

## العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية\*

د. فوز الغوراني مدير مالي مصانع حمودة للألبان المملكة الأردنية الهاشمية	د. إيهاب نظمي أستاذ المحاسبة المشارك جامعة أبو ظبي الإمارات العربية المتحدة	د. حسني الشطرات أستاذ المحاسبة المساعد جامعة الزرقاء المملكة الأردنية الهاشمية
--	--	---

### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد في الشركات الصناعية الأردنية، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثون بتصميم استبانة تم توزيعها على فئتين، الفئة الأولى المدراء الماليين في الشركات الصناعية الأردنية والفئة الثانية شملت مدققي الحسابات. وقد قام الباحثون باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية، حيث تم استخدام المتوسطات واختبار مان ونتي واختبار (ت)، وقد بينت الدراسة أن هناك اتفاقاً على العوامل التي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد، كما أظهرت الدراسة أن هناك اتفاقاً على أن أسلوب الإدارة (مركزي، لامركزي) يمثل أقل العوامل أهمية، كما اتفقت على أهمية العوامل والخصائص النوعية والمبادئ والافتراضات والمحددات التي تعتبر أكثر فاعلية على توقيت الاعتراف بالإيراد. وقد أوصت الدراسة بالاستمرار في الحفاظ على عدالة القوائم المالية، والعمل على زيادة الوعي لدى المدققين الخارجيين بالطفرات المفاجئة بالإيرادات لدى الشركات، ومحاولة معرفة الأسباب وراء تلك الطفرة - إن وجدت - والإفصاح عنها في البيانات المالية ومعرفة تأثير هذه الطفرة على أرباح الشركة، والإفصاح عن مبدأ الاعتراف بالإيراد في البيانات المالية، إذ لا يكفي ذكر الإيراد في قائمة الدخل كرقم جامد دون ذكر إيضاحات حول تحقق الإيراد في الإيضاحات الخاصة في السياسات المحاسبية المتبعة لدى الشركة.

### المقدمة:

تمثل الإيرادات الجانب الإيجابي في معادلة الدخل، عن طريق إجراء مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لفترة محاسبية معينة، وتعتبر المشكلة الرئيسية التي تمثل مثار الجدل بين المحاسبين والباحثين هي، متى يتحقق الإيراد؟ بحيث يمكن للمحاسب الاعتراف به في قائمة الدخل، حيث ينظر إلى رأي المنظمات المهنية على أن الإيراد يتحقق عند عملية البيع، إذ يمثل البيع الواقعة الموضوعية التي يستند إليها المحاسب، سواء أكان مقترناً بالتسليم أم كان التسليم لاحقاً للبيع، أي بتسليم المشروع نقوداً، أو أن يسجل التزاماً شبيهاً بالنقود كأوراق القبض أو الحسابات المدينة.

وقد أكدت المعايير المحاسبية الدولية IASS (المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم 18)، أن يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن معاملات البيع أو تقديم الخدمات، عندما يكون بالإمكان قياس الإيراد بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وأن يكون احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة إلى المنشأة وادراً، وبالإمكان قياس التكلفة التي حدثت أو يتوقع حدوثها بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وأن تكون المنشأة قد نقلت للمشتري جميع المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية

\* تم تسلم البحث في يونيو 2011، وقُبل للنشر في أغسطس 2011.

البضاعة، وأيضًا عدم احتفاظ المنشأة بعلاقتها الإدارية المستمرة والمتعلقة عادة بملكية البضاعة أو سيطرتها الفعلية على البضاعة المباعة.

وعند الاعتراف بالإيراد تظهر مشكلة قياس الإيراد، فقد حدد المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم (18)، أنه يجب قياسه بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم أو سيتم تسلمه، ويحدد عادة قيمة الإيراد الذي ينتج عن عملية معينة بموجب اتفاق بين المنشأة من جهة، والمشتري أو المنتفع من استخدام الأصل من جهة أخرى، وتقاس على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم تسلمه أو سيتم تسلمه، وذلك بعد الأخذ في الحسبان قيمة أي خصم تجاري أو خصم نقدي تسمح به المنشأة.

ومن جانب آخر فإنه ينظر إلى رأي النظرية المحاسبية من الجانب النظري لدراسة الإيراد، إذ يمثل هذا الجانب دراسة الآراء النظرية الفلسفية الخاصة بتطبيق الاعتراف بالإيراد، والتي تؤيد الاعتراف بالإيراد في عدة مراحل تبدأ من مرحلة الاعتراف بالإيراد أثناء عملية الإنتاج وعند نهاية الإنتاج، والاعتراف بالإيراد عند تسلم النقدية وبعد عملية البيع. من الجانب الآخر، فإن الرأي المتضمن لتأثير العوامل البيئية، هو الاعتراف بالإيراد في ظل تأثير العوامل البيئية المحيطة بالمنشأة، فواقع الحال هو الذي يقرر متى يتم الاعتراف بالإيراد.

وتقوم هذه الدراسة على التحقق وفحص أهم العوامل والمتغيرات المحددة لتطبيق الاعتراف بالإيراد لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، لما تمثله هذه الشركات من أساس للاقتصاد الوطني، إذ تمثل إيراداتها المورد الرئيس للدولة ضمن عملية تحصيل ضريبة الدخل والمبيعات، كما تعتبر هذه الشركات نقطة جذب للاستثمارات الخارجية للاقتصاد الوطني للأردن.

### أهمية الدراسة:

بالرغم من التغيير الذي واكبته التوجهات المحاسبية، وتغيرات اهتمامات المحاسبة سواء على المستوى الميداني أو المستوى النظري، فإن الاهتمام بالإيراد لا يزال يحصل على الأولوية في نشاط أي منشأة، لكونه يعتبر البند الأساسي الذي أنشئت من أجله المنشأة.

وبما أن عملية تحقق الإيراد تأخذ وقتًا طويلاً، بدايةً من عملية التخطيط للإنتاج وشراء المواد الأولية والعملية الإنتاجية والتسويق والبيع وتحصيل النقدية، وتقديم الخدمات ما بعد التحصيل النقدي، فكان لا بد من دراسة توقيت الاعتراف بالإيراد والإجراءات المتبعة للاعتراف به، وتحديد العوامل التي تؤدي إلى أي اختلافات في تطبيق الاعتراف بالإيراد من شركة إلى أخرى.

بذلك تكمن أهمية هذه الدراسة، في دراسة الجوانب التطبيقية المحاسبية عن الإيرادات، والتي تتمثل في توقيت الاعتراف بالإيراد، واكتساب الإيراد أو قابليته للتحقق، والذي تعتبر دراسته مهمة لعدة جهات منها: دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، والمستثمرون، والشركات الصناعية المساهمة العامة، والمدراء الماليون والمدققون الخارجيون، المحاسبون.

### أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- تحديد العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد، وبيان مساهمة هذه العوامل في تقديم أو تأجيل الاعتراف بالإيراد.
- 2- دراسة تأثير توقيت الاعتراف بالإيراد وخصائص المعلومات المحاسبية على القوائم المالية.

### مشكلة الدراسة:

لدى دراسة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - وخصوصًا عند دراسة قائمة الدخل - فإن العنصر الأول من عناصر هذه القائمة هو الإيرادات. وبما أن هذه الشركات تقع تحت ظروف اقتصادية وبيئية وقانونية تؤثر في عملياتها التجارية والمحاسبية، وبما أن الإدارة تسعى - غالبًا - لتحسين هذا الرقم في قوائم الدخل من خلال زيادة قدراتها البيعية والتسويقية وزيادة إنتاجها وتحسينه من جهة، وتقديم أو تأجيل توقيت الاعتراف بالإيراد من جهة أخرى - فقد تركزت مشكلة الدراسة على دراسة العوامل التي تؤدي إلى تقديم أو تأجيل الاعتراف بالإيراد، والعوامل التي تؤدي إلى الاعتراف بالإيراد خلال الفترة التي يتحقق بها، وذلك من خلال وجهة نظر المدراء الماليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

### فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها، وفي ضوء الإطار النظري والدراسات السابقة، فإن هذه الدراسة تسعى لاختبار الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد.
- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين.
- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين.
- الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد.
- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين.
- الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين.
- الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الخارجية وتوقيت الاعتراف بالإيراد.
- الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الخارجية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين.
- الفرضية الفرعية السادسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الخارجية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين.
- الفرضية الرئيسية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المعلومات المحاسبية والفروض والمحددات المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد.
- الفرضية الفرعية السابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المعلومات المحاسبية والفروض والمحددات المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين.

- **الفرضية الفرعية الثامنة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الفروض والمحددات والخواص المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين.
  - **الفرضية الرئيسية الخامسة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد.
  - **الفرضية الفرعية التاسعة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين.
  - **الفرضية الفرعية العاشرة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين.
  - **الفرضية الرئيسية السادسة:** لا توجد فروق ذات دلالات إحصائية لمتوسط إجابات المدققين الخارجيين من جهة والمدراء الماليين من جهة أخرى حول العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد.
- مجتمع الدراسة وعينتها:**

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين والمدراء الماليين للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتم اختيارهما لكونهما يعتبران أكثر الأطراف البيئية علاقة بتحديد أهمية كل عامل من العوامل التي تم التوصل إليها في موضوع الدراسة وبيان أثره على توقيت الاعتراف بالإيراد.

وقد تم توزيع (120) استبانة على عينة الدراسة: (60) استبانة على فئة المدققين الخارجيين، وتم الحصول على (44) استجابة، حيث بلغت نسبة الرد (73.33%)، وتم أيضاً توزيع (60) استبانة على فئة المدراء الماليين، وتم استرداد (57) استبانة، حيث بلغت نسبة الرد (95%)، أي أن إجمالي حجم العينة (الفئتين معاً) يصبح (101) ونسبة المسترد منها (84.17% )، وممثلة لمجتمع الدراسة.

#### تصميم أداة الدراسة:

بهدف اختبار فرضيات الدراسة وتحقيق أهدافها، تم جمع المعلومات اللازمة من خلال مراجعة الدراسات العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وذلك للتعرف على بعض العوامل والمتغيرات المتعلقة بتوقيت الاعتراف بالإيراد وحصرها. ومن أجل الإجابة عن أسئلة البحث والتعرف على آراء المدققين الخارجيين والمدراء الماليين للعوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - تم تطوير استبانة تشتمل على مجموعة من الفقرات التي تتعلق بأسئلة البحث، حيث تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الاستبانات باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، حيث اشتملت استبانة الدراسة على جزأين:

- الجزء الأول: يتضمن خمسة أسئلة، ويخص الخصائص الوصفية والديموغرافية للمشاركين في عينة الدراسة.
- الجزء الثاني: اشتمل على (39) بنداً من بنود المعلومات المتعلقة بالمتغيرات، وقد تم تقسيم هذه البنود إلى خمس مجموعات: (المتغيرات المتعلقة بالمنتج سبعة متغيرات)، (المتغيرات المتعلقة ببيئة الشركة الداخلية 12 متغيراً)، (المتغيرات المتعلقة ببيئة الشركة الخارجية سبعة متغيرات)، (المتغيرات المتعلقة بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية تسعة متغيرات)، (العوامل المتعلقة بالإجراءات والسياسات التجارية أربعة متغيرات).

وقد تم تصميم أسئلة الاستبانة بحيث تكون الإجابة عن أساس مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة. وقد تم اختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة عن طريق عرضها على مجموعة من الأساتذة المهتمين بالبحث، حيث تم إجراء بعض التعديلات بناء على التوصيات المقدمة منهم.

#### أساليب التحليل الإحصائي:

قام الباحثون باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

#### 1- الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics):

وذلك لبيان طبيعة البيانات وخصائصها، ومن ثم تلخيصها وتصنيفها ووصف الإجابات المتجمعة عن أسئلة الاستبانة.

#### 2- اختبار مان وتني (Mann-Whitney):

يعتبر من الاختبارات اللامعلمية المستخدمة والذي يستخدم للمقارنة بين مجموعتين، ويقوم هذا الاختبار على أساس إيجاد القيمة الاحتمالية (P) عند مستوى الأهمية (5%)، فإذا كانت قيمة (P) أعلى من (5%) فإنه لا يوجد فرق ذي دلالة إحصائية بين فئتي الدراسة، أي هناك إجماع على أهمية نقطة معينة، أما إذا كانت قيمة (P) أقل من (5%) فإنه يعني وجود فرق ذي دلالة إحصائية بين فئتي الدراسة وعدم اتفاق عينة الدراسة حول نقطة معينة.

#### 3- اختبار كرونباخ (ألفا) Cronbach's Test (Alpha):

يستخدم هذا القياس لاختبار مدى درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة. ويفسر معامل (ألفا) على أنه عامل الارتباط بين ردود المستجيبين عن أسئلة الاستبانة الموجهة لهم. ويتراوح معامل (ألفا) ما بين (صفر-1)، وبالتالي إذا كان معامل ألفا (0.6) فأكثر تكون مصداقية المقياس جيدة، ويمكن الاعتماد عليه لتفسير وتعميم النتائج. (Sekaran، 2003).

#### 4- اختبار (ت) الإحصائي (T-test):

يعتبر من الاختبارات المعلمية، حيث يكون للعينة توزيع إحصائي، ويستخدم اختبار (ت) لتأكيد أهمية مجموعة العوامل الكلية المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد، حيث سيتم تحليل إجابات عينة الدراسة على أساس القيمة الاحتمالية أو دلالة (ت) عند مستوى الأهمية (5%)، ويستخدم هذا الأسلوب لنفي أو إثبات الفرضيات ولدعم النتائج المترتبة عن استخدام الوسط الحسابي، بحيث إذا كانت دلالة (ت) أكبر من مستوى الأهمية أي لا يوجد فرق إحصائي، وبالتالي يتم قبول الفرضية العدمية، أما إذا كانت دلالة (ت) أقل من مستوى الأهمية فهناك فروق إحصائية، مما يعني وجود علاقة أو يتم نفي الفرضية العدمية.

#### الدراسات السابقة:

دراسة (القيسي، 1995) بعنوان " العلاقة بين البنوك التجارية وتوسيع قاعدة الاستثمار في تمويل مشروعات تقسيط السيارات، واعتمد على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في معالجة عمليات البيع بالتقسيط، وتوصلت الدراسة إلى أن البنوك الأردنية لا تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية لاحتساب الفائدة لمشروعات تمويل السيارات. وبشكل عام فإن البنوك الأردنية لا تتبع معايير المحاسبة الدولية في عملية استئراك الفائدة وفقاً لمبدأ الاستحقاق، حيث تعمل البنوك على تأجيل إظهار ربحيتها قدر المستطاع وفقاً لسياسات الإدارة المتغيرة تجنباً للضريبة وإعادة لتشغيل هذه الأموال لتحقيق أكبر عائد ممكن.

وفي المقابل أشار (خشارمة، 2000) إلى تقييم فاعلية أسلوب نسبة الإنجاز في احتساب تكاليف ونتائج العقود طويلة الأجل في شركات المقاولات بصورة دقيقة وسليمة. فعندما يكون بالإمكان تقدير نتيجة عقد الإنشاء بدرجة يعتمد عليها، يجب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء، وذلك بالرجوع إلى درجة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية. وبموجب طريقة نسبة الإنجاز تتم مقابلة إيرادات العقد مع تكاليف العقد التي تكبدها حتى مرحلة الإنجاز، وبذلك يمكن تحديد الإيرادات والمصروفات والربح المتعلق بالعمل الذي تم إنجازه، حيث تم توزيع 80 استبانة على شركات المقاولات المطبقة لطريقة نسبة الإنجاز في الأردن، وكانت النتائج تشير إلى إن التزام المقاول بالسياسات المحاسبية المتبعة يؤدي إلى تحقيق نسبة الإنجاز بكفاءة وفاعلية. وإن زيادة التكاليف والنتائج المترتبة عليها لا تتلاءم مع إتمام نسبة الإنجاز، ويؤدي هذا - بالتالي - إلى زيادة الخسارة. كما إن حصول المقاول على التمويل اللازم ذو أهمية إيجابية لتحقيق نسبة الإنجاز، وذلك لإدراك البنوك التجارية لأهمية قطاع المقاولات واعتماد القدرة المالية للمقاولين عند تقديم التسهيلات الائتمانية المناسبة لهم. على أن ارتفاع الأسعار، وانخفاض الكفاءة الفنية للمقاول وانخراطه في عطاءات جديدة هي من أسباب زيادة التكاليف والنتائج المترتبة عليها. كذلك فإن اعتماد نسبة الإنجاز على التقدير يؤثر أيضاً على النتائج من ربح أو خسارة، حيث يرى المقاولون أن ذلك يؤدي إلى تشويه نتائج المشروع، وعدم تحديد أرباح السنة بدقة وتوزيعها بعدالة.

وجاءت دراسة (Fink, 2002) لتحديد مدى تطبيق الشركات الأمريكية لمبدأ توقيت الاعتراف بالإيراد والإفصاح عن البيانات المالية. وقد افترضت الدراسة أن الشركات الأمريكية تأخذ وقتاً طويلاً للاستجابة للمعايير التي تصدر حديثاً، سواء فيما يتعلق بالإفصاح أو الاعتراف بالإيراد. وتركزت أسئلة الاستبانة حول الإفصاح، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح لدى الشركات الأمريكية لا يزال ضعيفاً، وخصوصاً فيما يتعلق بالإيراد.

ركزت دراسة (Callen, et al., 2002) على معرفة الأسباب التي تؤدي إلى إعادة إعداد التقارير المالية، وكذلك معرفة تأثير هذه العملية على قائمة الدخل، وقد خلصت الدراسة إلى أن 600 شركة من أصل 700 شركة قامت بإعادة إعداد القوائم المالية بسبب الأخطاء المحاسبية، وأن 100 شركة قامت بإعادة إعداد القوائم المالية بسبب التغيير في المبادئ المحاسبية، حيث تبين أن 79.5% من التعديلات على القوائم المالية ترجع إلى الأخطاء المحاسبية، كذلك ما نسبته 20.5% من التعديلات على القوائم المالية ترجع إلى التغيير في السياسات المحاسبية، وأن أثر التغييرات في السياسات المحاسبية على معدل العائد على الأصول (ROA) Returned On Assts يمكن إهماله إذ وجد أنه ضعيف جداً، كما إن أثر التغييرات في الأخطاء المحاسبية على (ROA) وجد أنه ذو دلالة إحصائية، حيث يؤثر انخفاض (ROA) من 5% إلى 6%، كما إن أثر التغييرات الناتجة عن الأخطاء في الاعتراف بالإيراد بلغ 35% من مجمل الأخطاء المحاسبية الأدنى، وكان تأثير ذلك على (ROA) 8% باتجاه الانخفاض، كذلك فإن الشركات التي تلجأ إلى التعديلات في القوائم المالية يكون أداؤها المالي ضعيفاً، وأن ما نسبته 85% من التعديلات على القوائم المالية التي ترجع إلى الأخطاء المحاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح، وذلك بسبب الأخطاء في سياسة الاعتراف بالإيراد، حيث شكلت 11.6% من مجمل العينة، وكذلك 19.8% بسبب الأخطاء في احتساب الإيرادات من مجمل العينة. إن التعديلات على القوائم المالية ليست دائماً ذات أثر سلبي على قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، وكان هناك اقتراح على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا حريصين عند فحص البيانات المالية المعدلة قبل اتخاذ أي قرار مالي أو اقتصادي يخص أسلوب الدراسة في تحليل القوائم المالية.

أما دراسة (Batten, et al., 2003) فقد هدفت إلى معرفة مدى الوقت الذي تستغرقه الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في الاستجابة لتطبيق معيار الاعتراف بالإيراد رقم [SAB101] وقد ذكر الباحثان أن هناك أربعة عوامل رئيسية يمكن للشركة استخدامها لإدارة أرباحها، وهذه العوامل هي: عقد الدين واتفاقيات التعويض وعروض ملكية والتبادل الداخلي بين أقسام الشركة. وخلصت الدراسة إلى أن الشركات تأخذ وقتًا بطيئًا لتطبيق المعيار [SAB101] الخاص بالاعتراف بالإيراد في لحظة زمنية معينة، وأن الشركات تستخدم أساليب عديدة لإدارة أرباحها. وأكثر هذه الأساليب استخدامًا هي مسألة توقيت الاعتراف بالإيراد وقياسه.

بينما هدفت دراسة (Phillips, et al., 2004) إلى معرفة العلاقة بين التغييرات في الأرباح السنوية والضريبة المؤجلة على الأصول وعناصر الالتزامات المختلفة، باستخدام معلومات الإفصاح عن ضريبة الدخل، والأساليب التي يتبعها المدراء الماليون للتلاعب في الأرباح، وعلاقة هذه الأساليب مع مبدأ الاعتراف بالإيراد. وتوصلت الدراسة إلى أن إبقاء العوامل الأخرى ثابتة - أي بعد استبعاد أثر الاندماج - يجعل التغيير في صافي الضرائب على الالتزامات مفيدًا في تتبع إدارة ربح الشركات عند استخدام أساس الاستحقاق. وبعد فحص العناصر الثمانية (إيرادات ومصروفات، وتعويضات، واستهلاك أصول ثابتة، وأصول غير ملموسة، وضريبة دخل، وأرباح غير محققة وخسائر أسهم، ومخصصات، مثل الديون المشكوك في تحصيلها، وعناصر متفرقة أخرى) التي تؤثر على إدارة أرباح الشركة - فإن أهم العناصر المذكورة تأثيرًا على إدارة أرباح الشركة هي الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وأن هذين العنصرين هما اللذان يؤثران بشكل مباشر على إدارة الأرباح وتجنب انخفاضها، وإن المدراء الماليون يميلون إلى زيادة الأرباح مستخدمين بذلك مبدأ الاعتراف بالإيرادات.

وأخيرًا جاءت دراسة (Callen, 2004) الهادفة إلى تحليل ما إذا كانت الخسائر السابقة أو المتوقعة للشركة تؤثر على طريقة الاعتراف بالإيراد، وكذلك ما إذا كانت طريقة الاعتراف بالإيراد تؤثر على القيمة السوقية للشركة، حيث تمت دراسة التقارير المالية للشركات وللفترة الواقعة بين عامي 1990 إلى 1999. وخلصت الدراسة إلى أن التلاعب في الأرباح عن طريق الاعتراف بالإيراد يمكن التحقق منه عن طريق الذمم المدينة، إذ إن الشركات التي تتلاعب بالأرباح تظهر فيها نسبة الذمم المدينة إلى المبيعات مرتفعة جدًا، وأن التلاعب في الأرباح عن طريق الاعتراف بالإيرادات يزيد من نسب الخسارة (الربحية) أكثر من الشركات التي تتلاعب بالأرباح بطرق أخرى، مثل تخفيض المصروفات.

وإن الشركات تميل إلى التلاعب في الأرباح عن طريق الاعتراف بالإيراد، لأن تقييم هذه الشركات للسوق المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تحقيق رقم الإيرادات وليس على رقم الربح بالدرجة الأولى، وإن التلاعب بالأرباح يظهر واضحًا في الشركات التي تكون فيها الخسائر لعدة سنوات متتالية وزيادة في الذمم المدينة بالمقارنة مع المبيعات (الإيراد).

**ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

ركزت الدراسات السابقة على موضوعات متفرقة، منها ما يتعلق بالتوقيت الذي يتم به الاعتراف بالإيراد، وقد تم بيان عدة حالات يتم بها الاعتراف بالإيراد، سواء أكان عند توقيع العقد أم عند موافقة العميل. وكذلك تم التطرق إلى الطرق المحاسبية التي تستخدم للاعتراف بالإيراد، مثل طريقة البيع بالتقسيط وطريقة نسبة الإنجاز والمشكلات التي تواجه هذه الطرق المحاسبية، وأثر الابتعاد عن هذه الطرق المحاسبية على القوائم المالية. بينما ركزت الدراسات السابقة أيضًا على بيان أثر الأخطاء التي تحدث عن عدم الاعتراف بالإيراد، بالإضافة إلى أثر تلك الأخطاء الناتجة عن التغيير في السياسات

## المحاسبية.

وقد عمدت هذه الدراسة إلى الاتجاه نحو دراسة العوامل البيئية، سواء أكانت مرتبطة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أم بالمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية ذات العلاقة بالمبدأ موضوع الدراسة أم بالعوامل البيئة الداخلية والخارجية التي تؤثر على الشركة حتى تتمكن من تطبيق المبادئ المحاسبية. ولم تقتصر الدراسة على ذلك فقط، بل قامت باستطلاع وجهات النظر المختلفة التي لها تأثير مباشر على تطبيق المبادئ المحاسبية وهي فئتي المدراء الماليين والمدققين الخارجيين.

## الإطار النظري:

كان لا بد من دراسة موضوع الاعتراف بالإيراد لما له من أثر كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، فرقم الإيراد المعترف به يؤثر على المصروفات والدخل والأصول والالتزامات (Timothy, et al., 2005). فقد أظهرت دراسات (COSO) Committee of Sponsoring Organizations of the Tread Way Commission، أن 35% من إعادة إعداد القوائم المالية ترجع لعملية الاعتراف بالإيرادات. وتمت إعادة إعداد القوائم لعدم تليبيتها لخصائص المعلومات المحاسبية، لأنها أظهرت معلومات محاسبية خاطئة (Phillips, et al., 2001). فالاعتراف بالإيراد هو عملية تسجيل العنصر في الحسابات والقوائم المالية (Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC NO 3 par 83)، وهذا الاعتراف يتضمن تسجيل العنصر بالكلمات والمبلغ في القوائم المالية (SFAC NO 5 par 6). وأما عملية تحقق الإيراد، فهي عملية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية. وبدقة أكثر فهي تستخدم في الحسابات والقوائم المالية لتشير إلى بيع الأصول وتحويلها إلى نقد أو ذمم، ومن ثم إلى نقد (SFAC NO 3 par 83).

إن المسألة الرئيسة في المحاسبة عن الإيراد هي تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، إذ يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون احتمال حصول المنشأة على المنافع الاقتصادية في المستقبل أمراً وارداً، ويكون قياس هذه المنافع ممكناً بقدر من الموثوقية، ولكن هذه مسائل تفرضها طبيعة الظروف المحيطة بالمنشأة. فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) Financial Accounting Standard Board في بيانه رقم (SFAC No.5) بعنوان "الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال" - شرطين يجب توافرها بصفة عامة في أي بند من بنود القوائم المالية، كي يتم الاعتراف بالبند وإثباته في السجلات المحاسبية، وهما أن يكون الإيراد مكتسباً، وأن يكون الإيراد متحققاً أو قابلاً للتحقق، (Hendriksen, 1982).

كما إن وجود دليل مقنع للعملية يعني وجود طرف ثالث خارجي يرغب في شراء المنتجات التي تقوم الشركة بإنتاجها، ويكون مستعداً لذلك، ولكن هذه الرغبة والاستعداد للشراء فقط غير كافيين، وإنما يجب أن تقتزن بحدث فعلي كتوقيع عقد مثلاً، أو تسلم بضاعة أو دفع نقد، كما في حالات معينة كأن تكون المنتجات منتجات رئيسة مثل الذهب والفضة والقمح، إذ يمكن تقييمها بالسعر السائد في السوق، فهنا لا داعي لوجود طرف ثالث أو لحدوث العملية فعلاً، حتى يتم الاعتراف بالإيراد، فالمهنيون والمنظرون - على حد سواء - يرون أن الدليل الموضوعي والمقنع للاعتراف بالإيراد يتمثل هنا بأن هذه المنتجات مضمونة البيع، سواء في الوقت الحالي أو في المستقبل، ولا يشترط الاعتراف بالإيراد هنا حدوث العملية فعلاً (Belkaoui, 2004). بالإضافة إلى ذلك يرى المنظرون أن شرط اكتساب الإيراد ضروري لتوقيت الاعتراف بالإيراد لارتباطه بكفاءة وفاعلية الشركة، ولا يجب الاعتراف بالإيراد دون تقديم إثبات على هذه الكفاءة والفاعلية، بمعنى أنه يجب أن تقدم الشركة شيئاً ما قبل أن يتم الاعتراف، وهذا الشيء المقدم قد يتم في عملية التخطيط أو شراء المواد الأولية للتصنيع



(Bloom, et al., 2001). وهنا تظهر وجهة النظر التي لا تؤيد الاعتراف بالإيراد بمجرد توقيع العقد، لأن الشركة في هذه الحالة لم تقدم أي شيء بعد.

ولأن الاعتراف بالإيراد مرتبط بالتكلفة الكلية سواء للخدمة أو المنتج، وهذا يتفق مع الافتراض الذي يقضي بأنه كلما زادت التكلفة زاد سعر البيع للأصل (Hilton, 1999). وهنا يمكن استخدام طريقة نسبة إتمام الإنتاج أو استرداد التكلفة (Clough, 1986).

وحسب تعريف Auditing Practices Board (APB) فإن الاعتراف بالإيراد عند البيع يتم عند نقطة أو تاريخ حدوث البيع وهو التاريخ الذي يتم فيه نقل ملكية المنتج للعميل أو تقديم الخدمة له. حيث إن الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع تمثل وجهة النظر المهنية (FASB)، هنا يرى المنظرون أن الإيراد الذي يتم الاعتراف به هو إنجاز اللحظة معينة فقط، فماذا لو كانت هذه اللحظة في سنة مالية تختلف عن السنة المالية التي بذلت فيها الجهود المختلفة، من تخطيط وشراء المواد الأولية والتخزين والتصنيع والتسويق وغيرها من التكاليف التي تستنفد من أجل تحقيق الإنجاز الذي تسعى له الشركة، وهو تحقيق الإيراد (Dutta, et al., 2002)، من هنا برزت وجهات نظر مختلفة حول الاعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج والاعتراف بالإيراد عند نهاية عملية الإنتاج والاعتراف بالإيراد عند تسلم النقدية وبعد عملية البيع (Levis, 1987).

وعليه يرى المنظرون أن جميع العمليات الإنتاجية تساهم في تحقيق الإيراد، وكذلك فإنهم يؤيدون أن توقيت الاعتراف بالإيراد لا بد أن يحقق شروط الاعتراف به وهو وجود الدليل المقنع لعملية الحدوث. والسؤال هنا: كيف يتم تحديد الدليل بأنه مقنع أم لا؟ وفي أية مرحلة من مراحل الإنتاج يكون أكثر إقناعاً؟ ومن هنا برز الخلاف على توزيع هذا الإيراد على جميع الأنشطة التي أدت إلى توليده. فهو من الناحية النظرية منطقي، وأما من الناحية المهنية فهو لا يتصف بالواقعية، لذلك قامت اللجان المهنية بإصدار عدة معايير وآراء قامت بتوضيح مسألة توقيت الاعتراف بالإيراد، ويؤخذ على هذه المعايير أنها ضيقة ومحدودة وتخص صناعة معينة ولا تعالج الموضوع بشكل كامل.

### تحليل البيانات ومناقشة النتائج:

#### أولاً- النتائج الإحصائية الوصفية:

##### أ- خصائص عينة المدققين الخارجيين:

بالنظر إلى الجدول رقم (1) يتبين أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم مؤهل بكالوريوس فأعلى، حيث إن ما نسبته 100% منهم هم من حملة البكالوريوس أو الماجستير أو الدكتوراه. ويلاحظ أيضاً أن ما نسبته 86.4% هم من ذوي تخصص المحاسبة، وأن معظم أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرات عالية في التدقيق، حيث إن ما نسبته 31.8% تراوحت خبراتهم بين 7-10 سنوات. وإن ما نسبته 34% من أعمار عينة الدراسة المستهدفة تراوح بين 20-29 سنة.

وبالنظر إلى هذه الخصائص يتبين أن أفراد عينة الدراسة يمتلكون المؤهلات والتخصصات والخبرات الكافية التي تمكنهم من فهم أسئلة الدراسة وإدراك أهميتها والإجابة عنها، وبالتالي اعتبار آرائهم ذات تأثير في معرفة العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الجدول رقم (1)  
خصائص عينة المدققين الخارجيين

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %	التخصص	العدد	النسبة %	الخبرة	العدد	النسبة %	العمر	العدد	النسبة %
دبلوم	0	0	محاسبة	38	86.4	أقل من 3	9	20.5	29-20	15	34
بكالوريوس	30	68.2	إدارة	3	6.8	من 3-6	13	29.5	39-30	11	25
ماجستير	12	27.3	اقتصاد	1	2.3	من 7-10	14	31.8	50-40	9	20.5
دكتوراه	2	4.5	مالية	2	4.5	أكثر من 10	8	18.2	أكثر من 50	9	20.5
المجموع	44	100		44	100		44	100		44	100

ب- خصائص عينة المدراء الماليين:

بالنظر إلى الجدول رقم (2) يتبين أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم مؤهل بكالوريوس فأعلى، حيث إن ما نسبته 94.7% منهم هم من حملة البكالوريوس أو الماجستير. ويلاحظ أيضاً أن ما نسبته 77.2% هم من ذوي تخصص المحاسبة، وأن معظم أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرات عالية في الإدارة المالية، حيث إن ما نسبته 42.1% تزيد خبراتهم على عشر سنوات فأكثر. وإن ما نسبته 31.6% تزيد أعمارهم على خمسين عاماً.

وبالنظر إلى هذه الخصائص يتبين أن أفراد عينة الدراسة يمتلكون المؤهلات والتخصصات والخبرات الكافية التي تمكنهم من فهم أسئلة الدراسة وإدراك أهميتها والإجابة عنها، وبالتالي اعتبار آرائهم ذات تأثير في معرفة العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الجدول رقم (2)  
خصائص عينة المدراء الماليين

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %	التخصص	العدد	النسبة %	الخبرة	العدد	النسبة %	العمر	العدد	النسبة %
دبلوم	3	5.3	محاسبة	44	77.2	أقل من 3	5	8.8	29-20	9	15.8
بكالوريوس	37	64.9	إدارة	5	8.8	من 3-6	9	15.8	39-30	13	22.8
ماجستير	17	29.8	اقتصاد	4	7	من 7-10	19	33.3	50-40	17	29.8
دكتوراه	0	0	مالية	4	7	أكثر من 10	24	42.1	أكثر من 50	18	31.6
المجموع	57	100		57	100		57	100		57	100

ثانياً- أثر متغيرات الدراسة على توقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر إجمالي العينة:

أ- العوامل المستقلة ذات العلاقة بالمنتج:

يوضح الجدول رقم (3) العوامل المستقلة ذات العلاقة بالمنتج والتي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد، حيث انتقلت فئتي الدراسة على تأثير جميع العوامل المستقلة على توقيت الاعتراف بالإيراد وفقاً للنسب المشار إليها بالجدول رقم (3) كل على حدة، وكلما طالت فترة الإنتاج، كان لها التأثير الأكبر على توقيت الاعتراف بالإيراد، فبدأ تأثيرها من مرحلة التخطيط لشراء المواد الأولية إلى شراء المواد الأولية وخزنها وجلبها إلى مواقع الإنتاج أو المزج بين عناصر الإنتاج، وصولاً إلى منتج تام الصنع، وبهذا فإن في كل مرحلة من هذه المراحل يمكن الاعتراف بالإيراد عندها.

وكما كان حجم أو كمية الصفقة المتفق عليها كبيرة، كان لذلك تأثير أكبر على توقيت الاعتراف بالإيراد، فغالبًا ما تؤثر الكميات والمبالغ الكبيرة على قرار المدير المالي أو المدقق الخارجي فيما يخص تقديم أو تأجيل تسجيل بند معين، فكيف إذا ما تعلق الأمر بالإيراد. ويتفق الطرفان بأن سعر المنتج من العوامل الأكثر أهمية لتوقيت الاعتراف بالإيراد، إذ إن عملية توقيت الإيراد لها ارتباط مباشر بعملية قياس الإيراد، ولا يمكن فصل إحداها عن الأخرى، وحيث إن لطلب المستهلكين المرتفع على المنتج تأثيرًا على توقيت الاعتراف بالإيراد، إذ يعمل هذا العنصر على زيادة الإنتاج وتقليل فترة الإنتاج، وبالتالي تقليل الفترة الممتدة التي قد يتم الاعتراف فيها بالإيراد عند أية مرحلة من مراحلها، كذلك يؤثر الطلب المستمر على المنتج على طول فترة الإنتاج، وبالتالي على الفترة التي قد يتم فيها الاعتراف بالإيراد عند أية مرحلة من مراحلها، كما أن هناك اتفاقًا بين فئتي الدراسة حول تأثير عامل فترة صلاحية المنتج للاستهلاك على توقيت الاعتراف بالإيراد، ويظهر ذلك بوضوح في الميزات والخصوم التي تقدمها الشركات على منتجاتها التي يقترب تاريخ انتهاء صلاحيتها، حيث تقوم بمحاولة تقديم الاعتراف بالإيراد، من خلال تقديم خصوم كمية ونقدية كبيرة لمحاولة عرض سلعتها في السوق.

الجدول رقم (3)  
العوامل المستقلة ذات العلاقة بالمنتج

الرقم	العوامل المستقلة	فئة المدققين الخارجيين		فئة المدراء الماليين	
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
1	طبيعة المنتج	1.160	3.95	1.260	3.81
2	طول فترة الإنتاج	1.089	3.98	1.237	3.93
3	حجم (كمية) الصفقة المتفق عليها	1.133	3.86	1.187	3.95
4	سعر المنتج	1.282	3.59	1.146	3.84
5	طلب المستهلكين على المنتج	1.424	3.30	1.402	3.56
6	الطلب المستمر على المنتج	1.318	3.27	1.269	3.54
7	فترة صلاحية المنتج للاستهلاك	1.283	3.43	1.336	3.58

#### ب- العوامل المستقلة ذات العلاقة ببيئة الشركة الداخلية:

يتبين من النتائج الإحصائية لبيانات الدراسة الخاصة - العوامل المستقلة ذات العلاقة ببيئة الشركة الداخلية والتي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد، والتي يوضحها الجدول رقم (4).

فغالبًا ما تسعى الشركات المستقرة ماليًا للاعتراف بالإيراد دون تقديم أو تأجيل فهي غير مضطرة إلى ذلك، بينما تقوم الشركات التي تسعى إلى تحسين صورة قوائمها المالية - عادة - بتقديم الاعتراف بالإيراد، وذلك من شأنه أن يؤثر على قوائمها المالية في السنوات اللاحقة.

كما إن المدراء الماليين يعتبرون أن حجم رأس المال مصدر داخلي من مصادر التمويل ويؤثر بشكل أكبر على توقيت الاعتراف بالإيراد، في حين أن المدققين الخارجيين تختلف وجهة نظرهم عن حجم رأس المال، ويعتقدون أنه لا يؤثر بشكل كبير على توقيت الاعتراف بالإيراد، وأن عملية الاعتراف بالإيراد ما هي إلا حدث اقتصادي ولا علاقة لها بشكل كبير بعمليات التسجيل لدى الشركة، فذلك يميل المدققون الخارجيون نحو الحياد أكثر منها نحو الموافقة.

## العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد...

وتجب الإشارة إلى عامل رغبة الشركة في رفع سعر أسهمها، حيث إن من مصلحة المدراء الماليين رفع سعر أسهم شركتهم في السوق المالي، حيث اتفقت فئتا الدراسة على تأثير هذا العامل على توقيت الاعتراف بالإيراد. وهذا يتفق مع عامل رغبة الشركة في زيادة حجم التداول على أسهمها في السوق المالي، وهو ما يؤكد مصلحة المدراء الماليين في رفع سعر أسهم شركتهم وحجم التداول في السوق المالي، كما اتفقت فئتا الدراسة حول التأثير الكبير الذي تحدثه طبيعة المدينين (حجم وفترة وسياسة الائتمان) على توقيت الاعتراف بالإيراد، ويعتبر التعاون بين الأقسام ضروريًا جدًا في تقليل طول فترة الإنتاج، فكلما كان التعاون كبيرًا، انخفض طول فترة الإنتاج، وبالتالي انخفضت الفترة التي قد يتم الاعتراف فيها بالإيراد، حيث نجد أن لكفاءة الأقسام المختلفة (المشتريات، المبيعات، الإنتاج) لها تأثيرًا على توقيت الاعتراف بالإيراد لأن هذه الأقسام تساهم بشكل كبير في تحقيق الإيراد.

### الجدول رقم (4)

#### العوامل المستقلة ذات العلاقة ببيئة الشركة الداخلية

الرقم	العوامل المستقلة		فئة المدققين الخارجيين		فئة المدراء الماليين	
			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
8	الاستقرار المالي للشركة		3.98	1.067	4.12	1.070
9	حجم رأس المال		3.34	1.328	3.65	1.275
10	رغبة الشركة في رفع سعر أسهمها في السوق المالي		3.27	1.301	3.61	1.278
11	رغبة الشركة في زيادة حجم التداول على أسهمها في السوق المالي		3.43	1.208	3.53	1.255
12	شخصية الإدارة (متحفظة أو متفائلة)		3.16	1.311	3.49	1.269
13	أسلوب الإدارة (مركزي، لا مركزي)		3.11	1.298	3.44	1.195
14	طبيعة المدينين (حجم وفترة وسياسة الائتمان)		3.95	0.888	4.04	0.906
15	مدى التعاون بين الأقسام المختلفة (مشتريات، مخازن، إنتاج، مبيعات)		3.68	1.052	3.82	1.054
16	الطاقة التخزينية لدى الشركة		3.68	1.073	4.00	1.000
17	كفاءة قسم المشتريات		3.45	1.247	3.58	1.224
18	كفاءة قسم المبيعات		3.84	1.033	3.86	1.060
19	كفاءة قسم الإنتاج		3.84	1.160	3.81	1.187

### ج - العوامل المستقلة ذات العلاقة ببيئة الشركة الخارجية:

يوضح الجدول رقم (5) العوامل المستقلة ذات العلاقة ببيئة الشركة الخارجية التي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد، حيث اتفقت فئتا الدراسة حول تأثير التخصص والقوانين المتعلقة بالشركات واستقرار إصدار التعديلات على قانون ضريبة المبيعات والنسب المفروضة المتعلقة بقانون ضريبة المبيعات على توقيت الاعتراف بالإيراد، كما يعتبر الدخل ناتج عملية طرح المصروفات من الإيرادات، وبهذا فإن عملية توقيت الاعتراف بالإيراد تؤثر بالضرورة على الدخل، سواء من ناحية تخفيض الدخل، وبالتالي تأخير دفع الضريبة المفروضة على الدخل، أو من ناحية زيادة الدخل (في الشركات التي تكون معفاة من ضريبة الدخل). وكلما زادت النسب المفروضة، سعت الإدارة نحو تخفيض الدخل، وذلك عن طريق تخفيض الإيرادات (تأجيلها مثلاً)، أو زيادة المصروفات، حيث تجد الإدارة أن تخفيض الإيرادات هي الطريقة الفضلى لتخفيض الدخل، وكلما كانت العلاقة جيدة، كانت هناك القدرة أكبر على تخفيض فترة الإنتاج، وبالتالي تخفيض الفترة التي سيتم فيها الاعتراف بالإيراد.

الجدول رقم (5)

العوامل المستقلة ذات العلاقة ببيئة الشركة الخارجية

الرقم	العوامل المستقلة	فئة المدققين الخارجيين		فئة المدراء الماليين	
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
20	التخصص (مثلا صناعات خفيفة، ثقيلة وغيرها)	1.056	4.05	1.490	3.96
21	استقرار إصدار التعديلات على القوانين المتعلقة بالشركات	0.978	3.80	0.997	3.93
22	استقرار التعديلات على قانون ضريبة الدخل	1.067	3.98	1.076	3.95
23	النسب المفروضة في قانون ضريبة الدخل	1.100	4.00	1.052	4.00
24	استقرار التعديلات على قانون ضريبة المبيعات	0.955	4.14	1.008	4.14
25	النسب المفروضة المتعلقة بقانون ضريبة المبيعات	1.065	3.93	1.075	4.07
26	علاقة الشركة مع الموردين	1.212	3.80	1.880	3.98

د - العوامل المستقلة ذات العلاقة بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية:

يوضح الجدول رقم (6) العوامل المستقلة ذات العلاقة بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية والتي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد، وقد اتفقت فئتا الدراسة على تأثير جميع العوامل المستقلة على توقيت الاعتراف بالإيراد وفقاً للنسب المشار إليها بالجدول رقم (6) كل على حدة، حيث ترتبط خاصية الملاءمة والاعتمادية مع توقيت الاعتراف بالإيراد بشكل كبير، فكلما كان توقيت الاعتراف بالإيراد مناسباً، وكذلك درجة الاعتمادية، كانت المعلومات المحاسبية أكثر ملاءمة، وكلما توافرت المعلومات بشكل أكبر كان الإفصاح عنها بالطريقة المناسبة بشكل أفضل، كذلك يرتبط مبدأ المقابلة مع توقيت الاعتراف بالإيراد ارتباطاً كبيراً، إذ تعتبر معرفة المصروفات وإمكان قياسها من شروط الاعتراف بالإيراد، فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر أكبر، كان تأثيرها كبيراً على توقيت الاعتراف بالإيراد، وعموماً يتعامل المدققون الخارجيون والمدراء الماليون مع كل حدث اقتصادي يؤثر على المنشأة بالحيطه والحذر. فيتبع هؤلاء عند تسجيل أية عملية أو حدث هذا المحدد حرصاً على حماية الذات في ظل عدم التأكد، لذلك اتفقت فئتا الدراسة حول تأثير هذا المحدد وتأثيره على توقيت الاعتراف بالإيراد، ويؤثر محدد التكلفة والمنفعة على الإجراءات المحاسبية التي تقوم بها الشركات عند تسجيل أي بند من عناصرها المالية، فتكلفة المعلومة المحاسبية يجب أن لا تفوق المنفعة التي أعدت من أجلها، لذلك فعند تقديم أو تأخير الاعتراف بالإيراد يجب أن يتفق جوهر عملية التقديم أو التأجيل مع هذا المحدد.

الجدول رقم (6)

العوامل المستقلة ذات العلاقة بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية

الرقم	العوامل المستقلة	فئة المدققين الخارجيين		فئة المدراء الماليين	
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
27	خاصية الملاءمة	1.075	3.77	0.892	4.09
28	خاصية الاعتمادية	1.189	3.93	1.250	3.95
29	مبدأ الإفصاح	1.010	4.16	0.947	4.18
30	مبدأ المقابلة	0.831	4.23	0.787	4.33
31	فرض الاستمرارية	1.224	4.11	1.025	4.05
32	فرض الدورية	1.069	4.14	0.947	4.18
33	محدد الأهمية النسبية	0.945	4.11	0.818	4.21
34	محدد الحيطه والحذر	0.987	4.16	0.840	4.21
35	محدد التكلفة والمنفعة	0.988	4.00	0.923	4.07

#### هـ - العوامل المستقلة ذات العلاقة بالإجراءات والسياسات التجارية:

يوضح الجدول رقم (7) العوامل المستقلة ذات العلاقة بالإجراءات والسياسات التجارية والتي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد، فكلما كانت سياسة منح الائتمان التجاري، سياسة متحفظة، أمكن تقديم الاعتراف بالإيراد، وكلما كانت تلك السياسة متفائلة متساهلة، أدى ذلك إلى تأجيل الاعتراف بالإيراد لحين التأكد من إمكانية تحصيل المبالغ المفترض تحصيلها وتعتبر سياسة البيع بالتقسيط أفضل مثال على تأثير هذا العامل، فكلما كانت الخصومات النقدية كبيرة، أدى ذلك إلى تقديم الاعتراف بالإيراد، وهذا ما اتفقت عليه فتاى الدراسة، وتعتبر الخصومات الكمية وسيلة تحفيز لزيادة حجم المبيعات. وغالباً ما تعتمد هذه السياسة تلك الشركات التي لديها طاقة تخزينية مرتفعة ولديها كميات كبيرة من الإنتاج، ونجد أن هناك اتفاقاً بين فتى الدراسة حول تأثير هذا العامل على توقيت الاعتراف بالإيراد، كما تعتبر صفات العميل الشخصية والمالية من العوامل المؤثرة على توقيت الاعتراف بالإيراد، فنجد أن الشركات تقوم بتقديم الاعتراف بالإيراد، إذا كان العميل جيداً، وكذلك فإنها تقوم بتأجيل الاعتراف بالإيراد إذا لم تكن هناك معلومات كافية عن العميل، ومثال ذلك أيضاً عمليات البيع بالتقسيط حيث لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند تحصيل النقدية.

#### الجدول رقم (7)

##### العوامل المستقلة ذات العلاقة بالإجراءات والسياسات التجارية

الرقم	العوامل المستقلة	فئة المدققين الخارجيين		فئة المدراء الماليين	
		الوسط الحسابى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري
36	سياسة منح الائتمان التجاري	4.02	0.849	4.09	0.931
37	سياسة منح الخصومات النقدية	3.89	0.868	3.88	0.888
38	سياسة منح الخصومات الكمية	4.05	0.914	4.14	0.854
39	سياسة انتقاء العملاء	4.07	0.846	3.93	0.923

#### ثالثاً - ترتيب مجموعات العوامل المؤثرة في توقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر فتى الدراسة:

يوضح الجدول رقم (8) اتفاق فتى الدراسة على العوامل المستقلة المتعلقة بالمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية على توقيت الاعتراف بالإيراد، ولهذه العوامل أهمية كبيرة على القوائم المالية وخصوصاً قائمة الدخل، ونلاحظ أن هناك اتفاقاً تم على العوامل المستقلة من حيث الترتيب فلم يختلف ترتيب أية مجموعة من حيث الأهمية لدى فتى الدراسة.

#### الجدول رقم (8)

##### ترتيب مجموعات العوامل المؤثرة في توقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر فتى الدراسة

رقم المجموعة	عنوان المجموعة	فئة المدققين الخارجيين			فئة المدراء الماليين		
		الوسط الحسابى	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري	الترتيب
1	العوامل المستقلة الخاصة بالعوامل ذات العلاقة بالمنتج	3.63	0.923	4	3.74	0.941	4
2	العوامل المتعلقة ببيئة الشركة الداخلية	3.56	0.741	5	3.75	0.832	5
3	العوامل المتعلقة ببيئة الشركة الخارجية	3.98	0.828	3	4.01	0.857	3
4	العوامل المستقلة المتعلقة بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية	4.67	0.804	1	4.14	0.722	1
5	العوامل المستقلة المتعلقة بالإجراءات والسياسات التجارية	4.00	0.732	2	4.01	0.750	2

### اختبار فرضيات الدراسة:

بعد القيام بمناقشة النتائج الوصفية لآراء المدراء الماليين والمدققين الخارجيين فيما يتعلق بالعوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، يركز هذا الجزء من البحث على اختبار فرضيات الدراسة التي تم بيانها سابقاً، حيث سيتم اختبار الفرضيات على أساس اختبار العينة الواحدة (الفئتين سوية) وكذلك اختبار الفرضيات على أساس وجهتي نظر المدراء الماليين والمدققين الخارجيين كل على حدة.

#### الجدول رقم (9)

آراء فئتي الدراسة من رفض أو قبول الفرضيات

فرضية الدراسة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار t	الدلالة	فئة المدققين الخارجيين	فئة المدراء الماليين
الرئيسية الأولى	3.69	0.930	7.489	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية الأولى	3.74	0.941	5.975	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية الثانية	3.63	0.912	4.597	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الرئيسية الثانية	3.66	0.795	8.416	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية الثالثة	3.75	0.832	6.767	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية الرابعة	3.56	0.733	5.137	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الرئيسية الثالثة	3.99	0.841	11.911	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية الخامسة	4.00	0.858	8.880	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية السادسة	3.98	0.819	8.033	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الرئيسية الرابعة	4.10	0.756	14.740	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية السابعة	4.14	0.722	11.918	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية الثامنة	4.07	0.795	9.002	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الرئيسية الخامسة	4.00	0.714	14.187	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية التاسعة	4.01	0.934	10.796	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية
الفرعية العاشرة	4.00	0.724	9.311	0.000	رفض الفرضية العدمية	رفض الفرضية العدمية

الفرضية الرئيسية الأولى - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد:

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات إجمالي العينة بلغ 3.69 بتشتت مقداره 0.930 ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين طبيعة المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الفرضية الفرعية الأولى - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين:

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدراء الماليين بلغ 3.74 بتشتت 0.941، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05، مما يعني وجود علاقة بين طبيعة المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الفرعية الثانية- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدققين الخارجيين بلغ 3.63 بتشتت 0.912، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين طبيعة المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الرئيسية الثانية- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات إجمالي العينة بلغ 3.66 بتشتت مقداره 0.795، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الفرعية الثالثة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدراء الماليين بلغ 3.75 بتشتت 0.832، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الفرعية الرابعة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدققين الخارجيين بلغ 3.56 بتشتت 0.733، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين بيئة الشركة الداخلية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الرئيسية الثالثة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الخارجية وتوقيت الاعتراف بالإيراد:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات إجمالي العينة بلغ 3.99 بتشتت مقداره 0.841، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05، مما يعني وجود علاقة بين بيئة الشركة الخارجية وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الفرعية الخامسة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الخارجية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدراء الماليين بلغ 4.00 بتشتت 0.858، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين بيئة الشركة الخارجية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.



**الفرضية الفرعية السادسة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بيئة الشركة الخارجية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدققين الخارجيين بلغ 3.98 بتشتت 0.819، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين طبيعة المنتج وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الرئيسية الرابعة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المعلومات المحاسبية والفروض والمحددات المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات إجمالي العينة بلغ 4.10 بتشتت مقداره 0.756، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين الفروض والمحددات والخواص المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الفرعية السابعة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المعلومات المحاسبية والفروض والمحددات المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدراء الماليين بلغ 4.14 بتشتت 0.722، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05، مما يعني وجود علاقة بين الفروض والمحددات والخواص المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الفرعية الثامنة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الفروض والمحددات والخواص المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدققين الخارجيين بلغ 4.07 بتشتت 0.795، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05، مما يعني وجود علاقة بين الفروض والمحددات والخواص المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الرئيسية الخامسة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات إجمالي العينة بلغ 4.00 بتشتت مقداره 0.741، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

**الفرضية الفرعية التاسعة- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين:**

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدراء الماليين بلغ 4.01 بتشتت 0.934، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05 مما يعني وجود علاقة بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدراء الماليين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الفرضية الفرعية العاشرة - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين:

يظهر الجدول رقم (9) أن متوسط إجابات فئة المدققين الخارجيين بلغ 4.00 بنتشت 0.724، ويظهر الجدول أن هناك فروقاً دالة إحصائية عند مستوى 0.05، مما يعني وجود علاقة بين الإجراءات والسياسات التجارية وتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر المدققين الخارجيين، وبهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الفرضية الرئيسية السادسة - لا توجد فروق ذات دلالات إحصائية لمتوسط إجابات المدققين الخارجيين من جهة والمدراء الماليين من جهة أخرى حول العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد:

يتضح من الجدول رقم (10) أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية عند المستوى (0.05) لكل من العوامل المتعلقة ببيئة الشركة الخارجية والعوامل المستقلة المتعلقة بالمبادئ والفروض والخواص المحاسبية، ولهذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

أما فيما يخص العوامل المستقلة المتعلقة بالإجراءات والسياسات التجارية فإن الفروق غير دالة إحصائية، وبهذا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

#### الجدول رقم (10)

إجابات المدققين الخارجيين والمديرين الماليين حول العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد

الرقم	العامل المستقل	فئة المدققين الخارجيين	فئة المدراء الماليين	Man Whitney Value-P	اختبار الفرضية
		الوسط الحسابي	الوسط الحسابي		
1	العوامل المستقلة الخاصة بالعوامل ذات العلاقة بالمنتج	3.63	3.74	0.232	قبول الفرضية العدمية
2	العوامل المتعلقة ببيئة الشركة الداخلية	3.56	0.37	0.670	قبول الفرضية العدمية
3	العوامل المتعلقة ببيئة الشركة الخارجية	3.98	4.01	0.027	رفض الفرضية العدمية
4	العوامل المستقلة المتعلقة بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية	4.67	4.14	0.024	رفض الفرضية العدمية
5	العوامل المستقلة المتعلقة بالإجراءات والسياسات التجارية	4.00	4.01	0.897	قبول الفرضية العدمية

#### النتائج:

بناءً على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل لبيانات الدراسة واختبار فرضياتها، فإنه يمكن تلخيص النتائج المهمة التي توصلت إليها هذه الدراسة بما يلي:

- 1- اتفق طرفا الدراسة على أهمية مبدأ المقابلة في توقيت الاعتراف بالإيراد، إذ تم الاتفاق على أهمية ربط الإيراد مع المصروف، فلا يوجد إيراد بدون مصروف، وكذلك فإن كل مصروف لابد أن يولد إيراداً.
- 2- اتفقت فئتا الدراسة على أهمية محدد الحيطة والحذر في توقيت الاعتراف بالإيراد، فغالباً ما يسعى المدراء الماليون أو المدققون الخارجيون إلى التحوط عند تسجيل البيانات المالية.

- 3- جاء محدد الأهمية النسبية في المرتبة الثانية لدى المدراء الماليين، فهم يعتقدون أن توقيت الاعتراف بالإيراد يعتمد بدرجة كبيرة على الأهمية النسبية للإيراد المراد الاعتراف به، أما بالنسبة للمدققين الخارجيين فقد حل في المرتبة السادسة من حيث الأهمية النسبية.
- 4- جاء فرض الدورية في الترتيب الخامس من حيث الأهمية لكل من المدققين الخارجيين والمدراء الماليين.
- 5- اتفقت فنتا الدراسة أن أسلوب الإدارة ( مركزي ، لامركزي ) يمثل المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية في العوامل التسعة والثلاثين، بينما تحتل شخصية الإدارة (متحفظة أو متفائلة) المرتبة الثامنة والثلاثين ( قبل الأخيرة ) من حيث الأهمية.
- 6- اتفقت فنتا الدراسة أن جميع متغيرات الدراسة التسعة والثلاثين مؤثرة على توقيت الاعتراف بالإيراد، وأن أكثرها تأثيراً هي العوامل المستقلة المتعلقة بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية.
- 7- أظهرت آراء المدراء الماليين والمدققين الخارجيين رفض جميع الفرضيات العدمية وقبول الفرضيات البديلة حول وجود علاقة بين مجموعة العوامل المستقلة الخمسة التالية والتي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر إجمالي العينة، وقد جاءت العوامل المستقلة المتعلقة بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية أولاً، ثم العوامل المستقلة المتعلقة بالإجراءات والسياسات التجارية، ثم العوامل المستقلة المتعلقة ببيئة الشركة الخارجية والعوامل المستقلة ذات العلاقة بالمنتج وأخيراً العوامل المستقلة المتعلقة ببيئة الشركة الداخلية.

#### التوصيات:

- وفقاً للنتائج التي تم التوصل إليها، وبعد اختبار الفرضيات وبيان المتغيرات المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد من وجهة نظر إجمالي الدراسة ومن وجهة نظر فنتي الدراسة كل على حدة، فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:
- 1- الاستمرار في الحفاظ على عدالة القوائم المالية وعرضها بصورة صادقة وحيادية للأحداث الاقتصادية لدى المنشأة، من خلال زيادة الاهتمام بالخواص والمبادئ والفروض والمحددات المحاسبية.
  - 2- العمل على زيادة الوعي لدى المدققين الخارجيين بالطفرات المفاجئة بالإيرادات لدى الشركات ومحاولة معرفة الأسباب وراء تلك الطفرة إن وجدت والإفصاح عنها في البيانات المالية ومعرفة تأثير هذه الطفرة على أرباح الشركة.
  - 3- الإفصاح عن مبدأ الاعتراف بالإيراد في البيانات المالية، إذ لا يكفي ذكر الإيراد في قائمة الدخل كرقم جامد دون ذكر إيضاحات حول تحقق الإيراد في الإيضاحات الخاصة في السياسات المحاسبية المتبعة لدى الشركة.
  - 4- العمل على زيادة الفهم والوعي لدى مدقق الحسابات حول العوامل البيئية المؤثرة في توقيت الاعتراف بالإيراد والأسباب التي تؤدي بالشركات إلى تقديم أو تأجيل الاعتراف بالإيراد والعمل على دراسة كل عامل بيئي على حدة وبيان أثره على الإيراد والقوائم المالية.
  - 5- زيادة الحفاظ على استقرار قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة المبيعات والقوانين المتعلقة بالشركات مما يؤدي إلى الثبات في تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد.
  - 6- يوصي الباحثون بالقيام بدراسات أخرى حول هذا الموضوع من وجهة نظر فئات أخرى من مستخدمي البيانات المالية، مثل مديري الشركات والمستثمرين والمحاسبين والمقرضين.

## المراجع

### أولاً- المراجع باللغة العربية:

- القيسي، ثائر. (1995). الأسس والمبادئ المحاسبية لمشروعات البيع بالتقسيط للسيارات في البنوك الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (1999). *المعايير المحاسبية الدولية IASs*. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- خشارمة، حسين علي. (2000). "طريقة نسبة الإنجاز في احتساب العقود طويلة الأجل في شركات المقاولات الأردنية"، مجلة الإداري، العدد 83، ص 149-181.

### ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية:

- Auditing Practices Board (APB). (May1973). *Accounting for Nonmonetary Transactions*, Opinion 29, Par 25.
- Batten, J. and Hettihewa, S. (2003). *Resource Misallocation and Corporate Earnings Management*.
- Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*, Business Press-Thomson Learning, 55<sup>th</sup> ed.
- Bloom, R. and Schirm, D. (2001). SEC Staff Accounting Bulletin, No.101, Revenue Recognition Financial Statements, *Ohio CPA Journal*, 60(4):4-14.
- Callen, J.; J. Livant, and Segal, D. (May 2002). *Accounting Restatements: Are They Always Bad News*, University of Toronto.
- Callen, J., S. Robb and Segal O. (November 2004). *Revenue Manipulation and Restatements by Loss Firms*.
- Clough, R. H. (1986). *Construction Contracting*, John Wiley and Sons, Inc. New York, 5<sup>th</sup>ed.
- Dutta, S. and X. Zhang. (2002). "Revenue Recognition in a Multi Period Agency Setting", *Journal of Accounting Research*, 40 (1):68-83.
- Fink, R. (2002). "The Fear of All Sums", *CFO Magazine*. [Http://www.mindfully.org/Indsustry/cfo.survey](http://www.mindfully.org/Indsustry/cfo.survey). August
- Financial Accounting Standards Board, FASB. (1980). *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, Norwalk, N.Y., SFAC, No. 3: 64.
- Financial Accounting Standards Board, FASB. (1984). *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Norwalk N.Y., SFAC, No. 5:45.
- Financial Accounting Standards Board, FASB. (1985). *Elements of Financial Statements*, Norwalk, N.Y., SFAC, No. 5, par 6

- Financial Accounting Standards Board FASB. (1984). "Revenue Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises", *Concept*, No. 5, Paragraph 83. December.
- Hendriksen, E. S. (1982). *Accounting Theory*. 4<sup>th</sup> ed. Home Wood: Richard D. Irwin
- Hilton, R. W. (1999). *Managerial Accounting*. McGraw-Hill Companies, Inc., 4<sup>th</sup> ed.
- Levis, C. and R. Schroder. (1987). *Accounting Theory*. John Wiley and Sons, Canada.
- Phillips, T.; M. Luehlfig and C. Daily. (2001). "The Right Way to Recognize Revenue", *Journal of Accountancy*, on line Issues.
- Phillips, J.; M. Pincus; S. Rego, and H. Wan. (2004). *Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities*, University of Iwa.
- Sekaran Uma. (2003). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*, 5<sup>th</sup> ed., John Wiley and Sons Inc., New York.
- Timothy, E. and H. Andrew. (2005). Revenue Recognition and Real Estate Companies, *Briefings in Real Estate Finance*, 4 (3): 245-270.

## **The Determinants of the Timing of Revenue Recognition Field Study in Industrial Jordanian Companies**

**Dr.Husni AL-Shattarat**  
Assistant Prof.  
Zarka University  
Jordan

**Dr.Ehab Nazmy**  
Associate Prof.  
Abu Dhabi University  
UAE

**Fawaz Al-Ghorani**  
Financial Manager  
Hamoda Factories for Milk  
Jordan

### **ABSTRACT**

This study investigates determinates affecting revenue recognition for Jordanian Industrial firms. A qualitative research methodology is applied to study the revenue recognition factors. To achieve this purpose, researches designated a questionnaire and distributed it over the sample of the study, which consists of Industrial financial managers and Auditors.

Mann-Witney and T test are used to investigate the factors affecting revenue recognition in Jordan. This study indicates the importance of the factors determined on the revenue recognition.

Also, this study finds out that centralization and decentralization is not an important factor in affecting the revenue recognition. While the quality characteristics and assumption related to revenue recognitions appeared to be more efficient in determining the timing of revenue recognitions. Finally, researchers suggest that increasing the disclosure related to financial statements, increasing the auditor's awareness of outlaws will improve the quality of revenue recognition.