشئ عن السياق العادي لأنشطة المنشأة. وعادة ما تكون الإيرادات أكبر مبلغ في بيان الأرباح أو الخسائر، لذا لا بد أن يتم الإفصاح عنها بشكل صحيح، فقد أظهرت الدراسات الأمريكية أن أكثر من نصف عمليات الاحتيايل في البيانات المالية تتطوي على التلاعب بالإيرادات. لذلك ليس من المستغرب أن يكون هناك حاجة إلى إطار شامل وقوي للمحاسبة عن الإيراد. فقد أسفرت جهود كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB في العمل على مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات عن وضع المعيار IFRS 15 بعنوان Revenue From Contract With Customers "الإيراد من العقود مع العملاء" ليطبق ابتداء من 1 كانون الثاني 2017، وليكون مشتركاً لمعايير المجلسين، يحدد هذا المعيار مبادئ للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية بشأن طبيعة Nature، وكمية Amount، و توقيت Timing، وعدم التأكد uncertainty من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة من العقود مع العملاء. الغرض من هذه الدراسة هو معرفة مدى مساهمة المعيار الجديد في توفير متطلبات ملائمة وواضحة للاعتراف بالإيراد، ونجاحه في تجاوز نقاط الضعف في معايير الإيراد السابقة التي حل محلها، ومساهمته بالنتيجة في ممارسات إدارة الأرباح.

## مشكلة البحث

يعتبر توقيت الاعتراف بالإيراد أمراً حاسماً لتوقيت الأرباح، والطريقة التي يتم بها احتساب الإيرادات ضرورية لأي فهم لأداء المنشأة. ونتيجة لما للإيرادات من تأثير مباشر على الأرباح، ولأن العديد من المستثمرين الخارجيين يستخدمون نمو الإيرادات كمؤشر رئيسي للأداء، فقد تميل الإدارة للتصرف بشكل انتهازي فيما يتعلق بالمتطلبات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات. ومن هنا، فهل قدم المعيار IFRS 15 ضوابط واضحة

لتطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد بما يخفض من اعتماد الإدارة على التقديرات المحاسبية، ويحد بالنتيجة من ممارسات إدارة الأرباح. وبالتالي يمكن تحديد مشكلة البحث بالسؤال التالي:

**هل تستخدم الإدارة متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق المعيار IFRS 15 لممارسة أنشطة إدارة الأرباح؟**

### **أهمية البحث**

لهذا البحث أهمية على الصعيدين الأكاديمي والعملي، تكمن الأهمية الأكاديمية في قلة الأبحاث والدراسات التي تناولت مدى ملاءمة الاعتراف بالإيراد حسب معايير المحاسبة الدولية للتطبيق الصحيح من قبل ممارسي المهنة. من ناحية أخرى، تشكل دراسة إدارة الأرباح Earning Management وطبيعة الاختيار المحاسبي أحد أبرز مجالات البحث المحاسبي المعاصر، للكشف عن جوانب القصور في ممارسات الاختيار الاستثنائي للبدائل المحاسبية من قبل الإدارة، واستخدام تقديراتها الحكمية لتحقيق أهداف وغايات تتماشى مع منافعها الخاصة. كما أن دراسة أسس قياس الإيراد الجديدة، وتقييم مدى وضوحها وملاءمتها للممارسة العملية، من شأنه تعميق فهم ممارسي المهنة لهذه الأسس ولمدى ملاءمتها.

### **أهداف البحث**

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة مدى ملاءمة أسس قياس الإيراد ووضوح متطلباته وفق المعيار IFRS 15، وتقييم أثر تطبيق هذه الأسس الجديدة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال دراسة متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق المعيار IFRS 15، وتحليل مدى ملاءمتها وتجاوزها لنقاط الضعف في معايير الإيراد السابقة، ومن ثم تحديد أثر تطبيق هذه المتطلبات في ممارسات إدارة الأرباح.

## فرضية البحث

ينطلق البحث من الفرضية التالية:

لا تستخدم الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

الدراسات السابقة:

## 1- دراسة (سعادة، 2022)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 في تحسين قيمة الشركة. لتحقيق هذا الهدف تم تطبيق المعيار على القوائم المالية لعينة من الشركات السورية (اتصالات) و (مقاولات)، حيث تم قياس قيمة الشركة عن طريق القيمة الاقتصادية المضافة، كما تم إجراء دراسة تحليلية للبيانات المالية الربعية للشركات محل الدراسة في الفترة الممتدة من 2014 حتى 2019. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء في تحسين القيمة الاقتصادية لكل من شركات المقاولات وشركات الاتصالات. كما توصلت الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية في القيمة الاقتصادية المضافة قبل وبعد تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء في كل من شركات المقاولات وشركات الاتصالات.

## 2- دراسة (إبراهيم و خليل، 2018)

استهدف هذا البحث مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية في البيئة المصرية. وتوصل إلى إنه من الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار IFRS 15 الحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة، وإلى وجود علاقة إيجابية بين تطبيق المعيار واستدامة الأرباح المحاسبية. وأوصت الدراسة بضرورة معالجة الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار وإلزام الشركات بمتطلبات الإفصاح المرتبطة بقياس الإيرادات والاعتراف بها وفق المعيار المذكور.

### 3-دراسة (شاوشي، 2016)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية بعد التزامها بتطبيق النظام المحاسبي المالي بداية 2010. أشارت نتائج الدراسة إلى أن اعتماد هذا النظام في الشركات الجزائرية محل الدراسة أدى إلى زيادة المستحقات الاختيارية، وإلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح فيها. كما توصلت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للنظام المحاسبي المالي للحد من ممارسات إدارة الأرباح يتمحور حول إجراء التعديلات الضرورية على هذا النظام وضرورة مواكبته لتطورات معايير المحاسبة الدولية، وتوفير آليات الحوكمة وجودة إجراءات المراجعة الخارجية وتفعيل دور المنظمات المسؤولة عن مهنة المحاسبة في الجزائر.

### 4-دراسة (كاهية، 2015)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام بدائل متعددة للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، من خلال تقييم كل بديل ومحاولة معرفة مدى إمكانية تطبيقه على عينة من مؤسسات البيئة المحاسبية الجزائرية. وتوصلت الدراسة إلى أن أغلب أفراد العينة لا يؤيدون فكرة استخدام بدائل متعددة للقياس المحاسبي برغم ما أظهرته الحاجة إليها، كما أوصت بضرورة ترك المجال مفتوح أمام إدارة المؤسسات الاقتصادية للاختيار من بين البدائل الممكن تطبيقها وتعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق هذه البدائل، لأن ذلك يزيد من جودة المعلومات المالية.

### 5-دراسة (Bell, Forfong, 2015)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الآثار المحتملة لتطبيق المعيار IFRS 15 على توقيت الاعتراف بالإيراد، من خلال مقارنة المعيار الجديد بمعايير الإيراد السابقة. أظهرت الدراسة أن النتائج المترتبة على تطبيق المعيار ستكون ضئيلة بالنسبة لتوقيت الاعتراف بالإيراد لكن المعيار سيضيف ميزات ملموسة قد تجعل عمل معدي الحسابات أسهل. كما خلصت الدراسة أن تطبيق المعيار IFRS 15 يتطلب تغييرات أخرى غير التوقيت،

ويتطلب معلومات إضافية قد تؤثر على أنشطة وأنظمة العمل، كما أن تنفيذ المعيار يتطلب موارد كبيرة.

#### 6- دراسة (Ekman, Tiger, 2015)

هدفت هذه الدراسة للتحقق مما إذا كان، وكيف سيؤثر IFRS 15 على عدم تماثل المعلومات، والتلاعب بأرباح الشركات، إلى جانب دراسة ما إذا كان المعيار الجديد سيوفر صورة أكثر دقة لقائمة دخلها. استهدفت الدراسة المدققين المرخصين والمعتمدين، من خلال إجراء بحث كمي مسحي. أظهر المجيبون فيه آراء إيجابية حول تطبيق المعيار الجديد في السويد، واعتبروا أن تطبيقه سيخفض عدم تماثل المعلومات وإدارة الأرباح. كما أظهرت إجابات المدققين أن الشركات ستعرض صورة أكثر عدلاً لبياناتها المالية من خلال الطرق الجديدة للإبلاغ عن بنود الإيرادات.

#### 7- دراسة (Famler, 2015)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل القواعد الجديدة للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، ومقارنتها مع القواعد السابقة في معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً GAAP، وذلك بالتطبيق على مجموعة مختارة من قطاعات الصناعات المختلفة، وهي الاتصالات والبرمجيات وعقود الإنشاء. وتوصلت الدراسة إلى تأثير القواعد الجديدة للاعتراف بالإيراد على الصناعات المختلفة بدرجات مختلفة، وإلى أن طريقة الاعتراف بالإيراد على أساس الوقت توفر معايير أكثر صرامة مقارنة بالاعتراف بالإيراد حسب طريقة نسبة الإنجاز، كما خلصت الدراسة إلى أن القواعد الجديدة للاعتراف بالإيراد تؤدي إلى الاعتراف المبكر بالإيرادات.

#### الإطار النظري:

#### الاعتراف بالإيراد وفق معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15

يقوم معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" على مبدأ أساسي للاعتراف بالإيراد وهو أنه يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد لوصف تحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها إلى العملاء، بالمبلغ الذي يعكس القيمة التي تتوقع

المنشأة الحصول عليها مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي سبيل ذلك ينص المعيار على تطبيق نموذج من خمس خطوات على جميع العقود مع العملاء:

- (1) تحديد العقد مع العميل.
- (2) تحديد التزامات الأداء بموجب العقد.
- (3) تحديد سعر المعاملة.
- (4) تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء.
- (5) الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.

### 1- تحديد العقد

وهو اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ، وبموجب المعيار IFRS 15 يمكن أن تكون العقود مكتوبة أو شفوية أو ضمنية من خلال الممارسات الاعتيادية للنشاط التجاري (ACCA, 2018).

### 2- تحديد التزامات الأداء في العقد

يشتمل العقد على وعود من المنشأة بتقديم سلع أو خدمات إلى العميل، تسمى هذه الوعود بالتزامات أداء. النقطة الأساسية هي تحديد ما إذ كانت السلع أو الخدمات متميزة بحد ذاتها أو لا، حيث ستقوم المنشأة بحساب إيرادات التزام الأداء بشكل منفصل فقط إذا كانت السلعة أو الخدمة المتعهد بها متميزة (أي لها وظيفة مميزة وهامش ربح مميز)، بمعنى أنه يمكن للعميل الاستفادة منها بمفردها أو مع غيرها من الموارد المتاحة لديه وذلك بالاستخدام أو البيع أو غير ذلك بما يولد منافع اقتصادية (ACCA, 2018). أما بالنسبة للسلع أو الخدمات التي تكون غير متميزة (لا تلبي العوامل السابقة)، يجب تجميعها مع السلع أو الخدمات الأخرى حتى يتم تحديدها جميعاً في حزمة، ومن ثم الاعتراف بإيرادات هذه الحزمة على أنها التزام أداء واحد. ومن هنا، فإن تحليل العقود مع العملاء وفق متطلبات هذا المعيار، يمكن أن يؤدي إلى تحليل المزيد من التزامات الأداء، الأمر الذي قد يؤدي إلى أن تخصيص مقابل العقد قد يكون أكثر تعقيداً عما كان عليه سابقاً من جهة، والذي قد



يسفر عن فتح المجال لمزيد من ممارسات إدارة الأرباح عبر ممارسة المزيد من الأحكام المهنية من جهة أخرى.

### 3- تحديد سعر المعاملة

يتمثل سعر المعاملة في المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، باستثناء المبالغ التي تحصل عليها نيابة عن أطراف أخرى Third Parties، على سبيل المثال بعض ضرائب المبيعات أو القيمة المضافة (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018). وقد يشمل المبلغ المتفق عليه في العقد مع العميل على قيم ثابتة، وقيم متغيرة، أو كليهما. كما يتأثر سعر المعاملة بطبيعة وتوقيت وقيمة المقابل، وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على كل مما يلي:

#### أ- المقابل المتغير:

في العديد من المعاملات يكون لدى المنشأة مقابل متغير نتيجة العديد من البنود مثل الخصومات Discounts، والتخفيضات Rebates، والمبالغ المستردة، حق الرد Rights of Return، والائتمانات، والتنازلات السعرية Price Concessions، والحوافز، ومكافآت الأداء Performance Bonuses، والغرامات Penalties، أو بنود مماثلة قد تؤدي إلى عنصر متغير. وفي هذا الصدد نلاحظ أن المنشأة قد تجد صعوبة في التمييز بين التنازلات السعرية الضمنية (أي تخفيضات من الإيرادات)، ومخاطر الائتمان للعملاء (أي حساب الديون المعدومة) لقضايا التحصيل، كما يجب أن تمارس المنشأة أحكاماً مهنية هامة عند اتخاذ هذا القرار، قد تستغلها بما يخدم مصالحها الذاتية، من خلال ممارسات إدارة الأرباح (إبراهيم وعلي، 2018).

#### ب- عنصر تمويل هام:

عندما يدفع العميل دفعات متأخرة، فإن المنشأة فعلياً تقدم التمويل للعميل. وعلى العكس من ذلك، عندما يدفع العميل مقدماً، فإن المنشأة فعلياً تتلقى تمويل من العميل. وفي هذه الظروف، يتضمن العقد عنصر تمويل هام. يتعين على المنشأة

أن تعدل مبلغ المقابل ليعكس أثر التمويل وذلك بتطبيق سعر فائدة على مبلغ المقابل إذا كان هناك عنصر تمويل هام، وهو سعر الفائدة المشابه لما كان يمكن تطبيقه في معاملة تمويل منفصلة مع العميل (Ernst & Young, 2016). وعلى الرغم من ذلك لم يحدد المعيار ماهي الآليات التي يجب اتباعها لإجراء هذا التقييم، الأمر الذي قد يؤدي إلى قيام الإدارة باتباع التصرفات الانتهازية لتحقيق مصالحها الشخصية عبر ممارسات إدارة الأرباح.

#### ت- المقابل غير النقدي:

قد يدفع العميل ثمن السلع أو الخدمات في شكل آخر بخلاف النقدية (ممتلكات، أو إصدار أسهم أو أي أداة مالية)، وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة قياس المقابل غير النقدي بقيمته العادلة، أو بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة في حال عدم قدرة المنشأة على الوصول إلى تقدير معقول للقيمة العادلة. ونلاحظ أن المعيار لم يقدم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس للمقابل غير النقدي، مما يترتب عليه ممارسة المنشآت لأحكامها المهنية لتحديد هذا التاريخ.

#### 4- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

يتطلب المعيار من المنشأة أن تقوم بتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتفق عليها. على عكس المعيار السابق IAS 18 الذي كان يقتصر على المبلغ المستلم للاعتراف بالإيراد، فإن الإدارة وفق المعيار الجديد ستحتاج إلى تخصيص سعر المعاملة استناداً إلى سعر البيع النسبي المستقل لكل التزام أداء. بمعنى أن المنشآت التي كانت تنظر إلى السلع أو الخدمات المجانية على أنها حوافز تسويقية وليست التزامات أداء منفصلة عليها أن تخصص لها الاعتبارات والأثمان المقابلة لغرض الاعتراف بالإيراد (الخريسات، 2017).

#### 5- الاعتراف بالإيراد عندما (أو حالما) يتم الوفاء بالتزامات الأداء

تفي المنشأة بالتزامات الأداء عندما تقوم بنقل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل. ويشير مصطلح السيطرة حسب الإطار المفاهيمي لمجلس

معايير المحاسبة الدولية إلى قدرة العميل على توجيه استخدام الأصل، والحصول على الفوائد الاقتصادية التي قد تتدفق منه بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن الأمثلة عن الفوائد الاقتصادية للأصل استخدامه أو استهلاكه أو بيعه أو استبداله (IASB,2018). ويجب على المنشأة أولاً تحديد ما إذا كان التزام الأداء تم الوفاء به خلال فترة زمنية معينة، أو عند نقطة زمنية معينة، وذلك كما يلي:

#### أ- الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة:

حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما تحول المنشأة السيطرة على السلع والخدمات المتعهد بها للعميل في نقطة زمنية معينة. وتتضمن العوامل التي قد تشير إلى نقطة زمنية معينة يتم تحويل السيطرة فيها (لكن لا تقتصر) على: قبول العميل للأصل، لدى العميل المخاطر المتعلقة بملكية الأصل، قامت المنشأة بنقل الحيازة المادية للأصل، يمتلك العميل الأصل ملكية قانونية، وللمنشأة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأصل (Ernst & Young, 2016).

#### ب- الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة:

يتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة إذا توفر أحد الشروط التالية ( Ernst & Young, 2016):

- 1- يستلم العميل ويستهلك المنافع التي تؤديها المنشأة بنفس الوقت الذي تقوم به بذلك. على سبيل المثال الخدمات الروتينية أو المتكررة مثل خدمات العلاج في المستشفيات وخدمات النقل والصيانة والنظافة.
- 2- إن أداء المنشأة يجعل العميل يسيطر على الأصل أثناء إنشائه أو تحسينه. على سبيل المثال تقديم معدات متخصصة وإضافتها لممتلكات العميل.
- 3- ألا ينشئ أداء المنشأة أصلاً ذا استخدام بديل، وأن للمنشأة حقا قابل التنفيذ بالدفع مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

وبالنتيجة يتضح أن تقييم مدى توفر شروط الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة مرهون بقدرة الإدارة على ممارسة حكمها المهني، وذلك من أجل تقييم القيود التعاقدية والحدود العملية لنقل السيطرة على السلع أو الخدمات المكتملة حتى تاريخه.

أما بالنسبة لقياس الإيراد الواجب الاعتراف به، يوضح المعيار الطرق التي يمكن للمنشأة استخدامها لقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء.

جدول رقم (1) طرق قياس الإيراد حسب المعيار IFRS15.

الطريقة Method	الوصف Description	أمثلة Examples
المخرجات Output	يتم الاعتراف بالإيراد على أساس المقاييس المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعميل حتى التاريخ المتعلق بالسلع أو الخدمات المتبقية بالعقد.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استطلاع الأداء التام.</li> <li>• تقييم النتائج المستهدفة.</li> <li>• الوقت المنقضي.</li> <li>• الوحدات المنتجة أو المستلمة.</li> </ul>
المدخلات Input	يتم الاعتراف بالإيراد على أساس مجهودات المنشأة أو المدخلات اللازمة للوفاء بالتزام الأداء.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الموارد المستهلكة.</li> <li>• التكاليف المتكبدة.</li> <li>• الوقت المستنفد.</li> <li>• ساعات الآلة المستخدمة.</li> </ul>

المصدر: إبراهيم، منى، خليل، علي، 2018، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية\_دليل من البيئة المصرية، كلية التجارة، جامعة طنطا.

## إدارة الأرباح

برزت إدارة الأرباح بوصفها ظاهرة إدارية ومالية ومحاسبية منذ مطلع الثلاثينات من القرن العشرين، حينما حاولت بعض الشركات خلق انطباع جيد عن أعمالها، ففي التسعينات من القرن العشرين واجه مدراء الشركات ضغوطات قوية لتحقيق مستويات أرباح مستهدفة والوصول لمستويات توقعات المحللين الماليين لأرباح شركاتهم، واستجابةً لذلك لجأ هؤلاء المدراء لاستخدام ممارسات محاسبية مضللة، وبذلك تم التركيز على مثل هذه المواضيع ودراستها بشكل واسع ومكثف منذ بداية التسعينات من القرن العشرين.

**1- مفهوم إدارة الأرباح**

تعرف بأنها استخدام السياسات المحاسبية من جانب الشركة لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المدراء المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكل الصفقات؛ وذلك من أجل تعديل التقارير المالية، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، أم للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير (حماد، 2004).

**2- دوافع إدارة الأرباح****أولاً: الدوافع السوقية****أ- عروض الأسهم**

يمثل إصدار الأسهم دافعاً مهماً للإدارة لاستخدام الإجراءات المحاسبية التي تزيد أرباحها، بما يؤدي إلى زيادة أسعار بيع الأسهم، بهدف التأثير على توقعات المستثمرين والمحليلين الماليين وتقييمهم للمنشأة (صقور، 2014).

**ب- تنبؤات المحللين**

يدرس المحللون التقارير المالية للشركة للتنبؤ بكفاءة أدائها، فإذا كانت الشركة تلبية توقعات السوق، يصبح المستثمرون أكثر ثقة بمستقبل استثماراتهم فيها، ويستثمرون بتداول أسهمهم بها. ومن هنا تشكل هذه التنبؤات دافعاً للإدارة للتقرير عن أرباح تتوافق مع الأرقام المحددة من قبل المحللين، بحيث يبدو الأمر أن الإدارة تفي بضماناتها لتحقيق هذه الأرباح (Budrina, 2014).

**ج- مشاركة الإدارة في الملكية**

قد تتوقف دوافع الإدارة لممارسة أنشطة إدارة الأرباح على هيكل الملكية والإدارة في الشركة، فكلما زادت استقلالية المدير عن المالك فإن هناك زيادة محتملة في قدرته على التعديل في عملية توليد الأرباح من خلال استخدام الخيارات المحاسبية.

## ثانياً: الدوافع التعاقدية

### أ- مكافآت الإدارة

قد تتضمن العلاقة التعاقدية بين الإدارة والملاك نظاماً للحوافز ترتبط بمقتضاه مكافأة المسؤولين عن الإدارة بنمو مضطرد ومستمر لرقم صافي الربح، الذي يخلق دافعاً لدى الإدارة لاستخدام قدرتها على التدخل في التقرير المالي من خلال الاختيار بين السياسات المحاسبية وبدائل القياس للتأثير على رقم الربح، بالشكل الذي يعطي صورة جيدة عن كفاءة الإدارة وحسن أدائها (صقور، 2014).

### ب- الالتزام ببند اتفاقية الدين

قد يقوم المديرون بالتلاعب بالأرباح لتجنب مخالفة اتفاقية الدين المبنية على الأرقام المحاسبية، والسبب الجوهرى لهذا الدافع هو محاولة المديرين تقليص القيود المفروضة في اتفاقية الدين، أو لنقادي تكاليف مخالفة العقود (Budrina, 2014).

## ثالثاً: الدوافع التنظيمية

### أ- حجم الشركة

فالشركات الكبيرة ذات الرقابة الداخلية المتطورة والتي تتعامل مع شركات المراجعة الكبرى وذات السمعة الجيدة أكثر قدرة على تجنب ممارسات إدارة الأرباح، أما الشركات صغيرة الحجم لا تخضع للرقابة من السلطات ما يجعلها أكثر عرضة لإدارة الأرباح.

### ب- التنظيم على مستوى الصناعة

تخضع جميع الصناعات للأنظمة الحكومية إلى حد معين، إلا أن بعضها (كالبنوك، وشركات التأمين، وشركات الخدمات العامة) تواجه إشرافاً تنظيمياً مرتبطاً بالبيانات المحاسبية، فالأنظمة المتعلقة بالبنوك مثلاً يطلب منها الوفاء بمتطلبات رأسمال محددة وهذه المتطلبات تعتمد بشكل كبير على الأرقام المحاسبية.

### ت- تجنب التكاليف السياسية

تتمثل التكاليف السياسية في التكاليف التي تضطر الشركة إلى تحملها نتيجة لحجمها أو مردوديتها، كالقوانين التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو

تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الشركات إلى تبني إدارة الأرباح واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح، وذلك لتجنب مثل هذه التكاليف.

### ث- تخفيض الضرائب على الدخل

يخضع الربح المحاسبي المقرر عنه في القوائم المالية لضريبة دخل الشركات بعد تعديله وفقاً للقانون الضريبي، لذا تتجنب الإدارة الربح المرتفع تجنباً لدفعات مرتفعة من الضرائب، كذلك الربح المنخفض الذي قد يؤدي إلى الفحص والتدقيق من قبل السلطات الضريبية.

### 3- استراتيجيات إدارة الأرباح

ويقصد بها السلوك الذي تتخذه الإدارة اتجاه التدخل في الربح والذي يظهر من خلال الاختلاف بين الربح المحاسبي المعلن والربح الحقيقي، فقد تلجأ الإدارة لتخفيض أو زيادة الربح لتحقيق أهدافها ومصالحها (شاوشي، 2016). ويمكن إجمال الاستراتيجيات التي تلجأ إليها الإدارة عند قيامها بإدارة الأرباح فيما يلي:

- استراتيجيات التخلص من جميع الخسائر الهامة في سنة معينة وتدعى (Big Bath).

تستخدم هذه الاستراتيجية في الفترة التي تحقق فيها المنشأة خسائر بدلاً من الأرباح، حيث يقوم المديرون بالمبالغة بأرقام الخسارة، بهدف تحسين الأرباح في العام القادم. فترات إعادة التنظيم وتغيير الإدارة التنفيذية في الشركة (Budrina, 2014).

- المحاسبة الإبداعية: (Creative Accounting) وتعرف من الناحية الأكاديمية بأنها عملية يستخدم من خلالها المحاسبين معرفتهم بالمبادئ والقواعد المحاسبية من أجل معالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركة، أما من الناحية المحاسبية فهي العملية المحاسبية التي تتضمن التعامل مع العديد من القضايا التي تعتمد على الحكم الشخصي والاختيار من بين المداخل المختلفة لعرض نتائج الأحداث المالية والعمليات المختلفة، بحيث توفر هذه المرونة فرصاً من أجل التلاعب، والخداع، والتضليل.

بمعنى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتطوي على استغلال عنصري المرونة والاختيار في المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (هوارى، 2017).

- استراتيجية تخفيض التذبذبات في الأرباح وتدعى بتمهيد الدخل ( Income Smoothing). ويعرف تمهيد الدخل بأنه عملية متعمدة لمضاعفة التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقاً من الأرباح والذي يتم اعتباره كمستوى طبيعي لأرباح الشركة (شعلان، 2015).

#### المناقشة والتحليل:

سنستعرض فيما يلي الدراسة الميدانية لأثر الاعتراف بالإيراد وفق معيار التقارير المالية الدولية IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" في ممارسات إدارة الأرباح وذلك في الشركات المساهمة السورية، ضم مجتمع الدراسة الشركات المساهمة العامة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، البالغ عددها (53) شركة، وقد تم استثناء (شركات القطاع المالي من مصارف وتأمين وشركات صرافة والبالغ عددها 27 شركة، وذلك نظراً لخصوصية إيرادات هذه الشركات مقارنة مع متطلبات المعيار IFRS 15 الذي تم تناوله في هذه الدراسة، إضافة إلى 11 شركة متوقفة عن العمل). وبالتالي فإن عينة البحث قد ضمت (15) شركة موزعة على أربعة قطاعات: الخدمات (5 شركات)، الصناعة (3 شركات)، الزراعة (5 شركات)، اتصالات (شركتين).



الجدول رقم (2) الشركات عينة الدراسة

الإدراج في سوق دمشق للأوراق المالية	القطاع	الشركة	
مدرجة	خدمات	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	1
مدرجة	خدمات	الشركة الأهلية للنقل	2
غير مدرجة	خدمات	العربية السورية للمنشآت السياحية	3
غير مدرجة	خدمات	عمريت للاستثمار والتطوير السياحي	4
غير مدرجة	خدمات	قرية دمشق للشحن	5
مدرجة	صناعة	الشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية	6
مدرجة	صناعة	شركة اسمنت البادية	7
غير مدرجة	صناعة	شركة عصير الجبل الطبيعي	8
غير مدرجة	زراعة	العربية السورية لتنمية المنتجات الزراعية- غدق	9
مدرجة	زراعة	الهندسية الزراعية للاستثمارات نماء	10
غير مدرجة	زراعة	الشام الزراعية	11
غير مدرجة	زراعة	الشرق الأدنى لمنتجات الزيتون	12
غير مدرجة	زراعة	بركة للإنتاج الزراعي والحيواني	13
مدرجة	اتصالات	سورية MTN شركة	14
مدرجة	اتصالات	سيريتل موبايل تيليكوم	15

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل استبيان تم توزيعه على القسم المالي في شركات عينة الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (140) استبانة، تم جمع الاستبيانات بحيث تم استرداد (125) استبيان، ووجدت الباحثة ضرورة استبعاد 8 منها لعدم اكتمال الإجابات، وبالتالي فإن عدد الاستبيانات القابلة للتحليل 117 استبانة بما نسبته (83.5%) وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية، وقد تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الرابع والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05.

تمت الاستفادة من الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 24 في تحليل البيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي الوسط الحسابي الذي يعد أشهر مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعاً واستخداماً، والانحراف المعياري الذي يتميز بكثرة الاستخدام وصلاحيته في كثير من الحالات ضمن مقاييس التشتت، وتم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، كما تم اختبار الفرضية باستخدام اختبار One-Sample T-test.

#### اختبار ثبات الاستبانة:

تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها، وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.50). وتبين نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha أن قيمته 0.751 أي أكبر من 0.5 وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الإحصائي ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

#### تحليل خصائص عينة الدراسة:

تم توصيف مفردات عينة الدراسة وفقاً للفئات المكونة منها (المؤهل العلمي، المؤهل الأكاديمي، الموقع الوظيفي، سنوات الخبرة)، وقد تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمعرفة توزيع العينة وفقاً للبيانات العامة للاستبيان.

أولاً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

يبين الجدول التالي تحليل خصائص عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

الجدول رقم (3) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	إجازة جامعية	دبلوم	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	96	6	14	1	117
النسبة المئوية	82.1%	5.1%	12%	9%	100%

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة 82.1% من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية، ويليها 12% نسبة الحاصلين على الماجستير مما يعبر عن المستوى التعليمي الجيد استجابةً لمتطلبات العمل في المحاسبة والمعرفة بمعايير التقارير المالية الدولية ويعود ذلك إلى رغبة الباحثة في الوصول إلى آراء أصحاب الخبرة من أفراد العينة.

ثانياً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل الأكاديمي:

يبين الجدول التالي تحليل خصائص عينة البحث وفقاً للمؤهل الأكاديمي:

الجدول رقم (4) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي	محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	غير ذلك	المجموع
التكرار	89	23	5	0	117
النسبة المئوية	76.1%	19.7%	4.3%	0%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة 76.1% من أفراد العينة هم من ذوي الاختصاص في المحاسبة ويليها 19.7% من ذوي الاختصاص بالعلوم المالية والمصرفية مما يعبر عن المعرفة الجيدة بموضوع البحث.

### ثالثاً: توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

يبين الجدول التالي تحليل خصائص عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

الجدول رقم (5) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	من 3 إلى 6	من 6 إلى 9	من 9 إلى 12 سنة	أكثر من 12 سنة	المجموع
التكرار	28	35	19	15	20	117
النسبة المئوية	23.9%	29.9%	16.2%	12.8%	17.1%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

بالنسبة لسنوات الخبرة، نلاحظ من الجدول السابق أن أكثر المشاهدات كانت من 3 إلى 6 سنوات بنسبة 29.9% من أفراد العينة، ويليهما الذين خبرتهم أقل من ثلاث سنوات بنسبة 23.9%، ليأتي بالمرتبة الثالثة من لديهم خبرة أكثر من اثنتا عشرة سنة بما نسبته 17.1%، ثم الذين لديهم خبرة من ست إلى تسع سنوات بما نسبته 16.2%، وأخيراً الذين لديهم خبرة من 9 إلى 12 سنة بما نسبته 12.8%.

### رابعاً: توزيع عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

يبين الجدول التالي تحليل خصائص عينة البحث وفقاً للموقع الوظيفي:

الجدول رقم (6) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	مدير مالي	مدير حسابات	رئيس قسم	محاسب	المجموع
التكرار	1	2	28	86	117
النسبة المئوية	0.9%	1.7%	23.9%	73.5%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة 73.5% من أفراد العينة هم من المحاسبين ويليهما 23.9% من رؤساء الأقسام، يليها 1.7% من مدراء الحسابات في الشركات عينة الدراسة.

## 5 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة 3.4.

## يبين الجدول رقم (7) الأهمية النسبية للموافقات

التقدير	فئات قيم المتوسط الحسابي
درجة موافقة منخفضة جدا	من 1 الى 1.79
درجة الموافقة منخفضة	من 1.8 الى 2.59
درجة الموافقة متوسطة	من 2.6 الى 3.39
درجة الموافقة مرتفعة	من 3.4 الى 4.19
درجة الموافقة مرتفعة جدا	من 4.2 الى 5

يبين الجدول التالي الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات أفراد العينة:

## الجدول رقم (8) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات الاستبانة

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
1	4.0855	.446690	26.285
2	4.0427	.480540	23.471
3	3.8632	.471720	19.795
4	4.0256	.444540	24.956
5	4.1966	.459370	28.175
6	3.8718	.782770	12.047
7	4.0684	.568220	20.338
8	3.9316	.537020	18.765
9	3.7179	.763910	10.166
10	3.8803	.574790	16.567
	3.9684	.314220	33.335

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

**السؤال الأول:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مفهوماً شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد. كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 14.5% للموافق بشدة وبواقع 17 فرد، و 79.5% للموافق وبواقع 93 فرد، 6% للمحايد وبواقع 7 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.0855 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مفهوماً شاملاً للالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.

**السؤال الثاني:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 11.1% للموافق بشدة وبواقع 13 فرد، و 84.6% للموافق وبواقع 99 فرد، 1.7% للمحايد وبواقع 2 فرد، و 2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.0427 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها.

**السؤال الثالث:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط بهذا المقابل.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 5.1% للموافق بشدة وبواقع 6 أفراد، و 76.1% للموافق وبواقع 89 فرد، و 18.8% للمحايد وبواقع 22 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.8632 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط بهذا المقابل.

**السؤال الرابع:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يلزم بضرورة تعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ويزيد القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 11.1% للموافق بشدة وبواقع 13 فرد، و 80.3% للموافق وبواقع 94 فرد، و 8.5% للمحايد وبواقع 10 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.0256 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يلزم بضرورة تعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ويزيد القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.

**السؤال الخامس:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر معالجة محاسبية شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل، يعمل على الحد من عدم الاتساق والتضارب في تحديد سعر المعاملة.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 22.2% للموافق بشدة وبواقع 26 فرد، و 75.2% للموافق وبواقع 88 فرد، و 2.6% للمحايد وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.1966 وبما

أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر معالجة محاسبية شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق للدفع للعميل، يعمل على الحد من عدم الاتساق والتضارب في تحديد سعر المعاملة.

**السؤال السادس:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر إطاراً متكاملًا لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبندود الإيرادات.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 14.5% للموافق بشدة وبواقع 17 فرد، و 65.8% للموافق وبواقع 77 فرد، 14.5% للمحايد وبواقع 17 فرد، 2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، 2.6% غير موافق بشدة وبواقع 3 أفراد وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.8718 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر إطاراً متكاملًا لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبندود الإيرادات.

**السؤال السابع:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفض التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 17.1% للموافق بشدة وبواقع 20 فرد، و 75.2% للموافق وبواقع 88 فرد، 5.1% للمحايد وبواقع 6 أفراد، و 2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.0684 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن



المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يوفر إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفض التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد.

**السؤال الثامن:** ينجم عن تطبيق الإرشادات المذكورة في السؤال السابق الاعتراف بالإيراد في الوقت المناسب.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 8.5% للموافق بشدة وبواقع 10 أفراد، و 78.6% للموافق وبواقع 92 فرد، 10.3% للمحايد وبواقع 12 فرد، و 2.6% غير موافق بواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.9316 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تطبيق إرشادات الاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة وفق IFRS 15 ، ينجم عنه الاعتراف بالإيراد في الوقت المناسب.

**السؤال التاسع:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يعمل على توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في التقارير المالية، تعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 8.5% للموافق بشدة وبواقع 10 أفراد، و 65% للموافق وبواقع 76 فرد، 16.2% للمحايد وبواقع 19 فرد، و 10.3% غير موافق بواقع 12 فرد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.7179 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يعمل على توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في التقارير المالية، تعتمد على العلاقة

بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل.

**السؤال العاشر:** إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يساهم في وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح، يعمل على فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء.

كانت موافقات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه العبارة ما نسبته 8.5% للموافق بشدة وبواقع 10 أفراد، و 73.5% للموافق وبواقع 86 فرد، 15.4% للمحايد وبواقع 18 فرد، و 2.6% غير موافق وبواقع 3 أفراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.8803 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء يساهم في وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح، يعمل على فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء.

كما جاء المتوسط الحسابي لكامل أسئلة الاستبانة 3.9684 بانحراف معياري 0.31422 وبالتالي الأفراد يميلون للموافقة على مضمون هذه العبارات.

**اختبار التوزيع الطبيعي لفرضية البحث:**

تم إجراء اختبار كولمجروف - سمرنوف "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test" لاختبار التوزيع الاعتنالي للبيانات ومعرفة فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ووفق الاختبار المذكور يتم قبول الفرض بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05)، وفق الجدول أدناه.

## الجدول رقم (9) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	
اختبار كولمجروف - سمرنوف	
Asymp. Sig. (2-tailed)	Kolmogorov-Smirnov Z
0.358	0.828

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

أظهرت نتائج اختبار كولمجروف - سمرنوف أن قيمة الاختبار تساوي (0.828) وأن قيمة الاحتمال المقابل لقيمة الاختبار تساوي (0.358) وبما أن قيمة sig أكبر من (5%) إذاً، فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن شروط اختبار T محققة.

الاختبار الإحصائي لفرضية البحث:

لا تستخدم الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

لغرض التحقق من فرضية الدراسة، تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T - test) الذي يقوم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط الفرضي المعدل (3.4) ويتم قبول الفرضية إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة  $a=5\%$  ويتم رفض الفرضية إذا كان مستوى الدلالة Sig أصغر من قيمة  $a=5\%$ . وذلك بعد التأكد من شروط استخدام اختبار T (قياس المتغيرات بشكل كمي، والتوزيع الاعتدالي للبيانات).

يبين الجدول رقم (10) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T - test لفرضية

البحث

النتيجة	Sig. (2-tailed)	T	Mean Difference	Mean	N
قبول	0.570	33.335	0.96838	3.96	117

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول أعلاه:

أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.570 وهو أكبر من 5% وكذلك فإن قيمة T المحسوبة 33.335 أكبر من قيمتها الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى ثقة 95% ومستوى دلالة 5%، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على عدم استخدام الإدارة

المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وبالتالي قبول فرضية البحث.

### نتائج البحث

أ- إن ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية تنطوي على:

- استغلال المرونة المتاحة في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها واستخدام التقديرات الحكيمة في تطبيقها لزيادة الأرباح أو تخفيضها أو المحافظة على تيار مستقر من الأرباح، واختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية الزامية.
- استخدام أساليب احتيالية تكون خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً تسبب تشويه التقارير المالية المنشورة والتقليل من شفائيتها، كالاقرار المبكر في الإيراد والمبالغة في جرد المخزون بتسجيل مخزونات وهمية.

ب- من خلال دراسة متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق المعيار IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" تم استخلاص عدة نتائج أهمها:

- 1- يوفر منهجية شاملة بنموذجه ذي الخطوات الخمس، للاقرار المحاسبي بالإيرادات من خلال متى وكيف ينبغي على الشركات الاعتراف بها.
- 2- يوفر مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها.
- 3- قد ينتج عن تطبيق متطلبات المعيار تأجيل الاعتراف بالإيراد في بعض الحالات وتعجيل الاعتراف بالإيراد في حالات أخرى.
- 4- يلزم المعيار المنشأة بتعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام، الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ولكن المعيار لم يحدد ماهي الآليات التي يجب اتباعها لإجراء هذا التقييم.

- 5- يوفر المعيار معالجة محاسبية شاملة للمقابل غير النقدي لكنه لم يقدم إرشادات واضحة بشأن تاريخ القياس، مما يترتب عليه ممارسة المنشآت لأحكامها المهنية لتحديد هذا التاريخ، ومن ثم قد يؤدي ذلك إلى عدم تعزيز خاصية القابلية للمقارنة.
- 6- إن منهجية تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء التي يتبناها المعيار تعتبر تغييرا في الممارسة العملية يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة التي كانت تتجم عن المتطلبات السابقة لمعايير الإيرادات.
- 7- يوفر إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفض التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد. لكن من بين العوامل التي قد تشير إلى تحول السيطرة على السلع والخدمات المتعهد بها للعميل في نقطة زمنية معينة، لم يقترح المعيار بعض المؤشرات التي ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها. كما أنه لم يحدد تسلسلا هرميا في حالة تحقق بعض الشروط فقط. مما يستدعي الحاجة للأحكام والتقديرات المهنية لتحديد النقطة الزمنية التي تحولت فيها السيطرة.
- 8- لا يتضمن المعيار توجيهات صارمة لاختيار طريقة قياس التقدم بالأداء، بل ترك الحرية للإدارة باختيار الطريقة التي تتناسب مع طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها تجاه العميل، وما وافقت على نقله إليه.

### توصيات البحث

- 1- ضرورة تضافر جهود الجهات الرقابية ذات العلاقة مع مدققي الحسابات، للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السورية.
- 2- الحد من الحرية المتاحة للمديرين في استخدام الأحكام في اختيار طرق التقرير والتقييم أو الإفصاح عن المعلومات بالشكل الذي لا يشير بدقة إلى الوضع الاقتصادي للمنشأة.

- 3- تفعيل دور الهيئات الرقابية ذات العلاقة لمراقبة أداء الشركات وتحديد تلك التي تقوم بممارسات إدارة الأرباح وفرض العقوبات المناسبة عليها.
- 4- زيادة شفافية التقرير المالي بحيث تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي يحتاج إليها المستخدم أكثر وضوحاً وملاءمة، ويعتبر إضفاء الشفافية على التقارير المالية من خلال معايير التقارير المالية الدولية أحد الأدوات الهامة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- 5- الإفصاح عن الأحكام الخاصة بالإدارة والتي من خلالها تم اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية المستخدمة في المنشأة والتي لها تأثير مباشر على قيمة البنود المقرر عنها في القوائم المالية.
- 6- ضرورة زيادة فعالية التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق، واتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية وتطوير كفاءات ممارسيها، خاصة الذين يتولون عمليات تدقيق حسابات الشركات للكشف عن عمليات إدارة الأرباح ومن ثم الحد منها.

## مراجع البحث

## المراجع باللغة العربية:

- 1- إبراهيم، منى، خليل، علي، 2018، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية\_ دليل من البيئة المصرية، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- 2- جبار، ناظم شعلان، 2015، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية- دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
- 3- حماد، طارق عبد العال، 2004، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 4- شاهين الخريسات، براءة، 2017، أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء\_دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية أورانج، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- 5- شاوشي، كهينة، 2016، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر.
- 6- صقور، رنا علي، 2014، "دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- 7- كاهية، سامية، 2015، أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية دراسة لعينة من المحاسبية بولاية ورقلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

8- مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

9- نقولا سعادة، أليسا، 2022، أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية " الإيراد من العقود مع العملاء " في تحسين قيمة الشركة \_دراسة تطبيقية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

10- هوارى، منصور، سفيان، بن عبد العزيز، 2017، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.



## المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- ACCA DipIFR, 2018, Diploma in International Financial Reporting, BPP Learning Media.
- 2- Bell, Kathrine, Forfong, Karoline ,2015, "Handelshqgskolen Ny Innteksstandard- Ny Tidfesting? En Sammenligning Av IFRS 15 og Gjeldende Internasjonale Innteksstandard", Masteroppgave I qkonomi administrasjon, Norges Arktiske Uneversitet.
- 3- Budrina, Maria, 2014, The Impact of IFRS Adoption on Accrual-Based Earning Management: Evidence from Russia, Oulu Business School, University of Oulu.
- 4- Ekman, Sanna, Tiger, Anna, 2015, "IFRS 15- Revenue from Contract with Costomers En Kvantitativ undersokning gallande den nya intaktsredovisningen", UMEA Universitet.
- 5- Ernst & Young, 2016," Applying IFRS\_ IFRS 15 Revenue from Contract with Customers\_ A closer Look At The New Revenue Recognition Standard."
- 6- Famler, Rathrin,2015, "IFRS 15- Das Convergenz Projekt Und Seine Answikungen Anf Ausgewahlte Beachen", Universitat Wien.
- 7- IASB, 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS®

## ملحق الاستبانة

السيد(ة).....المحترم(ة).

تحية طيبة

تقوم الباحثة بإعداد بحث علمي بالمحاسبة يتناول أثر الاعتراف بالإيراد وفق معيار التقارير المالية الدولي IFRS15 في ممارسات إدارة الأرباح، بهدف معرفة مدى استخدام الإدارة للمجالات التي يتيحها المعيار لممارسة أنشطة إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية.

وقد تم اختياركم ضمن المجموعة المستهدفة للإجابة على هذا الاستبيان وذلك نظراً لما تتمتعون به من خبرة ومهنية في مجال المحاسبة وبحكم موقعكم الوظيفي المتعلق بموضوع البحث. وإيماناً منا بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، فإن مساهمتكم في الإجابة الموضوعية على هذه الأسئلة وحرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة، علماً أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وستعامل بكامل السرية.

وأخيراً أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهمتم في هذا البحث.

الباحثة

مقدمة توضيحية لبعض المفاهيم:

- المتطلبات المحاسبية للاعتراف بالإيراد: تقوم على مبدأ أساسي وهو أنه يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد لوصف تحويل السلع أو الخدمات المنفق عليها إلى العملاء، بالمبلغ الذي يعكس القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي سبيل ذلك تنص معايير التقارير المالية الدولية على تطبيق نموذج من خمس خطوات على جميع العقود مع العملاء: تحديد العقد مع العميل، تحديد التزامات الأداء بموجب العقد، تحديد سعر المعاملة، تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.

- إدارة الأرباح: استخدام الإدارة أحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي الأساسي للمنشأة، أو للتأثير على نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي يقرر عنها.

### الجزء الأول: معلومات عامة

الرجاء وضع دائرة حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

(1) المؤهل العلمي:

أ- إجازة جامعية

ب- دبلوم

ج- ماجستير

د- دكتوراه

هـ- أخرى (الرجاء ذكرها.....)

(2) المؤهل الأكاديمي:

أ- محاسبة

ب- علوم مالية ومصرفية

ج- إدارة أعمال

د- اقتصاد

هـ- أخرى (الرجاء ذكرها.....)

(3) الموقع الوظيفي:

أ- مدير مالي

ب- مدير حسابات

ج- رئيس قسم

د- محاسب

هـ- أخرى (الرجاء ذكرها.....)

(4) سنوات الخبرة:

أ- أقل من 3 سنوات

ب- من 3 إلى أقل من 6 سنوات

ج- من 6 إلى أقل من 9 سنوات

د- من 9 إلى أقل من 12 سنوات

هـ- 12 سنة فأكثر

يرجى وضع إشارة × في المكان الذي تعتقد أنه مناسب للإجابة عن الأسئلة التالية.

الجزء الثاني: تدور الأسئلة التالية عن مدى استخدام الإدارة المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد لممارسة إدارة الأرباح.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
إن معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء:						
1	يوفر مفهوماً شاملاً لالتزام الأداء في العقد من قبل المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، يعمل على توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.					
2	يوفر مجموعة متكاملة من الشروط والعوامل المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد والمحاسبة عنها.					
3	يوفر مجموعة من القيود على قيمة المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به لمعالجة عدم التأكد المرتبط بهذا المقابل.					
4	يلزم بضرورة تعديل سعر المعاملة بالقيمة الزمنية للنقود في حال وجود عنصر تمويل هام الذي يعمل على تحديد سعر المعاملة بشكل أكثر دقة، ويزيد القدرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.					
5	يوفر معالجة محاسبية شاملة لكل من المقابل غير النقدي والمقابل مستحق الدفع للعميل، يعمل على الحد من عدم الاتساق والتضارب في تحديد سعر المعاملة.					
6	يوفر إطاراً متكاملاً لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يعمل على التخصيص الأمثل والحد من المقارنات غير المتناسقة لبنود الإيرادات.					
7	يوفر إرشادات للاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء تجاه العميل في نقطة زمنية معينة أو خلال فترة زمنية معينة، مما يخفف التعليمات التفسيرية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد.					
8	ينجم عن تطبيق الإرشادات المذكورة في السؤال السابق الاعتراف بالإيراد في الوقت المناسب.					
9	يعمل على توفير منهج شامل لمتطلبات عرض العقد في التقارير المالية، تعتمد على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل.					
10	يساهم في وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح، يعمل على فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء.					