

أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الإعراف بالإيراد من العقود
مع العملاء

دراسة حالة (شركة الإتصالات الأردنية - أورانج -)

**The impact of transition to the application of IFRS 15
on recognition of revenue from contracts with
customers**

**A Case Study (Jordan Telecommunication's Company
- Orange -)**

اعداد

براءه شاهين الخريسات

إشراف

الدكتور خالد جمال الجعارات

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة و التمويل

كلية الاعمال

جامعة الشرق الأوسط

حزيران -2017

تفويض

أنا الموقع ادناه "براءه شاهين محمد الخريسات", أفوض جامعة الشرق الاوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً و إلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث و الدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم : براءه شاهين الخريسات




التاريخ : 2017/ 6 / 3

التوقيع : 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الإعراف بالايراد من العقود مع العملاء دراسة حالة شركة الاتصالات الاردنية (اورنج) " وأجيزت بتاريخ 2017/6/3

أعضاء لجنة المناقشة :

- | | | | |
|---|-----------------------|--------------------|--------------------|
|  | 1- د. خالد الجعارات | مشرفاً ورئيساً | جامعة الشرق الأوسط |
|  | 2- د. عبدالعزيز صايمة | عضو اللجنة الداخلي | جامعة الشرق الأوسط |
|  | 3- أ.د. خليل الدليمي | عضو اللجنة الخارجي | جامعة اربد الأهلية |

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين, كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه, وأسلم على خاتم الرسل والأنبياء أجمعين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

عرفاناً بالجميل أتقدم بالشكر الجزيل لأستاذي الكريم الدكتور الذي تولى الإشراف على هذه الرسالة, ولما بذله من وقت وجهد وتوجيه لإتمام هذه الرسالة.

ويسرني أن اشكر أعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بقراءة هذه الرسالة وقدموا ملاحظات مفيدة كان لها الأثر الطيب في إثراء هذه الدراسة ورفع مستواها العلمي.

وأتقدم بالشكر والإمتنان الى جميع أساتذتي الأفاضل في كلية الأعمال في جامعة الشرق الاوسط.

واتوجه بالشكر والتقدير إلى "شركة الإتصالات الأردنية /اورنج" لتعاونهم معي وبذل مجهود كبير في سبيل توفير المعلومات لاتمام هذه الدراسة, واخص بالشكر مدير إدارة الحسابات المالية السيد "محمد هاني" مصطفى ومديرة قسم الإيرادات والذمم المدينة الأنسة رزان منسي وجميع الموظفين في الشركة على ما قدموه من عون لإتمام هذه الدراسة وأتمنى للشركة المزيد من التقدم والرفي.

إهداء

أهدي جهدي المتواضع إلى ...

نبع الحنان ... والدتي رحمها الله

وإلى رفد العطاء والكرم... والدي الحبيب

إخوتي الأحبة

أصدقاء ورفقاء دربي الأعزاء

و كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الدراسة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	تفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ك	قائمة الملحقات
ل	الملخص باللغة العربية
ن	الملخص باللغة الانجليزية
الفصل الأول : خلفية الدراسة و أهميتها	
2	المقدمة
4	مشكلة الدراسة واستئلتها
6	فرضيات الدراسة
7	أهداف الدراسة
8	أهمية الدراسة
10	مصطلحات الدراسة
10	حدود الدراسة
11	محددات الدراسة
الفصل الثاني : الأدب النظري والدراسات السابقة	
12	المقدمة
14	مفهوم الايراد حسب متطلبات المعيار IAS11
15	مفهوم الايراد حسب متطلبات المعيار IAS18
15	مفهوم الايراد حسب متطلبات المعيار IFRS15

16	اسباب اصدار المعيار IFRS 15 بالايراد من العقود مع العملاء
17	الفرق بين متطلبات الاعتراف بالايراد حسب المعيار الجديد IFRS 15 والمعايير السابقة IAS11 و IAS18
18	الايرادات التي لا تدخل ضمن نطاق المعيار IFRS 15
20	متطلبات الاعتراف بالايراد في شركات الاتصالات وفقا لمتطلبات المعيار IFRS 15
27	تكاليف العقود
31	اثر تطبيق المعيار IFRS 15 على الافصاحات المالية
31	متطلبات التحضير لتطبيق المعيار IFRS 15 من قبل شركات الاتصالات
32	اثر تطبيق المعيار IFRS 15 على عرض القوائم المالية
33	تجارب الشركات العالمية من التطبيق المبكر للمعيار
34	الدراسات السابقة
41	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث : الطريقة والإجراءات	
44	المقدمة
44	منهجية الدراسة
45	مجتمع الدراسة
45	عينة الدراسة
45	ادوات الدراسة
46	مصادر جمع البيانات
46	الطريقة والاجراءات
55	المعالجة الاحصائية
الفصل الرابع : نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات	
57	المقدمة
57	الاحصاءات الوصفية للدراسة ومتغيراتها
59	التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الاحصائي
62	اختبار فرضيات الدراسة
الفصل الخامس : النتائج الدراسة و التوصيات	
73	نتائج الدراسة

76	توصيات الدراسة
78	قائمة المراجع
78	أولاً : المراجع العربية
79	ثانياً : المراجع الأجنبية
82	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	محتوى الجدول	رقم الفصل - رقم الجدول
57	نتائج الإختبار الوصفي لمتغيرات الدراسة	1-4
60	إختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	2-4
61	إختبار التداخل الخطي وإختبار الارتباط الذاتي	3-4
63	نتائج الفرضية الرئيسية الأولى	4-4
67	نتائج الفرضية الرئيسية الثانية	5-4

قائمة الأشكال

الرقم	المحتوى	الصفحة
1-3	نموذج الدراسة	46

قائمة الملحقات

الصفحة	المحتوى	الرقم
83	مخرجات التحليل الأحصائي	1
88	المقابلات الشخصية	2
89	موافقة شركة اورنج على دراسة الحالة	3
90	طلب شركة اورنج في المحافظة على سرية المعلومات	4

أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الإعراف بالإيراد من العقود مع العملاء

دراسة حالة "شركة الإتصالات الأردنية (اورنج)"

إعداد

براءه شاهين الخريسات

إشراف

الدكتور خالد جمال جعارات

ملخص

تهدف هذه الدراسة الى بيان أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الإعراف بالإيراد من العقود مع العملاء، وقد أجريت هذه الدراسة على شركات الاتصالات الأردنية ضمن دراسو حالة شركة الإتصالات الأردنية (اورنج) للفترة مابين 2010-2017، حيث قامت الباحثة بإعادة احتساب الايراد من العقود مع العملاء بأثر رجعي، وفصل ايرادات الخدمات عن ايرادات السلع، إضافة إلى احتساب أصول العقود في نهاية كل فترة للتقارير المرحلية الربعية لكل فترات الدراسة، وتم استخدام عددا من الطرق الإحصائية أهمها الإحصاء الوصفي، والتوزيع الطبيعي للبيانات والقيام بإختبار فرضيات الدراسة باستخدام معادلة الانحدار المتعدد للتعرف أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاسا بالإيراد من الخدمات والسلع و أصول العقود على إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية، وأوصت الدراسة إلى حث الادارة العليا لشركة أورنج بشكل خاص وشركات الاتصالات الاردنية بشكل عام على العمل على

تطبيق المعيار IFRS 15 لما له من أثر في تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي وزيادة الوثوقية القياس المحاسبي للبيانات المالية.

الكلمات المفتاحية: IFRS 15، الإيراد من العقود مع العملاء، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أصول العقود، إيراد الخدمات، إيراد السلع، شركات الإتصالات الأردنية.

The impact of transition to the application of IFRS 15 on recognition of revenue from contracts with customers

A Case Study (Jordan Telecommunication's Company – Orange -)

Prepared by

Bara'ah Shaheen Al-kharsat

Supervised by

Dr.Khaled Jamal Ja'arat

Abstract

This study aims to examine the effect of the transition to the application of IFRS 15 on the recognition of revenues from contracts with customers. In Jordanian telecommunication study, This study was conducted in Jordan Telecommunications Company (Orange) for the period between 2010-2017, The researcher re-calculated the revenue of contracts with customers retroactively, and sperate the goods and services revenues, and the calculate the assets of contracts at the end of each interm period for the quarterly progress reports for all study periods of study. A number of statistical methods were used; the most important one is descriptive statistics, the natural distribution of data and testing the study hypotheses using the multiple regression equation to identify the effect of independent variables on dependent variables. The most important result of the study showed that there is a statistically significant effect at the level of ($\alpha \leq 0.05$) for the application of IFRS 15 as measured by the revenue from services and goods and contract assets on total revenues and equity, The study recommended urging the telecommunications companies working in Jordan especially

Orange, Jordan Telecom to apply IFRS 15 standard for its effect to achieve transparency in.

disclosure and to increase the reliability of accounting measurement of financial reporting.

Key Words: *IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers, International financial reporting Standards, IFRS, Contract Assets, Service Revenue, goods Revenue, Orange, Telecommunications Companies.*

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها

3-1 فرضيات الدراسة

4-1 أهداف الدراسة

5-1 أهمية الدراسة

6-1 مصطلحات الدراسة

7-1 حدود الدراسة

8-1 محددات الدراسة

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1-1) المقدمة :

يعتبر الإيراد أهم عناصر القوائم المالية الأساسية الذي يضمن استمرارية المنشأة وهو رقم حاسم في تقييم الأداء المالي للشركة، إذ أنه لا يمكن أن يكتب لمنشأة ما الإستمرارية دون تحقيق إيرادات تزيد عن التكاليف، وقد تطرق الإطار المفاهيمي للقوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Board (IASB) أن الدخل يتضمن كلاً من الإيرادات والمكاسب، ولعل المحور الهام فيما يتعلق بالإعتراف بالإيراد يدور حول توقيت الإعتراف به ومقدار الإيراد المعترف به، أي متى يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية إلى المنشأة ويمكن كذلك قياسها بموثوقية، ومع ذلك اختلفت متطلبات الاعتراف بالإيرادات وفق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية International Financial Reports standard (IFRSs) عن تلك التي تتضمنها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وهي التي يعمل بها في الولايات المتحدة الأمريكية United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP), الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي Financial Accounting Standard Board (FASB), وكلتا المجموعتان من المتطلبات كانتا بحاجة الى تحسين وتطوير, بحكم متطلبات الاعتراف بالإيرادات المحدودة الواردة فيهما فمن ناحية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs تطرق معياران للإيرادات وهما المعيار IAS 11 المتعلق بعقود البناء والمعيار IAS 18 المتعلق بالإيرادات, ولكن من الصعب تطبيقهما على جميع المعاملات المالية المعقدة, لذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بالإشتراك مع

مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى FASB بحصر متطلبات التقرير (الإبلاغ) المالي المتعلقة بالإيراد في معيار واحد, حيث أصدر في شهر مايو 2014 معياراً جديداً للاعتراف بالإيراد هو المعيار IFRS 15 تحت مسمى (الإيراد من العقود مع العملاء) وهو معيار سيحدث ثورة محاسبية في مجال الاعتراف بالإيراد ومن دلائل ومؤشرات ذلك انه حل محل ستة إصدارات محاسبية وهي:

- (1) المعيار IAS 11 والمتعلق بعقود البناء.
- (2) المعيار IAS 18 والمتعلق بالايراد.
- (3) التفسير IFRIC 13 والمتعلق ببرامج ولاء العملاء.
- (4) التفسير IFRIC 15 والمتعلق بترتيبات بناء العقارات.
- (5) التفسير IFRIC 18 والمتعلق بتحويل الاصول للعملاء.
- (6) التفسير SIC 31 والمتعلق بالايراد (عمليات المبادلة المتعلقة بخدمات الاعلان).

إضافة الى التوسع في نطاق المعيار باعتبار وجود حالات كثيرة تتعلق بالإيراد ولا تدخل في نطاق المعيارين IAS 11 و IAS 18 لذلك يشمل نطاق هذا المعيار الجديد IFRS 15 جميع العقود المبرمة مع العملاء وبيع بعض الموجودات غير المالية التي لا تعدّ من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة على سبيل المثال الآلات والمعدات المملوكة للشركة, ومن الأمور التي لا يشملها المعيار عقود الإيجار، عقود التأمين، عقود الأدوات المالية وبعض عمليات التبادل غير النقدي وذلك لوجود معايير خاصة لها.

وقد تم تحديد تاريخ سريان المعيار الجديد ليبدأ في 2017/1/1، ولكن مجلس معايير المحاسبة الدولية اتخذ قراراً بتأجيل بدء سريان المعيار ليبدأ اعتباراً من 2018/1/1 مع تشجيع التطبيق المبكر للمعيار، بحكم علاقته بالمعيار الجديد IFRS 16 والذي سيحل محل المعيار IAS 17 المتعلق بالإيجارات، حيث اشترط مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB للتطبيق المبكر للمعيار IFRS 16 ضرورة تطبيق المعيار IFRS 15.

(2-1) مشكلة الدراسة وأسئلتها:

ستقوم الباحثة بدراسة مدى إمكانية تطبيق المعيار IFRS 15 في شركات الاتصالات الأردنية، ضمن دراسة حالة على شركة الاتصالات الأردنية (أورنج)، وبيان أثره على إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية وتحديد المشاكل العملية التي يمكن أن تظهر نتيجة تطبيق المعيار، حيث تتميز هذه الشركات بخصوصية تحقق الإيرادات فيها مع وجود مشاكل عملية وفنية ذات علاقة باعتبارها شركات خدمية، مثل الإيرادات التي تأتي من بيع البطاقات المدفوعة مسبقاً (pre-paid) التي يتم الاعتراف بها كالتزام أولاً ويتحقق الإيراد في حالة الاستخدام أو إنتهاء فترة الصلاحية أيهما يأتي أولاً، بالإضافة لقيام الشركة بربط تقديم خدمات الإتصال بالتزويد بأجهزة مختلفة كأجهزة التليفونات وغيرها بأسعار مخفضة عن سعرها الحقيقي فيما لو تم بيعها منفردة بالتزام قد يصل إلى ثلاث سنوات، وتقوم أيضاً بتقديم خدمة الانترنت بشكل عقود سنوية مع اعطاء العميل أشهر مجانية حسب مدة التزام العقد المبرم مع الشركة، لذلك ستأتي هذه الدراسة للوقوف على كيفية التحقق والاعتراف بالإيرادات في شركات الاتصالات حسب متطلبات المعيار IFRS 15 الجديدة.

ويمكن وفق ما تقدم صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة الرئيسية التالية:

السؤال الرئيسي الأول : هل يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الأردنية (أورنج)؟ ويتضمن الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات الخدمات على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الأردنية أورنج؟
2. هل يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الأردنية أورنج؟
3. هل يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الأردنية أورنج؟

السؤال الرئيسي الثاني: هل يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الأردنية (أورنج)؟ ويتضمنه الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات الخدمات على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الأردنية أورنج؟
2. هل يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الأردنية أورنج؟
3. هل يوجد أثر لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الأردنية أورنج؟

(3-1) فرضيات الدراسة :

بناءً على أسئلة الدراسة يمكن للباحثة صياغة الفرضيات التالية للدراسة:

الفرضية العدمية الرئيسية الأولى، H_{01} : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى

دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات

الأردنية أورانج ويندرج تحتها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية العدمية الأولى $H_{01.1}$: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى

دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات الخدمات على إجمالي الإيرادات

في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

الفرضية الفرعية العدمية الثانية $H_{01.2}$: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى

دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع على إجمالي الإيرادات في

شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

الفرضية الفرعية العدمية الثالثة $H_{01.3}$: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة

($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء على إجمالي الإيرادات

في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

الفرضية العدمية الرئيسية الثانية، H_{02} : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى

دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية

أورانج ويندرج تحتها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية العدمية الأولى $H_02.1$: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات الخدمات على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

الفرضية الفرعية العدمية الثانية $H_02.2$: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

الفرضية الفرعية العدمية الثالثة $H_02.3$: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية (أورانج).

(4-1) أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى ما يلي :

1. معرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على إجمالي الإيرادات في شركة الإتصالات الأردنية (أورانج).
2. معرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات الخدمات على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات الاردنية(أورانج).
3. معرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع على إجمالي الإيرادات في شركات الاتصالات الاردنية(أورانج).

4. معرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 مقاسا بأصول العقود على اجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية (اورنج).

5. معرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على حقوق الملكية في شركة الإتصالات الأردنية (اورنج).

6. معرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 مقاسا بإيرادات الخدمات على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية (اورنج).

7. معرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 مقاسا بإيرادات السلع على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية(اورنج).

8. معرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 15 مقاسا بأصول العقود على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية(اورنج).

(5-1) أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من أن قطاع الإتصالات حقق تطوراً متسارعاً خلال السنوات العشر الماضية، وأصبح له دور متعاظم في عملية التنمية الاقتصادية، حيث احتل المرتبة الأولى من حيث أعلى القطاعات مساهمة في الإنتاج الكلي للقطاعات الاقتصادية وبلغت نسبة مساهمته في الناتج المحلي للإقتصاد الوطني 5.12% وذلك بحسب الدراسات التي أجرتها دائرة الاحصاءات العامة، ويعتبر الأردن الدولة الوحيدة بين البلدان العربية الأخرى التي حررت سوق الإتصالات بشكل كامل، وعلى الرغم من هذه الجهود، إلا أن هناك عدة تحديات يجب معالجتها لتطوير البنية التحتية المطلوبة لرفع كفاءة القطاع وزيادة تنافسيته بين الأعمال وتأمين قدرة أفضل لإمداد مستخدمي الإتصالات بخدمات ذات كفاءة عالية وكلفة اقتصادية مقبولة (dose.gov.jo)، وترى

الباحثة بأن حصر آثار المشكلات المحاسبية على عملية الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء قد يساهم بشكل مباشر في تحسين قدرة شركات الإتصالات في عملية الاعتراف بالإيرادات مما قد ينعكس ايجابيا على أدائها, وتتقسم أهمية الدراسة إلى مايلي:

1. **الأهمية النظرية** : توضيح المعيار IFRS 15 المتعلق بالاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء, وبيان أثره على القوائم المالية (قائمة المركز المالي, قائمة الأرباح والخسائر والدخل الشامل الآخر) في شركات الإتصالات في الأردن ضمن دراسة حالة على شركة الإتصالات الأردنية (أورنج).
2. **الأهمية العملية** : تكمن الأهمية العملية في أهمية وضرورة الإلتزام بمعيار الإيعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 من قبل شركات الإتصالات الأردنية بإعتبارها جزء من الشركات الأردنية الملزمة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs بموجب المادة 184 من قانون الشركات, وترى الباحثة بأن هذا المعيار سيساهم في الحد من المشكلات المحاسبية التي تواجه شركات الإتصالات الأردنية فيما يتعلق بموثوقية وحجم الإيرادات, وامكانية الحد من تلك المشكلات وتذليل الصعوبات إن وجدت مما قد ينعكس إيجابيا على الاقتصاد الأردني بشكل عام .

(6-1) مصطلحات الدراسة :

- **العقد Contract**: اتفاقية بين طرفين أو أكثر يتم بموجبها انشاء حقوق ومطلوبات الزامية (IFRS 15: Appendix A).
- **العميل Customer**: طرف متعاقد مع المنشأة للحصول على السلع أو الخدمات تمثل مخرجات لأنشطة المنشأة العادية بالتبادل مع اعتبارات معينة. (IFRS 15: Appendix A)
- **الإيراد Revenue**: هي الزيادة الإجمالية الناتجة عن الأنشطة التجارية لإكتساب الأرباح نتيجة تقديم خدمة أو بيع بضاعة أو تأجير مباني وممتلكات أو إقراض الأموال والرسوم والعمولات والفوائد والأرباح والعوائد, وعادة ما ينتج عن تحقق الإيرادات زيادة في الأصول التي تنشأ من مصادر مختلفة. (Kieso,2015,page13)
- **الاعتراف Recognition**: إدراج بند معين في القوائم المالية يتوفر فيه شرطا الإعتراف وهما احتمالية تدفق المنافع المستقبلية من وإلى المنشأة, وامكانية قياس هذه المنافع بموثوقية. (جعارات,2017,ص97)

(7-1) حدود الدراسة :

الحدود الزمنية: تمت دراسة القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بالإيرادات بأثر رجعي للتقارير المرحلية الربعية خلال الفترة مابين (2010-2017), وتطبيق متطلبات المعيار على العقود مع العملاء بأثر رجعي للوقوف على الفروقات بسبب تطبيق المعيار ومقارنة الإيرادات بين الفترات المالية ومعرفة البنود التي ستتأثر من تطبيق المعيار.

الحدود المكانية : شركات الإتصالات الاردنية - دراسة حالة على شركة الإتصالات الأردنية (أورنج) .

(8-1) محددات الدراسة :

1. موضوع الدراسة لم يطبق بعد في الحياة العملية في الشركات الأردنية باعتبار أن المعيار سيطبق بشكل رسمي في 2018/1/1 مع تشجيع التطبيق المبكر له اعتباراً من 2017/1/1.
2. تم تطبيق الدراسة على البيانات المالية بأثر رجعي للتقارير المرحلية الربعية خلال الفترة (2017/2010) وفقاً للبيانات المالية والعقود التي حصلت عليها الباحثة من قبل شركة الاتصالات الأردنية (أورنج).
3. تم تطبيق الدراسة على التقارير المرحلية الربعية خلال الفترة ما بين (2017/2010)، ومن المعروف قلة الإفصاحات الواردة فيها.
4. تم تطبيق المعيار في شركة الاتصالات الأردنية أورنج على العقود المبرمة في أورنج موبايل فقط.
5. حاولت الباحثة من تقليل مصدر الخطأ المحتمل إلى أقل حد ممكن من خلال مراجعة أكبر عدد من العقود بأثر رجعي خلال الفترات المختارة للدراسة والابتعاد عن الافتراضات والحكم الشخصي.

6. عدم إمكانية تعميم نتائج الدراسة على الشركات الأردنية لأن الدراسة على شركة

الاتصالات الأردنية اورنج ويمكن تعميمها عليها فقط.

7. لم تعثر الباحثة على دراسات عربية سابقة مرتبطة مباشرة بموضوع الدراسة على المستوى

المحلي والإقليمي.

8. محدودية المراجع التي تناولت موضوع الدراسة.

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

1-2 المقدمة

2-2 مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IAS 11

3-2 مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IAS 18

4-2 مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IFRS 15

5-2 أسباب إصدار المعيار IFRS 15

6-2 الفرق بين متطلبات الإعراف بالإيراد حسب المعيار الجديد والمعايير السابقة

7-2 الإيرادات التي لا تدخل ضمن نطاق المعيار IFRS 15

8-2 متطلبات الإعراف بالإيراد في شركات الإتصالات

9-2 تكاليف العقود

10-2 التغير في السياسات المحاسبية الناجمة عن التحول الى المعيار IFRS15

11-2 أثر تطبيق المعيار IFRS15 على الإفصاحات المالية

12-2 متطلبات التحضير لتطبيق المعيار IFRS15 من قبل شركات الاتصالات

13-2 أثر تطبيق المعيار IFRS15 على عرض القوائم المالية

14-2 تجارب الشركات العالمية من التطبيق المبكر للمعيار

15-2 الدراسات السابقة

16-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

(1-2) المقدمة :

يتضمن هذا الفصل عرضاً للأدب النظري الخاص بالمعيار IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء من حيث المفهوم والأهمية من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة IASB, وأسباب إصدار المعيار, والفروقات بين المعايير الحالية المتعلقة بالإيراد IAS 11 و IAS 18 والمعيار الجديد IFRS 15 والإيرادات التي لا تدخل ضمن نطاق المعيار IFRS 15, ومتطلبات الاعتراف بالإيراد في شركات الاتصالات, وأثر تطبيق المعيار على الإفصاحات المالية, وبيان أثر تطبيق المعيار على عرض القوائم المالية, والتغير في السياسات المحاسبية الناجمة عن التحول إلى المعيار IFRS 15 والمعالجة المحاسبية الناتجة لهذا التغير, ومتطلبات التحضير لتطبيق المعيار IFRS 15 من قبل شركات الاتصالات, وعرضاً للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الاعتراف بالإيراد سواء في المعيارين الحاليين IAS 11 المتعلق بعقود البناء و المعيار IAS 18 المتعلق بالإيراد, أو المعيار الجديد IFRS 15 المتعلق بالإيراد, من العقود مع العملاء, وما يميز هذه الدراسة عن غيرها.

(2-2) مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IAS 11

استناداً إلى المعيار IAS 11 المتعلق بعقود البناء يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم, وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد, وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى, وبموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 11

يجب أن يتضمن إيراد العقد قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد، والمطالبات والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغييرات في أعمال العقد فيما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغييرات إيرادات ويمكن قياسها بصورة موثوقة، وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغييرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضاً لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، وإنما تعتبر جزءاً من إيرادات العقد.

(أبونصار , حميدات, 2014)

(2-3) مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IAS 18

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 18 يعرف الإيراد بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناج من العمليات التشغيلية العادية للمنشأة، ويؤدي حدوث الإيراد إلى تدفقات نقدية داخلية أو تعزيز وزيادة قيمة الأصول (الذمم المدينة أو أية أصول أخرى) ، أو الإنخفاض في قيمة المطلوبات على المنشأة، مما ينتج عن ذلك زيادة في حقوق الملكية، ومن الأمثلة على الإيرادات بيع البضاعة وتقديم الخدمات والرسوم المتحققة وإيراد الفوائد وأرباح الأسهم والجمالة أو الأتاوة (إيراد تأجير الأصول غير الملموسة) وغيرها من أشكال الإيرادات الأخرى، ويتضمن الدخل كلاً من الإيراد والمكاسب، حيث ينتج الإيراد عن العمليات التشغيلية العادية للمنشأة في حين تنتج المكاسب عن العمليات العرضية غير التشغيلية ، مثل بيع الأصول غير المتداولة.

(أبونصار , حميدات, 2014, ص294)

(2-4) مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IFRS 15

يدور المبدأ الأساسي لتحقيق الإيراد حول تحويل السلع وتقديم الخدمات المتفق عليها إلى العملاء بقيمة تعكس الإيرادات التي ستحصل عليها المنشأة نتيجة عملية التبادل هذه، ويضع المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 إطاراً شاملاً لتحديد كيفية الاعتراف بالإيرادات ومقدار

الإيرادات التي يتم الاعتراف بها، ويحدد المعيار كيف ومتى سيتم الاعتراف بالإيرادات وكذلك الزام الجهات ذات العلاقة بتوفير المعلومات والافصاحات لمستخدمي البيانات المالية بشكل أكثر وضوحاً وفي سبيل ذلك يتم اتباع الخطوات الخمس التالية ليتم تطبيقها على جميع العقود مع العملاء: (IASB,IFRS 15)

1. تحديد العقد مع العميل : اتفاق مكتوب او شفهي بين البائع والمشتري تنشأ عنه بعض الحقوق القانونية الخاصة بطرفي التعاقد وتوضح الالتزامات الخاصة بالبائع والعميل كنتيجة للالتزام أداء واحد أو أكثر.
2. تحديد التزامات الأداء بموجب العقد : إلتزام الأداء هو عبارة عن وعد بتحويل بضاعة او خدمة يمكن تمييزها وتحديدتها بشكل منفصل.
3. تحديد سعر العملية : يقصد بسعر العملية بأنه السعر الاجمالي المتفق عليه في العقد و الذي سيستلمه البائع من العميل في حالة تنفيذ التزام الاداء.
4. توزيع او تخصيص سعر العملية على التزامات الاداء بموجب العقد: يخصص البائع سعر المعاملة على التزامات الاداء على اساس اسعار البيع المنفردة (التجزئة) Standard Individual وذلك على كل التزام اداء.
5. الاعتراف بالإيراد عند تلبية المنشأة لالتزامات العقد.

(2-5) أسباب إصدار المعيار IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء

ضمن الجهود والأهداف التي يسعى إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتحسين التقارير المالية وتوحيد القواعد المهنية وتبسيط عرض القوائم المالية، يقوم المجلس بإحلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs محل معايير المحاسبة الدولية IASs، ولتحقيق تلك الأهداف قام بحصر متطلبات التقرير (الإبلاغ) المالي المتعلقة بالإيراد في معيار واحد جديد،

وقد تم اصدار المعيار IFRS 15 تحت مسمى الإيراد من العقود مع العملاء للأسباب التالية :
(IFRS 15)

1. إزالة نقاط الضعف والتناقضات في متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعيارين السابقين

IAS 11 و IAS 18 (قلة الإفصاحات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات، واحتوائها على

كثير من الحكم والافتراضات الشخصية، وعدم وجود سياسة واضحة للاعتراف بالإيراد

للعقود التي تتم على أكثر من فترة مالية).

2. توفير إطار محاسبي أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات المختلفة من خلال وضع خمس

خطوات للاعتراف بالإيراد.

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

العملية.

4. توفير المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال متطلبات الإفصاح

عن أكثر النشاطات التشغيلية التي تزيد الإيرادات في المنشأة وتحسين وتبسيط إعداد

القوائم المالية عن طريق الحد من عدد من المتطلبات التي كان يجب الرجوع إليها.

(2-6) الفرق بين متطلبات الاعتراف بالإيراد حسب المعيار الجديد IFRS 15

والمعايير السابقة IAS 11 و IAS 18

لقد تطرق المعيار الجديد IFRS 15 في نطاقه إلى تحديد كيفية الاعتراف بالإيراد من

خلال تطبيق الخطوات الخمس والمعالجة المحاسبية لبعض الحالات الخاصة المتعلقة بالإيراد،

والتي لم يتطرق لها كل من المعيارين السابقين مثل (البيع مع حق الرد، الضمانات، اعتبارات

الوكلاء والموكليين، وخيارات العميل المتعلقة بالسلع والخدمات، حقوق العميل التي لم يتم

بممارستها)، وكذلك تضمن المعيار دليلاً عن الاعتبارات المتوفرة والقيمة الزمنية للنقود ومتطلبات

إفصاح محدودة، وأخذ بعين الاعتبار العقود الشفهية خاصة اذا نشأت عنها بعض الحقوق القانونية الخاصة بطرفي التعاقد، أما المعيار IAS 11 فتناول موضوع الإيرادات من عقود البناء وبيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود البناء وحيث انه في معظم الحالات يستغرق إنجاز العقد تحت التنفيذ فترة تزيد عن فترة مالية واحدة، فالعنصر الهام في المحاسبة عن عقود البناء هي تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها، ويستخدم هذا المعيار أسس الاعتراف الواردة في الإطار المفاهيمي للقوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لبيان متى يجب الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الأرباح والخسائر والدخل الشامل الآخر، في حين ركز المعيار IAS 18 على الإيرادات التي تنشأ نتيجة عن الأحداث والعمليات التالية (مبيعات البضاعة، تقديم الخدمات للغير، الفائدة، الحقوق والأتاوة، وتوزيعات الأرباح)، فجاء المعيار IFRS 15 وحدد شروطاً للإعتراف بالإيراد وركز على ضرورة التأكد التام من تحقق الإيراد للإعتراف به في القوائم المالية بما لا يتعارض مع الإطار المفاهيمي للقوائم المالية وإلزام الشركات بتوفير قواعد الإفصاح والقوائم المالية لتحقيق العرض الصادق في القوائم المالية، وألغى بذلك المعيار خصوصية الإعتراف بالإيرادات في بعض القطاعات كقطاع المقاولات وقطاع الخدمات.

(2-7) الإيرادات التي لا تدخل ضمن نطاق المعيار IFRS 15

ان المعيار IFRS 15 لم يتضمن كافة انواع الإيرادات حيث ان هناك بعض الاستثناءات

التي تمت معالجتها في معايير أخرى مثل : (IFRS 15)

1. الإيرادات المتعلقة بالإيجارات حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IAS 17 والمعيار البديل IFRS 16 المتعلقان بالإيجارات علماً بأن التطبيق المبكر للمعيار الجديد IFRS 16 مرتبط بالتطبيق المبكر للمعيار IFRS 15.
2. الإيرادات المتعلقة بعقود التأمين حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IFRS 4 المتعلق بعقود التأمين.
3. الإيرادات المتعلقة بالأدوات المالية حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IFRS 9 المتعلق بالأدوات المالية: الإعراف والقياس.
4. الإيرادات المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IFRS 10 المتعلق بالقوائم المالية الموحدة.
5. الإيرادات المتعلقة بالترتيبات المشتركة حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IFRS 11 المتعلق بالترتيبات المشتركة.
6. الإيرادات المتعلقة بالقوائم المالية المنفصلة حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المنفصلة.
7. الإيرادات المتعلقة بالإستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة حيث تم التطرق إليها بموجب المعيار IAS 28 المتعلق بالإستثمارات في الشركات الزميلة والعقود المشتركة.

وعند دخول بعض شروط العقد ضمن نطاق المعيار IFRS 15 وباقي شروط العقد في نطاق معيار آخر, يتم تطبيق المعيار IFRS 15 على أي جزئية صغيرة تناولها هذا المعيار وباقي العقد يتم تطبيق المعيار الآخر ذات العلاقة عليه, وإذا لم يكن هناك معيار محدد للعقد يتم تطبيق المعيار IFRS 15.

(8-2) متطلبات الإعراف بالإيراد في شركات الإتصالات وفقاً لمتطلبات المعيار IFRS 15

حدد المعيار IFRS 15 خمس خطوات أساسية يجب على الشركات تطبيقها لتحديد القيم التي يجب الاعتراف بها كإيراد من العقود مع العملاء وهي كالتالي:

أولاً : تحديد العقد مع العملاء Identify the contract

يدخل العقد المتعلق ببيع السلع أو تقديم الخدمات في نطاق المعيار IFRS 15 عندما تتوفر كافة الشروط التالية : (الجعرات , 2017, ص651)

1. ان العقد له جوهر وأهمية تجارية, ويعني ذلك أن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها والمخاطر المتعلقة بها عرضة للتغيير كنتيجة للالتزام بالعقد.
2. أن الاطراف المشتركة بالعقد وافقت على ما ورد فيه.
3. أن المنشأة قادرة على تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي سيتم تحويلها.
4. أن اطراف العقد ملتزمة باداء الالتزامات المتعلقة بها , ولديها النية في تأكيد الحصول على حقوقها التعاقدية.

5. أن المنشأة لديها احتمالية تحصيل الاعتبارات التي تم تحديدها مقابل السلع والخدمات التي سيتم تحويلها للعملاء.

إذا لم يستوف العقد مع العميل جميع الشروط المذكورة اعلاه، فستقوم الشركة بإعادة تقييم العقد إلى أن يستوفي جميع الشروط ومن ثم يتم تطبيق المنشأة للمعيار IFRS 15 على العقد.
(IFRS15:14)

وبالنسبة للعقود المبرمة من شهر إلى آخر شائعة في قطاع الإتصالات، حيث يمثل العقد سلسلة من خيارات التجديد لنفس الخدمات المقدمة، ويستمر تقديمها إلى أن يلغى العميل نفسه أو أن تقوم شركة الاتصالات بإيقاف الخدمة المقدمة، وحسب متطلبات المعيار IFRS 15 إن الاعتراف بالإيرادات يرتبط بمدة العقد عند الأطراف التي يكون لديها حقوق وواجبات قابلة للتنفيذ، لذلك فإن شركات الإتصالات ستقوم بإحتساب إيراد كل شهر بشكل منفصل.

وتقدم شركات الإتصالات التسهيلات التي تسمح للعميل ببعض البدائل بشأن مدة الإلتزام، فتقوم بعمل عروض تسمح للعميل بدفع كامل مبلغ سعر البيع من الهواتف المتنقلة في اقساط شهرية طالما كان العميل نفسه مشتركاً بشراء خدمة الاتصالات الشهرية، وإذا كانت الخدمة لا تنتهي بالأقساط المتبقية على الهاتف تصبح القيمة مستحقة الدفع، أما إذا بقيت الخدمة الشهرية مستمرة بعد عدد معين من الأشهر لإشتراك العميل بخدمة الاتصال يصبح لديه خيار الارتقاء إلى هاتف أحدث، وفي هذه الحالة ستحتاج شركات الإتصالات إلى تحديد الفترة التي تحدث فيها الحقوق والالتزامات القابلة للتنفيذ مع العميل.(EY,2015)

ثانياً: تحديد التزامات الأداء في العقد Identify the performance obligations

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

1. أن تكون الخدمة أو السلعة متميزة .

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

في كثير من الأحيان تقدم شركات الإتصالات سلع وخدمات وعروض أشهر مجانية لجذب عملاء جدد للإشتراك في الخدمات وتمثل هذه الخدمات المجانية السلع والخدمات الموعودة بموجب العقد وتحتاج إلى تقييم لتحديد ما إذا كانت تمثل التزامات أداء منفصلة أم لا، فإذا كانت تمثل التزامات أداء منفصلة فسيتم تخصيص جزء من سعر المعاملة لهذه البنود، وعلى الرغم من أن الشركات قد تنظر إلى السلع أو الخدمات المجانية على أنها حوافز تسويقية أو سلع وخدمات عرضية، وقد خلص مجلس المعايير على أنها سلع أو خدمات يدفعها العميل ويجب على الشركات أن تخصص لها الاعتبارات والأثمان لغرض الاعتراف بالإيرادات.(EY,2015)

ولقد رأيت بعض شركات الاتصالات انه لاينبغي اعتبار الهواتف التزامات اداء منفصلة لانها لا تعتبر نفسها تعمل على بيع الهواتف، غير أن المجلس لخص ذلك بأن جميع السلع والخدمات التي وعد بها العميل في عقد ما تؤدي إلى التزامات أداء، وعلاوة على ذلك أن جميع الأجهزة قادرة على أن تكون متميزة في سياق العقد لخطط الخدمة اللاسلكية، وسوف يتم احتسابها على أنها التزامات أداء منفصلة.

ثالثاً: تحديد سعر المعاملة Determine the transaction price

سعر المعاملة هو المبلغ الإجمالي الذي تتوقع الشركة أن تستحقه في حالة الإلتزام بالأداء، ويتضمن تقدير أي مقابل متغير (Variable consideration)، وتأثير القيمة الزمنية للنقود، والقيمة العادلة للاعتبارات غير النقدية وأثر أي مبلغ مدفوع أو مستحق الدفع للعميل (IFRS 15)، ويمكن التطرق لذلك على النحو التالي:

1. الاعتبار المتغير Variable consideration

قد يختلف مبلغ وتوقيت جزء من سعر المعاملة، بسبب الخصومات والمبالغ المستردة، والائتمانات والامتيازات السعرية والحوافز، والمكافآت، والعقوبات، أو غيرها من البنود المماثلة، وفقاً للمعيار IFRS 15 يتم تقدير هذه المبالغ المتغيرة وإدراجها في سعر المعاملة باستخدام طريقة القيمة المتوقعة أو طريقة المبلغ المرجح على الأرجح أيهما يتنبأ بشكل أفضل بالمقابل الذي تستحقه الشركة، فيجب على المنشأة 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)

2. عنصر تمويل هام Significant financing component

بالنسبة للعقود الخاصة التي تتطلب معاملات معينة لا يتطابق استلام المبلغ مع توقيت نقل البضائع أو الخدمات إلى العميل (يتم دفع المبلغ المدفوع مقدماً أو يتم دفعه بعد تقديم الخدمات)، وفي هذه الحالات يجب على الشركة النظر في آثار القيمة الزمنية للنقود على إجمالي سعر المعاملة، ويتعين على الشركة تقييم ما إذا كان الترتيب يحتوي على عنصر تمويلي كبير عندما

تكون الفترة بين دفع العميل وتحويل الشركة للبضائع أو الخدمات أكبر من سنة واحدة وعلاوة على ذلك ونظرا لأن تقييم الأهمية يتم على مستوى العقد، فلن يكون مطلوبا من الشركات تعديل سعر المعاملة للتمويل المحتمل ضمن الترتيب ما لم يعتبر عنصر التمويل جوهريا للعقد.

لذلك يجب على شركات الاتصالات تقييم ما إذا كان هناك عنصر تمويل هام للترتيب عندما تقدم المنشأة هواتف مدعومة بالاقتران مع عقد خدمات لاسلكية لمدة سنتين أو عندما تقدم المنشأة للعميل خطة تقسيط للهاتف. (EY,2015)

3. الاعتبار المدفوع أو المستحق للعميل Consideration paid or payable to a customer

يأخذ الاعتبار المدفوع أو المستحق للعملاء شكل النقد أو القسائم المجانية التي يمكن تطبيقها على المبالغ المستحقة للشركة، بالنسبة للدفع من قبل الشركة الى العميل ليتم التعامل على أنه شيء آخر غير تخفيض سعر المعاملة، يجب أن يكون مقابل سلعة او خدمة متميزة تقدم للعميل ويتسق ذلك عموما مع المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS الحالية، ومع ذلك فإن شرط تحديد ما إذا كانت السلعة أو الخدمة متميزة من أجل معاملة المبلغ المستحق الدفع للعميل كأى شيء آخر غير تخفيض الإيرادات هو جديد وعلى الرغم من أن هذا المعيار وارد ضمنا في العديد من الأمثلة التوضيحية في معيار المحاسبة الدولي IAS 18 إلا أنه لا يناقش بشكل صريح في المعايير الدولية للتقارير المالية الحالية وعلى هذا النحو قد تحتاج بعض الشركات إلى إعادة تقييم معاملة الاعتبار المدفوع أو المستحق للعميل.

رابعاً: تخصيص سعر الصفقة للالتزامات الأداء Allocate the transaction price to the performance obligations

عندما يكون للعقد إلتزامات متعددة للأداء تقوم الشركة بتحديد التزامات الأداء المنفصلة وتخصيص سعر المعاملة لكل التزم أداء على أساس سعر بيع مستقل, إذا كان سعر البيع المستقل غير قابل للملاحظة بشكل مباشر فيجب على الشركة تقديره, ويقترح المعيار IFRS 15 طرق مختلفة يمكن استخدامها لتقدير سعر المعاملة كالتالي: (IFRS 15:79)

1. تقييم سعر السوق المعدل (السائد) مضافا اليه التكلفة المتوقعة مضافا إليها هامش الربح المتوقع.

2. توزيع أي خصم إجمالي مقارنة بمجموع أسعار البيع المستقلة بين التزامات الاداء على أساس سعر بيع مستقل نسبيا, وقد يكون من المناسب تخصيص هذا الخصم لبعض التزامات الأداء وليس جميعها. (IFRS 15:81)

3. في حالة دفع المبلغ المدفوع مقدما أو لاحقا, يجب على المنشأة النظر فيما إذا كان العقد يتضمن ترتيبا هاما للتمويل وإذا كان الأمر كذلك, يجب تعديل القيمة الزمنية للنقود. (IFRS 15:60)

ووفقا للمعيار IFRS 15 يتم تخصيص إجمالي قيمة المعاملة لإلتزامات الأداء المحددة للهاتف والخدمة الشهرية استنادا إلى أسعار البيع القائمة بذاتها, ويتم الاعتراف بالإيرادات عندما يتم الوفاء بالتزام الأداء, والنتيجة هي أنه في ظل المعيار الجديد IFRS 15 من المرجح أن تخصص شركات الاتصالات مزيدا من الاعتبارات للمعاملات إلى الهواتف أكثر مما هي عليه في إطار

سياساتها المحاسبية الحالية، وستدرك أن الإيرادات المحققة قبل النظر يتم تحميلها فعليا على العميل.

خامسا: الاعتراف بالإيراد عندما أو (كما لو ان) التزامات الاداء تم الوفاء بها Recognize revenue when (or as) each performance obligation is satisfied

يتم الاعتراف بالإيراد عندما تنتقل السيطرة الكاملة الى العميل, أو بمرور الوقت وذلك حسب طبيعة العقد, وحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS 15 طريقتين اساسيتين للاعتراف بالإيراد كالتالي: (IFRS 15:32)

1. الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن (At a single point of time), ويتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل نتيجة بيع الأجهزة والمعدات، والسيطرة هنا تعني 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 الإيراد المتعلق بعملية البيع عند بيع الأجهزة والمعدات الى المشتري النهائي.
2. الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن (Over a period of time), 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 إيراداتها بموجب طريقة القسط الثابت على فترة تقديم الخدمة.

(2-9) تكاليف العقود Contracts costs

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

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

• تكاليف الحصول على عقد Costs to obtain a contract

وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15، فإن التكاليف الإضافية للحصول على العقد (أي التكاليف التي تتكبدها الشركة للحصول على العقد) يتم الاعتراف بها كأصل إذا كانت الشركة تتوقع استردادها، ويتم استرداد التكاليف بشكل مباشر (أي عن طريق السداد بموجب العقد) أو بشكل غير مباشر (أي من خلال الهامش المتأصل في العقد)، ويسمح المعيار الدولي للمنشأة بالاعتراف فورا بالتكاليف للحصول على العقد كمصروف عندما يكون الأصل الذي كان سينتج عن رسملة هذه التكاليف كان سيتم إطفائه في سنة واحدة أو أقل وعلى الرغم من عدم ذكرها صراحة، بناء على ذلك فإنه مسموح للشركات اختيار هذا الأسلوب كسياسة محاسبية، وإذا اختارت ذلك فإنه يجب تطبيق هذه السياسة بشكل مستمر. (EY,2015)

• تكاليف الوفاء بالعقد Costs to fulfill a contract

تقوم المنشأة بإحتساب التكاليف المتكبدة من أجل إبرام العقد مع العميل وفقا لمتطلبات المعيار IFRS 15 في حالة عدم خضوع التكاليف لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS الأخرى مثل (معيار المحاسبة الدولي IAS 2 المتعلق بالمخزون، ومعيار المحاسبة الدولي IAS 16 المتعلق بالمتعلقات والممتلكات والمنشآت والمعدات، ومعيار المحاسبة الدولي IAS 38 المتعلق بالأصول غير

الملموسة)، وتقوم المنشأة برسمة تكاليف الوفاء بالعقد بموجب المعيار الدولي IFRS 15، إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية: (EY, 2015)

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

يوسع المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 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، و لذلك قد تحتاج شركات الاتصالات إلى اتخاذ قرارات هامة لتحديد التكاليف الأخرى التي ينبغي رسملتها (على سبيل المثال، ما إذا كان الاستهلاك يتعلق بمركبة يستخدمها موظف للوصول إلى منزل العميل من أجل أداء خدمات الإعداد والتفعيل والتركييب حيث تكلفته ترتبط مباشرة بالعقد)، ويقدم المعيار توجيهات إضافية للتطبيق لمساعدة الشركات في تحديد التكاليف التي تتعلق مباشرة بإبرام العقد. (EY, 2015)

• الإطفاء والانخفاض Amortization and impairment

يتم إطفاء تكاليف العقود المرسملة مع إثبات المصاريف عندما تقوم الشركة بتحويل البضائع أو الخدمات إلى العميل، حيث تقوم المنشأة بإطفاء التكاليف المرسملة على أساس منتظم بما يتفق مع نمط انتقال الخدمة، ويمكن للشركات أن تأخذ في الإعتبار أي فترات تجديد متوقعة في تقييمها لفترة الإطفاء، حيث تحتاج شركات الاتصالات لغايات تحليل تكاليفها الرأسمالية لتحديد

الفترة التي تتعلق بها، وإن تحديد الفترة التي سيتم خلالها إطفاء تكاليف العقود المرسمة قد يتطلب حكماً أي أن الموجودات التي تسجلها المنشأة تخضع لتقييم مستمر لإنخفاض في القيمة، ويجب أن تكون التكاليف التي تؤدي إلى أصل ما قابل للاسترداد مبدئياً للوفاء بمعايير الرسمة، ولكن يجب أن تستمر أيضاً في الاسترداد خلال هذا الترتيب، ويتحقق الإنخفاض في القيمة إذا كانت القيمة الدفترية لأي أصل (موجودات) تتجاوز المبلغ المتبقي للمقابل الذي تتوقع الشركة استلامه مقابل تقديم تلك السلع والخدمات ناقصا التكاليف الباقية التي تتعلق مباشرة بتقديم تلك السلع والخدمات والتي لم يتم تلقيها ولكن تم الاعتراف بها كمصروفات. (EY,2015)

(10-2) التغيير في السياسات المحاسبية الناجمة عن التحول الى المعيار IFRS 15

في الوقت الذي تستعد فيه الشركات لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS الجديدة بشأن الاعتراف بالإيرادات، يجب اتخاذ قرار رئيسي واحد في أقرب وقت ممكن يتعلق بكيفية وتوقيت التحول لتطبيق المعيار الجديد IFRS 15، ويقدم المعيار الجديد مجموعة من خيارات الانتقال والتحول الى تطبيق المعيار، حيث يمكن للشركات أن تختار تطبيق المعيار الجديد خياراً من التالية: (kpmg,2016)

1. التطبيق بأثر رجعي (Retroactive Application): يجب على الشركات إعادة

تصوير البيانات المالية المتعلقة بجميع الفترات قبل تاريخ التطبيق المبدئي، حيث تعترف المنشأة بالأثر التراكمي لتطبيق المعيار الجديد 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 الجديد للفترات المقارنة المعروضة والاستثناء الوحيد هو الإعفاء المتاح من خلال الإجراء العملي أي إعادة احتساب العقود

بأثر رجعي لجميع الفترات السابقة، كما يتعين على الشركات أيضا الالتزام بمتطلبات الإفصاح السارية للتغير في السياسة المحاسبية، بما في ذلك قيمة التسوية للبنود المدرجة في قائمة المركز المالي ومبالغ الأرباح المحتجزة، ومع ذلك فإن الشركات التي تطبق المعيار الجديد بأثر رجعي ليس مطلوبا منها الإفصاح عن أثر التغير في السياسة المحاسبية على بنود القوائم المالية والأرباح المحتجزة عن سنة التطبيق الأولي.

2. طريقة التأثير التراكمي (Accumulative Effect Method): حيث تقوم الشركة

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

- تطبيق المعيار على جميع العقود في تاريخ التطبيق المبدئي.
- تطبيق المعيار فقط على العقود المفتوحة (أي غير الكاملة على النحو المحدد في المعيار الجديد) بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الحالية في تاريخ التطبيق الأولي.

(11-2) أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على الإفصاحات المالية Disclosures

لقد زادت متطلبات الإفصاح في المعيار IFRS 15 بشكل ملحوظ مقارنة بمتطلبات الإفصاح بموجب معايير الإيرادات الحالية للمحاسبة الدولية IAS, وحيث ان الإفصاحات الموسعة جاءت ردا على الانتقادات المتعلقة بعدم كفاية الإفصاحات الحالية عن الاعتراف بالإيرادات, وسعى المجلس لإنشاء مجموعة شاملة ومنتاسكة من الإفصاحات وبما يتفق مع المعايير الأخرى, ويتضمن المعيار الدولي IFRS 15 الهدف العام لهذه الإفصاحات وهو أن تفصح المنشأة 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 عن (عقودها مع العملاء, الأحكام الهامة والتغييرات في الأحكام المتخذة في تطبيق المعيار على تلك العقود, أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الحصول على العقد أو إبرامه مع عميل), وقد تحتاج شركات الاتصالات إلى بذل المزيد من الجهد عند إعداد الإفصاحات المطلوبة في البداية للبيانات المالية المؤقتة والسنوية.

(Pwc,2016)

(12-2) متطلبات التحضير لتطبيق المعيار IFRS 15 من قبل شركات الاتصالات

يجب على شركات الاتصالات التحضير لمتطلبات تطبيق المعيار IFRS 15 كمايلي:

1. إجراء تقييم أولي لكيفية تأثيرها بمتطلبات المعيار في أقرب وقت ممكن حتى تتمكن من

تحديد كيفية الإعداد لتطبيق المعيار IFRS 15.

2. يجب عليها النظر فيما إذا كانت ستحتاج إلى إجراء أي تغييرات في السياسات المحاسبية أو النظم المحاسبية أو الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
3. يلزم أيضا النظر في المتطلبات التنظيمية أو القوانين التي تنظم عقود الاتصالات في أمور قضائية محددة.
4. يجب عليها أن تنظر في كيفية التواصل مع المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين 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 و أخطاء. (kpmg,2016)

(2-13) أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على عرض القوائم المالية

تعرض العقود في قائمة المركز المالي كأصل أو التزام تعاقدي أو مستحق، وهذا يتوقف على العلاقة بين اداء المنشأة ودفع العميل، وينشأ الالتزام اذا دفع العميل المبلغ قبل تقديم الخدمة أو تحويل السلعة ذات الصلة الى العميل حيث يجب الاعتراف بالالتزام العقود في قائمة المركز المالي، أما عندما تقوم المنشأة 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، يتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق المنشأة في الاعتراف مشروطا بشيء آخر غير مرور الوقت، على سبيل المثال الأداء المستقبلي للمنشأة. (IFRS15 :105-106)

يتم احتساب أصول العقود مع العملاء وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 يجب قياس أي انخفاض في قيمة العقود مع العملاء وتقديمه والإفصاح عنه وفقا للمعيار الدولي IFRS 9 أي فرق بين الإعراف المبدئي بالذمم المدينة والمبلغ المقابل من الإيرادات المعترف بها وينبغي أن تعرض أيضا كمصروفات في قائمة الأرباح والخسائر. (IFRS15:107-108)

(2-14) تجارب الشركات العالمية من التطبيق المبكر للمعيار

شركة رولز رويس في المملكة المتحدة:

اعلنت شركة رولز رويس العملاقة أن أرباحها سوف تتخفض بشكل كبير نتيجة لتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15، حيث أن أرباحها في عام 2015 انخفضت من 1,4 مليار جنيه استرليني قبل تطبيق المعيار إلى أقل ب 900 مليون جنيه استرليني بعد التطبيق، وتكمن مشكلة رولز رويس في نموذج أعمالها حيث انها عادة ما تتبع الشركة 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 هذه في وقت مبكر وفقا لوسيط هارغريفز لانزدون، عندما تم حجز عائدات ما بعد البيع مقدما، فلم يتحقق الكثير من النقد أبدا هذه ممارسة يحظرها المعيار IFRS 15 وبدلا من ذلك يجب الاعتراف بالخسائر فورا، ولا يمكن حجز الإيرادات إلى أن يتم تقديم الخدمة الأمر الذي ينبغي أن يوفر مزيدا من الوضوح، ومع ذلك اعترف ديفيد سميث، رولز رويس كفو بأن هناك فوائد لتطبيق المعيار IFRS 15 على الأعمال التجارية كما انه يحسن الأداء المالي.

(channels.theinnovationenterprise.com)

(15-2) الدراسات السابقة

بسبب عدم سريان المعيار بعد، فإن الدراسات الاجنبية ذات الصلة المباشرة بموضوع الدراسة قليلة، والدراسات العربية نادرة ولم تعثر الباحثة على أي دراسات وتوصيات عربية تناولت موضوع الدراسة، وفيما يلي عرض لبعض الدراسات الأجنبية والعربية التي ترى الباحثة انها تتعلق بموضوع الدراسة بطريقة غير مباشرة للإفادة من اجراءاتها المنهجية والأدب النظري فيها، ويمكن عرض هذه الدراسات حسب تسلسلها الزمني على النحو التالي :

دراسة **Chapple, Moerman, Rudkin (2010) بعنوان : "IFRIC 13: Accounting for Customer Loyalty Programmers"**

تتعلق هذه الدراسة بالتفسير IFRIC 13 المتعلق ببرامج ولاء العملاء والذي سيحل محله المعيار IFRS 15 حيث هدفت هذه الدراسة لتقديم وجهات النظر وتحديد التحديات من قبل مجموعة من المهنيين في مجال المحاسبة ومعدّي القوائم المالية بسبب إدخال نهج موحد للمحاسبة عن برامج ولاء العملاء (CLPs) customer loyalty programmers, وكذلك هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الغموض لتصنيف المعاملات التجارية المتعلقة بالإيرادات، وخاصة طبيعة وتوقيت الاعتراف بالإيرادات، واعتمدت هذه الدراسة على تحليل التعليقات على مسودة عرض برنامج ولاء العملاء وإعادة تحليلها، و عرض تأثير التفسير IFRIC 13 في وقت مبكر، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تنفيذ التفسير يمكن من القدرة على تغيير النتائج المالية المدرجة وإمكانية استخدام التفسير لإدارة الأرباح لا سيما في أوقات التحديات الاقتصادية.

دراسة أبو رمان (2014) , بعنوان : "أثر معيار الإعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية وإلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات, واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للسياسات المتبعة في (50) شركة مقاولات مختلفة وتم اعتماد الإستبانة كأداة رئيسية لجمع وتحليل البيانات, كما تم اختيار عينة عشوائية اشتملت على (198) فردا من مدراء ماليين, ورؤساء أقسام ومحاسبين وتم استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) لتحليل البيانات والخروج بالنتائج من التحليل التي تبين أثر التطبيق معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية, وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها تدني نسبة إلتزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS 11, IAS18 عند إعداد القوائم المالية, وكذلك تواجه شركات المقاولات الأردنية مشكلات محاسبية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأهمها عدم وجود استقرار في أسس القياس المحاسبي وتعرضها للتعديل المستمر, ووجود اختلاف في القوانين والتشريعات وعدم ملائمة القوانين الضريبية السائدة, وعدم وجود قوانين وتشريعات تلزم شركات المقاولات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية, و قام الباحث بإقتراح عدد من التوصيات والتي يمكن تلخيصها بالتالي:الاهتمام بتطبيق بنود محددة من معياري الاعتراف بالإيراد IAS 11 و IAS 18 من معايير المحاسبة الدولية وذلك بعمل الخطوات التالية: ضرورة توضيح آلية إعداد العقود وإظهار التفاصيل المتبعة في عملية الاعتراف بالإيراد المتولد منها, وعمل جدول

زمني لتنفيذ بنود العقد، وتوثيق جميع خطوات إنجاز العقد أولاً بأول والعمل على إنشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات بحيث يضمن إتمام العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

دراسة (2014) , Nulla Y.M بعنوان : "IFRS impact on Accounting Quality in Telecommunications Industry"

هدفت هذه الدراسة في المقام الأول إلى دراسة أثر اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بشكل إلزامي في كندا وتطبيقه من قبل شركات الاتصالات الكندية، ودراسة أثر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في المؤسسات الكندية على تحسين جودة التقارير المالية، وقد قام الباحث بدراسة تجريبية اعتمدت على منهج البحث الكمي، وكانت عينة الدراسة ثماني شركات اتصالات كبرى سلكية ولاسلكية، وخلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن اعتماد هذا المعيار في شركات الاتصالات أدى إلى انخفاض الثبات والقدرة على التنبؤ في الأرباح و زيادة في تأثير الأرباح إلى قيمة حقوق المساهمين، وتقلب سلبي في سعر السوق، وتحسين القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية والتوقعات المالية وانخفاض في المستحقات وفقدان توقيت الاعتراف بالإيراد، وزيادة في القيمة السوقية العادلة وزيادة في تقييم الأرباح، وزيادة في القدرة التشغيلية والقدرة على التنبؤ.

دراسة Khamis A.M (2014) بعنوان : Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt"

تهدف هذه الدراسة الى اختبار تصور معدي ومراجعي الحسابات المصرية على تطبيق معيار IFRS 15، وتركز على مستوى فهم ووضوح قياس الايرادات وسهولة التطبيق عبر القطاعات المختلفة في مصر، واعتمدت الدراسة على توزيع استبانة على العاملين في مجال المحاسبة (والتي تتكون من رئيس المحاسبين، محاسبة المديرين التنفيذيين وغيرها)، وكانت غالبية المشاركين (88.3%) من شركات المحاسبة المحلية أو الشركات المدرجة التي تعمل في قطاعات الأعمال المختلفة، كل من المدققين والمحاسبين ذوي الخبرة مع متوسط سنوات الخبرة من 7.6 و8.56 سنة على التوالي، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبين ومدققي الحسابات الذين شملهم الاستطلاع المصري بصفة عامة لا تزال غير مستعدة لاعتماده ولم يكن لديهم معرفة كافية حول IFRS15، وكذلك أنهم يخشون من شروط الاعتراف الجديدة بالإيراد (التي زادت حرية التصرف والأحكام المهنية في الاعتراف بالإيرادات) وإمكانية تأثيره على الصناعات المختلفة.

دراسة Oncioiu و Tănase (2014) بعنوان : Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice"

هدفت هذه الدراسة بتقديم لمحة عامة عن خصائص المعيار الدولي IFRS 15 والمتطلبات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات، ويهدف المعيار الجديد لتغطية الثغرات في المعايير السابقة مثل المعيار IAS 18 والمعيار IAS 11، حيث قدم معيار المحاسبة الدولي IAS 18 توجيهات محدودة تتعلق بالعديد من الموضوعات الهامة مثل الإيرادات التي تمثل ترتيبات متعددة العناصر، وتناقش قياس القيمة العادلة استنادا إلى نموذج الخسارة التي تكبدتها في هذا السياق،

ويوفر المعيار الجديد IFRS 15 مبادئ توجيهية مفصلة لنوع مختلف من المعاملات مثل البيع مع حق العودة والرسوم المدفوعة مقدما غير قابلة للاسترداد (وبعض التكاليف ذات الصلة)، وبناء على نتائج هذا التحليل سوف تظهر آراء تشير الى ارتباك الممارسين حول تطبيق المعيار IFRS 15.

دراسة Kasztelnik (2015) بعنوان : " The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards"

تهدف هذه الدراسة الى معرفة ما إذا كان هناك تغيير كبير في القيمة الإجمالية لتحقيق الإيرادات استنادا الى المعيار IFRS 15 في الولايات المتحدة، وتناولت مشكلة البحث عدم فهم أهمية قيمة الإعراف بالإيرادات بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية وتطبيقها وقياس أثرها على قطاع الاتصالات، وظهرت نتائج الدراسة أن قيمة الإعراف بإيرادات الشركات العامة لها علاقة ذات صلة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي يعمل بها في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) وتبقى كذلك حتى بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS كذلك بالنسبة لإثبات الإيرادات بعد تطبيق المعيار IFRS 15 وزيادة في أهمية القيمة المستقبلية للنقد.

دراسة Mardini و Power (2015) بعنوان : "Determinants of revenue recognition disclosures: the case of Jordanian industrial listed companies"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 18 في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية والتحقق من تأثير بعض الخصائص المشتركة مثل حجم الشركة والربحية والسيولة على تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 18 بين الشركات الصناعية الأردنية، وتم استخدام أسلوب الاستبانة لجمع البيانات والتأكد من مؤشرات الالتزام بمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار IAS 18، تبين أن 13 شركة فقط

ملتزمة بشكل دقيق بالمعيار IAS 18 وكانت نسبة الإفصاحات عالية، كذلك تشير هذه النتائج إلى أن هناك مجالا كبيرا لإفصاحات إضافية بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 18 من قبل الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، كما وتشير النتائج الى أن حجم الشركة يلعب دور بشكل ملحوظ وإيجابي بتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 18، وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن السيولة ترتبط بشكل كبير وسلبى مع تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 18، في حين لا ترتبط الربحية بشكل كبير مع مستوى الإفصاح بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 18.

دراسة Wachtmeister و Stormlands (2016) بعنوان : "Why do preparers participate in the development of the accounting standard IFRS 15? – A study on the aspects of region, industry, opinion and argumentation"

هدفت هذه الدراسة لتحديد الاختلافات بين معدي معايير المحاسبة والعاملين في الصناعات والقطاعات المختلفة ودراسة ماهية المشاكل العملية التي تواجههم في تطبيق المعيار IFRS 15، وكذلك هدفت أيضا الى تحسين وتوسيع فهم المعيار IFRS 15 وامكانية اختبار اذا كان من الممكن تطبيقه في جميع المجالات والصناعات المختلفة، وتم استخدام اسلوب البحث الكمي وتحليل المحتوى في هذه الدراسة، وتوصلت الدراسة الى عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية في الرأي عما إذا كانت المعايير والصناعات المختلفة تتفق مع متطلبات معيار الاعتراف بالايرادات IFRS 15، وبالإضافة الى ذلك لم يكن هناك فروق ذات دلالة احصائية في استخدام المعايير بين مختلف الصناعات والمجالات العملية، وبشكل عام كان الاعتماد على معيار واحد ايجابيا للاعتراف بالايرادات، وفيما يتعلق بالادلة والاعتراضات بين مختلف القطاعات وتصنيفها

بانها اقتصادية اكثر من غيرها كان اكثر وضوحا في مجالات التكنولوجيا والاتصالات, أما المجالات التي كانت اكثر جدلا لتطبيق المعيار IFRS 15 في القطاع المالي وقطاع الشركات الصناعية وقطاع النقل.

دراسة (2016), Oyedokun بعنوان: "Revenue Recognition Paradox : A Review Of IAS 18 and IFRS 15"

هدفت هذه الدراسة إلى إعادة النظر في أحكام معيار المحاسبة الدولي IAS 18 والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 فيما يتعلق بتحقق الإيرادات, والركيزة الأساسية لكيفية التعامل مع الدخل وكيفية الاعتراف بالإيرادات وغيرها من أشكال الدخل في القوائم المالية، أستنادا الى المعيار IAS 18 وذلك للمساعدة في المرحلة الانتقالية لتطبيق IFRS15 ليحل محله، واعتمدت هذه الدراسة على منهجية تحليل المحتويات وكشفت الدراسة عن أهمية المعيار IFRS 15 وينصح مستخدمي ومعدّي البيانات المالية يجب أن يباشرو بالتطبيق المبكر للمعيار IFRS 15 بشكل جدي، وتدريب وفهم المعيار IFRS 15 استعدادا لتطبيقه اعتبارا من 1 يناير 2018.

دراسة (2016) PETERS بعنوان : "The new IFRS 15 standard: Implementation challenges for Belgian companies"

هدفت هذه الدراسة لعرض وشرح المتطلبات الرئيسية لتطبيق المعيار IFRS 15 ولتحديد الاختلافات والمستجدات الرئيسية بالمقارنة مع المعيار الحالي IAS 18 وتبسيط الضوء على التحديات التي يمكن أن تواجهها الشركات البلجيكية, والإجراءات التي تقوم بها الشركات البلجيكية في استعدادها لتطبيق المعيار IFRS 15 وتحليل أهم التحديات التي تواجه الشركات البلجيكية في تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15 وعرض وجهة نظر الشركات البلجيكية للتحول الى المعيار.

دراسة Church (2016) بعنوان : "The effects of Accounting Standards update

2014-09: Revenue from contracts with customers"

هدفت هذه الدراسة لتجميع شبه شامل للمعلومات حول تحديث معيار الإيرادات من العقود مع العملاء، لتحليل آثار المعيار وتوضيح التغييرات الهامة التي سببها ويحدد المعيار خمس خطوات للاعتراف بالإيرادات والتي ستطبق على نطاق عالمي مع استثناءات قليلة، ولأن الإيرادات تمثل أداة هامة في قياس نجاح وفعالية الأعمال التجارية فإن إجراء إصلاح كامل للبنود المتعلقة بها سيترتب عليه آثار كثيرة، وتقدم هذه الدراسة نظرة عامة ومناقشة للوثائق المتعلقة باصدار المعيار الجديد الصادر عن هيئات المحاسبة الحاكمة والمؤسسات التعليمية وشركات المحاسبة والمحاسبين القانونيين المعتمدين، ومستخدمي القوائم المالية بالإضافة إلى ذلك تناقش هذه الدراسة الآثار النظرية للمتطلبات التي يتضمنها المعيار الجديد.

(2-14) ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

بعد الإطلاع الموسع على جميع الدراسات والمراجع ذات العلاقة بموضوع الدراسة وعلى حد علم الباحثة فهي الدراسة الأولى التي تتناول أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 بناءً على بيانات مالية فعلية من خلال دراسة حالة على شركة الإتصالات الاردنية اورنج، حيث قامت الباحثة باعادة احتساب العقود مع العملاء حسب متطلبات المعيار IFRS 15 المعدة سابقا استنادا الى المعيار الحالي IAS 18, واعدة عرض القوائم المالية حسب متطلبات المعيار IFRS 15

وبيان الأثر المالي المتوقع لهذا التحول من خلال تطبيق المعيار بأثر رجعي لجميع القوائم المالية للفترات المرحلية (2010-2017) ومحاولة الوقوف على النتائج الإيجابية والسلبية والمشكلات المحاسبية المتوقعة قبل أن يصبح تطبيق المعيار إلزامي في 2018/1/1، على عكس الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المعيار من خلال توضيح متطلبات المعيار IFRS 15 بصفة عامة واستطلاع لآراء العاملين في الشركات كالمدرء الماليين وأصحاب القرار حول مدى معرفتهم وفهمهم واطلاعهم وتوقعاتهم حول تطبيق المعيار قبل أن يصبح إلزامي التطبيق.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 المقدمة

2-3 منهجية الدراسة

3-3 مجتمع الدراسة

4-3 عينة الدراسة

5-3 أدوات الدراسة

6-3 متغيرات الدراسة

7-3 مصادر جمع البيانات

8-3 الطريقة والإجراءات

9-3 المعالجة الإحصائية

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

(1-3) المقدمة :

تهدف هذه الدراسة لبيان أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء في شركة الإتصالات الأردنية (أورنج) كدراسة حالة, وعليه فإن هذا الفصل سيتضمن عرض الاجراءات المنهجية التي استعانت بها الباحثة للإجابة عن أسئلة الدراسة بما يحقق أهداف الدراسة، ووصف لأداة الدراسة التي تم استخدامها للحصول على البيانات، والاجراءات العملية لتطبيق المعيار في شركة الاتصالات الأردنية والمعالجة الإحصائية المتبعة في الدراسة، بالإضافة إلى مصادر جمع المعلومات.

(2-3) منهجية الدراسة:

اتبعت الباحثة اسلوب المنهج الاستنباطي في تحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي في اطار جمع البيانات من المصادر الاولية والثانوية والمنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة، المنهج الوصفي التحليلي للبحث العلمي المبني على الاسلوب الميداني في جمع البيانات المالية، وتعتمد فيها الباحثة على بيانات فعلية مستخلصة من القوائم المالية والعقود مع العملاء من شركة الإتصالات الأردنية (أورنج) للفترات المرحلية الربعية خلال الفترة (2010/2017)، بالإضافة إلى الإفصاحات التي تتضمنها التقارير السنوية للقوائم المالية للشركة في اختبار فرضيات الدراسة.

(3-3) مجتمع الدراسة :

سيكون مجتمع الدراسة من شركات الاتصالات في الأردن وعددها ثلاث شركات فقط لا غير وهي:

1. شركة الإتصالات الأردنية (أورنج).
2. الشركة الأردنية لخدمات الهواتف المتنقلة (زين).
3. شركة أمنية للإتصالات (أمنية).

(4-3) عينة الدراسة :

تم اختيار عينة قصدية لتطبيق الدراسة على شركة الإتصالات الأردنية (أورنج) ضمن دراسة الحالة التي قامت بها الباحثة, لكونها شركة مساهمة عامة ومن أكثر الصناعات تأثراً بالمعيار الجديد وأبدت موافقتها على تقديم معلومات فعلية تعكس واقع العمل وصالحة للتحليل ولمعرفة المشاكل العملية والنتائج الإيجابية والسلبية التي من الممكن أن تواجه الشركة قبل أن يصبح تطبيق المعيار إلزامي في 2018/1/1 , ولتحقيق اهداف هذه الدراسة سمحت للباحثة الاطلاع على جميع العقود مع العملاء لاعادة احتسابها بشرط المحافظة على السرية.

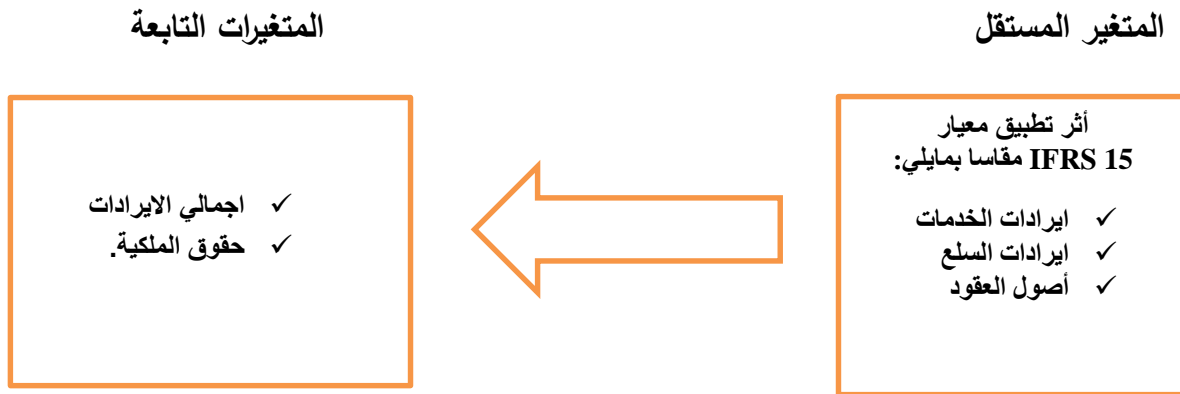
(5-3) ادوات الدراسة :

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

1. اداة رئيسية : استخدام البيانات والتقارير المالية والعقود مع العملاء من شركة الإتصالات الأردنية (أورنج- موبايل).
2. اداة فرعية: المقابلات الشخصية مع المدراء المعنيين للتعرف أكثر على طبيعة الايرادات في الشركة وتصنيفاتها ومعرفة أكثر انواع العقود تأثراً بتطبيق المعيار 15 IFRS .

(الملحق رقم (2))

(3-6) متغيرات الدراسة :



الشكل (3-1) نموذج الدراسة

(3-7) مصادر جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة ستعتمد الباحثة على نوعين من مصادر المعلومات وهي :

المصادر الأولية: تم الإعتماد في الجانب العملي بالحصول على البيانات المالية والفنية والعقود مع العملاء في شركة الإتصالات الأردنية (أورنج - موبايل) من أجل معرفة مدى امكانية تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15.

المصادر الثانوية : تم الاعتماد في الجانب النظري على الكتب والمراجع العربية والأجنبية والدوريات والأبحاث والرسائل العلمية ذات العلاقة, وبعض المواقع الإلكترونية التي كتبت في جوانب الدراسة حيث يتم الانتفاع بها في تحديد مفاهيم الدراسة ومشكلتها وصياغة الفرضيات.

(3-8) الطريقة والإجراءات :

بعد الحصول على الموافقة من شركة الاتصالات الأردنية لتطبيق الدراسة على عقود العملاء لديها, قامت الباحثة بإجراء مقابلة مع مدير الدائرة المالية للشركة لمعرفة تفاصيل أكثر حول الخدمات التي تقدمها الشركة وكيفية ابرام العقود لديها وماهي شروط الخصومات والتزام الاداء فيها وكيفية تحقق الايراد وتوقيت الاعتراف به, لتحديد العقود المراد دراستها بشكل دقيق

والتي تنطبق عليها متطلبات المعيار IFRS 15، وسيتم استخدام مثال توضيحي بناء على البيانات الفعلية لكيفية إعادة احتساب الإيراد من العقود مع العملاء حسب متطلبات المعيار IFRS 15 الجديدة، وفيما يلي تعريفاً مبسطاً عن الشركة والخدمات التي تقدمها، وكيفية تحقق الإيرادات فيها وخصوصية الاعتراف بالإيرادات، وكيفية تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15 على العقود مع العملاء.

شركة الإتصالات الأردنية (أورنج)

تعتبر Orange الأردن واحدة من الشركات التسع والعشرين التابعة لمجموعة Orange العالمية، وواحدة من المجموعات المدرجة ضمن قائمة مشغلي الاتصالات العشر الأوائل على مستوى العالم وتعتبر جزءاً من علامة عالمية تعمل بروح محلية، فإن شركة Orange الأردن توظف خبراتها المكتسبة من المجموعة الأم، من أجل المساهمة في إحداث وتسهيل وتعزيز التحوّل الرقمي في المملكة، الأمر الذي سيخلق المزيد من فرص التقدم الاجتماعي والاقتصادي لأبنائها هذا وتمتلك شركة Orange الأردن قاعدة زبائن متنامية تضم ما يقارب 5 ملايين مشترك، تخدمهم عبر شبكة من الموظفين المتخصصين الذين يقارب عددهم حوالي 1,800 موظف وموظفة، ومعارضها التي تزيد عن 55، وتشكّل شركة Orange الأردن العمود الفقري لقطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات في المملكة، وتلتزم بحمل راية العمل التي أعلاها جلالة الملك عبدالله الثاني لتطوير القطاع عبر تجسيد رؤاه السامية والرامية الى تحويل المملكة إلى مركز إقليمي للاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، وذلك من خلال تقديم أحدث الحلول والخدمات المبتكرة في عالم الاتصالات، لتلبي عبرها طموحات واحتياجات زبائننا من الأفراد وقطاع الأعمال على المستوى الوطني، ولربطهم بكل ما هو ضروري بالنسبة إليهم، ممّا ساهم في بلوغها مكانة متقدمة كأقوى مزود للإنترنت ذي السرعة العالية في السوق. (orange.jo)

الخدمات التي تقدمها شركة اورنج

تقوم مجموعة الاتصالات الاردنية بتقديم خدمات متعددة لعملائها كالتالي:

- خدمة الاتصالات الثابتة.
- خدمة الاتصالات الخلوية (صوتية, نقل بيانات).
- خدمات الانترنت (ADSL, FTTH).
- خدمة البيع الكلي للمشغلين.
- الخدمات المصممة خصيصا لقطاع الشركات (B2B)
- خدمات إدارة الشبكات وخدمات متطورة أخرى كمرکز البيانات والخدمات السحابية أو خدمات الربط الألي ما بين الأجهزة. (التقرير السنوي, 2016)

القطاعات التشغيلية في مجموعة الاتصالات الأردنية

تم تحديد أسلوب عرض القطاعات الرئيسية بحيث يكون على أساس القطاعات التشغيلية استنادا الى المعيار 8 IFRS المتعلق بالقطاعات التشغيلية, وذلك بناءً على أن المخاطر والمنافع المتعلقة بالمجموعة تتأثر بشكل جوهري بالاختلافات في الخدمات المقدمة من قبل تلك القطاعات, وتضم هذه القطاعات مايلي:

- قطاع خطوط الهواتف الثابتة: يقوم هذا القطاع بتشغيل وتطوير وصيانة شبكات الاتصالات الثابتة.
- قطاع الهواتف المتنقلة : يقوم هذا القطاع بتشغيل وإدارة شبكة الاتصالات المتنقلة.
- قطاع خدمات البيانات : يقوم هذا القطاع بتزويد وتجهيز وتركيب وصيانة وسائل الاتصالات الهندسية والتشغيلية لتزويد العملاء بخدمات نقل البيانات وخدمات استخدام الإنترنت ومساعدة الشركات لتكون أكثر كفاءة في طريقة إدارة أعمالها عبر الإنترنت.

وتقوم إدارة المجموعة بمتابعة النتائج التشغيلية للقطاعات التشغيلية لاتخاذ القرارات ولتقييم أداء

القطاعات المعتمد على الأرباح او الخسائر التشغيلية. (التقرير السنوي, 2016)

إيرادات الخدمات في شركة الإتصالات الأردنية (أورنج)

يتم تحقق الإيرادات في شركة أورنج من خلال تقديم خدمات مختلفة كمايلي :

أولا : إيرادات متكررة الحدوث وتقسّم إلى مايلي: (التقرير السنوي, 2015)

1. إيرادات من بيع بطاقات الموبايل والانترنت المدفوعة مقدما (Pre-paid).
2. إيرادات من اشتراكات الموبايل الشهرية الدفع الأجل (Post Paid).
3. إيرادات من اشتراكات الخط الثابت.
4. إيرادات اشتراكات الانترنت (ADSL).
5. إيرادات من العقود مع العملاء.

تقسم العقود التي تقدمها شركة الاتصالات الاردنية (أورنج) حسب الخدمات المقدمة الى شرائح مختلفة كمايلي:

1. العقود مع الافراد (اشتراكات بخدمة الموبايل والحصول على جهاز موبايل مع التزام سنوي).
2. العقود مع الشركات الصغيرة.
3. العقود مع الشركات والمؤسسات الكبيرة.

ثانيا: إيرادات غير متكررة الحدوث وتقسّم إلى مايلي:

1. رسوم الاتصال التي تدفع لمرة واحدة (SIM-Card)
2. مبيعات الهواتف ومكملاتها. (التقرير السنوي, 2015)

السياسات المحاسبية الهامة للإعتراف بالإيرادات في شركة اورنج

تتبع شركة اورنج معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS

في إعداد التقارير والقوائم المالية، ويتم الإعتراف بالإيرادات كالتالي: (التقرير السنوي، 2016)

- إيرادات الخدمات:

يتم اثبات إيرادات اشتراكات خدمات الهاتف والإنترنت السنوية بموجب القسط الثابت على فترة تقديم الخدمة، ويتم اثبات الإيرادات من المكالمات الصادرة والواردة عند تقديم الخدمة، ويتم إثبات الإيرادات من ترتيبات المشاركة بالإيراد بإجمالي الخدمة المقدمة أو بالصافي بعد مصاريفها عندما يكون مقدم خدمات المحتوى مسؤول عن تقديم الخدمة للعملاء وتحديد سعر الخدمة.

- مبيعات الأجهزة والمعدات

يتم اثبات الإيراد من مبيعات الأجهزة والمعدات عند انتقال كافة المنافع والمخاطر إلى المشتري، عند بيع الأجهزة والمعدات بواسطة طرف ثالث بحيث يكون هذا الطرف وسيط بين المجموعة والمشتري حيث يتم اثبات الإيراد المتعلق بعملية البيع عند بيع الأجهزة والمعدات إلى المشتري النهائي.

- عقود الإيجار

تصنف عقود الإيجار كعقود إيجار تشغيلية عندما يحتفظ المؤجر بجميع المخاطر والمنافع الرئيسية لملكية الأصل ويتم إثبات دفعات الإيجار كمصروفات ضمن قائمة الأرباح والخسائر والدخل الشامل الآخر الموحدة على أساس القسط الثابت على مدى فترة عقد الإيجار.

- العملات الأجنبية

يتم تسجيل قيد المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية بأسعار الصرف السائدة وقت نشوء المعاملات، كما يتم تقييم الموجودات والمطلوبات المالية المثبتة بالعملات الأجنبية في تاريخ اعداد قائمة المركز المالي الموحدة بأسعار الصرف السائدة في ذلك التاريخ، وتدرج الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات التقييم في قائمة الدخل الشامل الآخر الموحدة.

- تكاليف التمويل

يتم إثبات تكاليف التمويل كمصاريف في قائمة الدخل الشامل الموحدة عند تحققها ويتم رسملة تكاليف التمويل المتعلقة بالاستحواذ أو انشاء او انتاج الأصول المؤهلة.

إجراءات تطبيق متطلبات المعيار

قامت الباحثة باعادة النظر في العقود المبرمة في شركة (اورنج موبايل) بأثر رجعي

وبدأت بالعمل كالتالي :

أولاً : دراسة شروط العقود التي تنطبق عليها شروط المعيار IFRS15 لكل وحدة من وحدات

الأعمال لديها كالتالي:

1. وحدة الأعمال التجارية (المستهلك) Consumer Business Unit- CBU وبلغ متوسط

عددها لفترة الدراسة 31249 عقد.

2. وحدة الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم – Small and Medium Enterprise

PRO وبلغ متوسط عددها لفترة الدراسة 2358 عقد.

3. وحدة الأعمال Enterprise Business Unit-EBU وبلغ متوسط عددها لفترة الدراسة

10698 عقد.

ثانياً: تطبيق الخطوات الخمس على العقود مع العملاء كما في المثال التالي :

قامت الشركة بإبرام عقد مع احد عملائها بتاريخ 2016/7/1 بالالتزام 24 شهر للإشتراك في خدمة الاتصالات بقسط شهري بقيمة 20 دينار, وفي المقابل ستقوم الشركة بمنح العميل جهاز موبايل مجاناً بقيمة 150 دينار.

الخطوة الأولى : تحديد العقد مع العميل.

- العقد الموقع بين العميل والشركة لمدة 24 شهر.

الخطوة الثانية : تحديد التزامات الأداء بموجب العقد.

- إدراج العميل كمشارك في خدمة الاتصالات لدى الشركة.

- تزويد المشترك بجهاز الموبايل.

الخطوة الثالثة : تحديد سعر المعاملة

قيمة الاشتراك الشهري 20 دينار * مدة الإلتزام 24 شهر = 480 دينار

الخطوة الرابعة : توزيع أو تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء بموجب العقد

إلتزامات الأداء	سعر البيع الإفرادي	النسبة	الإيراد من سعر البيع
رسوم الإشتراك	دينار 480.00	76%	دينار 365.71
جهاز الموبايل	دينار 150.00	24%	دينار 114.29
الاجمالي	دينار 630.00	100%	دينار 480.00

الخطوة الخامسة : الإعراف بالإيراد عند تلبية الشركة لإلتزامات الأداء

- عند تزويد العميل بجهاز الموبايل تقوم الشركة بتسجيل القيد المحاسبي التالي:

114.29 من ح/ ايرادات مستحقة

114.29 الى ح/ ايرادات السلع (الموبايل)

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

التالي:

20 من ح/ النقدية

إلى مذكورين

15.24 ح/ الإيراد من رسوم الاشتراك

4.76 ح/ الأيرادات المستحق

ثالثا: توزيع الأيرادات بشكل منفصل لكل سنة كالتالي:

السنة	ايراد الاشتراك	ايراد الموبايل	الإجمالي
2016	91.44 دينار	28.56 دينار	120 دينار
2017	182.88 دينار	57.12 دينار	240 دينار
2018	91.44 دينار	28.56 دينار	120 دينار
الاجمالي	365.76 دينار	114.24 دينار	480 دينار

رابعاً: الإعراف بأصول العقود كما في نهاية الفترة المالية في قائمة المركز المالي ضمن الأصول

المتداولة وذلك حسب متطلبات المعيار IFRS 15 كالتالي:

أصول العقود	السنة
360 دينار	31/12/2016
120 دينار	31/12/2017
480 دينار	الاجمالي

خامساً: تعديل الأرصدة الإفتتاحية للفترة المالية وذلك بعمل تسوية بالمبالغ التي تم اعادة

احتسابها من العقود السارية في حساب الأرباح المدورة وذلك حسب متطلبات المعيار IFRS 15.

سادساً: حصر المشاكل العملية التي واجهت الباحثة من خلال عملية تطبيق المعيار IFRS

15 بأثر رجعي بالنقاط التالية:

1. عدد العقود كبير جداً لذلك يجب على الشركة تحسين النظام المحاسبي بما يتلائم مع

متطلبات المعيار لحساب التزامات الاداء بشكل دقيق وخالٍ من الاخطاء.

2. عدم وعي الأقسام الأخرى بالأهمية النسبية لتطبيق المعيار IFRS 15 المتعلق بالايراد من

العقود مع العملاء لذلك يجب أن يكون هناك تنسيق كبير بين جميع الأقسام (التسويق،

المبيعات، تكنولوجيا المعلومات، وقسم المحاسبة) ومتابعة العقود بشكل سلس من ناحية

انجاز مهام كل قسم وتزويد قسم المحاسبة بها حتى يتم مراجعتها وتطبيق متطلبات المعيار

عليها.

3. لا يوجد للموظفين معرفة كافية بالمعيار IFRS 15 ومتطلباته.

4. عدم وجود سياسة محاسبية واضحة لحساب تكلفة العقود والمصاريف التي يجب رسملتها.

(3-9) المعالجات الإحصائية:

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها لجأت الباحثة الى استخدام الأسلوب الإحصائي Statistical Package For Social Sciences (SPSS) وقد قامت الباحثة بتطبيق الأساليب

التالية:

1. التحليل الوصفي: مثل الوسط الحسابي، والانحراف المعياري لبيان مدى تشتت المتغيرات عن وسطها الحسابي، وأعلى قيمة وأدنى قيمة لمتغيرات الدراسة.
2. اختبارات التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي وملاءمة البيانات لشروط التوزيع الطبيعي وذلك باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov, واختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي.
3. اختبار فرضيات الدراسة عن طريق استخدام تحليل الإنحدار المتعدد Multiple Regression Analysis لإختبار أثر كل متغير مستقل على كل متغير تابع.

الفصل الرابع

التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات

1-4 المقدمة

2-4 الإحصاءات الوصفية للدراسة ومتغيراتها

3-4 التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الاحصائي

الفصل الرابع

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

(1-4) المقدمة:

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات وتطبيق المعيار IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء بأثر رجعي للتقارير المرحلية الربعية لفترة الدراسة (2010-2017)، واستناداً على ما تم ذكره في الفصل السابق للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها وتحديد الأساليب الإحصائية التي قامت الباحثة باستخدامها، تم تحليل البيانات لاستخلاص نتائج الدراسة لشركة الاتصالات الأردنية أورانج، لذلك سيعرض هذا الفصل نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة باستخدام المقاييس الإحصائية الوصفية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري، والتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة باحتساب معاملات نموذج الانحدار المتعدد ومناقشة النتائج.

(2-4) الإحصاءات الوصفية للدراسة ومتغيراتها

جدول رقم (1-4): نتائج اختبار الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

Minimum	Maximum	Std. Deviation	Mean	Variable's
277,008	838,707	050,111	768,365	إيراد الخدمات
34,626	100,280	14,379	45,682	إيراد السلع
3,462,596	6,932,529	910,578	4,390,766	أصول العقود مع العملاء
79,778,431	108,456,389	8,540,328	92,806,189	اجمالي الإيرادات
225,988,308	442,042,427	51,127,511	354,328,738	حقوق الملكية

يبين الجدول اعلاه رقم (1-4) التحليل الوصفي لكل من إيرادات العقود من العملاء وفصلها لإيرادات الخدمات وإيرادات السلع والتي يتم عرضها في قائمة الأرباح والخسائر كمبلغ إجمالي دون الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية، لذلك قامت الباحثة بتفصيلها بناء على متطلبات المعيار IFRS 15 لأهميتها النسبية، حيث بلغ الوسط الحسابي لإيرادات الخدمات (768,365) دينار بانحراف معياري (111,050) دينار، وبلغ الوسط الحسابي لإيرادات السلع (45,682) دينار بانحراف معياري (14,379) دينار وبالمقارنة بين إيرادات الخدمات وإيرادات السلع يلاحظ وجود فرق بين هاتين القيمتين حيث أن القيمة الأكبر هي إيرادات الخدمات ويرجع ذلك إلى أن شركة أورنج كغيرها من شركات الاتصالات تعتمد في تحقيق إيراداتها على نشاطها الرئيسي وهو تقديم خدمة الاتصالات بشكل أكبر من اعتمادها على إيرادات السلع من خلال بيع أجهزة مثل الهواتف الخلوية وموجهات الانترنت، كما يعرض الجدول أصول العقود مع العملاء والتي لم يتم احتسابها سابقاً في القوائم المالية حسب متطلبات المعيار القديم IAS 18 المتعلق بالإيراد، لذلك قامت الباحثة أيضاً باحتسابها كأحد متطلبات المعيار IFRS 15 وقد بلغ الوسط الحسابي لها (4,390,766) دينار ويشير هذا المبلغ إلى وجود قيمة كبيرة لعقود العملاء وهو ما يزيد من أهمية ما يطلبه المعيار في الإفصاح عن هذه القيمة بشكل منفصل في قائمة المركز المالي بجانب الأصول المتداولة، وقد بلغ الانحراف المعياري لها (910,578) دينار، كما يعرض الجدول حقوق الملكية والتي بلغ الوسط الحسابي لها (354,328,738) دينار بانحراف معياري مرتفع نسبياً بلغ (51,127,511) دينار وقد بلغت أعلى قيمة لحقوق الملكية (442,042,427) دينار و تعود للربع الأول من العام 2010 في حين بلغت أدنى قيمة لها (225,988,308) دينار وتعود للربع الثاني لعام 2016، وكما يعرض الجدول إجمالي الإيرادات والتي بلغ الوسط الحسابي لها (92,806,189) دينار بانحراف معياري مرتفع نسبياً بلغ

(8,540,328) دينار وقد بلغت أعلى قيمة لاجمالي الإيرادات (108,456,389) دينار وهي تعود للربع الثالث لعام 2011 في حين بلغت أدنى قيمة لها (79,778,431) دينار وهي تعود للربع الاول لعام 2015.

(3-4) التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الاحصائي

1. اختبار التوزيع الطبيعي

يجب في البداية وقبل عملية التحليل واختبار الفرضيات معرفة خصائص البيانات من حيث التحقق من نموذج الانحدار المتعدد، وذلك بإجراء اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة، وكما أشار كل من (Hair et al, 2003; Field, 2001) إلى أن افتراضات الانحدار الخطي تنص على ضرورة توزيع مشاهدات المتغيرات المستقلة، والمتغيرات التابعة توزيعاً طبيعياً، وفي حالة عدم اتباع أي من متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي، ينبغي استخدام اختبارات التحليل للبيانات ذات التوزيع غير الطبيعي (لا معلمية)، ووفقاً لـ (Bagozzi & Yi, 1988) لا يمكن الاعتماد على نظرية النهاية المركزية للعينات الصغيرة والتي يقل حجم العينة المختارة عن (30) مفردة، وحيث أن مفردات عينة الدراسة قد بلغت لجميع المحاور (29) مفردة، لذلك اعتمدت الدراسة على اختبار التوزيع الطبيعي باختبار (Kolmogorov-Smirnov) لبيان التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة، وجاءت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (4-2): اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

Sig	K-S (Statistic)	df	Variables
0.069	0.416	29	إيراد الخدمات
0.059	0.679	29	إيراد السلع
0.080	0.977	29	أصول العقود مع العملاء
0.068	0.779	29	اجمالي الإيرادات
0.073	0.520	29	حقوق الملكية

يوضح الجدول اعلاه رقم (2) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة بالاستعانة باختبار (Kolmogorov-Smirnov)، ويعرض الجدول أيضا نتائج اختبار مدى اقتراب كل من متغيرات الدراسة المتصلة من توزيعها الطبيعي وهي المتغير تطبيق المعيار IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لكل من (إيراد الخدمات، وإيراد السلع، وأصول العقود مع العملاء) كمتغيرات مستقلة، واللوغاريتم الطبيعي لكل من (اجمالي الإيرادات، وحقوق الملكية) كمتغيرات تابعة، وللتأكد من اتباع متغيرات الدراسة التوزيع الطبيعي فإنه يجب أن تكون قيمة الاحتمال (*Sig*) أكبر من (5%)، يلاحظ من مخرجات الجدول رقم (2) أن قيمة (*Sig*) لجميع متغيرات الدراسة أكبر من (5%) ويدل ذلك على توفر شرط التوزيع الطبيعي في متغيرات الدراسة ومن ثم استخدام تحليل الانحدار المتعدد.

2. اختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي

بناءً على نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة تم أيضاً اختبار مدى صلاحية نموذجي الدراسة للتحليل الإحصائي وذلك عن طريق اختبار الارتباط الذاتي والتداخل الخطي، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول رقم (3-4): اختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي

نموذج الدراسة الأول (الفرضية الرئيسية الأولى)		
Independent Variables	Multicollinearity	
	VIF	Tolerance
إيراد الخدمات	1.896	0.775
إيراد السلع	2.755	0.439
أصول العقود من العملاء	3.918	0.612
Durbin-Watson		1.664
نموذج الدراسة الثاني (الفرضية الرئيسية الثانية)		
Multicollinearity	Multicollinearity	
	VIF	Tolerance
إيراد الخدمات	1.019	0.578
إيراد السلع	2.748	0.644
أصول العقود من العملاء	3.918	0.392
Durbin-Watson		1.981

لتوضيح بيانات الجدول رقم (3-4) يجب الأخذ بعين الاعتبار أنه فيما يتعلق بمعامل تضخم التباين (*Variance Inflationary Factor* (VIF)، يكون هناك تضخم إذا كانت قيمة (*VIF*) تساوي 5 أو أكثر (Field, 2001)، (Myrs, 1990)، وفيما يتعلق بمعامل القدرة على التحمل (*Tolerance*)، فيكون هناك مشكلة الارتباط الخطي المتعدد إذا كانت قيمته أقل من

(0.10)، وبالنظر إلى الجدول اعلاه يلاحظ انتفاء وجود مشكلة تداخل خطي في نموذجي الدراسة حيث أن جميع متغيرات الدراسة قد اجتازت هذين المؤشرين.

كما تم اجراء اختبار (*Durbin-Watson test*) للتأكد من عدم وجود مشكلة في الارتباط الذاتي (*Autocorrelation Test*) في نموذجي الدراسة، وتتراوح النتيجة المثلى في هذا الاختبار ما بين (1.5-2.5) حيث تشير إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين القيم المتجاورة للمتغيرات المستقلة (Qasem et al., 2016; Aladham et al., 2016)، وبالاطلاع على قيمة *D-W* المحسوبة لنموذجي الدراسة في الجدول رقم (3-4) والتي بلغت (1.664) و(1.981) للنموذج الأول والنموذج الثاني على التوالي، يلاحظ أن هاتين القيمتين تقعان ضمن المدى الملائم وذلك ما يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي يؤثر على دقة نموذجي الدراسة، وامتلاك نموذجي الدراسة الدقة والتفسير العالي.

(4-4) اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى، H_{01} : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لتطبيق المعيار IFRS 15 على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورانج. استعانت الدراسة بتحليل الانحدار المتعدد لقبول أو رفض الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية التابعة لها حيث اعتمدت الباحثة على قيمة *sig* حيث يجب أن تكون قيمته أقل من 5% لرفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، واعتمدت أيضاً على قيمة *T* المحسوبة التي يجب أن تكون القيمة المطلقة لها أعلى من قيمتها الجدولية عند $(Sig \leq 0.05)$ ، ولتحديد مدى دقة تفسير المتغيرات المستقلة للمتغير التابع اعتمدت الدراسة على معامل التحديد *Adjusted R Square*.

جدول رقم (4-4) نتائج الفرضية الرئيسية الأولى

$Y_1 = \beta_0 + \beta_1 * X_1 + \beta_2 * X_2 + \beta_3 * X_3 + e$				
Model	B	Coefficients	T	Sig
Constant	40.975	6.476	0.000
X_1 (إيرادات الخدمات)	2.528	0.711	5.631	0.012
X_2 (إيرادات السلع)	1.055	0.343	6.318	0.029
X_3 (أصول العقود مع العملاء)	1.190	0.370	3.780	0.001
F test Model= 14.277		Sig F= 0.000		
F Distribution Table = 2.781		T Distribution Table = 1.669		
Adjusted R Square= 0.587		R= 0.795		

تشير Y_1 إلى المتغير التابع وهو اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الإيرادات، وتشير X_1 إلى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات الخدمات كمتغير مستقل، وتشير X_2 إلى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات السلع كمتغير مستقل، وتشير X_3 إلى اللوغاريتم الطبيعي لأصول العقود مع العملاء كمتغير مستقل.

ويوضح الجدول نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى من خلال تحليل الانحدار المتعدد لتطبيق المعيار IFRS 15 الذي تم قياسه من خلال (إيرادات الخدمات، وإيرادات السلع، أصول العقود مع العملاء) وأثره على إجمالي الإيرادات كمتغير تابع، وبالتدقيق بالبيانات التي يتضمنها الجدول السابق رقم (4-4) يلاحظ أن قيمة F Sig أقل من 0.05 إذ بلغت 0.000 إضافة إلى قيمة F المحسوبة التي بلغت 14.277 والتي كانت أكبر من قيمتها الجدولية التي بلغت 2.781 مما يسمح للباحثة برفض الفرضية الرئيسية العدمية وقبول الفرضية البديلة مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الأردنية

أورنج، بالإضافة الى تمتع نموذج الدراسة الى القوه التفسيرية العالية، وذلك بالاعتماد على قيمة مخرجات X المحسوبة التي تكون أعلى من قيمتها الجدولية ويساند هذا الكلام عدم وجود تداخل خطي وارتباط ذاتي كما هو موضح في الشكل (3-4).

ويوضح الجدول أن معامل الارتباط R الذي بلغ (0.795) يؤكد على وجود علاقة موجبة ومرتفعة بين تطبيق المعيار IFRS 15 والمقاس بالمتغيرات التالية (إيرادات الخدمات، وإيرادات السلع، أصول العقود مع العملاء) وبين إجمالي الإيرادات، ويبين الجدول أيضا قيمة Adjusted R Square التي بلغت قيمتها (0.587) وهي تعني أن 58.7% من التغيرات التي تطرأ على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورنج تفسر من خلال التغيرات التي تحصل في تطبيق المعيار IFRS 15 المقاس من خلال المتغيرات (إيرادات الخدمات، وإيرادات السلع، أصول العقود مع العملاء).

وفيما يتعلق بالفرضيات الفرعية لهذه الفرضية تم قبولها أو رفضها اعتماداً على مخرجات اختبار الانحدار المتعدد على النحو الآتي:

Ho1.1: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار

IFRS 15 مقاساً بإيرادات الخدمات على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورنج.

إن قيمة معامل الارتباط Coefficients التي في الجدول رقم (4-4) (0.711) والتي

تشير إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل تطبيق المعيار IFRS 15

مقاساً بإيرادات الخدمات مع المتغير التابع إجمالي الإيرادات وذلك يعني أن إجمالي الإيرادات تزداد

بازدياد تطبيق المعيار IFRS 15، كما أن قيمة Sig التي بلغت (0.012) تشير إلى وجود أثر

ذو دلالة إحصائية حيث كانت قيمتها أقل من (0.05) وبسناد ذلك القيمة المطلقة لـ T المحسوبة التي بلغت (5.631) وكانت أعلى من قيمتها الجدولية التي بلغت (1.669) عند درجة حرية (29)، وبالتالي فإن تطبيق المعيار IFRS 15 له أثر على إجمالي الإيرادات، وبالتالي رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى وقبول البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات الخدمات على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

Ho1.2: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

إن قيمة معامل الارتباط Coefficients التي في الجدول رقم (4-4) (0.343) والتي تشير إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل تطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع مع المتغير التابع إجمالي الإيرادات وذلك يعني أن إجمالي الإيرادات تزداد بازدياد تطبيق المعيار IFRS 15، كما أن قيمة **Sig** التي بلغت (0.029) تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية حيث كانت قيمتها أقل من (0.05) وبسناد ذلك القيمة المطلقة لـ T المحسوبة التي بلغت (6.318) وكانت أعلى من قيمتها الجدولية التي بلغت (1.669) عند درجة حرية (29)، وبالتالي فإن تطبيق المعيار IFRS 15 له أثر على إجمالي الإيرادات، وبناء على ذلك يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

Ho1.3: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

إن قيمة معامل الارتباط Coefficients التي في الجدول رقم (4-4) (0.370) والتي تشير إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل تطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء مع المتغير التابع إجمالي الإيرادات وذلك يعني أن إجمالي الإيرادات تزداد بازدياد تطبيق المعيار IFRS 15، كما أن قيمة Sig التي بلغت (0.001) تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية حيث كانت قيمتها أقل من (0.05) وبسناد ذلك القيمة المطلقة لـ T المحسوبة التي بلغت (3.780) وكانت أعلى من قيمتها الجدولية التي بلغت (1.669) عند درجة حرية (29)، وبالتالي فإن تطبيق المعيار IFRS 15 له أثر على إجمالي الإيرادات، وبالتالي رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة وقبول الفرضية البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

واستدلالاً بالبيانات في الجدول رقم (4-4) يمكن صياغة تشكيل معادلة الانحدار الخطي التي تمثل نموذج التنبؤ بإجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية أورانج فيما لو تم تطبيق المعيار IFRS 15 فقط كدالة لهذا التنبؤ بالشكل الرياضي التالي:

$$Y_1 = 40.975 + 2.528 * X_1 + 1.055 * X_2 + 1.190 * X_3 + e$$

حيث أن:

Y_1 : تشير إلى المتغير التابع وهو اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الإيرادات.

X_1 : تشير إلى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات الخدمات كمتغير مستقل.

X_2 : تشير إلى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات السلع كمتغير مستقل.

X_3 : تشير اللوغاريتم الطبيعي لأصول العقود مع العملاء كمتغير مستقل.

e: هامش الخطأ.

الفرضية الرئيسية الثانية، H_02 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أرنج.

جدول رقم (4-5) نتائج الفرضية الرئيسية الثانية

$Y_2 = \beta_0 + \beta_1 * X_1 + \beta_2 * X_2 + \beta_3 * X_3 + e$				
Model	B	Coefficients	T	Sig
Constant	13.452	9.455	0.000
X_1 (إيرادات الخدمات)	0.560	0.805	4.607	0.012
X_2 (إيرادات السلع)	0.497	0.201	5.804	0.033
X_3 (أصول العقود مع العملاء)	0.355	0.180	2.592	0.016
F test Model= 8.791		Sig F= 0.000		
F Distribution Table = 2.781		T Distribution Table = 1.669		
Adjusted R Square= 0.455		R= 0.716		

تشير Y_2 إلى المتغير التابع وهو اللوغاريتم الطبيعي لحقوق الملكية، وتشير X_1 إلى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات الخدمات كمتغير مستقل، وتشير X_2 إلى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات السلع كمتغير مستقل، وتشير X_3 إلى اللوغاريتم الطبيعي لأصول العقود مع العملاء كمتغير مستقل.

يوضح الجدول نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية من خلال تحليل الانحدار المتعدد لتطبيق المعيار IFRS 15 الذي تم قياسه من خلال (إيرادات الخدمات، وإيرادات السلع، أصول العقود مع العملاء) وأثره على حقوق الملكية كمتغير تابع، وبالتدقيق بالبيانات التي يتضمنها الجدول السابق رقم (4-5) يلاحظ أن قيمة F أقل من 0.05 إذ بلغت 0.000 إضافة إلى قيمة F المحسوبة التي بلغت 8.791 والتي كانت أكبر من قيمتها الجدولية التي بلغت 2.781 مما يسمح للباحثة برفض الفرضية الرئيسية العدمية وقبول البديلة مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورنج، بالإضافة الى تمتع نموذج الدراسة الى القوة التفسيرية العالية.

كما يوضح الجدول أن معامل الارتباط R الذي بلغ (0.716) يؤكد على وجود علاقة موجبة ومرتفعة بين تطبيق المعيار IFRS 15 والمقاس بالمتغيرات التالية (إيرادات الخدمات، وإيرادات السلع، أصول العقود مع العملاء) وبين حقوق الملكية، كما ويبين الجدول قيمة Adjusted R Square التي بلغت قيمتها (0.455) وهي تعني أن 44.5% من التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورنج تفسر من خلال التغيرات التي تحصل في تطبيق المعيار IFRS 15 المقاس من خلال المتغيرات (إيرادات الخدمات، وإيرادات السلع، أصول العقود مع العملاء).

وفيما يتعلق بالفرضيات الفرعية لهذه الفرضية تم قبولها أو رفضها اعتماداً على مخرجات اختبار الانحدار المتعدد على النحو الآتي:

Ho2.1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقياساً بإيرادات الخدمات على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

إن قيمة معامل الارتباط Coefficients التي في الجدول رقم (4-5) (0.805) والتي تشير إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل تطبيق المعيار IFRS 15 مقياساً بإيرادات الخدمات مع المتغير التابع حقوق الملكية وذلك يعني أن إجمالي الإيرادات تزداد بازدياد تطبيق المعيار IFRS 15، كما أن قيمة Sig التي بلغت (0.012) تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية حيث كانت قيمتها أقل من (0.05) ويساند ذلك القيمة المطلقة لـ T المحسوبة التي بلغت (4.607) وكانت أعلى من قيمتها الجدولية التي بلغت (1.669) عند درجة حرية (29)، وبالتالي فإن تطبيق المعيار IFRS 15 له أثر على حقوق الملكية، وبالتالي رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى وقبول الفرضية البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 مقياساً بإيرادات الخدمات على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

Ho2.2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقياساً بإيرادات السلع على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

إن قيمة معامل الارتباط Coefficients التي في الجدول رقم (4-5) (0.201) والتي تشير إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل تطبيق المعيار IFRS 15 مقياساً بإيرادات السلع مع المتغير التابع حقوق الملكية وذلك يعني أن إجمالي الإيرادات تزداد

بازدياد تطبيق المعيار IFRS 15، كما أن قيمة **Sig** التي بلغت (0.033) تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية حيث كانت قيمتها أقل من (0.05) ويساند ذلك القيمة المطلقة لـ T المحسوبة التي بلغت (5.804) وكانت أعلى من قيمتها الجدولية التي بلغت (1.669) عند درجة حرية (29)، وبالتالي فإن تطبيق المعيار IFRS 15 له أثر على حقوق الملكية، مما يقود إلى رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية وقبول البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيرادات السلع على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

Ho2.3: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

إن قيمة معامل الارتباط Coefficients التي في الجدول رقم (4-5) (0.180) والتي تشير إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل تطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء مع المتغير التابع حقوق الملكية وذلك يعني أن إجمالي الإيرادات تزداد بازدياد تطبيق المعيار IFRS 15، كما أن قيمة **Sig** التي بلغت (0.016) تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية حيث كانت قيمتها أقل من (0.05) ويساند ذلك القيمة المطلقة لـ T المحسوبة التي بلغت (2.592) وكانت أعلى من قيمتها الجدولية التي بلغت (1.669) عند درجة حرية (29)، وبالتالي فإن تطبيق المعيار IFRS 15 له أثر على إجمالي الإيرادات، وبالتالي رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة وقبول البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بأصول العقود مع العملاء على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورانج.

واستدللاً بالبيانات في الجدول رقم (4-5) يمكن صياغة تشكيل معادلة الانحدار الخطي التي تمثل نموذج التنبؤ بحقوق الملكية في شركة الاتصالات الاردنية أورنج فيما لو تم تطبيق المعيار IFRS 15 فقط كدالة لهذا التنبؤ بالشكل الرياضي التالي:

$$Y_2 = 13.452 + 0.560 * X_1 + 0.497 * X_2 + 0.355 * X_3 + e$$

حيث أن:

Y_2 : تشير إلى المتغير التابع وهو اللوغاريتم الطبيعي لحقوق الملكية.

X_1 : تشير إلى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات الخدمات كمتغير مستقل.

X_2 : تشير إلى اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات السلع كمتغير مستقل.

X_3 : تشير اللوغاريتم الطبيعي لأصول العقود مع العملاء كمتغير مستقل.

e: هامش الخطأ.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1-5 نتائج الدراسة

2-5 توصيات الدراسة

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

(1-5) نتائج الدراسة

بعد عملية تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها إحصائياً تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15

على اجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الاردنية اورنج، وتفسر الباحثة هذه النتيجة

في أن المعيار IFRS 15 المتعلق بإيراد العقود مع العملاء له علاقة كبيرة بمجال عمل

شركة الاتصالات الاردنية اورنج، حيث انه يوجد لديها عدد كبير من العملاء وتقوم بتقديم

الخدمات لهم مع التزام في الأداء، والجدير بالذكر ان الباحثة لم تعثر على أي دراسة قامت

بقياس هذه الفرضية بسبب عدم سريان هذا المعيار حتى الآن.

2. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15

مقاساً بإيراد الخدمات على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الأردنية أورانج، وتفسر

الباحثة هذه النتيجة بأن نشاط شركة الاتصالات الاردنية اورنج خدمي وتتأى إيراداتها من

خلال تقديم خدمات الاتصالات والانترنت ولمعرفة أكثر النشاطات التشغيلية تأثيراً بإجمالي

الإيرادات.

3. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15

مقاساً بإيراد السلع على إجمالي الإيرادات في شركة الاتصالات الأردنية أورانج، ويعود ذلك

لربط شركة اورنج تقديم خدمات الإتصال بالتزويد بأجهزة مختلفة كأجهزة التليفونات وغيرها

مجاناً، لذلك أوصى المعيار IFRS 15 بضرورة الإفصاح عنها في القوائم المالية لمعرفة لأهميتها النسبية لإجمالي الإيرادات.

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

5. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الأردنية أورانج، وتفسر الباحثة هذه النتيجة في أن المعيار IFRS 15 هدف إلى 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 رسمتها كأرباح مدورة، وذلك يؤدي إلى حدوث زيادة في حقوق الملكية، وهذا ما يفسر الأثر الموجب لتطبيق هذا المعيار على حقوق الملكية في شركة الاتصالات أورانج.

6. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15 مقاساً بإيراد الخدمات على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الأردنية أورانج، وتفسر الباحثة هذه النتيجة بأن نشاط شركة الاتصالات الأردنية أورانج خدمي وحسب متطلبات

المعيار فإن الإيرادات من العقود مع العملاء سيتم توزيعها للملاك وحتى يتيح للمستثمرين في الشركة التعرف على أكثر الخدمات التي تحقق أعلى إيرادات للإستثمار فيها.

7. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15

مقاساً بإيراد السلع على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الأردنية أورانج، ويعود ذلك لربط شركة أورانج تقديم خدمات الإتصال بالتزويد بأجهزة مختلفة يتم منحها مجاناً وأوصى المعيار IFRS 15 بضرورة الإفصاح عنها في القوائم المالية لمعرفة مراكز الكلفة الأكثر تأثيراً بالمعيار ووضع سياسة جديدة لتوزيع التكاليف على الأنشطة التشغيلية للشركة.

8. يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار IFRS 15

مقاساً بأصول العقود على حقوق الملكية في شركة الاتصالات الأردنية أورانج، ويفسر ذلك بالأهمية النسبية للإيرادات المتأتية من العقود مع العملاء واثراً على توزيعات الأرباح عندما تتحول الأصول من العملاء الى إيرادات.

(2-5) توصيات الدراسة

بناءً على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج تم وضع التوصيات التالية:

1. حث الإدارة العليا لشركة أورانج بشكل خاص وشركات الاتصالات الأردنية بشكل عام على العمل على تطبيق المعيار IFRS 15 لما له من أثر على إجمالي الإيرادات المتحققة في الشركة.
2. حث الإدارة العليا لشركة أورانج على تطبيق المعيار IFRS 15 لقيامه بتفصيل إيرادات العقود مع العملاء لإيرادات خدمات وبيع وذلك لمعرفة أكثر النشاطات التشغيلية تأثيراً بإجمالي الإيرادات.
3. حث الإدارة العليا لشركة أورانج بدراسة نظام الخصومات على الخدمات والسلع المقدمة في الشركة كإجهزة الهواتف المجانية لما للمعيار من أثر كبير على طريقة احتسابها والافصاح عن الإيرادات المتأتية من السلع من العقود مع العملاء.
4. حث الإدارة العليا لشركة أورانج على تطبيق المعيار IFRS 15 لتقديم صورة أوضح عن الوضع الحقيقي للشركة من خلال إظهار أصول العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة لأهميته النسبية.
5. حث الإدارة العليا لشركة أورانج بشكل خاص وشركات الاتصالات الأردنية بشكل عام على العمل على تطبيق المعيار IFRS 15 لما له من أثر على إجمالي حقوق الملكية.
6. إطلاع المساهمين وغيرهم من متخذي القرار على نتائج الدراسة بهدف مساعدتهم على ترشيد قراراتهم الاستثمارية وتوعيتهم حول المعيار لقيامه بتفصيل إيرادات العقود مع العملاء لإيرادات خدمات وبيع وذلك لمعرفة أكثر النشاطات التشغيلية تأثيراً بإجمالي الإيرادات وبالتالي

مساعدتهم في اتخاذ القرارات المالية المناسبة، ووضع سياسة محاسبية واضحة لحساب تكلفة العقود والمصاريف التي يجب رسملتها.

7. معرفة المساهمين لأثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على القوائم المالية من خلال إظهار أصول العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي وذلك قبل تحقق الإيرادات وبالتالي زيادة توزيعات الأرباح وزيادة حقوق الملكية.

8. يجب اتخاذ قرارات هامة لتحديد التكاليف التي ينبغي رسملتها والعمل على تطوير أنظمة وبرامج تكنولوجيا المعلومات لدى شركة اورنج بما يتناسب مع متطلبات المعيار IFRS 15 لضمان دقة حساب التزامات الأداء وفصل إيرادات كل فترة عن الأخرى.

9. إجراء دراسات مستقبلية تقوم بالبحث في آثار تطبيق المعيار IFRS 15 المتوقعة على بعض العوامل مثل القيمة السوقية للشركة وعلى قرارات المستثمرين من وجهة نظر المدراء الماليين والمدققين والمستثمرين، إجراء دراسات مستقبلية تقوم بالبحث في آثار تطبيق المعيار IFRS 15 على الصناعات الأخرى مثل (شركات المقاولات، شركات تكنولوجيا المعلومات، شركات النقل، والشركات المالية)، وإجراء دراسات مستقبلية تقوم بالبحث في آثار تطبيق المعيار IFRS 15 وضمان ولاء العملاء في الوفاء بالتزامات الأداء، إجراء دراسات مستقبلية تقوم بالبحث في آثار تطبيق المعيار IFRS 15 على القيمة الزمنية للنقود، إجراء دراسات مستقبلية تقوم بالبحث بأثر تطبيق المعيار IFRS 15 على الأداء المالي والقوائم المالية وتذبذب الإيرادات خلال الفترات المالية.

10. إرسال نسخة من هذه الرسالة لشركة اورنج حتى تستفيد من نتائج هذه الدراسة في تطبيق المعيار IFRS 15 على العقود مع العملاء لديها.

قائمة المراجع

المراجع العربية :

- أبو رمان ,شادي (2014). اثر معيار الإعتراف بالاييرادات على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات (رسالة ماجستير غير منشورة),جامعة عمان العربية ,عمان,الأردن.
- أبو نصار,محمد ,وحميدات,جمعه (2014).معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.ط3,عمان : دار وائل للنشر.
- جعارات , خالد ,(2017).المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ط 2, عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع.
- دائرة الاحصاءات العامة (2016), قطاع الإتصالات الفرعي (خدمات الإتصالات)
(On-Line)Available:http//dose.gov.jo
- شركة أورانج (2015),التقرير السنوي http//orange.jo Available : (On-Line)

المراجع الأجنبية:

- AlAdham, M., Alaffo, A., Abukhadijeh, M. A., & Qasem, M. F. (2016) "Tax Evasion and Tax Awareness Evidence from Jordan" **International Business Research**, 9.12: 65-75
- Bagozzi, R., & Yi, Y. (1988). **On the evaluation of structural equation models. Journal of the academy of marketing science**, 16, 74-94.
- Chapple ,Moerman ,Rudkin (2010) **IFRIC 13: Accounting for customers loyalty programmers**
- Curch,I.T (2016). "The effects of Accounting Standards update 2014-09: Revenue from contracts with customers"
- Deloitte (IAS Plus) "IFRS 15 Revenue From Contract With Customers" , (On-line), Available: <http://iasplus.com>
- Ernest & Young (EY) , 2014 "IFRS 15: The Revenue Recognition Standard", (On-line), Available: <http://ey.com>
- Ernest & Young (EY) ,Mar 2015 "The New Revenue Recognition Standard Telecommunications", (On-line), Available: <http://ey.com>
- Ernest & Young (EY) ,Sep 2015 "Implementing The New Revenue Recognition Standard", (On-line), Available: <http://ey.com>
- Field,A (2001), **Discovering Statistics Using SPSS, 2nd Ed Sage.**
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. and Tatham, R.L. (2003 "Multivariate Data Analysis" **Pearson Education Upper Saddle River, NJ.**

- IFRS 15 Have major impact (On-line), Available : <http://channels.theinnovationenterprise.com>
- International Financial Reports standard (IFRS) " **IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers**" , (On-line), Available: <http://ifrs.org>
- Kasztelnik, K (2015). " **The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards**"
- Khamis, A.M (2014). **Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15):evidence from Egypt.**
- Klynveid Peat Marwick Goerdeler (KPMG) Nov 2015 "**Guide To annual Financial Statement IFRS 15 Supplement**", (On-line), Available: <http://kpmg.com/ifrs>
- Klynveid Peat Marwick Goerdeler (KPMG) April 2016 "**IFRS 15 Revenue it's time to engage**", (On-line), Available: <http://home.kpmg.com>
- Klynveid Peat Marwick Goerdeler (KPMG) June 2016 **Revenue Transition Options, what is the best option for your business?"**, (On-line), Available: <http://kpmg.com>
- PETERS ,(2016). **The new IFRS 15 standard: Implementation challenges for Belgian companies**
- Nulla Y.M ,(2014). **IFRS impact on accounting quality in telecommunications industry, Canda.**
- Oyedokun, (2016). **Revenue Recognition Paradox : A Review Of IAS 18 and IFRS 15**

- Price Waterhouse Coopers (PWC), July 2014 **"IFRS 15 Implementation Challenges"** (On-line), Available: <http://pwc.ru>.
- Power, Mardini (2015). **Determinants of revenue recognition disclosures: the case of Jordanian industrial listed companies**
- Qasem, M. F., Abukhadijeh, M. A., & AlAdham, M. A. (2016). **Customer Relationship Management and Customer Retention in Jordanian Bank. International Business Research, 9(9).** <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v9n9p41>.
- 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**
- Tănase, Oncioiu, (2014). **Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice**
- Myers, R. (1990), **Classical and Modern Regression with applications. 2nd Ed. Duxbury press, Boston**
- Kieso, Weygandt, Warfield, (2015). **Intermediate Accounting, 2nd edition.**

قائمة الملاحق

- 1- ملحق مخرجات التحليل الإحصائي
- 2- ملحق المقابلات الشخصية
- 3- ملحق الموافقة على دراسة الحالة في شركة اورنج
- 4- ملحق المحافظة على سرية المعلومات من شركة اورنج

1. مخرجات التحليل الإحصائي

التحليل الوصفي Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ايراد الخدمات	29	277008	838707	365767.99	111050.021
ايراد السلع	29	34626	100280	45681.78	14378.663
أصول العقود	29	3462596	6932529	4390766.36	910578.426
حقوق الملكية	29	225988308.00	442042427.00	354328737.5517	51127510.91044
اجمالي الايرادات	29	79778431	108456389	92806189.48	8540327.991
Valid N (listwise)	29				

Explore

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ايراد الخدمات	.416	29	.069	.813	29	.061
ايراد السلع	.679	29	.059	.780	29	.140
أصول العقود	.977	29	.080	.862	29	.091
اجمالي الايرادات	.779	29	.068	.877	29	.073
حقوق الملكية	.520	29	.073	.847	29	.057

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	أصول العقود , إيراد الخدمات , إيراد السلع ^b	.	Enter

Model Summary^b

Model	Durbin-Watson
1	1.664 ^a

Coefficients^a

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	ايراد الخدمات	.775	1.896
	ايراد السلع	.439	2.755
	أصول العقود	.612	3.918

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	أصول العقود , إيراد الخدمات , إيراد السلع ^b	.	Enter

Model Summary^b

Model	Durbin-Watson
1	1.981 ^a

Coefficients^a

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	ايراد الخدمات	.578	1.019
	ايراد السلع	.644	2.748
	أصول العقود	.392	3.918

Regression**Variables Entered/Removed^a**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	أصول العقود , ايراد الخدمات , ايراد السلع ^b	.	Enter

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.795 ^a	.631	.587	.23378

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.341	3	.780	14.277	.000 ^b
	Residual	1.366	25	.055		
	Total	3.707	28			

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	40.975	6.327		6.476	.000
	ايراد الخدمات	2.528	1.549	.711	5.631	.012
	ايراد السلع	1.055	1.964	.343	6.318	.029
	أصول العقود	1.190	1.638	.370	3.780	.001

الانحدار Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	أصول العقود , ايراد الخدمات , ايراد السلع ^b	.	Enter

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.716 ^a	.513	.455	.05257

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.073	3	.024	8.791	.000 ^b
Residual	.069	25	.003		
Total	.142	28			

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	13.452	1.423		9.455	.000
ايراد الخدمات	.560	.348	.805	4.607	.012
ايراد السلع	.497	.442	.201	5.804	.033
أصول العقود	.355	.368	.180	2.592	.016

الملحق رقم (2) المقابلات الشخصية

المقابلات الشخصية

الإسم	الوظيفة
السيد "محمد هاني" مصطفى	مدير الدائرة المالية
السيد مجدي أبوطبق	مدير إدارة وحدة التدقيق الداخلي
الأنسة رزان منسي	مدير قسم الإيرادات والذمم المدينة
السيدة هبة جباصيني	مدير معرض اورنج-سي تي سنتر

الملحق (3) مصادقة على صحة البيانات



الرقم: ٢٤٥٠/١/٤/٤/٤
 التاريخ: ٢٠١٧/٧/٢٦

السادة جامعة الشرق الأوسط المحترمين

تحية واحترام،

بالإشارة إلى كتابكم رقم له/ع/١/١١/١١ تاريخ 2016/11/12 والذي تطلبون فيه تسهيل مهمة
 الطالبة " براءة شاهين محمد الخريسات " من تقديم كافة المعلومات والبيانات المالية لإتمام
 رسالة الماجستير بعنوان (أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من
 العقود مع العملاء- دراسة حالة على مجموعة الاتصالات الأردنية Orange) يسرنا ابلاغكم
 بأنه تمت الموافقة على طلبكم، متضمنين لها المزيد من التقدم والنجاح.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،،

محمد هاني مصطفى
 مدير ادارة الحسابات المالية

 مجموعة الاتصالات الأردنية



الملحق (3) المحافظة على سرية المعلومات

RE: مصادقة

mohdhani.mustafa@orange.com



Reply

Today, 11:40 AM

You;

razzan s.mansi (razan.mansi@orange.com)

Inbox

Dear Bara'ah,

For the certificate, we need to make sure that the **customers data (customers name and mobile numbers) must not be disclosed** anywhere in your graduation letter.

For the financial information, please to keep it for scientific research only, as all financial information is confidential. Thanks

Best Regards,

"Mohd Hani" Diab Mustafa
Financial Accounting Director / Finance

Mobile : +962 (0) 777 377 511

Office : +962 (6) 4606 765

Fax: +962 (6) 4606 748

website : [./././././././ph.ziad.abuzayyad/Desktop/09092015/www.orange.jo]www.orange.jo