

دور تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) في أستدامة الأرباح في قطاع  
الاتصالات -دراسة تطبيقية في شركة كورك تيليكوم للاتصالات

عقيل حسين شنيشل  
جامعة بغداد / باحث

أ. م. د. أبتهاج اسماعيل يعقوب  
الجامعة المستنصرية/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

المستخلص:-

يسعى قطاع الاتصالات الى تقديم خدماتها للزبائن بفئاته المختلفة وخاصة في خدمات الهاتف المحمول، ساهم ذلك في انتشار عدد كبير من تلك الشركات في البيئة المحلية، فضلاً عن ذلك تسعى شركات الهواتف النقالة في هذا القطاع الى تنوع مصادر الإيراد من خلال مجموعة من الباقات المصممة خصيصاً لتناسب مختلف احتياجات الزبائن في جميع انحاء العراق وتحقيق استدامة ارباحها، ونظراً لوجود قصور في متطلبات الاعتراف بالإيراد من تقديم تلك الخدمات وفق النظام المحاسبي الموحد الذي يطبق في ذلك القطاع، هدفت هذه الدراسة الى توضيح الخطوات الخمس لمتطلبات الاعتراف بالإيراد وفق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15)، واعتمد الباحثان منهج دراسة حالة تطبيقية (عقد مبرم مع زبون) في شركة كورك تيليكوم للاتصالات لتطبيق تلك المتطلبات، وتوصلت الدراسة الى مجموعة استنتاجات اهمها قيام الشركة بالاعتراف بالإيراد وتسجيل قيمته بالمبلغ الصافي (المبلغ المستلم) في تاريخ بيع السلعة (SIM CARD) أو كارت الدفع المسبق للوكلاء أو نقاط البيع المباشر واعتباره إيراد نهائي للشركة باستبعاد أي خصم يمنح للزبون على قيمة تلك السلعة، على خلاف متطلبات المعيار (IFRS 15) الذي يعتبر المبلغ المستلم من الزبون التزام اداء يجب على الشركة تقديم الخدمة الملتمزم بها في العقد والاعتراف بالإيراد عن كل خدمة مقدمة، فضلاً عن ذلك اعتبار مبلغ الخصم تخفيض في قيمة الإيرادات المستقبلية المعترف بها والمتحصلة من ذلك الزبون وان تبني المعيار الآنف الذكر يعطي مؤشر على استمرارية الأرباح والذي يعد احد مقاييس استدامة الأرباح بحكم ان استدامة الأرباح توافر اطاراً لتقييم قيمة الوحدة الاقتصادية وتجعل اداراتها تعمل على استدامة ارباحها المحاسبية من خلال توقيت الاعتراف بالإيراد بتوقيت تحويل السلعة أو الخدمة إلى الزبون فضلاً عن تحديد اصل العقد والتزام العقد اعتماداً على اداء الوحدة الاقتصادية في تقديم خدماتها الى الزبون ، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات اهمها تطوير النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع متطلبات المعيار (IFRS 15) واصدار تعليمات تلزم الشركات بتطبيقه.

الكلمات المفتاحية:- معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15)، الاعتراف بالإيراد، قطاع

الاتصالات، استدامة الأرباح Earnings Sustainability

### Abstract

The telecom sector seeks to provide its services to customers in various categories, especially in mobile services, which contributed to the spread of a large number of these companies in the local environment, and mobile operators in this sector to diversify sources of revenue through a series of packages designed specifically to suit The various needs of customers throughout Iraq and the sustainability of their profits, and in view of the lack of requirements for recognition of revenue from the provision of such services in accordance with the unified accounting system applied in that sector, this study aimed to clarify the five steps to recognition of revenue according to me (The contract was concluded with a customer) at Cork Telecom Telecom to implement these requirements. The study reached a set of conclusions, the most important of which is the company's recognition of the revenue and recording its value by the net amount (the amount received) On the date of the sale of the ( SIM Card) or the prepaid card to the agents or direct selling points and shall be considered as the final revenue of the Company excluding any discount given to the customer on the value of that commodity, contrary to the requirements of (IFRS 15), The company provide the committed service And the recognition of revenue for each service provided. Moreover, the amount of the discount is considered a reduction in the value of the recognized future revenues received from that customer. The adoption of the above standard gives an indication of the continuity of profits, which is a measure of the sustainability of profits. The value of the economic unit and make its departments work to sustain their accounting profits through the timing of recognition of revenue time to transfer the goods or service to the customer as well as determine the origin of the contract and the commitment of the contract depending on the performance of the economic unit in providing services to the customer, The study presented a number of recommendations, the most important of which is the development of the unified accounting system in accordance with the requirements of ( IFRS (15) and issuing instructions to companies to implement it.

### المقدمة

شهد قطاع الاتصالات مكانة بارزة في المجتمع خصوصاً في تقنيات الهاتف المحمول نتيجة الانفتاح المتجدد على العالم الخارجي، مما انعكس إيجاباً على سلوك أفراد المجتمع واصبح هذا القطاع من أهم القطاعات التي تتعامل بشكل مباشر مع الزبائن، مقابل تحقيق إيرادات من الخدمات التي تقدمها، ونتيجة لذلك توجهت اغلب دول العالم الى تبني لغة محاسبية عالمية موحدة للاعتراف بالإيراد من خلال تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) الذي الزم تطبيقه على كافة الوحدات الاقتصادية اعتباراً من ٢٠١٧/١/١، مما يظهر الحاجة الى تبني الوحدات الاقتصادية العراقية ومنها قطاع الاتصالات لهذا المعيار لمعالجة أوجه القصور في النظام المحاسبي الموحد فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد، من اجل تحسين المعلومات عن الإيرادات لتتسم بخصائص نوعية ذات جودة عالية من اجل خدمة المستخدم في اتخاذ قراراتهم، ويحدد هذا المعيار كيف ومتى يتم الاعتراف بالإيراد، فضلاً عن توافر المعلومات والافصاح لمستخدمي البيانات المالية بشكل اكثر وضوحاً، ومن المسوغات التي دعت لإصدار هذا المعيار هو تقديم انموذج شامل للاعتراف بالإيراد يطبق على مجموعة واسعة من التعاملات التجارية والصناعية، وقد تم تقسيم البحث الى اربعة محاور فضلاً عن المقدمة ومنهجية البحث حيث تناول المحور

الاول عرض دراسات السابقة وأبحاث والاسهام الذي يقدمه البحث الحالي، وأختص المحور الثاني الاطار النظري للبحث، وفي المحور الثالث تم التطرق الى الجانب التطبيقي للبحث، اما المحور الرابع فقد تم تقسيمه الى الاستنتاجات والتوصيات.

#### أولاً:- مشكلة البحث

تستند السياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في قطاع الاتصالات الى النظام المحلي المتمثل بالنظام المحاسبي الموحد، والذي يستمد اسسه وقواعده من بعض متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الملغى (IAS 18)، لذلك تكمن مشكلة البحث في الآتي:-

١- ان السياسات المحاسبية الحالية الخاصة بالاعتراف بالإيراد لا تتوافق مع التحديثات التي طرأت على المعايير بموجب مشروع التقارب المحاسبي المشترك بين (US GAAP) ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية (IAS)، لاسيما فيما يتعلق بالانفتاح على العالم اقتصادياً الامر الذي يتطلب مواكبة تلك التطورات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية.

٢- ان الاعتراف بالإيراد الظاهر في التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد لا تعبر بشكل حقيقي عن نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع الاتصالات مما ينعكس سلباً على جودة المعلومات المحاسبية من خلال اعطاء مؤشرات ضبابية عن استمرارية الأرباح وبالتالي استدامتها.

#### ثانياً:- أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الآتي:-

- ١- تقويم سياسات الاعتراف بالإيراد المتبعة حالياً في قطاع الاتصالات على وفق النظام المحاسبي الموحد.
- ٢- اعداد الخطوات الخمس التي من خلالها يتم الاعتراف بالإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن.
- ٣- التعرف على متطلبات العرض والافصاح على وفق المعيار (IFRS 15).
- ٤- بيان دور تطبيق المعيار (IFRS 15) في الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع الاتصالات وكيفية تحسين استدامة الأرباح من خلال استمراريته.

#### ثالثاً:- اهمية البحث

تكمن اهمية البحث من الناحية النظرية والعملية وكما موضح ادناه:-

١-الاهمية النظرية:- يستمد اهمية البحث من الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبيق المعايير الدولية ومنه المعيار (IFRS 15) من خلال التعرف على خطواته الخمس وتقييم السياسات المحاسبية المحلية المتمثلة بالنظام المحاسبي الموحد.

٢-الاهمية العملية:- تكمن اهمية البحث كونه يتناول موضوعاً مهماً يتمثل بضرورة تطبيق المعيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) على قطاع الاتصالات لما له دور في تحسين نتيجة النشاط والمركز المالي للقطاع المذكور من خلال تحقيق استدامه ارباحه.

#### ٣-رابعاً:- فرضية البحث

بالاستناد الى مشكلة البحث صيغت فرضية البحث بالآتي:-

(إنّ تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) بقطاع الاتصالات في البيئة العراقية يسهم في استدامه أرباحه)  
خامساً:- مصادر البحث

من أجل اغناء البحث بالمعلومات تم اعتماد الباحثان على مصادر عدة تمثلت بالآتي:-

١- الكتب والدوريات والابحاث العربية والاجنبية المتوفرة في المكتبات والمنشورة في شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

٢- الحسابات الختامية وتقرير مراقب الحسابات السنوي لشركة كورك تيليكوم للاتصالات لعام (٢٠١٧) فضلاً عن موقع الشركة على الانترنت (www.Korek.com).

سادساً:- منهج البحث

تم اعتماد المنهج الاستقرائي في اعداد الجانب النظري من خلال الاستفادة من المصادر العربية والاجنبية فضلاً عن الدوريات والرسائل والاطاريج الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث والتصفح والاطلاع على مواقع البحث الالكترونية، اما الجانب التطبيقي فقد تم اعاده بالاعتماد منهج دراسة حالة تطبيقية في شركة تيليكوم لعام (٢٠١٧).

المحور الاول

دراسات وأبحاث سابقة والإسهام الذي يقدمه البحث الحالي

حاولت العديد من الدراسات تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15)، ومن هذه الدراسات هي الآتي:-

١-دراسة (خليل وإبراهيم، ٢٠١٦) الموسومة/ "قياس اثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية" - دليل من البيئة المصرية

أشارت هذه الدراسة إلى مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع الزبائن (IFRS 15) على استدامة الأرباح المحاسبية في البيئة المصرية، وأعتمد الباحثان دراسة ميدانية على عينة من المدراء الماليين، والمحاسبين، ومراقبي الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس، وتوصل الباحثان إلى إن الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار (IFRS 15) الحاجة إلى اجراء تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات هذا المعيار.

٢-دراسة (Jack,2014) الموسومة/ "The Impact Of The Revenue Recognition Project"

هدفت هذه الدراسة الكشف عن الآثار المترتبة عند تطبيق معيار الاعتراف بالإيراد (IFRS 15) الذي تم تطبيقه على جميع الشركات لتحسين السياسات المحاسبية السابقة واعتمد منهج دراسة حالة لشركة الطيران الامريكية، وتوصل الباحث الى إن هناك تغييرات جوهرية في العمليات المحاسبية المستخدمة للاعتراف بالإيراد، وتتحمل الوحدة الاقتصادية لتطبيق المعيار تكاليف تنفيذ وتطبيق المعيار، وذلك من خلال تحديث برامج محاسبية وتدريب المحاسبين، فضلاً عن ذلك اعادة هيكلة ممارساتها التجارية واحداث تغييرات في البيانات المالية.

### ٣-دراسة(Dalkilic,2014) الموسومة/ "The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers"

فقد هدفت هذه الدراسة الى وضع سياسة محاسبية للاعتراف بالإيراد شاملة لجميع الشركات وفق المعيار الجديد، واعتمد منهج دراسة حالة لشركة (Turkcell) التركية للاتصالات، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها إن التحصيل النقدي لم يعد بداية الاعتراف بالإيراد ولا يؤثر على سعر الصفقة، فضلاً عن ذلك هناك تغيير في نظم تخطيط موارد الوحدة بما يتماشى مع المعيار الجديد. وجاءت الدراسة الحالية مختلفة عن الدراسات السابقة بتقييم سياسات الاعتراف بالإيراد المتبعة حالياً بقطاع الاتصالات في البيئة العراقية وتطبيق متطلبات معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15)، وبيان دوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، فضلاً عن ذلك إن آثار تطبيق هذا المعيار لا يمكن حصرها على الشركات الخاصة فقط بل على جميع الشركات الهادفة للربح وحسب اعتقاد الباحثان فهي الدراسة الاولى من نوعها تختص بمعيار (IFRS 15) في البيئة المحلية.

#### المحور الثاني

#### الاطار النظري للبحث

تتزايد الحاجة لتوافق القواعد والانظمة المحلية مع معايير (IFRS) نتيجة التغييرات السريعة التي حصلت في بيئة الاعمال المحاسبية وعدم تلبية هذه القواعد والانظمة المحلية من مواكبة تلك التغييرات، ومن المعايير التي شملها التغيير هو معيار الاعتراف بالإيراد.

#### ٢ - ١ : مفهوم الإيراد Revenue concept

وردت تعريف عدة لمفهوم الإيراد فقد عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) "بأنه الزيادة في اصول الوحدة الاقتصادية او الانخفاض بالالتزامات الناتجة من العمليات الاعتيادية للوحدة الاقتصادية والتي تتعلق بتوفير المنتجات (السلع او الخدمات) الى الزبائن" (FASB,2003:3)، اما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقد عرفه "بأنه التدفق الاجمالي في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تنشأ من ممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها الاعتيادية وذلك عندما تؤدي تلك التدفقات الى زيادة في حقوق الملكية" (IASB,2009:2)، وعرفه المعيار (IFRS 15) "بأنه الدخل الناشئ من ممارسة أنشطة الوحدة الاقتصادية الاعتيادية" (IFRS 15,2014:27)، وبناءً على ما سبق هناك اتفاق على مفهوم الإيراد اذ ركزت التعريف على زيادة الاصول او نقص بالالتزامات (او كليهما معاً) والتي تنتج عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها الرئيسي او الاعتيادي.

#### ٢ - ٢ : الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition

يقصد بالاعتراف اثبات الإيراد في السجلات المحاسبية والابلاغ عنه في القوائم المالية وذلك بعد اتمام عملية البيع او المبادلة(الشحادة واخرون،٢٠١١: ١٧٨)، ويعد مبدأ الاعتراف بالإيراد احد المبادئ الاساسية في الاطار المفاهيمي ضمن المستوى الثالث المتكون من المفاهيم التي تقوم بتنفيذ الهدف

الاساسي، حيث تبين هذه المفاهيم للوحدات الاقتصادية الكيفية التي ينبغي ان تقيس وتتعرف وتبلغ عن العناصر والاحداث المالية (جار الله، ٢٠١٦: ٦٤).

ويتعلق مبدأ الاعتراف بالإيراد بقياس ما تم تحقيقه من قبل الوحدة الاقتصادية خلال مدة معينة، فضلاً عن ذلك ان الاعتراف بالإيراد تتعلق بتسجيل الإيراد في السجلات او توقيت التسجيل وتعتبر نقطة الاعتراف بالإيراد هي المسألة الاساسية، وتختلف هذه المسألة بسبب اختلاف نوعية وطبيعة كل نشاط، واهمية تحصيل الإيراد، وامكانية تحديد كلف النشاط، ومخاطر النشاط، وتوفر سوق فاعل (نشط) للمبيعات او امكانية تحديد سعر البيع (العيساوي، ٢٠٠٧: ٩٧).

وفي البيئة العراقية أخذ ايراد النشاط الاعتيادي في النظام المحاسبي الموحد بأرقام الدليل المحاسبي من (٤١) الى (٤٥) والنواتج عن موارد الوحدة الاقتصادية عن نشاطها الجاري والمستمر، وهي الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية لقاء بيع السلع أو تقديم الخدمات للغير، ويتضمن دليل الإيراد الاعتيادي عن النشاط الخدمي برقم الدليل (٤٣)، ويقاس الإيراد على اساس صافي المبلغ المستلم من مبيعات السلع أو الخدمات المقدمة للغير باستبعاد السماحات والخصومات (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ١٠٧)، ولم يحدد هذا النظام المحاسبي اية شروط اخرى للاعتراف بالإيراد من بيع السلع، اما تقديم الخدمة فإنه يتم الاعتراف بالإيراد بنسبة الانجاز عند امكانية تقدير ناتج الصفقة (العملية) بطريقة موثوق بها، وفي حالة عدم امكانية تقدير ناتج العملية فإنه يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة العقد المنجز، ولم يأخذ النظام المحاسبي الموحد بعين الاعتبار الإيرادات المتأتية من خدمات الدفع المسبق في قطاع الاتصالات، ونتيجة لما سبق هناك حاجة الى وضع الحلول الناجعة في متطلبات الإيراد والاعتراف به وتأطيره بأطر محكمة، ما دعت الهيئات والمجامع المهنية الى التركيز على موضوع الإيراد وتوجت جهودها بإصدار معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15).

### ٢ - ٣ : الاعتراف بالإيراد وفق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15)

يقدم هذا المعيار انموذج شامل للاعتراف بالإيراد يكون فيه المبدأ الاساسي التزام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع الزبائن بمبلغ يعكس القيمة التي تتوقع هذه الوحدة الحصول عليه مقابل تلك السلعة أو الخدمة، ولغرض الاعتراف بالإيراد فقد وضع المعيار خمس خطوات اساسية لمتطلبات تطبيق هذا المعيار وهي الآتي (Gobodo, 2015: 4):-

### ٢ - ٣ - ١ : الخطوة الاولى:- تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون

تلتزم هذه الخطوة تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون، ويعرف العقد (contract) وفق المعيار (IFRS 15) "بأنه اتفاق بين طرفين أو اكثر ينشأ عنه حقوق قانونية والتزامات خاصة بأطراف العقد قابلة للتنفيذ، ويمكن أن تكون هذه العقود مكتوبة أو شفوية أو ضمنية في ممارسات اعمال الوحدة الاقتصادية الاعتيادية" (Dalkilic, 2014: 73)، وتمثل الموافقة الالكترونية دليل على قبول العقد بصورة شفوية (Domala & Tummura, 2015: 20).

وتعرف الوحدة الاقتصادية (Economic Unity) بأنها "أي وحدة تمارس نشاطاً صناعياً، تجارياً، زراعياً، خدمياً والغرض من هذه المؤسسة تكون هادفة للربح، تطبق النظام المحاسبي المالي، تمارس المعاملات التجارية بين الأطراف الداخلية والخارجية، أما الزبون (customer) يعرف "بأنه الطرف الذي يتعاقد مع الوحدة الاقتصادية لغرض حصوله على السلعة أو الخدمة وهي مخرجات لأنشطتها الاعتيادية، حيث يعد توافد الزبائن كأساس لاستمرارية الوحدة الاقتصادية في تأدية أعمالها وتحقيق نجاحها" (Chabot & Thornton, 2016:7)، ويجب أن تتوفر في العقود التي تبرمها الوحدة الاقتصادية مع الزبائن استيفاء الشروط الآتية (خليل وإبراهيم، ٢٠١٦: ١٤):-

- ١- موافقة جميع أطراف العقد بشكل خطي أو شفوي وفقاً للممارسات التجارية المعتادة على العقد، والتزامهم بتنفيذ الالتزامات الخاصة بهم.
- ٢- تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
- ٣- تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي يتم تحويلها.
- ٤- العقود في جوهرها تصنف على أنها ذات عقد تجاري (هادف للربح).
- ٥- تقييم مدى احتمالية تحصيل المقابل والاختذ بنظر الاعتبار قدرة الزبون لدفع هذا المقابل عندما يكون مستحقاً.

وقد قدم المعيار (IFRS 15) توضيحاً حول تعديل العقود، والذي يعرف "بأنه تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) ويترتب على هذا التعديل نشوء حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ أو التعديل لها بين أطراف العقد وفي حالة عدم موافقة طرفي العقد على هذا التعديل يستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم حتى تتم الموافقة على تعديل العقد" (Tong, 2015:13)، ويجب على الوحدة الاقتصادية المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان انهاء للعقد الحالي وإنشاء عقد جديد إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية تختلف عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها قبل تاريخ تعديل العقد (خليل وإبراهيم، ٢٠١٦: ١٦).

### ٢ - ٣ - ٢ : الخطوة الثانية:- تحديد التزامات الاداء في العقد مع الزبون

تعرف التزامات الاداء (Performance obligations) "بأنها تعهد (التزام) تعاقدى من قبل الوحدة الاقتصادية لتحويل السلع أو الخدمات الى الزبون، ولتحديد التزامات الاداء لكل تعهد والذي يكون اما سلع أو خدمات (أو حزمة من سلع أو خدمات) والتي تكون مميزة، أو سلسلة من السلع أو الخدمات في نفس الحالة تقريباً والتي لها نفس النمط عند تحويلها الى الزبون" (Khamis, 2016:11)، وتعتبر السلع أو الخدمات مميزة عند استيفاء الشروط الآتية (Lehman & Wodka, 2014:7):-

- ١- السلع أو الخدمات ذات القدرة على التمييز:- يمكن للزبون الاستفادة من السلعة أو الخدمة بحد ذاتها أو الى جانب غيرها من الموارد المتاحة للزبون، ويستطيع الاستفادة من السلعة أو الخدمة من خلال الاستعمال أو الاستخدام أو البيع مما يولد منافع اقتصادية.

٢- السلع أو الخدمات مميزة في سياق العقد:- وتتعد الوحدة الاقتصادية بنقل السلع أو الخدمات للزبون بحيث تكون محددة بشكل مستقل عن التعهدات الأخرى في العقد، وتمثل العوامل التي تشير الى السلع أو الخدمات المحددة بشكل مستقل بما يأتي:-

أ- لا يوجد خدمات تكامل جوهرية للسلع أو الخدمات مع سلع أو خدمات أخرى متفق عليها في العقد لتكوين حزمة من السلع أو الخدمات التي تمثل ناتجاً مشتركاً محدد في العقد.

ب- السلع أو الخدمات التي لا يتم تغييرها أو تخصيصها الى سلع أو خدمات أخرى متفق عليها في العقد.

ت- السلع أو الخدمات التي لا تعتمد بشكل كبير أو تتكامل مع السلع أو الخدمات الأخرى المتفق عليها في العقد.

### ٢ - ٣ - ٣ : الخطوة الثالثة:- تحديد سعر الصفقة (سعر العملية)

ينبغي في هذه الخطوة تحديد سعر الصفقة (Transaction price) ويعرف "بأنه المبلغ النقدي الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه من زبائنها مقابل تحويل السلع أو الخدمات الى الزبون، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن اطراف أخرى كضرائب المبيعات" (Chabot & Thornton, 2016:12)، وقد يشمل المبلغ المتفق عليه في العقد مع الزبون على قيم ثابتة وقيم متغيرة (أو كلاهما)، فضلاً عن تأثره بطبيعة وتوقيت وقيمة مبلغ العوض (المقابل) النقدي (خليل و ابراهيم، ٢٠١٦: ١٩)، وقدم المعيار (IFRS 15) توضيحاً حول العوض (المقابل) النقدي المتغير الذي ينشأ نتيجة الغرامات، الخصومات، تخفيضات الاسعار، ويتم ادراج العوض المتغير الى المدى الذي يكون من المحتمل جداً لا يكون هناك تخفيض في الإيرادات المعترف بها (Khamis, 2016:11)، وقد يكون العوض النقدي متغير نتيجة ممارسات الوحدة الاقتصادية لقبول سعر اقل مقابل السلع أو الخدمات المتفق عليها، وهذه الامتيازات هدفها تعزيز علاقة الزبون مع الوحدة الاقتصادية، وتشجيع المبيعات المستقبلية الى ذلك الزبون (BDO, 2014:14).

### ٢ - ٣ - ٤ : الخطوة الرابعة:- تخصيص سعر الصفقة الى التزامات الاداء المنفصلة

يتم تخصيص سعر الصفقة الى التزامات الاداء المنفصلة أو المميزة في العقد على اساس اسعار البيع المستقلة النسبية للسلع أو الخدمات المتفق عليها ويتم هذا التخصيص في بداية العقد ويتم تعديله في حالة التغيرات اللاحقة في اسعار البيع المستقلة من تلك السلع أو الخدمات وفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر الذي يمكن ملاحظته للسلعة أو الخدمة عندما تباع الوحدة الاقتصادية تلك السلع أو الخدمات على حدة (Peters, 2016:10).

ومما تجدر الإشارة اليه عند تخصيص سعر الصفقة للالتزامات الاداء، سيحصل الزبون على خصم نتيجة شراء حزمة من السلع أو الخدمات اذا كان مجموع اسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد تزيد عن المقابل المتفق عليه في العقد، في هذه الحالة يجب على الوحدة الاقتصادية تخصيص الخصم بشكل نسبي لجميع التزامات الاداء في العقد على اساس سعر البيع المستقل النسبي



للسلع أو الخدمات المميزة، أو تخصيص الخصم بشكل كامل لواحد أو أكثر من التزامات الأداء وليس جميع التزامات الأداء إذا كان هناك أدلة تثبت ان الخصم يعزى بشكل محدد لواحد أو أكثر من التزامات الأداء في العقد (Fisher,2014:5)، وجاءت دراسة (Tong) ان بعض الوحدات تقدم حوافز مبيعات أو خدمات عرضية مع السلع او الخدمات المتفق عليها في العقد مع الزبون كما في شركات الاتصالات ( السماعاات والهواتف المجانية مع خدمة الاتصال)، ويتعين على الوحدة الاقتصادية تقييمها باعتبارها سلع او خدمات (مستقلة)، واحتسابها كالتزام اداء منفصل عند الاعتراف بالإيراد (Tong,2015:7).

ترتيباً على ما سبق يمكننا القول ان الخصم الذي يمنح للزبون في بداية العقد لتقديم سلعة وخدمة في نفس الوقت يجب عدم شمول السلعة في بداية العقد بنسبة من الخصم من سعر البيع المستقل النسبي وذلك لأنه استوفى شروط الاعتراف بالإيراد في النقطة الزمنية المحددة.

#### ٢ - ٣ - ٥ : الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

وتتضمن هذه الخطوة الوفاء بالتزامات الأداء من خلال نقل السيطرة للسلع أو الخدمات الى الزبون، اذ يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالمبلغ المخصص من سعر الصفقة لهذا الالتزامات المحولة للزبون كإيراد، ويتم الاعتراف بالإيراد وفق طريقتين وهما (Gobodo,2015:10):-

اولاً:- الاعتراف بالإيراد بمرور الوقت:-

ويتم الاعتراف بالإيراد وفق هذه الطريقة عند استلام الزبون المنافع المقدمة من اداء الوحدة الاقتصادية واستهلاكها في نفس الوقت الذي تؤدي الوحدة مهامها (Dixit,2016:5).

ثانياً:- الاعتراف بالإيراد عند النقطة الزمنية المحددة:-

يتم الاعتراف بالإيراد وفق هذه الطريقة عند استيفاء الوحدة الاقتصادية لالتزاماتها وكالاتي (Chabot & Thornton,2016:23):-

١- حصول الزبون القدرة على استعمال الاصل بشكل مباشر والحصول على كافة المنافع المتبقية من الاصل مقابل التبادل، ويكون حق الوحدة الاقتصادية قائم بالتزام الزبون بسداد قيمة الاصل.

٢- نقل سند الملكية القانوني للأصل الى الزبون.

٣- نقل الحيازة المادية للأصل الى الزبون.

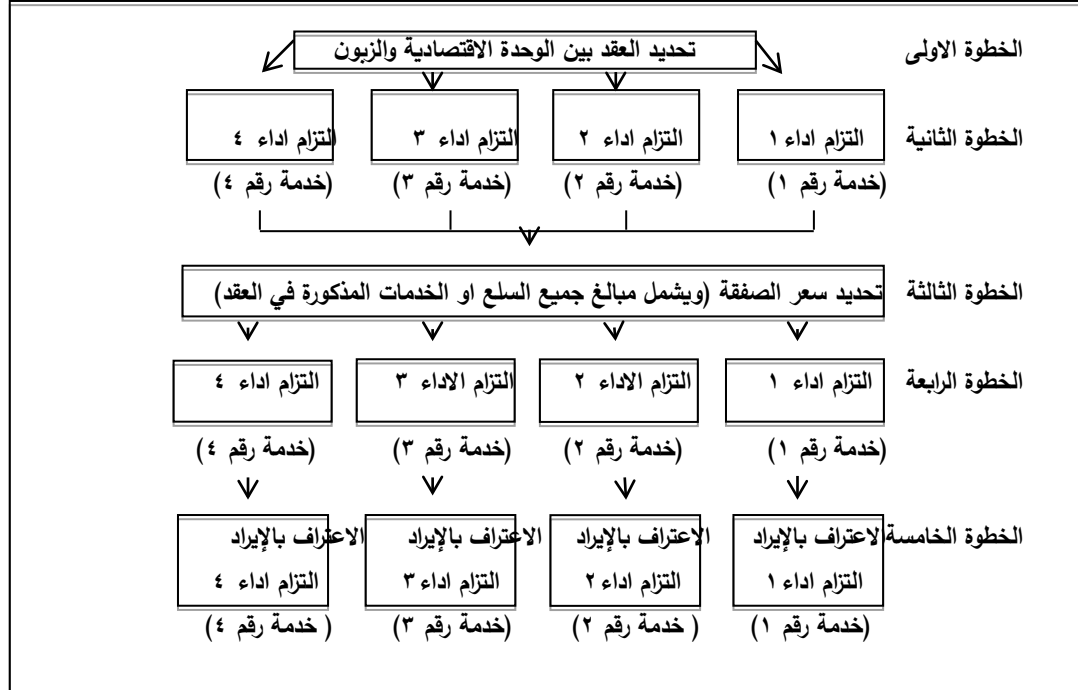
٤- قبول الزبون للأصل مما يدل ذلك على حصول الزبون السيطرة على ذلك الاصل.

ويمكن وصف الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد التي تم ايضاحها لعقد مع زبون يتضمن

حزمة سلع أو خدمات (مميزة) من خلال الشكل (١) الآتي:-

الشكل (١)

خطوات الاعتراف بالإيراد لعقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون



المصدر:- اعداد الباحثان بالاستناد الى المعيار (IFRS 15).

ويلحظ من الشكل اعلاه ان الخطوة الاولى تتمثل بتحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون، اما الخطوة الثانية فأنها تشتمل على تحديد التزامات الاداء المنفصلة أو المستقلة في ذلك العقد، وتشكل جميع التزامات الاداء في العقد سعر الصفقة، ويتم تخصيص سعر الصفقة الى التزامات الاداء المنفصلة، ويتم الاعتراف بالإيراد لكل التزام اداء على حدة سواء كان (سلعة أو خدمة مقدمة).

٢ - ٤ : العرض والافصاح وفق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15)

يتضمن المعيار (IFRS 15) اساليب محددة للعرض والافصاح وكما موضح ادناه:-

١- العرض:- ويتم عرض العقود المبرمة مع الزبائن في قائمة المركز المالي كالتزام أو اصل أو نم مدينة اعتماداً على العلاقة بين الوحدة الاقتصادية المقدمة للسلع أو الخدمات ومدفوعات الزبون، فاذا تم استلام مدفوعات مقدمة من الزبون قبل تقديم السلعة أو الخدمة اليه ويتم الاعتراف بالتزامات العقد في قائمة المركز المالي، اما اذا قامت الوحدة نفسها بتحويل أو نقل السلعة أو تقديم الخدمة للزبون يتم الاعتراف بالأصل أو الاعتراف بزم مدينة عند عدم تسديد الزبون المستحق عليه للوحدة الاقتصادية (Tong,2014:16).

٢- الافصاح:- ويتضمن تمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبلغ وعدم التأكد الخاص بالإيراد والتدفقات النقدية من العقود المبرمة مع الزبائن، وينبغي الافصاح عن المعلومات الكمية والنوعية للأرصدة الظاهرة للإيرادات (Chabot & Thornton,2016:31).

## ٢ - ٥ استدامة الأرباح المحاسبية

ان مفهوم الاستدامة من المفاهيم التي نالت الكثير من الاهتمام سواء من النواحي (البيئية، الاقتصادية، الاجتماعية، المحاسبية) نتيجة للتطورات المتسارعة في البيئة الخارجية، فضلاً عما تتطلبه التقارير المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في جميع انحاء العالم، التي تعتبر مخرجات تلك الوحدات لأصحاب المصالح من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها (العرموطي، ٢٠١٣: ١٣).

والاستدامة في اللغة بمعنى دوامها واستمرارها، اما استدامة الأرباح المحاسبية تعتبر سمة من سمات المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمساهمة في التنبؤ بدخل الوحدة الاقتصادية في المستقبل(خليل وبرايم، ٢٠١٦: ٣١)، كما اشارت دراسة (Dechow & Schrand) ان الأرباح المحاسبية تكون عالية الجودة عندما تعبر بدقة عن قيمة الوحدة الاقتصادية وتسمى في هذه الحالة (بالأرباح الدائمة) وان الاستدامة تمثل معلومة مهمة للجودة عندما تعكس الأرباح اداء الوحدة الاقتصادية خلال الفترة، واذ استمر هذا الاداء المالي الى فترات لاحقة (Dechow & Schrand, 2004:3)، ويرى (Bodoff) إن استدامة الأرباح المحاسبية هي احتمال ان الأرباح التجارية لا تتآكل بفعل التحركات الاستراتيجية للوحدات المتنافسة، كما توفر استدامة الأرباح اطاراً لتقييم قيمة الوحدة الاقتصادية (Bodoff, 2011:14)، وأشار (Hermanns)، الى سبب ربط جودة الأرباح بالاستمرارية الزمنية في اداء الوحدة الاقتصادية، لأنه كلما كان الاداء الفعلي للوحدة فعالاً ويسير نحو مسار متنامي فإنه سيعكس ذلك على تحقيق الإيرادات بشكل اعلى من خلال جذب اموال المستثمرين وزيادة منح الائتمان من قبل الدائنين مما يزيد ارباح الوحدة الاقتصادية في اخر المطاف (Hermanns, 2006:5).

## ٢ - ٦ العوامل المؤثرة في استدامة الأرباح المحاسبية

ناقشت العديد من الابحاث النظرية والتطبيقية المتعلقة باستدامة الأرباح المحاسبية العديد من العوامل التي من الممكن أن تؤثر في استدامة الأرباح المحاسبية واهمها الآتي:-

١- التوسع في الإفصاح:- من العوامل المؤثرة أيضاً في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية هي التوسع في الإفصاح ، إذ أظهرت نتائج دراسة هدفت لكشف علاقة بين الإفصاح وجودة الأرباح إن التوسع في الإفصاح يؤدي إلى إحداث قيود ومحددات على إدارة الوحدة الاقتصادية بشكل يؤثر على قدرتها في التلاعب بالأرباح (Labo & Zhou, 2001:18).

٢- الغموض في القواعد المحاسبية:- إن التشريعات والقواعد المحاسبية وضعت لتوجيه تطبيق العمل المحاسبي، غالباً ما تصاغ بشكل غامض ومرن، وأنها تهدف فقط إلى تضيق الخيارات المتوفرة، كما أنها تتطلب الاستخدام المتسق للإجراءات والكشوفات المحاسبية، لكنها لا تهدف إلى تنميط جميع الطرق المحاسبية، فهي تترك انطباعاً لتوحيد السياسات المحاسبية، لكنها في الواقع تنطوي على معالجات محاسبية مختلفة لمسألة محاسبية واحدة، وبذلك فأنها تفسح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن أمثلة ذلك استخدام قيد التحفظ في تأجيل الاعتراف بالإيرادات، لكن الاعتراف بالمصاريف والخسائر فوراً ( Mathews & Perera, 2004: 230).

٣- التقدم في التكنولوجيا أو في أساليب الأعمال:- إن التكنولوجيا وأساليب الأعمال تتقدم بشكل أسرع من التشريع والقواعد المحاسبية، وإن المحاسبة كحقل معرفي اجتماعي، تتأخر عن طرق الأعمال التي تتقدم بشكل سريع، وفي غياب التشريعات والقواعد المحاسبية المواكبة لتلك التطورات، لم يكن هنالك أمام الممارسين المحاسبين، خياراً سوى استخدام طرق المحاسبة الإبداعية للمحاسبة عن القضايا التي تنشأ جراء التطورات التكنولوجية وأساليب الأعمال (Mathews & Perera, 2004 : 230).

٤- أساليب إدارة الأرباح :- يرى (Schroeder & others) ان أساليب إدارة الأرباح تقنيات خارج مجال المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فغالبا ما تختار إدارة الشركات السياسات التي تزيد من أرباح الشركة والقيمة السوقية لها ، عموما هذه التقنيات تشمل الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، وتقدير مخصص ديون مشكوك في تحصيلها، تقدير قيمة المخزون بأقل من الأسعار، تقدير النسب المئوية للمشاريع تحت التنفيذ طويلة الأجل ، واختيار طرق الاندثار، هذه الأنواع من أساليب إدارة الأرباح تعد قانونية أو شرعية، إلا أنها في الوقت عينه، قد تشوه الأرباح التي تهتم المجتمع الاستثماري وسوق الأوراق المالية ( ٢٠٠٩:١٦٠ & others Schroeder).

٥- تعدد قواعد الاعتراف بالإيرادات:- بسبب اختلاف في وجهات النظر حول تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، وفي ظل الصعوبات المتعلقة بتوزيع الإيراد والدخل على مختلف الدورات التشغيلية، قام المحاسبون باستخدام مبدأ التحقق لاختيار الحدث الحرج في هذه الدورة لغرض توقيت الاعتراف بالإيراد والدخل، وبشكل عام يتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق وعلى أساس الحدث الحرج ، فالأخير يعترف بالإيراد من خلال وجود حدث حرج في الدورة التشغيلية ، وهذا الحدث قد يكون في لحظة البيع، أو لحظة الانتهاء من الإنتاج ، أو عند استلام مبلغ نقدي لاحق لعملية البيع ، أما الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق ، فيتم أثناء الإنتاج ، أو عند الانتهاء من الإنتاج، أو في حال البيع، أو عند بيع السلع أو التحصيل النقدي للمبيعات (البلقاوي، ٢٠٠٩: ٣٣٥).

٦- تطبيق معايير (IFRS):- ثبتت الدراسات والأبحاث المحاسبية مؤخراً حجم المنافع التي تولدت من تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في الوحدات الاقتصادية، إذ ساهمت في تضيق مجالات التلاعب التي تستغلها إدارة الوحدات بهدف تضليل أطراف المصلحة، حيث توصلت دراسة (Nijam & Jahfer) الى إن حجم التلاعب في الأرباح قد انخفض عند اعتماد المعايير (IFRS) إذ ساهمت في الكشف عن الأنشطة المؤدية للتلاعب في الأرباح وقد جاءت نتيجة هذه الدراسة مع هدف الاتحاد الأوروبي من اعتماد مجموعة موحدة من المعايير عالية الجودة (Nijam & Jahfer, 2016:100) ويمكن القول إن اعتماد وتطبيق الوحدات الاقتصادية معايير (IAS / IFRS) يؤدي إلى مزيد من الشفافية في الإبلاغ المالي ، مما يسهل من عملية عدم التلاعب بالأرباح (Abaoub , Nouri , 2015 :91). وقد اثبتت دراسة (خليل وابراهيم، ٢٠١٦) ان هناك علاقة معنوية بين تبني (IFRS 15) واستدامة الأرباح.

مما سبق يمكننا القول ان معيار (IFRS 15) الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن ساهم في تحسين المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد من خلال اصدار سياسة محاسبية اكثر مقبولة وملائمة

دولياً حيث وافر المعيار المذكور مجموعة من الارشادات التي كانت غائبة، اذ حدد وبشكل دقيق توقيت الاعتراف بالإيراد مع مرور الوقت فضلاً عن الاعتراف بالإيراد النقطة الزمنية المحددة، مما جعل ادارة الوحدات الاقتصادية تعمل على استدامة ارباحها المحاسبية من خلال توقيت الاعتراف بالإيراد بتوقيت تحويل السلعة أو الخدمة إلى الزبون فضلاً عن تحديد اصل العقد والتزام العقد اعتماداً على اداء الوحدة الاقتصادية في تقديم خدماتها الى الزبون، ومن الجدير بالذكر ان تطبيق معيار (IFRS 15) واجراء التعديلات الفنية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والمبنية على اساس علمي سليم من اجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية واستدامة الأرباح المحاسبية.

### المحور الثالث

#### الجانب التطبيقي للبحث

#### ٣ - ١ : وصف دراسة الحالة التطبيقية (نبذة مختصرة عن شركة كورك تيليكوم للاتصالات)

تعتبر شركة كورك تيليكوم شركة عراقية رائدة في خدمات الاتصال النقال (الموبايل)، وحازت المرتبة الثالثة على رخصة العمل في مجال الموبايل الى جانب شركتي زين العراق وآسياسيل، وتقدم شركة كورك تيليكوم خدمة الجيل الثالث (3G) لمستخدميها كما تغطي خدماتها جميع محافظات العراق. كورك تيليكوم شركة محدودة المسؤولية مسجلة في العراق وبدأت بالعمل في قطاع الاتصالات منذ عام (٢٠٠٠) وتحديداً في المحافظات الشمالية من العراق، وفي عام (٢٠٠٧) حازت على رخصة لتشغيل شبكة الهاتف المحمول في جميع محافظات العراق، ومنذ ذلك الحين تقوم شركة كورك تيليكوم بتقديم خدماتها في جميع انحاء العراق، فضلاً عن ذلك تهدف الى أن تصبح اكبر وأوسع شبكة في العراق حيث توسعت رقعة تغطية شبكتها واصبح لديها ما يقارب ستة مليون مشترك.

تتبع الشركة اساس الاستحقاق في اعداد البيانات المالية وفق النظام المحاسبي الموحد وتحصل الشركة على مصادر تمويلها من الإيرادات المتأتية من الخدمات التي تقدمها، إذ تقدم العديد من الانظمة المبتكرة والمتميزة الخاصة بخطوط الدفع المسبق بالإضافة إلى خط الفاتورة وباقات خدمات الهواتف النقالة للأفراد والوحدات الاقتصادية وتحرص على تقديم مجموعة من الباقات المصممة خصيصاً لتناسب مختلف احتياجات المشتركين في جميع انحاء العراق، وتمثل خطوط الدفع المسبق المصدر الرئيسي لإيرادات الشركة حيث ان غالبية المشتركين هم من أصحاب هذه الخطوط، يدفع المشترك مقدماً عبر شراء الرصيد (كارت الدفع المسبق) مقابل استخدام الخدمات في خطوط الدفع المسبق وهذا من شأنه أن يؤدي الى توفير السيولة النقدية للشركة وتقسيم خطوط الدفع المسبق الى انواع عديدة كخط الدفع المسبق الاعتيادي، خط الدياري بلص، خط الفاتورة، خط ضيافة، خط هلي واصحابي، خط كورك بلص، خط الطلبة، وتختلف اسعار المكالمات (الخدمات) المقدمة من الشركة من خط الى اخر تبعاً لنوع الخط وطبيعة الخدمة المقدمة، فضلاً عن ذلك تقدم كورك تيليكوم احدث عروض الباقات المقدمة وهي خدمات الفيسبوك، باقات انترنت بلا حدود، اكسترا G، خدمة البلاك بيري، خدمة التجوال البحري، خدمة التجوال الجوي، خدمة كمل

حجي، خدمة غنيلي... الخ، فضلاً عن ذلك خدمة الزبائن المجانية بثلاث لغات وهي العربية والكردية والانكليزية (التقرير السنوي للشركة والحسابات الختامية لسنة ٢٠١٧).

٣ - ٢ : اسعار بيع شريحة الاتصال (SIM CARD) والخدمات المقدمة فيها.

يبلغ سعر البيع لكافة الشرائح (٢,٠٠٠) دينار، اما اسعار الخدمات المقدمة لشريحة الدفع المسبق الاعتيادي فيمكن اعدادها بالجدول (١) ادناه:-

#### الجدول (١)

اسعار الخدمات المقدمة من شركة كورك تيليكوم

سعر الخدمة	الخدمات المقدمة
(١,٤) دينار لكل ثانية	الاتصال ضمن الشبكة داخل اقليم كردستان
(٢,١) دينار لكل ثانية	الاتصال خارج الشبكة داخل اقليم كردستان
(٢,١) دينار لكل ثانية	الاتصال داخل وخارج الشبكة لبقية محافظات العراق
(٢٩٥) دينار للدقيقة	الاتصال الدولي لجميع دول العالم
(٥٠) دينار	SMS على الشبكة.
(٥٠) دينار	SMS خارج الشبكة.
(١٢٠) دينار	MMS من (١ - ١٤٩) كيلو بايت
(٢٤٠) دينار	MMS من (١٥٠ - ٣٠٠) كيلو بايت
(١٥٠) دينار	SMS دولي
(٠,٦٠) دينار لكل (١) كيلو بايت	الانترنت من ٨ صباحاً لغاية ١١:٢٩ ليلاً.
(٠,٢٤) دينار لكل (١) كيلو بايت	الانترنت من ١١:٣٠ ليلاً لغاية ٧:٥٩ صباحاً.
مجانى	مركز خدمة المشتركين (٤١١)
مجانى	الاستعلام عن الرصيد (٢١١)
مجانى	الرمز المختصر لمعرفة الرصيد (*#٢١١)

المصدر :- اعداد الباحث بالاستناد الى (www.Korek.com).

٣ - ٣ : الية عمل الشركة وسياسة الاعتراف بالإيراد المتبعة

يتم عمل الشركة والاتصال بالزبون عن طريق الوكلاء ومراكز البيع المباشر المنتشرة في جميع انحاء العراق ويتم تعامل هذه المراكز مع الشركة المذكورة من خلال تعاقد الوكلاء مع الشركة بعقد خطي على بيع شرائح الاتصال (SIM CARD) وكارتات الدفع المسبق ويكون العقد مع الوكلاء بنسبة من المبيعات لذلك الموكل مقابل قيام الوكلاء ببيع خطوط الدفع المسبق لنقاط البيع المنتشرة في مناطقها مع كارتات الدفع المسبق، ويقدم هؤلاء الوكلاء العروض المقدمة من الشركة مباشرة الى الزبون، وتقوم الشركة بالاستلام المبلغ النقدي الاجمالي من الوكلاء عن بيع السلع (شرائح الاتصال)، فضلاً عن استلام المبلغ الاجمالي لبيع كارتات الدفع المسبق التي تقوم ببيعها الى الوكيل، وعند تسديد الوكيل للمبالغ المستحقة

للشركة عن بيع كارتات الدفع المسبق وشريحة الاتصال (SIM CARD) تقوم شركة كورك تيليكوم بتسجيل القيد الآتي:-

×× من ح/ البنك ١٨٣

×× الى ح/ إيراد المبيعات ٤٣٢

(عن استلام مبلغ إيراد شريحة الاتصال وكارتات الدفع المسبق)

وعلى وفق القيد اعلاه تم الاعتراف بالإيراد من قبل الشركة عينة البحث في سجلاتها، وعند بيع الشرائح بمبلغ اقل من كلفتها أو سعر البيع الرسمي يتم تسجيل المبلغ الصافي عن بيع (SIM CARD)، اما كارتات الدفع المسبق يتم استلام مبلغه حسب المبلغ المتفق عليه في العقد مع الوكيل أو مراكز البيع المباشر التابعة للشركة، وفيما يخص عن تقديم خدمة الاتصال من قبل شركة كورك تيليكوم للزبون فان كارتات الدفع المسبق فيها رقم تسلسلي مدرجة في برنامج خاص ويعطى للزبون عند تعبئة الرصيد كمية من الدقائق والكيلو بايت حسب تعليمات الشركة واسعارها لكل اتصال او رسالة او خدمة الانترنت عن الكارت الذي تم تعبئته من قبل الزبون ولا يوجد علاقة بين استلام المبلغ النقدي الخاص بكارتات التعبئة والخدمة المقدمة فيما يخص الاعتراف بالإيراد حيث يعتبر كل الإيرادات التي يتم استلامها اجمالية من قبل الشركة ولا يوجد اعتراف بالإيراد عن كل خدمة مقدمة لكل عقد على حدة وفق الخدمة المقدمة.

نستنتج مما سبق بان عملية تقديم الخدمات للزبون من قبل قطاع الاتصالات لا تتفق مع معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15)، وان القوائم المالية لا تمثل بصدق عن حقيقة نشاط هذه الوحدات ما ينعكس سلباً على جودة المعلومات المحاسبية وذلك لتسجيل مبلغ الإيراد بالإجمالي وعدم ارتباطه بتقديم الخدمات.

٣ - ٤: تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) على حالة الدراسة

لغرض الاعتراف بالإيراد وضع المعيار خمس خطوات اساسية لمتطلبات تطبيقه هي الآتي:-

٣ - ٤ - ١ : الخطوة الاولى:- تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون

يعد تحديد العقد في البداية مع الزبون هي الخطوة الاولى لغرض الوصول للاعتراف بالإيراد، ويصبح العقد قائماً عندما يؤدي الاتفاق بين الطرفين الى نشوء حقوق والتزامات (خدمات اتصال مقابل النقدية) بين الاطراف المتعاقدة واستوفى العقد الشروط الآتية :-

١- موافقة اطراف العقد بشكل خطي على العقد ويأخذ بجميع الحقائق والظروف في تقييم ما اذا كانت الاطراف تنوي الالتزام ببند أو شروط العقد، وتأسيساً على ذلك فإن العقد الذي سيتم استقراء واقع الاعتراف بالإيراد الناشئ منه سيتم تفصيله على وفق معيار (IFRS 15) ومتطلباته المتمثلة بطرفي العقد

أ- شركة كورك تيليكوم للاتصالات (الوحدة الاقتصادية).

ب- (الزبون).

٢- تحديد حقوق كل طرف فيما يخص الخدمات التي سيتم تحويلها.

٣- تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها ، وعلى وفق المعيار (IFRS 15) ومتطلباته فان العقد المبرم ما بين الطرفين تم تحديد حقوق كل طرف من الاطراف، اذ يلتزم الزبون بنفادية بطاقة التعبئة فئة (١,٠٠٠) دينار لمدة (٥) ايام، ونفادية بطاقة التعبئة فئة (٢,٠٠٠) دينار لمدة (١٠) ايام، نفادية بطاقتي (٣,٠٠٠) و (٤,٠٠٠) لمدة (٢٠) يوم، ونفادية بطاقة التعبئة (٥,٠٠٠) دينار لمدة (٤٠) يوم، ونفادية بطاقة التعبئة فئة (١٠,٠٠٠) دينار لمدة (٥٠) يوم، ونفادية بطاقة التعبئة فئة (١٥,٠٠٠) دينار لمدة (٦٠) يوم، ونفادية بطاقة التعبئة فئة (٣٠,٠٠٠) دينار لمدة (٧٥) يوم، ونفادية بطاقة التعبئة فئة (٦٠,٠٠٠) دينار لمدة (٩٠) يوم، حيث يستخدم الزبون بطاقة التعبئة التي تلائم احتياجاته.

٤- العقد في جوهره يصنف على انه ذات عقد تجاري (هادف للربح).

٥- تقييم مدى احتمالية تحصيل المقابل النقدي من الزبون، ولكون ان الخدمات تعتمد على الدفع المسبق فانه ضمان لتحصيل المقابل.

وان تطبيق المعيار (IFRS 15) على العقد المبرم مع الزبون استوفى جميع الشروط انفة الذكر.

#### ٣ - ٤ - ٢ : الخطوة الثانية:- تحديد التزامات الاداء في العقد مع الزبون

تحديد التزامات الاداء هي تعهد (التزام) تعاقدى من قبل الوحدة الاقتصادية بنقل السلع أو الخدمات الى الزبون، وفي قطاع الاتصالات (حالة البحث) يتم تحديد شريحة الاتصال (SIM CARD) كسلعة والمكالمات أو الخدمات الاخرى (كخدمة) التي سيتم تحويلها الى الزبون وتم تحديد السلع أو الخدمات وفق الجدول (٢) الآتي:-

#### الجدول (٢)

تحديد (التزامات الاداء) السلع او الخدمات التي تقدمها شركة كورك تيليكوم للاتصالات

سعر الخدمة	سعر السلعة	الخدمات المقدمة
-	٢,٠٠٠ دينار للشريحة	SIM CARD
(١,٤) دينار لكل ثانية	-	الاتصال ضمن الشبكة داخل اقليم كردستان
(٢,١) دينار لكل ثانية	-	الاتصال خارج الشبكة داخل اقليم كردستان
(٢,١) دينار لكل ثانية	-	الاتصال داخل وخارج الشبكة لبقية محافظات العراق
(٢٩٥) دينار	-	الاتصال الدولي لجميع دول العالم
(٥٠) دينار	-	SMS على الشبكة.
(٥٠) دينار	-	SMS خارج الشبكة.
(١٢٠) دينار	-	MMS من (١ - ١٤٩) كيلو بايت
(٢٤٠) دينار	-	MMS من (١٥٠ - ٣٠٠) كيلو بايت
(١٥٠) دينار	-	SMS دولي
(٠,٦٠) دينار لكل (١) كيلو بايت	-	الانترنت من ٨ صباحاً لغاية ١١:٢٩ ليلاً.



الخدمات المقدمة	سعر السلعة	سعر الخدمة
الانترنت من ١١:٣٠ ليلاً لغاية ٧:٥٩ صباحاً.	-	(٠,٢٤) دينار لكل (١) كيلو بايت
مركز خدمة المشتركين (٤١١)	-	مجاني
الاستعلام عن الرصيد (٢١١)	-	مجاني
الرمز المختصر لمعرفة الرصيد (*#٢١١)	-	مجاني
المجموع	٢,٠٠٠	٩١١,٤٤

المصدر :- اعداد الباحثان بالاستناد الى اسعار المقدمة من شركة كورك تيليكوم

### ٣ - ٤ - ٣ : الخطوة الثالثة :- تحديد سعر الصفقة (سعر العملية)

سعر الصفقة هو المبلغ الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه من الزبون مقابل كل سلعة أو خدمة تقدمها، وتتمثل ذلك من خلال تحديد سعر السلعة (شريحة الاتصال) ومجموع الخدمات المذكورة في الخطوة الثانية والتي سيتم استلام مبلغها، وسعر الصفقة الحالي هو (١,٥٠٠) دينار عن شريحة الاتصال بالرغم من ان سعر بيعها بمبلغ (٢,٠٠٠) دينار، في حين مبلغ (٩١١,٤٤) دينار تخص الخدمات المستقبلية، ولم يتم استلام مبلغها لذلك لا تُعد من سعر الصفقة الحالية لحين تقديم الخدمة من قبل الشركة، لذلك تعتبر إيرادات الخدمات مستقبلية، وتعتمد على تعبئة كارت الدفع المسبق وكيفية التصرف بالخدمة من قبل الزبون.

### ٣ - ٤ - ٤ : الخطوة الرابعة :- تخصيص سعر الصفقة للالتزامات الإداء المنفصلة

يتم احتساب الخصم على شريحة الاتصال المبيعة حيث تم استلام مبلغ (١,٥٠٠) دينار في حين ان سعر بيعها المستقل (المعلن) هو (٢,٠٠٠) دينار والهدف هو ترغيب الزبون وحصول الوحدة الاقتصادية على العقد لغرض الاستفادة من الإيراد المستقبلي، لذلك فان الخصم يتم احتسابه وفق الجدول (٣) الآتي:-

#### الجدول (٣)

تحديد مبلغ الفرق (الخصم) بين سعر البيع الرسمي والمبلغ المستلم من الزبون لشركة كورك تيليكوم

السلعة او الخدمة	سعر البيع للسلع	سعر البيع للخدمات	المبلغ النقدي المستلم	الفرق (الخصم)
الشريحة	٢,٠٠٠	-	١,٥٠٠	٥٠٠
الخدمات المستقبلية	-	٩١١,٤٤	-	-
مجموع الخصم	-	-	-	٥٠٠

المصدر :- اعداد الباحثان

ويتضح من الجدول (٣) ان الفرق (٥٠٠) دينار بين سعر البيع للشريحة الملتزم به في الخطوة الثانية (٢,٠٠٠) دينار وما قامت به الشركة ببيعه الى الزبون (١,٥٠٠) دينار وذلك لغرض حصولها على العقد والاستفادة من الإيرادات المستقبلية من بيع كارتات الدفع المسبق من ذلك العقد، اذ ان بموجب النظام

المحاسبي الموحد المطبق بالشركة يتم الاعتراف بالإيراد عن مبلغ (١,٥٠٠) دينار سعر بيع الصافي لشريحة الاتصال، اما بموجب المعيار (IFRS 15) سيتم تخصيص الفرق عن سعر البيع المستقل على إيرادات الخدمات المستقبلية المقدمة ووفق الجدول (٤) ادناه:-

الجدول (٤)

تخصيص الخصم للالتزامات الاداء المستقبلية في شركة كورك تيليكوم للاتصالات

سعر الخدمة بعد الاستقطاع (دينار)	نسبة الاستقطاع من كل خدمة (دينار)	التخصيص	سعر الخدمة	الخدمات المقدمة
-	-	-	٢,٠٠٠ دينار للشريحة	SIM CARD
١,٣٩٨	% ٠,١٥	÷ ١,٤ ٩١١,٤٤	(١,٤) دينار لكل ثانية	الاتصال ضمن الشبكة داخل اقليم كردستان
٢,٠٩٥	% ٠,٢٣	÷ ٢,١ ٩١١,٤٤	(٢,١) دينار لكل ثانية	الاتصال خارج الشبكة داخل اقليم كردستان
٢,٠٩٥	% ٠,٢٣	÷ ٢,١ ٩١١,٤٤	(٢,١) دينار لكل ثانية	الاتصال داخل وخارج الشبكة لبقية محافظات العراق
١٩٩,٥٣٨	% ٣٢,٣٦	÷ ٢٩٥ ٩١١,٤٤	(٢٩٥) دينار	الاتصال الدولي لجميع دول العالم
٤٧,٢٥٥	% ٥,٤٩	÷ ٥٠ ٩١١,٤٤	(٥٠) دينار	SMS على الشبكة.
٤٧,٢٥٥	% ٥,٤٩	÷ ٥٠ ٩١١,٤٤	(٥٠) دينار	SMS خارج الشبكة.
١٠٤,٢٠٨	% ١٣,١٦	÷ ١٢٠ ٩١١,٤٤	(١٢٠) دينار	MMS من (١) - (١٤٩) كيلو بايت
١٧٦,٨٠٨	% ٢٦,٣٣	÷ ٢٤٠ ٩١١,٤٤	(٢٤٠) دينار	MMS من (١٥٠) - (٣٠٠) كيلو بايت
١٢٥,٣١	١٦,٤٦	÷ ١٥٠ ٩١١,٤٤	(١٥٠) دينار	SMS دولي
٠,٥٩	% ٠,٠٧	÷ ٠,٦٠ ٩١١,٤٤	(٠,٦٠) دينار لكل (١) كيلو بايت	الانترنت من ٨ صباحاً لغاية ١١:٢٩ ليلاً.

الخدمات المقدمة	سعر الخدمة	التخصيص	نسبة الاستقطاع من كل خدمة (دينار)	سعر الخدمة بعد الاستقطاع (دينار)
الانترنت من ١١:٣٠ ليلاً لغاية ٧:٥٩ صباحاً.	(٠,٢٤) دينار لكل (١) كيلو بايت	÷ ٠,٢٤ ٩١١,٤٤	% ٠,٠٣	٠,٢١
مركز خدمة المشتركين (٤١١)	مجاني	-	-	-
الاستعلام عن الرصيد (٢١١)	مجاني	-	-	-
الرمز المختصر لمعرفة الرصيد (*#٢١١)	مجاني	-	-	-
المجموع	٢,٩١١,٤٤	-	% ١٠٠	-

المصدر :- اعداد الباحثان

ومن الجدول (٤) يتم احتساب إيراد الخدمات المقدمة مستقبلاً وفق المبالغ (سعر الخدمة بعد الاستقطاع وليس كما جاء في الخطوة الثانية المذكورة انفاً وذلك لتخصيص (توزيع) الخصم الذي منح للزبون (عن بيع شريحة الاتصال)، ويتم تسديد هذا الخصم عند تقديم الخدمات من الشركة الى الزبون ويستقطع من المبلغ المخصص لكل خدمة، لحين اكمال مبلغ الخصم البالغ (٥,٠٠) دينار بالكامل من الزبون.

### ٣ - ٤ - ٥ : الخطوة الخامسة:- الاعتراف بالإيراد

يتم استيفاء السلعة (شريحة الاتصال) عند النقطة الزمنية المحددة التي يسيطر الزبون على الاصل واستوفت الوحدة التزاماتها وكالاتي:-

أ- حصول الزبون القدرة على استعمال الاصل بشكل مباشر والحصول على كافة المنافع المتبقية من الاصل مقابل التبادل وقد تم سداد الزبون قيمة الاصل.

ب- نقل سند الملكية القانوني للأصل الى الزبون (حصول الزبون على العقد).

ت- نقل الحيازة المادية للأصل (SIM CARD) الى الزبون.

ث- قبول الزبون للأصل مما يدل ذلك على حصول الزبون السيطرة على ذلك الاصل ، ويتم

الاعتراف بالإيراد من خلال العملية رقم (١) الاتية:-

١- تم بيع شريحة الاتصال بمبلغ (١,٥٠٠) الى زبون من محافظة بغداد، يوضح الجدول (٥) القيود

الاتية:-

الجدول (٥)

الفرق بالاعتراف بالإيراد بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار (IFRS 15)/التزام أداء (١)

القيد المحاسبية بموجب المعيار (IFRS 15)	القيد المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد
عند بيع الشريحة بمبلغ (١,٥٠٠) دينار يتم تسجيل القيد الآتي:- ١,٥٠٠ من ح/ البنك ١٨١ ٥,٠٠٠ من ح/ إيراد المستحق (اصل العقد)* ١٦٦٢ ٢,٠٠٠ الى ح/ إيراد خدمات الاتصالات ٤٣٢ (عن بيع شريحة الاتصال بمبلغ (١,٥٠٠) والفرق خصم	عند بيع الشريحة بمبلغ (١,٥٠٠) دينار يتم تسجيل القيد الآتي:- ١,٥٠٠ من ح/ البنك ١٨١ ١,٥٠٠ الى ح/ إيراد مبيعات ٤٣ (عن بيع شريحة الاتصال بمبلغ (١,٥٠٠) دينار

المصدر:- اعداد الباحثان

\* حددت الفقرة (١٠٩) من معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) استخدام مصطلحات (اصل العقد) و (التزام العقد) وهذا لا يمنع الوحدة الاقتصادية من استخدام اوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لتلك البنود مثل (إيرادات مستحقة ومديون) كأصل عقد و(إيرادات مستلمة مقدماً) كالتزام عقد.

لوحظ من الجدول (٥) أن مبلغ الإيراد الظاهر بموجب النظام المحاسبي الموحد كان بمبلغ (١,٥٠٠) دينار أي تم تسجيله بالمبلغ الصافي، اما بموجب المعيار (IFRS 15) كان الإيراد بمبلغ (٢,٠٠٠)، واعتبار الفرق بين سعر البيع لتلك الشريحة والمبلغ المستلم إيراد مستحق (أصل العقد) يجب الحصول عليه من الإيرادات المستقبلية المتحصلة من الزبون، ويمكن تحديد رصيد الإيراد بعد هذه العملية وفق الجدول (٦) الآتي:-

الجدول (٦)

الفرق بين رصيد الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد ورصيد الإيراد بموجب المعيار (IFRS 15)/

التزام أداء (١)

رصيد الإيراد المعد وفق (IFRS 15)	رصيد الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد
إيراد خدمات الاتصالات	إيراد المبيعات
٢,٠٠٠ دينار	١,٥٠٠
٥,٠٠٠ دينار	

المصدر :- اعداد الباحثان

تم بيع كارت الدفع المسبق فئة (١٠,٠٠٠) دينار بمبلغ (١٢,٠٠٠) دينار، حدد المعيار (IFRS 15) عند استلام مدفوعات مقدمة من الزبون قبل تقديم الخدمات يتم الاعتراف بها كالتزام والجدول (٧) يوضح ذلك:-

### الجدول (٧)

الفرق بالاعتراف بالإيراد بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار (IFRS 15)/التزام اداء (٢)

القيود المحاسبية بموجب المعيار (IFRS 15)	القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد
١٢,٠٠٠ من ح/ البنك ١٨٣ ١٢,٠٠٠ الى ح/ ايراد مستلم مقدماً ٢٦٦٢ (عن بيع كارت الدفع المسبق بمبلغ (١٢,٠٠٠) (دينار)	١٢,٠٠٠ من ح/ البنك ١٨٣ ١٢,٠٠٠ الى ح/ ايراد المبيعات ٤٣٢ (عن بيع كارت الدفع المسبق بمبلغ (١٠,٠٠٠) (دينار)

المصدر:- اعداد الباحثان

\* حددت التعليمات الضريبية فرض ضريبة على الخدمات التي تقدمها شركات الاتصال بنسبة (٢٠ %) وقد تم تحميل هذه النسبة من قبل شركات الاتصالات على كارتات الدفع المسبق، مما يتحملها الزبون عند الشراء، حيث زادت فئة الكارت بنسبة (٢٠ %)، ومن الجدير بالذكر ان فرض الضريبة من قبل الهيئة العامة للضرائب تؤخذ من المبلغ الاجمالي لإيرادات الشركة ولا تؤخذ عن كل كارت الدفع مسبق فقط. ويتضح من الجدول (٧) ان الإيراد الظاهر بموجب النظام المحاسبي الموحد المطبق بالشركة بمبلغ (١٢,٠٠٠) دينار اصبح ايراد نهائي، بخلاف ما جاء بموجب المعيار (IFRS 15) تم اعتباره ايراد مستلم مقدماً (التزام) لذلك يظهر ارصدة الايراد الجدول (٨) الآتي:-

### الجدول (٨)

الفرق بين رصيد الايراد بموجب النظام المحاسبي الموحد ورصيد الايراد بموجب المعيار (IFRS 15)/التزام اداء (٢)

رصيد الايراد المعد وفق (IFRS 15)			رصيد الايراد بموجب النظام المحاسبي الموحد
ايراد خدمات الاتصالات	الايراد المستلم مقدماً (التزام العقد)	الايراد المستحق (اصل العقد)	ايراد خدمات الاتصالات
٢,٠٠٠	١٢,٠٠٠	٥,٠٠	١٣,٥٠٠ دينار

المصدر:- اعداد الباحثان

٢- تم تقديم خدمة اتصال لمدة (٩) دقائق على شبكة زين العراق، فقد حدد المعيار (IFRS 15) الاعتراف بالإيراد عند استلام الزبون المنافع المقدمة من اداء الوحدة الاقتصادية واستهلاكها في نفس الوقت الذي تؤدي الوحدة مهامها والجدول (٩) يوضح الاعتراف بالإيراد.

### الجدول (٩)

الفرق بالاعتراف بالإيراد بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار (IFRS 15)/التزام اداء (٣)

القيود المحاسبية بموجب المعيار (IFRS 15)	القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد
<p>يتم الاحتساب الآتي:-  <math>2,095 \times 60 \times 9 \text{ ثانية} = 1,131,3 \text{ دينار}</math>  <math>2,1 - 2,095 = 0,005 \text{ دينار}</math>  <math>0,005 \times 60 \times 9 \text{ ثانية} = 2,700 \text{ دينار (مستحق)}</math>  <b>وبعد ذلك يسجل القيد الآتي:-</b>            ١,١٣٤ من ح/ إيرادات مستلمة مقدماً ٢٦٦٢            ٢,٧٠٠ الى ح/ إيراد مستحق ١٦٦٢            ١,١٣١,٣ الى ح/ إيراد خدمات الاتصالات ٤٣٢            (عن تقديم خدمة الاتصال لمدة (٩) دقيقة)</p>	<p>لا يسجل قيد محاسبي لأنه تم الاعتراف بالإيراد عن طريق الاستلام النقدي فقط.</p>

المصدر:- اعداد الباحثان

ومن الجدول (٩) تبين انه لا يوجد قيود محاسبية بموجب السجلات الخاصة بالشركة والسبب في ذلك انفصال القسم المالي عن الجانب الفني لتقديم الخدمة والمتمثل بأنظمة تكنولوجيا المعلومات واحتفاظها بالإيراد عن واقع السجلات وما تحصل عليه من وكلاءها ومراكزها نقداً، ويمكن توضيح ارصدة الحسابات التي تظهر بعد تقديم هذه الخدمة (الاتصال) وفق (IFRS 15) وحسب الجدول (١٠) الآتي:-

### الجدول (١٠)

الفرق بين رصيد الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد ورصيد الإيراد بموجب المعيار (IFRS 15)/

### التزام اداء (٤)

رصيد الإيراد المعد وفق (IFRS 15)			رصيد الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد
ايراد خدمات الاتصالات	الايراد المستلم مقدماً (التزام العقد)	الايراد المستحق (اصل العقد)	ايراد خدمات الاتصالات
٣,١٣١,٣	١٠,٨٦٦	٤٩٧,٣	١٣,٥٠٠ دينار

المصدر :- اعداد الباحثان

لوحظ من الجدول (١٠) ان الإيراد المعترف به والظاهر بموجب النظام المحاسبي الموحد هي (١٣,٥٠٠) دينار، اما إيراد المعترف به بموجب المعيار (IFRS 15) هي (٣,١٣١,٣) دينار، فيما تم خصم الإيراد المستحق بمبلغ (٢,٧٠٠) دينار ليصبح (٤٩٧,٣) دينار، فيما تم تخفيض الإيراد المستلم مقدماً بمبلغ تقديم خدمة الاتصال الهاتفي من قبل الشركة وفق (IFRS 15).

٣- تم تقديم خدمة اتصال دولي لمدة (٢) دقيقة والجدول (١١) يوضح الاعتراف بالإيراد.

#### الجدول (١١)

الفرق بالاعتراف بالإيراد بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار (IFRS 15) // التزام اداء (٥)

القيود المحاسبية بموجب المعيار (IFRS 15)	القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد
<p>يتم الاحتساب الآتي:-</p> <p><math>199,538 \times 2 = 399,076</math> دينار (الإيراد)</p> <p><math>199,538 \times 2 - 295 = 190,924</math> دينار (الخصم)</p> <p>٥٩٠ من ح/ الإيراد المستلم مقدماً ٢٦٦٢</p> <p>١٦٦٢ الى ح/ الإيراد المستحق ١٩٠,٩٢٤</p> <p>٣٩٩,٠٧٦ الى ح/ إيراد خدمات الاتصالات ٤٣٢</p> <p>(عن تقديم خدمة الاتصال الدولي لمدة ثلاثة دقائق)</p>	<p>لا يسجل قيد محاسبي لأنه تم الاعتراف بالإيراد عن طريق الاستلام النقدي فقط.</p>

المصدر:- اعداد الباحثان

ما جاء في الجدول (١١) يوضح بأنه لا يوجد قيود محاسبية بموجب السجلات الخاصة بالشركة والسبب في ذلك انفصال القسم المالي عن الجانب الفني لتقديم الخدمة والمتمثل بأنظمة تكنولوجيا المعلومات واحتفاظها بالإيراد عن واقع السجلات وما تحصل عليه من وكلاءها ومراكزها نقداً، ويمكن توضيح ارصدة الحسابات التي تظهر بعد تقديم هذه الخدمة (الاتصال) وحسب الجدول (١٢) الآتي:-

#### الجدول (١٢)

الفرق بين رصيد الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد ورصيد الإيراد بموجب المعيار (IFRS 15) //

#### التزام اداء (٥)

رصيد الإيراد المعد وفق (IFRS 15)			رصيد الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد
إيراد خدمات الاتصالات	الإيراد المستلم مقدماً (التزام العقد)	الإيراد المستحق (اصل العقد)	إيراد المبيعات
٣٥٣٠,٣٧٦	١٠,٢٧٦	٣٠٦,٣٧٦	١٣,٥٠٠

المصدر:- اعداد الباحثان

٤- تم تحويل مبلغ (٣,٠٠٠) دينار من الزبون التي اشارت اليه العمليات اعلاه الى زبون اخر وذلك من قبل الزبون الاول، في مثل هذه الحالة لا يسجل قيد محاسبي لان العملية مجانية من قبل الشركة ويتم تخفيض كمية الدقائق وحجم الكيلو بايت من الزبون المشار اليه الى الزبون الاخر دون احداث أي عملية

مالية، وتبقى الارصدة الظاهرة لشركة كورك تيليكوم على ما هي عليه ولم تتغير وكما جاء بالجدول (١٢) انفاً.

٥- تم اضافة خدمة (باقة غنيلي) من قبل الشركة وذلك عند طلب الزبون للخدمة برسالة الى (٣٣٣) حيث يتم استقطاع مبلغ (٣٠٠) دينار من قبل الشركة عن الباقة المقدمة والتمتع لمدة (٧) ايام لأغنية الزبون المفضلة التي يسمعها كل من يتصل به، علماً ان كلفة الرسالة المرسله بمبلغ (٥٠) دينار، ففي هذه الحالة أن متطلبات معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) يتم اعادة التخصيص رصيد المبلغ المتبقي من الخصم (الإيراد المستحق) على الالتزامات الاداء المستقبلية، ويعد ذلك كما لو كان انهاء للعقد الحالي وانشاء عقد جديد وذلك لان السلع أو الخدمات تختلف عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها سابقاً ويتم التخصيص حسب الجدول (١٣) ادناه:-

#### الجدول (١٣)

اعادة تخصيص المبلغ المتبقي من الخصم للالتزامات الاداء المستقبلية لشركة كورك تيليكوم

الخدمات المقدمة	سعر الخدمة	التخصيص	نسبة الاستقطاع من كل خدمة (دينار)	سعر الخدمة بعد الاستقطاع (دينار)
الاتصال ضمن الشبكة داخل اقليم كردستان	(١,٤) دينار لكل ثانية	÷ ١,٤ ١٢١١,٤٤	% ٠,١٢	١,٣٩٨
الاتصال خارج الشبكة داخل اقليم كردستان	(٢,١) دينار لكل ثانية	÷ ٢,١ ١٢١١,٤٤	% ٠,١٧	٢,٠٩٦
الاتصال داخل وخارج الشبكة لبقية محافظات العراق	(٢,١) دينار لكل ثانية	÷ ٢,١ ١٢١١,٤٤	% ٠,١٧	٢,٠٩٦
الاتصال الدولي لجميع دول العالم	(٢٩٥) دينار	÷ ٢٩٥ ١٢١١,٤٤	% ٢٤,٣٥	٢٢٣,١٦٨
SMS على الشبكة.	(٥٠) دينار	÷ ٥٠ ١٢١١,٤٤	% ٤,١٣	٤٧,٩٣٥
SMS خارج الشبكة.	(٥٠) دينار	÷ ٥٠ ١٢١١,٤٤	% ٤,١٣	٤٧,٩٣٥
MMS من (١ - ١٤٩) كيلو بايت	(١٢٠) دينار	÷ ١٢٠ ١٢١١,٤٤	% ٩,٩٠	١٠٨,١٢
MMS من (١٥٠ - ٣٠٠) كيلو بايت	(٢٤٠) دينار	÷ ٢٤٠ ١٢١١,٤٤	% ١٩,٨٢	٢٢٠,١٨
SMS دولي	(١٥٠) دينار	÷ ١٥٠ ١٢١١,٤٤	% ١٢,٣٨	١٣١,٤٣
الانترنت من ٨ صباحاً لغاية	(٠,٦٠) دينار لكل	÷ ٠,٦٠	% ٠,٠٥	٠,٥٩



الخدمات المقدمة	سعر الخدمة	التخصيص	نسبة الاستقطاع من كل خدمة (دينار)	سعر الخدمة بعد الاستقطاع (دينار)
١١:٢٩ ليلاً.	(١) كيلو بايت	١٢١١,٤٤		
الانترنت من ١١:٣٠ ليلاً لغاية ٧:٥٩ صباحاً.	(٠,٢٤) دينار لكل (١) كيلو بايت	÷ ٠,٢٤ ١٢١١,٤٤	% ٠,٠٢	٠,٢٤
مركز خدمة المشتركين (٤١١)	مجاني	-	-	-
الاستعلام عن الرصيد (٢١١)	مجاني	-	-	-
الرمز المختصر لمعرفة الرصيد (*#٢١١)	مجاني	-	-	-
باقة غنيلي	٣٠٠	÷ ٣٠٠ ١٢١١,٤٤	% ٢٤,٧٦	٢٢٥,٧٢
المجموع	١,٢١١,٤٤	-	% ١٠٠	-

المصدر :- اعداد الباحثان

ويتم استقطاع سعر الخدمة بعد الاستقطاع لكل خدمة مقدمة للزبون المذكورة من الجدول (١٣) وليس كما جاء في التخصيص السابق (الجدول (٤)) والمبلغ المستقطع عن كل خدمة مقدمة يتم تخفيض مبلغ الإيراد المستحق على الزبون، والجدول (١٤) يوضح الاعتراف بالإيراد:-

الجدول (١٤)

الفرق بالاعتراف بالإيراد بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار (IFRS 15)/التزام اداء (٦)

القيود المحاسبية بموجب المعيار (IFRS 15)	القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد
<p>الاحتساب لخدمة باقات غنيلي:-  <math>٢٢٥,٧٢ - ٣٠٠ = ٧٤,٢٨</math> دينار (المستحق)</p> <p>احتساب الرسالة المرسلة من الزبون:-  <math>٥٠ - ٤٩,٩٣٥ = ٠,٠٦٥</math> دينار (المستحق)</p> <p>ويسجل القيد الآتي:-  <math>٣٥٠</math> من ح/ الإيراد المستلم مقدماً ٢٦٦٢</p> <p><math>٧٤,٣٤٥</math> الى ح/ الإيراد المستحق ١٦٦٢</p> <p><math>٢٧٥,٦٥٥</math> الى ح/ إيراد خدمات الاتصالات ٤٣٢</p> <p>(عن تقديم خدمة باقة غنيلي)</p>	<p>لا يسجل قيد محاسبي لأنه تم الاعتراف بالإيراد عن طريق الاستلام النقدي فقط</p>

المصدر :- اعداد الباحثان

ويلحظ مما سبق انه لا يوجد قيود بموجب النظام المحاسبي الموحد المطبق بالشركة والسبب تم ذكره  
انفاً، ويمكن توضيح ارصدة الحسابات التي تظهر بعد هذه العملية وحسب الجدول (١٥) الآتي:-

الجدول (١٥)

الفرق بين رصيد الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد ورصيد الإيراد بموجب المعيار (IFRS 15)/  
التزام اداء (٦)

رصيد الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد			رصيد الإيراد المعد وفق (IFRS 15)
ايراد المبيعات	الإيراد المستلم مقدماً (التزام)	الإيراد المستحق (اصل)	ايراد خدمات الاتصالات
١٣,٥٠٠ دينار	٩,٩٢٦	٢٣٢,٠٣١	٣٨٠٦,٠٣١

المصدر:- اعداد الباحثان

ومن الجدول (١٥) تم تخفيض رصيد الإيراد المستلم مقدماً والإيراد المستحق بالخدمات المقدمة مما  
ادى الى زيادة مبلغ الإيراد المعترف به.  
ولاعداد قائمة الدخل الشامل الجزئية وفق الآتي:-

شركة كورك تيليكوم الخاصة المحدودة

كشف الدخل الشامل الجزئي للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب المعيار (IFRS 15)	الفرق
٤٥ - ٤١	الإيرادات	١٣,٥٠٠	٣٨٠٦,٠٣١	٩,٦٩٣,٩٦٩
٣	المصروفات	(٢,٢٩٠)	(٢,٢٩٠)	-
	صافي الربح	١١,٢١٠	١,٥١٦,٠٣١	٩,٦٩٣,٩٦٩

\* يمثل المبلغ (٢,٢٩٠) دينار: كلفة شريحة الاتصال (١,٥٠٠) دينار، (٧٠٠) دينار ما دفع الى الوكيل  
من قبل الموكل، (٩٠) دينار كلفة كارت الدفع المسبق.

ويتضح من كشف الدخل الشامل ان الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد كان برصيد (١٣,٥٠٠)  
دينار، اما رصيد الإيراد بموجب المعيار (IFRS 15) بلغ (٣,٨٠٦,٠٣١) دينار أي بفارق بمبلغ  
(٩,٦٩٣,٩٦٩) دينار والسبب في ذلك هو ارتباط الاعتراف بالإيراد بتقديم الخدمة للزبون، فضلاً عن ذلك  
الاعتراف بالإيراد عن الخصم الذي سمح للزبون عن بيع شريحة الاتصال وبذلك فان الإيراد المعترف به  
وفق المعيار (IFRS 15) هو ايراد حقيقي يعبر بصدق وعدالة عن ما هو قائم لنتيجة النشاط وبالتالي  
استمرارية (استدامة) الأرباح من تقديم تلك السلع او الخدمات.



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨  
دور تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) في أستدامة الأرباح  
في قطاع الاتصالات -دراسة تطبيقية في شركة كورك تيليكوم للاتصالات.

ومما سبق يتضح لنا انه يتم تسجيل المبلغ المستلم عن بيع شريحة الاتصال بالمبلغ الصافي بموجب النظام المحاسبي الموحد، وكما موضحة في الجدول (٥)، اما عند بيع كارت الدفع المسبق فئة (١٠,٠٠٠) دينار بمبلغ (١٢,٠٠٠) دينار فقد تم اعتباره إيراد نهائي وكما موضح في الجدول (٧)، وعند تقديم الخدمة للزبون فإنه لا يوجد هناك اعتراف بالإيراد من تقديم تلك الخدمة كونه تم الاعتراف بها عن طريق الاستلام النقدي فقط وكما موضحة في الجداول (٩ ، ١١ ، ١٤)، بخلاف ما جاء بموجب معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) باعتبار مبلغ الفرق عن بيع شريحة الاتصال كخصم (اصل العقد) وتسجيله إيراد مستحق يجب الحصول عليه من إيرادات الخدمات المستقبلية المقدمة للزبون بأعاده تخصيصه على اساس السعر النسبي كما موضح في الجداول (٤ ، ١٣).

ولأعداد قائمة المركز المالي الجزئية وفق الآتي:-

شركة كورك تيليكوم للاتصالات المحدودة

قائمة المركز المالي (الجزئية) كما في ٢٠١٧/١٢/٣١ (المبالغ بالدينار)

الفرق	بموجب	المعيار	بموجب النظام	الدليل
		(IFRS )	المحاسبي	المحاسبي
		(15)		
				١
				الاصول المتداولة
٢٣٢,٠٣١	٢٣٢,٠٣١	-		١٦٦٢
				إيرادات مستحقة (اصل العقد)
-	١١,٢١٠	١١,٢١٠		١٨
				النقود
٢٣٢,٠٣١	١١,٤٤٢,٠٣١	١١,٢١٠		مجموع الموجودات
				٢
				الالتزامات
				٢٢
				الاحتياطيات
)	١,٥١٦,٠٣١	١١,٢١٠		٢٦٤١
٩,٦٩٣,٩٦٩				إيرادات مستلمة مقدماً (التزام العقد)
(	٩,٩٢٦	-		
٩,٩٢٦				مجموع مصادر التمويل
٢٣٢,٠٣١	١١,٤٤٢,٠٣١	١١,٢١٠		

\* تم طرح مبلغ المصاريف من رصيد النقود.

ويتضح من قائمة المركز المالي سبق انه لا يوجد إيرادات مستحقة عن مبلغ الخصم الذي منح من بيع شريحة الاتصال بموجب النظام المحاسبي الموحد في جانب الاصول، اما عن جانب الالتزامات فلا

يوجد إيرادات مستلمة مقدماً عن كارت الدفع المسبق للزبون، أما مبلغ الاحتياطيات فهي مبلغ الإيرادات المحول من كشف الدخل لغرض تطابق الأرصدة، بخلاف ما جاء بموجب معيار (IFRS 15) فقد بلغت الإيرادات المستحقة (٢٣٢,٠٣١) دينار وهو الفرق بينهما، أما الإيرادات المستلمة مقدماً من كارت الدفع المسبق فقد بلغت (٩,٩٢٦) دينار وهو الفرق بين النظام المحاسبي والمعيار، أما إيرادات خدمات الاتصالات فقد بلغت (١٣,٥٠٠) دينار بموجب النظام المحاسبي الموحد، فيما جاء بموجب المعيار (IFRS 15) بمبلغ (٣,٨٠٦,٠٣١) دينار وبفرق بمبلغ (٩,٦٩٣,٩٦٩) دينار وبالتالي فإن الإيراد الذي تم الاعتراف به وفق المعيار (IFRS 15) هي إيرادات فعلية تتسم بأنها ملائمة وممثلة بصدق وعدالة تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي، وتعطي مؤشرات أكثر عدالة على استمرارية أرباح الشركة واستدامتها لذلك يمكننا قبول صحة الفرضية الآتية:-

(ان تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) بقطاع الاتصالات في البيئة العراقية يسهم في استدامة أرباحه)

#### المحور الرابع

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### الاستنتاجات:-

١-قيام هذه الوحدة بالاعتراف بالإيراد من خلال تسجيل قيمته بالمبلغ الصافي (المبلغ المستلم) في تاريخ بيع السلع (شريحة الاتصال) أو كارت الدفع المسبق للوكلاء أو نقاط البيع المباشر، باستبعاد أي خصم على قيمة السلعة.

٢-ان تطبيق المعيار (IFRS 15) على الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع الاتصالات يعمل على تخفيض قيمة الخصم من الإيرادات المستقبلية مما يؤدي الى تخفيض قيمة الإيراد المعترف به.

٣-يتطلب تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن إعادة هيكلة النظام الداخلي بقطاع الاتصالات وربط الجانب الفني المتمثل بتكنولوجيا المعلومات بالنظام المالي وإعداد برامج محاسبية خاصة لتطبيق متطلبات المعيار المذكور.

٤-ان تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) في قطاع الاتصالات سدد القصور الموجود في المعايير السابقة وحدد أساليب علمية على أصل العقد والتزامات العقد وبالتالي فإن الإيراد الذي تم الاعتراف به هي إيرادات فعلية تعبر عن حقيقة النشاط والمركز المالي مما ساهم في إعطاء صورة أكثر وضوحاً لاستمرارية الأرباح وبالتالي استدامتها

٥-هناك أثر واضح لتطبيق معيار (IFRS 15) على استدامة الأرباح من خلال إعطاء مؤشر واضح على استمرارية الأرباح.

##### التوصيات:-

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها نوصي بالآتي:-

- ١- تطوير النظام المحاسبي الموحد من قبل ديوان الرقابة المالية بما يتوافق مع معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) والعمل على اصدار تعليمات تلزم الشركات بتطبيقها.
- ٢- اعادة هيكلة النظام الداخلي لهذه الوحدات الاقتصادية بدمج كل الاقسام والوظائف المرتبطة بخدمة الزبون وتطوير نظم تكنولوجيا المعلومات لضمان تدفق البيانات والمعلومات بشكل صادق ، وعمل برامج محاسبية لتلك الوحدات.
- ٣- ضرورة تطبيق الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد وفق المعيار (IFRS 15) بدءاً من تحديد العقد وانتهاءً بالاعتراف بالإيراد فضلاً عن العرض والافصاح في التقارير المالية.
- ٤- ضرورة توفير الارضية المناسبة من حيث المقومات اللازمة لنجاح التحول نحو تطبيق المعيار (IFRS 15) متضمنة المقومات البشرية والمادية والتشريعية والثقافية في البيئة العراقية.
- ٥- عقد المؤتمرات والاهتمام بالتيارات البحثية التي تتمحور حول الاستدامة بكافة ابعادها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والمؤسساتي وخصوصاً مؤشر استدامة الأرباح

#### المصادر

##### اولاً :- الكتب العربية:-

- ١- العيساوي، عوض خلف، "الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة الاسلامية"، دار دجلة للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، (٢٠٠٧).
- ٢- الشحادة واخرون، عبد الرزاق قاسم الشحادة، سمير ابراهيم البرغوثي، اسامة سميح شعبان، عامر محمد عفيف القاسم، دار زمزم للنشر والتوزيع، الاردن، (٢٠١١).
- ٣- البلقاوي، احمد ريجي (٢٠٠٩) "نظرية محاسبية"، ترجمة رياض العبد الله ، مراجعة طلال الججاوي، دار اليازوردي ، عمان - الاردن

##### ثانياً :- الرسائل والاطاريح:-

- ١- ابو حمام، ماجد اسماعيل، "اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، (٢٠٠٩).
- ٢- العرموطي، احمد عدنان "اثر محاسبة الاستدامة على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان" رسالة ماجستير في قسم المحاسبة / كلية الاعمال / جامعة الشرق الاوسط (٢٠١٣).
- ٣- جار الله، حسين حوشان، "تقييم السياسات المحاسبية لتطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد لعقود التامين المحلية في اطار معيار الابلاغ المالي الدولي (٤)" رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة، (٢٠١٦).

##### ثالثاً: البحوث والدوريات العربية



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨  
دور تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) في أستدامة الأرباح  
في قطاع الاتصالات -دراسة تطبيقية في شركة كورك تيليكوم للاتصالات.

- ٤- خليل و ابراهيم، علي محمود مصطفى خليل ، منى مغربي محمد ابراهيم "قياس اثر تطبيق معيار الأيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على أستدامة الأرباح المحاسبية" - دليل من البيئة المصرية، المجلة المصرية ، المجلد الخامس ، العدد الاول ، (٢٠١٧).
- رابعاً : المنشرات والوثائق والتقارير الرسمية
- ١- ديوان الرقابة المالية، "النظام المحاسبي الموحد" ، الطبعة الثانية ، ٢٠١١.
- ٢- التقرير السنوي والحسابات الختامية لشركة كورك تيليكوم لسنة ٢٠١٧.

### Foreign References

Oxford dictionary, third edition,(1988). -

### Second :- Periodicals and Publication

- 1- Achim, Andra M, Chis, Anca O." Financial Accounting Quality And Its Defining Characteristics" (2014).
- 2- Afiah & Rahmatika, Nunuy Nur Afiah, Dien Noviany Rahmatika, (2014) "Factors Influencing The Quality Of Financial Reporting And Its Implications On Good Government Governance" Padjajaran University, Bandung, Indonesia.
- 3- Abaoub , Ezzeddine & Nouri , Yosr " Earnings management and analyst coverage changes around IFRS implementation : evidence from France " International journal of business and finance research (2015).
- 4- Ball & Others, Ray Ball, Ashok Robin, Joanna Shuang Wu, (2003) "Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries". University of Chicago.
- 5- Beest & others, Ferdy Van Beest, Geert Braam, Suzanne Boelens, (2009) "Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics", Radboud University Nijmegen.
- 6- Dalkilic, Ali Fatih, (2014) "The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers" University of Wisconsin, USA.
- 7- Dixit, Sandeep, (2016) "An Introduction to the new standard on revenue recognition."
- 8- Domala & Tummuru, Dayakar Domala, Koti Tummuru, (2017) "Introduction to IFRS 15 and SAP Revenue Accounting and Reporting".
- 9- Fernandes & others, Ana Cristina Fernandes, Paulo sampaio, Maria do Sameiro Carvalho,(2014)"Quality Management and Supply Chain Management Integration: A Conceptual Model", University of Minho, Braga, Portugal.
- 10- Gilaninia & others, Rasht Branch, Mehrdad Goudarzvand Chegini, Esmaeil Mohtashem,(2012)"Financial Reporting Quality and Investment Efficiency of Iran" Islamic Azad University, Rasht, Iran.



- 11- Gobodo, Sizwe Ntsaluba,(2015) "IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers Fact sheet".
- 12- Fisher, Alex, (2014), "CPA Canada financial reporting Alert."
- 13- Herath & Albarqi, Siriama Kanthi Herath, Norah Albargi, (2017) " Financial Reporting Quality: A Literature Review" Clark Atlanta University, USA.
- 14- Khamis, Amr M. "Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt".
- 15- Lehman & Wodka, Scott Lehman, Alex J. Wodka, (2014) " Revenue from contract with customer understanding and implementing the new rules" USA.
- 16- Musa, Auwalu, (2015) "The Impact of IFRS on Financial Reporting Quality in Nigerian Listed Companies"University Utara Malaysia.
- 17- Tasios & Bekiaris, Stergios Tasios, Michalis Bekiaris, (2012), " Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece" University of the Aegean.
- 1- Tong, Tan Liong,(2014) "A Review of IFRS15 Revenue from contract with customers" . Dechow, P. and Schrand, C., (2004), "Earning Quality", New York, NY: Research Foundation of CFA Institute.
- 2- Bodoff, N., (2011) "Sustainability of Earnings: A Framework for Quantitative Modeling of strategy, Risk, and Value".
- 3- 15- Lobo , Gerald J. & Zhou , Jian “ Disclosure quality and earning management ” Asia – pacific journal of accounting and economics, (2001).
- 4- Mathews, M.R and Perera, M.H.B ,(2004),“accounting Theory and development “ , 1th Ed ,Melson inc, Australian.
- 5- Schroeder, Richard G and et al.,(2009), “ financial accounting Theory and analysis : text and cases”, 9th edition , John Wiley and Sons, Inc. new jersey .
- 6- Nijam , Habeeb Mohamed & Jahfer , Athambawa “ IFRS adoption and financial reporting quality : A review of evidences in different Jurisdictions ” International letters of social and humanistic sciences, (2016).

### s and dissertation'Third :- Thesis

- 1- Jack, Keenan, (2014) "The Impact Of The Revenue Recognition Project."
- 2- Peters, Maxime,(2016) "The new IFRS 15 standard : implementation challenges for Belgian companies". Practices In International Financial Reporting" Liberty University.

### Forth :- Others & Internet

- 1- BDO,(2014)"NEED TO KNOW IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers".
- 2- Chabot & Thornton, Raymond Chabot, & Thornton, Grant, (2016) "Adviser alert- Get ready for IFRS 15 – Recognizing revenue in the real estate and construction industries".
- 3- FASB, (2003), "Topic the definition of revenue".
- 4- IASB, (2009) "International Accounting Standard".
- 5- KPMG,(2014), "First impressions: Revenue from contracts with customers."
- 6- International financial reporting standard 15 revenue from contract of costumers (IFRS 15).



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨  
دور تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) في أستدامة الأرباح  
في قطاع الاتصالات -دراسة تطبيقية في شركة كورك تيليكوم للاتصالات.

7- [www.Korek.com](http://www.Korek.com)