تحديات تطبيق مَعيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في البيئة العِراقية ودوره في تحَسين المؤشِرات المالية للوحدات الاقتصادية بالتطبيق على الشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية

أ. د. عامَر محمد سلمان/ كُلية الإدارة والاقتصاد/جامعة بغداد
م. أحمد سَعد جاري / كُلية الإدارة والاقتصاد/الجامِعة المستنصرية

تاريخ التقديم:2017/12/6
تاريخ القبول:2018/1/31

المُستخلص

تُعد عُقود الإيجار من أكثر الموضوعات المُحاسبية التي دار حَولها الجَدل في السنوات الأخيرة، بوصفها تُمثل احد مصادر التمويل المُهمة، والتي قد يَستغلها المُستأجر كتمويل خارج الميزانية، مما يوثر سَلبا" في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية، ولِهذا أولت المؤسسات المُحاسبية المُهتمة بإصدار مَعايير المُحاسبة، كمَجلس مَعايير المُحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB)، وَمَجلس مَعايير المُحاسبة الدولية International Accounting Standards Board(IASB) اهتِماما" كبيرا" بالمُحاسبة عن عُقود الإيجار. فأصدر FASB بيان مَعايير المُحاسبة المالية 13 المُتعلق بعُقود الإيجار سنة 1976، وأصدرَ IASB المعيار المُحاسبي الدولي IAS 17 سنة 1980 والذي تم تَعديلهُ سنة 1997 وجاءَ مَعيار الإبلاغ المالي IFRS 16 الصادر في كانون الثاني 2016 والذي سيُطبق في الأول من كانون الثاني 2019، لِحل اِشكالات عُقود الإيجار وبالأخص ما ينتُج عن عُقود الإيجار التشغيلي (المعمول بهِ بالعراق) من تمويل خارج الميزانية بالنسبة للمُستأجر، ولم يصدُر في العراق اي مَعيار مُحاسبي للمُحاسبة عن عُقود الإيجار لذا يهُدف البَحث الى مُحاولة تَبَني مَعيار IFRS 16 وفق خصوصية البيئة العِراقية ومواجهة تَحديات التَطبيق وبما يَنسَجَم مع توجه العراق في تَبَني مَعايير المُحاسبة الدولية، وتأثير ذلك في جَودة الإبلاغ المالي والتي تعكِسها المؤشِرات المالية للوحدات الاقتصادية المُستأجرة بالبيئة العِراقية.
وتوصلَ البَحث الى عدد من الإستنتاجات اهمها ما يأتي :

– أن مَعيار عُقود الإيجار IFRS16 يعكُس بدقة سعي IASB في أضفاء الشفافية على التقارير المالية للوحدات الاقتصادية المُمارسة لِنشاط الاستئجار وَزيادة قابلية الفهم والمُقارنة عندَ مُستخدمي القوائم المالية من خِلال تَجسيد مُتطلبات المَعيار IFRS 16 لِجَودة الإبلاغ المالي من خِلال تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المُحاسبية .

– توجد تَحديات تواجه البيئة العِراقية لِتَبَني مَعايير الإبلاغ المالي حولَ مُعالجة عُقود الإيجار .

– أن تَبَني المَعيار IFRS 16 في البيئة العِراقية من خِلال الأنموذج المُقترح للشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية قد ساهمة في تَحسين المؤشِرات المالية للشَركة من ناحية جَودة المعلومات والعرض الصادق للقوائم المالية مما ينعكِس ايجابا" في قرارات المُستثمرين والمُقرضين وهو ما يتماشى مع توجه الدولة في جذب الاستثمارات وتنشيط حركة الاقتصاد .

اما اهم التوصيات التي توصلَ اليها البَحث فهي :

– ينبغي مواجهة التَحديات سواء كانت ثقافية أو تشريعية أو اقتصادية من اجل تَبَني مَعايير الإبلاغ المالي لِعُقود الإيجار في البيئة العِراقية من خِلال تعديل أو سن بعض القوانين (قانون للإيجار التمويلي، القوانين الضَريبية، قانون الشَركات) مع تقليل مَركَزية السُلطة ودعم سوق العراق للأوراق المالية .

مُحاولة صَياغة نماذج مُحاسبية تتبنى المَعايير الدولية بعدَ تكييفها لمُلائمة البيئة العِراقية لغرض تحقيق ما جاء في المادتين (26,25) من الدستور العِراقي .

المصطلحات الرئيسة للبحث/ مَعيار الإبلاغ المالي الدولي16 IFRS، المَعيار الدولي17 IAS، عُقود الإيجار، التمويل خارج الميزانية، المؤشِرات المالية، جَودة الإبلاغ المالي

*البحث مستل من اطروحة دكتوراه

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية
العدد 108 المجلد 24
الصفحات 509ـ 538

المُقدمة :

على الرغم من قِدم نشاط الإيجار إلا إن تطورهُ وانتِشارهُ في العصر الحَديث جاء نتيجة تزايُد أحجام الوحدات الاقتصادية، وتنوع أوجه نشاطها، وتزايُد حاجتها لِمصادر تمويلية أكثر مُرونة"، فبدلا" من اقتراض الأموال لِشراء المُعدات الرأسمالية الضَخمة فأنه يُمكن للوحدة الاقتصادية أن تستأجِرها، كما هي الحال مع شَركات الطيران والسكك الحَديد والفنادق الضخمة، وبعدَ الحَرب العالمية الثانية ظهرَت الحاجة إلى نوع جديد من الإيجارات وهي التمويلية وبرزت أهمية هذا النوع من العُقود بشَكَل خاص في القِطاعات ذات الطبيعة الاستثمارية الضخمة، كقِطاع النقل بشَكَل عام وشَركات الطيران بشَكَل خاص، وقد واكب التطور بعُقود الإيجار اهتمام مُتزايد من قِبَل المؤسسات المُحاسبية المعنية بإصدار مَعايير المُحاسبة فصدَرت عدد من المَعايير المُحاسبية المُتعلقة بكيفية الإعتراف والقياس وكذلك الإبلاغ عن عُقود الإيجار، لدى كُل من المؤجر والمُستأجر، وكان مَعيار الإبلاغ المالي IFRS 16 آخر ما صدرَ من هذهِ المَعايير، وتناول ألكثير من القضايا والإشكالات التي ظهرت بتَطبيق المَعايير السابقة، وأحد أهم أهداف إصدار المَعيار هو للحد من عَمَليات التمويل خارج الميزانية بالنسبة للمُستأجر، وتحسين جَودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية، ووضع أسس جديدة للتمييز بين الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي .

ولِحاجة ألكثير من قِطاعات الاقتصاد العِراقي للإيجار التمويلي ومنها قِطاع الطيران، ولِخلو القواعد المُحاسبية العِراقية من مَعيار لِتنظيم عُقود الإيجار، والذي يتم تَطبيق الجانب التشغيلي منهُ فقط وإهمال كامل للجانب التمويلي، وأهمية الموضوع وعدم تناولهُ بما يغطي جوانبهِ من البَحث في البيئة العِراقية حفزَ الباحثين لِتناول هذا الموضوع المُهم، وتتلخص فكرة البَحث بمُحاكاة الإطار ألمفاهيمي لِعُقود الإيجار والتَحديات والمُتطلبات لتَطبيق مَعيار IFRS 16 وتأثيرهُ في جَودة الإبلاغ المالي في البيئة العِراقية ومُحاولة تَبَني مَعيار IFRS 16 ومن خِلال أنموذج يتوافق مع البيئة العِراقية والنِظام المُحاسبي المعمول بهِ في العِراق .

المحور الأول / مَنهجية البَحث والدِراسات السابقة

1. 1 مَنهجية البَحث

1. 1. 1 مُشكلة البَحث :

جاءَ مَعيار IFRS 16 ليحل محَل مَعيار IAS 17 بهدف أساسي وهو ضمان تَقديم المُستأجرين والمؤجرين لمعلومات عُقود الإيجار بطريقة مُلائمة تُعبر بصدق عن تلك المُعاملات، وتُمكن مُستخدمي هذه المعلومات من تقويم اثر هذهِ العُقود على المركز المالي والإداء المالي وبناء" على ما تقدم فأن مُشكِلة البَحث تتمثل في التساؤلات الآتية :

1. ما التَحديات المفاهيّمية والتَطبيّقية لإحلال مَعيار IFRS 16 بَدل مَعيار IAS 17 .
2. ما مُعوقات عدم تَطبيق المَعايير الدولية الخاصة بعُقود الإيجار في البيئة العِراقية .
3. هل الحلول التي طرَحها مَعيار IFRS 16 لها تأثير في المؤشِرات المالية للوحدات الاقتصادية العِراقية.

1. 1. 2 أهداف البَحث :

يهدُف البَحث الى تحقيق ما يأتي :

1. بيان أهمية الإيجار التمويلي كأحد مصادر التمويل وضرورته لاقتصاديات البُلدان النامية ومنها العِراق.
2. بيان التَحديات المفاهيّمية والتَطبيّقية لتَبَني مَعيار IFRS 16 في البيئة العِراقية وسبُل مواجهتها .
3. توضيح تأثير مَعيار IFRS 16 في المؤشِرات المالية للوحدات الاقتصادية العِراقية من خِلال صياغة أنموذج يستند الى المَعيار ويتوافق مع مُتطلبات النِظام المُحاسبي في العِراق .

1. 1. 3 فَرَضية البَحث :

لِتحقيق أهداف البَحث وبما ينسجم مع مُشكِلة البَحث يُمكن صياغة الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين :

الفَرَضية: هُناك سبُل لِمواجهة تَحديات تَطبيق IFRS 16 في البيئة العِراقية.

الفَرَضية الثانية: توجد علاقة بين تَطبيق مَعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 والمؤشِرات المالية للوحدات الاقتصادية العِراقية .

1. 1. 4 **اهمية البَحث** :

شهدَ نشاط الإيجار رواجا" وتنوعا" تمثلَ بظهور عُقود الإيجار التمويلي، واصبحَ عقد الإيجار التمويلي يُمثل احد مصادر التمويل المُهمة والتي تضعها الإدارة في الحُسبان عند اتخاذ قرار التمويل، ولاسيما" في البُلدان النامية، ويفتقر العِراق الى تَطبيق مَعيار مُحاسبي مُحدد لِعُقود الإيجار، الامر الذي جعلَ تلك العُقود تنحصر بالإيجار التشغيلي وعدم تَطبيق الإيجار التمويلي رُغم أهميته للاقتصاد الوطني، فتنبع أهمية البَحث من تحديد اهم الحلول التي طرحها مَعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 لِتلافي اِشكالات تَطبيق مَعيار المُحاسبة الدولي IAS17، من خِلال إزالة الضبابية في التمييز بين عُقود الإيجار التمويلي وعُقود الإيجار التشغيلي والقضاء على التمويل خارج الميزانية، ومُحاولة تَبَني أنموذج للمُحاسبة عن عُقود الإيجار في البيئة العِراقية مُستَمَد من المَعيار IFRS 16 ويُمكن تَطبيقه على الوحدات الاقتصادية التي تستأجر الموجودات لمزاولة نشاطها كشَركات الطيران .

1. 1. 5 **مَنهَج البَحث ووسائل جَمع المعلومات** :

أعتمد البَحث على المَنهجين الاستنباطي والاستقرائي معا"، فمن خِلال المَنهَج الاستنباطي تم بيان مفهوم عُقود الإيجار وانواعها وأهمية عُقود الإيجار التمويلي كمصدر للتمويل، وعرض وتحليل أهم المَعايير المُحاسبية الدولية التي تناولت عُقود الإيجار، وأهم ما جاء به المَعيار IFRS 16 لِمُعالجة اخفاقات المَعايير السابقة في القضاء على التمويل خارج الميزانية لدى المُستأجر وبما يُحسن جَودة من الإبلاغ المالي، ووفقا" للمَنهَج الاستقرائي تم تشخيص اهم التَحديات التي تواجه تَطبيق مَعيار IFRS 16 في البيئة العِراقية ومُتطلبات اعتماد أنموذج مُحاسبي لِعُقود الإيجار في العِراق وتأثير الأنموذج المُقترح في جَودة الإبلاغ المالي لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية. وأعتمد الباحثين لإنجاز الاحثين مجموعة من الكُتب والدوريات والبُحوث المنشورة العربية والاجنبية، الورقية والإلكترونية عبر الإنترنيت لِحداثة المَعيار IFRS 16، فضلا" عن إصدارات المَعايير الدولية، والتقارير الحكومية والبيانات المالية للخُطوط الجوية العِراقية .

1. 1. 6 **حدود البَحث** :

1) المكانية : يشمل نِطاق البَحث الحدود المكانية المُتمَثِلة بالشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية المُستأجرة لعدد من الطائرات، لِتركيز البَحث على المُستأجر كون المَعيار IFRS 16 أوجد نموذج جديد للمُحاسبة لدى المُستأجر ولم يُغير كثيرا" في المُحاسبة لدى المؤجر والتي تحتاج لتَطبيق مَعايير دولية أخرى غير مُطبقة ايضا" في العِراق كمَعيار IFRS15 (الايراد من العُقود من العملاء)، IFRS9 (الأدوات المالية) ومَعيار IFRS5 (الموجودات غير المُتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المُستمرة).
2) الزمانية : البيانات المالية للشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية 2009-2016

1. 2 الدِراسات السابقة :

1. 2. 1 **دراسة** (**المعموري، علي محمد ثجيل**، 2006) :

بحث بعنوان (المُعالجة المُحاسبية لعُقود الإيجار الرأسمالية لدى المؤجر بين النظرية والتَطبيق) هدفة البَحث الى وصف طبيعة عمليات الإيجار الرأسمالية والجوهر الاقتصادي والقانوني لها وكيفية تصنيف عُقود الإيجار الرأسمالية الى عُقود تمويلية وبيعية وبيان المُعالجة المُحاسبية لعُقود الإيجار التمويلية والبيعية وفق المَعيار IAS 17 المُعدل ومُتطلبات الإفصاح لدى المؤجر، وتوصل البَحث الى ان الشَركة عينة البَحث وهي احدى المؤسسات المالية الكُبرى وشَركة التأجير التابعة لها في الاردن، تَعد كافة عُقود الإيجار طويلة الأجل عقوداً تمويلية وهي لا تملك فكرة عن المُعالجة المُحاسبية لِعُقود الإيجار البيعية.

1. 2. 2 **دراسة** (**المطيري**، **علي عوض**، **عبيد**، 2012) :

رسالة ماجستير بعنوان (مدى التِزام شَركة الخُطوط الجوية الكويتية بتَطبيق المَعيار المُحاسبي IAS 17 مُحاسبة عُقود الإيجار) هَدفت الرسالة الى التعرُف على مدى التِزام شَركة الخطوط الجوية الكويتية بمَعيار المُحاسبة IAS17 ومعوقات تَطبيقه والوصول الى آليات واضحة لاستخدام عُقود الإيجار التمويلي في شَركة الخُطوط الجوية الكويتية، وتوصلت الرسالة الى التِزام شَركة الخطوط الجوية الكويتية بتَطبيق المَعيار المذكور لأصولها الرأسمالية في قائمة المركز المالي وكشف الدَخل وتلتزم ايضا" بأدراج عقودها التشغيلية حسب مَتطلبات المَعيار 17.

1.2. 3 **دراسة** (Baker ,et al ,2010) :

بَحث بعنوان (التمويل من خارج الميزانية عن طريق عُقود الإيجار التشغيلية سيكون من الماضي) يستعرض البَحث جهود مجلس مَعايير المُحاسبة الدولية لأكثر من عشر سنوات لإصدار مَعيار مُحاسبي يُعالج عقود الإيجار بسِجلات المُستأجر والتي تمثل مصدرا" للتمويل خارج الميزانية، مما يؤدي الى عدم التمثيل الصادق للقوائم المالية، وناقش البَحث عدد من التعليقات حول المَعيار المُقترح .

1. 2. 4 **دراسة** (Wong & Joshi , 2015) :

بَحث بعنوان (اثر رسملة الإيجار في البيانات المالية والنسب المالية الأدلة من أستُراليا) تناوله البَحث جهود مجلس مَعايير المُحاسبة الدولية لرسملة اغلب الإيجارات التشغيلية وما لهذا من اثر على البيانات المالية، وأهم النسب لكُبريات الشَركات الأستُرالية ويُعتبر هذا البَحث الأول في أستُراليا حولَ آثار المَعيار الجديد المُقترح IFRS 16 على الشَركات الأستُرالية .

1. 2. 5 **اوجه التقارُب والاختلاف بين الدِراسات السابقة والبَحث الحالي** :

يمكن توضيحها بالجدول الآتي :

جدول (1) اختلاف البَحث الحالي عن الدراسات السابقة

ت	الدِراسة	اوجه التقارب والاختلاف بين الدراسات السابقة والبَحث الحالي
1	المعموري	يتقارب البَحث الحالي مع بحث المعموري في إنهُ يتناول الجوانب النظرية والتَطبيقية لعُقود الإيجار والمُعالجات المُحاسبية لها، ولكنهُ يختلف كونه يتناول المُستأجر بصورة أساسية والمُعالجات وفق المَعيار IFRS 16 واشكالات المَعيار IAS 17.
2	المطيري	يتقارب مع الرسالة في عينة البَحث وهي شَركات الطيران ويختلف في كونهِ يوافق المَعيار الجديد IFRS 16 للتَطبيق في البيئة العِراقية وليس مدى الالتِزام بتَطبيق المَعيار لخلو البيئة العِراقية من اي مَعيار لعُقود الإيجار
3	Baker ,et al	وجه التقارب في إنهُ يتناول تحدي التمويل خارج الميزانية التي لم يُعالجها المَعيار IAS 17 فبقي المجال واسعا" لاستغلالهِ من قبل المُستأجر، ويُضيف عليه انه يختبر تحسين جَودة الإبلاغ المالي من خِلال المؤشِرات المالية في الوحدات الاقتصادية العِراقية
4	Wong & Joshi	يتقارب البَحث الحالي مع الدِراسة المذكورة في توضيح اثر الرسملة لعُقود الإيجار على البيانات المالية واثرها في النسب المالية، ويختلف معهُ في عينة البَحث والبيئة المُطبقة فيها فضلا" عن تَحديات التَطبيق في البيئة التي تفتقر الى مُعالجة عُقود الإيجار على انها عُقود إيجار تمويلي .

المصدر : إعداد الباحِثان

المِحور الثاني/الإطار المفاهيّمي للمُحاسبة عن عُقود الإيجار وتَحديات التَطبيق في البيئة العِراقية

1.2 مَفهوم وطَبيعة عُقود الإيجار

في السَنوات الأخيرة زادَ شيوع عمليات الإيجار بشكل واسع وهي تمثل الآن اكثر اشكال الاستثمارات الرأسمالية سُرعة في النمو فبدلا" من اقتراض الأموال لِشراء المُعدات الرأسمالية الضخمة فأن الوحدات الاقتصادية تقوم باستئجارها، وهذا ما تقوم به شَركات الطيران والسكك الحديد حيث تستأجر ألكثير من المُعدات وتستأجر الفنادق الكبرى ألكثير من موجوداتها وكذلك متاجر التجزئة حيث تستأجر منافذ البيع والتوزيع (Kieso et al, 2013: 1268) لقد تزايدت أهمية تأجير واستئجار المُعدات والأدوات لأغراض انتاجية في الوقت الحاضر وبناء" عليه تطورت عُقود الإيجار من عقود تُلبي حاجات الأنسان الاستهلاكية الى عقود لها مكانة بارزة في التمويل الاستثماري بظهور عُقود الإيجار التمويلي كمصدر أساسي للتمويل في خمسينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة الاميركية ومنها الى اغلب دول العالم، وترتب على ذلك مشاكل مُحاسبية شَغَلت الجمعيات والمنظمات المُحاسبية، فالمُحاسبة وفقا" للمبادئ المُحاسبية المقبولة بشكل عام" (GAAP) تهتم فقط بتسجيل الأحداث الاقتصادية التي تنطوي على عمليات تبادل بين الوحدة المُحاسبية وأي أطراف خارجية، ورُبما كان العقد في مظهرهِ عقد إيجار وفي جوهره عقد تمويل أو عقد بيع، فهل يجب الاهتمام بشكل العقد أم بمضمونه؟ (العربيد، 2000: 123) . وهذا يقود الى دِراسة اثر المُفاضلة بينهما على قياس الدخل والمركز المالي للوحدات الاقتصادية المُستأجرة، وانعِكاس ذلك على جَودة المعلومات المُحاسبية التي يُنتِجها النِظام المُحاسبي، وبناء" على ذلك قدمت الجمعيات والمنظمات المهنية المُحاسبية عدد من المَعايير والتفاسير لكيفية المُحاسبة عن عُقود الإيجار فصدرَ المَعيار IAS 17 سنة 982 وتم تعديلهُ سنة 1997 وجاءَ تعديلهُ الآخر سنة 2003 حيث عرفَ عقد الإيجار على أنه " اتفاق بمُقتضاه ينقُل بموجبهِ المؤجر للمُستأجر الحق في إستخدام اصل لمدة زمنية متفق عليها مُقابل دُفعة أو سلسلة دُفعات"؛ عقد الإيجار التمويلي " عقد ينقُل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المُتعلقة بملكية الموجود، وقد يتم او لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر "؛ عقد الإيجار التشغيلي " عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي " (IFRSs, 2010: 460)).

وفي شهر كانون الثاني 2016 أصدرَ مجلس مَعايير المُحاسبة الدولي مَعيار IFRS 16 والذي سيكون تَطبيقه الزامياً ابتداء" من الأول من كانون الثاني 2019، وقد عرفَ عقد الإيجار " عقد، أو جُزءا من العقد، الذي ينقُل الحق في إستخدام الموجودات (الموجودات الأساسية) لمدة من الزمن في مُقابل تعويض مالي " ؛ عقد الإيجار التمويلي " عقد الإيجار الذي ينقُل إلى حد كبير جميع المخاطر والمنافع المُتعلقة بملكية احد الموجودات الأساسية " (IFRSs, 2016:Part A. 756). والملاحظ ان المَعيار الجديد ركز في التعاريف على الموجودات الأساسية عن طريق الإعتراف بكامل عُقود الإيجار في الميزانية للمُستأجر اي استئجار تمويلي يخُص كافة الموجودات الأساسية ولم يستثني سوى العقود القصيرة الاجل12 شهرا" فأقل والعُقود للموجودات غير الأساسية ذات القيمة المُنخفضة (تقل عن خمسة آلاف دولار) (Sivanantham , 2016: 3). وتنطبق هذه الاستثناءات على العقود الجديدة وان لا تكون العقود قد تم تمديدها او تغيير مدتها IFRSs, 2016: Part A.740 .

2.2 مَزايا الإيجار التمويلي (من وجهة نظر المُستأجر) :

ان نمو وانتشار عمليات الإيجار جاءَ نتيجة مجموعة من المَزايا التي تُميز عَملية استئجار الموجودات على امتِلاكها وأهم هذهِ المَزايا للوحدات الاقتصادية المُستأجرة : (Kieso et al, 2013: 1272)

أ. يسمح بالتمويل الكامل 100% للحصول على الموجودات المطلوبة، بينما إذا قام المُستأجر بشراء الموجود بالتقسيط بدلا" من الاستئجار فأنه سيدفع جُزء من قيمة الموجود نقدا" مثلا" 20% ، وكأنهُ سيحصل على تمويل جُزئي فقط بالمُتبقي 80% بينما الاستئجار تمويل 100% ، وهذا ينعكس على توفير النقدية المهمة وهو ما مطلوب خاصة في الوحدات الصغيرة وفي مرحلة النمو .

ب. الحماية من التقادم، حيثُ يُمكن للمُستأجر استبدال الموجودات المُستخدمة لديه بموجودات أكثر كفاءة وجَودة في الإنتاج وخِلال فترات قصيرة من الزمن، وهذا يؤدي الى تفادي مخاطر تقادُم الموجودات.
ج. تمويل اقل كلفة، يُعتبر الاستئجار بالنسبة لِبعض الوحدات تمويل ارخص من باقي مصادر التمويل الأخرى، فمثلا" بعض الوحدات الجديدة في الصِناعة او الوحدات ذات الشرائح الضريبية المُنخفضة تتخذ من الاستئجار وسيلة لتعظيم المنافع الضريبية لا توفرهُ لها وسيلة أخرى فالاستقطاعات المُرتبطة بالإهلاك لا تقدم منفعة ضريبة ملحوظة للوحدات الاقتصادية ذات الدخل المنخفض الخاضع للضريبة بينما طرح القيمة الإيجارية من الربح قبل الضرائب يؤدي إلى تخفيض الضرائب المدفوعة مما يحقق للوحدة الاقتصادية المُستأجرة وفورات ضريبية مهمة.
د. التمويل خارج الميزانية، ان بعض عُقود الإيجار لا تُضيف اي التِزام في الميزانية للمُستأجر، حيث لا تظهر الموجودات المُستأجرة في جانب الموجودات رغم اِستخدامها في التشغيل ولا يظهر المُقابل لقيمتها في جانب المطلوبات بل تظهر دُفعة الاستئجار لتلك الموجودات في كشف الدخل كمصروف مُقابل ما يتحقق من انتاجية لتلك الموجودات، وبذلك فهي لا تؤثر على النسب المالية المُرتبطة بالميزانية وقد تزيد من قدرة الوحدة الاقتصادية المُستأجرة على الاقتراض و يحقق لها فرصة تحسين صورة ميزانيتها امام المُحلل المالي .
ومن هنا جاء تركيز البَحث على وجهة نظر المُستأجر باعتبار ان الوحدات الاقتصادية العِراقية اغلبها تمثل الطرف المُستأجر في عُقود الإيجار للموجودات .

3.2 المَعايير الدولية لعُقود الإيجار

أن مَعيار عُقود الإيجار IAS 17 ومَعيار IFRS 16 صدرت عن مجلس مَعايير المُحاسبة الدولية IASB واستندت الى الإطار المفاهيّمي للإبلاغ المالي ويعد المَعيار IFRS 16 الصادر في كانون الثاني 2016 احدث مَعيار صدر عن IASB يتعلق بالمُحاسبة عن عُقود الإيجار. وطبقا" للمَعيار الدولي IAS 17 فأن تصنيف عُقود الإيجار الى تمويلي وتشغيلي امر مهم جدا"، وتصنيف عُقود الإيجار في هذا المَعيار مبني على أساس مدى تحمُل المؤجر والمُستأجر المخاطر والمنافع المُتعلقة بملكية الموجود المُستأجر، وتشمل المخاطر احتِمالات الخسائر من الطاقة العاطلة او التقنية القديمة والتغيرات في العائد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة، ويُمكن ان تتمثل المنافع بتوقع أرباح من العمليات على مدى العُمر الاقتصادي للموجود والحصول على ربح من زيادة قيمة الموجود أو تحقيق قيمة مُتبقية، يُصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية الى المُستأجر، ويُصنف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية الى المُستأجر، ان كون عقد الإيجار عقد تمويلي او عقد تشغيلي يعتمد على جوهر العملية وليس على شكل العقد، لقد حَددَ المَعيار ثمانية شروط لاعتبار عقد الإيجار تمويليا" وهي : (IAS Para : 7-11, 2010, IFRSs) 17,

1. إذا كان العقد ينتقل بموجبه ملكية الموجود المُستأجر في نهاية مُدة العقد الى المُستأجر .
2. إذا كان يمنح المؤجر للمُستأجر حق شِراء الموجود في نهاية مُدة العقد بسعر يتوقع ان يكون اقل من القيمة العادِلة للموجود في ذلك التاريخ من اجل ان يحفزه على الشراء .
3. مُدة عقد التأجير تغطي الجزء الاكبر من العمر الاقتصادي للموجود.
4. إذ ا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دُفعات الإيجار فعليا على الأقل كامل القيمة العادِلة للموجود المؤجر .
5. إذا كانت الموجودات المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمُستأجر فقط اِستخدامها بدون أجراء تعديلات رئيسة.
6. إذا استطاع المُستأجر الغاء عقد الإيجار وتحمَل المُستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء.
7. إذا تحمَل المُستأجر المكاسب او الخسائر من التقلُبات في القيمة العادِلة المُتبقية للموجود.
8. إذا كان للمُستأجر القُدرة على الاستمرار في الاستئجار لمدة إضافية بإيجار أقل الى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

وعموما" إذا تحقق اي شرط من الشروط الثمانية المذكورة يعد عقد الإيجار تمويليا"، ان عملية التصنيف لعُقود الإيجار(تمويلي وتشغيلي) مُهمة للغاية لما يترتب عليها من انعكاسات مُحاسبية لكل من المؤجر والمُستأجر بدرجة اكبر، ففيما يخص المُستأجر فقد جاء في الفقرة رقم (20) من IAS 17 والمُتعلقة بالإعتراف الاولي لعُقود الإيجار التمويلي لدى المُستأجر بأنه يجب على المُستأجرين الإعتراف بعُقود الإيجار التمويلي على أنها موجودات ومطلوبات في ميزانياتهم بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادِلة للموجودات المُستأجرة، او إذا كانت اقل من ذلك بمقدار القيمة العادِلة للحد الأدنى من دُفعات الإيجار وعند حِساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دُفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من المُمكن تحديده عمليا، وإذا لم يكن ذلك مُمكنا يجب استخدام سعر الاقتراض التفاضلي(IFRSs, 2010, IAS17, Para: 20) وإذا لم يتم اظهار عمليات الإيجار في الميزانية للمُستأجر فأن الموارد الاقتصادية ومستوى الِالتزامات للوحدات الاقتصادية تكون قد ظهرت بأقل من حقيقتها، وبذلك تشوه النسب المالية (IFRSs, 2010, IAS 17, Para: 22) ان المَعيار الدولي IAS 17 لم يضع حد فاصل واضح للتمييز بين نوع الإيجار تمويلي او تشغيلي وكان هناك نصيب كبير للاجتهاد الشخصي في عملية التمييز، فالشرطين الثالث والرابع من الصعب بعض الشي تَطبيقهما عمليا" خصوصا" مع عدم وجود تفسير او ارشاد من لجنة مَعايير المُحاسبة الدولية هل ان الجُزء الأكبر من العُمر الاقتصادي للموجود يمثل 80% او 90% مثلا"، ومن ثم فعلى إفتِراض المجموعة نفسها من الظروف والوقائع فقد تتوصل وحدتين اقتصاديتين لتصنيف مُختلف لعقد الإيجار (حماد، 2008: 127-128) . ان المرونة الكبيرة في شروط الرسملة لعُقود الإيجار والتي ادت الى اختلاف تصنيفات هذه العقود من وحدة لأخرى في ظل نفس الوقائع كانت الدافع الأساس لِجهود IASB لإصدار مَعيارIFRS 16 ، فالاجتهاد الشخصي في عملية التصنيف يسمح للوحدات المُستأجرة مُعالجة ألكثير من عُقود الإيجار على انها عقود تشغيلية لا يترتب عليها تسجيل التِزامات في الميزانية، وفي هذه الحالة تكون هذه الوحدات الاقتصادية قد حصلت على تمويل من خارج الميزانية . وهذا ينعكس سلبا" على الخصائص النوعية للمعلومات المُحاسبية، والتي بدورها ستؤثر على الهدف من إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من خلال عدم توفير معلومات مُفيدة لاتخاذ القرارات والى تظليل مُستخدمي المعلومات المُحاسبية، ان سعي الوحدات الاقتصادية الى اِثبات الإيجارات على انها تشغيلية وليست تمويلية لكون الرسملة تؤثر على المركز المالي والإداء من خلال :(Kieso et al, 2013: 1283)

أ. زيادة مبالغ الديون (قصيرة الأجل وطويلة الأجل) المُقرر عنها في قائمة المركز المالي .

ب. زيادة في مقدار إجمالي الموجودات وخاصة الثابتة .

ج. نقص في قيمة الدخل المُحقق خلال المدد الأولى من عقد الإيجار ومن ثم انخفاض الأرباح المحتجزة .

ان الأسباب المذكورة اعلاه تؤثر بشكل كبير على عناصر القوائم المالية وبالتالي على مقاييس إعداد التقارير المالية فزيادة الديون قصيرة الاجل سيؤدي الى التأثير على نسب السيولة، وزيادة مبالغ الديون طويلة الأجل يؤدي الى ارتفاع نسبة المديونية الى حقوق الملكية وبالتالي الى إضعاف قدرة الوحدة الاقتصادية على الاقتراض او إصدار اسهم، وزيادة الموجودات الثابتة سيؤدي الى انخفاض مُعدل عائد الاستثمار على إجمالي الموجودات. ونتيجة لذلك فأن عملية رسملة الإيجارات تلقى معارضة كبيرة من العديد من الوحدات الاقتصادية بحُجة ان الرسملة لن تؤثر على التدفقات النقدية سواء تمت المُحاسبة عن عُقود الإيجار كعقد تمويلي او تشغيلي، وان الرسملة قد تخل بشروط عقد الإيجار والالتزامات الخاصة به (عدم توافق الشكل القانوني للعقد مع جوهرة الاقتصادي)، ويمكن ان تؤثر على التوزيعات والمكافئات المُسددة للمُلاك والمُدراء إذا كانت مرتبطة بالدخل مما يؤثر سلبا" على قيمة الوحدة الاقتصادية في الاسواق المالية . ويرى الباحِثان ان معارضة الوحدات الاقتصادية قد يصُب في مصلحتها في جانب معين يتمثل في الحصول على تمويل من خارج الميزانية وهو احد المُبررات الرئيسية التي دعت مجلس مَعايير المُحاسبة الدولية الى إصدار المَعيار IFRS 16 للقضاء على التمويل من خارج الميزانية لما يُمثله من تشويه كبير للنسب المالية وتظليل لمُستخدمي المعلومات المُحاسبية مما يؤثر سلبا" في جَودة الإبلاغ المالي والى الخروج عن الأهداف الرئيسية لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام وهو توفير المعلومات المُفيدة لمتخذي القرارات .

لقد عرفا **Elliott** التمويل خارج الميزانية بأنهُ عبارة عن توصيف لجميع ترتيبات التمويل والمتعلقة بعدم الإعتراف القانوني بالصفقات الفردية والتي تؤدي الى استبعاد الموجودات والمطلوبات المُرتبطة بها من قائمة المركز المالي مما يؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية **(Elliott, B. & Elliott, J. 2011: 284)** ويعتبر البيع وإعادة الاستئجار احد الترتيبات التي تلجأ اليها الوحدة الاقتصادية للحصول على تمويل خارج الميزانية، حيث يقوم المالك ببيع الموجود ومن ثم إعادة استئجارهِ وهذا الأجراء يعتبر في جوهره اقتراض بضمان موجود معين من خارج الميزانية والمُلاحظ في الاقتراض ان كامل مبلغ القرض يكون ظاهراً في الميزانية كمطلوبات. أما بالنسبة لمعظم بدلات الاستئجار التشغيلية كالبيع وإعادة الاستئجار فان الالتِزام الذي يمكن ان يترتب على الوحدة الاقتصادية هو الإلتِزام السنوي بمدفوعات الاستئجار، ويؤثر عقد الإيجار الذي يصنف انه تمويل خارج الميزانية على الدخل من خلال أن سعر بيع الموجود عادة" هو قيمتهِ السوقية العادِلة وهذه القيمة تزيد في الغالب عن القيمة الدفترية للموجود وبذلك يزداد الدخل الذي حققتهُ الوحدة، كما ان دُفعات الاستئجار تكون اقل منها في حالة العقد التمويلي مما يوفر فرصة للتحقُق من الايرادات المتوقعة من الموجود المُستأجر (شرويدر وآخرون، 2012: 514 ؛ العامري ، 2010: 637) . وإذا كان عدم رسملة عُقود الإيجار لهُ ما يبرره من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية فأنه لا يتوافق مع توجهات مجلس مَعايير المُحاسبة الدولية وكذلك مجلس مَعايير المُحاسبة المالية بموجب المشروع المُشترك بين المجلسين لصياغة نموذج موحد للإطار المفاهيّمي والذي تم إقرار المرحلة الأولى منه في سنة 2010 والمُتعلقة بخصائص المعلومات المالية ذات الجَودة العالية والتي توفر عرض صادق وعادل للتقارير المالية وتُبين حقيقة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وهذا يعكس التوجه العالمي للتركيز على مُخرجات النِظام المُحاسبي لِضمان بقاء المُحاسبة المصدر الأساسي للمعلومات المالية للوحدات الاقتصادية .

2. 4 تَحديات تَطبيق مَعيار IFRS 16 في البيئة العراقية :

يرى **(Radebaugh et al)** ان هُناك تشابه في الانَظمة المُحاسبية لِبعض البُلدان ولكن ليس بنسبة كاملة، في حين ان هُناك اختلافات في العديد من الأنظمة المُحاسبية بين الدول، وان السبب الرئيسي لهذه الاختلافات، العوامل البيئية التي تنعكس على النُظم المُحاسبية والتي تختلف من بلد لآخر، وكذلك اختلاف الدول في درجات النمو الاقتصادي، كاختلاف القوائم المالية من حيث المُحتوى بين الدول النامية والدول المُتقدمة **(Radebaugh et al, 2006: 5-6)**. وقد قُدِمت العديد من المُحاولات لتحديد وتفسير أسباب وجود الاختلاف في الأنظمة المُحاسبية فيما بين البلدان، ومما تجدر الإشارة اليه ان العوامل التي تساعد على تفسير الاختلاف المُحاسبي هي نفسها التي اثرت على التطور المُحاسبي وتفاوته من بلد لآخر مما نجم عنهُ اختلاف في الأنظمة المُحاسبية بين هذه البلدان **(Choi et al , 2011: 31)** ويمكن تحديد ثلاث مجموعات رئيسة من العوامل البيئية المؤثرة لاختلاف النظم المُحاسبية من بلد لآخر وهي :

1. العوامل الثقافية والاجتماعية . **2.** العوامل السياسية والقانونية . **3.** العوامل الاقتصادية .

ومما جاء اعلاه يرى الباحِثان ان سبب اختلاف النُظم المُحاسبية يعود لاختلاف العوامل البيئية من دولة لأُخرى وهي تُمثل تحدي يقف عائقا" امام تَبَني تَطبيق المَعايير الدولية ومنها مَعيار عُقود الإيجار **IFRS 16** ، ولِتناول البَحث للبيئة العِراقية فيمكن بيان هذه التحديات وسبُل مواجهتها بالآتي :

1. التَحديات الثقافية والاجتماعية : عَرفَ **Hofstede** الثقافة باعتبارها " برمجة جماعية للذهن تُميز مجموعة من الإفراد عن مجموعة أخرى " وهو تعريف يحظى بقبول عام، وفرز ثماني مجموعات مُختلفة من الثقافات (الغربية ، الاسلامية، الهندية، اليابانية، الكونفشيوسية، الافريقية، السلافية، والاميركية اللاتينية) ولكن تصنيف التَطبيقات المُحاسبية على أساس الثقافة فقط فيه تبسيط مُبالغ فيه، لأن ألكثير من البُلدان يضم اكثر من ثقافة (شرويدر وآخرون ، مصدر سابق: 108_109) . وقد حددَ **Hofstede** ستة ابعاد للثقافة وهي الفردية مُقابل الجماعية (أي الأهمية التي يُعطيها الفرد لمصلحته الشخصية مُقارنة مع المصلحة الجماعية للمجموعة التي ينتمي إليها)؛ مدى القوة (أي الطريقة التي يتعامل بها أفراد المجتمع مع الفروقات الموجَودة بينهم فيما يتعلق بعدم المساواة في السُلطة أو القوة الموزعة بينم)؛ تفادي عدم التأكُد (أي الدرجة التي يشعُر فيها أفراد المجتمع بالارتياح لِحالات الغموض وعدم التأكُد)؛ الذكورة مُقابل الأنوثة (مدى تدعيم المجتمع لسيطرة الرجل علاوة على تركيز واضح على الإداء الاقتصادي.

مُقابل ميل نحو الجو العائلي وتركيز أكثر على تحسين جَودة الحياة)؛ التوجه طويل الأمد مُقابل قصير الأمد (اي مدى توجه المجتمع للاهتمام أكبر للمستقبل بما في ذلك الاستمرارية والادخار والقدرة على التكيف، في مُقابل توجه المجتمع للقيم المدعومة بالماضي والحاضر، كالثبات واحترام التقاليد والوفاء بالِالتِزامات الاجتماعية)؛ الاسترسال مُقابل ضبط النفس (مدى التوجه نحو الرياضة وتقديس حرية الرأي والحِفاظ على النِظام مُقابل ثقافات ذات ضبط نفس تمتاز بقلة الشعور بالسعاد وعدم الارتياح والاطمئنان للمستقبل) (Hofstede, 2011: 9-16).

والمُحاسبة وليدة المجتمع ولكونها من العلوم الاجتماعية فهي تتأثر بمجموعة من العوامل التي تعكس الثقافة السائدة في المجتمع الذي تعمل فيه المُحاسبة، وبهذا الخصوص اشار Gray سنة 1988 الى وجود اربعة قيم مُحاسبية يُمكن ان ترتبط مع القيم الاجتماعية ل Hofstede وعلى النحو الآتي:(Radebaugh et al, 2006: 45)

اولا") المَهنية مُقابل السيطرة القانونية : وتعكس هذه القيمة تفضيل مُمارسات الحُكم المهني والتنظيم الذاتي مُقابل الالتزام بالمتطلبات التشريعية ، ومن خلال الربط مع القيم الثقافية فالمهنية تتلائم مع (الفردية ، مدى قوة قليل ، تقبل عدم التأكد، الذكورة، التوجه قصير الامد، الاسترسال*) بينما السيطرة القانونية تتلائم مع (الجماعية ، مدى القوة القوي، تفادي عدم التأكد، التوجه طويل الامد، ضبط النفس)

ثانيا") الاتساق مُقابل المرونة : تعكس هذه القيمة تفضيل الاتساق والتوحيد في الممارسات المُحاسبية والاستخدام الثابت لهذه الممارسات على مر الزمن، مُقابل المرونة الفردية حسب مُقتضيات كل شَركة. وتتوافق المرونة مع (الفردية، مدى قوة قليل، تقبل عدم التأكُد) ضمن القيم الاجتماعية بمُقابل تلائم الاتساق مع (الجماعية، مدى القوة القوي، تفادي عدم التأكُد).

ثالثا") التحفُظ مُقابل التفاؤل : تعكس هذه القيمة تفضيل الحيطة والحذر لِاحتمالات عدم التأكُد للأحداث المُستقبلية ، مُقابل اتجاه أكثر تفاؤل وتقبل للمخاطرة. وبالربط مع القيم الاجتماعية فالتحفُظ يتوافق مع (الجماعية، تفادي عدم التأكُد، التوجه طويل الأمد ،الانوثة، ضبط النفس) بينما يتوافق التفاؤل مع (الفردية، تقبل عدم التأكُد، الذكورة، التوجه قصير الامد ، الاسترسال).

رابعا") السرية مُقابل الشفافية : تعكس هذه القيمة تفضيل السرية وكشف المعلومات حول طبيعة الاعمال

* برأي الباحِثان ولم ترد في المصدر بل استنادا" الى خصائص ثقافة الاسترسال وثقافة ضبط النفس في المجتمعات ل Hofstede

للأشخاص المُقربين من الإدارة وعلى تعامل مُباشر مع الشَركة، مُقابل منهج اكثر شفافية في الإفصاح عن المعلومات خصوصا" التي تخص المجتمع والمسائلة علنا" ، وتتلائم السرية مع (الجماعية، مدى القوة القوي، تفادي عدم التأكُد، الانوثة، التوجه طويل الأمد، ضبط النفس) وتتلائم الشفافية مع (الفردية، مدى قوة قليل، تقبل عدم التأكُد، الذكورة، التوجه قصير الأمد، الاسترسال) .

ويرى الباحِثان ان المجتمع العِراقي بطبيعته تنطبق عليهِ السيطرة القانونية أكثر من المهنية، ويميل الى الاتساق على حِساب المرونة والتحفُظ مُقابل التفاؤل، والسرية على حِساب الشفافية وهذا الوضع كان بارزا" قبل 2003 من خلال السيطرة المركزية على الاقتصاد وتوجيهه، وقد تغير الوضع بعد ذلك بِاتجاه تَبَني اقتصاد السوق والعولمة المالية ولكن هذا التحدي المتمثل بتغير عادات وتقاليد المجتمع بحاجة الى مزيد من الوقت لترسخها لمدد طويلة من الزمن، ولمواجهته فقد خطا العِراق خطوات إيجابية فيما يتعلق بالجانب المُحاسبي ففي الجانب التعليمي فقد زاد عدد الجامعات الحكومية من (15) الى (35) بعد سنة 2003 والجامعات والكليات الاهلية من (10) الى (50) بحسب (موقع وزارة التعليم العالي والبَحث العلمي)، واغلب هذه الكليات تضُم اقساما" للمُحاسبة، وهذا يعكس امرين الأول التوجه نحو القطاع الخاص والثاني زيادة عدد المُحاسبين المتخرجين، وقد توجه العِراق لتَبَني المَعايير المُحاسبية الدولية بدء" بالقطاع المصرفي حيث فرض البنك المركزي على المصارف تَطبيق المَعايير الدولية مع نهاية السنة المالية 2016، ويأتي البَحث استكمالا" لهذا التوجه بتَبَني مَعيار عُقود الإيجار في البيئة العِراقية وبما يتوافق مع خصوصيتها، وان دور المَعيار IFRS 16 سينعكس على القيم المُحاسبية السائدة في المجتمع العِراقي بشكل اساسي في الشفافية بدل السرية والعرض الصادق لحقيقة عُقود الإيجار في القوائم المالية بما يزيد من الشفافية، ومن الاطمئنان الى عدم وجود تمويل خارج الميزانية .

2. التَحديات السياسية والقانونية : يرى (Horngren) ان وضع المَعايير المُحاسبية هو نِتاج عمل سياسي أكثر مما هو استنتاجات منطقية او نتائج تجريبية ذلك لان عملية وضع المَعايير هي قرار اجتماعي والمَعايير تضع قيودا" على سلوك الناس لذا يجب ان تُقبل من الاطراف المتأثرة بها وهذا القبول يتطلب مهارة تسويقية في الحقل السياسي (BelKaoui, 2000: 10) كما ان للنِظام القانوني السائد في البلد أهمية بالغة في تنظيم السلوك والعلاقات داخل البلد بما في ذلك المُمارسات المُحاسبية مثلا" طريقة تنظيم القوائم المالية. ففي النِظام القانوني التشريعي فأن قوانين المُحاسبة تندمج ضمن القوانين المحلية، بما في ذلك قوانين الشَركات، مما يؤدي إلى مرونة أقل عند إعداد التقارير المالية، لان النصوص القانونية ستؤثر في المُمارسات المُحاسبية، وفي حالة النِظام القانوني العام فالتشريعات أقل تفصيلاً وذو مرونة أكبر مما يسمح بتَطبيق الحكم المهني، كما أن القواعد المُحاسبية توضع من قبل المنظمات المهنية، مما يسمح لها بأن تكون أكثر تكيّفاً وتجديداً (Choi et al, 2011: 31 ؛ Elliott ,B. & Elliott, J., 2011: 109) . وتعد التشريعات الضَريبية مُحدد رئيسي لمَعايير المُحاسبة في العديد من الدول، وان الاختلاف المُحاسبي الرئيسي من حيث الضَريبة يعود اساسا" الى درجة تحديد القوانين الضَريبية للقياسات المُحاسبية ومدى الارتباط بين القوانين الضَريبية والقواعد المُحاسبية (Parker& Nobes, 2010: 37_38) .

يتبين للباحِثان من خلال هذا العرض ان هُناك تأثيرا" لِشكل النِظام السياسي وتوجهات الطبقة السياسية على النِظام المُحاسبي والقواعد والمُمارسات المُحاسبية وهذا يبدو واضحا" في عملية وضع المَعايير المُحاسبية والتي تتأثر بالطبيعة السياسية للمجتمع، وان هذا التأثير يعكس الفلسفة السياسية والأهداف والتي يمكن ان نُميز فيها مثلا" بين التخطيط المركزي مُقابل المشروعات الخاصة. وان المُحاسبة تتأثر بشدة بالمُتطلبات المُرتبطة بقوانين البلد وعلى سبيل المثال القانون التجاري وقانون الشَركات وقانون الضَريبة وفي مدار البَحث قوانين تنظيم عُقود الإيجار من حيث النوع والمُدة الزمنية فيتجلى تأثير العوامل السياسية والقانونية من خلال تسيّس عملية وضع المَعايير حسب طبيعة النِظام السياسي والتي تنعكس بشكل قوانين تؤثر في النِظام المُحاسبي المطبق، والتحدي الذي يواجه تَطبيق مَعيار IFRS 16 يتمثل في حُزمة القوانين التي من شأنها ان تهيء الأرضية المُلائمة لتَبَني المَعايير الدولية لاسيما" وان التوجه الدستوري موجود فقد وردَ في المادتين (26,25) من الدستور العِراقي (الوقائع العِراقية، 2005)

اولا": تكفل الدولة إصلاح الاقتصاد العِراقي وفق أسس اقتصادية حديثة وبما يضمن استثمار كامل موارده، وتنويع مصادره وتشجيع القطاع الخاص وتنميته . (مادة 25)

ثانيا": تكفل الدولة تشجيع الاستثمارات في القِطاعات المختلفة (مادة 26) وهو تأكيد على ضرورة إصلاح الاقتصاد العِراقي وتنمية وتشجيع القِطاع الخاص وتنويع مصادر الدخل وخلق بيئة مُلائمة لِجذب الاستثمارات الى البلد، وان البعد المُحاسبي لهذا التوجه يتمثل في تَبَني مَعايير المُحاسبة الدولية بعد تكييفها مع البيئة العِراقية وهو ما يسعى الية البَحث بما يتعلق بعُقود الإيجار .

وقد جاء في القانون التجاري رقم (30) لسنة 1984 وفي المادة الخامسة اولا" : ان من ضَمن الأعمال التجارية إذا كانت بقصد الربح شِراء او استئجار الاموال منقولة كانت ام عقارا" لأجل بيعها أو إيجارها (الوقائع العِراقية، 1984) . وهذا يعني ان في التشريع القانوني ما يُدلل على أن الإيجار التمويلي موجود ولو ضمنيا" وهو عامل مُساعد لتَطبيق هذا النوع من الإيجارات وبتوفر الغطاء القانوني فمن الضروري ايجاد المُعالجات المُحاسبية للإيجارات التمويلية وهو ما يتطرق له البَحث .

3. تَحديات اقتصادية : تُعد البيئة الاقتصادية أحد أهم البيئات تأثيرا في تطور المُحاسبة وهناك مجموعة من العوامل الاقتصادية التي تؤثر على البيئة المُحاسبية كأسواق رأس المال حيث يعتمد المُستثمرون الحاليون والمُرتقبون في جانب كبير من قراراتهم على المعلومات المالية التي توفرها النُظم المُحاسبية، وان اعتماد مَعايير المُحاسبة الدولية يزيد من شفافية المعلومات وهذا ما يسعى له IASB، وفي العِراق تأسست هيئة الاوراق المالية* بموجب القانون رقم (74) لسنة 2004 كهيئة حكومية مستقلة اهم أهدافها الاسهام بتحقيق التنمية الاقتصادية المُستقرة والمُستدامة في العِراق، وزادَ حجم التداول في السوق من (147) مليار دينار سنة 2006 الى (427) مليار دينار سنة 2016 وهذا يعكس توجه الاقتصاد العِراقي لاقتصاد السوق ودعم اسواق رأس المال برغم الظروف التي يعيشها العِراق المتمثلة بتَحديات الجانب الامني والحرب ضد الارهاب، واعتماد المَعايير الدولية سيكون عاملا" مُساعدا" في تنشيط السوق وزيادة حجم التداول.

ومدى التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي فقد تَبَنَّت الحكومة بعد سنة 2003 سياسة الانفتاح الاقتصادي على العالم تجسدَ ذلك بالانضمام الى مُنظمة التجارة العالمية وتوقيع وثيقة برنامج مع البنك الدولي لإقراض العِراق ومن شروط قرض البنك الدولي للعراق هو تحسين واقع القطاع المصرفي والخطوة الأولى التي اتخذها العِراق بهذا الصدد هو إعادة هيكلة المصارف وتنشيط دور المصارف الخاصة باعتماد المَعايير الدولية في إعداد وعرض القوائم المالية، والتي ألزمت المصارف بتَطبيقها بنهاية سنة 2016 بموجب تعليمات البنك المركزي**، فالتوجه الحكومي في الوقت الراهن يتمثل بعدم التدخُل التدريجي في النشاط الاقتصادي وتشجيع القطاع الخاص .

5 .2 تأثير مَعيار IFRS 16 في جَودة الإبلاغ المالي

تتحقق جَودة الإبلاغ المالي من خِلال توفير المعلومات المُفيدة في أتخاذ القرارات وتختلف هذه القرارات بطبيعة الحال من مُستخدم لآخر فالمُستخدم الخارجي تتحقق منفعته بتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المُحاسبية، اما من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية فإن الإبلاغ المالي ليس غاية بحد ذاته، وإنما تسعى الوحدة الاقتصادية من خلالهِ الى توفير مُتطلبات المعلومة النافعة التي تزيد من إمكانية حصول الوحدة على التمويل خاصة من أسواقهِ الدولية حيث أصبح تَطبيق المَعايير الدولية شرط ضروري للكثير من مؤسسات التمويل الدولية، كما هي الحال مع صندوق النقد الدولي واشتراطهِ تَطبيق المَعايير الدولية في القطاع المصرفي العِراقي، وان اِستخدام المَعايير الدولية في إعداد التقارير المالية سيؤمن للوحدة الاقتصادية أداة فعالة تؤدي إلى رفع منفعة المعلومات المُحاسبية وجَودة الإبلاغ المالي. وهذا التوجه نحو الجَودة في الإبلاغ المالي متفق عليه من قبل ال FASB و ال IASB فقد جاء في المذكرة التوضيحية الموقعة سنة 2008 بعنوان " إطار مفاهيّمي مُحسن للتقارير المالية " أن الِالتزام بالأهداف والخصائص النوعية الواردة فيه سيقود إلى مَعايير ذات جَودة عالية، مما سيؤدي بدوره لتحسين جَودة المعلومات المالية المُقدمة الى المُستخدمين لأتخاذ القرار (Beest et al, 2009: 5) وبرأي الباحثين ان مَعيار عُقود الإيجار IFRS 16 يعكُس بدقة سعيIASB في أضفاء الشفافية على التقارير المالية للوحدات الاقتصادية المُمارسة لنشاط الإيجار وزيادة قابلية الفهم والمقارنة عند مُستخدمي القوائم المالية، حيث يستطيع المُستخدمون للمرة الأولى رؤية تقييم الوحدة الاقتصادية الذاتي لمطلوبات عُقود الإيجار الخاصة بها، والتي يتم احتِسابها وفقاً لمنهجية مُحددة يتعين على كافة الوحدات التي تعد تقاريرها بموجب المَعيار الدولي، ان تقوم بإدراج معظم عُقود الإيجار على قائمة المركز المالي مما ينعكس على تغيرات جوهرية في مؤشرات الإداء المالي تتعلق بالموجودات والمطلوبات والدخل ويعكس عرض صادق للمعلومات يحقق جَودة الإبلاغ المالي للوحدة الاقتصادية وهذا يمثل الهدف الأساسي لمَعيار IFRS 16 وهو القضاء على التمويل من خارج الميزانية مما ينعكس على مستوى الشفافية للتقارير المالية وجَودة الإبلاغ المالي، ويمكن توضيح تجسيد متطلبات المَعيار IFRS 16 لجَودة الإبلاغ المالي من خِلال تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المُحاسبية كما يأتي :

1) المُلائمة في معلومات الوحدات الاقتصادية المُمارسة لنشاط الإيجار: بتَطبيق المَعيار IFRS 16 فأن المعلومات المُحاسبية الواردة في التقارير المالية سوف يكون لها القُدرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المُستخدمين الحاليين والمُرتقبين. ويتأتى ذلك من خِلال عرض جميع عُقود الإيجار في قائمة المركز المالي للمُستأجر كحق اِستخدام الموجود ضمن الموجودات، والتِزام عقد الإيجار ضمن المطلوبات (FRSs,2016: Part A.747) . وهذا بحسب الباحِثان يُمكن المُستخدمين من تحديد طبيعة ومقدار عُقود الإيجار ضمن موارد الوحدة الاقتصادية، ومقدار التِزامات عُقود الإيجار ضمن مطلوباتها وبالتالي تحديد الإداء المالي للوحدة ونقاط القوة والضعف ومقدار السيولة والملائة المالية فضلا" عن الهيكل المالي، مما يُحسن نوعية المعلومات المعروضة في التقارير المالية ويُمكّن مُتخذ القرار من تحسين توقعات المُستقبل لنتائج الأحداث، أي القُدرة على التنبؤ بالمُستقبل وبالوقت نفسه إعادة تقييم القرارت السابقة، واِتخاذ قرار الاستثمار من قبل المُستثمر والإقراض من قبل المُقرض، وهنا تتحقق القُدرة التنبؤية والتأكيدية للمعلومات المعروضة، من خلال العرض الصادق لحقيقة الوضع المالي

*** التقرير السنوي عن حركة التداول لسوق العِراق للأوراق المالية 2016**

****تعليمات المجلس لعام 1995 العدد (1) النقطة الثانية موقع ديوان الرقابة المالية الاتحادية www.d-raqaba-m.iq**

والقضاء على التمويل خارج الميزانية والذي تشكل عُقود الإيجار فيه نسبة كبيرة مما يُتيح للمُستخدم التنبؤ بمُستقبل الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ويُسهل عملية المُقارنة بين نتائج الأعمال للوحدات المختلفة. وقد حددَ المَعيار الإستثناء على العقود المعروضة في قائمة المركز المالي (القصيرة الأجل والمُنخفضة القيمة) وهو تجسيد واضح للأهمية النسبية التي ينبغي الأخذ بها لمُلائمة المعلومات المُحاسبية حيث ان هذه العقود ليست ذات اثر كبير على المركز المالي والإداء للوحدة المُستأجرة اما لكونها اقل من سنة أو انها لا تُمثل النشاط الأساسي للوحدة الاقتصادية .

2) التمثيل الصادق لحقيقة عقد الإيجار: يركز المَعيار IFRS 16 على جوهر عملية الإيجار وتحيد نوع العقد هل هو استئجار ام لا، وهذا يعكس برأي الباحِثان خاصية أساسية في المعلومات المُحاسبية وهي التمثيل الصادق ، فالمَعيار يشترط عرض عُقود الإيجار في صُلب القوائم المالية فضلا" عن إفصاحات إضافية مرفقة بالقوائم المالية، وهي في حقيقتها تؤدي الى اكتمال المعلومات حول عُقود الإيجار واتباع نموذج مُحاسبي واحد للمُستأجر يوفر للمستخدم إمكانية عالية في تحقق المعلومات عن عُقود الإيجار وامكانية اكبر لتقدير حجم الِالتزامات خارج الميزانية والتي تؤثر في قرارات المستخدم .

3) الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المُحاسبية : ينبغي ان تعظم الخصائص النوعية المُعززة للمعلومات المُحاسبية منفعة المعلومات ومن ثم جَودتها وهذه الخصائص رغم أهميتها الا انها لا تستطيع بشكل فردي او بمجموعها ان تحقق منفعة المعلومات المُحاسبية دون ان تمتاز هذه المعلومات بالمُلائمة والتمثيل الصادق (IFRSs,2016: Part A. 31) والشكل الاتي يُجسد مُتطلبات المَعيار IFRS 16 لجَودة الإبلاغ المالي

الشكل (1)
تَجسيد مُتطلبات المَعيار IFRS 16 لجَودة الإبلاغ المالي

المصدر : إعداد الباحِثين

2. 6 دور مَعيار IFRS 16 في الحد من التمويل من خارج الميزانية :

يأخذ التمويل خارج الميزانية عدة صور ولكن النتيجة النهائية هي تشويه لالتزامات الوحدة الاقتصادية وإظهار نسب مالية غير حقيقة مما ينعكس سلبا" على مصداقية التقارير المالية للوحدة الاقتصادية تساعدها في الحصول على تمويل إضافي عن طريق المزيد من القروض (Mathews et al ,1991:p.235) ويظهر أثر الموجودات المُستأجرة في الميزانية استنادا" إلى نوع العقد (تشغيلي أو تمويلي) ، فعقد الإيجار التشغيلي لا يظهر في الميزانية العمومية، ومثل هذه العقود، تعد مصدرا" من مصادر التمويل من خارج الميزانية ، وتفضل الوحدات الاقتصادية عُقود الإيجار التشغيلي نظراً لأنه يُخفي التزاماتها الحقيقية ولا يُظهرها في الميزانية ويحسن من مؤشرات ادائها (Damodaran ,n.d.,:P.8) .أن اهتمام مجلس مَعايير المُحاسبة الدولية IASB بالمُحاسبة عن عُقود الإيجار ينصب في الأساس للقضاء على التمويل من خارج الميزانية، وقد قال رئيس مجلس مَعايير المُحاسبة الدولية، ان المَعيار الجديد سيوفر المزيد من الشفافية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية التي تُمارس نشاط التأجير وان التمويل خارج الميزانية لم يعد قابعا" في الظل مما يعني إيقاف التمويل خارج الميزانية كما سيُحسن إمكانية المقارنة بين الوحدات التي تستخدم عُقود الإيجار وتلك التي تقترض لغرض الشراء (Economa,2016,n.p.) في ضوء ما تقدم يتضح للباحثين ان جوهر عملية التغيير التي شهدتها المُحاسبة عن عُقود الإيجار بإصدار مَعيار IFRS 16 هو للقضاء على التمويل خارج الميزانية فالوحدات الاقتصادية إذا ما أمكنها مُعالجة عمليات الإيجار على أنها عمليات تشغيلية لا يترتب عليها تسجيل ديون طويلة الأجل، او من خلال البيع ثم إعادة الاستئجار حيث تقوم بعض الوحدات الاقتصادية تحت ضغط الحاجة إلى تمويل عمليات وبرامج أخرى ببيع موجود أو مجموعة موجودات رأسمالية وتستأجرها في الحال بعقود طويلة الأجل ، فعند كلتا الحالتين تكون قد حصلت على تمويل من خارج الميزانية .

المحور الثالث

دور مَعيار IFRS 16 في تحسين المؤشرات المالية لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية

3. 1. نُبذة مُختصرة عن الشَركة العامة للخُطوط الجوية العراقية :

تعتبر الخطوط الجوية العِراقية أكبر خطوط للملاحة الجوية في العِراق وهي عضو في الاتحاد العربي للنقل الجوي. تأسست الخطوط الجوية من قبل جمعية الطيران العِراقية سنة 1945، وفي سنة 1946 تم ضم الخُطوط الجوية العِراقية لمصلحة السكك الحديد وتخضع سُلطة الطيران في العِراق لقانون الطيران المدني (148) لسنة 1974، وبموجب اتفاقية الطيران المدني الدولي الموقعة في شيكاغو سنة 1944، وقد جاء في الفصل الثاني من القانون (ملكية الطائرات وإيجارها) والمواد (42- 55) تفاصيل عمليات استئجار الطائرات والالتزامات المُترتبة بموجب عقد الإيجار (قانون الطيران المدني، 1974)، ويرى الباحِثان أن القانون المذكور فسح المجال واسعا" لاستئجار الطائرات وبين في موادهِ تفاصيل الاستئجار وهو ما ينسجم مع توجهات البَحث في وضع أنموذج للمُحاسبة عن عُقود الإيجار لشَركة الخطوط الجوية العِراقية، وتستأجر شَركة الخطوط الجوية العِراقية عدد من الطائرات وتفي عقد إيجارها بمُتطلبات العُقود التمويلية بينما يتم حاليا" المُحاسبة عنها وفق النِظام المُحاسبي الموحد كعقود تشغيلية .

3. 2 الأنموذج المُقترح للمُحاسبة عن عُقود الإيجار في الشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية وفق متطلبات المَعيار IFRS 16 :

تعتبر الشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية من الوحدات المطبقة للنِظام المُحاسبي الموحد في معالجاتها المُحاسبية وإعداد القوائم المالية ووفق دليل حِسابات النِظام المعد لهذا الغرض . وتدخل الشَركة في العديد من عُقود الإيجار للموجودات الثابتة ومنها الطائرات وتعالج ضمن النِظام المُحاسبي الموحد على انها عقد إيجار تشغيلي، ويتبنى الأنموذج المُقترح في هذا البَحث معالجة هذه العقود وفق ما ورد في المَعيار IFRS 16 ، ولغرض تحقيق هذا الأنموذج فأنهُ تم اعتماد احد هذه العقود، عقد استئجار لطائرة (بوينغ -737 400) والموقع بين الشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية كمُستأجر وشَركة TOR للطيران كمؤجر ويتضمن الأنموذج الآتي :

3. 2. 1 تحديد العقد ضمن عُقود الإيجار بموجب المَعيار IFRS 16 :

هناك ثلاثة أمور جوهرية يشترط المَعيار IFRS 16 وجودها ليعتبر ان العقد المُبرم هو عقد استئجار بشكله القانوني وليس عقد خدمة، والجدول الآتي يوضح مدى توافر هذه الأمور ضمن نصوص عقد طائرة (البوينغ 400-737) :

جدول (2) تحديد عقد (البوينغ 400-737) ضمن عُقود الإيجار ام لا بموجب المَعيار IFRS 16

(1) شروط المَعيار IFRS 16	(2) نصوص عقد (البوينغ 400-737)	مدى توافق (2) مع (1)
تحديد الموجود محل العقد	تم تحديد نوع الطائرة المُستأجرة ورقمها التسلسلي وبعض مواصفاتها في اولا" (الحيثيات) الفقرة (1) من العقد، وليس للمؤجر حق استبدال الطائرة اثناء فترة العقد	متوافق
الحصول على فوائد اقتصادية من الاستخدام	ضمن اولا" الفقرة (2) ان جميع الرحلات تدار من قبل المُستأجر وفق الخطة التشغيلية لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية وهذا الحق يمنحه السيطرة والانتفاع اقتصاديا" من الطائرة	متوافق
توجيه الكيفية والغرض من الاستخدام	بالاضافة الى الفقرة المذكورة اعلاه ففي سادسا" الفقرة (7) ان عمليات ادارة الرحلات ستناط الى المُستأجر	متوافق

المصدر: إعداد الباحِثين استنادا" الى (IFRSs, 2016, IFRS 16 ؛ عقد طائرة (البوينغ 400-737)

ويتبين من الجدول المذكورة انفا ان الشكل القانوني الذي يتطلبهُ المَعيار IFRS 16 متوفر في عقد استئجار الطائرة البوينغ، ويأتي قانون الطيران المدني مُعززا" لهذا التوافق بما يتعلق بتحديد عقد الإيجار عن غيرهِ من العقود حيث ورد في المادة (42) من الفصل الثاني من القانون ان عقد إيجار الطائرة يلتزم بمقتضاه المؤجر بتمكين المُستأجر من الانتفاع بالطائرة المُستأجرة مع طاقم القيادة او بدونها لرحلة معينة او مُدة معينة مُقابل اجر او مكافأة، وهو ما يتوافق تماما" مع ما جاء في المَعيار IFRS 16 من ان عقد الإيجار هو تحويل حق السيطرة على اِستخدام الموجود محل التعاقد لمدة من الزمن او عدد من الوحدات المنتجة الى الزبون مُقابل عوض مادي. ويلحظ الباحِثان ان القانون منذ صدوره سنة 1974، وضع أسس لكيفية استئجار الطائرات وان هذه المُمارسة استمرت لعقود من الزمن لكن من دون ان تُطابق الاجراءات المُحاسبية المَعايير الدولية المُتبعة لمُعالجة عُقود الإيجار، على الرغم من ان عقد الطائرة (البوينغ 400-737) مستوفي لشروط المَعيار IFRS 16 بكونه عقد استئجار وليس عقد خدمة .

3. 2. 2 فصل المُكون الإيجاري عن غير الإيجاري وفق المَعيار IFRS 16 :

لقد كان المَعيار IFRS 16 مُراعيا" لخصوصية بعض عُقود الإيجار من حيث فصل الُكون الإيجاري للعقد عن المُكون غير الإيجاري وراعى الناحية العملية لبعض العُقود والتي تتطلب دمج الصيانة وهي مكون غير ايجاري مع مكون ايجاري والمُحاسبة عن الاثنين معا"، ويتجسد هذا بعقد (البوينغ 400-737) حيث ورد في رابعا" (بدل الإيجار والكلفة التشغيلية) وفي الفقرة (9) ب. ان الصيانة للطائرة وكافة المواد اللازمة والفنيين تكون من ضمن التِزامات المؤجر وضمن العقد وليست منفصلة . اي ان عقد الطائرة محل البَحث لا يخرج عن نطاق تَطبيق المَعيار وينسجم مع مُتطلبات المَعيار .

3. 2. 3 مُدة عقد الإيجار :

مُدة العقد بموجب المَعيار IFRS 16 هي الفترة الزمنية المُحددة التي لا يمكن الغائها من قبل اي طرف بدون علم الطرف الآخر دون غرامة مالية وللمُستأجر الحق خلال هذه الفترة بإستخدام الموجود المتعاقد عليه ، وبالرجوع الى نصوص عقد الطائرة (البوينغ 400-737) نجد بأن مُدة العقد محددة بسنة واحدة من 2009/6/1 الى 2010/5/31 حسب ثانيا" من العقد، وان كلا" من المؤجر والمُستأجر مُلتزمين بعدم فسخ العقد فقد جاء في (احدى عشر) الفقرة (1) في حالة وجود مخالفة فأن الطرف غير المُخالف يخاطب الطرف المُخالف حول اجراءات التصحيح كتابيا" وفي الفقرة (2) في حالة عدم التصحيح يفسخ العقد مع طلب حق التعويض عن الخسائر الناجمة . ويرى الباحِثان ان عقد الطائرة (البوينغ 400-737) مُستوفي لهاتين النقطتين ولكن ما يتعلق بخيارات المُستأجر التي ينبغي تقويمها وهي (1) تمديد عقد الإيجار (2) شراء الموجود المتعاقد عليه (3) عدم ممارسة خيار انهاء عقد الإيجار، فالخيار الأول وردَ في عُقود الخُطوط الجَوية العِراقية والقوانين العِراقية سَمحت بتمديد عقد الإيجار، اما ما يتعلق بشراء الموجود المُتعاقد عليه فأن عقود الطائرات تُبرم في ظل عدم وجود قانون للإيجار التمويلي الذي يسمح بحق شراء الموجود المتعاقد عليه نهاية مُدة عقد الإيجار، وعدم ممارسة خيار انهاء عقد الإيجار كانت حاضرة في نصوص عَقد الطائرة كما مر اعلاه .

3. 2. 4 الإعتراف والقياس لِعقد (البوينغ 400-737) بموجب IFRS 16 :

يتم الإعتراف بموجب المَعيار IFRS 16 بجميع عُقود الإيجار في قائمة المركز المالي اي رسملة عُقود الإيجار فيظهر حق إستخدام الموجود ضمن الموجودات، والتِزامات العقد ضمن المطلوبات، ويُستثني من الرسملة العُقود قصيرة الأجل (سنة فأقل) والمُتعلقة بموجودات مُنخفضة القيمة لا تزيد قيمتها عن (5000) دولار ويشمل العقود غير الأساسية للنشاط كأجهزة الحاسوب والعُدد المكتبية، حيث تُعتبر هذه العقود عُقود إيجار تشغيلية، وبرأي الباحِثان ان المَعيار كان موضوعيا" وراعى الأهمية النسبية في تحديد أهمية العُقود للوحدة الاقتصادية، فأستبعد العُقود ذات الأهمية النسبية المُنخفضة من الرسملة، وبمُقارنة عقد الطائرة (البوينغ400-737) مع هذه المُتطلبات نجد ان مُدة العقد هي سنة، وان دُفعة الإيجار الشهري تبلغ (541500) دولار حسب خامسا" من العقد الفقرة (3) ت. فبرغم قصر مُدة العقد الا ان كُلفته العالية وإمكانية تجديد العقد جَعلت منه غير مُتعارض مع المَعيار IFRS 16، فالطائرة تُعتبر الموجود الأساسي ضمن شَركات الطيران فضلا" عن كلفة العقد العالية، اما عدم وجود بند يتعلق بالسماح بالشراء للطائرة المُستأجرة فيعتقد الباحِثان ان قصر مُدة العقد حالت دون أمكانية تقييم قرار الشِراء لِصعوبة هذا التقييم لفترة قصيرة (سنة واحدة) وكان سيختلف الأمر لو كان العقد لِخمس سنوات مثلا" او اكثر، بالإضافة الى عدم وجود قانون للإيجار التمويلي رغم عدم وجود ما يمنع ذلك في قوانين الإيجار السائدة، وبنا" على ما تقدم فأن عقد الطائرة يستوفي شُروط الرسملة وفق المَعيار IFRS 16 . وما يتعلق بالقياس فعلى المُستأجر في بداية عقد الإيجار قياس التِزام العقد بالقيمة الحالية لدُفعات الإيجار غير المدفوعة والمخصومة بإستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا امكن تحديده ، والا فيجب أن يستخدم المُستأجر معدل الاقتراض التفاضُلي . وكالآتي:

قياس التزام عقد الإيجار =

[[مدفوعات ثابتة - حوافز استئجار مُستحقة] + [مدفوعات الاستئجار المُتغيرة] + [المبالغ المتوقع دفعها بموجب القيمة المُتبقية المضمونة] + [سعر ممارسة خيار الشراء] + [مدفوعات غرامات انهاء العقد]]

مخصومة بمعدل الاقتراض التفاضلي (الاضافي)

+

قياس حق استخدام الاصل :

[[مدفوعات قبل او في بداية العقد - حوافز الاستئجار المُستلمة] + [التكاليف الأولية المباشرة] + [التِزامات مُقدرة لإعادة الموجود المؤجر]]

المصدر: إعداد الباحِثان استنادا" الى (Grant Thornton, 2016: 10-11؛IFRSs, 2016: 742-744 (KPMG, 2016: 25؛

وفيما يتعلق بعقد الطائرة (البوينغ 400-737) فأنه ينبغي قياس التِزام عقد الإيجار وحق اِستخدام الموجود وكالآتي:

1) ضمن دُفعات الإيجار الثابتة دُفعات الحد الأدنى لِساعات الطيران والتي لا يمكن تجنُّبها ووردت رابعا" في العقد الفقرة (1) وهي ان يدفع المُستأجر مبلغ (2850) دولار لكل ساعة طيران وحسب الحد الأدنى لساعات الطيران البالغ (190) ساعة شهريا" اي مبلغ (541500) دولار شهريا" مقدما" ، مع عدم وجود حوافز استئجار مُستحقة يدفعها المؤجر نيابة عن المُستأجر.

2) المدفوعات المُتغيرة المُرتبطة بمُعدل ساعات الطيران كلما زادت عن (190) يدفع مبلغ (2850) دولار عن كل ساعة اضافية حسب رابعا" في العقد الفقرة (1) . وهنا يرى الباحِثان انهُ لغرض تحديد التِزام عقد الإيجار الأولي ينبغي تقدير هذه المدفوعات المُتغيرة في بداية العقد انسجاما" مع المَعيار IFRS 16 وهي لم ترد في العقد لعدم اتباع هذا السياق في العقود المبرمة، ولكن العملية ليست صعبة من خلال خبرة القائمين في تقدير ساعات الطيران الإضافية أكثر من (190) ساعة شهريا"، ولغرض البَحث سنفترض عدم الطيران لساعات اضافية كون سعر ساعة الطيران نفسه (2850) دولار .

3) فيما يتعلق بالمبالغ المُتوقع دفعها بموجب القيمة المُتبقية المضمونة وسعر مُمارسة خيار الشراء ومدفوعات غرامات انهاء العقد، فهي لم ترد في العقد كون ان العقد تم هيكلته على أساس اِستئجار تشغيلي لِعدم روجان الإيجار التمويلي في البيئة العِراقية وهو ما يدعو له البَحث. وكذا الحال بالنسبة لِمدفوعات بداية العقد وحوافز الاستئجار المُستلمة والتكاليف الأولية المباشرة لم تقدر في بداية العقد والتي يتم قياسها ضمن حق اِستخدام الموجود، ولهذا فأن حق اِستخدام الموجود يتماثل مع التِزام عقد الإيجار في العقد كما سيتضح لاحقا"، واما ما يخص إعادة الطائرة المُستأجرة فحسب العقد يتحملها المؤجر (رابعا" – الفقرة 2)

4) لِصعوبة الحصول على مُعدل الفائدة الضمني* فيتم اِعتماد مُعدل الإقراض الإضافي وهو مُعدل الفائدة الذي يجب أن تدفعهُ شَركة الخُطوط الجوية العِراقية لكي تقترض على مدى مُدة مُماثلة وهي سنة وبنفس الضمانات للحصول على موجود بنفس قيمة حق اِستخدام الأصل، وبمعنى آخر الفائدة على قرض لمُدة سنة من المصارف العِراقية وبمبلغ 6498000 دولار (541500 × 12)، وبالرجوع الى أسعار الفائدة لدى البنك المركزي والمصارف العاملة في العِراق للسنوات 2008 -2010، حيث ان العقد تم ابرامهُ في سنة 2009 فان مُعدل الخصم للقروض قصيرة الأجل سنة فأقل هو(16.16)** وللتقريب ستعتمد نسبة (16%) ، وبما ان المُدة الزمنية للعقد اقل من خَمَس سنوات فأن مُعدل الخصم : (Kieso et al, 2016: 320-322)

$$\frac{1-\frac{1}{(1+\text{النسبة})^{\text{ن}}}}{\text{النسبة}}$$

$$= \frac{1-\frac{1}{1(0.16+1)}}{0.16} = 0.862068960$$ ، إذا" القيمة الحالية لدُفعات الاستئجار = 6498000 × 0.862068965 = 5601724 دولار. وان الفرق بين القيمة الحالية لدُفعات الاستئجار والقيمة الإجمالية للعقد يمثل مصروف الفائدة وهو896275 (6498000_5601724) . واستنادا" الى سعر صرف الدولار الرسمي لسنة 2010 حسب البنك المركزي العِراقي هو (1166) دينار لكل دولار، وبهذا يكون القيمة الحالية (6531610184) ومصروف الفائدة (1045057816)، وقبل التطرق الى المُعالجات المُحاسبية وفق الأنموذج المُقترح ينبغي التطرق الى الدليل المُحاسبي للنظام المُحاسبي الموحد واهم التغيُرات التي ستطرء علية وفق الأنموذج المُقترح والتي يوضحها الجدول الآتي :

جدول (3)

ارقام الدَليل المُحاسبي المُقابلة للحِسابات وفق الأنموذج المُقترح للمُحاسبة عن عُقود الإيجار

اسم الحِساب	رقم الدَليل المُقترح	المُلاحظات
حق إستخدام الموجود (ضمن الموجودات الثابتة)	11451	يُدرج ضمن كلفة وسائط النقل الجوي المُخصصة لنقل المسافرين او نقل البضائع 1145 ويُضاف 1 لتمييز المُستأجرة
مطلوبات عقد إيجار	2416	لتشابه عملية الاستئجار بعملية التمويل بالاقتراض فيُدرج ضمن الباب الرئيسي القروض المُستلمة طويلة الأجل 241 ولكن بحِساب مُنفصل باسم مطلوبات عُقود الإيجار
اندثار وسائط نقل مُستأجرة	3741	حيث ان اندثار وسائط نقل رقم الدليل 374 ولتمييز المُستأجرة تكون 3741
مخصص اندثار وسائط نقل مستأجرة	23141	مُخصص اندثار وسائط نقل برقم دليل 2314 ولتمييز المُستأجرة تكون 23141
الفوائد على عُقود الإيجار	3613	ضمن الفوائد المدينة 361
مصروف الفائدة المُستحقة	26631	ضمن المصاريف المُستحقة 2663 ولتمييز الفوائد المُستحقة اضيف 1 لتكون 26631

المصدر : إعداد الباحِثين بالإستناد الى الدليل المُحاسبي الموحد

اما ما يتعلق بالقيمة المُتبقية المضمونة وسعر مُمارسة خيار الشِراء ومدفوعات غرامات انهاء العقد فمن المُمكن ان تُدرج ضمن مطلوبات عقد الإيجار، وبالنسبة لِحوافز الاستئجار المُستلمة ومدفوعات بداية عقد الإيجار ضمن الإيرادات والإستخدامات فيما لو حددت بالعقد، واما ما يتعلق بتكاليف التشغيل او التكاليف الأولية التي يتحملها المُستأجر لتحقيق العقد فيرى الباحِثان انهُ من الصعوبة فرز ارقام دليل خاصة بها لكثرتها وتشعبها، والأفضل هو اثباتها بقيد والتدليل عليها انها تخص عُقود الإيجار بعلامتي اقتباس. والمُلاحظ ان الدَليل اعتمد على الترميز الرقمي العُشري مما يجعله مرنا" بما فيه الكفاية لاستحداث حسابات حسب مقتضيات الحاجة . وستكون المعالجة المُحاسبية للعقد على انهُ تمويلي وبافتِراض ان الدفع يكون نهاية مُدة العقد كالآتي :

- ستعترف شَركة الخطوط الجوية العِراقية بالطائرة المُستأجرة كموجود، مُقابل التِزام العقد كمطلوب فيثبت القيد الآتي بتاريخ 2009/6/1:

6531610184 حق إستخدام الموجود 11451
6531610184 مطلوبات عقد إيجار 2416

- وفي نهاية سنة 2009 تُحتسب الفائدة لسنة 2009 : 6531610184 × 0.16×(12÷7) = 609617059* دينار وسيثبت القيد الآتي:

609617059 الفوائد على عُقود الإيجار 3613
609617059 مصروف فائدة مُستحقة 26631

- وفي نهاية السنة يتم احتِساب قسط الاندثار وبحسب التعليمات المالية (11) لسنة 1988 ضمن النِظام المُحاسبي الموحد تعتمد طريقة القسط الثابت وتعتمد لطائرات النقل الجوي نسبة 7-10% ، ولكون عقد الإيجار لمُدة سنة واحدة فأن حق استخدام الموجود يقسم على مُدة العقد لاستخراج قسط الاندثار السنوي** :
6531610184 ÷ 1 = 6531610184 ×(12÷7) = 3810105941

* معدل الفائدة الضمني هو المعدل المُستخدم من قبل المؤجر الذي يؤدي عند استخدامه في خصم مدفوعات الاستئجار الصافية واي قيمة مُتبقية غير مضمونة تعود للمؤجر الى تساوي القيمة الحالية الإجمالية مع القيمة العادِلة للموجود المؤجر بالنسبة للمؤجر (Kieso et al , 2016: 1203) وصعوبة استخدامه في البيئة العِراقية هي عدم معرفة هذا المُعدل بالنسبة للمُستأجر العِراقي (شَركة الخُطوط الجوية العِراقية) كون المؤجر هي شَركات طيران عالمية او شَركات إيجار عالمية وليس من السهولة معرفة مُعدل الخصم المُستخدم من قبل هذه الشَركات وصولا" للقيمة العادِلة للموجود المؤجر بالنسبة للمؤجر فيستعاض عنه بمعدل الاقتراض التفاضُلي (الاضافي) .

**جدول اسعار الفائدة للبنك المركزي والمصارف العِراقية العاملة 2008-2010 ،
http://cosit.gov.iq/AAS/AAS2012/section_8/5.htm

3810105941	اندثار وسائط نقل مُستأجرة	3741	
3810105941	مخصص اندثار وسائط نقل مستأجرة		23141

- وفي بداية سنة 2010 يتم تسوية الفائدة المستحقة :

609617059	مصروف فائدة مستحقة	26631	
609617059	مطلوبات عقد إيجار		2416

- في 2010/5/31نهاية مُدة العقد سيكون التسديد حسب الافتراض : الفائدة من 2010/1/1 لغاية 2010/5/31 : 6531610184 × 0.16×(5÷12) =435440678

435440678	الفوائد على عُقود الإيجار	3613	
435440678	مطلوبات عقد إيجار		2416

7576668000	مطلوبات عقد إيجار	2416.... (6498000 ×1166)***	
7576668000	نقدية لدى المصارف		183

_ غلق حق إستخدام الطائرة بحساب المخصص والاندثار لعدم الشراء نهاية مُدة العقد بالقيد :

3810105941	مخصص اندثار وسائط نقل مستأجرة	23141	
2721504243	اندثار وسائط نقل مُستأجر	3741 ..... 6531610184 ×(5÷12)	
6531610184	حق استخدام الموجود	11451	

3. 2. 5 العرض والإفصاح لِعقد (البوينغ 400-737) بموجب IFRS 16 :

بموجب المَعيار IFRS 16 فأن على للوحدة الاقتصادية عرض حق إستخدام الموجود، ومطلوبات عقد الإيجار ضمن قائمة المركز المالي بشَكل مُنفصل عن بقية البنود او ضمن البند نفسه الذي كانت ستعرض فيه لو كانت مملوكة، وبحسب الأنموذج المُقترح فأن العرض بشكل مُنفصل برأي الباحِثان يكون اكثر افصاحا" وايضاحا" عن عقود لإيجار، وضمن كشف المُستلزمات الخدمية للشَركة كان مبلغ استئجار وسائل النقل 2010 هو (34224270088) وبضمنه مَبلغ عقد الطائرة (البوينغ 400-737) والبالغ (7576668000) . ولغرض توضيح احتِساب الفائدة والاندثار والاثر على القوائم المالية يفترض الباحِثان ان عقد الطائرة لمُدة ست سنوات تبدء بداية سنة 2010 ومبلغ العقد يُمثل دُفعة الإيجار السنوي وتدفع بداية كل سنة، وبذلك فأن مُعدل الخصم يكون حسب أسعار الفائدة للبنك المركزي العِراقي (12,33%) وللتقريب تكون (12,5%) حيث:

_ سيكون مُعدل الخصم = $\frac{1-(1+\text{النسبة})^{-\text{ن}}}{\text{النسبة}} + 1$ ..... لكون مُدة العقد خَمَس سنوات فأكثر

= $\frac{1-(1+0.125)^{-6}}{0.125} + 1$ = 4.560568342 إذا" القيمة الحالية لدُفعات الإيجار

* بعد التقريب لتجنب الاختلاف في الارقام كون ان النسبة هي (16.16%)

** احتِساب الاندثار السنوي بنسبة 100% لِكون العقد اصلا" تشغيلي وقد سمح النِظام المُحاسبي باندثار 100% لِبعض الموجودات مما يُعطي مرونة لاستخدام هذه النسبة (النِظام المحاسبي الموحد فصل 6)

***يمثل القيمة الاجمالية للعقد (القيمة الحالية + مصروف الفائدة) والفرق بسبب عملية التقريب ولاعتماد 0.16

= 7576668000 × 4.560568342= 34553912218 دينار، ويُمثل هذا المبلغ حق إستخدام الموجود، ومطلوبات عقد الإيجار، وان دُفعة الإيجار السنوية ستكون (7576668000) وعليهِ فأن قيد اثبات حق إستخدام الموجود ومطلوبات عُقود الإيجار سيكون في بداية سنة 2010:

34553912218	حق إستخدام الموجود	11451	
34553912218	مطلوبات عقد إيجار		2416

وبنفس التاريخ يثبت قيد التسديد للدُفعة الأولى ويتكرر القيد بداية كل سنة :

7576668000	**مطلوبات عقد إيجار**	**2416**	
7576668000	**نقدية لدى المصارف**		**183**

_ ويوضح الجدول الآتي رصيد مطلوبات العقد والفائدة وحق إستخدام الموجود والاندثار لِخمِس سنوات

جدول (4)

مطلوبات ومدفوعات عقد الإيجار والفائدة عليه، حق إستخدام الطائرة والاندثار لمُدة العقد

التاريخ	مطلوبات عقد الإيجار			
	1	2	3	3+2-1
	رصيد اول المُدة	مدفوعات الإيجار	مصروف الفائدة	رصيد آخر المُدة
2010	34553912218	7576668000	3372155527	30349399745
2011	30349399745	7576668000	2846591468	25619323213
2012	25619323213	7576668000	2255331902	20297987115
2013	20297987115	7576668000	1590164889	14311484004
2014	14311484004	7576668000	841852001	7576668005
2015	7576668005	7576668000	فرق (5)	
المجموع		45460008000 إجمالي دُفعات الإيجار	10906095782*	

التاريخ	حق إستخدام الموجود		
	1	2	2-1
	رصيد اول المُدة	مصروف الاندثار	رصيد آخر المُدة
2010	34553912218	5758985370	28794926848
2011	28794926848	5758985370	23035941478
2012	23035941478	5758985370	17276956108
2013	17276956108	5758985370	11517970738
2014	11517970738	5758985370	5758985368
20015	5758985368	5758985370	فرق (2)*

المصدر : إعداد الباحِثين بالإستناد الى (IFRS 16, 2016 P. IE. 1800-1844)

_ وفي نهاية سنة 2010 فأن المُستأجر يثبت قيد الفائدة وقيد الاندثار وبنفس الطريقة للسنوات الأخرى :

3372155527	**الفوائد على عُقود الإيجار**	**3613**	
3372155527	**مصروف فائدة مستحقة**		**26631**
5758985370	**اندثار وسائط نقل مستأجرة**	**3741**	
5758985370	**مخصص اندثار وسائط نقل مستأجرة**		**23141**

***فرق (5) وفرق (2) ناتج عن عمليات التقريب، والحِساب الدقيق يوصل الى تساوي مجموع الفائدة +رصيد اول المُدة مع إجمالي دُفعات الإيجار45460008000 مراجعة Kieso et al, 2016: 1206 .**

والجدول الآتي يوضح الميزانية بموجب الأنموذج المُقترح مقارنة بالميزانية العامة لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية لسنة 2010 كما هي في البيانات المالية وبافتراض ان العقد مُدتهُ ست سنوات :

جدول (5)

الشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية الميزانية العامة كما في 2010/12/31

رقم الدليل المُحاسبي		2010	الأنموذج المقترح
	الموجودات		
11	**الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)**	23732020280	23732020280
11451	حق استخدام الموجود	××××××	34553912218
118	النفقات الايرادية المؤجلة	3701407	3701407
12	مشروعات تحت التنفيذ	12505912375	12505912375
15	استثمارات مالية طويلة الاجل	1935602753	1935602753
		38177236815	72731149033
	الموجودات المتداولة		
13	المخزون (بالكلفة)	5991715217	5991715217
138	اعتمادات مستندية لشراء مواد	6553654	6553654
14	قروض ممنوحة قصيرة الاجل	4544862035	4544862035
16	المدينون	207267822790	207267822790
18	النقود	184001364595	184001364595
		401812318291	401812318291
	مجموع الموجودات	439989555106	474543467324
	مصادر التمويل		
	مصادر التمويل طويلة الاجل		
21	رأس المال الاسمي	3716122628	3716122628
22	الاحتياطيات	69160746943	69160746943
2461	مطلوبات عُقود الإيجار	×××××××	34553912218
		72876869571	107430781789
	مصادر التمويل قصيرة الاجل		
23	تخصيصات قصيرة الاجل	5536738	5536738
24	قروض مستلمة قصيرة الاجل	490	490
26	الدائنون	367107148307	367107148307
		367112685535	367112685535
	مجموع مصادر التمويل	439989555106	474543467324

المصدر : إعداد الباحِثين بالإستناد الى (البيانات المالية لشَركة الخطوط الجوية العِراقية)

وضمن قائمة الدخل: التي يبين ارقامهُ كشف العمليات الجارية في شَركة الخُطوط الجوية العِراقية، فأن مصروف الفائدة والاندثار المُتعلقان بعقد الإيجار يجب فصلهم بحسب المَعيار IFRS 16، والنِظام المُحاسبي الموحد فصل بين مصروف الفائدة ومصروف الاندثار، ووفق الأنموذج المُقترح فقد حدَ الفوائد على عُقود الإيجار برقم دليل (3613) لتمييزها عن الفوائد المدينة الأخرى، واندثار وسائط نقل مستأجرة (3741) لتمييزها عن اندثار وسائط النقل الأخرى، وبناء" على الافتراض السابق فالجدول الآتي يبين كشف العمليات الجارية للشَركة نهاية سنة 2010 مقارنة بالأنموذج المُقترح للسنة نفسها

جدول (6)

لشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية في 2010/12/31

رقم الدليل المُحاسبي		2010	الأنموذج المقترح
	ايرادات النشاط الجاري		
43-41	ايرادات النشاط الجاري	278169139116	278169139116
462-416	فوائد وايجارات دائنة	6660723	6660723
		278175799839	278175799839
	المصروفات الجارية		
31	الرواتب والاجور	55059918991	55059918991
32	المستلزمات السلعية	39561961369	39561961369
33	المستلزمات الخدمية	107410766858	*99834098858
35	مشتريات بضائع بغرض البيع	10495240464	10495240464
3613	الفوائد على عُقود الإيجار	×××××××	3372155527
37	الاندثارات	2572932375	2572932375
3741	اندثار وسائط نقل مستأجرة	×××××××	5758985370
38	الضرائب والرسوم	98239000	98239000
		215199059057	216753531954
	فائض العمليات الجارية (المرحلة الاولى)	62976740782	61422267885
	تضاف الايرادات التحويلية والأخرى		
48	الايرادات التحويلية	154056820	154056820
49	الايرادات الأخرى	23800258556	23800258556
		23954315376	23954315376
	تنزل المصروفات التحويلية والأخرى		
38	المصروفات التحويلية	(678366168)	(678366168)
39	المصروفات الأخرى	27001069037	27001069037
		26322702869	26322702869
	فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	60608353289	59053880392

المصدر : إعداد الباحِثين بالإستناد الى (البيانات المالية لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية)

وضمن قائمة التدفق النقدي : فبموجب المَعيار IFRS 16 فأن المدفوعات النقدية لمطلوبات عقد الإيجار تظهر

*** الفرق في المستلزمات الخدمية بين الأنموذج المقترح وفق متطلبات IFRS 16 وبين البيانات الاصلية للشَركة يمثل دفعة العقد البالغة (7576668000) لسنة 2010 ، حيث تم الاعتراف بالعقد في الميزانية ضمن المدفوعات النقدية للأنشطة التمويلية، ووفق النِظام المُحاسبي الموحد تظهر تسديدات القروض طويلة الأجل ضمن المدفوعات النقدية للأنشطة الاستثمارية، بينما الفائدة عن التِزام عقد الإيجار فبموجب المَعيار IFRS 16 فتظهر ضمن الانشطة التشغيلية او التمويلية حسب سياسة الوحدة الاقتصادية، في حين حددَ النِظام المُحاسبي الموحد هذه الفائدة ضمن الأنشطة التشغيلية، ويرى الباحِثان ان لا ضير من موائمة الأنموذج المُقترح لما معمول به في ظل النِظام المُحاسبي الموحد حيث ان مطلوبات عُقود الإيجار شبيه بعملية التمويل بالاقتراض طويلة الأجل ومن ناحية أخرى فهو استثمار في الموجودات الثابتة ومن المنطقي ان يتم تسديد دُفعات هذا الاستثمار، اما ما يتعلق بالفائدة عن التِزام عقد الإيجار فقد كان المَعيار مرنا" وترك الامر لسياسة الوحدة الاقتصادية وجعلها ضمن الأنشطة التشغيلية كما هو الحال في النِظام المُحاسبي الموحد لا يتعارض مع المَعيار IFRS 16 ، والجدول الآتي يُظهر تسديد مطلوبات عقد الإيجار والفوائد لسنة 2010 .**

جدول (7)
الشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية كشف التدفق النقدي كما في 2010/12/31

رقم الدليل المُحاسبي		2010	الأنموذج المقترح	
	التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية			
	التدفق النقدي المستلم			
	تنزل المدفوعات النقدية			
3613	الفوائد على عُقود الإيجار	×××××××	×××××××	×××××××
	صافي التدفق النقدي عن الانشطة التشغيلية	×××××××	3372155527	3372155527
	التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية			
	التدفق النقدي المستلم			
	تنزل المدفوعات النقدية			
2416	تسديد مطلوبات عُقود الإيجار	×××××××	7576668000	7576668000
	صافي التدفق النقد عن الانشطة الاستثمارية	×××××××	×××××××	×××××××
	التدفق النقدي من الانشطة التمويلية			
	صافي التدفق النقد عن الانشطة التمويلية	×××××××	×××××××	×××××××
	صافي التدفق النقدي عن الانشطة الثلاثة	×××××××	×××××××	×××××××

المصدر : إعداد الباحِثين بالاستناد الى (البيانات المالية لشَركة الخطوط الجوية العِراقية)

3. 3 اختبار تأثير الأنموذج المُقترح بموجب IFRS 16 في مؤشِرات الإداء المالي وجَودة المعلومات المُحاسبية لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية :

تتمثل جَودة الإبلاغ المالي بجَودة المعلومات المُحاسبية للبيانات المالية للوحدة الاقتصادية والتي تعكس الخصائص الأساسية والمُعززة للمعلومات التي تجعلها مُفيدة للمُستخدمين وداعما" لهم في اتخاذ القرارت السليمة . ان التغيرات المُبينة في الجداول المذكور انفا تؤثر بشكل كبير على مؤشرات الإداء المالي الرئيسة لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية مما ينعكس ايجابا" على قرارات المُستخدمين للمعلومات المُحاسبية ويوفر عرض صادق للمعلومات وهو ما هدف له المَعيار IFRS 16 والجدول الآتي* يوضح تحليل اثار الأنموذج المقترح على مؤشِرات الإداء المالي لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية مُقارنة بما كانت عليه المؤشِرات بدون اِستخدام الأنموذج المقترح :

*** تم الاعتماد على مؤشِرات الإداء المالي المُستخدمة في تحليل الاثر المتوقع لمَعيار IFRS 16 بحسب (IFRS Foundation,2016: 8؛ CPA Canada, 2016: 8)**

جدول (8)

تحليل آثار الأنموذج المُقترح على مؤشِرات الإداء المالي لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية

المؤشر	الاحتِساب	بيانات الشَركة	الأنموذج المُقترح	تحليل الاختلاف
الرافعة المالية*[1]	المطلوبات ÷ رأس المال	436273432478 =3716122628÷ %117	470827344696÷ =3716122628 %127	زيادة الرافعة المالية وفق الأنموذج المُقترح وهو ما يتطابق مع الآثار المتوقعة للمَعيار IFRS 16
نسبة السيولة*[2]	الموجودات المُتداولة ÷ المطلوبات المُتداولة	401812318291 = 367112685535÷ 1.094	401812318291 = 367112685535÷ 1.094	تطابق النسبة لكون عُقود الإيجار هي عقود طويلة الأجل حيث تم استبعادها، وفي حالة وجود عُقود قصيرة الأجل ستنخفض النسبة وهو ما يتطابق مع الاثر المتوقع للمَعيار IFRS 16
دوران الموجودات*[3]	ايراد النشاط الجاري ÷ إجمالي الموجودات	278169139116 = 439989555106÷ 0.632	278169139116÷ = 474543467324 0.586	انخفاض النسبة للإعتراف بحق إستخدام الموجود ضمن الموجودات، وهو ما يتطابق مع الآثار المتوقعة لمَعيارIFRS16
غطاء الفائدة*[4]	EBITDA ÷ مصروف الفائدة	60608353289 (2572932375) (98239000)= 57930881914 ÷ فوائد مدينة	59053880392 (8331917745) (3372155527) (98239000)= 47251568120÷ 3,10= 15232231575	نتيجة للأنموذج المقترح وفق IFRS 16 يظهر غطاء الفائدة لظهور فوائد مدينة تتعلق بالإيجار وهو لا يتعارض مع الاثر المتوقع لمَعيار IFRS 16 والذي يعتمد على محفظة عُقود الإيجار
EBIT دخل التشغيل*[5]	الأرباح قبل الفوائد والضرائب	62976740782 (98239000) = 62865180336	61422267885 (98239000) = (3372155527) 57951873358	انخفاض القيمة وفق الأنموذج المقترح وهو خلاف الاثر المتوقع لمَعيار IFRS 16
EBITDA*[6]	الأرباح قبل الفوائد والضريبة والاندثار والإطفاء	57937181914	47251568120	الانخفاض في القيمة وفق الأنموذج المُقترح وهو خلاف الاثر المتوقع لمَعيار IFRS 16

المصدر: إعداد الباحِثين

ان التغير في المؤشِرات المالية لشَركة الخُطوط الجوية العِراقية وفق الأنموذج المُقترح والذي يتقارب بشكل كبير مع اثار المَعيار IFRS 16 المتوقعة على مؤشرات الإداء المالي، له انعكاسهِ على الخصائص الأساسية والساندة للمعلومات المُحاسبية، فزيادة الرافعة المالية بموجب الأنموذج المُقترح الى 127% من 117% يزيد من مُلائمة المعلومات الى قرارات المُستخدمين من خِلال بيان حقيقة مديونية الشَركة . ولو تعاقدت الشَركة بعقود قصيرة الأجل ومستوفية لشروط المَعيار بكونها عُقود تمويلية كما هي الحال مع عقد الطائرة (البوينغ 737-400) حيث ارتفاع تكلفة العقد وكونه لموجود أساسي في نشاط شَركات الطيران وان العقد قابل للتمديد، لرأينا تأثر نسبة السيولة وانخفاضها حسب الأنموذج ولكانت اصدق تمثيلا" لحقيقة القُدرة المالية للشَركة ومقدار السيولة التي تتمتع بها وقدرتها على الايفاء بالتِزاماتها القصيرة الأجل. وانخفاض نسبة دوران الموجودات من 0.632 الى 0.586

*[1] مجموع مصادر التمويل مطروحا" منها رأس المال والناتج مقسوم على رأس المال (ضمن الميزانية)
*[2] قسمة مجموع الموجودات المتداولة على مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل (ضمن الميزانية)
*[3] قسمة ايراد النشاط الجاري (ضمن كشف العمليات الجارية) على اجمالي الموجودات (ضمن الميزانية)
*[4] غطاء الفائدة فائض العمليات الجارية مطروحا" منه (الاندثار للموجودات واندثار وسائل النقل، فوائد عُقود الإيجار، الضرائب) والناتج مقسوما" على فوائد عُقود الإيجار باعتبارها فوائد مدينة (ضمن كشف العمليات الجارية) وضمن البيانات الاصلية لا توجد فوائد مدينة
*[5] فائض العمليات الجارية المرحلة الاولى مطروحا" منها (الضرائب، الفوائد على عُقود الإيجار) (ضمن كشف العمليات الجارية)
*[6] الارباح قبل الفوائد والضرائب والاندثار والاطفاء يمثل فائض العمليات الجارية مطروحا" منه (الاندثار للموجودات واندثار وسائل النقل، فوائد عُقود الإيجار، الضرائب) (ضمن كشف العمليات الجارية)

بموجب الأنموذج المقترح وهو يُدلل على انخفاض كفاءة الإدارة في إستخدام الطاقة الإنتاجية المُتاحة، مثل هذه المعلومة لا تتضح للمُستخدم بظل الميزانية الاصلية حيث نُلاحظ ارتفاع النسبة، وهذا يعكس دقة المعلومات بموجب الأنموذج المقترح المُستند الى المَعيار IFRS 16 على المعلومات المُستندة للنظام المُحاسبي الموحد. وكذا الحال مع غطاء الفائدة والذي يوفر مؤشِر يفيد المُستخدم في تقدير مدى تغطية ارباح الشَركة للفوائد المترتبة بذمتها، وفيما يتعلق بالأرباح قبل الفوائد والضرائب فاختلاف الاثر ناتج عن اعتبار فوائد عُقود الإيجار ضمن انشطة التشغيل فأنخفض فائض العلميات الجارية بموجب الأنموذج المقترح، ولو كانت ضمن الأنشطة التمويلية لما ظهر هذا الاختلاف مع العلم ان المَعيار IFRS 16 جعل الاختيار مقرون بسياسة الشَركة وقد تم تَبَني ما ورد في النِظام المُحاسبي الموحد بهذا الشأن كما ورد سابقا" كونه لا يتعارض مع المَعيار. اما الأرباح قبل الفوائد والضرائب والاندثار فالانخفاض فيها وفق الأنموذج المقترح خلافا" عن الاثر المتوقع لمَعيار IFRS 16 يعود الى ضخامة قسط الاندثار لوسائل النقل المُستأجرة (5758985370) كونه مُحتسب وفق القيمة الحالية لعُقود الإيجار وحسب افتراض الباحثان، وهو يفوق اندثارات كل موجودات الشَركة (2572932375) لتقييم الموجودات بالقيمة الدفترية ، ولو كان التقييم بالقيمة العادِلة لأنخفض هذا الفارق، ورغم ذلك فأنهُ في السنوات الأخيرة من العقد ستنخفض الفائدة ويبقى قسط الاندثار ثابتا" وسيتقلص هذا الفارق. والخُلاصة ان الخصائص الأساسية للمعلومات المُحاسبية (المُلائمة والتمثيل الصادق) والخصائص المُعززة(قابلية المُقارنة، قابلية التحقُق، التوقيت المناسب، قابلية الفهم) تتجسد في الأنموذج المُقترح من خلال قراءة المؤشِرات المالية للشَركة والتي تعطي صورة صادقة وعادلة عن حقيقة الوضع المالي وتستبعد التمويل خارج الميزانية والمُتمثل بدرجة كبيرة بعُقود الإيجار التشغيلي المُطبق حاليا" وفق النِظام المُحاسبي الموحد. ويُمكن توضيح خطوات الأنموذج المُقترح لتَطبيق مَعيار IFRS 16 بالشَكل الآتي :

شكل (2)
خطوات تَطبيق الأنموذج المُقترح للمُحاسبة عن عُقود الإيجار في الخُطوط الجوية العِراقية

المصدر : إعداد الباحِثين
ومما جاء اعلاه يرى الباحِثان ان فرضيتي البَحث قد تم اثباتهما .

المحور الرابع / الاستنتاجات و التوصيات

4. 1 الاستنتاجات :

1- توجد تَحديات تواجه البيئة العِراقية لتَبَني مَعايير الإبلاغ المالي حول معالجة عُقود الإيجار .
2- ان عُقود الإيجار بالبيئة العِراقية تُعامل جميعها على انها تشغيلية حتى لو كانت رأسمالية وبذلك فهي لا تُضيف اي التِزام في الميزانية للمُستأجر، حيث لا تظهر الموجودات المُستأجرة في جانب الموجودات على الرغم من اِستخدامها في التشغيل ولا يظهر المُقابل لقيمتها في جانب المطلوبات بل تظهر دُفعة الإيجار لتلك الموجودات في كشف الدخل كمصروف مُقابل ما يتحقق من انتاجية لتلك الموجودات، مما يُشكل تضليل لمُستخدمي القوائم المالية كونه يحقق للشَركة فرصة تحسين صورة ميزانيتها امامهم.
3- ان مَعيار عُقود الإيجار IFRS 16 يعكُس بدقة سعيIASB في أضفاء الشفافية على التقارير المالية للوحدات الاقتصادية المُمارسة لنشاط الإيجار وزيادة قابلية الفهم والمقارنة عند مُستخدمي القوائم المالية من خلال تجسيد مُتطلبات المَعيار IFRS 16 لجَودة الإبلاغ المالي من خِلال تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المُحاسبية .
4- ان البعد المُحاسبي للمادتين 25 و 26 من الدستور العِراقي يتمثل في توافق مَعايير المُحاسبة المحلية مع مَعايير المُحاسبة الدولية ومنها المَعيار IFRS 16 والذي يزيد من شفافية القوائم المالية وايقاف التمويل خارج الميزانية مما ينعكس ايجابا" على جَودة الإبلاغ المالي .
5- ان تَبَني المَعيار IFRS 16 في البيئة العِراقية من خِلال الأنموذج المُقترح للشَركة العامة للخُطوط الجوية العِراقية قد ساهمة في تحسين المؤشِرات المالية للشَركة من ناحية جَودة المعلومات والعرض الصادق للقوائم المالية مما ينعكس ايجابا" في قرارات المُستثمرين والمُقرضين وهو ما يتماشى مع توجه الدولة في جذب الاستثمارات وتنشيط حركة الاقتصاد .
6- يمكن تَبَني المَعيار IFRS 16 مع الإبقاء على النِظام المُحاسبي الموحد واستغلال المرونة التي يمتاز بها النِظام في استيعاب الحِسابات المُستحدثة وأدراج ارقام دليل مُحاسبي بما يتلائم معها .

4. 2 التوصيات :

1- ينبغي مواجهة التَحديات سواء كانت ثقافية أو تشريعية أو اقتصادية من اجل تَبَني مَعايير الإبلاغ المالي لعُقود الإيجار في البيئة العِراقية من خِلال تعديل أو سن بعض القوانين (قانون للإيجار التمويلي، القوانين الضَريبية ، قانون الشركات) مع تقليل مركزية السُلطة ودعم سوق العِراق للأوراق المالية .
2- اعتماد الأنموذج المُقترح كونه يتقارب بشكل كبير مع اثار المَعيار IFRS 16 المُتوقعة على مؤشِرات الإداء المالي، والذي ينعكس على الخصائص الأساسية والساندة للمعلومات المُحاسبية وبشكل يؤثر ايجابا" على قرارات مُستخدمي القوائم المالية .
3- على الوحدات الاقتصادية عرض حق اِستخدام الموجود، ومطلوبات عقد الإيجار ضمن قائمة المركز المالي بشكل مُنفصل عن باقي البنود او ضمن نفس البند الذي كانت ستعرض فيه لو كانت مملوكة ، وبحسب الأنموذج المقترح فأن العرض بشكل منفصل يكون اكثر إفصاحا" وإيضاحا" عن عُقود الإيجار .
4- ينبغي تأهيل المُحاسبين لإدراك واِستخدام مَعايير الإبلاغ المالي بكل فقراتها من تعريفها ومنطوقها ومجال اِستخدامها وإمكانية تطويعها وفق منظومة النِظام المُحاسبي الموحد من خلال فتح دورات تأهيلية لهم لهذا الغرض، وتأهيل وتدريب المِلاكات العاملة في الشَركة عينة البَحث .
5- محاولة صياغة نماذج مُحاسبية تتبنى المَعايير الدولية بعد تكييفها لمُلاءمة البيئة العِراقية لفرض تحقيق ما جاء في المادتين (26,25) من الدستور العِراقي .

المصادر :

اولا" : المصادر العربية :

1. البنك المركزي العِراقي (2008) اسعار الفائدة للبنك المركزي والمصارف العاملة في العِراق ،[النسخة الالكترونية]، استرجع بتاريخ 2017/7/25 من http://cosit.gov.iq/AAS/AAS2012/section_8/5.htm
2. البيانات المالية لشَركة الخطوط الجوية العِراقية لسنة 2010
3. العربيد ، نضال (2000) التوجيه المُحاسبي للتأجير التمويلي في البنوك التجارية السورية ، [النسخة الالكترونية]. مجلة الاقتصاد والقانون ، المجلد 16 ، العدد الاول ، ص ص 115-137 ، استرجع في 23 تشرين الاول 2016 من www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/old/economics
4. العامري ، محمد علي ابراهيم (2010) الادارة المالية المتقدمة ، ط1 ، الاردن ، اثراء للنشر والتوزيع .
5. الوقائع العِراقية (2005) دستور جمهورية العِراق ، العدد : 4012 ، رقم الصفحة : 1- 32 ، مجموعة القوانين والانظمة .
6. الوقائع العِراقية (1974) قانون الطيران المدني ، العدد : 2415 ، رقم الصفحة : 1- 28 ، مجموعة القوانين والانظمة .
7. حماد ، طارق عبد العال (2008) موسوعة مَعايير المُحاسبة الدولية ، ط2، الاسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع .
8. شرويدر ، ريتشارد ، كلارك ، مارتل ، كاثي ، جاك ، (2012) نظرية المُحاسبة ، ترجمة كاجيجي ، خالد علي احمد ، فال ، ابراهيم ولد محمد ، الرياض ، دار المريخ للنشر.
9. ديوان الرقابة المالية الاتحادية (2013) الدليل المالي والمُحاسبي الموحد في العِراق ، الموقع الرسمي للديوان ، استرجع في 2017/3/14 من www.d-raqaba-m.iq

ثانيا" : المصادر الاجنبية

1. Beest F. Braam G. Boelens S. (2009) Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics, Nice Working Paper 09-108, Nijmegen Center for Economics (NiCE), , Retrieved 28 April, 2017, from www.ru.nl/publish/pages/516298/nice_09108.pdf
2. Belkaoui , Ahmed Riahi (2000) Accounting theory , 4th Edition, Thomson Learning Inc .
3. Choi , F. D. ,& Meek , G. K. (2011) International Accounting , 7th Edition , Prentice Hall Inc .
4. Damodaran , A. (n.d.) Dealing with Operating Leases in Valuation , Stern School of Business , New York, NY 10012, Retrieved 27 June, 2017 from http://people.stern.nyu.edu/adamodar/pdfiles/papers/oplev.pdf
4. Economa (2016) IFRS 16 will bring $2.8trn on to companies' balance sheets, Retrieved 28 June, 2017, from http://economia.icaew.com/news/january-2016/ifrs-16-will-bring-2trn-pounds-on-balance-sheet
5. Elliott , B. & Elliott , J. (2011) Financial Accounting and Reporting , 14th , Edition , United Kingdom ,Pearson Education Limited.
6. Grant Thornton (2016) Major reforms to global lease accounting , Retrieved 22 January, 2017, from www.grantthornton.global/globalassets/.../global/.../ifrs-news-specia

7. Hofstede , Geert (2011) Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context , Online Readings in Psychology and Culture , Retrieved 28 January, 2017, from http://dx.doi.org/10.9707/2307-0919.1014
8. IFRS (2010) Leases , International Accounting Standard 17 , United Kingdom, International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).
7. IFRS (2016) Leases , International Financial Reporting Standard 16 , United Kingdom, IFRS Foundation.
9. CPA Canada (2016) Financial Reporting Alert IFRS , Retrieved 22 January, 2017, from https://www.cpacanada.ca/.../financial...financial-reporting
10. IFRS Foundation(2016) What is new in accounting for leases , Retrieved 26 January, 2017, from www.ifrs.org/Updates/Investor.../Investor-Update-Nov-2016.pdf
11. Kieso, D. E. Weygandt , J.J. & Warfield, T.D. (2016) Intermediate accounting, 16th Edition, USA , John wiley & Sons.
12. Kieso, D. E. Weygandt , J.J. & Warfield, T.D. (2013) Intermediate accounting, 15th Edition, USA , John wiley & Sons.
13. KPMG. (2015), IFRS compared to US. GAAP: An overview, Retrieved 8 November , 2016, from https://home.kpmg.com/.../kpmg/.../US-GAAP-comparison-2015
14. Mathews ,M.R. & Perera , M.H.B.(1991) Accounting theory and development , Hong Kong , L.W.Ng & F.C. Chua.
15. Nikolai A. , Bazley D, Jones P.(2007) Intermediate Accounting, 10th Edition, USA, Thomson Corporation.
16. Nobes , C. & Parker , R. (2010) Comparative International Accounting , 11th Edition , Prentice Hall Inc .
Radebaugh , L. H., Gray, S. j. & Ervin L.B. (2006) International Accounting and Multinational Enterprises , 6th Edition, John Wily & Sons Inc .
17. Sivanantham , Siva (2016) Lease accounting will never be the same again – IFRS 16 is finally out , Perspective , Chartered accountants (Australia & New Zaland) , Retrieved 3 November , 2016, from https://www.charteredaccountantsanz.com

Challenges of applying IFRS 16 to the Iraqi environment and its role in improving Financial indicators of economic units Applied to the General Company of Iraqi Airways

Abstract

The leases, are regarded as one of the most controversial accounting issues in recent years, since they represents one of the important sources of funding, which may be exploited by the tenant as off- Balance sheet Financing , which negatively affects the quality of financial reporting. The Financial Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB) have "significant" interest in accounting for leases . FASB issued Statement of Financial Accounting Standards 13 on lease contracts in 1976 and IASB issued IAS 17 in 1980, which was amended in 1997 and IFRS 16, issued in January 2016, which will be effective on January 1, 2019 , to solve the problems of leases, especially the operational lease contracts (used in Iraq) of off- Balance sheet Financing . for the lessee. No accounting standard in Iraq has been issued in accordance with the International Standard concerning Tenancy Contracts. Therefore, the aim of the research is to adopt the standard of IFRS 16 according to the specificity of the Iraqi environment and to meet the challenges of implementation and in accordance with Iraq's approach to the adoption of accounting standards. and the impact on the quality of financial reporting reflected in the financial indicators of economic units leased to the Iraqi environment .The research reached a number of conclusions, the most important of which are the following:

- The IFRS 16 standard reflects the accuracy of the IASB's application of transparency in the financial reporting of the economic units engaged in the leasing activity and the increased understanding and comparability of the users of the financial statements by reflecting the requirements of IFRS 16 for the quality of the financial information.

- There are challenges facing the Iraqi environment to adopt financial reporting standards on handling lease contracts.

- The adoption of IFRS16 in the Iraqi environment through the proposed model of the General Company of Iraqi Airways has contributed to improving the financial indicators of the company in terms of the quality of information and presentation of the financial statements, which reflects positively "in the decisions of investors and lenders, which is in line with the State's tendency to attract investment and revitalization Economic movement.

The most important recommendations reached by the research are:

- The cultural, legislative or economic challenges should be met in order to adopt the criteria for financial reporting of leases in the Iraqi environment through the amendment or enactment of some laws (the law of leasing, tax laws, corporate law).

- Trying to formulate accounting models that adopt international standards after adapting them to suit the Iraqi environment to enforce the investigation of articles (25.26) of the Iraqi constitution..

Keywords: IFRS 16, IAS 17, Lease contracts , off- Balance sheet Financing, Financial indicators, Quality of financial reporting