

أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15)

على التقارير المالية لشركات الاتصالات المصرية - دراسة تطبيقية

د. خالد فتحى جابر (*)

ملخص:

هدفت هذه الدراسة بصفه رئيسة إلى دراسة مدى امكانية تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على القوائم المالية لشركات الاتصالات المصرية وذلك عند قيامها بالتحول لتطبيق (IFRS 15) والمتعلق بالاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء.

ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم اجراؤها على شركات الاتصالات المصرية وعددها اربع شركات وذلك خلال الفترة ما بين ٢٠١٥-٢٠١٧ ، حيث قام الباحث بإعادة حساب الايراد من العقود مع العملاء بأثر رجعى، وفصل إيرادات الخدمات عن إيرادات السلع، اضافة الى حساب أصول العقود في نهاية كل فترة للتقارير المرحلية الربع سنوية لفترة الدراسة.

واستخدمت الدراسة الاساليب الاحصائية الوصفية، والتوزيع الطبيعي للبيانات لاختبار فرضيات الدراسة للتعرف على أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

وتوصلت الدراسة الي وجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) عند تطبيق المعيار على إجمالي إيرادات شركات الاتصالات المصرية ، ووجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) عند تطبيق المعيار مقاساً بإيراد الخدمات على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات المصرية، ووجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) عند تطبيق المعيار مقاساً بإيراد السلع على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات المصرية ، ووجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار مقاساً بأصول العقود على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات المصرية، وعدم وجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار على حقوق الملكية في شركات الاتصالات المصرية.

وأوصت الدراسة باجراء دراسات مستقبلية تقيس تأثير (IFRS15) على القيم السوقية للشركة وعلى قرارات المستثمرين وعلى القيمة الزمنية للنقود وتذبذب الايرادات خلال الفترات المالية.

الكلمات المفتاحية: معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥؛ شركات الاتصالات المصرية؛ ايراد الخدمات؛ البورصة المصرية.

(*) أستاذ المحاسبة المساعد، قسم المحاسبة، كلية الادارة، الجامعة الحديثة للتكنولوجيا والمعلومات،

dr.khaledfathy62@gmail.com

The impact of the application international financial reporting standard (IFRS 15) on the financial reports of Egyptian telecoms companies - Applied study

Khalid Fathy Gaber, *PhD*^(*)

Abstract

This study aims at examining the possibility of applying IFRS 15 to the financial statements of the Egyptian telecommunications companies as they are transitioning to the application of IFRS 15 regarding the recognition of revenues from contracts with customers.

In order to achieve the objective of this study, it was conducted on the Egyptian telecom companies of four companies during the period 2015-2017. The researcher recalculated the revenues from the contracts with the customers retroactively and separated the services revenues from the goods revenues, in addition to the calculation of the contract assets at the end of each Period for quarterly progress reports for the period of the study.

The study used descriptive statistical methods, and the natural distribution of data to test hypotheses of the study to identify the effect of independent variables on dependent variables.

The study found that there is a statistically significant effect at the level of significance ($\alpha \leq 0.05$) when applying the standard to the total revenues of the Egyptian telecom companies and the existence of a statistically significant effect at the level of significance ($\alpha \leq 0.05$) when applying the standard as measured by the revenue of services on total revenues in companies And the presence of a significant statistical effect at the level of significance ($\alpha \leq 0.05$) when applying the standard as measured by the revenue of goods on the total revenues in the Egyptian telecom companies. Revenues in the Egyptian telecom companies, the lack of The existence of a statistically significant effect at the level of α ($\alpha \leq 0.05$) to apply the standard to the ownership rights in the Egyptian telecom companies.

The study recommended that future studies measure the impact of IFRS15 on the Company's market values, investor decisions, the time value of money and the fluctuation of revenues during the financial periods.

Key words: *International Financial Reporting Standard (IFRS 15); Egyptian Telecom Companies; Revenue Services; Egyptian Stock Exchange.*

(*) Associated Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management, Modern University of Technology and Information.
dr.khaledfathy62@gmail.com

١. مقدمة الدراسة:

١.١ مشكلة الدراسة:

يعتبر الإيراد من أهم عناصر القوائم المالية نظراً لاتخاذ المستثمرون قرارات بناء على حجم الإيراد ودوره في تقييم أداء الشركة ومدى حُسن استغلال مواردها، وقد أشارت دراسة (Hoshwer & Gupta, 2009) إلى أن المستثمر قد يركز على الإيراد في تحديد القيمة السوقية للشركات مثل شركة Amazon التي ارتفعت قيمتها السوقية بالرغم من انخفاض أرباحها.

وترجع أهمية المحاسبة عن الإيراد إلى أن التقرير عنه يمثل أحد متطلبات هدف التقارير المالية والتي أشارت إليه قائمة المفاهيم (SFAC.8) بأنه "توفير معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرقبين والمفوضين والدائنين الآخرين تساعد في صنع قرارات اقتصادية عن الموارد التي يقدمونها للشركة". (FASB, 2010, SFAC, 8) هذا وتتطلب المحاسبة عن الإيراد ضرورة توفير معايير وإرشادات محاسبية واضحة تساعد في تمثيل الواقع الاقتصادي للشركات تمثيلاً صادقاً فيما يتعلق بالمعاملات التي ينتج عنها إيراد.

ونظراً لأهمية المحاسبة عن الإيراد، فقد اهتمت المعايير المحاسبية بتوفير الإرشادات اللازمة للمحاسبة عنه من قبل المنظمات المهنية والعلمية في الولايات المتحدة ومجلس معايير المحاسبة الدولية، وعلى الرغم من ذلك أظهرت الممارسات العملية وجود نواحي قصور في هذه الإرشادات بسبب حدوث تغيرات في الأنشطة في بيئة الأعمال وصعوبة تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد، حيث تعتبر مشاكل المحاسبة عن الإيراد من أهم أسباب إعادة إصدار القوائم المالية. (Putra, 2010) هذا وتتطلب المحاسبة عن الإيراد التقرير عنه بشكل يعكس الواقع الاقتصادي للمعاملات التي نتج عنها هذا الإيراد، مما يعني ضرورة أن يتم الاعتراف به وقياسه بشكل سليم.

وقد صدر معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) بهدف الرغبة في مواجهة مشاكل الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية، ولأغراض تحسين جودة التقرير المالي من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد، حيث تختلف متطلبات الاعتراف بالإيراد في (GAAP) عنها في معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

وتتميز شركات الاتصالات بخصوصية تحقق الإيرادات فيها مع وجود مشكلات عملية وفنية ذات علاقة باعتبارها شركات خدمية ، مثل الإيرادات التي تنتج من بيع البطاقات المدفوعة مسبقاً pre-paid التي يتم الاعتراف بها كالتزام أولاً ويتحقق الإيراد في حالة الاستخدام أو انتهاء فترة الصلاحية أيهما يأتي أولاً، بالإضافة لقيام الشركة بربط تقديم خدمات الاتصال بالتزويد بأجهزة مختلفة كأجهزة التليفونات وغيرها بأسعار مخفضة عن سعرها الحقيقي فيما لو تم بيعها منفردة

بالتزام يصل الى ثلاث سنوات ، ويتم تقديم خدمة الانترنت بشكل عقود سنوية مع اعطاء العميل أشهر مجانية حسب مدة التزام العقد المبرم مع الشركة.
وتركز الدراسة الحالية على كيفية التحقق والاعتراف بالإيرادات في شركات الاتصالات ضمن متطلبات (IFRS 15) الجديدة وذلك بالتطبيق على التقارير المالية السنوية للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية.

وعلى ذلك تتمثل مشكلة البحث الرئيسة في الاجابة علي التساؤل التالي:

هل يمكن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على القوائم المالية لشركات الاتصالات المصرية وذلك عند قيامها بالتحول لتطبيق (IFRS 15) والمتعلقة بالاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء. وذلك من خلال تحقيق الاهداف الفرعية الآتية:

١. هل يوجد اختلاف معنوي لتطبيق (IFRS 15) لعمليات القياس والاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء (الخدمات-السلع- أصول العقود) على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات المصرية؟

٢. هل هناك اختلاف معنوي لتطبيق (IFRS 15) للإفصاح عن حقوق الملكية في شركات الاتصالات المصرية؟

٣. هل هناك اختلاف معنوي لمستوى استعداد شركات الاتصالات المصرية لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (IFRS 15)؟
١.٢ هدف الدراسة:

تهدف الدراسة بصفه رئيسة إلى دراسة مدي امكانية تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على القوائم المالية لشركات الاتصالات المصرية وذلك عند قيامها بالتحول لتطبيق (IFRS 15) والمتعلقة بالاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء.

ويتم تحقيق هذا الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١. تحديد المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد، والعرض والإفصاح التي تضمنها المعيار الدولي (IFRS 15).

٢. التعرف على أثر تطبيق (IFRS 15) على إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية في شركات الاتصالات المصرية.

٣. التعرف على أهم التغيرات والفروق الجوهرية التي قدمها المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) فيما يتعلق بقضايا الإيرادات المختلفة، وبيان أثر تطبيق مبادئ وإرشادات المعيار على طبيعة وكيفية وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة من العقود التي تيرمها المنشأة مع عملائها.

١.٣ أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الاعتبارات الآتية:

١. ندرة الكتابات التي تناولت (IFRS 15)، نظراً لعدم تطبيقه فعلياً، حيث أصبح تطبيقه إلزامياً اعتباراً من أول يناير ٢٠١٨.
٢. المساهمة في إيضاح المتطلبات الجديدة التي تضمنها المعيار (IFRS 15) بشأن الإيراد من العقود مع العملاء.
٣. حداثة المعيار والذي قد يعقبه تعديلات جوهرية في بعض معايير المحاسبة ذات العلاقة وبصفة خاصة معيار المحاسبة المصري رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاء، والمعيار رقم (١١) الخاص بالاعتراف بالإيراد.
٤. أهمية الإيراد باعتباره من أهم العناصر التي تظهر في قائمة الدخل، ومن أهم المعلومات التي يحتاج إليها المستثمرون كمدخلات أساسية لتحليل وتقييم أداء الشركة في الماضي، والتنبؤ بأدائها المستقبلي.
٥. بيان أثر (IFRS15) على التقارير المالية في شركات الاتصالات المصرية الذي حقق معدل نمو سنوي قدره ١١.٥٣% ونجح في جذب تدفقات رؤوس أموال مصدرتها تصل قيمتها إلى نحو ٤٤.٨٢ مليار جنيه مصري بمعدل نمو بلغ ٧.١٣%. وعلاوة على ذلك، نجح القطاع في توليد عائدات بقيمة ١٢.١٦ مليار جنيه وساهم بنسبة ٤.١٦% في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي (<http://www.gafi.gov.eg>).

١.٤ منهج الدراسة:

تستخدم الدراسة المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث يتم استخدام المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري للبحث وصياغة المشكلة من خلال مطالعة ما ورد في الفكر المحاسبي، وما صدر عن المنظمات المهنية والمراجع والدوريات العلمية المتخصصة في مجال المحاسبة ذات الصلة بموضوع الدراسة، ويتم استخدام المنهج الاستقرائي لاستقراء الواقع والمشكلات ذات الصلة بموضوع الدراسة، حيث يقوم البحث على استخدام كل من الدراسة النظرية والتطبيقية والميدانية من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي (IFRS 15)، وكذا أسلوب الدراسة التطبيقية بهدف التعرف على المشاكل التي تواجه تطبيق المعيار في شركات الاتصالات المصرية.

١.٥ حدود الدراسة:

يقتصر البحث على تحليل المعيار المحاسبي (IFRS 15) لمعرفة أثر تطبيقه على القوائم المالية والافصاحات المتعلقة بالإيرادات بأثر رجعي لشركات الاتصالات المصرية خلال الفترة بين

٢٠١٥-٢٠١٧ بأثر رجعي للتقارير المرحلية الربع سنوية ، وتطبيق متطلبات المعيار على العقود مع العملاء بأثر رجعي للوقوف على الفروق بسبب تطبيق المعيار ومقارنة الإيرادات بين الفترات المالية ومعرفة البنود التي ستتأثر من تطبيق المعيار .

١.٦ تقسيم الدراسة:

يهدف الجزء التالي إلى تناول الدراسات السابقة ذات الصلة بالدراسة الحالية وبناء الفروض، بينما يتم في الجزء الثالث القيام بدراسة تحليلية لمعيار التقارير المالية الدولي (IFRS 15)، أما طبيعة الإيرادات في شركات الاتصالات ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) فقد خصص له الجزء الرابع، بعد ذلك فقد تم عرض الدراسة التطبيقية في الجزء الخامس، وقد تم عرض نتائج وتوصيات الدراسة في الجزء السادس، وأخيراً تم عرض قائمة المراجع.

٢. الدراسات السابقة وبناء الفروض:

في سبيل تحديد الفجوة البحثية وبناء فروض الدراسة قام الباحث بعرض العديد من الدراسات ذات العلاقة، وبسبب عدم سريان المعيار بعد فان الدراسات الاجنبية والعربية ذات الصلة بموضوع الدراسة قليلة، وفيما يلي عرض لبعض الدراسات العربية والاجنبية التي تتعلق بطريقة غير مباشرة بموضوع البحث للاستفادة من اجراءاتها المنهجية والدراسة النظرية على النحو التالي:

٢.١ الدراسات المتعلقة بالتقارير المالية بشركات الاتصالات::

قام (Chapple , 2010) بدراسة التفسير (IFRIC13) المتعلق ببرامج ولاء العملاء والذي حل محله المعيار (IFRS15)، حيث هدفت الدراسة لتقديم وتحديد التحديات من قبل مجموعة من المهنيين في مجال المحاسبة ومعدى القوائم المالية نتيجة ادخال نهج موحد للمحاسبة عن برامج ولاء العملاء (CLPs) customer loyalty programmers، وكذاك تسليط الضوء على الغموض لتصنيف المعاملات التجارية المتعلقة بالإيرادات ، وخاصة طبيعة وتوقيت الاعتراف بالإيرادات، واعتمدت الدراسة على تحليل التعليقات على مسودة عرض برنامج ولاء العملاء واعادة تحليلها، وعرض تأثير التفسير (IFRIC13) في وقت مبكر ، وتوصلت الدراسة الى أن تنفيذ التفسير يمكن من القدرة على تغيير النتائج المالية المدرجة وامكانية استخدام التفسير لإدارة الأرباح سيما في أوقات التحديات الاقتصادية.

وهدف دراسة (Nulla , 2014) الى قياس تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل الزامى في كندا وتطبيقه من قبل شركات الاتصالات الكندية ، وكذلك تأثير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في المؤسسات الكندية على تحسين جودة التقارير المالي، من خلال دراسة تجريبية اعتمدت على منهج البحث الكمي، وكانت عينة الدراسة

مكونة من ثماني شركات اتصالات كبرى سلكية ولا سلكية، وخلصت الدراسة الى أن اعتماد المعايير في شركات الاتصالات أدى الى انخفاض الثبات والقدرة على التنبؤ في الأرباح وزيادة في نسبة الأرباح الى قيمة حقوق المساهمين، وتقلب سلبى في سعر السوق، وتحسين القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية والتوقعات المالية وانخفاض في المستحقات، وزيادة في القيمة السوقية العادلة وزيادة في تقييم الأرباح، وزيادة في القدرة التشغيلية والقدرة على التنبؤ.

وهدف دراسة (khamis , 2016) الى اختبار تصور معدى ومراجعي الحسابات المصرية على تطبيق معيار (IFRS 15)، حيث تم التركيز على مستوى فهم ووضوح قياس الإيرادات وسهولة التطبيق عبر القطاعات المختلفة في مصر، واعتمدت الدراسة على توزيع استبانة على العاملين في مجال المحاسبة (رئيس الحسابات، المحاسبين، المديرين التنفيذيين وغيرهم) وكانت نسبة المشاركين ٨٨.٣ % من شركات المحاسبة المحلية أو الشركات المدرجة التي تعمل في قطاعات الأعمال المختلفة، وكلا من المراجعين والمحاسبين ذوى الخبرة بمتوسط سنوات خبرة (٧.٦ - ٨.٦٥) سنة على التوالي، وتوصلت الدراسة الى أن المحاسبين ومراقبي الحسابات لا يزالون غير مستعدين لتطبيق المعيار ولم يكن لديهم معرفة كافية حول (IFRS 15)، وكذلك يخشون من شروط الاعتراف الجديدة بالإيراد التي اعطت حرية التصرف والأحكام المهنية في الاعتراف بالإيرادات وامكانية تأثيره على الصناعات المختلفة .

كما هدفت دراسة (Kasztelink , 2015) الى معرفة ما اذا كان هناك تغيير كبير في القيمة الاجمالية لتحقيق الإيرادات استنادا الى المعيار IFRS15 في الولايات المتحدة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة فى عدم فهم أهمية قيمة الاعتراف بالإيرادات بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية وتطبيقها وقياس أثرها على قطاع الاتصالات ، وأظهرت نتائج الدراسة أن قيمة الاعتراف بإيرادات الشركة العامة لها علاقة ذات صلة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما المعمول بها في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) حتى بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كذلك لأثبتت الإيرادات بعد تطبيق المعيار IFRS15 وزيادة في أهمية القيمة المستقبلية للنقود .

وقد قام (Stormlands & Wachtmeister , 2016) بتحديد الاختلافات بين معدى معايير المحاسبة والعاملين في الصناعات والقطاعات المختلفة، وما هي المشكلات العملية التي تواجههم في تطبيق المعيار (IFRS 15)، وكذلك تحسين وتوسيع فهم المعيار (IFRS 15) وامكانية اختبار اذا كان من الممكن تطبيقه في جميع المجالات والصناعات المختلفة ، حيث استخدم اسلوب البحث الكمي وتحليل المحتوى ، وتوصلت الدراسة الى عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية في الرأي عما اذا كانت المعايير المطبقة في الصناعات المختلفة تتفق مع متطلبات

معيار الاعتراف بالإيرادات (IFRS 15)، ولم يكن هناك فروق ذات دلالة احصائية في استخدام المعايير بين مختلف الصناعات والمجالات العملية، حيث كان الاعتماد على معيار واحد ايجابيا للاعتراف بالإيرادات، وفيما يتعلق بالأدلة والاعتراضات بين مختلف القطاعات وتصنيفها بأنها اقتصادية أكثر من غيرها كان أكثر وضوحا في مجالات التكنولوجيا والاتصالات، أما المجالات التي كانت أكثر جدلا لتطبيق المعيار (IFRS 15) فتبلورت في القطاع المالي وقطاع الشركات الصناعية وقطاع النقل.

وأكد (Choubey, 2015) على أن تطبيق (IFRS 15) في أول يناير ٢٠١٨ سيكون له تأثير كبير على قطاع الاتصالات واهتمت الدراسة الى طبيعة تطبيقه في مجال الاتصالات وأكدت انه يهتم بإيرادات العملاء حيث يتم الاعتراف بالدخل عندما تستوفى الشركة جميع التزامات الأداء، ومن أهم نتائج الدراسة أن (IFRS 15) لا يقتصر على المعالجة المحاسبية ولكن له تأثير كبير على القرارات الاستراتيجية وقنوات التسويق والعمليات والنظام الداخلي، وخلصت الدراسة الى أن صناعة الاتصالات في مرحلة التوطيد في جميع أنحاء العالم وأن (IFRS 15) يثرى هذا الاتجاه بسرعة تنافسية.

٢.٢ الدراسات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15):

قامت دراسة (Tysiac, 2014) بتحليل بعض الجوانب المرتبطة بمعيار التقارير المالية الدولي (IFRS 15) مثل إجراءات التطبيق، ومتطلبات عملية التحول أو الانتقال من المتطلبات الحالية للإيرادات سواء في الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية أو الأمريكية إلى المتطلبات التي يقدمها (IFRS 15)، وتوصلت الدراسة إلى أنه من المتوقع أن تواجه الشركات تغييرات كبيرة نتيجة التحول إلى (IFRS 15)، ونتيجة لذلك سيتم استبدال مجموعة كبيرة من الإرشادات الحالية المرتبطة بإيرادات بعض الأنشطة كالمقاولات والبرمجيات.

وقد أوضح (CPA of Canda, 2015) خطوات الاعتراف بالإيراد، وكذا أوجه الاختلاف في طرق معالجة معيار الإيراد وفقاً لمتطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) عن المتطلبات الواردة في معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وخلصت الدراسة إلى أنه من الصعب تطبيق معياري الاعتراف بالإيرادات الرئيسية (IAS 18: الإيرادات، و AIS 11: عقود الإنشاءات) على المعاملات المعقدة، كما أن (IAS18) يمد مستخدمي القوائم المالية بإرشادات محدودة حول حالات الإيرادات الهامة مثل المحاسبة عن الاتفاقيات متعددة العناصر، حيث أظهر (Dyson, 2015) الهدف الجوهرى من معيار الاعتراف بالإيراد، وهو أن المنشأة يجب عليها الاعتراف بالإيراد لتوضيح نقل البضائع والخدمات المتعهد بها إلى العملاء بالمبلغ الذي يعكس التعويض الذي تتوقع المنشأة أن يؤول إليها مقابل تلك البضائع والخدمات، وأنه لكي يتحقق هذا

الهدف أوضحت الدراسة الخطوات التي يجب على المنشأة إتباعها والتي تتوافق مع المعيار (IFRS 15).

بينما هدف (عبدالمنعم، ٢٠١٥) إلى تحديد المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد والعرض والإفصاح التي تضمنها المعيار (IFRS15)، وكذا مساهمة المعيار في علاج مشكلات الاعتراف بالإيراد، وأثر تطبيقه على جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية لقياس واختبار ردود فعل عينة من المهتمين بالقوائم المالية وتطبيق المعايير المحاسبية تجاه أثر تطبيق المعيار (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية، وأسفرت الدراسة الميدانية عن أن تطبيق المعيار (IFRS 15) يؤثر بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من حيث مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية والتأثير فيها، واعتمادية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .

الآن (إبراهيم، ٢٠١٥) تناول تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل بما يتماشى مع (IFRS 15) على النحو الذي يحقق العدالة الضريبية، وتم تطبيق الأسلوب المقترح على عينة من شركات المقاولات المقيدة في سوق رأس المال المصري، وأظهرت نتائج الدراسة تخفيف العبء الضريبي، كما تم إجراء دراسة ميدانية للكشف عن مدى إمكانية تطبيق الأسلوب المقترح للتاسب الضريبي على الأرباح الفعلية دون المقدرة، وتبين من نتائج الدراسة رفض فروض الدراسة على النحو الذي يشير إلى ضرورة تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل.

وقد قام (عوض، ٢٠١٦) بإجراء دراسة استكشافية للتعرف على أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال ثلاثة محاور، تناول المحور الأول مبررات تطوير الاعتراف بالإيراد، والثاني تحليل العلاقة بين متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 15) والإرشادات الأمريكية، وأخيراً تناول المحور الثالث دراسة استكشافية لتقييم انعكاس تطبيق المعيار (IFRS 15) على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية من خلال استطلاع آراء عينة الدراسة، وتوصلت النتائج إلى أن تطبيق المعيار (IFRS 15) يؤثر إيجابياً على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وقد هدف (الرشدي، ٢٠١٦) تحديد أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (١٥) على قائمة الدخل في شركات المقاولات المصرية، وأسفرت النتائج إلى أن التطبيق سيؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المالية لهذه الشركات-خصوصاً الإيرادات- كما سيترتب على تطبيقه مزيداً من الإفصاح والشفافية، وقدم (هاشم، ٢٠١٨) تقييم وتحليل (IFRS 15) وأثره على مصداقية وجودة

التقارير المالية من خلال مقاييس جودة التقارير المالية الاربعة وهما: جودة المعلومات المحاسبية ، جودة الأرباح ، درجة الشفافية والافصاح في القوائم المالية والتحفظ المحاسبي، وكانت من نتائج هذه الدراسة تأثير (IFRS 15) بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية وزيادة جودة الأرباح والتأكيد الواضح على مدخل التحفظ المحاسبي ودرجة الشفافية في القوائم المالية.

٢.٣ تقييم الدراسات السابقة:

من خلال تحليل واستقراء الدراسات السابقة نجد انه اتفقت الدراسات على ضرورة تقييم معايير الاعتراف والقياس المحاسبي، وانه على الرغم من معالجة المعايير والإرشادات المحاسبية الدولية والأمريكية لمعظم مشاكل المحاسبة عن الإيراد، إلا أنه لا يزال يوجد بعض نقاط الضعف والقصور في نماذج المحاسبة عن الإيراد نتيجة تعدد الإصدارات المحاسبية للإيراد وتعارضها في بعض الأحيان، وان الدراسات اكدت علي صعوبة تحقق متطلبات الاعتراف بالإيراد، ووجود مشكلات ناتجة عن تطبيق (IFRS 15) في مجال الاتصالات في مصر، عدم الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد، وندرة الدراسات السابقة التي تناولت تأثير تطبيق (IFRS 15) على بيانات مالية فعلية على شركات الاتصالات المصرية، مما يضيف أهمية على هذه الدراسة لأغراض سد الفجوة البحثية، حيث ان التاريخ المحدد لتطبيق المعيار هو اول يناير ٢٠١٨.

٢.٤ بناء الفروض:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، ومن خلال استعراض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة يمكن صياغة فروضها الآتية:

١. لا يوجد اختلاف معنوي لعمليات القياس والافصاح عن إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية في شركات الاتصالات المصرية قبل وبعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥.
٢. لا يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بشركات الاتصالات المصرية في ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥.
٣. لا يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بأسس قياس الإيرادات بشركات الاتصالات المصرية في ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥.
٤. لا يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بأهمية الافصاح عن شركات الاتصالات المصرية في ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥.
٥. لا يوجد اختلاف معنوي لاستعداد الأطراف ذات العلاقة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥.

٣. دراسة تحليلية لمعيار التقارير المالية الدولي (IFRS 15):

يعتبر (الإيراد) من الأنشطة التشغيلية ومن أهم العوامل الحاكمة عند تقويم أداء المنشآت، ولأغراض تحقيق التقارب بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) ومعايير التقارير المالية (IFRS)، حيث صدر في شهر مايو ٢٠١٤ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء"، وهذا المعيار الغي - بشكل أساسي - اثنين من معايير المحاسبة الدولية كانا يمثلان عموداً فقرياً للمعايير المتعلقة بالإيراد وهما: المعيار الدولي رقم (١١) بعنوان "عقود الإنشاء"، المعيار الدولي رقم (١٨) بعنوان "الإيراد".

وقد تم التصويت على سريانه اعتباراً من ٢٠١٨/١/١ مع السماح بالتطبيق المبكر (Deloitte, 2014)، وتمثلت أهم أسباب حدوث هذا التقارب في: القضاء على الفجوات بين المعايير القائمة، والتناقض في التطبيقات، توفير إمكانية للمقارنة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد لخدمة صناعات القرار وأسواق الأموال، تحسين جودة المعلومات المالية لخدمة مستخدمي القوائم المالية.

ويتمثل الغرض من إصدار هذا المعيار في تحديد المبادئ التي يجب تطبيقها من قبل المنشأة لتزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات معينة عن الإيرادات.

ويرى الباحث أن توحيد القواعد في أي ممارسة سيساعد - في حالة كيفية الاعتراف بالإيراد - على معرفة القواعد التي سيتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لها، وذلك بغض النظر عن نوع النشاط، هذا ولم يعالج المعيار بعض الاستثناءات والتي تمت معالجتها في معايير أخرى مثل: معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 4) الخاص بعقود التأمين، معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 9) الخاص بالأدوات المالية، معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 10) الخاص بالقوائم المالية الموحدة، معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 11) الخاص بالترتيبات المشتركة، معيار المحاسبة الدولي (IAS 27) البيانات المالية المنفصلة، معيار المحاسبة الدولي (IAS 28) الاستثمارات في شركات شقيقة.

ولخدمة أهداف تلك الجزئية سيتناول الباحث النقاط التالية: مداخل إعداد المعايير المحاسبية ودوافع الالتزام بها، مفهوم الإيراد في الفكر المحاسبي ومشكلاته، نطاق وخطوات تطبيق معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 15)، دور معيار التقرير المالي رقم (١٥) في تحسين إعلام سوق رأس المال والإفصاحات عن المعلومات المتممة.

٣.١ مداخل إعداد المعايير المحاسبية ودوافع الالتزام بها:

يوجد مدخلان لإعداد معايير المحاسبة هما: (عبدالمجيد، ٢٠١٤) **مدخل القواعد** ويقضي هذا المدخل بضرورة أن يتضمن المعيار المحاسبي مؤشرات تفصيلية، وبالتالي معالجات محاسبية بديلة واضحة، الأمر الذي يجد من الحكم المهني لمعدي القوائم المالية، ويؤدي إلى التوحيد في

التطبيق مما يحقق - بدرجة كبيرة - الاتساق والقابلية للمقارنة للقوائم المالية (وتعتبر معايير المحاسبة الأمريكية FASB مثالاً للمعايير القائمة على مدخل القواعد). **ومدخل المبادئ** وتعتمد معايير المحاسبة التي تقوم على أساس المبادئ على الحكم المهني لمعدي القوائم المالية، وبالتالي توفير معلومات أكثر ملاءمة وذلك على حساب الاتساق والقابلية للمقارنة باعتبار أن الحكم المهني سيؤدي إلى اختيار المعالجات المحاسبية التي تتفق وطبيعة وجوهر العملية أو الحدث، وبالتالي تغليب الجوهر على الشكل، مما يعني عدم وجود بدائل للمعالجات المحاسبية.

وتعتبر معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مثالاً لمعايير المحاسبة التي تقوم على المبادئ، وقد أصبحت IFRS مطبقة إجبارياً بدءاً من عام ٢٠٠٧، وتم السماح للشركات الأمريكية بالمفاضلة ما بين تطبيق FASB و IFRS بدءاً من عام ٢٠١٠، مما يعني تزايد الاتجاه نحو تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ. والجدول رقم (١) التالي يلخص التفرقة بين المعايير المحاسبية المعدة على أساس المبادئ والمعدة على أساس القواعد.

جدول رقم (١) التفرقة بين المعايير المحاسبية المعدة على أساس المبادئ والمعدة على أساس القواعد

المعايير المحاسبية المعدة على أساس القواعد	المعايير المحاسبية المعدة على أساس المبادئ	الخاصية
أقل ملاءمة	أكثر ملاءمة	١-الملاءمة
أكثر موثوقية	أقل موثوقية	٢-الاعتماديه والموثوقية
أكثر تفاصيل	أقل تفاصيل	٣-تفاصيل المعيار
أقل	أكثر	٤-الحكم المهني
أكثر	أقل	٥-احتمالات طلب تعديلات بواسطة المراجع
تكلفة أكبر	أقل تكلفة	٦-تكلفة التطبيق

٣.٢ دوافع الالتزام بالمعايير المحاسبية:

قام (أبوتالب، ٢٠١٣) بإعداد دراسة تحليلية للدوافع والعوامل المؤثرة في اتخاذ قرار الإلزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الدول النامية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك عدد

كبير من دول العالم يتجه نحو التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS تمهيداً للوصول إلى المعايير المحاسبية العالمية، بالإضافة إلى ازدياد عدد المنظمات الدولية الهامة التي تؤيد هذا الاتجاه، وأن هناك العديد من الدوافع قد ساهمت في اتخاذ الجهات المختصة بالدول قرار الالتزام بتبني IFRS، إلا أن تلك الدوافع اختلفت في الدول النامية عن الدول المتقدمة، وأن مصر من الدول القليلة التي لم تتبنى - حتى الآن - IFRS.

ويلخص (Albu N., 2012) دوافع الالتزام بتبني IFRS في الدول النامية في: تحسين جودة التقارير المالية المنشورة، زيادة معاملات المستثمرين في أسواق الأوراق المالية، زيادة قدرة الأسواق المالية الناشئة على الاندماج في الأسواق المالية العالمية، زيادة درجة ملائمة المعلومات المالية لاحتياجات مستخدمي تلك المعلومات، إزالة الحواجز أمام صفقات الاستحواذ والاندماج التي تتم عبر الحدود.

ويرى الباحث أهمية الالتزام بالتقارب بين المعايير المحاسبية وذلك لأغراض تضييق فجوة الاختلاف بين المعالجات المحاسبية المقبولة في أنواع معينة من الأحداث الاقتصادية لأغراض توفير معلومات قابلة للمقارنة على مستوى أسواق رأس المال العالمية في ظل تدويل رأس المال، وكذا التخلص من تكاليف إجراءات التسويات التي تتحملها الشركات التي تعد قوائم مالية باستخدام مجموعات مختلفة من المعايير المحاسبية وفقاً لمتطلبات أسواق المال المختلفة التي تعمل فيها.

٣.٣ مفهوم الإيراد في الفكر المحاسبي ومشكلاته:

فيما يتعلق بمفهوم الإيراد، حددت قائمة المفاهيم SFAC.6 الصادرة عن FASB مفهوم الإيراد بأنه: "تدفقات داخلية أو أي زيادة في أصول الشركة أو نقص في التزاماتها أو الاثنين معاً ناتجة عن إنتاج وتسليم السلع أو تقديم الخدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل الأعمال الرئيسية للشركة" (FASB, 2008, SFAC.6)، كما أشار الإطار المفاهيمي الصادر عن IASB أن الإيراد يمثل: "زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية أو زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات أصحاب رأس المال (IASB, 2010, Conceptual Frame work)، كما أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨) إلى مفهوم الإيراد بأنه: "إجمالي تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة إلى الشركة خلال الفترة والتي تنشأ من الأنشطة العادية، وينتج عن تلك التدفقات زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة من مساهمات المشاركين في رأس المال (IASB, 2009,) (IAS.18). ويعتبر الإيراد من أهم العناصر الواردة بالقوائم المالية والتي يحتاج إليها المستثمر في بناء قراره الاستثماري، حيث يعكس مدى قدرة الإدارة على استخدام الموارد المتاحة بها بكفاءة وفعالية.

وتطلب معيار المحاسبي الدولي رقم (١٨) "الإيراد" تحقق الشروط التالية للاعتراف بالإيراد المتعلقة من بيع السلع وهي (Dylag & Kucharczky, 2011): أن تقوم الشركة بتحويل المنافع والمخاطر الجوهرية لملكية السلع المباعة للعميل، وأن تحتفظ الشركة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط بالملكية وبالسيطرة الفعالة على السلع المباعة، وإمكانية قياس الإيراد بشكل موثوق فيه، واحتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى الشركة (الوحدة)، إمكانية قياس تكاليف المعاملة التي تحملتها الوحدة بشكل موثوق فيه.

كما أشار المعيار إلى الاعتراف بالإيراد من المعاملة التي تتضمن خدمة عندما يمكن تقدير نتائجها بدرجة موثوق فيها، وذلك إلى المدى الذي تم تنفيذه من المعاملة حتى تاريخ التقدير، وذلك من خلال توافر كل الشروط التالية: (IASB, 2009, IAS, 18) إمكانية قياس الإيراد بشكل موثوق فيه، احتمالية تدفق منافع اقتصادية إلى الوحدة، إمكانية قياس درجة إتمام العملية في تاريخ قائمة المركز المالي بشكل موثوق فيه، إمكانية قياس التكاليف المتحققة واللازمة لإتمام العملية بشكل موثوق فيه.

هذا وتعتبر المحاسبة عن الإيراد إحدى المتطلبات الأساسية لتحقيق هدف التقارير المالية، وتتم المحاسبة عن الإيراد من خلال ثلاثة مراحل هي: (الاعتراف، القياس، الإفصاح)، وترتبط معظم مشاكل المحاسبة عن الإيراد بمرحلتَي القياس والاعتراف نظراً لتعدد أنشطة الشركات وتشابكها.

هذا ويتطلب الاعتراف بالإيراد ضرورة (FASB, 2008, SFAC.S): أن يتحقق الإيراد أو أن يكون قابلاً للتحقق، أن يتم اكتساب الإيراد. ويعترف بالإيراد عن تبادل السلعة أو الخدمة واستلام المقابل النقدي، ويكون قابلاً للتحقق عندما تحصل الشركة على حق المطالبة بدفع القيمة أو عندما تكون الأصول المستلمة قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية أو حق المطالبة بدفع القيمة، فقد تحصل الشركة على القيمة في شكل غير نقدي مثل الأسهم والسندات، ويتم بيعها بعد ذلك في سوق الأوراق المالية (Bohusova & Nerudova, 2009)، أما المقصود باكتساب الإيراد هو أداء مجموعة الأنشطة والعمليات التي تؤدي إلى الحصول على الإيراد مثل عمليات الشراء والإنتاج والبيع، ويرى (الجبالي، ٢٠٠٧) أن الإيراد يكون مكتسباً من الناحية المحاسبية عند إتمام البيع والتسليم باعتبار أن نقطة البيع توفر دليلاً موضوعياً يمكن من خلاله قياس قيمة الإيراد وتحديد درجة التأكد من تحققه.

أما فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد، أوصت لجنة المحاسبة الأمريكية عام ١٩٦٤م بأنه يمكن تحسين مفهوم التحقق إذا طبقت المقاييس التالية: (Schroeder et al, 2001) يجب أن يكون الإيراد قابلاً للقياس، يجب أن يدعم صحة التحقق نتيجة حدوث عملية تبادلية مع أطراف خارجية،

ويجب حدوث الحدث الحاسم، وهو أن يتحقق الإيراد عند إتمام معظم العمل أو المهمة في عملية الاكتساب.

ويرى الباحث أن استخدام مفهوم أو معيار "التحقق" عادة ما ينتج عنه الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع، وقد يكون توقيت الاعتراف مسبقاً أو يتم تأخيره حسب طبيعة العملية بالنظر لدرجات التأكد المختلفة، فعندما يكون هناك درجة عالية من التأكد مرتبطة مع تحقق الإيراد، فإن الاعتراف بالإيراد قد يسبق نقطة البيع، وعلى العكس من ذلك، كلما كانت درجة عدم التأكد عالية بالنسبة لارتباطها بتحقيق الإيراد، زاد الاتجاه بصورة أكبر لتأخير الاعتراف بالإيراد.

كما يتفق الباحث مع (Flanagan, D. et al, 2008) في أنه يجب التفرقة بين نوعين أساسيين من الأنشطة والعمليات هما: **الأنشطة والعمليات طويلة الأجل** مثل عقود المقاولات التي تمتد لأكثر من فترة مالية، حيث يعترف بالإيراد إما بتأجيله إلى حين اكتمال العقد والتسليم للعميل، أو أن يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لمستوى الاتمام. و**الأنشطة والعمليات قصيرة الأجل**: كما في حالة بيع السلع وتقديم الخدمات، حيث يتم التسليم واستلام المقابل المادي، وقد يكون هناك صعوبة في حالة الخدمات، حيث أنه قد لا يتحقق شرط اكتمال الخدمة واكتساب الإيراد كما في حالة عدم رضا العميل عن مستوى الخدمة فيقوم بإلغائها.

كما يرى الباحث ضرورة التفرقة بين تحقيق الإيراد واكتسابه، حيث يقصد بتحقيق الإيراد، تبادل السلع أو الخدمة والحصول على مقابلها النقدي في ظل الشروط التالية: القدرة على تحديد قيمة المعاملة نقداً، وألا يكون هناك احتمال لاسترجاع كل أو جزء من القيمة النقدية بواسطة المشتري. أما اكتساب الإيراد فيقصد به: مجموعة الأنشطة والعمليات التي قامت بها المنشأة سواء كانت بالإنتاج أو البيع أو تقديم الخدمة مع وجود تأكيد من جانب المنشأة باستكمالها لهذه العمليات التي تمكنها من الحصول على الإيرادات.

وفيما يتعلق بمشكلات المحاسبة عن الإيراد، أدت المتغيرات المعاصرة وتداخلها في بيئة الأعمال إلى تداخل مشكلات المحاسبة عن الإيراد، وقد قامت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) إلى إصدار النشرة المحاسبية SAB. 104، والتي توضح أن الإيراد يتحقق من خلال توافر أربعة شروط هي: (Shevlin & Wilks, 2009) توافر دليل مقنع عن وجود الاتفاقية أو الترتيب، حدوث تسليم للسلعة أو تقديم للخدمة، ثبات سعر السلعة أو قابليتها للتحديد من قبل البائع إلى المشتري، إمكانية التحقق من تحصيل القيمة بشكل معقول.

وذكرت (كريمة، ٢٠١٥) أنه ترتب على التغيرات والتطوير داخل الشركات العديد من المشكلات المرتبطة بالمحاسبة عن الإيراد من أهمها: **مشكلة المعاملات متعددة المراحل** كما في حالة المنتجات التي تحتاج لدعم فني كأجهزة الهاتف والحاسب الإلكتروني، حيث تحصل الشركات

البائعة على إيراداتها إما في شكل قيمة ثابتة أو متغيرة، وبالتالي تظهر مشكلة توقيت الاعتراف بالإيراد، وهل سيتم احتساب العملية كاملة أم تقسم لوحدة منفصلة. ومشكلة زيادة الاعتماد على الأصول غير الملموسة مثل قيام شركة بتخصيص براءة الاختراع الخاصة بها ثم تقديم خدمات تابعة مثل الدعم الفني وتدريب المرخص له، فقد تظهر مشكلة احتساب الإيراد في توقيت الاعتراف به بمجرد عقد الترخيص أم نهايته. ومشكلة ضمانات المنتج كما في حالة تقديم خدمة الصيانة على المنتج لفترة معينة بسعر منفصل، أما الضمان فيدخل ضمن سعر البيع، وهنا تظهر مشكلة كيفية الاعتراف بالتزام الضمان والتكاليف المرتبطة به في القوائم المالية وتأثير ذلك على الأرباح. ومشكلة ولاء العملاء: تعد هذه المشكلة تراكمية بين الشركة والعميل، كما في حالة تقديم خصومات وهدايا مجانية لضمان استمرارية ولاء العميل لأغراض تعظيم الإيرادات، وهنا تظهر مشكلة المحاسبة عن الإيراد من حيث توقيت الاعتراف به.

٣.٣ نطاق وخطوات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15):

يعد مبدأ تحقق الإيراد وقياسه من أهم المبادئ التي يركز عليها نظام المحاسبة المالية، ويعد في الوقت نفسه من أكثر الموضوعات صعوبة نظراً لاختلاف متطلباتها فيما بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (الأمريكية) US. GAAP، والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، وكذا اختلاف نطاقها، فبينما جاءت محدودة في IAS 11,18، إلا أنها في GAAP كان نطاقها أوسع نسبياً لاحتوائها على عدد كبير من قواعد الاعتراف بالإيراد، ومع ذلك كان كلاهما غير كافياً، مما دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB إلى تبني مشروعاً مشتركاً حول الاعتراف بالإيراد لأغراض وضع معيار موحد للاعتراف بالإيراد يهدف إلى: إزالة التناقضات ونقاط الضعف في المعايير التي كانت موجودة حول الاعتراف بالإيراد، وتوفير إطار فعال لمشاكل الاعتراف بالإيراد.

وقد أثمرت جهودهما في أول مايو ٢٠١٤م عن إصدار معيار "الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء" Revenue From Contracts with Customers تحت رقم IFRS 15 ضمن معايير التقارير المالية الدولية، بينما أخذ الرقم Topic 606 ضمن معايير المحاسبة الأمريكية، على أن يحل المعيار على مستوى المعايير والتفسيرات الدولية محل كل من: معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) الإيراد، ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 11) عقود الإنشاء، والتفسير الدولي رقم (IFRIC 13) برامج ولاء العاملين، والتفسير الدولي (IFRIC 15) اتفاقيات إنشاء العقارات، والتفسير الدولي (IFRIC 18) عمليات نقل الأصول من العملاء، والارشاد (SIC 31) الصادر من هيئة سوق المال الأمريكية بعنوان الإيراد لعمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية.

ويسري هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء ما عدا: (IASB, 2014)، وعقود الإيجار الداخلة في نطاق المعيار IAS 17 "الإيجارات"، وعقود التأمين الداخلة في نطاق المعيار IAS 4 "عقود التأمين"، والأدوات المالية، والحقوق والالتزامات التعاقدية الداخلة في نطاق معايير التقارير IFRS 9 (الأدوات المالية) IFRS 10 (القوائم المالية الموحدة)، IFRS 11 (الترتيبات المشتركة)، IFRS 27 (القوائم المالية المستقلة)، IAS 28 (الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة)، والمبادلات غير النقدية بين المنشآت لتسهيل المبيعات للعملاء أو العملاء المحتملين.

واهتم المشروع بتقديم نموذج يعني في المقام الأول بالعقد، حيث أن العقد يترتب عليه التزام نحو العميل ويترتب عليه أيضاً زيادة المنافع الاقتصادية لدى الشركة باستلام مقابل الالتزام، ويفرق بين أصل العقد والتزامه، بحيث أنه: (FASB, 2011) إذا زادت الحقوق المتبقية للشركة عن التعهدات المتبقية يعتبر ذلك أصل العقد، أما إذا زادت التعهدات المتبقية عن حقوق الشركة المتبقية يعتبر ذلك التزام.

وفي هذه الحالة تقوم الشركة بالاعتراف بالإيراد طبقاً لتغيرات أصول والتزامات العقد، وقدم المشروع نموذج مقترح لخطوات المحاسبة عن الإيراد تمثلت في: تحديد العقد مع العميل، تحديد تعهدات العميل داخل العقد، تحديد وتوزيع مقابل كل تعهد، الاعتراف بالإيراد عند قيام الشركة بإتمام التعهدات. وقد قرر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB أن يتم تطبيق هذا المعيار على أول فترة تقارير مرحلية تقع في السنوات المالية التي تبدأ بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٦م، وقد تم التصويت مؤخراً بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية على قرار بإرجاء سريان المعيار IFRS 15 إلى الأول من يناير ٢٠١٨م بدلاً من الأول من يناير ٢٠١٧م، مع السماح بالتطبيق المبكر. وقد حافظ معيار التقرير المالي IFRS 15 على ثلاثة مظاهر من مظاهر التحفظ المحاسبي وهي: أن يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزام التعاقد، وأن يتم قياس التزام التعاقد بسعر الصفقة، وأن يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون محتملاً. (Richard & Anne, 2015)

وعرف المعيار الإيراد من العقود من العملاء بأنه: (AICPA, 2014) "التدفقات الداخلة أو أي ارتفاع في قيمة الأصول الخاصة بالمنشأة أو سداد الالتزامات وذلك من خلال نقل أو إنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة أو أي نشاط آخر يدخل ضمن الأعمال الرئيسية والمعتمدة للمنشأة" (ASC 606). ووفقاً لمعيار التقرير المالي IFRS 15 فإن الإيراد هو الدخل الناشئ من دورة الأنشطة العادية للمنشأة، وأن هذا الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتخذ شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخصيص في الالتزامات ينتج عنها زيادة

في حقوق الملكية ما عدا المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة في حقوق الملكية (Flood, 2015).

كما عرف العقد بأنه: "اتفاق مكتوب بين اثنين أو أكثر من الأطراف ينشئ حقوقاً قابلة للتنفيذ والالتزامات"، والعميل (العملاء) بأنه: "المتعاقد مع الشركات للحصول على السلع أو الخدمات التي تنتج عن الأنشطة العادية للشركات"، وسعر الصفقة بأنه: "المبالغ التي تتوقع الشركة أن تكون مقابل نقل البضائع أو الخدمات للعملاء باستثمار المبالغ التي تحصلها نيابة عن أطراف الثالثة".

وتتمثل خطوات الاعتراف بالإيراد طبقاً لـ IFRS 15 فيما يلي:

الخطوة الأولى: تحديد العقد أو العقود مع العميل وما يعتبر عقداً في نطاق المعيار يجب أن يكون مستوفياً لكافة الشروط التالية: موافقة جميع الأطراف على العقد، وإمكانية تحديد حقوق كل الأطراف فيما يتعلق بنقل سلع أو خدمات، وتحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي ستنتقل، وأن يكون العقد عن مادة تجارية، وأنه من المحتمل أن يتم النظر في المقابل الخاص بالسلع أو الخدمات التي سيتم جمعها. وفي حالة إذا ما كان العقد مع أحد العملاء لا يستوفي جميع المعايير المشار إليها، فإن المنشأة سوف تستمر في إعادة تقييم العقد وتسير إلى الأمام لتحديد ما إذا كان سيتم استيفاء المعايير المذكورة لاحقاً من عدمه، حيث أنه من تلك النقطة سيتم تطبيق المعيار.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء، فالتزام الأداء هو عبارة عن وعد بتحويل بضاعة أو خدمة يمكن تغييرها وتحديدها بشكل منفصل.

ويرى الباحث أنه في ضوء ما ورد بالمعيار فإنه يجب على المنشأة في بداية العقد أو تقوم بتقييم السلع أو الخدمات التي تم وعد العميل بها، وتحديدها كالتزام (التزام أداء من قبل البائع)، ويمكن اعتبار التزام الأداء بوحدة محاسبية الغرض منها تطبيق المعيار من خلال السلع والخدمات الموعود بها، ويجب فهم السياسات والممارسات الخاصة بالشركة أمر مهم لتحديد الوعود بشكل دقيق.

وبناءً على ما سبق فإن كل بضاعة أو خدمة مستقلة في العقد تعد في حد ذاتها أداء، وبالعكس فإن كل بضاعة أو خدمة غير مستقلة يمكن اعتبارها بنداً في توليفة بضائع وخدمات غير مستقلة، وبالتالي يمكن اعتبار حزمة البضائع والخدمات التي تحتوي على بنود غير مستقلة التزام أداء مفرد أو وحيد. وهناك أيضاً بعض الحالات التي تقوم فيها الشركة بتوريد بضائع أو خدمات مستقلة بشكل متتابع خلال فترة من الزمن على مراحل متشابهة مثل خدمات التنظيف اليومية، حيث تعد التزام أداء واحد إذا كان لها نفس أنماط التوريد للعملاء. وحتى يمكن وصف بضاعة أو

خدمة معينة على أنها مستقلة فإنه لا بد من توافر شرطين هما: يجب أن تكون البضاعة أو الخدمة مستقلة بذاتها، أن يكون بند البضاعة أو الخدمة مستقل في سياق التعاقد. ومما سبق يتضح أن الوعد يمكن اعتباره كالتزام أداء في حالة كونه بضاعة أو خدمة مستقلة أو حزمة بضائع وخدمات مستقلة (الحزمة عبارة عن مجموعة من بنود البضائع والخدمات التي قد تكون مستقلة أو غير مستقلة).

الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة، ويقصد به السعر الإجمالي المتفق عليه في العقد، والذي سيتسلمه البائع من العميل (المشتري) في اتمام التزام الأداء.

وعند تحديد سعر المعاملة يخضع منه المبالغ المحصلة نيابة عن جهات خارجية مثل ضريبة القيمة المضافة، ومن ناحية أخرى فإن سعر المعاملة قد يكون مباشراً كأن يحتوي العقد على قيمة مقابل تحسين عدد من البضائع والخدمات التي سيتم توريدها في وقت قصير نسبياً، وقد يكون سعر المعاملة معقداً عندما تكون هناك بعض الحالات عندما يكون: المقابل متغير، المقابل غير نقدي، هناك عناصر تمويل مهمة، هناك مقابل مستحق للعميل.

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، وفيها يحدد البائع سعر الصفقة للعقد بأكمله، ثم يخصص سعر الصفقة فيما بين التزامات الأداء المختلفة التي تم تحديدها. وطبقاً للمعيار فإن القاعدة المطبقة فيه هي "على الشركة أن تقوم بتخصيص سعر معاملة لكل التزام أداء على أساس النسبة والتناسب بين أسعار بيع المنتجات والخدمات مقومة بسعر البيع القائم بذاته".

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد، يقوم البائع بتقييم متى يستوفي كل التزام أداء، حيث يعترف بالإيراد عند النقطة التي يحصل العميل عندها على السيطرة على السلعة أو الخدمة مثل: موافقة العميل على الحصول على الأصل، نقل الملكية المادية لأصل المنشأة، الملكية القانونية للأصل بالنسبة للعميل، حق المنشأة في الدفع للأصول، المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصول التي يحصل عليها العميل.

وقد حدد المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 طريقتين أساسيتين للاعتراف: **أولهما الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن (الوقت) AT a Single Point of Time** ويعني ذلك أن يتم الوفاء بالتزام الأداء في لحظة معينة من الوقت مثل تسليم البضاعة المطلوبة مرة واحدة وذلك في ظل المحددات التالية: انتقال ملكية الأصل بإثباتات قانونية، نشأة التزام بالدفع للبائع، حيازة أو وضع يد على أصل، انتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل، قبول الأصل. **وثانيهما الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن: Over a Period of Time** ويعني ذلك أن الوفاء بالتزام الأداء يتم على مدى فترة من الزمن، أي أن تسليم البضاعة أو أداء الخدمة يتم على مراحل للوفاء بالتزام الأداء الواحد مثل حالات تقديم بعض الخدمات

كالمراجعة أو الخدمات الاستشارية أو عقود المقاولات طويلة الأجل، وذلك في ظل بعض المحددات، مثل: عندما يستهلك العميل المنافع كلما تم تنفيذ أو انجاز العمل، وعندما تقوم شركة تنظيف بتقديم خدمات النظافة من خلال عقد سنوي، وعندما يسيطر العميل على الأصل كلما تم تنفيذ أو تصنيع أي مرحلة منه، وعندما يقوم المقاول ببناء مبنى على أرض تخص العميل، وعندما يقوم البائع (المورد/المقاول) بتصنيع أو تجميع أصل لا يوجد له أي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد، وبالتالي فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز، وعندما تقوم شركة مصنعة بتصميم ماكينة خاصة بتصنيع منتج معين بمواصفات تخص العميل.

ومن خلال استعراض خطوات المعيار IFRS 15 يرى الباحث أن الشركة سوف تعترف بالإيراد كانعكاس لنقل السلع والخدمات إلى العملاء بمبلغ يعكس الإيراد الذي تتوقع الشركة الحصول عليه كمقابل لهذه السلع والخدمات، ويعترف بالإيراد عند التزام العميل بسداد الالتزام، وذلك حسب الخطوات الآتية: (IASB, 2014) تحديد التزامات الأداء في العقد ، تحديد سعر الصفقة ، تخصيص سعر الصفقة لأداء الالتزامات الواردة في العقد ، الاعتراف بالإيراد عند التزام العميل بسداد الالتزام.

٣.٤ أثر (IFRS 15) علي تحسين الإفصاح المحاسبي:

يرى (مصطفى، ٢٠١٤) أن المعيار IFRS 15 يساعد على تحسين سوق رأس المال حيث يمكن من:

١. دعم ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال التغلب على الانتقادات الموجودة في معايير الاعتراف بالإيراد المالي.
٢. المساهمة في تبسيط إعداد القوائم المالية وذلك بتوفير إطار شامل للاعتراف بالإيراد
٣. تحقيق الاتساق في المعاملات المحاسبية مما يدعم خاصية القابلية للمقارنة بما يحسن من المحتوى الإعلامي لسوق رأس المال .
٤. تحقيق الموضوعية عن طريق توحيد المعاملات المحاسبية وإزالة التضارب بين المعايير المحاسبية والذي كان موجوداً في المعيار الدولي رقم (١٨) والمعيار الدولي رقم (١١) .
٥. يتطلب المعيار ضرورة الإفصاح الكافي من خلال الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية بما يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.

ومن استعراض خطوات ونطاق التطبيق للمعيار (IFRS 15) يستخلص الباحث أنه يتم الاعتراف بالإيراد عندما يحصل العميل على السيطرة على السلعة أو الخدمة، ويحدث ذلك عندما يكون لديه القدرة على توجيه الاستخدام والحصول على منافع من السلعة أو الخدمة. وقد أشارت دراسة (Dalkilic, 2014) الى أن معيار IFRS 15 هو تغيير في طريقة التفكير بدلا من التغيير

المحاسبي فقط ، وأكدت دراسة (Kasztelink , 2015) الى أن هذا المعيار يوفر لمستخدمي القوائم المالية مصدر إضافي ذي قيمة للمعلومات ، وقد أشارت العديد من الدراسات (عوض ٢٠١٦م، وعبد المنعم ٢٠١٥م، Kasztelink 2015) الى التأثير الإيجابي لمعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية، وتحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية .

اما فيما يتعلق بالإفصاحات عن المعلومات المتممة، فلقد تضمن المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 متطلبات افصاح كمية ونوعية اضافية ، وأهم هذه المتطلبات تشمل: الافصاح عن المعلومات الخاصة بالتعاقدات مع العملاء لمساعدة المستفيدين في فهم قيمة وتوقيت وعدم التأكد الخاص بالإيرادات والتدفقات النقدية للعقود، حيث يتم تقسيم الإيراد حسب المنطقة والسوق ونوع العقد، لمساعدة المستخدمين في تحقيق أهدافها. والتسوية بين أرصدة العقد الافتتاحية والختامية تكون مطلوبة فيما يتعلق بأصول والتزامات التعاقد، الإيراد المعترف به في نفس فترة التقرير عن رصيد التزام التعاقد في بداية الفترة ، للإيراد المعترف به في فترة التقرير عن أداء التزامات التعاقد في فترات سابقة. وتفسير للتغيرات الجوهرية في أصول والتزامات التعاقد من خلال الافصاح عن معلومات عن التزامات الأداء المتعلقة بالعقود مع العملاء مثل : القيام بالوفاء بالتزامات الأداء، شروط السداد الهامة، طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت الشركة بها، التزامات العوائد واسترداد الأموال والالتزامات المماثلة، الضمانات والالتزامات المرتبطة بها، وبالنسبة للعقود المتوقع استكمالها على مدة زمنية أكبر من عام فيتم الافصاح عن قيمة سعر العقد المخصصة للالتزامات الأداء المتبقية في نهاية الفترة وتوضيح قيام الشركة بالإفصاح عن الإيراد. والافصاحات الأخرى مثل وصف التقديرات الجوهرية عند تطبيق المعيار، وصف للطرق المستخدمة في الاعتراف بالإيراد بمرور الوقت ، معلومات عن الطرق والمدخلات والفروض المستخدمة في تحديد وتوزيع سعر العقد، ووصف للتقديرات الشخصية التي تمت عند تحديد قيمة التكلفة التي تم تحملها والطريقة المستخدمة في تحديد استهلاك هذه الأصول.

مما سبق نجد ان الافصاحات السابقة سوف تؤثر على الشركات فيما يتعلق بالإفصاح عن الإيرادات المستقبلية المتوقعة في نهاية الفترة ، ويجب الأخذ في الاعتبار مدى وهيكلة هذه الافصاحات قبل بداية التنفيذ جيدا، حيث أنها من المتوقع أن يترتب عليها مناقشات هامة داخل كل شركة مطالبة بتطبيق المعيار.

٤ . طبيعة الإيرادات في شركات الاتصالات ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15):

يقدم الباحث في هذا الجزء ملخص لبعض المجالات التي يمكن أن تخلق التحديات الأكثر أهمية لشركات الاتصالات خلال الفترة الانتقالية الى تطبيق المعيار من خلال الخطوات الخمس

الاساسية التي يجب على تلك الشركات تطبيقها لتحديد القيم التي يجب الاعتراف بها كإيراد من العقود مع العملاء وذلك على النحو التالي:

٤.١ التأثير على إيرادات العقود:

٤.١.١ تحديد العقد مع العملاء:

يدخل العقد المتعلق ببيع السلع أو تقديم الخدمات في نطاق المعيار IFRS 15 عند توافر كافة الشروط التالية (الجعارات ، ٢٠١٧):

١. أن العقد له جوهر وأهمية تجارية، ويعنى ذلك أن قيم التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها والمخاطر المتعلقة بها عرضة للتغيير كنتيجة للالتزام بالعقد .
٢. أن الأطراف المشتركة بالعقد وافقت على ما ورد فيه.
٣. أن المنشأة قادرة على تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي سيتم تحويلها.
٤. أن اطراف العقد ملتزمة بأداء الالتزامات المتعلقة بها، ولديها النية في تأكد الحصول على حقوقها التعاقدية.
٥. أن المنشأة لديها احتمال تحصيل الإيرادات التي تم تحديدها مقابل السلع والخدمات التي سيتم تحويلها للعملاء .

وإذا لم يستوفى العقد مع العميل جميع الشروط المذكورة اعلاه ، ينبغي أن تقوم الشركة بإعادة تقييم العقد الى أن يستوفى جميع الشروط ، ومن ثم يتم تطبيق الشركة للمعيار IFRS15 على العقد (IFRS15:14). اما بالنسبة للعقود المبرمة والتي تمتد من شهر الى آخر شائعة في قطاع الاتصالات، حيث يمثل العقد سلسلة من خيارات التجديد لنفس الخدمات المقدمة، ويستمر تقديمها الى أن يلغىها العميل نفسه أو أن تقوم شركة الاتصالات بإيقاف الخدمة المقدمة، وحسب متطلبات المعيار IFRS 15 ان الاعتراف بالإيرادات يرتبط بمدة العقد عند الأطراف التي يكون لديها حقوق وواجبات قابلة للتنفيذ، لذلك فان شركة الاتصالات ستقوم بحساب ايراد كل شهر بشكل منفصل.

وتقدم شركات الاتصالات التسهيلات التي تسمح للعميل ببعض البدائل بشأن مدة الالتزام، فتقوم بعمل عروض تسمح للعميل بدفع كامل مبلغ سعر البيع من الهواتف المتنقلة في شكل اقساط شهرية طالما كان العميل نفسه مشتركاً بشراء خدمة الاتصالات الشهرية، وإذا كانت الخدمة لا تنتهى بالأقساط المتبقية على الهاتف تصبح القيمة مستحقة الدفع ، أما اذا بقيت الخدمة الشهرية مستمرة بعد عدد معين من الأشهر لاشتراك العميل بخدمة الاتصال يصبح لديه خيار الارتقاء الى

خدمه أحدث، وفي هذه الحالة ستحتاج شركات الاتصالات الى تحديد الفترة التي تحدث فيها الحقوق والالتزامات القابلة للتنفيذ مع العميل (EY, 2015) .

٤.١.٢ تحديد التزامات الأداء في العقد:

بمجرد أن تحدد الشركة العقد مع أحد العملاء تقوم بتقييم الشروط التعاقدية وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد السلع أو الخدمات الموعودة التي يتم التعامل معها على أنها التزامات أداء منفصلة، وتمثل السلع والخدمات الموعودة بالتزامات أداء منفصلة إذا كانت ضمن الشروط التالية:

١. أن تكون الخدمة أو السلعة متميزة .

٢. يمكن الاستفادة من الخدمة او السلعة بشكل منفصل عن الآخر .

وفي كثير من الأحيان تقدم شركات الاتصالات سلع وخدمات وعروض أشهر مجانية لجذب عملاء جدد للاشتراك في الخدمات، حيث تمثل هذه الخدمات المجانية السلع والخدمات المعهودة بموجب العقد وتحتاج الى تقييم لتحديد ما اذا كانت تمثل التزامات أداء منفصلة أم لا، فاذا كانت تمثل التزامات أداء منفصلة يتم تخصيص جزء من سعر المعاملة لهذه البنود، على الرغم من أن الشركات تنظر الى السلع أو الخدمات المجانية على أنها حوافز تسويقية أو سلع وخدمات عرضية، وقد خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنها سلع أو خدمات يدفعها العميل ويجب على الشركات أن تخصص لها الاعترافات والأثمان لغرض الاعتراف بالإيرادات (EY , 2015). حيث رأيت بعض شركات الاتصالات انه لا ينبغي اعتبار الهواتف التزامات أداء منفصلة لأنها لا تعتبر نفسها تعمل على بيع الهواتف، غير أن المجلس لخص ذلك بأن جميع السلع والخدمات التي وعد بها العميل في عقد ما تؤدي الى التزامات أداء، وعلاوة على ذلك أن جميع الأجهزة قادرة على أن تكون متميزة في سياق العقد لخطط الخدمة اللاسلكية ، حيث يتم احتسابها على أنها التزامات أداء منفصلة .

٤.١.٣ تحديد سعر المعاملة:

سعر المعاملة هو المبلغ الإجمالي الذي تتوقع الشركة أن تستحقه في حالة الالتزام بالأداء، ويتضمن تقدير أي مقابل متغير، وتأثير القيمة الزمنية للنقود، والقيمة العادلة للاعترافات غير النقدية وأثر أي مبلغ أو مستحق الدفع للعميل IFRS 15، ويمكن توضيح ذلك من خلال:

١. الاعتبار المتغير فقد يختلف مبلغ وتوقيت جزء من سعر المعاملة، بسبب الخصومات والمبالغ المستردة، والائتمانات والامتيازات السعرية والحوافز، والمكافآت، والعقوبات، أو غيرها من البنود المماثلة، وفقا للمعيار IFRS 15 يتم تقدير هذه المبالغ المتغيرة ودرجها في سعر المعاملة باستخدام طريقة القيمة المتوقعة أو طريقة المبلغ المرجح على الأرجح أيهما يتنبأ بشكل أفضل بالمقابل الذي تستحقه الشركة، فيجب على الشركة تطبيق الطريقة المختارة بشكل ثابت طوال فترة

العقد وتحديث سعر المعاملة المقدر في نهاية كل فترة، وبمجرد اختيار طريقة ما تقوم الشركة بتطبيقها بشكل متسق على أنواع مماثلة من العقود (EY , 2015).

٢. **عنصر تمويل هام:** حيث هناك عقود خاصة تتطلب معاملات معينة لا يتطابق استلام المبلغ مع توقيت نقل السلع أو الخدمات الى العميل، وفي هذه الحالات يجب على الشركة النظر لآثار القيمة الزمنية للنقود على إجمالي سعر المعاملة، ويتعين على الشركة تقييم ما اذا كان الترتيب يحتوى على عنصر تمويلي كبير عندما تكون الفترة بين دفع العميل وتحويل الشركة للسلع أو الخدمات أكبر من سنة واحدة، وعلاوة على ذلك ونظرا لأن تقييم الأهمية يتم على مستوى العقد، فلن يكون مطلوباً من الشركات تعديل سعر المعاملة للتمويل المحتمل ضمن الترتيب ما لم يعتبر عنصر التمويل جوهرياً للعقد. لذا يجب على شركات الاتصالات تقييم ما اذا كان هناك عنصر تمويل هام للترتيب عندما تقدم الشركة للعميل خطة تقسيط للهاتف (EY , 2015).

٣. **الاعتبار المدفوع أو المستحق للعميل:** ويأخذ شكل النقد أو القسائم المجانية التي يمكن تطبيقها على المبالغ المستحقة للشركة، وبالنسبة للدفع من قبل الشركة الى العميل يتم التعامل على أنه شيء آخر غير تخفيض سعر المعاملة، حيث يجب أن يكون مقابل سلعة او خدمة متميزة تقدم للعميل، ويتسق ذلك عموماً مع المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS الحالية، ومع ذلك فان شرط تحديد ما اذا كانت السلعة أو الخدمة متميزة من أجل معاملة المبلغ المستحق الدفع للعميل كأى شيء آخر غير تخفيض الإيرادات هو جديد بالرغم من أن المعيار اوردته ضمناً في العديد من الأمثلة التوضيحية في معيار المحاسبة الدولي IAS 18 الا أنه لا يناقش بشكل صريح في المعايير الدولية للتقارير المالية الحالية، ولذلك قد تحتاج بعض الشركات الى اعادة تقييم معاملة الاعتبار المدفوع أو المستحق للعميل.

٤. **تخصيص سعر الصفقة للالتزامات الأداء:** عندما يكون للعقد التزامات متعددة للأداء تقوم الشركة بتحديد التزامات الأداء المنفصلة وتخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء على أساس بيع مستقل ، واذا كان سعر البيع المستقل غير قابل للملاحظة بشكل مباشر فيجب على الشركة تقديره، حيث يقدم المعيار IFRS15 طرق مختلفة يمكن استخدامها لتقدير سعر المعاملة كما يلي (IFRS : 79 : 15)

- تقييم سعر السوق المعدل مضافاً اليه التكلفة المتوقعة مضافاً اليها هامش الربح المتوقع.
- توزيع أي خصم إجمالي مقارنة بمجموع أسعار البيع المستقلة بين التزامات الاداء على أساس سعر بيع مستقل نسبياً، وقد يكون من المناسب تخصيص هذا الخصم لبعض التزامات الأداء وليس جميعها (IFRS15 :81).

- في حالة دفع المبلغ المدفوع مقدما أو لاحقا، يجب على الشركة النظر فيما اذا كان العقد يتضمن ترتيبا هاما للتمويل ، وإذا كان الأمر كذلك، يجب تعديل القيمة الزمنية للنقود :IFRS15 (60).

ووفقا للمعيار IFRS15 يتم تخصيص إجمالي قيمة المعاملة للالتزامات الأداء المحددة للهاتف والخدمة الشهرية استنادا الى أسعار البيع القائمة بذاتها ، ويتم الاعتراف بالإيرادات عندما يتم الوفاء بالتزام الأداء ، ونتيجة لذلك فإن المعيار الجديد IFRS15 من المرجح أن تخصص شركات الاتصالات مزيدا من الاعتبارات للمعاملات الى الهواتف أكثر مما هي عليه في اطار سياساتها المحاسبية الحالية ، ويتم تحميل الإيرادات المحققة قبل النظر فعليا على العميل.

- الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الاداء: يتم الاعتراف بالإيراد عندما تنقل السيطرة الكاملة الى العميل، أو بمرور الوقت وذلك حسب طبيعة العقد، وحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 طريقتين اساسيتين للاعتراف بالإيراد كالتالي (32: IFRS15):

أ- الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن : ويتم تطبيقها عندما تنقل السيطرة الى العميل نتيجة بيع الأجهزة والمعدات ، والسيطرة هنا تعنى نشوء التزام العميل بالدفع للشركة نتيجة حيازة وانتقال ملكية قانونية للأصل وانتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل، وعند بيع الأجهزة والمعدات بواسطة طرف ثالث بحيث يكون هذا الطرف وسيطا بين الشركة والمشتري فيتم اثبات الايراد المتعلق بعملية البيع عند بيع الأجهزة والمعدات الى المشتري النهائي.

ب- الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن: ويتم تطبيقها عندما يحصل العميل على خدمة الاتصال أو الانترنت ، وبالتالي فإن للشركة الحق في استلام الدفعات مقابل الخدمة المقدمة بشكل شهري طوال فترة العقد، ويتم اثبات ايراداتها بموجب طريقة القسط الثابت على فترة تقديم الخدمة.

٤.٣ التأثير على تكاليف العقود:

يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 المعالجة المحاسبية لبعض التكاليف التي

تتكبدها الشركة في سبيل الحصول على العقد والوفاء به ويتم تصنيفها كمل يلى :

٤.٣١ تكاليف الحصول على العقد:

وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 فإن التكاليف الاضافية للحصول على العقد يتم الاعتراف بها كأصول اذا كانت الشركة تتوقع استردادها، ويتم استرداد التكاليف بشكل مباشر وبشكل غير مباشر، ويسمح المعيار الدولي للشركة بالاعتراف فورا بالتكاليف للحصول على العقد كمصروف عندما يكون الأصول التي تنتج عن رسملة هذه التكاليف والتي يتم استهلاكها في سنة واحدة أو أقل، وعلى الرغم من عدم ذكرها صراحة فيسمح للشركات اختيار هذا الأسلوب كسياسة محاسبية، وإذا اختارت ذلك فإنه يجب تطبيق هذه السياسة بشكل مستمر (EY,2015).

٤.٣.٢ تكاليف الوفاء بالعقد:

تقوم الشركة بحساب التكاليف المتكبدة من أجل إبرام العقد مع العميل وفقاً لمتطلبات المعيار IFRS15 في حالة عدم خضوع التكاليف لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS الأخرى ، وتقوم الشركة برسمة تكاليف الوفاء بالعقد بموجب المعيار الدولي IFRS15، إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية (EY,2015):

- ترتبط التكاليف مباشرة بالعقد أو بعقد متوقع يمكن للشركة أن تحدده بشكل واضح.
- تولد التكاليف أو تعزز موارد الشركة التي تستخدم في الوفاء بالتزامات الأداء أو الاستمرار في الوفاء بها في المستقبل.
- يتوقع استرداد التكاليف.

حيث يوسع المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS15 نطاق التكاليف التي تعتبر مؤهلة للرسملة في إطار الممارسات المحاسبية الحالية، وتشمل تخصيص بعض التكاليف مثل الإدارة والإشراف والتأمين واستهلاك الأدوات والمعدات المستخدمة للوفاء بالعقد، ولذلك تحتاج شركات الاتصالات إلى اتخاذ قرارات هامة لتحديد التكاليف الأخرى التي ينبغي رسملتها، ويقدم المعيار توجيهات إضافية للتطبيق لمساعدة الشركات في تحديد التكاليف التي تتعلق مباشرة بإبرام العقد (EY,2015).

٤.٣.٣ الاستهلاك والانخفاض:

يتم استهلاك العقود المرسملة مع اثبات المصاريف عندما تقوم الشركة بتحويل البضائع أو الخدمات إلى العميل، حيث تقوم الشركة باستهلاك التكاليف المرسملة على أساس منتظم بما يتفق مع نمط انتقال الخدمة، ويمكن للشركات أن تأخذ في الاعتبار أي فترات تجديد متوقعة في تقييمها لفترة الاستهلاك، حيث تحتاج شركات الاتصالات لغايات تحليل تكاليفها الرأسمالية لتحديد الفترة التي تتعلق بها، وإن تحديد الفترة التي يتم خلالها استهلاك تكاليف العقود المرسملة يتطلب حكماً، أي أن الأصول التي تسجلها الشركة تخضع لتقييم مستمر لانخفاض في القيمة، ويجب أن تكون التكاليف التي تؤدي إلى أصل ما قابل للاسترداد مبدئياً للوفاء بمعايير الرسملة، ولكن يجب أن تستمر أيضاً في الاسترداد خلال هذا الترتيب، ويتحقق الانخفاض في القيمة إذا كانت القيمة الدفترية لأي أصل تتجاوز المبلغ المتبقي للمقابل الذي تتوقع الشركة استلامه مقابل تقديم السلع والخدمات ناقصة التكاليف الباقية التي تتعلق مباشرة بتقديم السلع والخدمات والتي يتم تلقيها ، ولكن تم الاعتراف بها كمصروفات (EY,2015).

٤.٤ التأثير على السياسات المحاسبية:

في الوقت الذي تستعد فيه الشركات لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS بشأن الاعتراف بالإيرادات، يجب اتخاذ قرار رئيسي واحد في اقرب وقت ممكن يتعلق بكيفية وتوقيت التحول لتطبيق المعيار IFRS15، ويقدم المعيار مجموعة من خيارات الانتقال والتحول الى تطبيق المعيار، حيث يمكن للشركات أن تختار تطبيق المعيار خيارا من الاتي (KPMG,2016):

٤.٤.١ التطبيق بأثر رجعي:

يجب على الشركات اعادة تصوير البيانات المتعلقة بجميع الفترات قبل تاريخ التطبيق المبدئي، حيث تعترف الشركة بالأثر التراكمي لتطبيق المعيار في حقوق الملكية في الأرباح المحتجزة في بداية فترة المقارنة المعروضة، كما يتعين على الشركات التي تختار التطبيق بأثر رجعي أن توفر الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار للفترات المقارنة المعروضة والاستثناء الوحيد هو الاعفاء المتاح من خلال الاجراء العملي ، أي اعادة حساب العقود بأثر رجعي لجميع الفترات السابقة، كما يتعين على الشركات الالتزام بمتطلبات الإفصاح السارية للتغير في السياسة المحاسبية، بما في ذلك قيمة التسوية للبنود المدرجة في قائمة المركز المالي ومبالغ الأرباح المحتجزة، ومع ذلك فان الشركات التي تطبق المعيار بأثر رجعي ليس مطلوبا منها الإفصاح عن أثر التغير في السياسة المحاسبية على بنود القوائم المالية والأرباح المحتجزة عن سنة التطبيق الأولى.

٤.٤.٢ طريقة التأثير التراكمي:

حيث تقوم الشركة بتطبيق المعيار اعتبارا من تاريخ التطبيق المبدئي، مع عدم اعادة بيان مبالغ الفترة المقارنة ، ويتم تسجيل الأثر التراكمي لتطبيق المعيار في البداية، وهو ما يؤثر على الإيرادات والتكاليف كتعديل للرصيد الافتتاحي لحقوق الملكية في تاريخ التطبيق الأولى بموجب طريقة التأثير التراكمي، وبموجب متطلبات التغييرات المحاسبية، تفصح الشركة عن المبلغ الذي يتأثر به كل بند من بنود قائمة المركز المالي في الفترة الحالية التي تطبق فيها الشركة المعيار ، وشرح للتغييرات الهامة بين النتائج التي تم الإفصاح عنها في اطار المعيار الجديد وتلك التي تخضع للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما الحالية ، ويمكن للشركة أن تختار تطبيق متطلبات المعيار كما يلي:

١. تطبيق المعيار على جميع العقود في تاريخ التطبيق المبدئي.
٢. تطبيق المعيار فقط على العقود المفتوحة بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما الحالية في تاريخ التطبيق الأولى.

٤.٥ التأثير على الإفصاحات المالية:

زادت متطلبات الإفصاح في المعيار IFRS15 بشكل ملحوظ بمتطلبات الإفصاح بموجب معايير الإيرادات الحالية الدولية IAS، حيث أن الإفصاحات الموسعة جاءت رداً على الانتقادات المتعلقة بعدم كفاية الإفصاحات الحالية عن الاعتراف بالإيرادات، وسعى المجلس لإنشاء مجموعة شاملة ومتناسكة من الإفصاحات وبما يتفق مع المعايير الأخرى، ويتضمن المعيار الدولي IFRS15 الهدف العام لهذه الإفصاحات، وهو أن تفصح الشركة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد المتعلقة بالإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود المبرمة مع العملاء، ولتحقيق هذا الهدف فيجب على الشركات أن تكشف عن المعلومات النوعية والكمية، وقد تحتاج شركات الاتصالات إلى بذل المزيد من الجهد عن أعداد الإفصاحات المطلوبة في البداية للبيانات المؤقتة والسنوية (PWC, 2016).

٤.٦ التأثير على عرض القوائم المالية:

تعرض العقود في قائمة المركز المالي كأصل أو التزام تعاقدي أو مستحق، وهذا يتوقف على العلاقة بين أداء الشركة ودفع العميل، وينشأ الالتزام إذا دفع العميل المبلغ قبل تقديم الخدمة أو تحويل السلعة ذات الصلة إلى العميل، حيث يجب الاعتراف بالالتزام بالعقود في قائمة المركز المالي، أما عندما تقوم الشركة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل ولم يتم العميل بعد بدفع المقابل ذي الصلة، يتم عرض أصل العقد ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي، ويتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق الشركة في الاعتبار مشروطاً بشيء آخر غير مرور الوقت، على سبيل المثال الأداء المستقبلي للشركة (IFRS15: 105-106).

حيث يتم حساب أصول العقود مع العملاء وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15، ويجب قياس أي انخفاض في قيمة العقود مع العملاء وتقديمه والإفصاح عنه وفقاً للمعيار الدولي IFRS9، وأي فرق بين الاعتراف المبدئي بالذمم المدينة والمبلغ المقابل من الإيرادات المعترف بها ينبغي أن تعرض كمصروفات في قائمة الدخل (IFRS15: 107-108).

٤.٦ متطلبات تطبيق IFRS15 لشركات الاتصالات:

يجب على شركات الاتصالات إجراء المتطلبات التالية لتطبيق IFRS 15 كما يلي:

١. إجراء تقييم أولي لكيفية تأثيرها بمتطلبات المعيار في أقرب وقت ممكن حتى تتمكن من تحديد كيفية الإعداد لتطبيق IFRS 15.
٢. يجب عليها النظر فيما إذا كانت تحتاج إلى إجراء أي تغييرات في السياسات المحاسبية أو النظم المحاسبية أو الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
٣. يلزم النظر في المتطلبات التنظيمية أو القوانين التي تنظم عقود الاتصالات في أمور قضائية محددة.

٤. يجب عليه أن تنتظر في كيفية التواصل مع المستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى بما في ذلك خطتهم الخاصة بالإفصاح عن آثار المعايير المحاسبية الجديدة التي تم إصدارها، ولكن لم تصبح سارية المفعول بعد وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (KPMG, 2016).

والجدير بالذكر ان أعلنت شركة رولز رويس العملاقة أن أرباحها انخفضت بشكل كبير نتيجة لتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15، حيث أن أرباحها في عام ٢٠١٥ انخفضت من ١.٤ مليار جنيه استرليني قبل تطبيق المعيار إلى أقل ب ٩٠٠ مليون جنيه استرليني بعد التطبيق، وتكمن مشكلة رولز رويس في نموذج أعمالها حيث انها عادة ما تتبع محركات الطائرات الكبيرة بخسارة من حوالي مليون إلى مليوني جنيه استرليني، وتعتمد على عقود الخدمات لتحقيق الربح لتعويض أي خسائر في قائمة المركز المالي عن طريق حجز إيرادات الخدمات في وقت مبكر وفقا لوسيط هارغريفز لانزدون، عندما تم حجز عائدات ما بعد البيع مقدما، فلم يتحقق الكثير من النقد، وهذه ممارسة يحظرها المعيار IFRS 15 وبدلا من ذلك يجب الاعتراف بالخسائر فوراً، ولا يمكن حجز الإيرادات إلى أن يتم تقديم الخدمة، الأمر الذي ينبغي أن يوفر مزيداً من الوضوح، ومع ذلك اعترف ديفيد سميث، رولز رويس بأن هناك فوائد لتطبيق المعيار IFRS15 على الأعمال التجارية كما انه يحسن الأداء المالي. (channels.theinnovationenterprise.com).

٥. الدراسة التطبيقية:

٥.١ منهجية الدراسة:

اتبع الباحث اسلوب المنهج الاستنباطي في تحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي في اطار جمع البيانات من المصادر الاولية والثانوية، والمنهج الوصفي التحليلي للبحث العلمي المبني على الاسلوب الميداني في جمع البيانات المالية، ويعتمد الباحث على بيانات فعلية مستخرجة من القوائم المالية للعقود مع العملاء من شركات الاتصالات المصرية (المصرية للاتصالات- اورنج- اتصالات مصر- فودافون) للفترات المرحلية الربع سنوية خلال الفترة (٢٠١٥-٢٠١٧)، بالإضافة الى الافصاحات التي تتضمنها التقارير السنوية للقوائم المالية للشركات في اختبار فرضيات الدراسة.

٥.٢ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من شركات الاتصالات المصرية وعددها اربع شركات هي الشركة المصرية للاتصالات - شركة اورنج مصر- شركة اتصالات مصر - شركة فودافون مصر وهي شركات مساهمة مصرية.

٥.٣ ادوات الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على الأدوات التالية للدراسة:

١. أداة رئيسية: استخدام البيانات والتقارير المالية والعقود مع العملاء من شركات الاتصالات المصرية (المصرية للاتصالات - اورنج - اتصالات - فودافون) .
٢. أداة فرعية: المقابلات الشخصية مع المديرين المعنيين والمحاسبين والمراجعين وغيرهم للتعرف أكثر على طبيعة الإيرادات في الشركة وتصنيفاتها ومعرفة أكثر أنواع العقود تأثيراً بتطبيق IFRS15، لقياس اتجاهات الاطراف ذات العلاقة.

٥.٤ متغيرات الدراسة:

يمثل اثر تطبيق IFRS 15 المتغير المستقل مقاساً من خلال (ايرادات الخدمات- ايرادات السلع - أصول العقود، بينما المتغيرات التابعة تمثل (إجمالي الإيرادات- حقوق الملكية).

٥.٥ مصادر جمع البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة يعتمد الباحث على نوعين من مصادر المعلومات وهي:

١. المصادر الأولية: تم الاعتماد في الجانب العملي بالحصول على البيانات المالية والفنية والعقود مع العملاء من شركات الاتصالات المصرية (المصرية للاتصالات - اورنج - اتصالات - فودافون) من أجل معرفة مدى امكانية تطبيق متطلبات المعيار IFRS15.
٢. المصادر الثانوية: تم الاعتماد في الجانب النظري على الكتب والمراجع العربية والأجنبية والدوريات والأبحاث ذات العلاقة، وبعض المواقع الالكترونية التي كتبت في جوانب الدراسة ومشكلتها وصياغة الفرضيات.

٥.٦ الطريقة والاجراءات:

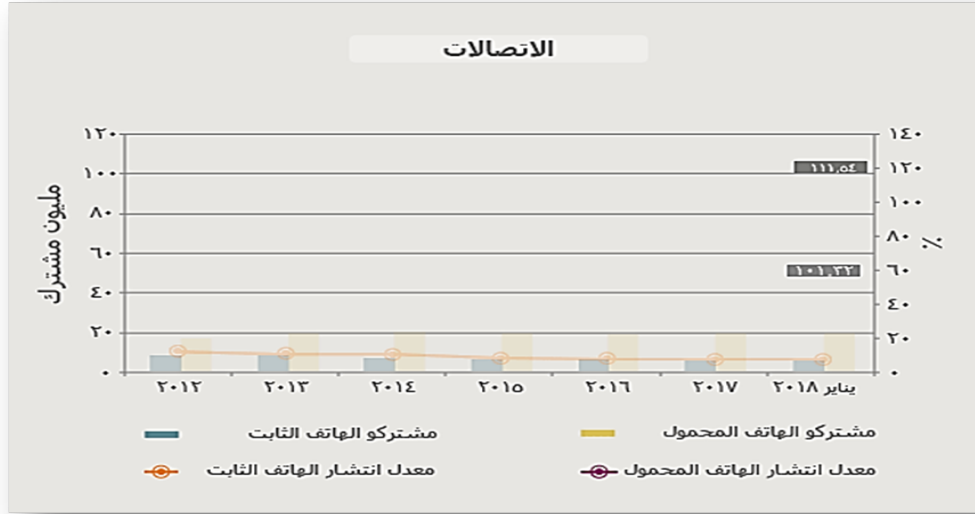
بعد الحصول على التقارير المالية لشركات الاتصالات المصرية لتطبيق الدراسة على عقود العملاء لديها ، قام الباحث بإجراء مقابلات مع الاطراف ذات الصلة للشركات لمعرفة تفاصيل أكثر حول الخدمات التي تقدمها الشركة وكيفية ابرام العقود لديها، وما هي شروط الخصومات والتزام الاداء فيها وكيفية تحقق الإيراد وتوقيت الاعتراف به ، لتحديد العقود المراد دراستها بشكل دقيق والتي تنطبق عليها متطلبات المعيار IFRS15، حيث يتم استخدام مثال

توضيحي بناء على البيانات الفعلية لكيفية اعادة حساب الايراد من العقود مع العملاء حسب متطلبات المعيار IFRS 15.

٥.٦.١ شركات الاتصالات في مصر:

تعتبر مصر من أوائل الدول في استخدام التليفون الذي تم اختراعه في ١٨٧٦، وفي عام ١٨٨٣ تم تمديد الخطوط التليفونية إلى بورسعيد والإسماعيلية والسويس، ووفقاً لإحصائيات ٢٠١٨ بلغ إجمالي عدد المشتركين في خدمات الهاتف الثابت والذي تقدمه الشركة المصرية للاتصالات ١١.٢٨٠.٠٠٠ وإجمالي سعة السنترالات ١٤.٤٢٦.٥٩٧، وبلغ عدد خطوط التليفون الرئيسية ١٠.٧٠٠.٠٠٠ وعدد المشتركين في خدمة التليفون المحمول ٥٠.٦٨٠.١٩٧ وبلغ عدد تليفونات الخدمة العامة للتليفونات ٥٨.٠٠٢، وتم إدخال أول خدمات الهاتف المحمول بالنظام العالمي للاتصالات المتنقلة في مصر عام ١٩٩٦، حيث يمثل الشكل البياني التالي مشتركى الهواتف الثابتة والمتحركة، ويوجد بمصر أربع شركات تقدم خدمة الهاتف المحمول وهي:

١. شركة اورنچ مصر التابعة لمجموعة اورنچ الفرنسية (موبينيل سابقاً).
٢. شركة فودافون مصر وهي شركة مساهمة تملكها فودافون جروب والشركة المصرية للاتصالات وهي الشبكة الثانية في مصر (كليك سابقاً).
٣. شركة اتصالات مصر وانطلق العمل فيها في مايو ٢٠٠٧ كأول مشغل لخدمات الجيل الثالث في مصر.
٤. الشركة المصرية للاتصالات، حيث أطلقت المصرية للاتصالات خدمات الهاتف المحمول في السوق المصري لتصبح أول مشغل متكامل في مصر ورابع شركة اتصالات محمولة. والشكل رقم (١) التالي يمثل مشتركى الهاتف المحمول والثابت ومعدل الانتشار.



شكل رقم (١) مشتركو الهاتف المحمول والثابت ومعدل الانتشار

٥.٦.٢ الخدمات التي تقدمها شركات الاتصالات:

تقوم شركات الاتصالات المصرية بتقديم خدمات متعددة لعملائها كالتالي (وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات ، ٢٠١٨): الاتصالات الثابتة (الشركة المصرية للاتصالات)، الاتصالات الخلوية، الانترنت، البيع الكلي للمشغلين، الخدمات المصممة لقطاع الشركات (B2B)، خدمات الربط الألى بين الأجهزة .

٥.٦.٣ القطاعات التشغيلية في شركات الاتصالات المصرية:

تم عرض القطاعات الرئيسية على أساس القطاعات التشغيلية تطبيقاً للمعيار IFRS 8 المتعلق بالقطاعات التشغيلية، حيث أن المنافع والمخاطر المتعلقة بالشركات تتأثر بشكل جوهري بالاختلافات في الخدمات المقدمة من القطاعات، وتضم هذه القطاعات ما يلي: خطوط الهواتف الثابتة ويقوم بتشغيل وتطوير وصيانة شبكات الاتصالات الثابتة، والهواتف المحمولة ويقوم بتشغيل وإدارة شبكة الاتصالات المتنقلة، وخدمات البيانات ويقوم بتزويد وتجهيز وتركيب وصيانة وسائل الاتصالات الهندسية والتشغيلية لتزويد العملاء بخدمات نقل البيانات وخدمات استخدام الانترنت. وتقوم ادارة الشركات بمتابعة النتائج التشغيلية للقطاعات التشغيلية لاتخاذ القرارات وتقييم أداء القطاعات المعتمدة على الأرباح والخسائر التشغيلية (التقرير السنوي ، ٢٠١٧).

٥.٦.٤ إيرادات الخدمات في شركات الاتصالات المصرية:

تتحقق الإيرادات في شركات الاتصالات في مصر من خلال تقديم خدمات مختلفة كما

يلي:

١. إيرادات متكررة الحدوث وتنقسم الى (التقارير المالية ، ٢٠١٧): إيرادات من بيع كروت الشحن والانترنت المدفوع مقدما، وإيرادات من اشتراكات الموبايل الشهرية بنظام الدفع الاجل (الفاتورة)، وإيرادات من اشتراكات الخط الثابت (الشركة المصرية للاتصالات)، وإيرادات اشتراكات الانترنت الأرضي، وإيرادات من العقود مع العملاء. وتنقسم العقود التي تقدمها شركات الاتصالات المصرية حسب الخدمات المقدمة الى شرائح مختلفة وهي: الافراد، الشركات الصغيرة، والشركات والمؤسسات الكبيرة.

٢. إيرادات غير متكررة الحدوث وتنقسم الى: رسوم الحصول على الخدمة او الشريحة، ومبيعات الهواتف واكسسوارتها.

٥.٦.٥ السياسات المحاسبية الهامة للاعتراف بالإيرادات في شركات الاتصالات المصرية:

يتم اعداد التقارير المالية لشركات الاتصالات المصرية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS ، ويتم الاعتراف بالإيرادات على النحو التالي (التقارير المالية ٢٠١٧):

١. إيرادات الخدمات : ويتحقق عند توصيل أو تقديم الخدمة للعميل ، وعندما يكون هناك تأكيد مناسب من استرداد مقابلها.

٢. مبيعات البضائع : ويتحقق من البضاعة المباعة عندما تنتقل المنافع والمخاطر الجوهرية لملكية هذه البضاعة للعميل، وعندما يكون هناك تأكيد مناسب من استرداد مقابلها.

٣. الايجار التشغيلي: أقساط الايجار يتم اثباتها كمصروف بطريقة القسط الثابت على فترة التعاقد ما لم يكن هناك أسس أخرى أكثر تعبيراً.

٤. ترجمة المعاملات بالعملة الاجنبية: حيث يتم اثبات المعاملات بالعملات الأجنبية بالدفاتر طبقا لأسعار الصرف السائدة للعملات الأجنبية وقت اثبات المعاملة، وفي تاريخ المركز المالي يتم ترجمة أرصدة الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية بالعملات الأجنبية طبقا لأسعار الصرف السائدة في ذلك التاريخ ، والأرصدة ذات الطبيعة غير النقدية والتي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية والمثبتة بالعملات الأجنبية يتم ترجمتها على أساس سعر الصرف في تاريخ المعاملة، وتدرج فروق العملة الناتجة عن المعاملات خلال العام وعن اعادة التقييم في تاريخ المركز المالي بقائمة الدخل المجمعة.

٥. صافي (التكاليف)/الإيرادات التمويلية: حيث تتكون التكاليف التمويلية من الفوائد المدفوعة على الاقتراض وكذلك الاضمحلال في قيمة الأصول المالية ، والتغير في القيمة العادلة للأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر وخسائر فروق العملة، وتتكون الإيرادات التمويلية من الفوائد المستحقة على الودائع وإيرادات توزيع وعوائد أذون الخزانة والربح الناتج من بيع استثمارات

متاحة للبيع والتغير في القيمة العادلة للأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر وأرباح فروق العملة.

٥.٦.٦ إجراءات تطبيق متطلبات IFRS 15:

قام الباحث بإعادة تقييم العقود المبرمة في شركات الاتصالات المصرية بأثر رجعي على الوجه التالي:

١. دراسة شروط العقود التي تنطبق عليها شروط IFRS 15 لكل وحدة من وحدات الأعمال لديها: الأفراد وبلغ متوسط العدد لفترة الدراسة ٣٠.١٢٥.٨٦٥ عقد، والشركات الصغيرة والمتوسطة: وبلغ متوسط العدد لفترة الدراسة ٩٤٣٢ عقد، والشركات الكبيرة : وبلغ متوسط العدد لفترة الدراسة ٤٢٧٩٢ عقد.

٢. تطبيق الخطوات الخمس على العقود مع العملاء كما في المثال التالي: قامت إحدى الشركات بإبرام عقد مع أحد عملائها بتاريخ ٢٠١٥/٣/١ بالتزام ٢٤ شهر للاشتراك في خدمة الاتصالات بقسط شهري قيمته ١٢٥ جنيه، وفي المقابل تقوم الشركة بمنح العميل جهاز موبايل بقيمة ١٢٠٠ جنيه.

الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل ، حيث العقد الموقع بين العميل والشركة لمدة سنتين.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء بموجب العقد، حيث يدرج العميل كمشارك في خدمة الاتصالات لدى الشركة، وتزويد المشترك بجهاز موبايل.

الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة ،وهي قيمة الاشتراك الشهري ١٢٥ جنيه × مدة الالتزام ٢٤ شهر = ٣٠٠٠ جنيه.

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء بموجب العقد.

التزامات الأداء	سعر البيع للأفراد	النسبة	الإيراد من سعر البيع
رسوم الاشتراك	٣٠٠٠.٠٠ جنيه	٧١.٤%	٢١٤٢.٠٠ جنيه
جهاز الموبايل	١٢٠٠.٠٠ جنيه	٢٩.٦%	٣٥٥.٢٠ جنيه
الإجمالي	٤٢٠٠.٠٠ جنيه	١٠٠%	٢٤٩٧.٢٠ جنيه

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند تحقيق الشركة للالتزامات الأداء: عند تزويد العميل بجهاز الموبايل تقوم الشركة بتسجيل القيد المحاسبي التالي:

ح/ إيرادات مستحقة	٣٥٥.٢٠
ح/ إيرادات السلع (الموبايل)	٣٥٥.٢٠

- وعند تقديم الخدمة وتحصيل الإيراد النقدي في نهاية كل شهر يتم تسجيل القيد المحاسبي :

ح/ النقدية	١٢٥.٠٠
ح/ الإيراد من رسوم الاشتراك	٨٩.٢٥
ح/ الإيراد المستحق	٣٥.٧٥

- ويتم توزيع الإيرادات لكل سنة طول مدة العقد :

السنة	إيراد الأشتراك	إيراد الموبايل	الإجمالي
٢٠١٥	٢٦٧.٧٥ جنيه	١٠٧.٢٥ جنيه	٣٧٥ جنيه
٢٠١٦	١٠٧١ جنيه	٤٢٩ جنيه	١٥٠٠ جنيه
٢٠١٧	٧٩٨.٧٥ جنيه	٣٢٦.٢٥ جنيه	١١٢٥ جنيه
الإجمالي	٢١٣٧.٥ جنيه	٨٦٢.٥ جنيه	٣٠٠٠ جنيه

- ويتم الاعتراف بأصول العقود في نهاية الفترة المالية في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة، وذلك تطبيقاً لـ IFRS 15 كما يلي:

السنة المالية	أصول العقود
٢٠١٥/١٢/٣١	١٨٧٥ جنيه
٢٠١٦/١٢/٣١	١١٢٥ جنيه
الإجمالي	٣٠٠٠ جنيه

- ويتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للفترة المالية وذلك بعمل تسوية بالمبالغ التي تم إعادة حسابه من العقود السارية في قائمة الدخل وفقاً لمتطلبات IFRS 15.

ويرى الباحث ان تطبيق IFRS 15 يحسن من النظام المحاسبي للالتزامات الاداء، ويحتاج ذلك الى سياسة محاسبية واضحة لحساب تكلفة العقود والمصاريف التي يجب رسملتها.

٥.٧ التحليل الإحصائي واختبارات الفروض:

بعد تطبيق IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء بأثر رجعي للتقارير الربع سنوية لفترة الدراسة (٢٠١٥-٢٠١٧)، تم تحليل البيانات لاستخلاص نتائج الدراسة لشركات الاتصالات المصرية، لذلك يقوم الباحث بعرض نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، والتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج.

٥.٧.١ الاحصاءات الوصفية و متغيراتها:

جدول رقم (٢) نتائج اختبار الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة (القيمة بالمليار جنيه مصري)

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اعلى قيمة	ادنى قيمة
ايراد الخدمات	668.656	646,222	3.354.828	1.108.032
ايراد السلع	182.728	57.516	401.120	138.504
أصول العقود مع العملاء	17.563.064	3.642.312	27.730.116	13.850.384
إجمالي الإيرادات	371.224.756	34.161.312	433.825.556	55.401.536
حقوق الملكية	1.417.314.952	204.510.044	1.768.169.708	903.953.232

يوضح الجدول رقم (٢) التحليل الوصفي لكل من إيرادات العقود من العملاء وفصلها لإيرادات الخدمات وإيرادات السلع التي يتم عرضها في قائمة الدخل وفقا لمتطلبات IFRS 15، وبمقارنة إيرادات الخدمات بإيرادات السلع يلاحظ وجود فرق بينهم، حيث أن القيمة الأكبر هي إيرادات الخدمات، ويرجع ذلك إلى أن شركات الاتصالات تعتمد في تحقيق إيراداتها على نشاطها الرئيسي وهو تقديم خدمة الاتصالات بشكل أكبر من إيرادات السلع من خلال بيع أجهزة مثل الهاتف المحمول وروترات الإنترنت، كما يعرض الجدول أصول العقود مع العملاء والتي لم تحسب في القوائم المالية ضمن متطلبات IAS 18 الخاص بالإيراد، لذا قام الباحث بحسابه كأحد متطلبات IFRS 15، حيث يشير هذا المبلغ إلى كبر قيمه عقود العملاء، وهو ما يتطلب الإفصاح عنه بشكل منفصل في قائمة المركز المالي بجانب الأصول المتداولة.

١. التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي

يرى كل من (Hair et al, 2003 & Field, 2001) أنه يجب معرفة خصائص البيانات من حيث التحقق قبل عملية التحليل واختبار الفرضيات، وذلك بإجراء اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة، ويجب توزيع مشاهدات المتغيرات المستقلة والتابعة طبيعياً (معلمي) حيث حجم العينة أكبر من ٣٠ مفردة، لذلك يتم اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار Z لبيان التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة، وجاءت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (٣) اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	Df.	F (Statistic)	Sig.
إيراد الخدمات	116	0.426	0.065
إيراد السلع	116	0.615	0.045
أصول العقود مع العملاء	116	0.511	0.076
إجمالي الإيرادات	116	0.115	0.067
حقوق الملكية	116	0.426	0.041

ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة والتي توضح مدى اقتراب كل من متغيرات الدراسة المتصلة من توزيعها الطبيعي، وهو متغير تطبيق IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لكل من (إيراد الخدمات، إيراد السلع، أصول العقود مع العملاء) كمتغيرات مستقلة، وللوغاريتم الطبيعي لكل من (إجمالي الإيرادات، حقوق الملكية) كمتغيرات تابعة، ويجب أن تكون قيمة الاحتمال (Sig.) أكبر من (٠.٠٥)، ويلاحظ من مخرجات الجدول السابق أن قيم (Sig.) لجميع متغيرات الدراسة أكبر من (٥%) ما

عدا متغير حقوق الملكية ، وبذلك تتوافر شروط التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة ويمكن استخدام تحليل الانحدار المتعدد.

٢. اختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي:

بناء على نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة ، تم اختبار مدى صلاحية نموذج الدراسة للتحليل الإحصائي، وذلك من خلال اختبار الارتباط الذاتي والتداخل الخطي، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول رقم (٤) اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

نموذج الدراسة (للفرضية الرئيسية الأولى)		
المتغيرات المستقلة	Multicollinearity	
	VIF	Tolerance
ايراد الخدمات	4.928	0.15
ايراد السلع	2.5	0.1433
أصول العقود من العملاء	3.32	0.1212
Durbin-Watson		1.775

ويجب الأخذ في الحسبان فيما يتعلق بمعامل تضخم التباين (VIF) ، يكون هناك تضخم اذا كانت قيمة معامل التضخم تساوي ٥ أو أكثر ، وفيما يتعلق بمعامل القدرة على التحمل Tolerance ، فتكون هناك مشكلة الارتباط الخطي المتعدد اذا كانت قيمته أقل من ٠.١ (Field 2001) ، وبالنظر الى الجدول اعلاه يلاحظ انتفاء وجود مشكلة تداخل خطي لنموذج الدراسة حيث أن جميع متغيرات الدراسة اجتازت هذين المؤشرين.

وقد اجراء اختبار Durbin-Watson للتأكد من عدم وجود مشكلة في الارتباط الذاتي في نموذج الدراسة ، وتتراوح النتيجة المثلى في هذا الاختبار ما بين (١.٥-٢.٥) ، حيث تشير الى عدم وجود ارتباط ذاتي بين القيم المتجاورة للمتغيرات المستقلة ، وبالاطلاع على القيمة المحسوبة لنموذج الدراسة في الجدول السابق يلاحظ انهما تقع ضمن النتيجة المثلى، وذلك يشير الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي يؤثر على دقة نموذج الدراسة (Qasem et al. , 2016).

٥.٧.٢ اختبار فرضيات الدراسة:

الفرض الاول: لا يوجد اختلاف معنوي لعمليات القياس والافصاح عن إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية في شركات الاتصالات المصرية قبل و بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥. استخدم الباحث تحليل الانحدار المتعدد لقبول أو رفض الفرض الاول ، حيث اعتمد على قيم sig. والتي يجب أن تكون قيمته أقل من ٥% لرفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ،

واعتمد على قيمة F المحسوبة التي يجب أن تكون القيمة المطلقة لها أعلى من قيمتها الجدولية عند (Sig. 0.05)، ولتحديد مدى دقة تفسير المتغيرات المستقلة للمتغير التابع تم استخدام معامل التحديد R Square.

جدول رقم (٥) اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

$Y = \beta_0 + \beta_1 * X_1 + \beta_2 * X_2 + \beta_3 * X_3 + e$				
Model	B	Coefficients	F	Sig
Constant	163.9	25.904	0.000
(إيرادات الخدمات X1)	10.112	0.822	22.524	0.048
(إيرادات السلع X2)	4.22	0.454	25.272	0.030
(أصول العقود مع العملاء X3)	4.76	0.481	15.12	0.004
F test Model= 57.108		Sig F= 0.000		
F Distribution Table = 11.124		F Distribution Table = 6.676		
Adjusted R Square= 0.698		R= 0.806		

حيث تشير X1 الى المتغير التابع وهو اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الإيرادات ، X1 الى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات الخدمات كمتغير مستقل، وتشير X2 الى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات السلع كمتغير مستقل ، وتشير X3 الى اللوغاريتم الطبيعي لأصول العقود مع العملاء كمتغير مستقل، ويلاحظ أن قيم F أقل من ٠.٠٥ و قيم F المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية ، لذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ، مما يعنى وجود اختلاف معنوي لعمليات القياس والافصاح عن إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية فى شركات الاتصالات المصرية قبل وبعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ ، بالإضافة الى تمتع نموذج الدراسة بالقوة التفسيرية العالية ، وذلك بالاعتماد على قيمة مخرجات X المحسوبة والتي هي أعلى من قيمتها الجدولية ، علاوة على عدم وجود تداخل خطى وارتباط ذاتي ، ومعامل الارتباط R يؤكد على وجود علاقة موجبة ومرتفعة بين تطبيق IFRS 15 والمقاس بالمتغيرات التالية (إيرادات الخدمات، إيرادات السلع وأصول العقود مع العملاء) وبين إجمالي الإيرادات، وأن قيم Adjusted R Square 0.698 وهى تعنى أن ٦٩.٨% من التغيرات التي تطرأ على إجمالي الإيرادات فى شركات الاتصالات المصرية تفسر من خلال التغيرات التي تحصل فى تطبيق IFRS 15 المقاس من خلال (إيرادات الخدمات، إيرادات السلع وأصول العقود مع العملاء).

واستدللا بالبيانات من الجدول السابق يمكن صياغة نموذج الانحدار الخطى الذى يمثل نموذج التنبؤ بأجمالي الإيرادات فى شركات الاتصالات المصرية فى حالة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) كدالة بالشكل الرياضي التالي :

$$Y = 163.9 + 10.112 * X_1 + 4.22 * X_2 + 4.76 * X_3 + e$$

حيث أن:

- Y : تشير إلى المتغير التابع وهو اللوغاريتم الطبيعي الإجمالي الإيرادات.
 X1 : تشير إلى اللوغاريتم الطبيعي إلي إيرادات الخدمات كمتغير مستقل.
 X2 : تشير إلى اللوغاريتم الطبيعي إلي إيرادات السلع كمتغير مستقل.
 X3 : تشير إلى اللوغاريتم الطبيعي لأصول العقود مع العملاء كمتغير مستقل.
 e : هامش الخطأ.

ويمكن تحديد التأثير من خلال اجراء التحليل الإحصائي التالي:

وفي ضوء صغر حجم العينة وعدم التأكد من خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي، لذلك لجأ الباحث إلى تطبيق الاختبارات غير المعلمية، لاختبار الفرض الاول اعتمادا على Wilcoxon Signed Ranks Test، و التي تظهر مخرجاته في الجدول التالي:

جدول رقم (٦) مخرجات اختبار الفرض الاول

Ranks				Test Statistics ^b	
		N	Mean Rank	Sum of Ranks	FR2016 - FR2010
FR2016 - FR2010	Negative Ranks	1 ^a	1.00	1.00	-1.000 ^a
	Positive Ranks	0 ^b	.00	.00	.317
	Ties	8 ^c			
	Total	9			

a. FR2016 < FR2010
 b. FR2016 > FR2010
 c. FR2010 = FR2016

a. Based on positive ranks.
 b. Wilcoxon Signed Ranks Test

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من خلال الجدول السابق تبين للباحث ان مستوى المعنوية لمعامل (Z) هو (٠.٣١٧) لذلك يتم رفض الفرض البديل ويتم قبول فرض العدم بما يعنى أنه لا يوجد اختلاف لعمليات الافصاح و الاعتراف والقياس عن عقود شركات الاتصالات قبل وبعد صدور معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15، ويرى الباحث ان من الطبيعي عدم وجود اختلاف لان المعيار صدر ولكن الشركة لم تطبق المعيار، وتتناول الدراسة استكشاف مدى امكانية تطبيقه بعد.

٣. قياس اتجاهات الاطراف ذات العلاقة:

ويمكن للباحث في الجدول التالي استعراض محاور الاستقصاء لتلك الفئات بغرض الوقوف على اتجاهاتهم نحو عقود العملاء لشركات الاتصالات المصرية ومدى استعدادهم لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15.

جدول رقم (٧) محاور قائمة الاستقصاء

م	المحور	العبارات
١	الاعتراف بعقود العملاء لشركات الاتصالات	٦-١
٢	قياس عقود العملاء لشركات الاتصالات	١٠-٧
٣	الافصاح عن عقود العملاء لشركات الاتصالات	١٦-١١
٤	الاستعداد لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥	٢٣-١٧

وتم توزيع عينة الدراسة المكونة من (٤٠٠) مفردة على النحو التالي :

جدول رقم (٨) عدد القوائم الموزعة وعدد الاستمارات الصحيحة

النسبة %	العدد	عدد الاستمارات غير الصالحة	عدد الاستمارات المرتدة	الاستمارات الموزعة	فئات الدراسة
				العدد	
%٩١	٩١	٤	٥	١٠٠	متداول بالبورصة
%٨٠	٤٠	٤	٦	٥٠	المحللين الماليين
%٨٨	٨٨	٥	٧	١٠٠	المحاسبين
%٩٢.٨٦	٦٥	٢	٣	٧٠	المراجعين الداخليين
%٩٣.٩٥	٧٥	٣	٢	٨٠	المراجع الخارجيين
% ٨٩.٧٥	٣٥٩	١٨	٢٣	٤٠٠	الإجمالي

ويمكن توصيف المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٩) توصيف المتغيرات الوصفية لعينة الدراسة

الإجمالي		المراجع الخارجي		المراجعين الداخليين		المحاسبين		المحللين الماليين		متداول بالبورصة		المتغيرات الشخصية	
%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك
%٥٧	٢٠٦	%٦٠	٤٥	%٥٥	٣٦	%٥٨	٥١	%٦٠	٢٤	%٥٥	٥٠	ذكر	
%٤٣	١٥٣	%٤٠	٣٠	%٤٥	٢٩	%٤٢	٣٧	%٤٠	١٦	%٤٥	٤١	أنثى	
%١٠٠	٣٥٩	%١٠٠	٧٥	%١٠٠	٦٥	%١٠٠	٨٨	%١٠٠	٤٠	%١٠٠	٩١	الإجمالي	
%٢٣	٨٤	%٢٧	٢٠	%٢٣	١٥	%١٩	١٤	%٢٥	١٠	%٢٧	٢٥	.	
%٣٦	١٢٨	%٣٦	٢٧	%٣٨	٢٥	%٤٠	٣٥	%٣٧	١٥	%٢٩	٢٦	٥-١	
%٢٨	٩٩	%٢١	١٦	%٢٨	١٨	%٣٤	٣٠	%٢٥	١٠	%٢٧	٢٥	١٠-٦	
%١٣	٤٨	%١٦	١٢	%١١	٧	%٧	٩	%١٣	٥	%١٧	١٥	١٥	
%١٠٠	٣٥٩	%١٠٠	٧٥	%١٠٠	٦٥	%١٠٠	٨٨	%١٠٠	٤٠	%١٠٠	٩١	الإجمالي	
%١٥	٥٣	%٧	٥	%١١	٧	%٣٨	٣٣	%١٠	٤	%١٥	١٤	متوسط	
%٣٧	١٣٤	%٢٨	٢١	%٤٩	٣٢	%٤٠	٣٥	%٥٣	٢١	%٢٧	٢٥	فوق متوسط	
%٤٠	١٢٩	%٥٣	٤٠	%٣٤	٢٢	%١٧	١٥	%٢٧	١٢	%٤٤	٤٠	جامعي	
%٨	٤٣	%١٢	٩	%٦	٤	%٥	٥	%١٠	٤	%١٤	١٢	دارسات عليا	
%١٠٠	٣٥٩	%١٠٠	٧٥	%١٠٠	٦٥	%١٠٠	٨٨	%١٠٠	٤٠	%١٠٠	٩١	الإجمالي	

يتضح من الجدول السابق تنوع المؤهلات العلمية لعينة الدراسة، وتمتعها بالخبرة المعقولة، وهو ما يدعم الباحث في إمكانية الحصول على اجابات موضوعية يسهل من خلالها التحقق من صحة فروض البحث. وفي ضوء كبر حجم العينة و خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي تم الاعتماد على الاختبارات المعلمية من خلال استخدام ANOVA One-way لاختبار مدى تماثل اتجاهات المفردات نحو مشكلة البحث، لاختبار الفروض من الثاني الى الرابع على النحو التالي:

جدول رقم (١٠) مخرجات اختبار الفرض الثاني

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
D1	Between Groups	408.237	4	102.059	1313.963	.000
	Within Groups	38.526	496	7.767E-02		
	Total	446.763	500			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من خلال الجدول السابق يتبين للباحث ان قيمة (F) المحسوبة و المقدرة بـ (١٣١٣.٩٦٣) قيمة معنوية عند مستوى ثقة (١%) وبذلك يكون هناك فروق معنوية للاتجاهات بين مفردات العينة نحو مشكلة البحث، وهو الامر الذى يعنى رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، أي انه يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بشركات الاتصالات المصرية في ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15.

اما عن الاختبار الاستدلالي للفرض الثالث فيمكن استعراضه من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١١) مخرجات اختبار الفرض الثالث

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
D2	Between Groups	66.804	4	16.701	76.183	.000
	Within Groups	108.734	496	.219		
	Total	175.537	500			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من خلال الجدول السابق يتبين للباحث ان قيمة (F) المحسوبة والمقدرة بـ (٧٦.١٨٣) قيمة معنوية عند مستوى ثقة (١%) وبذلك يكون هناك فروق معنوية للاتجاهات بين مفردات العينة نحو مشكلة البحث، وهو الامر الذى يعنى رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، أي انه يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بأسس قياس شركات الاتصالات المصرية في ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15.

اما عن الاختبار الاستدلالي للفرض الرابع فيمكن استعراضه من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (١٢) مخرجات اختبار الفرض الرابع

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
D3	Between Groups	586.869	4	146.717	2302.073	.000
	Within Groups	31.611	496	6.373E-02		
	Total	618.480	500			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من خلال الجدول السابق يتبين للباحث ان قيمة (F) المحسوبة و المقدرة بـ (٢٣٠٢.٠٧٣) قيمة معنوية عند مستوى ثقة (١%) و بذلك يكون هناك فروق معنوية لاتجاهات بين مفردات العينة نحو مشكلة البحث، و هو الامر الذى يعنى رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل، أي انه يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بأهمية الافصاح عن شركات الاتصالات المصرية فى ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15.

اما عن الاختبار الاستدلالي للفرض الخامس فيمكن استعراضه من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (١٣) مخرجات اختبار الفرض الخامس

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
D4	Between Groups	137.627	4	34.407	768.672	.000
	Within Groups	22.202	496	4.476E-02		
	Total	159.829	500			

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من خلال الجدول السابق يتبين للباحث ان قيمة (F) المحسوبة والمقدرة بـ (٧٦٨.٦٧٢) قيمة معنوية عند مستوى ثقة (١%) وبذلك يكون هناك فروق معنوية للاتجاهات بين مفردات العينة نحو مشكلة البحث، وهو الامر الذى يعنى رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، أي يوجد اختلاف معنوي لاستعداد الأطراف ذات العلاقة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15.

٦. النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

٦.١ النتائج:

في ضوء ما قام به الباحث من استعراض للاطار الفكري لشركات الاتصالات المصرية الى جانب ما تم اصداره من معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على بيئة الاعمال المصرية خلص الباحث الى ما يلي:

١. لا يوجد اختلاف لعمليات القياس عن عقود العملاء لشركات الاتصالات المصرية قبل وبعد صدور معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15).

٢. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على إجمالي إيرادات شركات الاتصالات المصرية ، ويفسر الباحث هذه النتيجة في أن معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) المتعلق بإيراد العقود مع العملاء له علاقة كبيرة بمجال عمل شركات الاتصالات المصرية، حيث انه يوجد لديها عدد كبير من العملاء وتقوم بتقديم الخدمات لهم مع التزام في الاداء.

٣. يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بشركات الاتصالات المصرية في ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15).

٤. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) مقاساً بإيراد الخدمات على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات المصرية، ويفسر الباحث هذه النتيجة بان نشاط شركات الاتصالات المصرية خدمي وتأتي إيراداتها من خلال تقديم خدمات الاتصالات والانترنت وهي أكثر النشاطات تأثراً بإجمالي الإيرادات.

٥. يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بأسس قياس شركات الاتصالات المصرية في ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15).

٦. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) مقاساً بإيراد السلع على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات المصرية ، ويعود ذلك لارتبط شركات الاتصالات بتقديم خدمات الاتصال بالتزويد بأجهزة مختلفة كأجهزة التليفزيونات وغيرها مجاناً ، لذلك أوصى معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) بضرورة الافصاح عنها في القوائم المالية لمعرفة أهميته النسبية لإجمالي الإيرادات.

٧. يوجد اختلاف معنوي نحو وعى الأطراف ذات العلاقة بأهمية الافصاح عن شركات الاتصالات المصرية في ضوء متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15).

٨. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) مقاساً بأصول العقود على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات المصرية ، ويفسر ذلك بالأهمية النسبية للإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء واثراً على إجمالي إيرادات الشركة ، لذلك أوصى معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) بضرورة الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي بجانب الأصول المتداولة لتعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة ومعرفة توقيت الإيرادات خلال الفترات المالية اللاحقة.

٩. يوجد اختلاف معنوي لاستعداد الأطراف ذات العلاقة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS15).

١٠. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) الإيراد من العقود مع العملاء على حقوق الملكية في شركات الاتصالات المصرية، ويفسر الباحث هذه النتيجة في ان معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) هدف الى الكشف عن المعلومات النوعية والكمية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وقيمة وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود المبرمة مع العملاء، وفي ظل هذا المعيار يتم الاعتراف بأصول العقود مع العملاء من خلال رسملتها كأرباح غير موزعة، وذلك يؤدي الى حدوث نقص في حقوق الملكية ، وهذا ما يفسر الأثر السالب لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على حقوق الملكية في شركات الاتصالات المصرية.

٦.٢ التوصيات

في ضوء ما توصل اليه الباحث يوصى بما يلي:

١. العمل على تطوير قواعد الإفصاح لاستيعاب التغيرات الجديدة الناتجة عن صدور معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 .

٢. حث الادارة العليا لشركات الاتصالات المصرية على العمل بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 لما له من أثر على إجمالي الإيرادات المتحققة في شركات الاتصالات .

٣. العمل على رفع مستوى المهارات المعرفية والمهنية للأطراف ذات العلاقة ، وعلى الاخص كل من المحللين الماليين ، المحاسبين ، المراجعين الداخليين ، المراجعين الخارجيين بمفاهيم شركات الاتصالات المصرية وبمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15.

٦.٣ التوجهات البحثية المستقبلية:

يوصي الباحث بإجراء دراسات مستقبلية تقيس تأثير IFRS 15 على القيم السوقية للشركة وعلى قرارات المستثمرين وعلى القيمة الزمنية للنقود وتذبذب الإيرادات خلال الفترات المالية.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف (٢٠١٥)؛ "تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار المحاسبي رقم (١٥) IFRS (الإيرادات من العقود مع العملاء) ، من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB"، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، يوليو، ص ١٠١ - ١٤٦.
- أبو طالب، أحمد محمد (٢٠١٣)؛ "دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار الإلزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في الدول النامية"، *مجلة المحاسبة المصرية*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس، السنة الثالثة.
- التقارير المالية لشركة اورنج ، اتصالات مصر ، فودافون ، المصرية للاتصالات ، للفترة من ٢٠١٥-٢٠١٧ . التقرير السنوي لوزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات ، ابريل ٢٠١٨ ، مصر .
- الجعارات ، خالد ، (٢٠١٧)؛ *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*، ط٢، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع .
- الحيالي وليد ناجي، (٢٠٠٧)؛ "نظرية المحاسبة" الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك.
- الرشيدى، طارق عبدالعظيم يوسف (٢٠١٦)؛ "أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) على قائمة الدخل في شركات المقاولات - دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، الجزء الأول، أكتوبر، ص ٢٥٧ - ٢٩٦.
- توفيق، جميل (١٩٧٨)؛ *إدارة الأعمال*، دار النهضة العربية، بيروت.
- عبدالمجيد، محمد محمود، (٢٠١٤)؛ "إعداد معايير المحاسبة.. هل يتم على أساس القواعد؟ أم من الأفضل أن يكون على أساس المبادئ؟"، ورقة للمناقشة، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد خاص، (الجزء الأول)، بمناسبة انعقاد المؤتمر العلمي السنوي للقسم، ١١ - ١٢ أكتوبر.
- عبدالمنعم، تامر سعيد (٢٠١٥)؛ "أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني (الجزء الأول)، يوليو.
- عوض، أمال محمد محمد (٢٠١٦)؛ "تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية - دراسة استكشافية في البيئة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ٥٣١ - ٥٨٥.
- كريمة، دينا، (٢٠١٥)؛ "إطار مقترح للمحاسبة عن الإيراد في الشركات المطبقة لبرامج ولاء العملاء"، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني (الجزء الأول)، السنة التاسعة عشر.
- مصطفى، سيد محمد سيد (٢٠١٤)؛ "نموذج للمحاسبة عن الإيراد في ضوء المتغيرات المعاصرة - دراسة اختبارية -"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، قسم المحاسبة.

هاشم، هبه جمال (٢٠١٨)؛ " تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية IFRS 15 (الاييرادات من العقود مع العملاء) وأثره على مصداقية وجودة التقارير المالية " ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول ، ٣٥٧ - ٤٠٨ .
المراجع الأجنبية:

- AICPA, Financial Reporting Center (2014), "**Financial Reporting Brief: Roadmap to understanding the new Revenue**", AICPA.
- Albu N. (2012), "International Financial reporting Standards in An Emerging Economy Lessons from Romania", **Australian Accounting Review**, No. 63, vol. 22, ISSUE 4, PP 341-352.
- Bohusova, H. & Nerudova, D. (2009), "U.S GAAP and IFRS Convergence in the area of revenue recognition", **Economics & Management**, vol. 14, pp. 12-19 .
- Chapple , Moerman , Rudkin (2012) , IFRIC 13: **Accounting for customers loyaluy programmers** .
- Choubey , Shikant (2016) , " IFRS 15 in Telecommunication industry, **The Management Accountant** , Vol.51, Issue 2. May , PP 43-46.
- CPA of Canada-Chartered professional Accounting Canada, (2015), **Financial Reporting Alert**, available at: <http://www.cpacanda.ca/ifrs>
- Curch , I.T (2016) , " **The effects of Accounting Standards update 2014-09: Revenue from contracts with customers** " .
- Deloitte (2014), "IFRS in Focus, IASB Issues New Standard on Revenue Recognition, May, IFRS Global office, available at: www.iasplus.com.
- Deloitte (IAS Plus) " **IFRS 15 Revenue From Contract With Customers** " , (On-lin) , Available: <http://www.iasplus.com>.
- Dylag , R. & Kucharczyk , M. (2011), " Recognizing revenue from the construction of real estate in financial statement of developers in Poland " , **Accounting & Management Information system** " , vol. 10, No.1, pp. 25-42.
- Dyson, Robert A., (2015), "Case Studies in the new Revenue Recognition Guidance", **CPA Journal**, March, 85 (3), PP. 26-30.
- Ernest \$ Young (EY) , 2014 , " **IFRS15: The Revenue Recognition Standard** " , (On-line) , Available: <http://www.ey.com>.
- Ernest & Young (EY) , Mar. 2015 " The New Revenue Recognition Standard Telecommunication " , (On-line) . Available: <http://www.ey.com>.

- Ernest & Young (EY) , Sep.2015 , " Implementing The New Revenue Recognition Standard " , (On-line) , Available : <http://www.ey.com>.
- FASB, (2008), "**Statements of Financial Accounting concepts SFAC 6** "Elements of Financial statements", Dec.
- FASB, (2008), "**Statements of Financial Accounting Concepts SFAC, 5**, "Recognition and measurement in Financial Statement of Business enterprises", Dec.
- FASB, (2011), **Revenue from Contracts with Customers**, Exposure draft, a revision of RD/2010/6, Financial Accounting Foundation.
- FASB. (2010), "**Statements of Financial Accounting concepts, SFAC, 8**, The Objective of general Purpose of Financial Reporting and qualitative characteristics of useful Financial information", Sep.
- Flanagan, D. et al. (2008) "An overview of Accounting Restatement Activity in the united states", **International Journal of Commerce & Management**, vol. 18, No.4, pp.363-381 .
- Flood, J. M. (2015), Wiley GAAP 2015: **Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2015**.
- Hoshower, L., & Gupta, A. (2009), "Marketing / Sales student's – Understanding of What Counts as Sales", **American Journal of business Education**, No v. "Standers & Guideline " .
http://www.aicpa.org/interest_areas/Free/accounting_Financial_reporting/revenuerecognition/downloadabledocuments/frebrief-revenue-recognition.pdf.
- IASB, (2014) **International Financial Reporting Standard 15**, Revenue from Contract with Customers.
- IASB. (2009). "**International Accounting Standards, IAS. 18**, Revenue.
- IFRS 15 Have major impact (On-line) , Available : <http://www.channels,theinnovationenterprise.com>.
- International Accounting Standard board (IASB), (2014) "**International Financial Reporting Standard 15**: Revenue from Contracts with Customers, May.
- International Financial Reports Standard (IFRS) , " IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers " , (On-line) , Available : <http://ifrs.org>.
- Kasztelink, K (2015). " The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards " , **Accounting and Finance Research** , Vol. 4, No. 3, PP.88-98.

- Khamis , A.M (2016) , Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15): evidence from Egypt, **Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis**, Vol. 3(2), 2016, pp 1-18
- Klynveid Peat Marwick Goerdeler (KPMG) June.2015 , " Revenue Transition Options, what is the best option for your business?" , (On-line) , Available : <http://www.kpmg.com>.
- Klynveid Peat Marwick Goerdeler (KPMG) Nov.2015 , " Guide To annual Financial Statement IFRS 15 Supplement " , (On-line) , Available : <http://www.kpmg.com/ifrs>.
- Nulla Y.M , (2014) , **IFRS impact on accounting quality in telecommunications industry , Canda.**
- Oyedokun , (2017) , Revenue Recognition Paradox: A Review Of IAS 18 and IFRS 15. https://www.papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2912250.
- PETERS , (2016) , **The new IFRS 15 standard : Implementation challenges for Belgian companies.** <http://www.matheo.uliege.be>.
- Price Waterhouse Coopers (PWC) , July 2014 , " IFRS 15 Implementation Challenges " , (On-line) , Available : <http://www.pwc.ru>.
- Putra. (2010), "Problem with current revenue recognition", **Accounting Financial & Tax**, April. <http://www.accounting-financial-tax.com>.
- Richard b. and Anne M., (2015), "An Analysis of Concepts and Evidence on the Question of whether IFRS should be Conservative", **A Journal of Accounting, Finance, and business Studies**, ABACUS, vol. 51, No. 2, Accounting Foundation, university of Sydney, doi: 10.1111/abac. 12049, PP.169-207.
- Schroeder R,G., Glark M, W. & Cathey J, M., (2001)"**Accounting Theory and Analysis**", 7th Edition, John wikey & sons, INC.
- Shevlin, T. & wilks, T. (2009) "Reconsidering revenue recognition", **Accounting Horizons**, vol. 23, No.1, pp. 55-68.
- Stormlands , Wachtmeister , (2016) , **Why do preparers participate in the development of the accounting standard IFRS 15 ? – A study on the aspects of region , industry , opinion and argumentation .** <http://www.lup.lub.lu.se>.
- Tanase , Oncioiu , (2014) , Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice , **EuroEconomica**, Vol. 35, No. 2, PP.1-10.
- Tysiac Ken (2014), " Revenue recognition: No time to wait " , **The Journal of Accounting**, July. <https://www.journalofaccountancy.com>.

ملحق الدراسة: قائمة الاستقصاء:

السيد / السيدة:

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بعنوان: " أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (IFRS 15) على شركات الاتصالات المصرية : دراسة تطبيقية"، و ذلك من خلال التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ويرجو الباحث من سيادتكم الاستجابة والتعاون معنا ونعدكم بأن ما تدلون به من معلومات سيكون في سرية تامة ولن يستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،،

الباحث
د. خالد فتحي جابر
استاذ المحاسبة المساعد
قسم المحاسبة . كلية الإدارة
الجامعة الحديثة لتكنولوجيا المعلومات

(أ) فيما يلي مجموعة من العبارات التي تعبر عن بعض الخصائص الشخصية:
١. النوع :

-ذكر

-أثني

٢. سنوات الخبرة :

-بدون خبرة

-من ١ عام و أقل ٥ عام

-من ٦ عام و أقل ١٠ عام

-أكبر من ١٥ عام

٣. المهنة

-متداول بالبورصة المصرية (مستثمر)

-محلل مالي

-محاسب

-مراجع حسابات داخلي

-مراجع حسابات خارجي

٤. مستوى التعليم:

-متوسط أو أقل

-فوق متوسط

-جامعي

-فوق الجامعي

(ب) رجاء من سيادتكم أن تقوم بوضع علامة (√) لتحديد مدى موافقتك على العبارات التالية

م	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الاطلاق
١	هناك اهتمام من جانب الادارة للاعتراف بعقود العملاء في شركات الاتصالات في ظل معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15)					
٢	ينبغي أن تكون القياسات المستخدمة في اعداد القوائم المالية لشركات الاتصالات هي المنصوص به في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15)					
٣	من الاهمية الاعتراف بعقود العملاء في شركات الاتصالات في ظل معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15)					
٤	يمكن الاعتماد على معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) على انه يوفر اطار شامل للاعتراف بالإيراد لشركات الاتصالات المصرية .					
٥	هناك اختلاف في اساليب الاعتراف بعقود العملاء في شركات الاتصالات قبل و بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15)					
٦	يوفر معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) اطار أكثر ملاءمة لقضايا الاعتراف بالإيراد مثل البيع مع حق الرد وترتيبات اعادة الشراء في شركات الاتصالات المصرية					
٧	لا يوجد اختلاف معنوي لمنهجية و اسلوب الاعتراف المحاسبي بقيمة عقود العملاء بشركات الاتصالات قبل صدور معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15).					
٨	يبسط معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) اعداد القوائم المالية من خلال تخفيض المتطلبات التي يجب أن تشير إليها شركات الاتصالات ، وبالتالي تخفيض أخطاء الاعتراف والقياس بدرجة كبيرة مما يؤدي الى سهولة فهمها بصورة أفضل					
٩	هناك الخبرات المناسبة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15).					

					يعزز تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) القابلية للمقارنة بين شركات الاتصالات ويزيد القدرة على الفهم نتيجة لإزالة أوجه التعارض والاختلاف مما يساعد المستثمر على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة .	١٠
					يؤدي تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) الى مزيد من الإفصاح.	١١
					يحد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) من وضع البيات للحد من الاختيارات مما يؤثر على اتخاذ القرارات الادارية لشركات الاتصالات .	١٢
					هناك اهتمام من جانب الشركات لتحقيق الإفصاح الفعال عن عقود العملاء في شركات الاتصالات	١٣
					يوفر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) معلومات في القوائم المالية لشركات الاتصالات ملاءمة للقرارات في الوقت المناسب.	١٤
					هناك اهتمام من جانب حملة الاسهم للحصول على المزيد من المعلومات عن عقود العملاء في شركات الاتصالات	١٥
					يخفض تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) من ممارسات ادارة الأرباح غير المرغوب فيها في شركات الاتصالات وبالتالي زيادة جودة الأرباح.	١٦
					هناك استعداد من جانب الشركات لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥	١٧
					يوجد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) أسس المقارنة وطرق القياس لزيادة تماثل المعلومات وجودة الأرباح لشركات الاتصالات المصرية	١٨
					هناك استعداد من جانب المحاسبين نحو لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥	١٩
					يوفر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) معلومات جيدة بالقوائم المالية لشركات الاتصالات المصرية موثوق بها وتفيد في اتخاذ القرارات الادارية .	٢٠
					هناك استعداد من جانب المراجعين الداخليين نحو لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥	٢١
					يزيد معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ (IFRS 15) من جودة الأرباح وخلوها من التحريفات وتأجيل الأرباح في شركات الاتصالات المصرية	٢٢
					هناك استعداد من جانب المراجعين الخارجيين نحو لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥	٢٣

وأخيراً يتوجه الباحث بالشكر والتقدير على تعاونكم الصادق في خدمة البحث العلمي والمساهمة في تحقيق أهداف هذا البحث