# أثر الالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء في زيادة جودة التقارير المالية : من وجهة نظر معدي التقارير المالية في فلسطين

The impact of the commitment to apply the revenue criterion from contracts with customers in increasing the quality of financial reports: from the point of view of financial report preparers in Palestine

**هاني سلامة احمد العبادلة**

**م ⍰اضر بالكلية الجامعية للعلوم التكنولوجيا- فلسطين**

info@CST.PS

**تاريخ الاستلام: 27-10-2022** **تاريخ القبول: 11-03-2023** **تاريخ النشر: 11-07-2023**

**الملخص:**

هدفت الدراسة إلى التحقق من أثر الالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء في زيادة جودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية للشركات الفلسطينية، من وجهة نظر معدي التقارير المالية، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، مستخدما أداة الاستبانة في جمع البيانات، موزعة على عينة الدراسة البالغ (86) مفردة من حجم المجتمع، توصلت نتائج الدراسة الي وجود علاقة ارتباطية طردية ذات تأثير إيجابي بين متطلبات تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) و زيادة ملائمة وموثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية، كما تبين وجود صعوبات تواجه تطبيق معيار (IFRS 15) مما يتطلب تغييرات جوهرية في العمليات الحالية، مع وجود ضعف في الكادر المحاسبي المؤهل بالعمل وفق معيار (IFRS 15)، وقد أوصى الباحث بضرورة قيام الهيئات المهنية بمعالجة الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار، بالإضافة الي قيام بورصة فلسطين بإلزام الشركات لديها بالتطبيق الكامل لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء لما له اثر ايجابي في زيادة وتحسين درجة ملائمة وموثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية.

**الكلمات المفتاحية:** معيار الإيراد من العقود مع العملاء ، ملائمة المعلومات، موثوقية المعلومات

هاني سلامة احمد العبادلة. :Email **haneysal102@gmail.com**

**Abstract:**

The study aimed to verify the impact of the commitment to apply the revenue criterion from contracts with customers in increasing the quality of the information contained in the financial reports of Palestinian companies, from the viewpoint of the financial report preparers. (86) One of the size of the community, the results of the study concluded that there is a direct correlation with a positive effect between the requirements for applying the revenue criterion from contracts with clients (IFRS 15) and an increase in the appropriateness and reliability of the information contained in the financial reports, as it was found that there are difficulties facing the application of the IFRS standard 15) which requires fundamental changes in the current operations, with a weakness in the qualified accounting staff to work according to (IFRS 15) standard. Revenue from contracts with customers because it has a positive impact on increasing and improving the degree of suitability and reliability of the information contained in the financial reports.

Keywords: Revenue Standard from Contracts with Customers, appropriateness of Information, Reliability of Information

**Jel Classification Codes:** XN1, XN2.

## 1. المقدمة:

شهد العالم تغيرات ديناميكية متسارعة في معظم مجالات الاقتصاد التي تعتمد على النظام المحاسبي نتيجة الوقع في الازمات المالية وافلاس الشركات، واندماج العديد منها، مما دفع بالمطالبة من الهيئات الدولية المهنية بإصدار معايير توفر تقارير مالية ذات جودة عالية تتمتع بالشفافية والنزاهة ومن بين الجهود التي قامت بها الهيئات الدولية ، هي ما قام به مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من اصدار مؤخرا معيار رقم (IFRS 15) بعنوان "الايراد من العقود مع العملاء" الذي بداء تطبيقه في 2017/1/1م . ويعتبر من المعايير المهمة التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على معرفة الوضع المالي للشركة من خلال ازالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات قياس الايرادات وفق المعايير السابقة، وتوفير اطار موحد متوافق عليه دوليا عند معالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات، ولقد اشارت دراسة (Dalikilic, 2014) الى ان معيار(IFRS 15) هو تغيير في طريقة التفكير، كما اشارت دراسة ( Kasztelnik, 2015) الى ان هذا المعيار يحقق للمستخدمين مصدر اضافي ذات قيمة للمعلومات.

وبما ان التقارير المالية للشركات هي المصدر الهام والاساسي لتوفير المعلومات المالية وغير المالية، كان لابد من أن توفر تلك التقارير القدر الكافي من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي اهمها الموثوقية والملائمة والتي تشير الى جودة المعلومات المطلوب توافرها بتلك التقارير المنشورة بما يتلائم مع تطلعات مستخدميها في توفير محتوى إعلامي كافي عند ايصال المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات،

باعتبارها حلقة وصل بين أهداف المحاسبة ومعاييرها المتبعة في تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية وتشجيعهم على الاستثمار في سوق الأوراق المالية.

بالتالي تأتي هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على واقع تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء لدى الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، ولإختبار أثر تطبيقها على الخصائص النوعية للمعلومات الواردة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتقييم المستوى الذي وصلت إليه المؤسسات في تحقيق الشفافية والإفصاح الكافي لأجل تعزيز الثقة بالتقارير المالية بما يخدم المهتمين في إتخاذ قراراتهم الاستثمارية والتمويلية.

**1.1 مشكلة الدراسة:**

هدف المعيار الي وضع الاساس العملي عند الافصاح عن المعلومات لمستخدمي التقارير المالية، من حيث طبيعة وكمية ووقت الاعتراف بالإيرادات والتدفقات النقدية التشغيلية، مع وضع ارشادات تطبيقية شاملة تفصيلية من شانها التوسع وتحسين الافصاح عن الايرادات، ولأهمية تطبيق المعيار تم بلورة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي :

السؤال الرئيس: ما هو أثر إلتزام الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 في زيادة جودة التقارير المالية.

و يتفرع من السؤال الرئيس الاسئلة الفرعية التالية:

1) هل أدى إلتزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء إلى زيادة جودة خاصية الملائمة للمعلومات الواردة بالتقارير المالية؟
2) هل أدى إلتزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء إلى زيادة جودة خاصية الموثوقية للمعلومات الواردة بالتقارير المالية ؟

**2.1 أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة في تحديد مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء في زيادة جودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية المنشورة في بورصة فلسطين، ويشتق من هذا الهدف عدة اهداف هي:

1) تسليط الضوء على العلاقة بين مدى إلتزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وبين زيادة جودة ملائمة وموثوقية التقارير المالية المنشورة
2) التحقق من اثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء في زيادة جودة ملائمة وموثوقية التقارير المالية المنشورة من خلال استطلاع رأى عينة الدراسة
3) الوصول إلى النتائج العلمية والعملية وتقديم التوصيات اللازمة.

**3.1 أهمية الدراسة:**

تستمد الدراسة أهميتها في الدور الذي تلعبه المحاسبة عن الايرادات في زيادة جودة التقارير المالية لدى مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي الاهتمام بالدور الإستراتيجي للمعيار في إضافة قيمة للمعلومات المفصح عنها لأجل تحسين جودتها، وتحديد متطلبات العرض والافصاح بالإضافة للتعرف على مدى الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار ومحاولة تلافيها، وبيان اثر تطبيق معيار IFRS 15 في زيادة ملائمة وموثوقية التقارير المالية للوصول الي تحسين المحتوى الاعلامي تلك التقارير؛ ومن ثم الوصول الي اطار محاسبي متكامل للاعتراف بالإيرادات،ومن ثم توجيه الشركات نحو تحسين صورة قوائمها المالية.

**4.1 فروض الدراسة:**

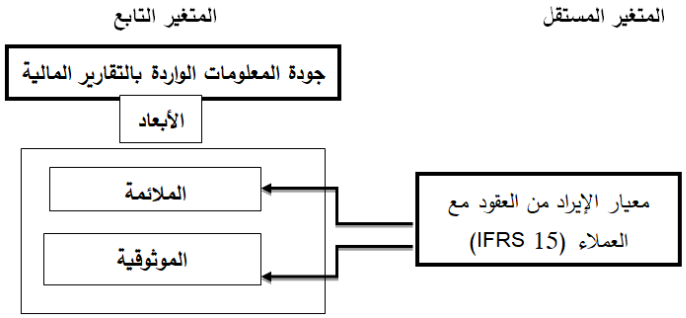
من خلال مشكلة الدراسة تم صياغة الفروض لإثبات صحتها في ضوء اهداف الدراسة وتم اعداد فروض الدراسة كما يلي:

**الفرض الرئيس: يوجد أثر للالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) في زيادة جودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية**

ويتفرع الفرض الرئيس الفروض الفرعية التالية

1. يوجد أثر للالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) و زيادة ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية
2. يوجد أثر للالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) وزيادة موثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية

**5.1 النموذج التصوري لمتغيرات الدراسة:**




**6.1 حدود الدراسة:**

1) **الحدود المكانية**: إقتصرت الدراسة على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بإعتبارها الملتزمة بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وفق اللوائح والقوانين المعمول بها في بورصة فلسطين.
2) **الحدود الزمنية**: تطبق هذه الدارسة خلال عام 2022م.

3) **الحدود الموضوعية**: اقتصرت الدراسة على دراسة أثر للالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) و زيادة ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

4) **الحدود البشرية**: تقتصر الدراسة على المشاركين في إعداد التقارير المالية بالشركات المدرجة في بورصة فلسطين وهم المدراء الماليين والمحللين الماليين والمحاسبين.

## 2. الاطار النظري للدراسة:

### 2.1 مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار(IFRS 15):

يتطلب الاعتراف بالإيراد اختيار اللحظة او النقطة الحاسمة في عملية اكتساب الايراد خلال مراحل العملية التشغيلية سواء عند اكتمال عملية الانتاج او عملية البيع او عند التسليم او تحصيل النقدية، حيث يتطلب للاعتراف بالإيراد ضرورة ان يتحقق الايراد او يكون قابلا للتحقق، او ان يتم اكتساب الايراد(عوض، 2016)، وتتحدد ايرادات الفترة بتطبيق مبدا "الاعتراف بالإيراد" والذي يقضي بالاعتراف بالإيراد عند اكتمال العملية الإيرادية.

حيث تتمحور فكرة الإيراد حول تحويل السلع وتقديم الخدمات المتفق عليها الى العملاء بقيمة تعكس الإيرادات التي ستحصل عليها المنشأة نتيجة عملية التبادل هذه, ويضع المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 إطارا شاملا لتحديد كيفية الاعتراف بالإيرادات ومقدار الإيرادات التي يتم الاعتراف بها, ويحدد المعيار كيف ومتى سيتم الاعتراف بالإيرادات وكذلك الزام الجهات ذات العالقة بتوفير المعلومات والافصاحات لمستخدمي البيانات المالية بشكل اكثر وضوحا وفي سبيل ذلك يتم اتباع الخطوات الخمس التالية ليتم تطبيقها على جميع العقود مع العملاء:

أ. تحديد العقد مع العميل : اتفاق مكتوب او شفهي بين البائع و المشتري تنشأ عنه بعض الحقوق القانونية الخاصة بطرفي التعاقد وتوضح الالتزامات الخاصة بالبائع والعميل كنتيجة التزام أداء واحد أو أكثر .

ب. تحديد التزامات الأداء بموجب العقد: إلتزام الأداء هو عبارة عن وعد بتحويل بضاعة او خدمة يمكن تمييزها وتحديدها بشكل منفصل .

ج. تحديد سعر العملية: يقصد بسعر العملية بأنه السعر الإجمالي المتفق عليه في العقد و الذي سيستلمه البائع من العميل في حالة تنفيذ التزام الأداء.

د. توزيع او تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء بموجب العقد: يخصص البائع سعر المعاملة على التزامات الأداء على اساس اسعار البيع وذلك على كل التزام اداء .

هـ. الاعتراف بالإيراد عند تلبية المنشأة التزامات العقد.

**3.2 أسباب إصدار معيار "IFRS 15 " الإيراد من العقود مع العملاء:**

ضمن الجهود والأهداف التي يسعى إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتحسين التقارير المالية وتوحيد القواعد المهنية وتبسيط عرض القوائم المالية, قام المجلس بإحلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs محل معايير المحاسبة الدولية IASs ولتحقيق تلك الأهداف قام بحصر متطلبات التقرير المالي المتعلقة بالإيراد في معيار واحد جديد، وقد تم اصدار المعيار IFRS 15 تحت مسمى الإيراد من العقود مع العملاء للأسباب التالية :

أ. الغاء نقاط الضعف والتناقضات في متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعايير السابقة

ب. توفير إطار محاسبي قوي لمعالجة قضايا الإيرادات

ج. تحسين عملية مقارنة القوائم المالية بين ممارسات تحقق الإيرادات في مختلف المجالات العملية .

د. التوسع في متطلبات الإفصاح عن أكثر النشاطات التشغيلية التي تزيد الإيرادات في المنشاة وتحسين وتبسيط إعداد القوائم المالية عن طريق الحد من عدد من المتطلبات التي كان يجب الرجوع اليها.

**3.4 الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وفقا (FASB)**

يمثل البيان رقم(2) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأكثر أهمية وشمولية لزيادة فاعلية ومنفعة لكافة مستخدميها، والذي إعتمد(FASB) عليه عند وضع الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة المالية(حنان، ص187)، ويمثل الخصائص الأساسية التي يجب توافرها في البيانات والمعلومات التي تشتمل عليها القوائم والتقارير المالية حتى تكون مفيدة في إتخاذ القرارات بواسطة كافة المستخدمين.

**الخصائص الرئيسية: وتتعلق بخاصيتين هما:**

**3.4.1خاصية الملائمة:**

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات وهذا يتحقق عندما تكون قادرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقيم الأحداث الماضية والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية والمساعدة في تحسين القدرة على التنبؤ أو تأكيد للتنبؤات السابقة (جربوع، 2013، ص61) والتي يترتب عليها إحداث تغيير في وجهة القرار المطلوب اتخاذه.

مما يعني وجود علاقة إرتباطية ومنطقية بين صلاحية المعلومة والقرار المتوقع إتخاذه لانتهاز الفرص ومواجهة المخاطر المالية المستقبلية، أي يجب أن تتصف بالقدرة على التنبؤ بوصف الأحداث الماضية والجارية وتقدير التوقعات المستقبلية وتعزيزها بشكل صحيح وزيادة درجة التأكد للنتائج المتوقعة والتي يرجع منفعتها في زيادة ملائمة المعلومات لدى متخذ القرار إذ تمكن من فهم وإدراك محتوى القوائم والتقارير المالية بأقل جهد وأعلى فائدة لكي يتحقق الغرض منها، ولا تكون مفيدة إلا إذا كان

إهمالها ينعكس سلباً على القرار المتخذ، ولكي تكون المعلومات ملائمة يتطلب الأمر وجود خصائص فرعية تتمثل في خاصية التوقيت الملائم، والقدرة على التنبؤ والتقييم الارتدادي

**3.4.2 خاصية الموثوقية:**

خاصية الموثوقية تعني قدرة المعلومات في التعبير عن فحوى الأهداف أو العمليات الاقتصادية وبالشكل الذي يمكن المستخدم من الاعتماد عليها في بناء نماذج قراراته المختلفة، ولكي تكون المعلومات مفيدة لا بد أن تكون محل ثقة المستخدم( جربوع، ص25). **أي أنها تعكس الأحداث** الاقتصادية بموجب دليل مادي غير متحيز بلا أخطاء مادية، وتمتاز بالأمانة في توصيل الحدث من واقع الأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس المتبعة في إعداد المعلومات، ولكي نحكم بموثوقية العمل المحاسبي يلزمنا ثلاث خصائص فرعية هي: (أ) الصدق في التمثيل (ب) إمكانية التحقق من المعلومات (ج) حيادية المعلومات،

**3.6 أثر تطبيق معيار(IFRS 15 ) على تحسين خاصية الملائمة**

يتضمن المعيار مجموعة من المبادئ التي تعطي للمنشآت مجال واسع للإفصاح عن معلومات عن الإيرادات من العقود مع العملاء تساعد في تخصيص الموارد مما ينعكس على قرار المستثمر، فإنها تلعب دورا مهم، أهمها تنشيط سوق الأوراق المالية. ويوفر المعيار الجديد إرشادات كافية للتعامل مع ظروف عدم التأكد في المعاملات مثل السماح بتقدير المقابل المتغير في سعر الصفقة أو معالجة القيمة الزمنية للنقود عند وجود عنصر تمويلي هام في سعر الصفقة ، وبالتالي توفير معلومات وقتية لها قيمة تنبؤية عالية تساعد مستخدميها على تقييم الأحداث الماضية والحالية للتنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة ، وتوفير فهم أفضل لكيفية ارتباط الإيراد بعناصر القوائم المالية الأخرى مثل التدفقات النقدية(مكط، 2019) مما يساهم في فهم أفضل لطبيعة ومبلغ وتوقيت وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية المستقبلية، وذلك بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة، و يتسم الاعتراف والقياس لأصول والتزامات العقود في المعيار بأنهما أكثر ملاءمة .

**3.7 أثر تطبيق معيار15 على تحسين خاصية الموثوقية**

يسمح المعيار من تحقيق الاتساق بين تعريف الإيراد وشروط الاعتراف وتعريف الأصل، وذلك لمنع تسجيل قيم معينة في القوائم المالية مما يعنى التعبير بصدق عن حقيقة المعاملات التي حدثت بالفعل ، وكذلك يوفر المعيار معلومات عن الإيراد قد تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، بالإضافة الي:

أ. التعبير بصدق عن اصول العقد، حيث نص المعيار على ان تتم المحاسبة عن قيمة الاصل الناشئ عن العقد وعرضه والافصاح عنه باعتباره اصلا ماليا على ان تعترف بمبلغ مستحق التحصيل من العميل واي فرق بين قياس المبلغ المستحق ومبلغ الايراد المعترف به يجب عرضه على انه مصروف

ب. تحقيق الموثوقية في المعلومات حيث استخدام المعيار سعر المعاملة بدلا من القيمة العادلة كما في المعيار IAS 11 في قياس الايراد المتوقع الحصول عليه مقابل تحويل السلع او الخدمات الى العميل،

بينما يؤكد المعيار على ضرورة قياس مقابل الاداء غير النقدي على اساس القيمة العادلة، وهذا من شانه تعزيز جودة القوائم المالية واعطاء مؤشرات ايجابية للمستثمرين عن الاداء المالي( عيد، 2018)

ج. ان نجاح المعيار في تحقيق الاتساق بين تعريف الإيراد وشروط الاعتراف وتعريف الاصل، وذلك لمنع تسجيل قيم معينة في القوائم المالية لا تعبر بصدق عن حقيقة المعاملات الاقتصادية التي حدثت بالفعل ، وكذلك يوفر المعيار معلومات عن الإيراد قد تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز ، نظرا للتغلب على مشكلة تعدد وتعقد الإرشادات في المعايير السابقة والتي كانت تؤدى للتلاعب وحدوث الأخطاء الجوهرية في الاعتراف بالإيراد(Altaji & Alokdeh, 2019)

د. زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، من خلال توفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد للتغلب على الانتقادات ونقاط الضعف وعدم التناسق الموجودة في المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد ، وذلك وفق لاطار موحد بخطوات واضحة ومحددة وثابتة للاعتراف بالإيراد، مما يدعم الثقة في أسس الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيراد من خلال التغلب على الانتقادات الموجودة في معايير الاعتراف بالإيراد السابقة

هـ. تحقق الموضوعية للمعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية: لان المعيار الجديد يعتمد على مدخل الأصول والالتزامات للاعتراف بالإيراد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عند حدوث التغير في الأصول والالتزامات التي تنشأ من العقد مع العميل، فالمحاسبة عن المعاملات المتماثلة تتم بصورة متشابهة بما يحقق الموضوعية، وذلك من خلال توحيد المعالجة المحاسبية للمعاملات المتشابهة وإزالة التضارب والذي كانت تعاني منه المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد (عوض، 2016)

و. تحقيق الاتساق: حيث يتم الاعتراف بالإيراد عند نقل السيطرة على السلع والخدمات من المنشأة للعميل وليس نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بها، كما كان في المعايير السابقة، مما يحقق إتساق مع تعريف الأصل، حيث أن هذا النقل قد يستخدم كمؤشر من مؤشرات نقل السيطرة للعميل.

## 3. الاطار العملي للدراسة:

### 4.1 منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من مصادر المعلومات وفق المنهج الوصفي التحليلي وهما:

1) المصادر الثانوية : تم التركيز على المصادر الثانوية في معالجة الاطار النظري للدراسة باستخدام المصادر المتاحة للدراسات المنشورة وغير المنشورة كدراسات أكاديمية أو دوريات عالمية ومحلية، والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2) المصادر الأولية: تم تصميم قائمة الاستقصاء كأداة رئيسية للدراسة، لمعالجة الجوانب التحليلية للدراسة، توزع على مجتمع الدراسة متمثل في معدي التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأجل تحليلها وتقييم نتائجها.

**4.2: مجتمع الدراسة:**

يتكون من معدى التقارير والمحللين الماليين والعاملين في الإدارات المالية بالشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددهم (86) مفردة، حيث تم إسترجاع (82) إستبانة سليمة تم إستخدامها في التحليل بنسبة إسترجاع بلغت (95.3 %).

**4.3: اداة الدراسة:**

اعتمدت الدراسة في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة محل الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسية في جمع المعلومات عن عينة الدراسة، حيث تم تصميم قائمة الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة، لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، وتم توزيعها على مجتمع البحث متمثل في معدي التقارير المالية بالشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأجل تحليلها وتقييم نتائجها.

واشتملت الدراسة على المحاور التالية:

المجال الأول: يقيس مدى الالزام بتطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) ويشتمل على عدد (8) عبارات.

المجال الثاني: يقيس المتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية) ويشتمل على محورين.

المحور الأول: يقيس(ملاءمة المعلومات المحاسبية) يشتمل (8) عبارات.

المحور الثاني: يقيس(موثوقية المعلومات المحاسبية) يشتمل (8) عبارات.

**4.4: ثبات وصدق اداة الدراسة:**

يقصد بثبات الاختبار ان يعطي المقياس نفس النتائج اذا ما استخدم اكثر من مرة وحدة تحت ظروف مماثلة ويعنى الثبات ايضا انه اذا طبق اختبار ما على مجموعة من الافراد ورصدت درجات كل منهم، ثم اعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتا، اما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال اجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق من خلال اجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق مختلفة كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الاداة لما وضعت، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الاداة لقياس ما وضعت له، ولحساب صدق وثبات الاستبانة قام الباحثان بأخذ عينة استطلاعية بحجم (5) افراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية، ويوضح الجدول رقم (1) الثبات والصدق الاحصائي لإجابات افراد العينة على الاستبانة.

الجدول(1): الثبات والصدق الاحصائي لإجابات افراد العينة على الاستبانة

| م | البعد | معامل الثبات | معامل الصدق الذاتي |
|---|---|---|---|
| 4 | مدى إلتزام الشركة بتطبيق معيار (IFRS 15) | 0.67 | 0.81 |
| 5 | ملاءمة المعلومات المحاسبية | 0.56 | 0.75 |
| 6 | مصداقية المعلومات المحاسبية | 0.78 | 0.88 |
| | الاستبانة كاملا | 0.87 | 0.94 |

يتضح من نتائج الجدول (1) ان جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بكل بعد من ابعاد الدراسة كانت اكبر من 50% مما يدل على ان الاستبانه تتصف بالثبات والصدق بما يحقق اغراض الدراسة، ويجعل التحليل الاحصائي سليما ومقبولا.

لتحقيق اهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الاساليب الاحصائية التالية:

- التوزيع التكراري للإجابات
- النسب المئوية
- معامل ارتباط بيرسون
- أسلوب الانحدار البسيط

للحصول على النتائج تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS ويشير اختصارا الى الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for the Social Sciences

**4.5: تطبيق اداة الدراسة:**

تم توزيع الاستبانة على معدى التقارير والمحللين الماليين والعاملين في الإدارات المالية بالشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددهم (86) مفردة، حيث تم إسترجاع (82) إستبانة سليمة تم إستخدامها في التحليل بنسبة إسترجاع بلغت (95.3 %)، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية(موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) الى متغيرات كمية( 1،2،3،4،5) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول الاتية. للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها، وبعد ذلك تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لمعرفة اثر المتغير المستقل على المتغير التابع من خلال اجابات افراد عينة الدراسة.

**4.6 اختبار الفرضيات**

**عرض وتحليل بيانات محاور الدراسة**

**4.6.1 التوزيع التكراري لعبارات محاور الدراسة:**

وفيما يلي التوزيع التكراري لقياس عبارات المحاور الدراسة وذلك على النحو التالي:

**المجال الأول: معيارالإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15)**

فيما يلي التوزيع التكراري لعبارات المحور الرابع التي تقيس مدى إلتزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15)

جدول(2) التوزيع التكراري لعبارات المحور الرابع معيار (IFRS 15)

| العبارة | أو افق بشدة | | أو افق | | م ايد | | لا أو افق | | لا أو افق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | % | عدد | % | عدد | % | عدد | % | عدد | % |
| 1. تتمكن الشركة من الاعتراف بالإيرادات دون الحاجة الي الارشادات التفسيرية نتيجة توحيد السياسات المحاسبية | 18 | %22.0 | 50 | %61.0 | 7 | %8.5 | 6 | %7.3 | 1 | %1.2 |
| 2. تثبت الشركة الإيراد المقبوض على انه إلتزام على الشركة اذا لم يتم تسليم السلع / الخدمات للعميل. | 15 | %18.3 | 44 | %53.7 | 13 | %15.9 | 10 | %12.2 | 0 | %0.0 |
| 3. تعترف الشركة بالإيراد بناءأ على السلع والخدمات المسلمة للعميل. | 16 | %19.5 | 40 | %48.8 | 17 | %20.7 | 9 | %11.0 | 0 | %0.0 |
| 5. لا تطبق الخيارات المحاسبية عند الاعتراف بالإيراد. | 18 | %22.0 | 44 | %53.7 | 13 | %15.9 | 7 | %8.5 | 0 | %0.0 |
| 6.تلتزم الشركة بمتطلبات الإفصاح الخاصة بطبيعة الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن الإيراد. | 16 | %19.5 | 38 | %46.3 | 23 | %28.0 | 4 | %4.9 | 1 | %1.2 |
| 7. تفصح الشركة عن قيمة الإيراد المثبت من العقد بشكل منفصل عن الإيرادات الأخرى. | 19 | %23.2 | 32 | %39.0 | 20 | %24.4 | 11 | %13.4 | 0 | %0.0 |
| 8.تفصح الشركة عن إلتزامات الأداء في العقود مع العملاء مثل الضمانات والإلتزامات . | 14 | %17.1 | 39 | %47.6 | 23 | %28.0 | 6 | %7.3 | 0 | %0.0 |
| 9. تفصح الشركة عن قيمة الهبوط المتوقع في الأصول وإلتزامات العقد المحتملة. | 15 | %18.3 | 42 | %51.2 | 14 | %17.1 | 11 | %13.4 | 0 | %0.0 |
| إجمالي العبارات | 131 | %20.0 | 329 | %50.2 | 130 | %19.8 | 64 | %9.8 | 2 | %0.3 |

يتضح من الجدول رقم (2) أن نسبة (70.2) % من أفراد العينة يوافقون على إجمالي العبارات التي تقيس (**مدى إلتزام الشركة بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15)** بينما بلغت

نسبة غير الموافقين على ذلك (10.2) %، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.8) %.و فيما يلي التوزيع التكراري على مستوى العبارات:

1. يتبين من العبارة رقم (1) نسبة (83)% من أفراد العينة يوافقون على التزام الشركة بالاعتراف بالإيرادات دون الحاجة الي الارشادات التفسيرية نتيجة توحيد السياسات المحاسبية، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (8.4)%أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة بلغت نسبتهم (8.5) %.

2. يتبين من العبارة رقم (2) نسبة (72)% من أفراد العينة يوافقون على أن **الشركة تثبت الإيراد المقبوض على ان إلتزام على الشركة اذا لم يتم تسليم السلع / الخدمات للعميل** ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (12.2)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت (15.9) %.

3. يتبين من العبارة رقم (3) نسبة (68.3)% من أفراد العينة يوافقون على أن **الشركة تعترف بالإيراد بناءأ على السلع والخدمات المسلمة للعميل** ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (11)%، أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.7) %.

4. يتبين من العبارة رقم (4) نسبة (75.7)% من أفراد العينة يوافقون على ان **لا تطبق الخيارات المحاسبية عند الاعتراف بالإيراد**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (8.5)%أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.9) %.

5. يتبين من العبارة رقم (5) نسبة (65.8)% من أفراد العينة يوافقون على أن **الشركة تلتزم بمتطلبات الإفصاح الخاصة بطبيعة الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن الإيراد**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.1)%، أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (28) %.

6. يتبين من العبارة رقم (6) نسبة (62.2)% من أفراد العينة يوافقون على أن **الشركة تفصح عن قيمة الإيراد المثبت من العقد بشكل منفصل عن الإيرادات الأخرى** ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (13.4)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (24.4) %.

7. يتبين من العبارة رقم (7) نسبة (64.7)% من أفراد العينة يوافقون على أن **الشركة تفصح عن إلتزامات الأداء في العقود مع العملاء مثل الضمانات والإلتزامات** ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (7.3)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (28) %.

8. يتبين من العبارة رقم (8) نسبة (69.5)% من أفراد العينة يوافقون على أن **الشركة تفصح عن قيمة الهبوط المتوقع في الأصول وإلتزامات العقد المحتملة** ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (13.4)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.1) %.

**المجال الثاني: جودة المعلومات المحاسبية**

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مقاييس جودة المعلومات المحاسبية

**المحورالأول: ملاءمة المعلومات المحاسبية**

جدول رقم (3) التوزيع التكراري لعبارات المحور الأول ملاءمة المعلومات المحاسبية

| العبارة | أو افق بشدة | | أو افق | | م□ايد | | لا أو افق | | لا أو افق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | نسبة | عدد | % | عدد | % | عدد | % | عدد | % |
| 1.يوفر تطبيق المعيار معلومات قابلة للفهم والتطبيق دون تضارب | 25 | %30.5 | 53 | %64.6 | 4 | %4.9 | 0 | %0.0 | 0 | %0.0 |
| 2. تساعد المعلومات من فهم نتيجة نشاط الشركة. | 21 | %25.6 | 50 | %61.0 | 8 | %9.8 | 3 | %3.7 | 0 | %0.0 |
| 3.تزيد المعلومات المفصح عنها من دقة توقعات المحللين الماليين. | 26 | %31.7 | 47 | %57.3 | 7 | %8.5 | 1 | %1.2 | 1 | %1.2 |
| 4. توفر المعلومات المفصح عنها تغذية عكسية عن الأداء السابق للشركة. | 20 | %24.4 | 46 | %56.1 | 12 | %14.6 | 3 | %3.7 | 1 | %1.2 |
| 5. تعكس المعلومات عن آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية. | 22 | %26.8 | 43 | %52.4 | 14 | %17.1 | 2 | %2.4 | 1 | %1.2 |
| 6. تساعد المعلومات في الغاء حالة عدم تكافؤ الفرص بين المستثمرين. | 19 | %23.2 | 47 | %57.3 | 14 | %17.1 | 2 | %2.4 | 0 | %0.0 |
| 7.تساعد المعلومات من إجراء المقارنة بين الفترة الحالية مع الفترات السابقة. | 26 | %31.7 | 49 | %59.8 | 5 | %6.1 | 1 | %1.2 | 1 | %1.2 |
| 8.تعتبر المعلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ القرار. | 22 | %26.8 | 41 | %50.0 | 15 | %18.3 | 1 | %1.2 | 3 | %3.7 |
| إجمالي العبارات | 181 | %27.6 | 376 | %57.3 | 79 | %12.1 | 13 | %2 | 7 | %1.1 |

يتضح من الجدول رقم (3) أن نسبة (84.9) % من أفراد العينة يوافقون على إجمالي العبارات التي تقيس (**ملاءمة المعلومات المحاسبية** ) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.1) %، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.1) %.و فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات:

1. يتبين من العبارة رقم (1) نسبة (94.1)% من أفراد العينة يوافقون على أن **يوفر تطبيق المعيار معلومات قابلة للفهم والتطبيق دون تضارب**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (0)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.9) %.

2. يتبين من العبارة رقم (2) نسبة (86.6)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات تساعد في فهم نتيجة نشاط الشركة**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.7)%أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.8) %.

3. يتبين من العبارة رقم (3) نسبة (89)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات تزيد من دقة توقعات المحللين الماليين** ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.4)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.5) %.

4. يتبين من العبارة رقم (4) نسبة (80.5)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات توفر تغذية عكسية عن الأداء السابق للشركة** ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.9)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.6) %.

5. يتبين من العبارة رقم (5) نسبة (79.2)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات تعكس عن آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.6)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.1) %.

6. يتبين من العبارة رقم (6) نسبة (80.5)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات تساعد في الغاء حالة عدم تكافؤ الفرص بين المستثمرين**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.6)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.1) %.

7. يتبين من العبارة رقم (7) نسبة (91.5)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات تساعد من إجراء المقارنة بين الفترة الحالية مع الفترات السابقة**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.4)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.1) %.

8. يتبين من العبارة رقم(8) نسبة (76.8)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ القرار**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.8)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.5) %.

**المحورالثاني: موثوقية المعلومات المحاسبية:**

فيما يلي التوزيع التكراري لعبارات المحور:

جدول (4) التوزيع التكراري لعبارات المحور الثاني موثوقية المعلومات المحاسبية

| العبارة | أو افق بشدة | | أو افق | | م ايد | | لا أو افق | | لا أو افق بشدة | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة | عدد | نسبة |
| 1. تتميز المعلومات بانها خالية من الأخطاء وسهلة الاستخدام | 23 | %28.0 | 50 | %61.0 | 7 | %8.5 | 1 | %1.2 | 1 | %1.2 |
| 2. تتميز المعلومات بالتمثيل الصادق للأحداث الاقتصادية. | 16 | %19.5 | 43 | %52.4 | 13 | %15.9 | 10 | %12.2 | 0 | %0.0 |
| 3. توفر التقارير المالية معلومات ذات قدر كاف من الثقة. | 15 | %18.3 | 47 | %57.3 | 18 | %22.0 | 2 | %2.4 | 0 | %0.0 |
| 4. يمكن المعلومات الواردة بالتقارير المالية من التحقق من صحتها والوصول لنفس النتائج. | 11 | %13.4 | 54 | %65.9 | 14 | %17.1 | 3 | %3.7 | 0 | %0.0 |
| 5. تتصف التقارير المالية بالمرونة | 17 | %20.7 | 50 | %61.0 | 13 | %15.9 | 2 | %2.4 | 0 | %0.0 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| وسلامة المحتوى المعلوماتي. | | | | | | | | | | |
| 6. توازن المعلومات الواردة بالتقارير بين الملاءمة وإمكانية الاعتماد لتحقيق فائدة للمعلومات . | 16 | %19.5 | 55 | %67.1 | 8 | %9.8 | 3 | %3.7 | 0 | %0.0 |
| 7. تحقق التقارير المالية مصلحة الفئات المختلفة. | 19 | %23.2 | 44 | %53.7 | 16 | %19.5 | 2 | %2.4 | 1 | %1.2 |
| 8. تتصف التقارير المالية بالقدرة على تقييم كفاءة إدارة الأموال. | 16 | %19.5 | 43 | %52.4 | 15 | %18.3 | 8 | %9.8 | 0 | %0.0 |
| إجمالي العبارات | 133 | %20.3 | 386 | %58.9 | 104 | %15.9 | 31 | %4.7 | 2 | %0.3 |

يتضح من الجدول رقم (4) أن نسبة (79.2)% من أفراد العينة يوافقون على إجمالي العبارات التي تقيس (**مصداقية المعلومات المحاسبية**) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5)%، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.6) %، وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات:

1. يتبين من العبارة رقم (1) نسبة (89)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات** خالية من الأخطاء وسهلة الاستخدام ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.4)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.5) %.

2. يتبين من العبارة رقم (2) نسبة (71.9)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات تتميز بالتمثيل الصادق للأحداث الاقتصادية**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (12.2)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.9) %.

3. يتبين من العبارة رقم (3) نسبة (75.6)% من أفراد العينة يوافقون على أن **التقارير المالية معلومات توفر م اسبية ذات قدر كاف من الثقة**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.4)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22) %.

4. يتبين من العبارة رقم (4) نسبة (79.3)% من أفراد العينة يوافقون على أن **المعلومات الواردة بالتقارير المالية تمكن من الت قق من صحتها والوصول لنفس النتائج**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.7)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.1) %.

5. يتبين من العبارة رقم (5) نسبة (81.7)% من أفراد العينة يوافقون على أن **التقارير المالية تتصف بالمرونة وسلامة المحتوى المعلوماتي**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.4)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.9) %.

6. يتبين من العبارة رقم (6) نسبة (86.6)% من أفراد العينة يوافقون على أن **توازن المعلومات الواردة بالتقارير بين الملاءمة وإمكانية الاعتماد لت قيق فائدة للمعلومات**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.7)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.8)%.

7. يتبين من العبارة رقم (7) نسبة (76.9)% من أفراد العينة يوافقون على أن **التقارير المالية تحقق مصلحة الفئات المختلفة**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.6)% أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم(19.5)%.

8. يتبين من العبارة رقم (8) نسبة (71.9)% من أفراد العينة يوافقون على أن **التقارير المالية تتصف بالقدرة على تقييم كفاءة إدارة الأموال**، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9.8)%, أما أفراد العينة الذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.3) %.

### 4.6.2 اختبار فرضيات الدراسة :-

يشتمل المبحث مناقشة فروض الدراسة والتي تتمثل في الفروض التالية:

1) يوجد أثر للالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) و زيادة ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية
2) يوجد أثر للالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) و زيادة موثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية

**اختبار الفرضية الاولي:**

**يوجد أثر للالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) و زيادة ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية**

ولإثبات هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط لقياس العلاقة بين المتغير المستقل ويمثله في الدراسة (تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء) والمتغير التابع ويمثله(ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية) وفيما يلي نتائج التحليل:

**جدول رقم (5) نتائج تحليل الانحدار للعلاقة بين الالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وزيادة ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية**

| المتغيرات | قيم المعاملات | اختبار (T) | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| ثابت المعادلة(a) | 25.298 | 13.344 | 0.000 |
| معامل عدالة التعاملات(b) | 0.398 | 8.016 | 0.000 |
| R معامل لارتباط | 0.51 | | |
| $R^2$: معامل التحديد | 0.26 | | |
| F | 64.251 | | |
| Sig F | 0.000 | | |

يتضح من الجدول رقم (5) ما يلى:

1) وجود إرتباط طردي وسط بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وبين ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية بالمجتمع موضع الدراسة ويتضح ذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (R) وقيمة معامل الانحدار(B) وذلك على النحو التالي:

أ) بلغت قيمة معامل الارتباط (0.51) وتدل هذه القيمة على وجود علاقة ارتباطيه بين الالتزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء و ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية.

ب) بلغت قيمة معامل انحدار متغير العلاقة بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وملائمة المعلومات المحاسبية (0.398) وهذا يعنى أن التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء يؤثر طرديا" على ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية في المجتمع موضع الدراسة .

2) كما تشير نتائج التقدير إلى أن متغير التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء يفسر سبب الزيادة في ملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية في المجتمع موضع الدراسة بنسبة (26)% بينما تفسر المتغيرات الأخرى بنسبة (74)%.

3) كما يتضح من نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية وفقا" لاختبار (t) واختبار (F) عند مستوى معنوية (5%) حيث بلغت قيمة (T) لمعامل الانحدار (b) (8.016) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وقيمة (F) (64.251) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيم أقل من مستوى المعنوية 5%. وعليه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية بالمجتمع موضع الدراسة.

4) معادلة الانحدار: $Y1=25.298+0.398\ X4 + E$

وفقا لمعادلة الانحدار يتضح بأن زيادة الاهتمام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء X4 بدرجة واحدة تؤدي إلى زيادة ملاءمة المعلومات المحاسبيةY1 بمقدار 0.398 درجة

وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في العبارات السابقة يتم قبول فرضية الدراسة السابعة (يوجد أثر ذو دلاله بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء و ملاءمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية).

**اختبار الفرضية الثانية:**

**يوجد أثر ذو دلالة بين التزام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وزيادة موثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية**

ولإثبات هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط والذي يقيس العلاقة بين المتغير المستقل ويمثله في الدراسة (تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء) والمتغير التابع ويمثله(موثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية) وفيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل:

جدول رقم (6) **نتائج تحليل الانحدارللعلاقة بين التزام بتطبيق معيارالإيراد من العقود مع العملاء وزيادة موثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية**

| المتغيرات | قيم المعاملات | اختبار (T) | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| ثابت المعادلة(a) | 25.049 | 14.344 | 0.000 |
| معامل عدالة التعاملات(b) | 0.386 | 8.453 | 0.000 |
| R معامل لارتباط | 0.53 | | |
| R2: معامل التحديد | 0.29 | | |
| F | 71.451 | | |
| Sig F | 0.000 | | |

يتضح من الجدول رقم (6) ما يلى:

1) وجود ارتباط طردي وسط بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وبين موثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية بالمجتمع موضع الدراسة ويتضح ذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (R) وقيمة معامل الانحدار(B) كما يلي:
   أ) بلغت قيمة معامل الارتباط (0.53) وتدل هذه القيمة على وجود علاقة ارتباطيه بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وموثوقية المعلومات المحاسبية.
   ب) بلغت قيمة معامل انحدار متغير العلاقة بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وملائمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية (0.386) وهذا يعنى أن التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء يؤثر طرديا" على موثوقية المعلومات في المجتمع موضع الدراسة .
2) كما تشير نتائج التقدير إلى أن متغير التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء يؤثر في موثوقية المعلومات في مجتمع الدراسة بنسبة (29)% بينما تؤثر المتغيرات الأخرى بنسبة (71)%.
3) كما يتضح من نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وموثوقية المعلومات وفقا" لاختبار (T) واختبار (F) عند مستوى معنوية (5%) حيث بلغت قيمة (T) لمعامل الانحدار (B)(8.453) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وقيمة(F) (71.451) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيم أقل من مستوى المعنوية 5%.
4) **معادلة الانحدار:** $Y_2=25.049+0.386\ X_4 + E$

وفقا لمعادلة الانحدار يتضح بأن زيادة الاهتمام بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء $X_4$ بدرجة

واحدة تؤدي إلى زيادة موثوقية المعلومات $Y_2$ بمقدار 0.386 درجة

**وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في العبارات السابقة يتم قبول فرضية الدراسة الثامنة (يوجد أثر ذو دلالة بين التزام الشركات بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء وموثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية).**

**النتائج والتوصيات**

بالاعتماد على نتائج تحليل البيانات واختبار الفرضيات، توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج وادت الي مجموعة من التوصيات كما يلي:

**اولا: النتائج:**

في ضوء التحليلات النظرية والميدانية توصل الباحث إلى استخلاص النتائج التالية:

1) اظهرت نتائج التحليل الاحصائي لفروض الدراسة الميدانية ما يلي:

أ. يؤثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء بشكل ايجابي على خاصية ملاءمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية

ب. يؤثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء بشكل ايجابي على خاصية موثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية

2) يساعد معيار الايراد من العقود مع العملاء في الحد من ارشادات تفسيرية لكل حالة على حده في معالجة القضايا المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد

3) تبين ان تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء يؤدي الي زيادة رفع جودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية من خلال مستوي الإفصاح وتقليل بدائل القياس المحاسبي وهذا تبين من خلال تنفيذ شروط الإعتراف بالإيراد المتحقق وتأجيل إثبات الإيراد غير المتحقق وإعتبار الالتزام إمتثالاً لتعليمات المعايير الدولية بما يحقق الجودة والمصداقية المعلوماتية

4) يساعد تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء في زيادة جودة الإفصاح والشفافية

5) ان تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء يوفر معالجات اكثر تحفظا عند اعداد التقارير المالية، للحد من ممارسات ادارة الارباح ومن ثم تحسين جودة القوائم المالية

**ثانيا: التوصيات:**

على ضوء النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بالتالي:

1) ضرورة الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح الكامل وفق معيار الإيراد من العقود مع العملاء لزيادة جودة المعلومات.

2) العمل على الالتزام بالإفصاح عن الإيرادات ذات الأهمية النسبية التي تزيد عن 10% من قيمتها.

3) ضرورة الإفصاح عن الإيرادات المثبتة من العقود بشكل منفصل عن الإيرادات الأخرى
4) ضرورة إعادة صياغة وتكييف التشريعات والقوانين بما يتناسب مع تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء مع إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية وتذليل للعقبات
5) ضرورة قيام بورصة فلسطين بوضع العقوبات على كل من يخالف تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء بشكل خاص ،
6) مطالبة الهيئات المهنية بعقد دورات تطويرية للمحاسبين والمراجعين في فلسطين على للتدريب على تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء،
7) ضرورة قيام بورصة فلسطين بدراسة اثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء بشكل خاص على المستثمرين بالسوق
8) القيام بدراسة مستقبلية حول اثر تطبيق معيار معيار الايراد من العقود مع العملاء على ضريبة القيمة المضافة في فلسطين

## المراجع والتوثيقات


1) حنان، رضوان حلوة .(2003). **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الأردن، عمان: دار وائل للنشر.
2) عوض، إسامة محمد محى الدين(2015). دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة عن الإيراد وأثرها على جودة التقارير المالية، "**المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد ،٣٩العدد٤، ص ص 358-420
3) عيد، سالم سليمان سالمان (2018) أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (15) الإيراد من العقود مع العملاء على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية "، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، جامعة قناة السويس ، كلية التجارة بالإسماعلية، المجلد9، العدد 2، ص ص221- 240
4) مكط، علاء جميل(2019)، تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيرادات من العقود مع الزبائن على جودة الإبلاغ المالي، "**مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، )جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلد 25 ، العدد 113، ص ص 575- 594.
5) جربوع، يوسف محمود.(2013). **نظرية المحاسبة(الفروض- المفاهيم- المبادئ- المعايير)**، القاهرة: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
6) Altaji, F. S. and Alokdeh, S. K. (2019) "The Impact of the Implementation of International Financial Reporting Standards No.15 on Improving the Quality of Accounting information", Management Science Letters,No.9,PP.2369-2382 doi: 10.5267/j.msl.2019.7.018
7) Dalkiliç, A., (2014), "The Real Step in Convergence Project: A Paradigm Shift from Revenue Recognition to Revenue from Contracts with Customers", International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences, Vol. 4, issue: 3-4, pp. 67-84.
8) Financial Accounting Standards Board (FASB).(1980) Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, Retrieved october 13, 2018, from http://www.fasb.org

9) Kasztelnik, K., (2015), "The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standard", Accounting and Finance Research, Vol. 4, No. 3, pp. 88-98
10) Khamis, A., (2016), "Perception of Preparers and Auditors on Revenue from Contract with Customer(IFRS 15): Evidence from Egypt", Proceedings of 35th International Business Research Conference, 30-31 May, American University in the Emirates,
Dubai, UAE, pp.( 1-19).Joural of Accounting an Business Dynamics,Vol.3,No.2.