

تقييم مدى ملائمة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للقياس  
والتقرير عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية  
( دراسة استكشافية )

دكتور/ ثروت مصطفى على العايدى  
مدرس المحاسبة والمراجعة  
المعهد العالي للعلوم الإدارية بالقطامية

# تقييم مدى ملائمة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للقياس والتقرير عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية ( دراسة استكشافية )

د/ ثروت مصطفى على العايدى  
مدرس المحاسبة والمراجعة  
المعهد العالى للعلوم الإدارية بالقطامية

## ملخص:

استهدفت الدراسة تقييم مدى ملائمة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للقياس والتقرير عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية، حيث اتسمت طبيعة تلك الإيرادات بالتنوع والتغير من لحظة زمنية لأخرى، بالإضافة لكونها مركبة مما أدى إلى التعقد فى طبيعتها، وما تبعه من آثار على كيفية قياسها محاسبيا. ولقد تناول الباحث الدراسات السابقة فى مجال البحث كمدخل لاستقراء الآراء المتعلقة بموضوع البحث، ثم تناول طبيعة وماهية إيرادات شركات الحوسبة السحابية، ثم تناول كيفية الاعتراف والقياس المحاسبى لإيرادات تلك الشركات فى ضوء (IFRS). ومن الاستقراء السابق وضع الباحث ثلاثة فروض علمية مفادها أن (IFRS) لا يوفر المتطلبات العلمية والعملية الملائمة لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية، بالإضافة لوجود عوائق وتحديات تحد من إمكانية تطبيقه بشكل ملائم، كذلك فإن مفهوم السيطرة القائم على (IFRS 15) قد يعيب تحقيقه بشكل ملائم للاعتراف والقياس لإيرادات تلك الشركات. وبعدما اتضح للباحث صحة فروض البحث نظريا قام بإجراء دراسة استكشافية فى البيئة المصرية للتعرف على آراء وتوجهات الفئات المهتمة بموضوع البحث، ولقد جاءت نتائج تلك الدراسة الاستكشافية لتشير لصحة فروض البحث. وعلى فقد جاءت توصيات البحث لتضير لضرورة إعادة دراسة معطيات (IFRS) المتعلقة بقياس الإيرادات بما يتناسب مع طبيعة الإيرادات لمثل شركات الحوسبة السحابية.

الكلمات المفتاحية: الحوسبة السحابية- الإداء التجارى- قياس الدخل المحاسبى-  
المعلومات المحاسبية- قائمة الدخل- خدمات السحابة- المحاسبة فى السحابة-  
الاعتراف بالإيراد المحاسبى- التعقد فى الإيرادات- شركات الحوسبة السحابية.

## **Abstract:**

The objective of the study was to assess the appropriateness of the International Financial Reporting Standards (IFRS) to measure and report on the revenues of cloud computing companies. The nature of these revenues was characterized by diversity and change from time to time, in addition to being complex and complex in nature. The researcher dealt with previous studies in the field of research as an input to extrapolate the opinions on the subject of research, and then address the nature and what the revenues of the companies of cloud computing, and then how to recognize and measurement accounting for the revenues of these companies in the light of (IFRS).

From the previous induction, the researcher put forward three scientific hypotheses that (IFRS) does not provide the appropriate scientific and practical requirements for measuring the revenues of cloud computing companies, as well as obstacles and challenges that limit its applicability appropriately, and the concept of control (IFRS 15) To recognize and measure the income of those companies. And after it became clear to the researcher the validity of research hypotheses in theory conducted an exploratory study in the Egyptian environment to identify the views and directions of the groups interested in the subject of research, and the results of this exploratory study to indicate the validity of research hypotheses.

Finally, the research recommendations were made to justify the need to re-examine the IFRS data related to the measurement of revenue commensurate with the nature of revenues such as cloud computing companies.

**Key words:** cloud computing- business performance-measurement of accounting revenue – accounting information-income statements- cloud services- accounting in the cloud-reorganization of accounting revenue- cloud services- complex in revenue- cloud computing companies.

## تقييم مدى ملائمة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للقياس والتقرير عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية ( دراسة استكشافية )

مقدمة:

لقد تميز القرن الحالى بمراحل عديدة من عملية تعزيز تكنولوجيا المعلومات، وواحدة من أكثر النماذج التى تم تبنيها بسرعة هى الحوسبة السحابية. والتى تعد أحد النماذج التكنولوجية الهامة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وذلك لقدرتها على تطوير واستغلال موارد البنية الأساسية من خلال تقديم المصادر الحاسوبية كخدمات، مما أحدث تغييراً هام ورئيس فى اقتصاديات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (Harmisch,S., et al,2017,P:36; Vasiljeva,T., et al, 2017, P:443). و التى كان لها تأثير كبير على بيئة الأعمال التجارية والمالية نظراً لمزاياها المختلفة. والتى منها مساعدة المحاسبين فى أداء أعمالهم بشكل أسرع وأدق، بالإضافة لإمكانية تطويرها وما يتبعه الاستفادة المحاسبية من هذا التطور (Dimntru.O.,&Meateri., 2015,P:666). إلا أنها فى الوقت نفسه مليئة بالتحديات لجميع المهتمين بمجال المحاسبة والمراجعة، ومن زوايا عديدة، والتى منها كيفية إعداد القوائم المالية لشركات الحوسبة السحابية، والتى يتطلب إعدادها التفاعل والالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية على اختلاف توجهاتها، وخصوصاً فيما يخص معايير التقرير المالية الدولية (IFRS). حيث يفترض فيها أن تكون المرجعية المحاسبية لكيفية الاعتراف والقياس والتقرير عن كل البنود أو العناصر التى تدرج فى القوائم المالية وبما يؤدى لتقارير مالية موحدة - إلى حد كبير - تمثل وسيلة لإصدار معلومات محاسبية ملائمة وفعالة لجميع أصحاب المصالح ذات الصلة بها ولمختلف القطاعات وفى كافة الدول، وذلك من منطلق أتساع هوة العولمة، وأن العالم كله أصبح الآن قرية واحدة بفضل التطور فى تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

طبيعة مشكلة البحث:

انطلاقاً من أهمية القياس والتقرير عن الإيرادات باعتبارها تمثل عنصر أساسى فى التأثير على دلالة نتائج الأعمال بوجه خاص، وعنصراً هاماً لمستخدمي المعلومات المحاسبية فى تقييم الأداء المالى للشركات، فقد أولت الهيئات والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة اهتماماً بالغاً بموضوع القياس والتقرير لإيرادات، وذلك من خلال الإصدارات المختلفة. وفى هذا الشأن جاءت معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بالمعايير

المعنية بالقياس والتقرير عن تلك الإيرادات والتي يفترض فيها اعتبارها مرجعاً علمياً وعملياً شاملاً وموحداً لعلاج أية أوجه قصور فيما سبقها من معايير .

إلا أن تلك المعايير - المعيار رقم 15 الإيرادات من العقود من العملاء، المعيار رقم 16 عقود الإيجار - قد واجهت تحدياً جديداً يتمثل في القياس والتقرير عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية والتي أصبحت ضرورة حتمية الوجود - وأن لم تكن قائمة بشكل مكتمل في البيئة المصرية الآن وعلى حد علم الباحث - وذلك بسبب تنوع وتعقد طبيعة إيراداتها وعدم امتثالها للثبات اللحظي النسبي بما يمكن معه القول بإمكانية الاعتماد بشكل كبير على تلك المعايير للقياس والتقرير عن تلك الإيرادات بشكل يكفل تحقيق مستوى ملائم من الاعتمادية والموثوقية في عملية القياس والتقرير وما يتبعه من تأثير على جلاله نتائج الأعمال والقوائم المالية لمستخدميها.

وتأسيساً على ما سبق يمكن للباحث بلورة مشكلة البحث من خلال التساءولات التالية:

1- هل توفر معايير التقارير المالية الدولية من خلال المعيار رقم (15) الإيرادات من العقود مع العملاء، والمعيار رقم (16) عقود الإيجار معطيات ملائمة وكافية للقياس والتقرير لإيرادات شركات الحوسبة السحابية، وبما يكفي للاعتماد عليها بموثوقية لإعداد قوائم مالية ينبثق عنها معلومات ملائمة وذات درجة اعتمادية عالية لاستخدامها في اتخاذ القرارات ذات الصلة.

2- وفي شأن البيئة المصرية، فهل يرى مستخدمى المعلومات المحاسبية في معايير التقارير المالية المعنية بالقياس والتقرير عن الإيرادات مستوى عالى من الموثوقية والاعتمادية والملائمة والكافية للقياس والتقرير عن تلك الإيرادات ذات الطبيعة المعقدة والمتنوعة لشركات الحوسبة السحابية (٥).

أهمية البحث (٥):

• هذا ويرغم علم الباحث لندرة أو عدم وجود مثل تلك الشركات (الحوسبة السحابية) في البيئة المصرية، وربما يكون هناك شكل جزئى منها نسبياً - بافتراض صحة علم الباحث - من هذه الاشكال يتتمل في الشركات التى تستخدم المنصات الألكترونية آة شركات الاتصالات، إلا أن شركات الحوسبة السحابية بمعناها المتكامل قادمة للبيئة المصرية لامحالة وفى وقت قريب.

• بداية قام الباحث بإجراء استطلاع رأى بشكل محدود بشأن أهمية موضوع البحث من عدمه، فقد قام بإجراء مقابلات شخصية مع بعض السادة أعضاء هيئة التدريس فى أقسام المحاسبة بكليات التجارة ببعض الجامعات المصرية مثل جامعة بورسعيد، قناة السويس، حلوان. بالإضافة للمقابلات مع بعض السادة مراجعة الحسابات فى مكتب سمير برسوم وشركاه بالقاهرة ، وبعض السادة المديرين الماليين والمحاسبون بالشركة المصرية للاتصالات بالأسماعيلية. هذا وقد أبدى السادة محل الاستطلاع موافقتهم المبدئية على فكرة البحث وأهميته فى البيئة المصرية، باعتبارها تتجه نحو التنمية وذلك يتطلب مساندة ما هو مستحدث وجديد فى مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

تتبلور أهمية هذا البحث الحالى فى كونها تتعرض لأحد أهم إفرازات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والتقنيات التكنولوجية الحديثة فيها، وأثرها الحتمى على منظمات الأعمال فى الوقت المتزامن معها، حيث أفرزت تلك التقنيات ما يسمى بشركات الحوسبة السحابية. لذلك يعتبر هذا البحث محاولة جادة للوقوف على مدى ملائمة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للقياس والتقارير عن إيرادات تلك الشركات باعتبارها بند الإيرادات يمثل عنصراً أساسياً فى التأثير على رقم الربح الناتج عن نتائج الأعمال، ومدى أهمية هذا الرقم لمستخدمى المعلومات المحاسبية على اختلاف درجاتهم فى اتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتصادية.

هذا بالإضافة للتوسع المحتمل فى التعامل مع تلك الشركات بما يؤدي إلى زيادة عددها من ناحية وتنوع الخدمات التى تؤديها من ناحية أخرى، الأمر الذى يتطلب معه الوقوف بالدراسة والتحليل على طبيعة نشاط تلك الشركات كمقدمة للتعرف على طبيعة إيراداتها ومن ثم مناقشة كيفية إشكالية وإمكانية القياس والتقارير عنها، وذلك من خلال الأطر العلمية المتمثلة فى معايير التقارير المالية الدولية.

وذلك من منطلق محاولة الوقوف على مدى ملائمة تلك المعايير لأداء مهمة القياس والتقارير بما يعطى نتائج محاسبية يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية من الموثوقية واتخاذ القرارات.

كما تبرز الأهمية الأكاديمية للبحث الحالى فى ندرة - إلى حد علم الباحث - الدراسات التى تناولت قياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية فى ضوء حداثة الموضوع.

#### أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث الحالى فى دراسة مدى إمكانية ملائمة معايير التقارير المالية الدولية IFRS (IFRS 15,16) لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية، باعتبار أن إيرادات تلك الشركات ذات طبيعة متنوعة ومعقدة ومركبة ومتغيرة من لحظة زمنية لأخرى.

ويتفرع من الهدف الرئيسى الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على طبيعة نشاط شركات الحوسبة السحابية.
- التعرف على أهمية الحوسبة السحابية فى المجالات التجارية والمحاسبية.
- التعرف على معطيات التقارير المالية الدولية ذات الصلة بقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية، والآراء العلمية الأكاديمية بشأن ملائمتها لقياس مثل هذه الإيرادات.

## حدود البحث:

- اقتصر البحث على مناقشة وتحليل المعايير المتعلقة بالقياس والتقارير عن الإيرادات الواردة ضمن معايير التقارير المالية الدولية IFRS وهما المعيارين رقم (15) الإيرادات من العقود مع العملاء، والمعيار رقم (16) عقود الإيجار.
- تعرض الباحث في شكل مقتضب - في عجالة - لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة بالقرار رقم 110 لسنة 2015 وذلك من منطلق أن الدراسة الاستكشافية ستكون في البيئة المصرية، بالإضافة لأن شركات الحوسبة السحابية قد لا توجد لها كيانات قانونية بالبيئة المصرية، وذلك على حد علم الباحث.

## فروض البحث:

- في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، فسوف يقوم الباحث باختبار الفروض التالية:
- الفرض الأول: أن 16, 15 IFRS لا يوفر المتطلبات العلمية والعملية اللازمة لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل كافي للاعتماد عليه.
- الفرض الثاني: أن إمكانية تطبيق IFRS لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية يواجه عوائق وصعوبات تحد من إمكانية تطبيقه بشكل ملائم وفعال.
- الفرض الثالث: أن مفهوم السيطرة طبقاً لـ 15 IFRS لا يوفر مرجعاً علمياً وعملياً لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية.

## منهجية البحث:

سيعتمد الباحث على المنهج العلمي بشقية الاستقرائي والاستنباطي لجمع الآراء والمعلومات والمفاهيم المتعلقة بمضمون الدراسة، وذلك لبناء منظومة معرفية متكاملة، تتضح فيها مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها، وذلك من خلال الرجوع إلى عدد من الدراسات والأبحاث السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة. كما قام الباحث بعد ذلك بعمل دراسة استكشافية للتعرف على اتجاهات وآراء عينة الدراسة نحو تقييم مدى ملائمة معايير التقارير المالية الدولية المعنية بالإيرادات لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل يمكن الاعتماد عليه في إنتاج معلومات محاسبية مفيدة وفعالة لمستخدميها.

## خطة البحث:

فى ضوء مشكلة البحث وأهداه تم تقسيمه إلى خمسة أقسام، بحيث يمثل القسم الأول الإطار العام للبحث، وبعد ذلك فإن الأقسام من الثانى وحتى الخامس فقد قسمت بشكل تتابعى بحيث يعتبر كل قسم مدخل للقسم التالى له، وذلك على النحو التالى:

### القسم الأول: الإطار العام للبحث:

ويتمثل فى مقدمة البحث وطبيعة المشكلة، أهمية البحث وأهدافه وفروضه، منهجية البحث.

القسم الثانى: الدراسات السابقة فى مجال البحث، واستخلاص مدى الحاجة العلمية والأكاديمية للبحث الحالى.

القسم الثالث: طبيعة وماهية إيرادات شركات الحوسبة السحابية، وقد عرض من خلاله الباحث مفهوم الحوسبة السحابية وخصائصها، ثم نماذج النشر (انتشار) الخاصة بها.

القسم الرابع: الاعتراف والقياس المحاسبى لإيرادات شركات الحوسبة السحابية فى ضوء IFRS ، وعرض من خلاله الباحث الأطار المفاهيمى IFRS وإيرادات شركات الحوسبة السحابية، ثم عقبه بعرض معايير التقارير المالية الدولية ذات الصلة بقياس الإيرادات وعلاقتها بإيرادات شركات الحوسبة السحابية.

القسم الخامس: دراسة استكشافية

## القسم الثانى

### الدراسات السابقة

#### مقدمة:

أنه بالاطلاع على الدراسات السابقة والواردة فى الأدب المحاسبى ذات الصلة بموضوع البحث، وأيضاً الدراسات فى مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وذلك للوقوف فقط على مفاد وطبيعة الحوسبة السحابية وفى حدود ما يخدم أغراض البحث فقط. تلاحظ للباحث ندرة الدراسات الأجنبية والعربية التى تناولت - بشكل غير مباشر ومن زوايا بعيدة نسبياً عن موضوع البحث - موضوع البحث الحالى، بالإضافة لعدم وجود دراسات - على حد علم الباحث - تعرضت بشكل مباشر للقياس والتقارير عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية. وهذا ما حذى بالباحث التعرض لهذا الموضوع بالدراسة والتحليل.

وعليه فسوف يقوم الباحث بعرض الدراسات السابقة من خلال تقسيمها إلى مجموعات ودون الفصل أو الفرز ما بين دراسات أجنبية وعربية، بسبب ندرة تلك الدراسات وكما سبق وإن أشار الباحث. حيث يتناول فى المجموعة الأولى الدراسات التى تناولت

أهمية الاستفادة من تقنيات الحوسبة فى مجال الأعمال التجارية والمحاسبية: - فى عرض مختصر- باعتبارها ستساهم فى تكوين الإطار الفكرى للحوسبة السحابية. ويتناول فى المجموعة الثانية الدراسات التى تناولت معيار التقارير المالية الدولية المعنية بالقياس والتقارير عن الإيرادات. ثم يتناول فى المجموعة الثالثة والأخيرة الدراسات التى تناولت بشكل مباشر - إلى حد كبير - إشكالية القياس والإفصاح لإيرادات شركات الحوسبة السحابية:

وذلك على النحو التالى:

المجموعة الأولى: الدراسات التى تناولت أهمية الاستفادة من تقنيات الحوسبة فى مجال الأعمال التجارية والمحاسبية:

- دراسة ( Didragaa et al.,2015 ) :

استهدفت الدراسة التعرض لأهمية الاستفادة من تقنيات الحوسبة السحابية كمنظور جيد لدعم العمليات المالية والمحاسبية وتطويرها بالنسبة لمختلف الشركات، سواء الصناعية أو التجارية.

ولقد أشارت الدراسة إلى أن بعض الشركات الكبرى بالفعل قد بدأت فى استخدام بعض تقنيات الحوسبة السحابية والاستفادة منها، باعتبارها أداة هامة لدعم استراتيجيات الأعمال فى عالم المنافسة الشديدة المفتوح.

ولقد خلصت الدراسة إلى أنه من المتوقع أن تتأثر العمليات المالية والمحاسبية إيجابياً من خلال تطبيقات الحوسبة المتعددة وقدراتها على التخزين والتفاعل السريع مع المعلومات. ولقد أوصت الدراسة بشكل ضمنى بضرورة التوجه السريع لاستخدام الحوسبة السحابية من قبل الشركات كوسيلة لخفض تكلفة العمليات ودعم القدرات المرتبطة بالعمليات المالية والمحاسبية.

- دراسة ( Vasiljeva,T., et al,2017 ) :

استهدفت الدراسة دراسة إمكانية الاستفادة من تقنيات الحوسبة السحابية فى دعم وتحسين أداء منظمات الأعمال وخصوصاً المتوسطة والصغيرة، كذلك تحديد العوامل الرئيسية التى تحفز تلك المنظمات على الاتجاه لاستخدام تقنيات الحوسبة السحابية. وقد تم إجراء دراسة استكشافية فى دولة لاتفيا وفى بعض المنظمات الصناعية خلال عام 2016.

ولقد خلصت الدراسة إلى أن العديد من الشركات فى دولة لاتفيا على دراية بنسبة 84% بخدمات الحوسبة السحابية، و أنه قد تم استخدام بعض نماذج نشر خدمات

الحوسبة السحابية ولكن بشكل محدود من قبل بعض الشركات فى عمليات خدمة العملاء والتسويق. وأن استخدامات الحوسبة يتوقع منها أن تؤدى إلى خفض تكلفة وأعباء تأدية الخدمات للعملاء.

- دراسة (Kanel, S., & Obosef, M., 2018)

استهدفت الدراسة تحليل إمكانية تقديم خدمات الحوسبة السحابية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة فى مصر باعتبارها تلعب دورها هاماً فى نمو الاقتصاد المصرى.

وقد خلصت الدراسة إلى أن الحوسبة السحابية توفر وفورات الحجم سواء كانت عامة أو خاصة مع مرونة فائقة فى الاستخدام.

ويعقب الباحث بأن الدراسة لم تشير إلى وجود شركات حوسبة سحابية فى مصر أو نماذج مشابهة لها ولو بشكل محدود، بالرغم أنها قد أشارت من زاوية بعيدة أن شركة الاتصالات المصرية بصدد تطوير تقنياتها للتفاعل مع هذه التكنولوجيا المتطورة.

المجموعة الثانية: الدراسات التى تناولت معيار التقارير المالية المعنية بالقياس والتقارير عن الإيرادات:

- دراسة ( على محمود ، منى مغرى ، 2017 )

استهدفت الدراسة التعرف على مدى تأثير تطبيق الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية فى البيئة المصرية.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن هناك صعوبات تواجه تطبيق هذا المعيار ومنها الحاجة لتغييرات جوهرية فى العمليات الحالية لجمع البيانات ونظم تقنية المعلومات والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات التقرير والإفصاح الجيدة، بالإضافة لقصور يتمثل فى عدم افتراض تسلسل هرمى لمؤشرات تحويل السيطرة تطبيق فى حالة تحقق بعض الشروط فقط بدلا من إطلاق فكرة السيطرة مما ساهم فى عدم التطبيق الموضوعى لها.

ولقد أوصت الدراسة بإصدار معيار مصرى يسير على نهج هذا المعيار ولكن بعد معالجة الصعوبات التى تواجه تطبيقه، وأنه لا يصح الاكتفاء بترجمة المعيار فقط.

- دراسة (طارق عبد العظيم 2016)

استهدفت الدراسة دراسة أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (15) الإيراد من العقود مع العملاء على قائمة الدخل فى شركات المقاولات المصرية المسجلة.

ولقد خلصت الدراسة لأن تطبيق المعيار على إتباع الشركات لنموذج جديد غير معتاد للاعتراف بالإيراد يحتوى على مفاهيم جديدة لم تكن موجودة من قبل، كما أنه سيؤثر على

النتائج المالية لهذه الشركات وخصوصا فيما يتعلق ببند الإيرادات. كما أشارت الدراسة إلى أن تطبيق هذا المعيار يحتاج لدرجة عالية من المرونة في ضوء بدائل عديدة للقياس والاعتراف بالإيرادات مما قد يشكل خطر عدم تفهم هذه المرونة أو استغلالها في غير موضعها وما يتبعه من آثار سلبية على نتائج الأعمال.

- دراسة (khamis ,A.,2016)

الدراسة إلى إيضاح تصور معدى القوائم المالية والمراجعين عن إمكانية تطبيق معيار التقارير المالية الدولية IFRS 15 على القطاعات التجارية في مصر.

ولقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيقه يعالج أوجه القصور والضعف في معايير الاعتراف بالإيراد ولكنه يعزز إمكانية مقارنة البيانات بين الشركات المختلفة، وأن المشاركين في الدراسة على درجة مقبولة من الدراية بالمعيار، في حين أن تطبيق مفهوم السيطرة غير واضح بشكل كافي.

ويعقب الباحث على هذه الدراسة بأن IFRS 15 قد ركز على تحسين خاصية المقارنة أكثر من تركيزه على كيفية قياس الإيرادات الغير نمطية والمعقدة مثل شركات الحوسبة السحابية. كما أن هناك دراسة (Lim et al,2015,Pp:1782-1783) في ماليزيا ناقشت نفس القضية ولكنها خلصت لنتائج مختلفة، تمثلت في أن المحاسبية والمراجعين الماليزيين يرون أن الشركات لديهم غير مستعدة لتبنى هذا المعيار، كما وأن المعيار ليس من السهل تطبيقه على قطاعات الأعمال المختلفة، وأنه قد تحيز لخاصية المقارنة بين الشركات المتماثلة في الطبيعة أكثر من غيرها من القضايا.

- دراسة (Shatnawi,H.,2017)

استهدفت الدراسة إمكانية قيام الشركات الصناعية الأردنية بتطبيق IFRS 15 من وجهة نظر معدى التقارير المالية.

ولقد خلصت الدراسة إلى إمكانية الالتزام بمتطلبات الاعتراف بالإيراد والقياس المحاسبي له، ولكن من الصعب الالتزام بمتطلبات الإفصاح المطلوبة ضمن المعيار.

ويعقب الباحث بأن طبيعة الشركات الصناعية قد تختلف تماما عن غيرها من الشركات الأخرى مثل شركات الحوسبة السحابية، كما أن النتائج وأن كانت تشير إلى إمكانية التطبيق فإنها لم تجرى تجربة تطبيق فعلية للوقوف على المعوقات أو الصعوبات الناتجة عن التطبيق.

- دراسة ( سالم سليمان 2018 )

استهدفت الدراسة التعرف على أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (15) الإيراد من العقود مع العملاء على جودة التقارير المالية، وذلك من خلال دراسة أثر متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح الخاص بالإيراد طبقاً لهذا المعيار على المتغيرات المحاسبية مثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ولقد تناولت الدراسة متطلبات تحقيق هذا المعيار، وتوصلت إلى أنه يتمثل المبدأ الأساسي لهذا المعيار في ضرورة أن تعترف المنشأة بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم أو تقديم السلع أو الخدمات المتفق عليها للعميل، وذلك بمقدار المبلغ الذي يعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون من حقها الحصول عليه نظير تبادل هذه السلع. حيث تحول نموذج الخمس خطوات من مفهوم المخاطر والعوائد إلى مفهوم جديد وهو نقل السيطرة. كما أن معيار الإيراد المصرى المعدل بالقرار الوزاري رقم (110) لسنة 2015 لم يتضمن ضمن تعديلاته أية تعديلات واضحة متعلقة بقياس الإيرادات.

- دراسة ( Paoloni, N., & Mattei, G., 2019 )

استهدفت الدراسة تحليل ومناقشة قضايا أصحاب المصلحة الناشئة عن تنفيذ متطلبات IFRS بالإضافة إلى تقديم مقترحات لمجلس معايير المحاسبة بشأن تحديد بعض الإجراءات اللازمة لتلبية متطلبات أصحاب المصالح. ولقد اختار الباحث شركات الاتصالات الإيطالية لأنها أكثر حساسية لمساءلة تطبيق IFRS

ولقد خلصت الدراسة إلى اهتمام شركات الاتصالات الإيطالية بـ IFRS 15 وأنها ستدرس إمكانية تطبيقه لتحسين المستوى الاعلامي للتقارير المالية لأصحاب المصالح والمستفيدين من المعلومات المحاسبية، ولكنها ما زالت تجد صعوبات في تطبيقه، كما ستدرس الآثار المحتملة لهذا التطبيق.

ويعقب الباحث بأن هذه الدراسة قد تناولت القضية من زاوية الاهتمام بأصحاب المصالح أكثر من غيرهم، وأن كان أصحاب المصالح هم أيضاً من المهتمين بقضية قياس الإيرادات لتأثيرها على صافي الربح باعتباره رقم له مدلول عندهم ويستخدم في التعرف على قدرات المنشأة في المستقبل على توليد التدفقات النقدية.

المجموعة الثالثة °: الدراسات التي تناولت بشكل مباشر - إلى حد كبير - إشكالية القياس والإفصاح لإيرادات شركات الحوسبة السحابية:

---

(\*) هناك ندرة في الدراسات التي تناولت إشكالية القياس والإفصاح المحاسبية لشركات الحوسبة السحابية، ولم لم يتيسر للباحث الحصول على عدة دراسات مباشرة في هذا الصدد، ولذلك فقد انطوت هذه المجموعة (المجموعة الثالثة من الدراسات) على دراسة عربية واحدة.

## - دراسة ( هشام حسن 2015 )

استهدفت الدراسة تحديد مشكلات التحاسب الضريبي عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية فى ضوء معيار التقارير المالية الدولية رقم(15) الإيراد من العقود مع العملاء، بالإضافة لدراسة مدى كفاية قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية وتعديلاته فى تقديم حلول للمشكلات الضريبية المرتبطة بالإيراد وأنوعه فى شركات الحوسبة السحابية.

ولقد خلصت الدراسة إلى ضرورة إعادة النظر فى معايير المحاسبة المصرية ومعيار التقارير المالية الدولية رقم(15) بحيث يتضمن إرشادات تساعد المحاسبين فى التصدى للمشكلات المحاسبية المرتبطة بالعناصر المختلفة للإيراد فى شركات الحوسبة السحابية، بالإضافة لضرورة تعديل القانون الضريبي المصرى بحيث يتضمن تقديم حلول لتلك المشكلات.

## التعليق على الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة (المجموعة الأولى) أهمية الحوسبة السحابية كتقنية حديثة وإفراز متطور لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، بالإضافة لأهمية وضرورة الاستفادة منها فى المجالات التجارية والمحاسبية. كما تناولت الدراسات السابقة ( المجموعة الثانية) IFRS 15 وبعضها تناول IFRS دون الإشارة لمعيار بذاته - وأن كان ذلك بشكل محدود - هذا وقد لوحظ شبه أفتاق بين هذه المجموعة على وجود صعوبات فى تنفيذ متطلبات IFRS 15 بالإضافة لصعوبة تفسيره وأسقاطه على كافة المنشآت باختلاف أنواعها، وكذلك لا يوجد تفهم كبير بين المشاركين فى الدراسات التطبيقية لهذه الدراسات لمعطيات ومتطلبات IFRS 15 ، كذلك يعانى مفهوم السيطرة - المعتمد على المعيار - من قصور وضعف فى آليات تطبيقه أن وجد التطبيق. إلا أن IFRS 15 و IFRS 15 على وجه التحديد قد اتجه نحو تحسين خاصية القابلية للمقارنة أكثر من غيره، كما أن تطبيقه سوف يودى لتحسين المحتوى الاعلامى للتقارير المالية، حيث أنه سيقدم معلومات تهم المستثمرين ومستخدمى المعلومات المحاسبية.

ثم جاءت الدراسات السابقة (المجموعة الثالثة) - وأن كانت قليلة جداً - إشكالية قياس إيرادات شركات الحوسبة لأغراض التحاسب الضريبي، هذا ولم تشير الدراسة إلى أية معطيات تفيد مشكلات القياس والصعوبات التى تواجهها فى ضوء IFRS ولكنها اكتفت باستخلاص ضرورة إعادة النظر فى معايير المحاسبة المصرية ومعيار IFRS 15 بما يتضمن إرشادات تساهم فى التصدى للمشكلات المحاسبية ذات الصلة، وقد أوصت الدراسة بضرورة عمل دراسات تطبيقية فى هذا الصدد.

وعلية يرى الباحث، ومن خلال ما سبق عرضه ضرورة وأهمية الدراسة الحالية في بحث مدى ملائمة IFRS لفضية القياس لإيرادات شركات الحوسبة السحابية، مع إجراء دراسة تطبيقية (استكشافية) في القطر المصري باعتبارها ستكون احد الدراسات البائدة في هذا الصدد والتي تطرح تطبيقا (استكشاف) على المعنيين بالقضايا المحاسبية على اختلاف توجهاتهم وطبقاتهم وطبيعة مهام الوظائف التي يشغلونها.

## المبحث الأول

### طبيعة وماهية إيرادات شركات الحوسبة السحابية

مقدمة:

تعتبر إيرادات شركات الحوسبة السحابية من الإيرادات ذات الطبيعة الخاصة المتنوعة والمتغيرة والمركبة، وذلك لكونها لانتصف بصفة الثبات أو الاستقرار ولو لفترة زمنية معينة، بل تتسم بالتغير من لحظة زمنية لأخرى وخلال فترات زمنية قصيرة جداً. هذا بالإضافة لطبيعة خدمات تلك الشركات والتي تتراوح ما بين خدمات تقدمها من خلال السحابة الخاصة و السحابة الهجين والعامه.

وعلية ولتحقيق أهداف الدراسة في هذا المبحث فسوف يتناوله الباحث من خلال النقاط التالية:

أولاً: مفهوم الحوسبة السحابية:

أشارت العديد من الدراسات ألى ان الحوسبة السحابية هي عبارة عن الخوادم التقنية المتصلة معاً ، والتي تدار مركزيا عبر شبكات اتصال معلوماتية محلية أو الانترنت وفيما يسمى بالسحابة، كى تتحول برامج تكنولوجيا المعلومات من منتجات إلى خدمات حاسوبية متنوعة متاحة لكافة العملاء وطالبي خدماتها، وذلك بهدف اختصار الوقت واستغلال قدرات وإمكانيات مزود الخدمة لتقديم مساحات تخزينية كبيرة للمستخدمين ودون الحاجة لشراء أجهزة باهظة الثمن ( Senyo et al.,2016,P:402; Didragaa et al.,2015,P:89; Kanorr,E., &galen,g., 2012,P:5) القومى للمعايير والتكنولوجيا (NIST) بأنها نموذج دفع لكل استخدام لتمكين الوصول إلى الشبكة المتاحة والملائمة عند الطلب إلى مجموعة من مشتركة من موارد الحوسبة القابلة للتكوين، مثل الخوادم والتخزين والتطبيقات، والتي يمكن توفيرها بسرعة أو إطلاقها بأقل جهد أو تفاعل مع مزود الخدمة ( Gangwar,H.,& Date,H.,2016,P:888; (Nist,2011,P:7).

ثانياً: خصائص الحوسبة السحابية:

هناك اتفاق إلى حد كبير بين العديد من الدراسات الأجنبية على خصائص الحوسبة والسحابية، ومن هذه الدراسات ( Kamel,S.,& Abouseif.,2017,Pp:9-10; Didragaa,O., et al.,2015, PP:89-90; Fernandez,Z.,2014,P:39) كما أشارت بعض الدراسات العربية إلى سياق قريب جدا من سياق الدراسات الأجنبية بشأن خصائص الحوسبة السحابية، ومن هذه الدراسات (جمال رجب،2017،ص:224-225 ; منصور حامد،2017،ص:367-368). وجاء أيضا الدليل الإرشادي للحوسبة السحابية الصادر عن البنك المركزي الأردني في مارس 2018 ليشير إلى مضمون خصائص الحوسبة السحابية بنفس السياقات والمضامين السابقة. والتي تتلخص في:

- 1- أنها خدمة ذاتية بناء على الطلب :وهي خاصية تمكن مستخدم السحابة من طلب خدمات تخزين و معالجة حسب الحاجة وتلقائيا بهدف التقليل من الحاجة الى التفاعل المباشر مع مزود السحابة.
- 2- وصول واسع إلى الشبكة :يتضمن الوصول الشبكي من أي مكان إلى مصادر مزود السحابة عن طريق منصات الشركة مثل: الهواتف الجواله وأجهزة الحاسوب المحمولة ومحطات العمل(Vasiljeva,T., et al,2017,PP:449-450) .
- 3- تجميع المصادر يتم تجميع مصادر الحوسبة المختلفة من قبل مزود السحابة لخدمة العديد من مستخدمي السحابة باستخدام نموذج (Multi-tenant model مع تخصيص مصادر مادية وافترضية مختلفة بشكل ديناميكي وإعادة تخصيصها وفقا لطلب مستخدم السحابة دون الحاجة لسيطرة مستخدم السحابة أو معرفته للموقع المحدد للمصادر الموفرة له من قبل مزود السحابة مع الاحتفاظ بحقه في تحديد الموقع على مستوى معين (على سبيل المثال البلد أو مركز البيانات).
- 4- مرونة سريعة :يمكن توفير الإمكانيات وقدرات المعالجة على السحابة بشكل مرّن وتلقائي وإمكانية ضبط حجم المصادر المستخدمة بما يتناسب مع حجم العمل المطلوب من قبل مستخدم السحابة حيث تكون القدرات المتاحة غير محدودة ويمكن تخصيصها في أي وقت من خلال العقود المبرمة بين مستخدم ومزود السحابة (Kamel,S.,& Obusef,M.,2018,P:56).
- 5- أنها تقنية أقل تكلفة، حيث تتاح معظم البرمجيات التشغيلية والتطبيقية بصورة مجانية (في أغلب الأحيان)، مما يوفر على المستفيد التكلفة والوقت والصيانة.

ثالثا: نماذج انتشار الحوسبة السحابية:

ترتبط طبيعة النماذج بطبيعة وماهية الموارد المراد استخدامها لتحقيق هدف معين، ولذلك يمكن تناول هذه النماذج وفقا لطبيعة مالك الخدمة والمسئول عن ادارتها إلى ما يلي:

1- السحابة العامة ( السحابة الخارجية): وفيها تكون جميع أنظمة التشغيل والموارد المتاحة من خلال مزود خدمة خارجي عن الشركة المعنية بالخدمة، وهو طرف خارجي يملك جميع الموارد المالية، ومن ثم يوفر الخدمات السحابية لعدة مستخدمين ( Senyo, et al,2018,p:129).

2- السحابة الخاصة: حيث تكون جميع التطبيقات وأنظمة التشغيل والبرامج متواجدة داخل المؤسسة التي تستخدمها، ولذا تكون هي المسؤولة عن تنظيم وتثبيت وإدارة هذه الموارد لضمان توفير الخدمة، وعلية يمكن الوصول إلى هذه الموارد من خلال هذه الخدمة عن طريق الشبكة الداخلية أو الخارجية (بن ضيف الله،2018،ص:70).

3- السحابة الهجين: تعتبر مزيج من عدة نماذج سحابية تكون منفصلة ومرتبطة ببعضها البعض، وهذا يسبغ عليها خاصية التعقيد في بعض الأحيان، وميزة المرونة والسهولة في تحقيق الأهداف المرجوة في نفس الوقت، كما أنها تتصف بأنها تتيح إمكانية الدمج بين السحابتين العامة والخاصة، وفي الوقت نفسه تكون عملية الدفع تتم فقط عند الطلب وتتوف التكاليف فور الانتهاء من الخدمة ( Senyo, et al,2018,p:129).

## المبحث الثاني

### الاعتراف والقياس المحاسبي لإيرادات شركات الحوسبة السحابية

#### في ضوء IFRS

مقدمة:

بدأت معايير التقارير المالية الدولية IFRS بإطار مفاهيمي حدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها، وعناصر القوائم المالية ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها. وعلية تعتبر تلك المعايير المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية وكيفية التقرير أو الإبلاغ المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية. وفي هذا السياق جاءت تلك المعايير بالمعالجات المحاسبية لإيرادات على اختلاف أنواعها، والتي من المفترض فيها أن تلائم وتناسب كافة المنشآت حتى المنشآت التي تمارس أنشطة متنوعة أو ذات طبيعة خاصة مثل

شركات الحوسبة السحابية. والتي تتنوع وتتعدد الخدمات والأنشطة التي تمارسها، من حيث تقديم خدمات لعميل بمفرده أو لمجموعة عملاء في آن واحد، بالإضافة لإمكانية تقديم خدمات لجهات ومنظمات حكومية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر. هذا و بمحاولة استخلاص المعايير التي يمكن من تتعرض لمثل هذه النوعية من إيرادات تلك الشركات - من وجهة نظر الباحث - يتضح أنها تتمثل في معياري التقرير المالي رقم (15) والخاص بالإيرادات من العقود مع العملاء ورقم(16) والخاص بعقود الإيجار.

وعليه ولتحقيق أهداف الدراسة في هذا المبحث فسوف يتناوله الباحث من خلال النقاط التالية:

### أولاً: الإطار المفاهيمي ل IFRS وإيرادات شركات الحوسبة السحابية:

أشار الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية في شأن أثبات عناصر الدخل، بأنه ينبغي أن يثبت البند الذي يتوافر فيه شرطان: الأول، أنه من المحتمل أن تتدفق أى منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى، أو من المنشأة. والشرط الثاني، أن يكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد على ( SOCPA, )  
2017,P:21

وفيما يتعلق بالشرط الأول وإسقاطه على إيرادات شركات الحوسبة السحابية، فإنه يتفق مع مضمونها من حيث أنها تساهم في تدفق منافع اقتصادية سواء حالية أو مستقبلية لتلك الشركات. ولكن تحقيق الشرط الثاني يعتبر أمراً يكتفه العديد من الصعوبات ومرجعه للمعايير ذاتها والتي يفترض أنها تناقش وتضع ضوابط قياس تلك الإيرادات. هذا ورغم أن القضايا التي تنطوي على الاعتراف بالإيرادات هي من أصعب القضايا التي يتعامل معها المحاسبون، لأنه عندما تكون هناك مشكلات في البيانات المالية، فإن المستثمرون عندئذ يولون اهتمام أكثر بمشاكل التعرف على الإيرادات أكثر من أى قضية أبلغ أخرى (Colson, R., et al ,2010,Pp:690-691) فهل معايير التقارير المالية الدولية المرتبطة بالاعتراف والقياس بالإيرادات بوضعها الحالي تمكن من الاعتراف والقياس لإيرادات بالشكل الذي يدرج في قائمة الدخل بدرجة عالية من الدقة وبما يكفي للاعتماد عليها من قبل متخذي القرارات ومستخدمي المعلومات المحاسبية. ومن أجل الإجابة على هذا التساؤل فسوف يستعرض الباحث معايير التقارير المالية المعنية بالإيرادات بالتحليل مع بيان علاقتها وكفايتها في شأن قياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية.

ثانياً: معايير التقارير المالية الدولية وعلاقتها بإيرادات شركات الحوسبة السحابية:

يعرف الاعتراف بعناصر القوائم المالية - قائمتى الدخل والمركز المالى - بأنه عملية تضمين قائمتى الدخل والمركز المالى ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر تلك القوائم، وبذات الوقت تنطبق عليه شروط الاعتراف، والتي منها إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب ان يتم بمعقولية ومنطقية. وبذلك فإن الإيرادات المدرجة بقائمة الدخل يجب أن تستوفى هذه الشروط لكي يمكن الاعتراف به كبنء أو كعنصر من عناصر قائمة الدخل.

هذا وفى ظل شركات الحوسبة السحابية والتي تتنوع وتختلف طبيعة إيراداتها ما بين تعاملات مباشرة مع عملاء منفردين أو مجموعات أو جهات سواء حكومية أو غيرها(هشام عواد، 2015، ص:4)، أو تعاملات غير مباشرة مع مايسمى بوسيط السحابية(\*) .

كذلك تنوعت طريقة تقديم الخدمات ( نماذج النشر) ما بين خدمات السحابية العامة، حيث تتوافر تلك الخدمات لآى عميل من عملاء الخدمة السحابية، وهى خدمة ذات حدود واسعة للغاية بحيث لا يواجه أى عميل للخدمة السحابية سوى قيود محدودة. وخدمات سحابية خاصة، والتي تستعمل حصريا من جانب عميل واحد للخدمة، بالإضافة للخدمات السحابية الهجينة، والتي تستعمل نموذجين على الأقل لنشر الخدمات السحابية ويظل نموذجا النشر المستخدمين كيانيين متميزين ولكن مرتبطين ببعضهما، ويمكن أن تتولى المنظمة نفسها أو طرف ثالث ملكية الخدمة السحابية الهجينة وإدارتها وتشغيلها (Senyo, et) al,2018,P:129 .

وفى شأن الجزئية الأولى المتعلقة بالتعاملات المباشرة مع عملاء منفردين أو مجموعات وعلاقتها بمعايير التقارير المالية الدولية ، المعيار رقم 15 الفقرة 9 تحديد العقد، والتي تشير أنه بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها. وهذه الفقرة قد لا يمكن تحقيقها إلى حد كبير فى هذا الصدد، حيث يمكن للعميل سواء منفرد أو فى المجموع أن يغير أو يبدل طريقة ومنهجية مقابل الخدمة فى لحظة زمنية معينة حسب رغبته ومتطلباته دون الرجوع أو الحصول على موافقة من شركة السحابية، وذلك لأن هذه العملية من قبل العميل تتم أو تعدل فى لحظة زمنية بسيطة - ثوانى معدودة - من خلال تطبيقات تكنولوجية معدة لذلك.

كما يمكن العودة أو الإقلاع عنها أو تغيير طريقة تلقى الخدمة، وذلك أيضا من خلال تطبيقات تكنولوجية معدة لذلك. ويمكن التوقف عن ذلك من حيث أن هذه العملية

---

( • ) يقصد بوسيط السحابية من يعمل كوسيط بين مستخدم ومزود الخدمات السحابية، ويساعد مستخدمى السحابية فى اختيار وإدارة خدمات الحوسبة السحابية المختلفة والمقدمة من قبل مزود الخدمة، بالإضافة لتقديم إمكانية تعزيز خدمة معينة من خلال تحسينها وتوفير خدمات ذات قيمة مضافة للمستخدمين، كما يمكن للوسيط توفير خدمات إضافية للمستخدمين.

تعتبر إجراء من طرف واحد فقط من أطراف العقد دون الرجوع للطرف الآخر، مع الأخذ في الاعتبار أن الطرف الآخر وهو شركات الحوسبة لا تعترض أو ترفض هذا الأجراء لكونه لا يتعارض مع طبيعة خدماتها، إلا أنه في ذات الوقت قد لا يتفق مع متطلبات المعيار الدولي رقم 15 في هذا الصدد.

ويرى (Duson., & Robert.,2015, Pp:18-19 ;Holzman.,&Muter., ويرى (2014,Pp:76-77 أن IFRS قد قلل أو بسط إعداد البيانات المالية وذلك من خلال تقليل عدد المتطلبات التي يجب أن تشير لها الشركات، بالإضافة لتحسين المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد عبر الدول وأسواق المال.

ويرى الباحث أن سعى IFRS في هذا المنطلق قد أدى لعدم احتواء المعايير، وخاصة المعنية بقياس الإيرادات على معطيات كافية وملائمة لقياس الإيرادات ذات الطبيعة المعقدة والمتنوعة لمثل شركات الحوسبة السحابية، وأن اتجاه IFRS قد ركز على خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة أكثر من غيرها، وحتى وأن كان هذا هو الاتجاه فكيف تتم المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد في ظل عدم توافر المعطيات الكافية لقياس هذا الإيراد؟

كما يشير (khamis ,A.,2016,P:14) إلى أن IFRS 15 قائم على الحكم المهني في تقييم التزامات أداء الشركة ومتى يتم استيفاء هذه الالتزامات حتى يمكن الاعتراف بالإيراد، وعلى هذا فليس من السهل تطبيقه عبر قطاعات الأعمال المختلفة.

وأما بشأ، الجزئية الثانية والمتعلقة بالتعاملات غير المباشرة مع ما يسمى بوسيط السحابة، والذي يمكن أن يتعامل مع شركات الحوسبة من خلال التعاقد معها على تقديم خدماتها للغير من خلاله، وهنا قد ينطبق عليه متطلبات المعيار رقم 15 باعتباره احد العملاء برغم كونه قد يتوسع في استخدام منصات شركات الحوسبة بتقديم خدمات إضافية لعملائه بمقابل مادي يعتبر جزء منه إيراد لشركات الحوسبة والجزء الآخر إيراد للوسيط، وهناك طرح آخر وهو أن وسيط السحابة قد يتعامل من خلال التعاقد على استئجار مساحة معينة من السحابة لحسابه الخاص ثم يقدم خدماته للغير، وفي هذه الجزئية فإن شركات الحوسبة عليها التعامل مع متطلبات المعيار التقارير المالية الدولية رقم 16 الخاص بعقود الإيجار. إلا أن هذا المعيار قد جاء في الفقرة 3 الخاصة بالنطاق ، وأشار أنه يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لأصل " حق الاستخدام" من الباطن باستثناء تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق معيار التقارير المالية الدولية رقم 15 (SOCPA,2017,P:2) . وفي هذا الصدد ، وأن تم اعتبار أو تصنيف طبيعة عقد وسيط السحابة بالتوازي - بالتشابه - مع

طبيعة عقود الملكية الفكرية، فإنه سيخرج عن متطلبات المعيار التقارير المالية الدولي رقم 16 عقود الإيجار.

وهنا يتساءل الباحث: إذا كانت الطبيعة التعاقدية لوسيط السحابة لا يمكن اعتبارها بشكل مطلق أو كامل ضمن نطاق المعيار الدولي 15 والمعيار الدولي رقم 16؟ فكيف يمكن إسقاط تلك المعايير علياً بشكل يتناسب مع متطلبات الإطار المفاهيمي لتلك المعايير.

ويشكل آخر ومن زاوية طريقة تقديم الخدمة أو ما يسمى بنماذج النشر، والتي تتراوح ما بين السحابة العامة والخاصة والهجينة.

وفي شأن السحابة العامة يتم توفير البنية التحتية للسحابة (\*) للاستخدام المفتوح العام وقد تدار من قبل مؤسسة تجارية أو أكاديمية. والسؤال هنا: كيف تتدفق إيرادات هذه الخدمات إلى شركات الحوسبة، هل من خلال تعاقد محدد وثابت القيمة، أم تتغير طبيعة الإيرادات من آن لآخر ويسرعة دون الحاجة لموافقة مزود الخدمة؟ والأرجح - من وجهة نظر الباحث - لمحاولة الإجابة على هذا التساؤل الاستعانة بمضمون خصائص الحوسبة السحابية، والتي تشير لكونها خدمة ذاتية بناء على الطلب، حيث يتاح للمستخدم معالجة خدمات التخزين حسب حاجاته وتلقائياً ودون الحاجة للتفاعل المباشر مع مزود الخدمة، بالإضافة لإمكانية تجميع مصادر الحوسبة لخدمة العديد من مستخدمي السحابة بشكل ديناميكي وإعادة تخصيصها وفقاً لطلب المستخدم. وفي محاولة استخلاص الإجابة من خلال مضمون خصائص الحوسبة السحابية، يتضح للباحث إمكانية تنوع وتعدد طريقة التعامل مع الخدمة وكيفية طلبها وطبيعتها من قبل المستخدم للسحابة، ومن ثم لا تتفق مع متطلبات المعيار رقم 15 حيث لا تتوافر فيها إمكانية تحديد طبيعة العقد لفترة زمنية معينة، حيث يمكن أن تتغير تلك الطبيعة من آن لآخر وعدة مرات خلال فترة زمنية واحدة - وإن كانت على سبيل المثال أسبوع واحد -.

إلا أنه في شأن السحابة الخاصة، والتي فيها يتم توفير البنية التحتية للسحابة للاستخدام الحصري من قبل فرد أو مجموعة معينة من مستخدمي السحابة، ويمكن إدارتها بمعرفتهم أو بمعرفة طرف ثالث (Senyo, et al,2018,129). وهنا قد يرى الباحث أن هذا الشكل ربما يكون الأقرب - إلى حد ما - من مضمون الفقرة 9 من معيار

---

(\*) البنية التحتية للسحابة هي بمثابة الطبقة السفلية للحوسبة السحابية ويطلق عليها أحياناً الأجهزة كخدمة، ومعظم هذه الخدمات متوفرة على أساس الدفع مقابل الاستخدام، كما يمكن اعتبارها المكونات المادية والبرمجيات مثل الخوادم ووسائط التخزين والشبكات وبرامج المحاكاة الافتراضية اللازمة لدعم متطلبات الحوسبة السحابية.

15 ، حيث يمكن لشركة الحوسبة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالخدمات التي سيتم تحويلها، بالإضافة لتحديد شروط السداد مقابل ذلك.

وأما في شأن السحابة الهجين (Senyo, et al,2018,129)، والتي تتكون من أكثر من نموذج للنشر ، أي تجمع بين السحابة العامة والخاصة في آن واحد ، وتتيح من خلال تكنولوجيا التنقل بينهما أو الجمع بينهما في ذات الوقت، وفيها يقع على عاتق مستخدم السحابة مسئولية تصنيف المعلومات ليتم تخزينها على نموذج النشر الخاص بها أو الملائم لها. وهنا يتساءل الباحث: هل قياس الإيرادات وتحصيلها يتم وفقا لحجم المعلومات المخزنة وتتغير بتغيرها، أم طبقا لنموذج النشر؟

وعليه هل يمكن توفير قدر مقبول من متطلبات المعيار 15 ؟

إجابة - من وجهة نظر الباحث - لا يمكن ذلك، بسبب سرعة التغير في المعلومات وطبيعة تخزينها ، ومن ثم تغير منهجية قياس الإيرادات بين أشكال التعاقد المتنوعة.

ويرى (Khamis,A,2016,P:9) أن IFRS 15 قد أشار أن الشركة ستعترف بالإيراد لتصور نقل السلع أو الخدمات إلى العملاء بمبلغ يتوقع أن يحقق للشركة مقابله مقابل تلك السلع أو الخدمات، ويكتمل النقل عندما يتحكم العميل في السلع أو الخدمات أو الأصل محل التعاقد، وهو ما يشير إلى مفهوم ومضمون السيطرة في هذا المعيار.

ويرى الباحث ، الأصل أو الخدمة - في أحيان كثيرة - لا يكون للعميل سيطرة كافية عليه، وأن تحقق ذلك فهو بشكل جزئي وفي حالات محدودة من استخدامات الحوسبة السحابية الخاصة، ولكن هذا الطرح ينتفى تماما في حالة السحابة العامة والهجين، وعليه فإن طبيعة خدمات الحوسبة السحابية لا يتفق مع مضمون وفلسفة السيطرة القائم عليها IFRS 15 كمبدأ أساسي.

كذلك يرى (Dyson,2015 ; Tong,2015 ; Khamis,A,2016,P:10 ; Holzoman &Munter,2014) أن IFRS 15 قد حدد خمس خطوات لتنفيذ معطيات ومتطلبات الاعتراف بالإيراد، تمثلت الخطوة الأولى في تعريف العقد مع العملاء، والثانية في تحديد التزامات الأداء المنفصلة، والثالثة في تحديد سعر المعاملة، والرابعة في تحديد سعر المعاملة إلى التزامات الأداء، وأما الخامسة وهي الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء، كما أشار الباحثين أنه إذا كان الكيان ( الشركة) لا يستوفي التزام الأداء في وقت معين ويستوفيه بمرور الزمن، فلتحديد النقطة الزمنية التي يحصل فيها العميل على التحكم في الأصل المتعاقد عليه، يمكن للشركة أن تأخذ في الاعتبار مؤشرات نقل السيطرة، والتي تشمل على سبيل المثال، حيازة العميل للأصل، والعميل الذي معه سند قانوني، والعميل الذي يتحمل مخاطر ومكافآت الملكية.

وفى هذا الشأن يرى الباحث أن استيفاء التزامات الأداء من قبل الشركة مع مرور الوقت قد يتجاوز نطاق السنة المالية وذلك فى أغلب الأحيان، ولأجل إعداد نتائج الأعمال عن فترة زمنية محددة، فيتعين على الشركة فى نهاية كل سنة مالية تحديد مقدار وحجم الالتزام قبل العميل لتحديد إمكانية الاعتراف بمقدار الإيراد المقابل لها. وهذا الأمر يقود إلى إشكالية التقدير أو الحكم المهني فى هذا الشأن، ومن ثم وجود احتمال الاعتراف بإيرادات غير دقيقة لسنة مالية على حساب سنوات أخرى مما يؤثر على جودة الأرباح المحاسبية وما يتبع ذلك من تأثير سلبي على جودة التقارير المالية. إلا أن (طارق عبد العظيم، 2016، ص: 269) أن IFRS 15 مثله مثل أى معيار دولي يقوم على أساس الحكم والتقدير الشخصي المهني عند تقدير الوفاء بالتزامات الشركة كمدخل للاعتراف بالإيراد.

كما أن إطلاق قضية الالتزام بالأداء من قبل الشركة بمرور الوقت لا يتفق مع طبيعة نشاط شركات الحوسبة السحابية، وذلك لكونه عند أى نقطة زمنية سيحدد الاعتراف بالإيرادات لإعداد قوائم نتائج الأعمال، وكيف يتم تحديد ذلك بدرجة مقبولة من الدقة فى حال طالت وتفاوتت مدد الالتزام بالأداء تجاه العميل.

وفى ذات السياق الفكرى نسبياً انتقدت دراسة ( على محمود ، منى مغربي، 2017، ص: 26) مفهوم السيطرة كمبدأ أساسي فى هذا المعيار حيث يرى الباحثان أن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة العوامل التى تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لدية السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي، كما أنها لا تمثل مجموعة شروط يجب توافرها، بالإضافة إلى أن المعيار لم يقترح بعض المؤشرات التى ينبغي أن تكون مرجحة عن غيرها، وبناء على ذلك فقد تكون هناك حاجة للأحكام والتقدير المهنية لتحديد النقطة الزمنية التى تحول فيها السيطرة، وقد يكزن هذا القرار تحدياً من نوع خاص فى حالة مؤشرات سلبية جنباً إلى جنب مع مؤشرات تحول عملية السيطرة والتي تشير إلى عدم وفاء الشركة بالالتزام أدائها.

كما يرى (Ryersan,2015,P:3) أنه تتحقق السيطرة على الأصل كمؤشر لوفاء الشركة بتعهد الأداء. وفى الوقت نفسه يشير IFRS 15 أنه يتم اعتراف الشركة بالإيراد عند حصول العميل على السيطرة كمؤشر للوفاء بالتزامات الأداء، ويجب على الشركة التفرقة فى بداية العقد بين حالتين:

الحالة الأولى: وتشير لكون الشركة تنقل السيطرة على السلعة أو الخدمة على مدى فترة زمنية، وذلك للوفاء بالتزامات الأداء، ويشترط للاعتراف بالإيراد على مدى فترة زمنية ضرورة توافر شرط وهو نشأة أداء الشركة أو زيادة قيمة الأصل التى تجعل العميل يسيطر

على الأصل عند نشأته أو زيادته (سالم سليمان، 2018، أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم 15 الإيراد من العقود مع العملاء على جودة التقارير المالية، ص: 207).

هذا وبإسقاط مضمون ماسبق على شركات الحوسبة السحابية، فإن المستخدم (العميل) لا يسيطر على الأصل عند نشأته أو زيادته، وذلك لكون الأصل مازال فى حوزة شركة الحوسبة السحابية بكل معانى الاستحواذ، وأن ما ينتقل للعميل هى الاستفادة من خدمات الأصل فقط، وبالتالي لا مجال لتحقيق مفهوم السيطرة طبقاً للمعيار.

كما يرى (سالم سليمان، 2018، أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم 15 الإيراد من العقود مع العملاء على جودة التقارير المالية، ص: 217) أن جوهر IFRS 15 يتمثل فى أنه يتم الاعتراف بالإيراد بالقيمة التى يكون للشركة الحق فى استلامها بمجرد الوفاء بالتعهدات، ولكن الصعوبة تكمن فى تحديد هذه القيمة وكذلك متى يتم الوفاء بالتعهدات المطلوبة، وماهى هذه التعهدات.

ويتفق الباحث مع هذه الوجهة الفكرية، بأن هناك صعوبات فى تحديد قيمة الإيراد الذى سيدرج بقائمة الدخل بسبب ارتباطه بالوفاء بالتعهدات المطلوبة لكون هذه التعهدات لا تتصف بصفة الاستقرار فى الشكل والمضمون، ولكنها دائماً متنوعة ومركبة، وهذا مايزيد من مقدار صعوبة قياس الإيرادات فى هذه الحالة، وخصوصاً فى حالة شركات الحوسبة السحابية، التى تتميز بتعدد وتنوع الطبيعة الزمنية والقيمة لإيراداتها.

هذا وباستعراض معايير المحاسبة المصرية المعدلة بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 وبالتحديد المعيار رقم (11) المعنى بالإيراد، الفقرة 6 و 7 يتضح أن الإيراد هو إجمالي التدفق الداخلى من منافع اقتصادية خلال الفترة والناشئ فى سياق الأنشطة المعتادة وذلك عندما تؤدى تلك التدفقات الداخلة إلى زيادة فى حقوق الملكية بخلاف الزيادات المتصلة بالمساهمات التى ترد من المشاركين فى الملكية. كذلك أشارت الفقرة 9 و 10 من ذات المعيار بأنه يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل الذى تم استلامه أو لا يزال مستحقاً للمنشأة، وعادة يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بناء على اتفاق بين المنشأة ومشتري أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق (جريدة الوقائع المصرية، 2015، ص: 218-220).

وتحليل مفاد ومضمون هذا المعيار يتضح للباحث أنه تعرض لإشكالية قياس الإيراد بشكل يغلب عليه طابع عام نسبياً وبدون التفصيل أو التحليل الذى ورد فى IFRS وبالرغم من ذلك فهو أيضاً لم يتعرض بشكل واضح لقياس الإيراد للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة من حيث تنوع واختلاف إيراداتها مثل شركات الحوسبة السحابية.

## المبحث الثالث دراسة استكشافية

### مقدمة:

بعد أن توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية لعدة نتائج وقام ببلورتها في شكل فروض علمية تمهيداً لاختبارها من خلال أسلوب علمي يتمثل في الدراسة الاستكشافية، والتي تعتبر نتائجهامكاملة للدراسة النظرية، وذلك من خلال استطلاع آراء الفئات محل الدراسة الاستكشافية.

وعليه يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة الاستكشافية إلى اختبار صحة الفروض التالية:

الفرض الأول: أن 16 , 15 IFRS لا يوفر المتطلبات العلمية والعملية اللازمة لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل كافي للاعتماد عليه.  
الفرض الثاني: أن إمكانية تطبيق IFRS لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية يواجه عوائق وصعوبات تحد من إمكانية تطبيقه بشكل ملائم وفعال.  
الفرض الثالث: أن مفهوم السيطرة طبقاً للمعيار 15 IFRS لا يوفر مرجعاً علمياً وعملياً لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية.  
هذا، ولأجل إجراء الاختبارات الإحصائية، فإنه يمكن صياغة فروض البحث إحصائياً كما يلي:

الفرض الأول: العلمية والعملية اللازمة لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل كافي للاعتماد عليه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة بأن IFRS 16 , 15 لا يوفر المتطلبات.

الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة أن إمكانية تطبيق IFRS لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية يواجه عوائق وصعوبات تحد من إمكانية تطبيقه بشكل ملائم وفعال.

الفرض الثالث: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة أن مفهوم السيطرة طبقاً للمعيار 15 IFRS لا يوفر مرجعاً علمياً وعملياً لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية.

### أولاً: تصميم أداة الدراسة الاستكشافية:

قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء يتمثل هدفها الرئيسي في استطلاع آراء مفردات عينة الدراسة حول موضوع البحث وفروضه. ومن أجل تصميم هذه الاستمارة فقد قام الباحث باستقراء الدراسات السابقة التي اشتملت على آراء الاكاديمين والمهتمين بمعايير التقارير المالية الدولية ومدى ملائمتها لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية. ثم

وضع الباحث ثلاثة مجموعات من الأسئلة بحيث تساهم كل مجموعة منها في اختبار فرض من فروض الدراسة.

ولقد تكونت استمارة الاستقصاء من جزئين، وذلك على النحو التالي<sup>(9)</sup>:

الجزء الأول: ويختص بالبيانات والمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث تتضمن كل من المؤهل العلمي وسنوات الخبرة والشهادات المهنية.

الجزء الثاني: ويحتوى على ثلاثة مجموعات من الأسئلة بحيث تمثل كل مجموعة اختبار فرض معين من فروض الدراسة. بحيث تمثل المجموعة الأولى من الأسئلة اختبار الفرض

الأول، بينما تمثل المجموعة الثانية اختبار الفرض الثاني، فى حين تمثل المجموعة

الثالثة من الأسئلة اختبار الفرض الثالث. ولأجل إجراء التحليل الإحصائي فقد رمز الباحث

للفرض الأول بالرمز x1 والفرض الثاني x2 والفرض الثالث x3 . وعليه فقد رمزت

أسئلة الفرض الأول من x1.8 : x1.1 ورمزت أسئلة الفرض الثاني من x2.8 : x2.1

وزمزت أسئلة الفرض الثالث من x3.7 : x3.1

ثانيا: تحديد مجتمع البحث وإدخال ومعالجة البيانات:

1- مجتمع البحث: يشمل مجتمع البحث كل من:

- مامورى الضرائب المختصين بفحص القوائم المالية بهدف تحديد صافى الدخل تمهيدا لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة. وقد وقع اختيار الباحث لهذه الفئة نظرا لأنهم معنيين برقم الدخل الوارد بقائمة الدخل المعدة طبقا للمعايير المحاسبية المصرية طبقا للقانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته. ومن ثم يعينهم كيفية قياس الإيرادات والمعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة. بالإضافة لكون الدراسة ستجرى فى البيئة المصرية، ولقد ركز الباحث على ذوى الخبرة فى مجال الفحص الضريبي.

- السادة أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، ممن لهم اهتمامات علمية بموضوع البحث، باعتبارهم يمثلون الرأي الاكاديمى فى هذا الصدد.

- مراجعى الحسابات بمكاتب المراجعة الكبرى، باعتبارهم المعنيين بمراجعة حسابات الشركات ذات الكيانات القانونية المشابهة أو القريبة من شركات الحوسبة السحابية.

- المديرين الماليين والمحاسبون فى الشركة المصرية للاتصالات وفودافون، وقد وقع اختيار الباحث لهذه الفئة باعتبارهم من الشركات التى تعتمد بشكل واسع نسبيا على خدمات الانترنت وتطبيقاته، ومن ثم فهم أقرب للتعامل مع تطبيقات وخدمات شركات الحوسبة السحابية.

2- عينة الدراسة:

\* ملحق رقم (1) قائمة الاستقصاء.

تتكون عينة الدراسة من عدد 50 مستقصى عنهم لكل فئة من فئات الدراسة، وقد تم اختيارهم باستخدام العينة العشوائية البسيطة، وكما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (1) التوزيع النسبي لمفردات العينة على فئات الدراسة

النسبة	العدد	فئات الدراسة
25%	50	مامورى الفحص الضريبي
25%	50	أعضاء هيئة التدريس
25%	50	مراجعي الحسابات
25%	50	المديرين الماليين والمحاسبين
100%	200	الإجمال

3- توزيع وإرسال قائمة الاستقصاء:

تم الاعتماد على أسلوب المقابلات الشخصية حيثما تيسر ذلك، وأسلوب الاستقصاء البريدى فى بعض الأحيان. ولقد حرص الباحث على إيضاح مضمون ومفاد الدراسة لمفردات العينة. كما تم تصميم الإجابات بالقائمة من خلال ما يعرف بالقياس الأسمى وذلك باستخدام مقياس ليكرت الخماسى.

4- إدخال ومعالجة البيانات:

بعد استلام الباحث لقوائم الاستقصاء قام بمراجعتها للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها لإدخال البيانات وإجراء التحليلات الإحصائية، وقد تم استبعاد القوائم التى لا تتوفر فيها الشروط اللازمة. وذلك طبقاً للجدول التالي.

جدول رقم (2) يوضح عدد القوائم الموزعة والمستلمة والمستبعدة والصحيحة

القوائم الصحيحة		القوائم المستبعدة		القوائم الواردة		القوائم الموزعة	فئات الدراسة
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة		
33	66%	6	12%	39	78%	50	مامورى الفحص الضريبي
38	76%	1	2%	41	82%	50	أعضاء هيئة التدريس
31	62%	7	14%	38	76%	50	مراجعي الحسابات
35	70%	5	10%	40	80%	50	المديرين الماليين والمحاسبين
137	70%	19	10%	158	79%	200	الإجمالى

وبناء على الجدول السابق فإن نسبة قوائم الاستقصاء الصحيحة 70% ويرى الباحث أنها نسبة مقبولة لإجراء التحليل الإحصائي.

5- الإحصاء الوصفى للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة:

قام الباحث بإجراء الإحصاء الوصفى للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة من منطلق كونها لها تأثير هام على إجابات مفردات العينة، وتلك المتغيرات الديموغرافية تتمثل فى المؤهل العلمى وسنوات الخبرة، وذلك طبقاً للجدول التالية:

جدول رقم ( 3 ) يوضح هيئة الدراسة حسب المؤهل العلمي

فئات الدراسة		دكتوراه		ماجستير		دراسات عليا		بكالوريوس	
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1	%3	2	%6	2	%6	28	%85	0	0
38	%100	0	0	0	0	0	0	0	0
2	%6	1	%3	3	%9	25	%80	29	%83
1	%3	2	%5	3	%9	29	%83	82	
42		5		8		82			

جدول رقم ( 4 ) يوضح عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

البيان		مأموري الفحص الضريبي		أعضاء هيئة التدريس		مراجعي الحسابات		المديرين الماليين والمحاسبين	
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
12	%36	26	%68	17	%55	11	%31	11	%31
14	%42	7	%18	8	%26	16	%46	16	%46
7	%52	5	%13	6	%19	8	%23	8	%23
33		38		31		35		35	

وبتحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة يتضح أنها تشتمل على مؤهلات وخبرات متعددة، بالإضافة أنها تتميز بالتنوع في المؤهلات والخبرات العلمية، مما يؤدي إلى إمكانية الحصول على إجابات تتسم بالموضوعية وبما يساهم في إمكانية تعميم نتائج هذه الدراسة الاستكشافية.

ثالثاً: التحليل الإحصائي لفروض الدراسة:

قبل البدء بإجراء أية تحليلات إحصائية يتعين اختبار الصدق والثبات. حيث يعد مفهوم الصدق والثبات من الاعتبارات الهامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند جمع البيانات، حيث يقصد بالثبات مدى خلوه من الأخطاء غير المنتظمة التي تشوب عملية القياس (امال محمد، 2016، ص:560). وعليه يجب تحديد درجة الموثوقية في بيانات الاختبار، والتي تتمثل في اتساق القياس أو الملاحظات التي تم الحصول عليها. وعليه فسوف يتم التحليل الإحصائي لكل فرض على حده ومن خلال إجراء التحليلات الإحصائية الوصفية ثم الاستدلالية وباستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار العشرون، وذلك على النحو التالي:

1- التحليل الإحصائي للفرض الأول ( اختبارات الفرض الأول )، والذي مفاده: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة بأن 16 ، 15 IFRS لا يوفر

المتطلبات العلمية والعملية اللازمة لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل كافي للاعتماد عليه.

هذا ولقد اعتمد الباحث على أسلوب الفا كرونباخ لاختبار معامل الثبات والصدق لإجابات الفئات المستقصى عنهم، وقد جاءت نسبة الثبات 98.2% مما يدل على مستوى ثبات وصدق يمكن الاعتماد عليه في استكمال باقى التحليلات الإحصائية. وسوف يتم اختبار هذا الفرض من خلال محورين، وذلك على النحو التالي:

المحور الأول: التحليل الوصفي لآراء العينة حول أسئلة اختبار الفرض الأول، والتي تمثلت في ثمانية أسئلة. وقد تمثل التحليل الإحصائي الوصفي في الوسط الحسابي والانحراف المعياري الإحصائي، وذلك كما يلي:

جدول رقم ( 5 ) توصيف آراء العينة حول أسئلة اختبار الفرض الأول

اتجاه عام	ترتيب	انحراف معياري	متوسط مرجح	توصيف آراء العينة					
				غير موافق	غير موافق	محايد	وافق	وافق جدا	
				عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	
				نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	
وافق*	2	.940	3.5	1	30	20	76	10	هل يحتاج قياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية ذات الطبيعة المتنوعة والمركبة والمتغيرة إلى تعديلات في ifrs لتلائم طبيعتها
				1	22	15	55	7	
وافق	3	.840	3.47	1	25	23	85	3	تؤثر طبيعة إيرادات شركات الحوسبة السحابية على إشكالية القياس المحاسبي في ضوء ifrs 15,16
				1	18	17	62	2	
وافق	6	.887	3.41	5	22	22	88	0	تمثل خاصية إمكانية تنقل العميل من خدمة لأخرى بسرعة ومرونة ودون الرجوع إلى شركة الحوسبة السحابية أو موافقتها إشكالية لقياس الإيرادات في ضوء ifrs (x1.3)
				4	16	16	64	0	
وافق	5	.845	3.41	2	23	39	70	3	هل التعاملات المباشرة مع وسيط السحابة قد تخرج في بعض الأحيان عن نطاق ifrs 15 لتندرج تحت ifrs 16 (x1.4)
				1	1	7	8	1	

\* طبقا للميزان التقديرى لمقياس ليكرت ، فإن المتوسط المرجح من 3.41 إلى 4.20 يعنى الاتجاه العام موافقة.

وافق	7	.922	3.43	1	1	22	20	71	7	هل التعاملات المباشرة مع وسيط السحابة تاره تدرج تحت ifrs 15 فى جزئية او تعامل معين وتارة اخرى تدرج ضمن ifrs 16 فى جزئية اخرى وفى آن واحد (x1.5)
وافق	8	.977	3.28	6	6	30	23	75	3	هل خصائص الحوسبة السحابية الى تشير لكونها خدمة ذاتية زمنية عند الطلب لاتفق مع متطلبات ifrs 15 فيما يتعلق بتحديد طبيعة العقد لفترة زمنية معينة (x1.6)
وافق	1	.794	3.55	0	0	19	38	73	7	أن تركيز ifrs على تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة قد أثر بالسلب على المطبات الملائمة لقياس الإيرادات ذات الطبيعة المتنوعة والمتغيرة لمثل شركات الحوسبة السحابية (x1.7)
وافق	4	.849	3.47	2	1	21	30	79	5	لا يمكن تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة فى ظل عدم توافر متطلبات كافية وملائمة لقياس إيرادات هذه الشركات ذات الطبيعة الإيرادية المتنوعة والمتغيرة (x1.8)
وافق		.764	3.44							الاجمالي

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن اتجاهات مفردات العينة تظهر اتجاها عاما نحو الموافقة على الفرض الأول وذلك بوسط حسابى عام 3.44 وانحراف معيارى عام 0.764 المحور الثانى: التحليل الإحصائى الاستدلالي لآراء العينة حول أسئلة اختبار الفرض الأول، والتي تمثلت فى ثمانية أسئلة. وسوف يتم إجراءه من خلال اتجاهاين كما يلي:

الاتجاه الأول: اختبار فريدمان Friedman Test

ويفيد هذا الاختبار فى إيضاح الأهمية النسبية للعناصر الأكثر أهمية من وجهة نظر مفردات العينة بشأن مضمون الفرض الأول. وذلك من خلال متوسط الرتب، حيث يأخذ العنصر (السؤال) الأكثر أهمية أعلى متوسط للرتب.

جدول رقم (6) ترتيب الأهمية النسبية لأسئلة اختبار الفرض الأول

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	السؤال
0.00	4.74	هل يحتاج قياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية ذات الطبيعة المتنوعة والمركبة والمتغيرة إلى تعديلات فى ifrs لتلائم طبيعتها (x1.1)
	4.59	تؤثر طبيعة إيرادات شركات الحوسبة السحابية على إشكالية القياس المحاسبى فى ضوء ifrs 15,16 (x1.2)
	4.36	تمثل خاصية إمكانية تنقل العميل من خدمة لأخرى بسرعة ومرونة ودون الرجوع إلى

		شركة الحوسبة السحابية أو أو موافقتها إشكالية لقياس الإيرادات في ضوء ifrs (x1.3)
4.37		هل التعاملات المباشرة مع وسيط السحابة قد تخرج في بعض الأحيان عن نطاق ifrs 15 لتندرج تحت ifrs 16 (x1.4)
4.48		هل التعاملات المباشرة مع وسيط السحابة تارة تندرج تحت ifrs 15 في جزئية أو تعامل معين وتارة أخرى تندرج ضمن ifrs 16 في جزئية أخرى وفي آن واحد (x1.5)
3.95		هل خصائص الحوسبة السحابية إلى تشير لكونها خدمة ذاتية زمنية عند الطلب لا تتفق مع متطلبات ifrs 15 فيما يتعلق بتحديد طبيعة العقد لفترة زمنية معينة (x1.6)
4.91		أن تركيز ifrs على تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة قد أثر بالسلب على المعطيات الملائمة لقياس الإيرادات ذات الطبيعة المتنوعة والمتغيرة لمثل شركات الحوسبة السحابية (x1.7)
4.59		لا يمكن تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة في ظل عدم توافر متطلبات كافية وملائمة لقياس إيرادات هذه الشركات ذات الطبيعة الإيرادية المتنوعة والمتغيرة (x1.8)

ويتضح من الدول السابق مايلي:

- أن مستوى المعنوية أقل من ( 0.05 ) مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية من وجهة نظر مفردات العينة حول أسئلة اختبار الفرض الأول.
- أن أعلى متوسط للترتب يتمثل في السؤال الذي مفاده أن تركيز ifrs على تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة قد أثر بالسلب على المعطيات الملائمة لقياس الإيرادات ذات الطبيعة المتنوعة والمتغيرة لمثل شركات الحوسبة السحابية (x1.7).
- أن أقل متوسط للترتب يتمثل في السؤال الذي مفاده تمثل خاصية إمكانية تنقل العميل من خدمة لأخرى بسرعة ومرونة ودون الرجوع إلى شركة الحوسبة السحابية أو أو موافقتها إشكالية لقياس الإيرادات في ضوء ifrs (x1.3)

الاتجاه الثاني: تحليل التباين متعدد المتغيرات التابعة:

لقد تم اختيار هذا التحليل الإحصائي نظرا لتعدد فئات الدراسة لأكثر من فئتين، بالإضافة لوجود عدة متغيرات تابعة. ولكن هذا التحليل يتطلب توافر بعض الشروط، ومن أهمها عدم وجود قيم متطرفة لاستجابات مفردات العينة. ولقد قام الباحث بإجراء اختبار Mahalanobis والذي أشارت نتائجه بأن الحد الأدنى 000 والحد الأقصى 000، وبالذهاب لجدول Chi-Square عند قيمة حرجة (Df 8°) وعند درجة حرية 0.001

\* تمثل عدد أسئلة اختبار الفرض الأول.

نجدها 000 أكبر من الحد الأقصى وهو 000 مما يدل على عدم وجود قيم متطرفة متعددة المتغيرات. ومن ثم يمكن استكمال باقى التحليل الإحصائى الاستدلالى.  
جدول رقم ( 7 ) تحليل التباين متعدد المتغيرات لآراء العينة حول أسئلة الفرض الأول

مستوى المعنوية	السؤال
0.00	هل يحتاج قياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية ذات الطبيعة المتنوعة والمركبة والمتغيرة إلى تعديلات فى ifrs لتلائم طبيعتها (x1.1)
	تؤثر طبيعة إيرادات شركات الحوسبة السحابية على إشكالية القياس المحاسبى فى ضوء ifrs 15,16 (x1.2)
	تمثل خاصية إمكانية تنقل العميل من خدمة لأخرى بسرعة ومرونة ودون الرجوع إلى شركة الحوسبة السحابية أو موافقتها إشكالية لقياس الإيرادات فى ضوء ifrs (x1.3)
	هل التعاملات المباشرة مع وسيط السحابة قد تخرج فى بعض الأحيان عن نطاق ifrs 15 لتندرج تحت ifrs 16 (x1.4)
	هل التعاملات المباشرة مع وسيط السحابة تارة تندرج تحت ifrs 15 فى جزئية أو تعامل معين وتارة أخرى تندرج ضمن ifrs 16 فى جزئية أخرى وفى آن واحد (x1.5)
	هل خصائص الحوسبة السحابية إلى تشير لكونها خدمة ذاتية زمنية عند الطلب لا تتفق مع متطلبات ifrs 15 فيما يتعلق بتحديد طبيعة العقد لفترة زمنية معينة (x1.6)
	أن تركيز ifrs على تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة قد أثر بالسلب على المطبات الملائمة لقياس الإيرادات ذات الطبيعة المتنوعة والمتغيرة لمثل شركات الحوسبة السحابية (x1.7)
لا يمكن تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة فى ظل عدم توافر متطلبات كافية وملائمة لقياس إيرادات هذه الشركات ذات الطبيعة الإيرادية المتنوعة والمتغيرة (x1.8)	

ومن بيانات الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية لآراء العينة (0.00) وهو أقل من (0.05) مما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة. وبالتالي يدل ذلك على وجود اتفاق بين فئات العينة. مما يشير إلى صحة الفرض الأول والذي مفاده: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة بين IFRS 16 , 15 لا يوفر المتطلبات العلمية والعملية اللازمة لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل كافى للاعتماد عليه.

2- التحليل الإحصائى للفرض الثانى ( اختبارات الفرض الثانى )، والذي مفاده: أن إمكانية تطبيق IFRS لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية يواجه عوائق وصعوبات تحد من إمكانية تطبيقه بشكل ملائم وفعال.

هذا ولقد اعتمد الباحث على أسلوب الفا كرونباخ لاختبار معامل الثبات والصدق لإجابات الفئات المستقصى عنهم، وقد جاءت نسبة الثبات 98.4% مما يدل على مستوى ثبات وصدق يمكن الاعتماد عليه فى استكمال باقى التحليلات الإحصائية. وسوف يتم اختبار هذا الفرض من خلال محورين، وذلك على النحو التالى:

المحور الأول: التحليل الوصفي لآراء العينة حول أسئلة اختبار الفرض الثاني، والتي تمثلت فى ثمانية أسئلة. وقد تمثل التحليل الإحصائى الوصفى فى الوسط الحسابى والانحراف المعيارى الإحصائى، وذلك كما يلى:

جدول رقم ( 8 ) توصيف آراء العينة حول أسئلة اختبار الفرض الثانى

اتجاه عام	ترتيب	انحراف معيارى	متوسط مرجح	توصيف آراء العينة					العبارات
				غير موافق	غير موافق	محايد	وافق	وافق جدا	
				عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	
				نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	
وافق	6	0.88	3.44	3	24	24	82	4	أن ifrs قائم إلى حد كبير على الحكم المهنى فى تقييم التزامات أداء الشركة نحو العميل، ومتى يتم استيفاء هذه الالتزامات حتى يمكن الاعتراف بالإيراد، مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ فى الأحكام المهنية (x2.1)
		9		%2.2	%17.5	%17.5	%59.9	%2.9	
وافق	3	0.7	3.5	0	18	30	86	3	أن إشكالية التقدير والحكم المهنى فى تقدير التزام الأداء لتحديد إمكانية الاعتراف بمقدار الإيراد المقابل له، قد يقود إلى احتمال الاعتراف بإيرادات غير حقيقية لفترة مالية على حساب فترة أخرى (x2.2)
		48	4	0	%13.10	%21.9	%62.8	%2.2	
وافق	5	0.82	3.47	3	17	33	81	3	هناك صعوبات فى تحديد قيمة الإيراد الذى سيدرج بقائمة الدخل بسبب ارتباطه بوفاء شركة الحوسبة السحابية بالتعهدات المطلوبة لكون هذه التعهدات لا تتصف بصفة الاستقرار فى الشكل والمضمون (x2.3)
		3		%2.2	%12.4	%24.1	%59.1	%2.2	
وافق	1	0.7	3.6	2	13	24	92	6	هناك عدم استيعاب وإدراك كافى من قبل معدى القوائم المالية لمتطلبات ومفهوم ifrs 15 مما يترتب عليه احتمال الخطأ فى هذه التقديرات عند تنفيذها (x2.4)
		75	4	%1.5	%9.5	%17.5	%67.2	%4.4	
وافق	7	0.809	3.40	2	22	32	81	0	تعانى ifrs المتعلقة بقياس الإيرادات من صعوبة تحقيق متطلبات الاعتراف بالإيراد فى شركات الحوسبة السحابية، مما يؤدي إلى
				2	22	32	81	0	

\* طبقا للميزان التقديرى لمقياس ليكرت ، فإن المتوسط المرجح من 3.41 إلى 4.20 يعنى الاتجاه العام موافقة.



	العمياء، ومتى يتم استيفاء هذه الالتزامات حتى يمكن الاعتراف بالإيراد، مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في الأحكام المهنية (x2.1)
5.25	أن إشكالية التقدير والحكم المهني في تقدير التزام الأداء لتحديد إمكانية الاعتراف بمقدار الإيراد المقابل له، قد يقود إلى احتمال الاعتراف بإيرادات غير حقيقية لفترة مالية على حساب فترة أخرى (x2.2)
4.96	هناك صعوبات في تحديد قيمة الإيراد الذي سيدرج بقائمة الدخل بسبب ارتباطه بوفاء شركة الحوسبة السحابية بالتعهدات المطلوبة لكون هذه التعهدات لا تتصف بصفة الاستقرار في الشكل والمضمون (x2.3)
5.62	هناك عدم استيعاب وإدراك كافي من قبل معدي القوائم المالية لمتطلبات ومفهوم ifrs 15 مما يترتب عليه احتمال الخطأ في هذه التقديرات عند تنفيذها (x2.4)
4.70	تعانى ifrs المتعلقة بقياس الإيرادات من صعوبة تحقيق متطلبات الاعتراف بالإيراد في شركات الحوسبة السحابية، مما يؤدي إلى صعوبة تطبيقها (x2.5)
4.53	تعتبر متطلبات قياس الإيرادات في ifrs غير واضحة بشكل كافي، بما يمكن الاعتماد عليه من قبل المعنيين بإعداد ومراجعة القوائم المالية (x2.6)
5.31	يركز ifrs 15 في تعريف العقد و مضمونة على انفاذه قانونيا، مما يؤدي إلى نتائج سلبية غير مقصودة عند المحاسبة على العقود ذات الطبيعة المتنوعة والمركبة (x2.7)
5.11	يتطلب مضمون التزامات الأداء مقابل الاعتراف بالإيراد إلى تحليل العقود مع العملاء والذي قد يترتب عليه تحديد التزامات الأداء بشكل غير دقيق، مما قد يؤدي إلى أن يصبح تخصيص مقابل العقد أكثر تعقيداً وصعوبة في شركات الحوسبة السحابية (x2.8)

ويتضح من الدول السابق مايلي:

- أن مستوى المعنوية أقل من ( 0.05 ) مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية من وجهة نظر مفردات العينة حول أسئلة اختبار الفرض الثاني.
- أن أعلى متوسط للرتب يتمثل في السؤال الذي مفاده هناك عدم استيعاب وإدراك كافي من قبل معدي القوائم المالية لمتطلبات ومفهوم ifrs 15 مما يترتب عليه احتمال الخطأ في هذه التقديرات عند تنفيذها (x2.4)
- أن أقل متوسط للرتب يتمثل في السؤال الذي مفاده تعتبر متطلبات قياس الإيرادات في ifrs غير واضحة بشكل كافي، بما يمكن الاعتماد عليه من قبل المعنيين بإعداد ومراجعة القوائم المالية (x2.6)

الاتجاه الثاني: تحليل التباين متعدد المتغيرات التابعة:

لقد تم اختيار هذا التحليل الإحصائي نظراً لتعدد فئات الدراسة لأكثر من فئتين، بالإضافة لوجود عدة متغيرات تابعة. ولكن هذا التحليل يتطلب توافر بعض الشروط، ومن أهمها عدم وجود قيم متطرفة لاستجابات مفردات العينة. ولقد قام الباحث بإجراء اختبار Mahalanobs والذي أشارت نتائجه بأن الحد الأدنى 0.695 والحد الأقصى

33.22، وبالذهاب لجدول Chi-Square عند قيمة حرجة (8° Df ) وعند درجة حرية 0.001 نجدها 36.13 أكبر من الحد الأقصى وهو 33.22 مما يدل على عدم وجود قيم متطرفة متعددة المتغيرات. ومن ثم يمكن استكمال باقى التحليل الإحصائى الاستدلالى.

جدول رقم ( 10 ) تحليل التباين متعدد المتغيرات لآراء العينة حول أسئلة الفرض الثانى

مستوى المعنوية	السؤال
0.00	أن ifrs قائم إلى حد كبير على الحكم المهني فى تقييم التزامات أداء الشركة نحو العمياء،ومتى يتم استيفاء هه الالتزامات حتى يمكن الاعتراف بالإيراد، مما يؤدى إلى احتمال حدوث خطأ فى الأحكام المهنية (x2.1)
	أن إشكالية التقدير والحكم المهني فى تقدير التزام الأداء لتحديد إمكانية الاعتراف بمقدار الإيراد المقابل له، قد يقود إلى احتمال الاعتراف بإيرادات غير حقيقية لفترة مالية على حساب فترة أخرى (x2.2)
	هناك صعوبات فى تحديد قيمة الإيراد الذى سيدرج بقائمة الدخل بسبب ارتباطه بوفاء شركة الحوسبة السحابية بالتعهدات المطلوبة لكون هذه التعهدات لا تتصف بصفة الاستقرار فى الشكل والمضمون (x2.3)
	هناك عدم استيعاب وإدراك كافي من قبل معدى القوائم المالية لمتطلبات ومفهوم ifrs 15 مما يترتب عليه احتمال الخطأ فى هذه التقديرات عند تنفيذها (x2.4)
	تعانى ifrs المتعلقة بقياس الإيرادات من صعوبة تحقيق متطلبات الاعتراف بالإيراد فى شركات الحوسبة السحابية، مما يؤدى إلى صعوبة تطبيقها (x2.5)
	تعتبر متطلبات قياس الإيرادات فى ifrs غير واضحة بشكل كافي، بما يمكن الاعتماد عليه من قبل المعنيين بإعداد ومراجعة القوائم المالية (x2.6)
	يركز ifrs 15 فى تعريف العقد و مضمونة على انفاذه قانونيا، مما يؤدى إلى نتائج سلبية غير مقصودة عند المحاسبة على العقود ذات الطبيعة المتنوعة والمركبة (x2.7)
	يتطلب مضمون التزامات الأداء مقابل الاعتراف بالإيراد إلى تحليل العقود مع العملاء الذى قد يترتب عليه تحديد التزامات الأداء بشكل غير دقيق، مما قد يؤدى إلى أن يصبح تخصيص مقابل العقد أكثر تعقيداً وصعوبة فى شركات الحوسبة السحابية (x2.8)

ومن بيانات الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية لآراء العينة (0.00) وهو أقل من (0.05) مما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة. وبالتالي يدل ذلك على وجود اتفاق بين فئات العينة. مما يشير إلى صحة الفرض الثانى والذى مفاده: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة أن إمكانية تطبيق IFRS لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية يواجه عوائق وصعوبات تحد من إمكانية تطبيقه بشكل ملائم وفعال.

\* تمثل عدد أسئلة اختبار الفرض الثالث.

3- التحليل الإحصائي للفرض الثالث ( اختبارات الفرض الثالث )، والذي مفاده: أن مفهوم السيطرة طبقاً لـ IFRS 15 لا يوفر مرجعاً علمياً وعملياً لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية.

هذا ولقد اعتمد الباحث على أسلوب الفا كرونباخ لاختبار معامل الثبات والصدق لإجابات الفئات المستقصى عنهم، وقد جاءت نسبة الثبات 98% مما يدل على مستوى ثبات وصدق يمكن الاعتماد عليه في استكمال باقى التحليلات الإحصائية. وسوف يتم اختبار هذا الفرض من خلال محورين، وذلك على النحو التالي:

المحور الأول: التحليل الوصفي لآراء العينة حول أسئلة اختبار الفرض الثالث، والتي تمثلت فى ستة أسئلة. وقد تمثل التحليل الإحصائي الوصفي فى الوسط الحسابي والانحراف المعياري الإحصائي، وذلك كما يلي:

جدول رقم ( 11 ) توصيف آراء العينة حول أسئلة اختبار الفرض الثالث

اتجاه عام	ترتيب	انحراف معياري	متوسط مرجح	توصيف آراء العينة					العبارات
				غير موافق	غير موافق	محايد	وافق	وافق جداً	
				عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	
وافق*	1	0.818	3.59	2	15	28	84	8	أن طبيعة مفهوم فلسفة السيطرة القائم عليها ifrs 15 لا تتفق مع طبيعة خدمات شركات الحوسبة السحابية (x3.1)
				1.5	10.	20.	61.	5.8	
وافق	6	0.887	3.41	6	18	28	84	1	أن الأصل أو الخدمة لا يكون للعميل سيطرة كافية عالية، وأن تحقق ذلك فهو بشكل جزئى وفى حالات محدودة من استخدامات الحوسبة السحابية الخاصة (x3.2)
				4.4	13.10	20.40	61.30	0.7	
وافق	4	0.857	3.45	4	19	28	84	2	أن العميل لا يسيطر على الأصل عند نشأته أو زيادته، وذلك لكون الأصل مازال فى حوزة شركة الحوسبة السحابية، وأن ما ينتقل للعميل هى إمكانية الاستفادة من خدمات الأصل فقط (x3.3)
				2.90	13.90	20.40	61.30	1.50	

\* طبقاً للميزان التقديرى لمقياس ليكرت ، فإن المتوسط المرجح من 3.41 إلى 4.20 يعنى الاتجاه العام موافقة.

وافق	3	0.696	3.49	2	1.50	18	30	85	2	يعتمد ifrs 15 من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج ويعترف به عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل للعمل إما خلال فترة زمنية معينة أو في نقطة زمنية محددة (x3.4)
وافق	5	0.913	3.42	5	3.60	21	26	81	4	أن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي (x3.5)
وافق	2	0.939	3.55	4	2.90	15	23	91	4	لم يقترح ifrs 15 تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط (x3.6)
		0.85 2	3.49							الاجمالي

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن اتجاهات مفردات العينة تظهر اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على الفرض الثالث وذلك بوسط حسابي عام 3.49 وانحراف معياري عام 0.852

**المحور الثاني:** التحليل الإحصائي الاستدلالي لآراء العينة حول أسئلة اختبار الفرض الثالث، والتي تمثلت في ستة أسئلة. وسوف يتم إجراءه من خلال اتجاهين كما يلي:

**الاتجاه الأول:** اختبار فريدمان Friedman Test

ويفيد هذا الاختبار في إيضاح الأهمية النسبية للعناصر الأكثر أهمية من وجهة نظر مفردات العينة بشأن مضمون الفرض الثاني. وذلك من خلال متوسط الرتب، حيث يأخذ العنصر (السؤال) الأكثر أهمية أعلى متوسط للرتب.

جدول رقم ( 12 ) ترتيب الأهمية النسبية لأسئلة اختبار الفرض الثالث

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	السؤال
0.00	3.77	أن طبيعة مفهوم فلسفة السيطرة القائم عليها ifrs 15 لا تتفق مع طبيعة خدمات شركات الحوسبة السحابية (x3.1)
	3.46	أن الأصل أو الخدمة لا يكون للعميل سيطرة كافية عليه، وأن تحقق ذلك فهو بشكل جزئي وفي حالات محدودة من استخدامات الحوسبة السحابية الخاصة (x3.2)
	3.35	أن العميل لا يسيطر على الأصل عند نشأته أو زيادته، وذلك لكون الأصل مازال في حوزة شركة الحوسبة السحابية، وأن ما ينتقل للعميل هي إمكانية الاستفادة من خدمات الأصل فقط (x3.3)

3.49	يعتمد ifrs 15 من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج ويعترف به عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل للعميل إما خلال فترة زمنية معينة أو في نقطة زمنية محددة (x3.4)
3.27	أن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي (x3.5)
3.66	لم يقترح ifrs 15 تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط (x3.6)

ويتضح من الدول السابق مايلي:

- أن مستوى المعنوية أقل من ( 0.05 ) مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية من وجهة نظر مفردات العينة حول أسئلة اختبار الفرض الثالث.
- أن أعلى متوسط للرتب يتمثل في السؤال الذي مفاده أن طبيعة مفهوم فلسفة السيطرة القائم عليها ifrs 15 لا تتفق مع طبيعة خدمات شركات الحوسبة السحابية (x3.1)
- أن أقل متوسط للرتب يتمثل في السؤال الذي مفاده أن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي (x3.5)

الاتجاه الثاني: تحليل التباين متعدد المتغيرات التابعة:

لقد تم اختيار هذا التحليل الإحصائي نظراً لتعدد فئات الدراسة لأكثر من فئتين، بالإضافة لوجود عدة متغيرات تابعة. ولكن هذا التحليل يتطلب توافر بعض الشروط، ومن أهمها عدم وجود قيم متطرفة لاستجابات مفردات العينة. ولقد قام الباحث بإجراء اختبار Mahalanobs والذي اشارت نتائجه بأن الحد الأدنى 0.695 والحد الأقصى 33.22، وبالذهاب لجدول Chi-Square عند قيمة حرجة (8° Df ) وعند درجة حرية 0.001 نجدها 36.13 أكبر من الحد الأقصى وهو 33.22 مما يدل على عدم وجود قيم متطرفة متعددة المتغيرات. ومن ثم يمكن استكمال باقى التحليل الإحصائي الاستدلالي.

جدول رقم ( 13 ) تحليل التباين متعدد المتغيرات لآراء العينة حول أسئلة الفرض الثالث

مستوى المعنوية	السؤال
0.00	أن طبيعة مفهوم فلسفة السيطرة القائم عليها ifrs 15 لا تتفق مع طبيعة خدمات شركات الحوسبة السحابية (x3.1)
	أن الأصل أو الخدمة لا يكون للعميل سيطرة كافية عليه، وأن تحقق ذلك فهو بشكل جزئي وفي حالات محدودة من استخدامات الحوسبة السحابية الخاصة (x3.2)

\* تمثل عدد أسئلة اختبار الفرض الثاني.

أن العميل لا يسيطر على الأصل عند نشأته أو زيادته، وذلك لكون الأصل مازال في حوزة شركة الحوسبة السحابية، وأن ما ينتقل للعميل هي إمكانية الاستفادة من خدمات الأصل فقط (x3.3)
يعتمد ifrs 15 من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج ويعترف به عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل للعميل إما خلال فترة زمنية معينة أو في نقطة زمنية محددة (x3.4)
أن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان العميل لديه السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي (x3.5)
لم يقترح ifrs 15 تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط (x3.6)

ومن بيانات الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية لآراء العينة (0.00) وهو أقل من (0.05) مما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة. وبالتالي يدل ذلك على وجود اتفاق بين فئات العينة. مما يشير إلى صحة الفرض الثالث والذي مفاده: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة أن إمكانية تطبيق IFRS لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية يواجه عوائق وصعوبات تحد من إمكانية تطبيقه بشكل ملائم وفعال.

## النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية

### أولاً: النتائج النظرية:

- 1- يعتبر الإيراد من البنود الهامة التي نالت اهتمام كبير من قبل المستثمرين ومنتخذي القرارات في أغلب المنشآت، بالإضافة لكونها تعتبر مؤشر لقياس أداء الإدارة على كيفية استغلال وتوجيه موارد المنشأة بشكل جيد.
- 2- تؤثر كيفية الاعتراف بالإيراد وقياسه على دلالة نتائج قائمة الدخل في تقديم معلومات محاسبية ذات منفعة عالية لمستخدميها.
- 3- أدت طبيعة نشاط شركات الحوسبة السحابية إلى تنوع وتعدد وتغير بنود الإيرادات من لحظة زمنية لأخرى، وأحياناً في آن واحد، مما أدى بدوره إلى صعوبة الاعتراف والقياس لتلك الإيرادات في ظل IFRS.
- 4- لم يوفر IFRS المتطلبات العلمية والعملية التي تتناسب مع الاعتراف والقياس لإيرادات تلك الشركات ذات الطبيعة المتنوعة والمعقدة.
- 5- أن اعتماد IFRS 15 على فلسفة ومفهوم السيطرة للاعتراف والقياس لإيرادات لا تتفق إلى حد كبير مع طبيعة الخدمات التي تؤديها شركات الحوسبة السحابية.
- 6- أن هناك صعوبات قد أفرزتها طبيعة الخدمات الإيرادية لشركات الحوسبة السحابية أدت إلى احتمال الاعتراف والقياس لإيرادات غير حقيقية لفترة مالية على حساب فترات أخرى.

- 7- برغم اعتراف معظم الدراسات السابقة بأهمية الاستفادة من خدمات وتطبيقات شركات الحوسبة السحابية فى المجالات المحاسبية والتجارية، إلا أنها لم تقدم مقترح أو منهج علمى للاعتراف والقياس لإيرادات تلك الشركات يمكن الاعتماد عليه.
- 8- أن الإطار المفاهيمى لـ IFRS قد أشار لضرورة الاعتراف والقياس لعناصر الإيرادات بشكل يعتمد عليه، إلا أن المعايير المطروحة به لم توفر مقياسا للإيرادات يتناسب مع ما أشار إليه الإطار المفاهيمى.
- 9- أن التعاملات مع ما يسمى بوسيط السحابة قد اتخذت طبيعة معينة لم تتفق مع متطلبات معايير الاعتراف والقياس للإيرادات فى IFRS.

#### ثانيا: النتائج المستمدة من الدراسة الاستكشافية:

- 1- هناك اتفاق بين فئات عينة الدراسة بأن IFRS 15,16 لم يوفر المتطلبات العلمية والعملية اللازمة لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل كافى للاعتماد عليه. ولقد احتل قضية تركيز واهتمام IFRS على تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة قد أثر بالسلب على المعطيات الملائمة لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية ذات الطبيعة المتنوعة والمتغيرة، أعلى متوسط للرتب بين فئات عينة الدراسة. كما نالت قضية أن قياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية ذات الطبيعة المتنوعة والمركبة يحتاج إلى تعديلات فى IFRS لتتلاءم مع طبيعة هذا الإيراد، المرتبة الثانية فى متوسط الرتب. وذلك طبقا لاختبار فريدمان. مما يشير فى المجلد - طبقا لرأى الباحث - لعدم ملائمة IFRS الحالى للاعتراف والقياس لإيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل يعتمد عليه لإنتاج معلومات محاسبية ذات دلالة معلوماتية كافية لمستخدميها.
- 2- هناك اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أن هناك عوائق وصعوبات تحد من إمكانية تطبيق IFRS للاعتراف والقياس لإيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل ملائم ويمكن الاعتماد عليه لقياس نتائج الأعمال لتلك الشركات. ولقد احتلت قضية أن هناك عدم استيعاب وإدراك كاف من قبل معدى القوائم المالية لمتطلبات ومفهوم IFRS 15 مما يترتب عليه احتمال الخطأ فى هذه التقديرات عند تنفيذها، على أعلى متوسط للرتب بين فئات عينة الدراسة. كما نالت قضية أن إشكالية التقدير والحكم المهنى فى تقدير التزام الأداء لتحديد إمكانية الاعتراف بمقدار الإيراد المقابل له، قد يقود إلى احتمال الاعتراف بإيرادات غير حقيقية لفترة مالية على حساب فترة أخرى، على المرتبة الثانية فى متوسط الرتب. مما يشير إلى أنه لا يوجد إدراك وفهم كافى من قبل معدى القوائم المالية للتعامل مع متطلبات IFRS المتعلقة بالاعتراف والقياس لإيرادات شركات الحوسبة السحابية.

3- هناك اتفاق بين فئات عينة الدراسة بأن مفهوم السيطرة طبقاً لـ IFRS 15 لا يوفر مرجعاً عملياً وعلمياً لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية، على أعلى متوسط للرتب بين فئات عينة الدراسة. كما نالت قضية أن IFRS 15 لم يقترح تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق في حالة تحقق بعض الشروط المرتبة الثانية في متوسط الرتب بين فئات عينة الدراسة. مما يشير إلى أن مفهوم السيطرة لم يتفق مع طبيعة إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل يمكن الاعتماد عليه لقياس إيرادات تلك الشركات وبما يرفر معلومات محاسبية ذات منفعة ملائمة لمستخدميها.

### التوصيات والأبحاث المستقبلية:

- 1- ضرورة إعادة دراسة معطيات IFRS المعنية بالاعتراف والقياس للإيرادات بما يتناسب مع طبيعة الإيرادات المتنوعة والمتغيرة لمثل شركات الحوسبة السحابية.
- 2- توفير الدراسة والإدراك لمعدى القوائم المالية لتفهم وأستيعاب المعطيات اللازمة للقياس والتقرير لإيرادات شركات الحوسبة السحابية.
- 3- عدم التركيز على خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة على حساب قضايا أخرى هامة، بل يجب الاهتمام بقضية القياس والتقرير لإيرادات بما لا يساهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات منفعة ملائمة لمستخدميها.

كما يمكن للباحث التوصية بإجراء الأبحاث التالية:

- 1- أثر الاعتماد على تطبيقات شركات الحوسبة السحابية على قيمة رأس المال العامل مع محدد ثبات رأس المال.
- 2- مدخل محاسبي مقترح لقياس الأصول الفكرية لشركات الحوسبة السحابية.
- 3- أثر الاعتماد على تطبيقات شركات الحوسبة السحابية زيادة أسعار الأسهم كمرودود لخفض تكلفة التشغيل.

### المراجع والمصادر

أولاً: المراجع والمصادر العربية:

- 1- الدوريات والمؤتمرات:
  - بن ضيف الله، " الحوسبة السحابية: ضرورة مستقبلية أم حتمية أنية"، المجلة العراقية لتكنولوجيا المعلومات، مجلد 9، العدد 1، 2018، ص ص: 53-74.
  - جمال رجب، "تصور مقترح للاستفادة من خدمات الحوسبة السحابية بالجامعات المصرية في ضوء التوجه نحو مجتمع المعرفة الرقمي"، مجلة كلية التربية، كلية التربية، جامعة بنها، يوليو، مجلد 28، العدد 111، 2017، ص ص: 210-262.

- هشام عواد، " مشكلات التحاسب الضريبي عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية في ضوء معيار التقرير المالي رقم 15 المحاسبية عن الإيرادات من العقود مع العملاء"، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان : تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الإستثمار والتنمية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - مصر، يونيه، مجلد3، 2015، ص ص:1-24.
- طارق عبد العظيم، " أثر تطبيق المعيار التقارير المالية الدولي رقم 15 : قائمة الدخل فى شركات المقاولات - دراسة تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، اكتوبر ، مجلد 20، العدد3، 2016، ص ص:257-296.
- على محمود، منى مغربى،" قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء ifrs 15 على استدامة الأرباح المحاسبية- دليل من البيئة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، مجلد5، العدد1، 2017، ص ص:1-60.
- سالم سليمان، " أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" على الإفصاح المحاسبى فى التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد9، العدد2، 2018، ص ص:221-240.
- سالم سليمان، " أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة التقارير المالية "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد9، العدد2، 2018، ص ص:199-220.
- منصور حامد، "مدخل محاسبى مقترح لتطوير مقاييس ومؤشرات تقييم الأداء الحكومى فى ظل الحوسبة السحابية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد8، ملحق العدد1، 2017، ص ص:361-389.
- 2- مصادر اخرى:
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) ، 2017، ص ص:1-36.

- معايير المحاسبة المصرية، جريدة الوقائع المصرية، العدد 158 أ، يوليو 2015، ص ص:1-1535.

ثانيا: المراجع والمصادر الأجنبية:

- Colson, R. H., Bloomfield, R., Christensen, T. E., Jamal, K., Moehrle, S., Ohlson, J., Penman, S., Stober, T., Sunder, S. & Watts, R. L,” Response To The Financial Accounting Standards Board’s And The International Accounting Standards Board’s Joint Discussion Paper Entitled Preliminary Views On Revenue Recognition In Contracts With Customers”, Accounting Horizons,Vol. 24,2010,pp: 689-702.
- Didragaa,O., Megang,O., & Brandasa.,” Global perspectives on accounting information systems: mobile and cloud approach”, Procedia Economics and Finance, Vol. 20, 2015, Pp:88 – 93.  
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.  
Peer-review under responsibility of the Faculty of Economics and Business Administration, Alexandru Ioan Cuza University of Iasi. doi: 10.1016/S2212-5671(15)00051-9
- Dimntru.O.,&Meateri.M.,” Cloud accounting: a new business model in a challenging context”, Procedia Economics and Finance,Vol. 32, 2015, Pp:665 – 671.

- **Duson., & Robert.,” Case Studies in New Revenue Recognition Guidance”, The CAP Journal, Vol. 85, Issue 3,2015, pp.16–29.**
- **Dyson,R.,” Case Studies In The New Revenue Recognition Guidance”, The Cpa Journal,Vol. 85,N. 3,2015,Pp:1– 22.**
- **Fernandez, Z. A.,” Learning Data Ming in Cloud Computing: An Overview”, Learning Technology, Vol. 9, No. 1,2014, PP:25–52.**
- **Gangwar,H.,& Date,H., “Critical Factors of Cloud Computing Adoption in Organizations: An Empirical Study”, Global Business Review, Vol.17,N.4, 2016, Pp:886–904.**
- **Kamel,S.,& Abouseif.,” A Study of the Role and Impact of Cloud Computing on Small and Medium Size Enterprises (SMEs) in Egypt”, International Conference ICTO2017 – ICT for a better life and a better world, Paris March 16–17, 2018.  
<https://www.researchgate.net/publication/304096299>**
- **Khamis,A.,” Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt”, Journal of Accounting and Business Dynamics, Vol .3, No .2, p p.1–19.**
- **Knorr, E., & Galen,G., "What cloud computing really means", InfoWorld, February 18, 2012.**

[www.infoworld.com/article/08/04/07/15FE-cloud-computingreality\\_1.html](http://www.infoworld.com/article/08/04/07/15FE-cloud-computingreality_1.html).

- Harnisch,S.,Glick,P.,& Bruan, "Evaluating Cloud Services Using Methods of Supplier Selection", Technische Universidad Darmstadt, Chair of Information Systems, International Conference on Business Information Systems, June 17, 2016.  
[http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-38366-3\\_1](http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-38366-3_1) 41. Urquhart, James, "A maturity model for cloud computing", CNet
- Holzmann, O., & Munter, p., " New Revenue Recognition Guidance", Journal of Corporate Accounting and Finance, Vol. 25,2014, pp.74-92.
- Lim, Y; Devi,S; Mahzan,N., " Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia", Advanced Science Letters, Vol.21, NO. 6, 2015, Pp:1781-1785.
- NIST. The NIST Definition of Cloud Computing: Recommendations of the National Institute of Standards and Technology / Peter Mell, Timothy Grance. 2011.  
<http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-145/SP800-145.pdf>
- Paoloni,N.,& Mattei,G.," Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by

- the Disclosures' Study", International Journal of Business and Management, Vol.14, No.1,2019, Pp:169–179.
- Ryersan,F.,” Major changes proposed to GAAP for revenue recognition”, Journal of Finance and Accountancy, Vol. 2, 2015, Pp:1–.22.
  - Senyo,P., Addae,E., &Baateng,R., “Cloud computing research: A review of research themes, frameworks, methods and future research directions”, International Journal of Information Management,Vol.38,2018,Pp:128–139.
  - Senyo, P., Effah, J., & Addae, E.,” Preliminary insight into cloud computing adoption in a developing country”, Journal of Enterprise Information Management,Vol. 29, No.4, 2016, Pp:400–422.  
<http://dx.doi.org/10.1108/JEIM-02-2014-0017>. Sithole, E., McC.
  - Shatnawi,H.,” The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15”, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. 9, No. 1,2017,Pp:375–395.
  - Tong, T., “A Review Of Ifrs 15 Revenue From Contracts With Customers”,2015, Pp:53–54.  
<Http://Goo.Gl/Xnv4ke>.
  - Vasiljeva,T., Shaikhulina,S.,& Kereslins,K., “ Cloud Computing: Business Perspectives, Benefits and Challenges for Small and Medium Enterprises (Case of Latvia)”, Procedia Engineering,Vol. 178, 2017,Pp: 443 –451.

## ملحق رقم (1)

### استمارة الاستقصاء

السيد الاستاذ الفاضل / .....

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان تقييم مدى ملائمة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للقياس والتقرير عن إيرادات شركات الحوسبة السحابية (دراسة استكشافية)

ويامل الباحث من سيادتكم التكرم بإبداء وجهة نظركم في معطيات موضوع البحث، والتي تتلخص تقييم مدى ملائمة معايير التقارير المالية الدولية IFRS لقياس إيرادات الشركات ذات الطبيعة الخاصة في نشاطها مثل شركات الحوسبة السحابية، والتي تتسم بتعدد و تغير إيراداتها من آن لآخر وفي خلال فترة زمنية قليلة جداً. هذا وفي ظل الحاجة لإعداد نتائج الأعمال لهذه الشركات، فإن الأمر يتطلب قياس تلك الإيرادات بشكل موضوعي يمكن الاعتماد عليه، ونظراً لصدور IFRS وتطبيقه على هذه الشركات، فإن الأمر يتطلب البحث والدراسة في مدى إمكانية ملائمة للقياس والتقرير عن إيرادات تلك الشركات، بالإضافة للتعرف على أنه هل هناك صعوبات وتحديات تواجه تطبيقه من عدمه، وماهي تلك الصعوبات أو التحديات. بالإضافة للتعرف على هل مفهوم السيطرة القائم عليه IFRS 15 يتناسب مع قياس إيرادات تلك الشركات.

وعليه يامل الباحث في تعاون سيادتكم معه بإبداء الرأي في مجموعات الأسئلة الواردة بهذه القائمة. مع العلم بأن جميع البيانات سوف تحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا في أغراض هذا البحث فقط.

وأخيراً يشكر الباحث تعاونكم الصادق معه في هذا الصدد.

الباحث

دكتور/ ثروت مصطفى على العايدى

مدرس المحاسبة والمراجعة بالمعهد العالى للعلوم الإدارية بالقطامية

أولاً: البيانات العامة عن عينة الاستقصاء

(1) الوظيفة:

مأمور فحص ضريبي  عضو هيئة تدريس   
مراجع حسابات  مدير مالي أو محاسب

(2) المؤهل العلمي:

دكتوراه  ماجستير   
دبلوم دراسات عليا  بكالوريوس

(3) عدد سنوات الخبرة:

من خمس إلى عشر سنوات  من عشرة إلى خمسة عشر سنة   
خمس عشرة سنة فأكثر

ثانياً: أسئلة الاستقصاء المتعلقة بفروض البحث:

المجموعة الأولى: والمتعلقة بـ 16 لا يوفر المتطلبات العلمية والعملية اللازمة لقياس

إيرادات شركات الحوسبة السحابية بشكل كافي للاعتماد عليه.

ولقد تم مناقشتها والتعرض لها من خلال الأسئلة ( العبارات ) التالية:

العبارات	وافق أ.ا.	وافق ب.ب.	محايد	غير موافق أ.ا.	غير موافق ب.ب.
هل يحتاج قياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية ذات الطبيعة المتنوعة والمركبة والمتغيرة إلى تعديلات في ifrs لتلائم طبيعتها					
تؤثر طبيعة إيرادات شركات الحوسبة السحابية على إشكالية القياس المحاسبي في ضوء ifrs 15,16					
تمثل خاصية إمكانية تنقل العميل من خدمة لأخرى بسرعة ومرونة ودون الرجوع إلى شركة الحوسبة السحابية أو موافقتها إشكالية لقياس الإيرادات في ضوء ifrs (x1.3)					
هل التعاملات المباشرة مع وسيط السحابة قد تخرج في بعض الأحيان عن نطاق ifrs 15 لتندرج تحت ifrs 16 (x1.4)					
هل التعاملات المباشرة مع وسيط السحابة تارة تندرج تحت ifrs 15 في جزئية أو تعامل معين وتارة أخرى تندرج ضمن ifrs 16 في جزئية أخرى وفي آن واحد (x1.5)					
هل خصائص الحوسبة السحابية إلى تشير لكونها خدمة ذاتية زمنية عند الطلب لا تتفق مع متطلبات ifrs 15 فيما يتعلق بتحديد طبيعة العقد لفترة زمنية معينة (x1.6)					

					أن تركيز ifrs على تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة قد أثر بالسلب على المطيات الملائمة لقياس الإيرادات ذات الطبيعة المتنوعة والمتغيرة لمثل شركات الحوسبة السحابية (x1.7)
					لا يمكن تحسين خاصية إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة في ظل عدم توافر متطلبات كافية وملائمة لقياس إيرادات هذه الشركات ذات الطبيعة الإيرادية المتنوعة والمتغيرة (x1.8)

المجموعة الثانية: والمتعلقة بان تطبيق IFRS لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية يواجه عوائق وصعوبات تحد من إمكانية تطبيقه بشكل ملائم وفعال. ولقد تم مناقشتها والتعرض لها من خلال الأسئلة ( العبارات ) التالية:

رقم السؤال	البيان	م	وافق	وافق	العبارات
					أن ifrs قائم إلى حد كبير على الحكم المهني في تقييم التزامات إداء الشركة نحو العميل، ومتى يتم استيفاء هذه الالتزامات حتى يمكن الاعتراف بالإيراد، مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في الاحكام المهنية (x2.1)
					أن إشكالية التقدير والحكم المهني في تقدير التزام الأداء لتحديد إمكانية الاعتراف بمقدار الإيراد المقابل له، قد يقود إلى احتمال الاعتراف بإيرادات غير حقيقية لفترة مالية على حساب فترة أخرى (x2.2)
					هناك صعوبات في تحديد قيمة الإيراد الذي سيدرج بقائمة الدخل بسبب ارتباطه بوفاء شركة الحوسبة السحابية بالتعهدات المطلوبة لكون هذه التعهدات لا تنصف بصفة الاستقرار في الشكل والمضمون (x2.3)
					هناك عدم استيعاب وإدراك كافي من قبل معدى القوائم المالية لمتطلبات ومفهوم ifrs 15 مما يترتب عليه احتمال الخطأ في هذه التقديرات عند تنفيذها (x2.4)
					تعانى ifrs المتعلقة بقياس الإيرادات من صعوبة تحقيق متطلبات الاعتراف بالإيراد في شركات الحوسبة السحابية، مما يؤدي إلى صعوبة تطبيقها (x2.5)
					تعتبر متطلبات قياس الإيرادات في ifrs غير واضحة بشكل كافي، بما يمكن الاعتماد عليه من قبل المعنيين بإعداد ومراجعة القوائم المالية (x2.6)
					يركز ifrs 15 في تعريف العقد و مضمونة على إنفاذه قانونيا، مما يؤدي إلى نتائج سلبية غير مقصودة عند المحاسبة على العقود ذات الطبيعة المتنوعة والمركبة (x2.7)
					يتطلب مضمون التزامات الأداء مقابل الاعتراف بالإيراد إلى تحليل العقود مع العملاء والذي قد يترتب عليه تحديد التزامات الأداء بشكل غير دقيق،

					مما قد يؤدي إلى أن يصبح تخصيص مقابل العقد أكثر تعقيداً وصعوبة في شركات الحوسبة السحابية (x2.8)
--	--	--	--	--	--

المجموعة الثالثة: والمتعلقة بان مفهوم السيطرة طبقا IFRS 15 لا يوفر مرجعاً علمياً وعملياً لقياس إيرادات شركات الحوسبة السحابية.

ولقد تم مناقشتها والتعرض لها من خلال الأسئلة ( العبارات ) التالية:

غير موافق	غير موافق	محايد	وافق	وافق	العبارات
					أن طبيعة مفهوم فلسفة السيطرة القائم عليها IFRS 15 لا تتفق مع طبيعة خدمات شركات الحوسبة السحابية (x3.1)
					أن الأصل أو الخدمة لا يكون للتعامل سيطرة كافية عليه، وأن تحقق ذلك فهو بشكل جزئي وفي حالات محدودة من استخدامات الحوسبة السحابية الخاصة (x3.2)
					أن التعامل لا يسيطر على الأصل عند نشأته أو زيادته، وذلك لكون الأصل مازال في حوزة شركة الحوسبة السحابية، وأن ما ينتقل للتعامل هي إمكانية الاستفادة من خدمات الأصل فقط (x3.3)
					يعتمد IFRS 15 من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج ويعترف به عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل للتعامل إما خلال فترة زمنية معينة أو في نقطة زمنية محددة (x3.4)
					أن مؤشرات تحويل السيطرة تمثل مجموعة عوامل تكون موجودة غالباً إذا كان التعامل لدية السيطرة على الأصل، ومع ذلك فإنها غير حاسمة بشكل فردي (x3.5)
					لم يقترح IFRS 15 تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة يطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط (x3.6)
					أن طبيعة مفهوم فلسفة السيطرة القائم عليها IFRS 15 لا تتفق مع طبيعة خدمات شركات الحوسبة السحابية (x3.1)
					أن الأصل أو الخدمة لا يكون للتعامل سيطرة كافية عليه، وأن تحقق ذلك فهو بشكل جزئي وفي حالات محدودة من استخدامات الحوسبة السحابية الخاصة (x3.2)