

# Effect of IFRS 16 on the quality of financial reporting For the Iraqi economic units Applied to the General Company of Iraqi Airways

## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية

### العراقية، التطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

أ.د. عامر محمد سلمان / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

م. أحمد سعد جاري / كلية الإدارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية

25  
19

OPEN ACCESS

P - ISSN 2518 - 5764  
E - ISSN 2227 - 703X

Received:7/3/2018

Accepted:6/6/2018

## المستخلص

يلقى نشاط الإيجار اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المحاسبية المهتمة بإصدار المعايير المحاسبية على مستوى العالم، كمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، لما تمثله عقود الإيجار من مصدر مهم للتمويل اتجهت إليه الوحدات الاقتصادية كبدائل لتمويل الموجودات عن طريق الشراء أو الاقتراض، وقد ركزت المنظمات المهنية على معالجة حالة التمويل خارج الميزانية والتي يخفي المستأجر من خلالها الكثير من عقود الإيجار والتي تُصنف على إنها تمويلية دون أن يظهرها في الميزانية مما يعطي صورة غير صادقة عن حقيقة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، وقد أصدر (IASB) معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 والذي وضع حداً للتمويل خارج الميزانية من قبل المستأجر من خلال الاعتراف بكل عقود الإيجار في ميزانية المستأجر باستثناء العقود قصيرة الأجل سنة وأقل والمنخفضة القيمة لا تتجاوز قيمتها (5000) دولار وعلى أن لا تكون العقود قد تم تمديدتها، أن القضاء على التمويل خارج الميزانية ينعكس إيجاباً في جودة الإبلاغ المالي ومن هنا فإن البحث يتناول تأثير معيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية كونها من الوحدات الاقتصادية المستأجرة للطائرات وبصورة مستمرة وإنها تعالج جميع عقود الإيجار على إنها تشغيلية انسجاماً مع النظام المحاسبي الموحد الملزم لها في إعداد بياناتها المالية، ويتوجه العراق لتبني المعايير الدولية والتي ابتدئها بالقطاع المصرفي حسب تعليمات البنك المركزي بنهاية سنة 2016، فإن البحث يقدم جهداً متواضعاً لتبني نموذج يتوافق مع معيار IFRS 16 وينسجم مع النظام المحاسبي الموحد في قطاع حيوي للاقتصاد العراقي وهو قطاع التأجير، وتوصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها ما يأتي:

- يمكن تبني المعيار IFRS 16 في العراق مع الإبقاء على النظام المحاسبي الموحد واستغلال المرونة التي يمتاز بها النظام في استيعاب الحسابات المُستحدثة وأدراج أرقام دليل محاسبي بما يتلائم معها .  
- هناك تأثير إيجابي لمعيار IFRS 16 في تحسين جودة الإبلاغ المالي للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية تمثل في تخفيض المستحقات الاختيارية للشركة مما عزز جودة الإبلاغ المالي .  
أما أهم التوصيات التي توصل إليها البحث فهي :

- ينبغي على الوحدات الاقتصادية العراقية تطبيق الإيجار التمويلي وعرض حق استخدام الموجود، ومطلوبات عقد الإيجار ضمن قائمة المركز المالي بشكل منفصل عن باقي البنود أو ضمن نفس البند الذي كانت ستعرض فيه لو كانت مملوكة.

- تحديث الدليل المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد ليستوعب التغيرات الناتجة عن تبني المعايير الدولية ومنها معيار عقود الإيجار من خلال الأنموذج المقترح، ومحاولة صياغة نماذج محاسبية تتبنى المعايير الدولية بعد تكييفها لملائمة البيئة العراقية على غرار الأنموذج المقترح للمحاسبة عن عقود الإيجار .

**المصطلحات الرئيسية للبحث/** : معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16، معيار IAS 17، عقود الإيجار، التمويل خارج الميزانية، جودة الإبلاغ المالي،



## المقدمة

لقد تزايدت أهمية عقود الإيجار في الوقت الحاضر من خلال استئجار الكثير من الوحدات الاقتصادية للموجودات الأساسية في نشاطها كأحد مصادر التمويل، وبناءً عليه تطورت عقود الإيجار من عقود تُلبى حاجات الإنسان الاستهلاكية إلى عقود لها مكانة بارزة في التمويل الاستثماري بظهور عقود الإيجار التمويلي كمصدر أساسي للتمويل في خمسينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية ومنها إلى أغلب دول العالم وبرزت أهمية هذا النوع من العقود بشكل خاص في القطاعات ذات الطبيعة الاستثمارية الضخمة، كقطاع النقل بشكل عام وشركات الطيران بشكل خاص، وقد واکب التطور بعقود الإيجار اهتمام متزايد من قبل المنظمات المحاسبية المهنية حيث أصدرت عدد من المعايير المحاسبية المتعلقة بكيفية الاعتراف والعرض والإبلاغ عن عقود الإيجار، وكان معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 آخر ما صدر من هذه المعايير، واحد أهم أهداف إصدار المعيار هو لوقف التمويل خارج الميزانية بالنسبة للمستأجر، وتحسين جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية، ووضع أسس جديدة للتمييز بين الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي، ويخلو العراق من أي قاعد محاسبية عراقية لتنظيم عقود الإيجار، فالنظام المحاسبي المطبق في العراق يعالج عقود الإيجار على إنها تشغيلية فقط، ويهمل تماماً عقود الإيجار التمويلي، وهو ما دعا الباحثان للبحث في تكييف النظام المحاسبي في العراق لتبني معيار IFRS 16 وهو ما ينسجم مع توجه العراق في تبني المعايير الدولية، والبحث في تأثير هذا التبني في جودة الإبلاغ المالي للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية باستخدام نموذج (Kothari et al,2005)

## المحور الأول

### منهجية البحث ودراسات سابقة

#### 1.1 منهجية البحث

##### 1.1.1 مشكلة البحث

أن المُستقَصي للدراسات المحاسبية التي صدرت في شأن معالجة عقود الإيجار سوف يلاحظ ان هذا الموضوع يُعد من أكثر الموضوعات المحاسبية التي ثارَ حولها الجدل في السنوات الأخيرة، كونه يُمثل احد مصادر التمويل المهمة، والتي قد يستغلها المُستأجر كتمويل خارج الميزانية، مما يؤثر سلباً على جودة الإبلاغ المالي، ولهذا اهتمت المنظمات المحاسبية المعنية بإصدار المعايير المحاسبية اهتماماً كبيراً، فأصدرت عدة معايير محاسبية تتعلق بعقود الإيجار وكان آخر هذه المعايير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 الصادر في كانون الثاني 2016. وبناءً على ما تقدم فإن مشكلة البحث تتمثل في التساؤلات الآتية:

1. هل يمكن تكييف النظام المحاسبي العراقي لتبني معيار عقود الإيجار IFRS 16 ؟
2. هل أن تبني معيار IFRS 16 في العراق له تأثير في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية ؟

##### 1.1.2 أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

1. بيان آلية معيار IFRS 16 في وقف التمويل خارج الميزانية بالنسبة للمستأجر .
2. توضيح تأثير المعيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية العراقية .

##### 1.1.3 فرضية البحث

لتحقيق أهداف البحث وبما ينسجم مع مشكلة البحث يُمكن صياغة الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين:  
الفرضية: يُمكن تكييف النظام المحاسبي في العراق لتبني معيار IFRS 16.  
الفرضية الثانية: هناك تأثير لتطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية.

#### 1.1.4 أهمية البحث

يفتقر العراق إلى تطبيق معيار محاسبي مُحدد لعقود الإيجار، الأمر الذي جعل تلك العقود تنحصر بالإيجار التشغيلي، فبحسب النظام المحاسبي العراقي تعالج جميع عقود الإيجار كعقود تشغيلية دون تطبيق الإيجار التمويلي رغم أهميته للاقتصاد الوطني، فتنبع أهمية البحث من تحديد اهم الأسس التي وضعها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 للتمييز بين عقود الإيجار التمويلي وعقود الإيجار التشغيلي، والتي من خلالها يتم إيقاف التمويل خارج الميزانية من قبل المُستأجر، وتأثير ذلك في جودة الإبلاغ المالي للوحدات المُستأجرة في العراق، بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية من خلال تكييف النظام المحاسبي المُطبق فيها لمعيار IFRS 16 .

#### 1.1.5 منهج البحث ووسائل جمع المعلومات

استند البحث إلى المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، فمن خلال المنهج الاستنباطي تم بيان أهم ما جاء به المعيار IFRS 16 لمعالجة إخفاقات المعايير السابقة في القضاء على التمويل خارج الميزانية لدى المُستأجر وبما يحسن جودة الإبلاغ المالي، ووفقاً للمنهج الاستقرائي تم تكييف النظام المحاسبي في العراق لتبني معيار IFRS 16 وتوضيح تأثيره في جودة الإبلاغ المالي لشركة الخطوط الجوية العراقية. وأعتمد الباحثان لإنجاز البحث مجموعة من الكتب والبحوث المنشورة العربية والأجنبية، الورقية والإلكترونية عبر الإنترنت لحدث المعيار IFRS 16، فضلاً عن إصدارات المعايير الدولية، والتقارير الحكومية والبيانات المالية للخطوط الجوية العراقية .

#### 1.1.6 حدود البحث

1) المكانية: يشمل نطاق البحث الحدود المكانية المُتمثلة بالشركة العامة للخطوط الجوية العراقية المُستأجرة لعدد من الطائرات، لتركيز البحث على المُستأجر كون المعيار IFRS 16 أوجد نموذج جديد للمحاسبة لدى المُستأجر ولم يُغير كثيراً في المحاسبة لدى المؤجر.

2) الزمانية: البيانات المالية لشركة الخطوط الجوية العراقية 2009-2016

#### 1.1.7 أساليب ونماذج القياس المستخدمة في تحليل البيانات :

لقياس تأثير معيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي فقد تم استخدام نموذج (Kothari et al,2005) إذ يمثل النموذج أحد نماذج قياس المُستحقات الاختيارية للوحدة الاقتصادية وهو تطوير لنموذج Jones 1995 المعدل يأخذ بعين الاعتبار معدل العائد على الموجودات (ROA) ويستخدم مُعادلة انحدار خطي لبيان مقدار المُستحقات الاختيارية والتي تتناسب عكسياً مع جودة الإبلاغ المالي للوحدة الاقتصادية، ويتم التحليل باستخدام برنامج Excel.

#### 1.1.2 الدراسات السابقة :

#### 1.2.1 دراسة ( المطيري، علي عوض، عبيد، 2012)

رسالة ماجستير بعنوان (مدى التزام شركة الخطوط الجوية الكويتية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 17 محاسبة عقود الإيجار) هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام شركة الخطوط الجوية الكويتية بمعيار المحاسبة الدولي 17 وموعات تطبيقه والوصول إلى آليات واضحة لاستخدام عقود التأجير التمويلي في شركة الخطوط الجوية الكويتية، وتوصلت الدراسة إلى التزام شركة الخطوط الجوية الكويتية بتطبيق المعيار المذكور لموجوداتها الرأسمالية في قائمة المركز المالي وكشف الدخل وتلتزم أيضاً بأدراج عقودها التشغيلية حسب متطلبات المعيار 17 .

1. 2. 2 دراسة (محمد رزاق، 2015):

رسالة ماجستير بعنوان (مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة عقود التأجير التمويلي) هدفت الدراسة إلى عرض المعالجة المحاسبية لعقود التأجير لدى كل من المؤجر والمستأجر، وإلى إبراز نقاط التوافق والتباين في معالجة عقود التأجير بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. وتكثيف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وأوصت الدراسة بضرورة فك الارتباط الموجود بين المحاسبة والجباية في الجزائر، حيث أن المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية والمبنية على الاستحقاق تختلف عن مبدأ الخزينة المعتمد في إعداد قوائم الإيرادات (أساس النقد)، وضرورة تكليف جهة مختصة تهتم بتحسين النظام المحاسبي المالي من أجل مواكبة التطورات التي تشهدها المعايير المحاسبية.

1. 2. 3 دراسة (BRANSWIJCK1 & LONGUEVILLE, 2011):

بحث بعنوان (الأثر المالي للتعديل المقترح على معيار IAS 17 الأدلة من بلجيكا وهولندا)

THE FINANCIAL IMPACT OF THE PROPOSED AMENDMENTS TO IAS 17: EVIDENCE FROM BELGIUM AND THE NETHERLANDS

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التعديل المقترح على معيار IAS 17 على النسب المالية للشركات الهولندية والبلجيكية وآليته لإيقاف التمويل خارج الميزانية بالدراسة على شركات من بلجيكا وهولندا وقد كانت عينة الدراسة 128 شركة من بورصة بلجيكا و 116 شركة من بورصة أمستردام والتي يطبق فيها معايير الإبلاغ المالي ومدة الدراسة من سنة 2005-2010، وتوصل الباحثان إلى أن هناك أثر على النسب المالية كنسبة المديونية ودوران الموجودات ناتج من التحول إلى المعيار المقترح بسبب التصنيف غير الدقيق لعقود الإيجار التشغيلي وفق المعيار IAS 17 وهو يختلف من شركة إلى أخرى وأن أكثر النسب تأثراً هي العائد على الموجودات (ROA) ونسبة الدين إلى حقوق الملكية (D/E).

1. 2. 4 دراسة (Sivanantham, 2016):

مقالة بعنوان (محاسبة التأجير لن تكون كما في السابق والمخرج أخيراً" ب IFRS 16)

Lease accounting will never be the same again – IFRS 16 is finally out

بينت المقالة أهم ما جاء به المعيار الجديد IFRS 16 من معالجة إشكالات المعيار الدولي IAS 17 وكيفية معالجة الإيجارات التشغيلية وتضييق حدودها من خلال شروط المعيار ودرج باقي الإيجارات في الميزانية، وإيضاح أهم الآثار المترتبة على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية للمستأجرة، والعرض والإفصاح بحسب المعيار الجديد.

1. 2. 5 أوجه التقارب والاختلاف بين الدراسات السابقة والبعث الحالي:

يمكن توضيحها بالجدول الآتي :

جدول (1) اختلاف البعث الحالي عن الدراسات السابقة

ت	الدراسة	أوجه التقارب والاختلاف بين الدراسات السابقة والبعث الحالي
1	المطيري	يتقارب مع الرسالة في عينة البحث وهي شركات الطيران ويختلف في كون أن البحث يتبنى المعيار الجديد IFRS 16 للتطبيق في البيئة العراقية وليس مدى الالتزام بتطبيق المعيار IAS 17 لخلو البيئة العراقية من أي معيار لعقود الإيجار
2	رزاق	تتقارب الرسالة مع البحث الحالي في تناولها لتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير عقود الإيجار التمويلي، ولكنها تناولت معايير عقود الإيجار السابقة لمعيار IFRS 16 وهي لم توقف التمويل خارج الميزانية، وتناولت النظام المحاسبي المالي في الجزائر، ولم تتناول تأثير معيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي.
3	Branswijcki & Longueville	وجه التقارب في أنه يتناول أثر التعديل المقترح على معيار IAS 17 على النسب المالية للشركات الهولندية والبلجيكية وآليته لإيقاف التمويل خارج الميزانية بالدراسة على شركات من بلجيكا وهولندا بينما البحث الحالي يضيف عليه أنه يختبر تحسين جودة الإبلاغ المالي من خلال نموذج (Kothari et al,2005) في الوحدات الاقتصادية العراقية
4	Sivanantham	يتقارب البحث الحالي مع الدراسة المذكورة في توضيح أثر تبني المعيار على القوائم المالية ولكنه يختلف من حيث طريقة قياس الأثر حيث يقيسها بشكل نظري، دون التطبيق على شركات محددة وليس بنموذج إحصائي ولشركة محددة تتبع نظام محاسبي محدد، كما في البحث الحالي.

المصدر: إعداد الباحثان

## المحور الثاني / تبني معيار IFRS 16 للمحاسبة عن عقود الإيجار في العراق

### 2.1 نظرة عامة عن معيار IFRS 16

يُمثل معيار IFRS 16 الإصلاح الأساسي الأول للمحاسبة عن عمليات الإيجار، فيعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية ومنذ ثلاثين سنة أن المعيار IAS 17 لم يوفق في التمييز بين عقود الإيجار التشغيلي وعقود الإيجار التمويلي وكانت عملية التمييز معيبة مما أدى إلى هيكلية وتمويل خارج الميزانية (Grant Thornton, 2016: 1). وقد بدء مشروع التقارب بين IASB و FASB والمتعلق بعقود الإيجار بتوقيع مذكرة التفاهم في سنة 2006 بتوحيد جهود المجلسين من خلال تشكيل لجان عمل مشتركة لوضع معايير محاسبية جديدة للإيجار (Chang & Adams, 2012: 4) وقد نشرت مسودات عرض (2009 ، 2010 ، 2013) من المجلسين وتم تلقي الردود والمقترحات وعقدت مناقشات المائدة المستديرة في هونغ كونغ، المملكة المتحدة والولايات المتحدة. ونظمت حلقات عمل في أستراليا، البرازيل، كندا، اليابان، كوريا الجنوبية، المملكة المتحدة والولايات المتحدة. وأجرى المجلسين التوعية المتعلقة بمسودات العرض مع عدد كبير من أصحاب المصالح ومستخدمي البيانات المالية لغرض الحصول على ملاحظات إضافية تساعد المجلسين لتطوير وتنقيح جوانب معينة تتعلق بمعيار الإيجار المستهدف، فكان العديد من أصحاب المصلحة قد أبدى مخاوف كبيرة حول النموذج المحاسبي المقترح للمستأجر. وكان من رأي البعض ان النموذج المحاسبي السابق للمستأجر ضمن المعيار المحاسبي IAS 17 لا يحتاج إلى تغيير، أو أن أوجه القصور في هذا النموذج يمكن تصحيحها عن طريق تحسين متطلبات الإفصاح، بدلاً من تغيير الاعتراف وشروط القياس، بينما البعض الآخر لا يوافق على صيغة محددة واحدة أو أكثر للنموذج المحاسبي المقترح للمستأجر، كانهج المزوج في القياس (والذي يتضمن القياس المبني والقياس اللاحق لإلتزام وحق استخدام الموجود) \* ورغم اتفاق المجلسين حول الكثير من المقترحات الا أنهم توصلوا إلى قرارات مختلفة بشأن نموذج المحاسبة لدى المستأجر فمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB اتخذ قراره بإعتماد نموذج واحد للمحاسبة عن عقود الإيجار لدى المستأجر، ورأى بأن هذا النموذج يقدم معلومات مفيدة وملائمة لأوسع نطاق ممكن من مستخدمي البيانات المالية، في حين ان مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فضل النموذجين للمحاسبة عن هذه العقود وبشكل مماثل للمعايير السابقة. وقد اصدر FASB في شهر شباط من سنة 2016 تحديث لمعيار المحاسبة عن عقود الإيجار وكان مشابهاً لمعيار IFRS 16، الا انه يختلف عنه في نموذج المستأجر وما يتعلق بالاعتراف ببعض النفقات (الاستهلاك، الفائدة) والإبلاغ عن التدفقات النقدية (IFRSs, 2016: Part B. 1719-1723)؛ (Lloyd, 2016: 2). وقد تناول المعيار IFRS 16 وهو احدث ما صدر عن IASB متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لكل من المؤجر والمستأجر وقد أنهى هذا المعيار الجدول الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي وإخفاء الإلتزام المترتبة عن تلك العقود (ابو نصار، حميدات، 2016 : 858).

### 2.2 إحلال معيار IFRS 16 محل معيار IAS 17

لقد حل معيار عقود الإيجار IFRS 16 بديلاً عن معيار عقود الإيجار IAS 17 بالإضافة إلى التفسير (4) الترتيبات التي تتضمن التأجير، التفسير (15) عقود الإيجار التشغيلي-الحوافز- التفسير (27) تقييم جوهر العملية التي تتضمن الشكل القانوني لعقد الإيجار، ويبدأ تطبيق هذا المعيار اعتباراً من 2019/1/1 مع إمكانية التطبيق المبكر للوحدات الاقتصادية التي تُطبق معيار IFRS 15 الإيرادات المتأتمية من العقود المُبرمة مع الزبائن (IFRSs, 2016: Part A. 736) وانتقلت بذلك محاسبة عمليات الإيجار إلى عهد جديد يتم بمقتضاه إثبات كافة عمليات الإيجار في قائمة المركز المالي للمستأجر ضمن الموجودات والمطلوبات (نموذج المحاسبة الواحد للمستأجر الذي اعتمده IASB)، حيث أصبحت كامل عقود الإيجار في دفاتر المستأجر تعامل على أساس عقود إيجار تمويلي باستثناء العقود القصيرة الأجل 12 شهراً" وقل أو أن قيمة العقد تقل عن خمسة آلاف دولار، بينما بقي الحال على ما هو عليه بالنسبة للمؤجر في التمييز بين عقود الإيجار التمويلي وعقود الإيجار التشغيلي. وهناك جملة من الأمور تميز بها معيار IFRS 16 عن معيار IAS 17 تتمثل بالآتي:

## 1. تباين الهدف :

ان الهدف من المعيار IAS 17 هو أن يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي (IFRSs, 2010: Part A. 460). بينما يهدف المعيار IFRS 16 إلى تحديد المبادئ المتعلقة بالإعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار بهدف ضمان تقديم المستأجرين والمؤجرين لمعلومات ملائمة بطريقة تعطي تعبيراً صادقاً عن تلك المعاملات وتُعطى أساساً لمستخدمي معلومات القوائم المالية لتقويم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والإداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية. وأشترط المعيار أن تأخذ الوحدة الاقتصادية في الحُساب أحكام وشروط العقود وكافة الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار، ويجب على الوحدة تطبيق هذا المعيار بصورة ثابتة على العقود ذات الخصائص المُتشابهة وفي الظروف المُماثلة (IFRSs, 2016: Part A.739) ان النقطة المحورية الأساس في هدف المعيار IAS 17 هي تصنيف عقود الإيجار (تمويلي وتشغيلي) وقد وضع مجموعة شروط لتحديد نوع العقد\*\*، ولكنة لم ينجح بهذا المعنى واستمر الغموض والإجتهاد الشخصي يكتنف عملية

\* سيرد لاحقاً "تفصيل لنموذج القياس المبدئي واللاحق

\*\* بالرجوع الى (IFRSs, 2010, IAS 17, Para: 7-11) وهذه الشروط تتشابه كثيراً مع ما وضعه FASB في بيان 13 للتمييز بين عقود الإيجار التمويلي والتشغيلي التصنيف فكان المجال واسعاً للوحدات الاقتصادية لتصنيف عقود الإيجار بشكل مختلف في ظل نفس الظروف والوقائع وبما يخدم مصالحها وان كان يعكس سلبيات على معلومات القوائم المالية وجودتها، وقد بدأ واضحاً ان مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قد شخص هذا الخلل في المعيار IAS 17 من خلال هدف المعيار الجديد IFRS 16 والذي ركز على تحديد مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لضمان تقديم معلومات ملائمة تعبر بصدق عن معاملات الإيجار في سجلات المستأجر والمؤجر ومن خلال تقديم نموذج محاسبة المستأجر الذي سيرد لاحقاً وأشترط الثبات في التطبيق على جميع العقود في ظل الظروف والوقائع المُتشابهة.

## 2. تحديد نوع العقد إيجار ام لا :

يختلف المعيارين IAS 17 و IFRS 16 في تحديد عقد الإيجار عن غيره من العقود أو الاتفاقيات فالمعيار IAS 17 لم يرد فيه فقرة خاصة بتحديد عقد الإيجار بدقة وما جاء في تعريف عقد الإيجار ضمن المعيار انه اتفاق يمنح بموجبه المؤجر للمستأجر الحق لإستخدام موجود لفترة زمنية معينة مقابل دفعة أو سلسلة دفعات، وكان هذا التعريف بحسب رأي الباحثان فضفاضاً يتسع لكثير من الاتفاقيات التي تنطوي في حقيقتها على عقد إيجار ولا يتم معاملتها كعقد إيجار خلاف جوهرها ومن امثلتها عمليات البيع ثم الاستئجار، بينما افرد المعيار IFRS 16 الفقرات (9-11) لبيان حقيقة العقد وهل يمثل عقد إيجار أو ينطوي في حقيقته على عقد إيجار فقد جاء في هذه الفقرات انه يجب على الوحدة الاقتصادية عند نشأة العقد تقويم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار حيث إذا كان العقد يحول حق السيطرة على استخدام الموجود محل العقد لفترة من الزمن مقابل عوض، فهو عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار، وينبغي على الوحدة الاقتصادية إعادة تقويم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد (IFRSs, 2016: Part A. 740). وبحسب المعيار فإن هناك امور جوهرية تحدد طبيعة العقد إيجاري ام لا يُمكن ايضاحها بالآتي : (IFRSs, 2016: Part A. 760-765 ؛ PWC, 2016: 4-8 ؛ ابو نصار ، حميدات ، مصدر سابق: 860)

أولاً : هل يوجد هناك اصل محدد :

عادة يتم تحديد الموجود صراحةً في العقد، ويمكن تحديد الموجود أيضاً ضمناً وقتما يكون الموجود متاحاً للإستخدام من قبل العميل\*، وليس للعميل الحق في استخدام الموجود المحدد إذا كان للمورد الحق في إستبدال الموجود خلال فترة الإستخدام حتى ولو كان الموجود مُحددلاً لان العميل سيفقد حق السيطرة على استخدام الموجود، وللمورد\* الحق في الإستبدال في حال توفر كلا الشرطين الآتيين :

أ) للمورد القدرة العملية لإستبدال موجودات بديلة خلال فترة الإستخدام كأن تكون الموجودات البديلة متاحة للمورد بسهولة وخلال فترة زمنية معقولة .

ب) أن المورد يستفيد اقتصادياً من ممارسة حقه في استبدال الموجود أي من المتوقع أن تتجاوز المنافع الاقتصادية المرتبطة باستبدال الموجود التكاليف المرتبطة به .  
ففي حالة توفر الشرطين اعلاه يُعتبر حق الاستبدال للمورد أساسياً وفيما دون ذلك لا يُعتبر للمورد حق أساسي للاستبدال، وإذا كان العميل لا يُمكنه أن يُحدد بسهولة ما إذا كان المورد له حق أساسي في الاستبدال، فيجب أن يفترض ابتداءً " أن أي حق في الاستبدال ليس أساسياً ويشتمل الحق غير الأساسي الآتي :  
أ) إذا كان للمورد حق أو التزام لاستبدال الموجود في تاريخ معين أو وقوع حدث معين أو بعده.  
ب) إذا كان الموجود في موقع العميل أو أي موقع آخر، فإن التكلفة المرتبطة باستبدال الموجود من قبل المورد عادةً ما تكون أعلى من تكلفته في موقع المورد، وأنه من المرجح أن تتجاوز الفوائد المرتبطة باستبدال الموجود بما يتناقض مع الشرط الثاني من الشروط الواجب توافرها لإعطاء الحق للمورد في الاستبدال .  
إن حق المورد أو التزامه لاستبدال الموجود لإجراء الصيانة، أو في حال توفر ترقية تقنية، لا يمنع العميل من الحصول على حق استخدام الموجود محل العقد، ويُعد الجزء من الطاقة الإنتاجية للموجود أصلاً مُحددًا إذا كان متميزاً مادياً كأن يكون طابق في مبنى، بينما يكون غير متميز مادياً" وأصلاً محددًا ما لم يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام الموجود كجزء من الطاقة الإنتاجية لكابل الألياف البصرية مثلاً". ويؤيد الباحثان ما جاء بالمعيار حول افتراض العميل ابتداءً " أن أي حق في الاستبدال ليس أساسياً" للمورد، ويعتبره جوهرياً" لأن افتراضه ابتداءً " أن هنالك حق أساسي للمورد في الاستبدال يعني أن العميل اعترف ضمناً" بأنه سيفقد السيطرة على استخدام الموجود رغم أن الموجود مُحدد، وليس بمقدور العميل من الناحية العملية .

\* يرى الباحثان أن استخدام المعيار IFRS 16 المورد (Supplier) والعميل (customer) لأن في هذه المرحلة لم يتم تحديد نوع العقد هل هو عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار ام لا ولم يحدد بعد علاقة المتعاقدين ( مؤجر ومستأجر ) ولمزيد من الإيضاح انظر الأمثلة ( IFRSs, 2016: P.B 1803-1819 )  
أيضاً "التحقق من توفر الشرطين المتعلقين بالحق الأساسي للمورد، وعليه فالمعيار كان دقيقاً" في الربط بين وجود موجود مُحدد وان للعميل الحق في السيطرة على استخدام ذلك الموجود، فضلاً" عن أن إعطاء حق الاستبدال للمورد قد يؤدي إلى ابدال موجود مستوفي لشروط الإيجار التمويلي بموجود يقع ضمن استثناءات نموذج المُستأجر مثلاً" لا يتجاوز قيمته \$5000 وهذا يؤثر على مجمل المعالجات المحاسبية في سجلات المُستأجر.

ثانياً " : حق الحصول على فوائد اقتصادية من الاستخدام :

تتحقق السيطرة على استخدام الموجود محل العقد إذا كان للعميل الحق في الحصول على كافة الفوائد الاقتصادية من استخدام الموجود محل العقد وله الحق في توجيه السيطرة على استخدامه، ويُمكن للعميل الحصول على الفوائد الاقتصادية من استخدام الموجود بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعدة طرائق مثل استخدام الموجود أو الاحتفاظ به أو تأجيره من الباطن، وتشمل المنافع الاقتصادية من استخدام الموجود مُنتجاته الرئيسية والثانوية (بما في ذلك التدفقات النقدية المُحتملة المُتحققة من هذه البنود) والمنافع الاقتصادية الأخرى من استخدام الموجود التي يمكن تحققها من معاملة تجارية مع طرف ثالث، ويجب الأخذ بعين الاعتبار المنافع الاقتصادية الناتجة من استخدام الموجود ضمن النطاق المُحدد لحق العميل في استخدام الموجود على سبيل المثال إذا حصر العقد استخدام طائرة للطيران على خطوط معينة فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على الوحدة الاقتصادية الأخذ في الحسبان فقط الفوائد الاقتصادية من استخدام الطائرة على تلك الخطوط وليس غيرها. أو إذا حدد العقد للعميل إمكانية قيادة الطائرة لعدد مُعين من الأيام فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على الوحدة الاقتصادية الأخذ في الحسبان فقط الفوائد الاقتصادية من استخدام الطائرة لعدد الأيام المسموح بها وليس أكثر منها.

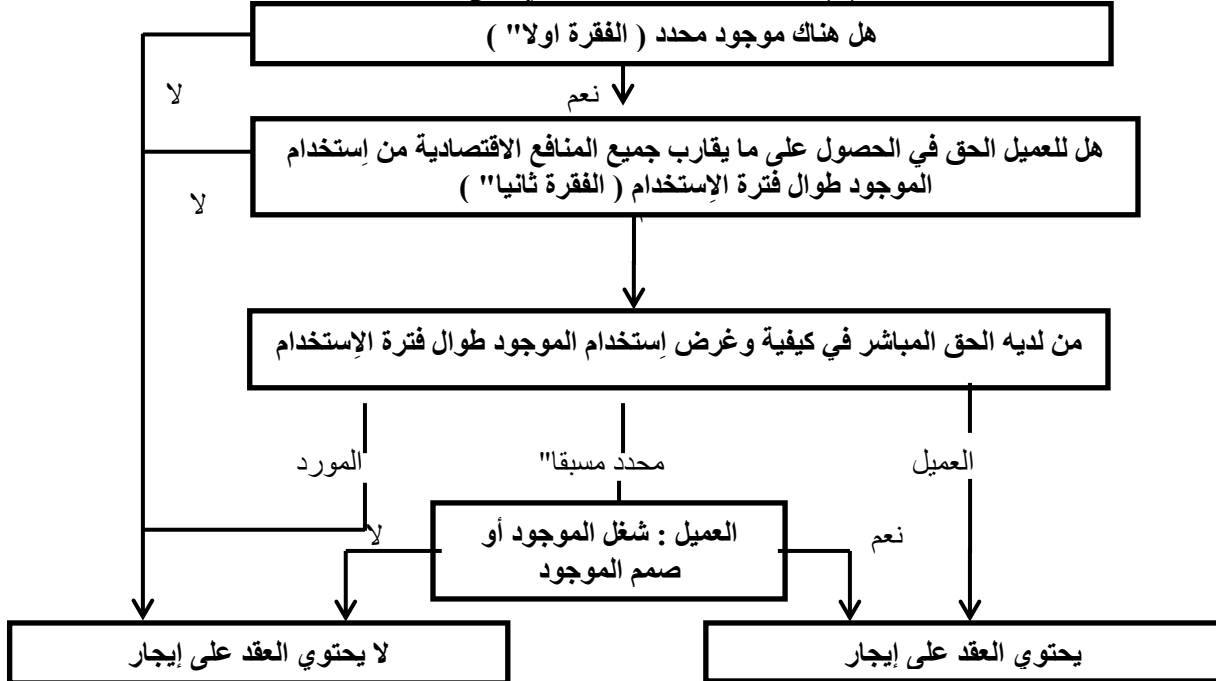
ثالثاً " : الكيفية والغرض من استخدام الموجود :

للمعمل الحق في توجيه الكيفية والغرض من استخدام الموجود إذا كان يُمكنه تغيير كيفية وغرض استخدام الموجود طوال فترة الاستخدام وفي حدود نطاق حقه في الاستخدام المحدد في العقد، مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة بالتغيير طوال فترة الاستخدام. وتكون حقوق اتخاذ القرار ذات صلة عندما تؤثر على الفوائد الاقتصادية التي يمكن الحصول عليها من الاستخدام، وهي تختلف باختلاف العقود استناداً إلى طبيعة الموجود وشروط وأحكام العقد.

وقد تكون حقوق اتخاذ القرارات تُعطي الحق بتغيير كيفية و غرض استخدام الموجود كحق تغيير نوع المخرجات المنتجة من الموجود مثل قرار استخدام حاوية شحن للنقل أو لتخزين البضائع، وقد لا تُعطي حقوق اتخاذ القرار الحق لتغيير كيفية و غرض استخدام الموجود وهذه الحقوق تقتصر على تشغيل أو صيانة الموجود حيث يمكن الاحتفاظ بمثل هذه الحقوق بواسطة العميل أو المورد وغالباً ما تعتمد هذه الحقوق على قرارات حول كيفية و غرض استخدام الموجود، وقد تمنح العميل حق توجيه استخدام الموجود إذا كانت القرارات ذات العلاقة بكيفية و غرض استخدام الموجود تم تحديدها مسبقاً. وهذه القرارات يمكن ان تتحدد مسبقاً بعدة طرائق، عن طريق تصميم الموجود أو عن طريق القيود التعاقدية على استخدام الموجود مثلاً". وعلى الوحدة الاقتصادية عند قيامها بتقويم ما إذا كان للعميل الحق في توجيه استخدام الموجود، الأخذ في الحسبان فقط الحقوق في اتخاذ القرارات بشأن استخدام الموجود خلال فترة الاستخدام أو القرارات المتعلقة بكيفية و غرض استخدام الموجود المحددة مسبقاً" (إذا كان للعميل الحق في تشغيل الموجود بالطريقة التي يحددها من دون ان يكون للمورد حق تغيير ارشادات التشغيل أو ان العميل صمم الموجود أو جوانب محددة من الموجود بطريقة محددة مسبقاً للكيفية والغرض الذي سيستخدم له الموجود طوال فترة الاستخدام)، وبخلافه فإن الوحدة الاقتصادية لا يجوز أن تأخذ في الحسبان القرارات المحددة مسبقاً قبل فترة الاستخدام. ويرى الباحثان ان عملية تحديد نوع العقد وهل هو عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار ام لا جاءت اساساً لتمييز عقود الإيجار عن عقود الخدمة\* وهذا التمييز لم يكن مهماً في ضوء المعيار السابق IAS 17 والسبب أن كلا العقدين سيتم معالجتهما في قائمة الدخل اما في ضوء المعيار الجديد IFRS 16 فتختلف المعالجة حيث يتم معالجة عقود الإيجار في قائمة المركز المالي مع مراعاة الاستثناءات التي تم ذكرها سابقاً، بينما عقود الخدمة في قائمة الدخل وينعكس هذا التمييز في توفير عرض عادل وصادق حول اثر عقود الإيجار على البيانات المالية ويلخص الشكل الآتي الفقرات الأساسية في تحديد العقد استئجار ام لا

\* ترتيبات تعاقدية لتقديم الخدمات تقوم بها الحكومات وتتعامل مع القطاع الخاص بهدف تنمية البنية التحتية وتمويلها وتشغيلها وصيانتها. ويمكن أن تكون البنية التحتية قائمة وتدعى منشأة القطاع الخاص مشغل الامتياز والعقد بين الطرفين هو عقد خدمة لتفاصيل اكثر انظر (IFRSs , IFRIC 12 , 2016: P.A 1425)

شكل (1) تحديد ما إذا كان العقد يحتوي على عقد إيجار



المصدر: إعداد الباحثان بالإستناد الى : ( PWC, 2016: 7 )



### 2.3 التنظيم المحاسبي لعقود الإيجار في العراق

تتم المحاسبة عن عقود الإيجار في العراق وفق الانظمة المحاسبية المطبقة حيث يمكن تمييز نظامان محاسبيان أساسيان يُطبقان في العراق هما النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي الموحد، حيث يُطبق النظام المحاسبي الحكومي على (الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والدوائر الأخرى) التي يتم تمويلها من قبل الخزينة العامة للدولة سواء كان الصرف على النفقات التشغيلية بما فيها الرواتب والمشاريع الإستثمارية ومشاريع تنمية الأقاليم (الدليل المالي والمحاسبي الموحد في العراق، 2013: 4). أما النظام المحاسبي الموحد فيطبق على جميع الوحدات الاقتصادية في القطاع العام وإدارات التمويل الذاتي التي تتعامل على أسس اقتصادية وتستهدف تغطية كلف انتاجها أو أكثر ويُستثنى من ذلك الوزارات والدوائر التي تُعتبر موازنتها جزء من الموازنة العامة للدولة والمصارف وشركات التأمين (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 8-9). والجدول الآتي يبين المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفق النظم المحاسبية في العراق .

#### جدول (2)

المحاسبة عن عقود الإيجار بموجب النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي الموحد في العراق

المعالجات	النظام المحاسبي الحكومي	النظام المحاسبي الموحد
للموَجِر	يعد إيراد نهائي يظهر ضمن حساب إيجار أملاك الدولة (1-8-1) ويُصنف بحسب نوع الإيجار ويظهر الحساب والعرض يكون ضمن حساب تنفيذ الموازنة والذي يظهر نتيجة النشاط للوحدة الحكومية كإيراد	يعد إيراد تشغيلي يظهر ضمن حساب إيجار موجودات ثابتة (438) ويفصل بحسب النوع وحساب إيجارات أراضي (462) والعرض يكون في حساب المصروفات والإيرادات كإيراد
للمستأجر	يعتبر مصروف نهائي يظهر ضمن حساب إيجار أراضي ومباني (5-2-1-2) وحساب إيجار مكائن ومعدات ووسائط نقل (6-2-1-2) وتتفرع هذه الحسابات إلى حسابات فرعية بحسب النوع ويعرض الحساب أيضاً " ضمن حساب تنفيذ الموازنة المصروفات	يعتبر مصروف تشغيلي يظهر ضمن حساب إيجار موجودات ثابتة (335) ويفصل بحسب النوع وحساب إيجار الأراضي (362) والعرض ضمن المصروفات في حساب الإيرادات والمصروفات

المصدر إعداد الباحثان بالإستناد إلى (النظام المحاسبي الموحد، مصدر سابق؛ الدليل المالي والمحاسبي الموحد في العراق، مصدر سابق)

وسيتم تناول النظام المحاسبي الموحد كون عينة البحث تطبقه على بياناتها المالية، واهم ما يؤشره الباحثان على النظام المحاسبي الموحد من نقاط ضعف بشكل عام وما يتعلق بالمحاسبة عن عقود الإيجار بشكل خاص ما يأتي:

1. تم إعداد النظام في ظل سيادة الاقتصاد الموجه ورغم التعديلات لم يأخذ بعين الاعتبار التغيرات في بيئة الأعمال العراقية والانفتاح الاقتصادي والتحول إلى الاقتصاد الحر، المتميز بتنوع المُستخدمين فيه واختلاف مصالحهم وحاجاتهم من المعلومات المالية التي توفرها البيانات المالية للوحدات الاقتصادية، برغم التعديلات التي أُجريت على النظام .

2. غياب القواعد أو المعايير المحاسبية التي توطن الإجراءات المحاسبية في الكثير من القضايا التي لم تُعالجها القواعد المحاسبية العراقية ومنها عقود الإيجار حيث ان نسبة توافق القواعد المحاسبية العراقية من حيث وجود معايير مشابهة مع معايير المحاسبة الدولية لا تتعدى 35% ( عبد الله ، عثمان ، 2015 : 180) . ويرى الباحثان ان توجه العراق لتبني المعايير الدولية ابتداءً " من القطاع المصرفي وللبيانات المالية لسنة 2016 ، والى جميع القطاعات الأخرى، يستدعي توافق التطبيقات المحاسبية المُتبعة في النظام المحاسبي مع المعايير الدولية وهو ما يسعى له البحث.

2.4 نموذج محاسبة المُستأجر في المعيار IFRS 16 وتوافقهُ مع النظام المحاسبي الموحد عرف المعيار IFRS 16 المُستأجر بأنه الوحدة الاقتصادية التي تحصل على الحق في استخدام الموجود محل العقد لفترة من الزمن في مقابل عوض (IFRSs, 2016: Part A.756). واهم ما يميز المعيار IFRS 16 عن المعيار IAS 17 انه يُوجب على المُستأجر الاعتراف بكل عقود الإيجار كإيجار تمويلي، وانه يقدم نموذج القياس المزدوج في معالجة عقود الإيجار والذي يتضمن القياس المبدئي والقياس اللاحق للالتزام وحق استخدام الموجود، وجوهر الاعتراف والقياس بموجب المعيار IFRS 16 يُمكن توضيحه بالجدول الآتي :

جدول (3)

توافق الاعتراف والقياس لعقود الإيجار في العراق مع متطلبات المعيار IFRS 16

توافق النظام المحاسبي العراقي لمتطلبات المعيار IFRS 16	متطلبات المعيار IFRS 16
<p>الإعتراف: اثبات عقود الإيجار في قائمة المركز المالي كحق استخدام ضمن الموجودات والتزام العقد ضمن المطلوبات، بدل الاعتراف بها كمصروف في قائمة الدخل بموجب النظام المحاسبي الموحد مع إبقاء استثناءات المعيار (الإيجارات التشغيلية) في قائمة الدخل.</p>	<p>الإعتراف: يتم الاعتراف بحق استخدام الموجودات ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي، والتزامات العقد يتم الاعتراف بها ضمن المطلوبات في قائمة المركز المالي، ويُستثنى من ذلك (العقود قصيرة الاجل 12 شهرا" و اقل والمنخفضة القيمة) فتعتبر إيجارات تشغيلية تظهر في قائمة الدخل .</p>
<p>القياس: القياس الأولي لحق استخدام الموجود والتزام العقد ويتم بالكلفة ويُمكن الوصول إلى هذه التكاليف من شروط عقد الإيجار، علماً ان القياس للموجودات ضمن النظام المحاسبي الموحد هو بالكلفة التاريخية ، والمعوق الأساسي للتوافق مع المعيار IFRS 16 هو صعوبة استخراج معدل الفائدة الضمني (معدل الخصم الذي لو أُستخدم لخصم الحد الأدنى لدفعات الاستئجار والقيمة المُتبقية غير المضمونة من وجهة نظر المؤجر يؤدي إلى أن تصبح القيمة الحالية مساوية للقيمة السوقية العادلة للموجود المؤجر والتي بدورها تمثل القيمة التي يتم بموجبها مُبادلة موجود أو سداد التزام بين أطراف على علم كامل ورغبة في إتمام العملية في ظروف متكافئة) وتتجسد الصعوبة في ان اغلب الموجودات المُستأجرة وبالذات وسائط النقل هي من أطراف خارجية</p>	<p>القياس: الأولي بالكلفة</p> <p>للالتزام العقد ويتضمن مدفوعات الاستئجار الحالية (مدفوعات ثابتة* - اي حوافز استئجار مُستحقة + مدفوعات الاستئجار المُتغيرة + المبالغ المتوقع دفعها بموجب القيمة المُتبقية المضمونة + سعر مُمارسة خيار الشراء + مدفوعات غرامات انتهاء العقد) مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد في العقد أو معدل الاقتراض التفاضلي</p> <p>اللاحق</p> <p>يقيس المُستأجر حق استخدام الموجود بعد تاريخ بداية العقد** والمُصنفة كممتلكات وآلات ومعدات أو عقارات استثمارية باستخدام نموذج التكلفة (الكلفة - الاستهلاك المُتراكم وخسائر الهبوط في القيمة المُتراكم ومعدلاً" بأي اعادة قياس للالتزام عقد الإيجار) أو نموذج إعادة التقييم اذا كان حق استخدام الموجود يرتبط بفئة من الموجودات يُطبق عليها المُستأجر اعادة</p>



## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

<p>غير محلية ومن الصعب الوصول إلى معدل الفائدة الضمني الذي يستخدمه المؤجر فضلاً عن عدم توفر السوق الكفو الذي يوفر معلومات كافية لجميع الأطراف المتعاملة، والبدل الذي وفره المعيار هو معدل الاقتراض التفاضلي (معدل الفائدة الذي كان المستأجر سوف يتحملة لكي يقترض على مدى مدة مُماثلة وبنفس الضمانات للتمويل اللازم للحصول على موجود بنفس قيمة حق استخدام الموجود المُستأجر) ويرى الباحثان انه يمكن الوصول اليه في البيئة العراقية خصوصاً بعد تبني مجلس الوزراء بموجب القرار 370 لسنة 2015 خطة تهدف إلى ضمان تكافؤ الفرص بين المصارف الخاصة وتلك التي تملكها الدولة وتأمين متانة النظام المالي حرصاً على استمرار توسع العمليات الائتمانية للقطاع الخاص وإعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع المصرفي بنهاية سنة 2016 استناداً إلى (C) من الفقرة 45 من المعيار IFRS16</p>	<p>التقييم بموجب المعيار IAS 16 أو إذا كان حق استخدام الموجود وان المُستأجر يُطبق القيمة العادلة على عقاراته الاستثمارية بموجب المعيار IAS 40. ويجب على المُستأجر بعد تاريخ بداية العقد قياس التُزام عقد الإيجار ل: (1) عكس الفائدة على التُزام العقد عند زيادة القيمة الدفترية (2) عكس مدفوعات الاستئجار عند انخفاض القيمة الدفترية (3) إعادة قياس القيمة الدفترية لتعكس اي (إعادة تقييم، تعديلات لعقد الإيجار، مدفوعات عقد الإيجار الثابتة في جوهرها المعدلة نتيجة التغير في مُعدل أو مؤشر مُستخدم)</p>	<p>ولحق استخدام الموجود: تُضاف (مدفوعات الاستئجار قبل أو في بداية العقد - حوافز الاستئجار المسجلة + التكاليف الأولية المباشرة + التكاليف المقدرة للتفكيك والازالة إذا كان المستأجر قد تكبد التُزاماً بتلك التكاليف</p>
---	---	--

المصدر : إعداد الباحثان بالاستناد (BDO، 2016 : D.P.؛ IFRSs, 2016, IFRS 16) وللعرض والإفصاح المحاسبي دور مهم وبارز سواء في نظرية المحاسبية أو الممارسات المحاسبية وقد تجلى ذلك واضحاً في تركيز المعايير المحاسبية الدولية على العرض والإفصاح ومنها المعيار IFRS 16 والذي تطلب العديد من الإفصاحات

التي يجب على المُستأجر عرضها في صُلب القوائم المالية أو الإفصاح عنها في الايضاحات الاضافية والجدول الآتي وصف لمتطلبات المعيار IFRS 16 وسبل تكييف النظام المحاسبي العراقي لها :

### جدول (4)

#### توافق العرض والإفصاح لعقود الإيجار في العراق مع متطلبات المعيار IFRS 16

توافق النظام المحاسبي العراقي لمتطلبات المعيار IFRS 16	متطلبات المعيار IFRS 16		
<p>لا يتم عرض اي من عقود الإيجار في قائمة المركز المالي كون العقود جميعها تصنف كمعقود تشغيلية وتكييف النظام فيقترح وبموجب عقد الإيجار التمويلي الاعتراف ابتداءً بحق استخدام الموجود ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي كممتلكات، الآت ومعدات أو عقارات استثمارية حسب طبيعة الموجود المستأجر، والإعتراف بالتزامات عقود الإيجار ضمن المطلوبات، وبشكل مُنفصل لتمييزها عن باقي المطلوبات بعد خصمها بمعدل الاقتراض التفاضلي ولاحقاً يُستخدم نموذج التكلفة {الكلفة - الاستهلاك المتراكم وخسائر الهبوط في القيمة (والتي نصت عليها تحديثات النظام المحاسبي الموحد لسنة 2011 بما يتعلق بالاستثمارات والتي يمكن ان تعمم على الإيجارات) ومعدلاً" بأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار}</p>	<p>قائمة المركز المالي: الموجودات المطلوبات</p> <table border="1"><tr><td>حق استخدام الموجود بشكل مُنفصل أو ضمن البند المُقابل له في حالة الامتلاك</td><td>التزام عقد الإيجار بشكل مُنفصل أو ضمن البند المُقابل له للمطلوبات المماثلة</td></tr></table>	حق استخدام الموجود بشكل مُنفصل أو ضمن البند المُقابل له في حالة الامتلاك	التزام عقد الإيجار بشكل مُنفصل أو ضمن البند المُقابل له للمطلوبات المماثلة
حق استخدام الموجود بشكل مُنفصل أو ضمن البند المُقابل له في حالة الامتلاك	التزام عقد الإيجار بشكل مُنفصل أو ضمن البند المُقابل له للمطلوبات المماثلة		

\* دفعات الاستئجار الثابتة في جوهرها هي دفعات قد تحتوي في شكلها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها لمزيد من التفاصيل ( IFR Ss,2016,IFRS 16: P.A 757 ).



## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

\*\* في حالة التغير في مدة عقد الإيجار و/أو في تقويم خيارات الشراء ، بسبب حدث أو تغير هام في الظروف التي تكون ضمن سيطرة المُستأجر وتؤثر على ما إذا كان المُستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه سابقاً في تحديده لمدة الإيجار أو عدم ممارسة خيار مدرج سابقاً باستخدام معدل الخصم المعدل في تاريخ التغير بحيث يكون هو معدل الفائدة المُضمن في عقد الإيجار لما تبقى من مدة العقد . وفي حالة التغير في المبالغ المتوقع ان تكون مُستحقة الدفع بموجب القيمة المُتبقية المضمونة و/أو التغير في دفعات الإيجار المستقبلية الناتج عن التغير في المؤشر المستخدم ( كمؤشر اسعار المستهلك مثلاً ) لتحديد تلك المدفوعات ، ويتم اعادة القياس فقط إذا كان هناك تغير في التدفقات النقدية ، وباستخدام معدل فائدة ثابت وليس متغير .

توافق النظام المحاسبي العراقي لمتطلبات المعيار IFRS 16	متطلبات المعيار IFRS 16						
استحداث قائمة الدخل الشامل على غرار النموذج المُستخدم في القطاع المصرفي العراقي بعد تكييفها بموجب متطلبات المعايير الدولية (المعيار الدولي IAS1 الفقرات 110-81A) والأخذ بنظر الاعتبار تحديثات النظام المحاسبي المذكورة أعلاه، وإدراج مصروف الاندثار لعقود الإيجار ضمن المصاريف التشغيلية وهو ما معمول به ضمن النظام المحاسبي الموحد، اما مصروف الفوائد على القروض فهو يعرض بشكل مفصول عن الإندثارات ضمن النظام وبالإمكان اتباع نفس التوجه في فوائد التزامات عقد الإيجار، ويرى الباحث ضرورة اعتماد قائمة الدخل الموحد بضوء المعايير الدولية أسوة بالكثير من الدول مثل الأردن والسعودية ومصر.	قائمة الدخل والدخل الشامل: <table border="1"><tr><td>مصروف الاستهلاك لحق استخدام الموجود</td><td>تكاليف تمويلية تتمثل بمصروف الفائدة عن التزام عقد الإيجار</td></tr></table>	مصروف الاستهلاك لحق استخدام الموجود	تكاليف تمويلية تتمثل بمصروف الفائدة عن التزام عقد الإيجار				
مصروف الاستهلاك لحق استخدام الموجود	تكاليف تمويلية تتمثل بمصروف الفائدة عن التزام عقد الإيجار						
توافق النظام المحاسبي العراقي لمتطلبات المعيار IFRS 16	متطلبات المعيار IFRS 16						
يمكن استخدام كشف التدفقات النقدية بموجب النظام المحاسبي الموحد كونه يميز بين التدفقات المتحصلة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وتكييفها وفق ما جاء بالمعيار IFRS16	قائمة التدفقات النقدية : <table border="1"><tr><td>المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار</td><td>تمويلية</td></tr><tr><td>المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار حسب متطلبات IAS 7 *</td><td>تشغيلية أو تمويلية</td></tr><tr><td>مدفوعات عقود الإيجار قصيرة الأجل ، المنخفضة القيمة، المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار</td><td>تشغيلية</td></tr></table>	المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار	تمويلية	المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار حسب متطلبات IAS 7 *	تشغيلية أو تمويلية	مدفوعات عقود الإيجار قصيرة الأجل ، المنخفضة القيمة، المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار	تشغيلية
المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار	تمويلية						
المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار حسب متطلبات IAS 7 *	تشغيلية أو تمويلية						
مدفوعات عقود الإيجار قصيرة الأجل ، المنخفضة القيمة، المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار	تشغيلية						



## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

الإفصاح عن المبالغ الآتية خلال فترة التقرير: 1) إجمالي التدفق النقدي الخارج لعقد الإيجار. 2) الإضافات على حق استخدام الموجودات. 3) المكاسب أو الخسائر الناتجة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار. 4) القيمة الدفترية لحق استخدام الموجودات في نهاية فترة التقرير حسب فئة الموجود محل العقد. فضلاً عن المعلومات الإيضاحية التي تتكامل مع المعلومات المعروضة في القوائم المالية لغرض بيان اثر عقود الإيجار على المركز المالي استناداً إلى الفقرة 53 من المعيار	إضافة مجموعة من الكشوفات التوضيحية لبيان حق استخدام الموجود نهاية كل فترة وبموجب نموذج التكلفة ، والمكاسب والخسائر المُتحققة من المُعاملات المُتعلقة بعملية الإيجار فضلاً عن تعديلات عقود الإيجار وسيوضح ذلك بشكل أكبر في الجانب العملي من البحث
---	--

المصدر : إعداد الباحثان استناداً إلى (IFRSs, 2016, IFRS 16) ؛ D.P. : 2016 ، BDO)

2.4.1 تكييف الدليل المحاسبي لمُتطلبات مُعيار IFRS 16 :

أهم التغيرات التي ستطرأ على الدليل المحاسبي بتبني معيار IFRS 16 برأي الباحثان يمكن توضيحها بالآتي :

1. ضمن الميزانية :

أ) يدرج حق استخدام الموجود ضمن الموجودات الثابتة وبحساب كلفة وسائط النقل الجوي المُخصصة لنقل المسافرين أو نقل البضائع برقم دليل محاسبي (11451).

\* حسب الفقرة 33 من المعيار قد تصنف الفوائد تشغيلية ضمن الإرباح والخسائر أو قد تعتبر ضمن تكاليف الحصول على الموارد فتصنف تمويلية فلا يوجد إجماع على تصنيف هذه التدفقات  
ب) تدرج مطلوبات عقد الإيجار ضمن المطلوبات ولتشابه عملية الاستئجار مع عملية التمويل بالاقتراض فيخصص الحساب (2416) باسم مطلوبات عقود الإيجار.

ج) تدرج الفوائد المُستحقة ضمن المصاريف المُستحقة و برقم دليل محاسبي (26631).

د) مخصص اندثار وسائط نقل مُستأجرة تدرج ضمن المطلوبات برقم دليل (23141).

2. ضمن كشف العمليات الجارية:

أ) اندثار وسائط نقل مُستأجرة برقم دليل (3741) تدرج ضمن المصروفات الجارية .

ب) الفوائد على عقود الإيجار برقم دليل (3613) وتدرج ضمن المصروفات الجارية أيضاً".

**2.5 دور معيار IFRS 16 في إيقاف التمويل خارج الميزانية وتحسين جودة الإبلاغ المالي :**

يأخذ التمويل خارج الميزانية عدة صور ولكن النتيجة النهائية هي تشويه للالتزامات الوحدة الاقتصادية واطهار نسب مالية غير حقيقية مما يعكس سلبياً على مصداقية التقارير المالية للوحدة الاقتصادية تساعدها في الحصول على تمويل اضافي عن طريق المزيد من القروض ( Mathews et al ,1991:p.235 ) . عرفا Elliott التمويل خارج الميزانية بأنه عبارة عن توصيف لجميع ترتيبات التمويل والمتعلقة بعدم الاعتراف القانوني بالصفقات الفردية والتي تؤدي الى استبعاد الموجودات والمطلوبات المرتبطة بها من قائمة المركز المالي مما يؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية (Elliott, B.& Elliott, J.2011: P.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 استئجاره وهذا الاجراء يعد في جوهره اقتراض بضمان موجود معين من خارج الميزانية والملاحظ في الاقتراض ان كامل مبلغ القرض يكون ظاهراً في الميزانية كمطلوبات. أما بالنسبة لمعظم بدلات الاستئجار التشغيلية كالبيع وإعادة الاستئجار فان الالتزام الذي يمكن ان يترتب على الوحدة الاقتصادية هو الالتزام السنوي بمدفوعات الاستئجار، ويؤثر عقد الإيجار الذي يُصنف انه تمويل خارج الميزانية على الدخل من خلال ان سعر بيع الموجود عادةً هو قيمته السوقية العادلة وهذه القيمة تزيد في الغالب عن القيمة الدفترية للموجود وبذلك يزداد الدخل الذي حققتة الوحدة، كما ان دُفعات الاستئجار تكون اقل منها في حالة العقد التمويلي مما يوفر فرصة للتحقق من الايرادات المتوقعة من الموجود المُستأجر (شرويدر وآخرون، 2012: 514 ؛ العامري ، 2010 : 637) .

وتفضل الوحدات الاقتصادية عقود الإيجار التشغيلي نظراً لأنه يخفي التزاماتها الحقيقية ولا يظهرها في الميزانية ويحسن من مؤشرات ادائها (Damodaran, n.d.,:P.8). حيث يقدر حجم التزامات عقود الإيجار للوحدات الاقتصادية حول العالم بمقدار 3.3 تريليون دولار وأن أكثر من 85 % من هذا المبلغ لا يظهر ضمن ميزانيات هذه الوحدات، وفي العام 2005 قدرت هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية أن حجم التزامات عقود الإيجار والتي لا تظهر ضمن ميزانيات الشركات المساهمة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية تقدر بمبلغ 1.25 تريليون دولار (IFRSs 16,2016: 1 FACT) ان هذه الأرقام تعكس حجم التزامات عقود الإيجار حول العالم وعمق المشكلة المترتبة عن إخفاء الوحدات الاقتصادية حقيقة التزاماتها بعقود الإيجار وعدم إظهارها كموجودات ومطلوبات في الميزانية. ويرى Rohtak ان عقد الإيجار يعزز قدرة الوحدة الاقتصادية على الدين فعلية الإيجار لا تؤثر على نسبة الديون إلى رأس المال كونها لا تظهر في الميزانية بينما الافتراض يؤثر على تلك النسبة وهذا الأمر يساعد الوحدات الاقتصادية ذات نسبة الديون المرتفعة والتي تمنعها الشروط المؤسسية وقواعد الإقتراض من المصارف من الحصول على قروض إضافية مقابل تحمل عبء عملية الإيجار المتمثل بمدفوعات الإيجار (Rohtak, 2004: 518). يستخلص الباحثان مما تقدم ان معيار IFRS 16 قد أوقف التمويل خارج الميزانية عن طريق عقود الإيجار التشغيلية والتي حصرها بأصيق الحدود والمتمثلة بالإيجارات قصيرة الأجل بمدة إيجار 12 شهراً أو أقل، والتي ينبغي ان لا تكون عقود قد تم تمديدتها او تغيير مدتها (IFRSs,2016: P.A.740) والإيجارات للموجودات ذات القيمة المنخفضة والمعيار لم يضع تعريف لمصطلح منخفضة القيمة، ولكن الاستنتاجات الأساسية ل IASB أوضحت ان المجلس إعتبر الموجودات ذات القيمة المنخفضة والتي لا تزيد قيمتها عن 5000 دولار، ولا يُعتبر الموجود ذات قيمة منخفضة إذا كان مثيلة الجديد ليس ذا قيمة منخفضة كالسيارات مثلاً، ومن أمثلة الموجودات ذات القيمة المنخفضة اجهزة الحاسب الآلي اللوحية والشخصية والأصناف الصغيرة من الأثاث المكتبي والهواتف ...

اما جودة الإبلاغ المالي فوفقاً " لرؤية لجنة Jenkins التي شكلت من قبل AICPA عام 1991 لدراسة موضوعي ملاءمة وفائدة الإبلاغ المالي للوحدة الاقتصادية فقد وصفت الإبلاغ المالي بأنه عملية تقديم معلومات متعلقة بالوحدة الاقتصادية إلى المستخدمين من خلال تفاعل مجموعة من العناصر المختلفة التي تعمل معاً بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة، وأهم هذه العناصر المعلومات المحاسبية في الكشوفات المالية، مُستخدمو المعلومات المحاسبية، اصحاب المصالح ( بدروسيان،2007: 60) وبناءً عليه يتضح ان حجر الأساس في الإبلاغ المالي يتمثل في المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية والتي تقع ضمن إطار مسؤولية الوحدة الاقتصادية خدمة" للمستخدمين وأصحاب المصالح بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات فجودة الإبلاغ المالي هي انعكاس لجودة المعلومات المحاسبية، وفي هذا المضمار يرى الشيرازي ان مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يتمثل بالخصائص الأساسية لتلك المعلومات التي تجعلها مفيدة وان هذه الخصائص ستكون ذا فائدة للمسؤولين عن وضع المعايير لوضع المعايير المناسبة، وذا فائدة لمُعدي التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات المنتجة بمعنى ان الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة خصائص للمعلومات هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية (الشيرازي، 1990: 195). لقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تجعلها أكثر فائدة والتي تعكس جودة هذه المعلومات بخصائص نوعية أساسية وخصائص نوعية مُعززة، وقد عُرُفت الخصائص النوعية للمعلومات بأنها صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية لتكون مفيدة ويمكن استخدامها كأساس سليم لاتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من قبل مُستخدمي القوائم المالية (الجعارات، 2014: 13). وبحسب معايير المحاسبة الدولية فان الخصائص الأساسية تتمثل في الملائمة والتمثيل الصادق، اما الخصائص المُعززة أو المساعدة فهي (قابلية المقارنة، قابلية التحقق، التقديم في الوقت المناسب، وقابلية الفهم) (IFRSs, 2016: Part A. 27-29).

### 5.1 قياس درجة جودة الإبلاغ المالي

تتأثر جودة الإبلاغ المالي بشكل كبير من جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وتتعدد النماذج التي تُستخدم في قياس درجة جودة المعلومات المحاسبية ويمكن تصنيف هذه النماذج لثلاث مداخل وهي: (مليجي، 2014: 10)

#### 1. مدخل جودة الربح:

المؤيدون لهذا المدخل يستندون على أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمُعظم أصحاب المصالح، ويتوقف إنتاج هذه المعلومات على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الإدارة في تشغيلها والفرص الاقتصادية المتوقعة ومن أشهر نماذج هذا المدخل هو نموذج انحدار الأرباح والذي يقيس استمرارية الأرباح، ونموذج قياس القدرة التنبؤية للأرباح، ومن أهم عيوب هذه النماذج اعتمادها على بيانات السلاسل الزمنية لفترة طويلة قد تصل إلى عشرين سنة وأكثر.

#### 2. مدخل توقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر:

يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن عدم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر في التوقيت المناسب، يُضعف من جودة الربح وهذا يؤدي إلى الضعف في جودة المعلومات المحاسبية، ومن نماذج هذا المدخل نموذج البنود الاستثنائية ونموذج خاصية وقتية الربح.

#### 3. مدخل جودة الاستحقاقات:

وهذا المدخل يُشير إلى المدى الذي تُفسر فيه الاستحقاقات المحاسبية تحقق الأرباح والتدفق النقدي التشغيلي، ومن نماذج هذا المدخل نموذج جودة الاستحقاق المعدل المقدم من قبل (McNichols, 2002). حيث أشار في دراسته إلى وجود أكثر من طريقة لقياس المستحقات الاختيارية كميًا (ذلك الجزء غير المتوقع بواسطة النشاط التشغيلي الطبيعي للوحدة الاقتصادية والناتج عن تدخل الإدارة بعمليات القياس المحاسبي) وهي استحقاقات خاضعة لسيطرة الإدارة، ومن أهم هذه الطرق (طريقة المُستحقات الكلية، طريقة المُستحقات المُحددة) (ابو ريشة، 2015: 729-730) ويعتبر النموذج المقدم من قبل (Kothari et al, 2005) الأفضل والأدق باستخدامه نموذج المُستحقات الاختيارية المعدل بالإداء، حيث أضافه على نموذج Jones 1995 المعدل العائد على الموجودات (22: 2009: Hasnan et al). ويرى الباحثان أن نموذج Kothari أكثر النماذج توضيحاً لتأثير معيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي بسبب إدخاله العائد على الموجودات (ROA) والتي تتأثر بشكل كبير بتطبيق معيار IFRS 16 ولذلك سيتم الاستناد إلى هذا النموذج لبيان هذا التأثير وبالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية.

## المحور الثالث / قياس تأثير معيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي لشركة الخطوط

### الجوية العراقية

#### 3.1.1 الأنموذج المُستخدم لقياس تأثير معيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي:

سيتم استخدام أنموذج Kothari et al, 2005 للأسباب الآتية:

1. أنه أدق النماذج في كشف ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية، كونه يربط بين المُستحقات والإداء الحالي والسابق للوحدة الاقتصادية، من خلال ربط المُستحقات بالعائد على الموجودات (ROA) واعتماده كوسيلة لقياس الإداء (22: 2009: Hasnan et al).
2. ولكونه برأي الباحثان يأخذ ضمن المتغيرات المستقلة المؤثرة على المُستحقات الاختيارية العائد على الموجودات والذي يبين كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح من مجموع موجوداتها والتي تتأثر كثيراً بتبني معيار IFRS 16 من خلال الاعتراف بحق استخدام الموجود ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي. فضلاً عن استخدامه لمتغير الاندثار، والذي يتأثر أيضاً بتبني المعيار IFRS 16.
3. قلة استخدام هذا الأنموذج في البيئة العراقية على حد إطلاع الباحثان فضلاً عن أن توفر متغيرات الأنموذج في القوائم المالية للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية عينة البحث.

وبالتالي فاستخدام هذا النموذج يعكس بما فيه الكفاية تأثير المعيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي لعينة البحث، وفي متطلباته. ويمكن توضيح آلية تطبيق نموذج Kothari بالآتي:

1. حساب المستحقات الكلية للوحدة الاقتصادية والتي تتضمن:
  - المستحقات غير الاختيارية: وهي المستحقات الناتجة من النشاط التشغيلي الاعتيادي للوحدة الاقتصادية دون تدخل الإدارة.
  - المستحقات الاختيارية: وهي المستحقات الناتجة عن تدخل الإدارة بأساليب القياس والتقدير والمعالجات المحاسبية من خلال استغلال بعض الثغرات في المبادئ والمعايير المحاسبية والتغيير في السياسات المحاسبية خدمة لأغراض الإدارة.
  - 2. من خلال حساب المستحقات الاختيارية يتضح مدى ممارسة الوحدة الاقتصادية إدارة الأرباح، والتي تتناسب عكسياً مع جودة الإبلاغ المالي، بمعنى آخر كلما انخفضت المستحقات الاختيارية كلما قلت ممارسة الوحدة الاقتصادية لإدارة الأرباح وانعكس ذلك ايجاباً على الإبلاغ المالي والعكس صحيح.
  - 3. خطوات اختبار تأثير المعيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية باستخدام نموذج (Kothari):

لغرض البحث سيتم تطبيق خطوات نموذج Kothari على بيانات الشركة العامة لخطوط الجوية العراقية للسنوات 2010 -2016، قبل تطبيق النموذج المقترح المُتبني للمعيار IFRS 16، ومن ثم تطبيق نفس الخطوات ولنفس السنوات بعد تعديل البيانات بموجب النموذج المقترح للمحاسبة عن عقود الإيجار حيث تم تعديل البيانات وفق الآتي:

1. اعتبار مبلغ استئجار وسائل النقل الوارد في كشف المُستلزمات الخدمية يمثل مبلغ لعقد استئجار الطائرات وان العقد لمدة سنة\*.
  2. احتساب معدل الفائدة على القروض قصيرة الأجل بموجب نشرة البنك المركزي اساساً لاحتساب معدل الخصم وكما في الجدول الآتي:
- \* تم اعتماد إجمالي مبلغ استئجار وسائل النقل كعقد واحد كون المبلغ يخص عقود استئجار الطائرات، وأنه من الصعب الحصول على جميع عقود الاستئجار وللسنوات البحث 2010\_2016، واعتبار العقود لسنة واحدة كي لا تتأثر عملية احتساب الاندثار وتتداخل بين السنوات وللحيلولة دون قصر السلسلة الزمنية لسنوات البحث بما يعكس سلباً على نتائج البحث.

(5)

معدلات الفائدة على القروض قصيرة الأجل بموجب نشرة البنك المركزي العراقي

السنة	معدل الفائدة على قروض قصيرة الاجل	معدل الخصم = $\frac{1}{(1+n)^t}$ * بالتقريب الى اقرب واحد او نصف	مبلغ استئجار وسائل النقل قبل الخصم	مبلغ استئجار وسائل النقل بعد الخصم
2009	16.02	0.862068965	30454910892	26254233512
2010	13.89	0.877192982	34224270088	30021289535
2011	13.11	0.884955752	29297083693	25926622731
2012	13.87	0.877192982	52140772271	45737519512
2013	13.57	0.881057268	4866360270	4287542085
2014	12.60	0.888888888	2236488863	1987990098
2015	12,29	0.888888888	17907455594	15917738290
2016	12.29	0.888888888	14947455384	13286626995

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى <https://www.cbi.iq/> وبتعديل بيانات الشركة وللسنوات 2010-2016، ومن خلال المقارنة بين البيانات الأصلية والمعدلة، يمكن استشفاف تأثير المعيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية وهذا ما سيتضح من خلال هذا المحور من البحث. والشكل الآتي يوضح خطوات الاختبار والمعادلات المستخدمة.



شكل (2)

خطوات اختبار تأثير معيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي باستخدام نموذج Kothari

$$\text{المستحقات الكلية} = \text{المستحقات الاختيارية} + \text{المستحقات غير الاختيارية}$$

$$TA_{i,t} = DA_{i,t} + NDA_{i,t} \dots \dots (1)$$

$$TA_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta \text{cash}_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta \text{Debt}_{i,t} - DEP_{i,t} \dots (2)$$

حساب المستحقات الاختيارية

$$DA_{i,t} = TA_{i,t} - NDA_{i,t} \dots \dots (5)$$

تقدير معالم النموذج المستخدم لحساب المستحقات غير الاختيارية:

$$TA_{i,t} / A_{i,t-1} = \hat{a} + \hat{a}_1 (1 / A_{i,t-1}) + \hat{a}_2 \{ (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1} \} + \hat{a}_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \hat{a}_4 ROA_{i,t} + \hat{a}_5 \dots (3)$$

تقدير المستحقات غير الاختيارية

$$NDA_t = \hat{a}_1 (1 / A_{t-1}) + \hat{a}_2 (\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \hat{a}_3 (PPE_t) + \hat{a}_4 (ROA_t) \dots (4)$$

المصدر : إعداد الباحثان استناداً الى المعادلة (1) ؛ (5) مأخوذة من (shah et al, 2009 : 634) بالتعويض ؛ المعادلة (2) مأخوذة من (J. Francis et al, 2005 : 303) المعادلة (3)؛ (4) بالرجوع الى (DeFond & Park, 1997 : 120؛ Kothari et al, 2005: 174) والجدول الآتي يبين معاني المصطلحات الواردة في المعادلات وطريقة احتسابها وموضعها في البيانات المالية للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية .  
\* (Kieso et al, 2016: 320-322)

جدول (6) المصطلحات الواردة في المعادلات وطريقة احتسابها وموضعها في القوائم المالية

المصطلح	المعنى / طريقة الاحتساب	موقعه ضمن القوائم المالية
$TA_{i,t}$	المستحقات الكلية للوحدة الاقتصادية i خلال المدة t / من خلال المعادلات المذكورة لاحقاً	
$NDA_{it}$	المستحقات غير الاختيارية للوحدة الاقتصادية i خلال المدة t / من خلال المعادلات المذكورة لاحقاً	
$DA_{i,t}$	المستحقات الاختيارية للوحدة الاقتصادية i خلال المدة t / من خلال المعادلات المذكورة لاحقاً	
$\Delta CA_{i,t}$	التغير في الموجودات المتداولة للوحدة الاقتصادية i خلال المدة t / الموجودات المتداولة للسنة الحالية - الموجودات المتداولة للسنة السابقة	إجمالي الموجودات المتداولة في الميزانية
$\Delta CL_{i,t}$	التغير في المطلوبات المتداولة للوحدة الاقتصادية i خلال المدة t / المطلوبات المتداولة للسنة الحالية - المطلوبات المتداولة للسنة السابقة	إجمالي المطلوبات المتداولة في الميزانية
$\Delta \text{Cash}_{i,t}$	التغير في النقدية للوحدة الاقتصادية i خلال المدة t / النقدية في السنة الحالية - النقدية في السنة السابقة	فقرة النقدية ضمن الميزانية



## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

فقرة الدائون ضمن الميزانية	التغير في الدين ضمن المطلوبات المتداولة للوحدة الاقتصادية $i$ خلال المدة $t$ / مبلغ الدائون في السنة الحالية - مبلغ الدائون في السنة السابقة	$\Delta Debt_{i,t}$
فقرة الاندثارات ضمن كشف العمليات الجارية	الاندثارات للوحدة الاقتصادية $i$ خلال المدة $t$ / قيمة الاندثارات للسنة الحالية	$Dep_{i,t}$
ضمن الميزانية	إجمالي الموجودات للوحدة الاقتصادية $i$ خلال السنة السابقة - $t-1$ / إجمالي الموجودات للسنة السابقة	$A_{i,t-1}$
الإيرادات الجارية ضمن كشف العمليات الجارية	التغير في الإيرادات للوحدة الاقتصادية $i$ خلال المدة $t$ / إيرادات النشاط الجاري للسنة الحالية - إيرادات النشاط الجاري للسنة السابقة	$\Delta REV_{i,t}$
فقرة المدينون ضمن الميزانية	التغير في المدينون للوحدة الاقتصادية $i$ خلال المدة $t$ / مبلغ المدينون للسنة الحالية - المبلغ للسنة السابقة	$\Delta REC_{i,t}$
ضمن الميزانية	الموجودات الثابتة للوحدة الاقتصادية $i$ خلال المدة $t$ / إجمالي الموجودات الثابتة للسنة الحالية	$PPE_{i,t}$
فائض العمليات الجارية المرحلة الثانية ضمن كشف العمليات الجارية مقسوماً على متوسط إجمالي الموجودات ضمن الميزانية للسنة الحالية والسابقة	العائد على الموجودات للوحدة الاقتصادية $i$ خلال المدة $t$ / $\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{متوسط إجمالي الموجودات}}$	$ROA_{i,t}$

المصدر: إعداد الباحثان

### 3.3 اختبار تأثير المعيار IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

العراقية باستخدام نموذج (Kothari) على بيانات الشركة للسنوات 2010-2016 سيتم تطبيق خطوات الاختبار اولا" على البيانات المالية الأصلية للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية وللنات 2010-2016 ومن ثم يتم التطبيق على البيانات بعد تعديلها بموجب الأنموذج المستند الى IFRS 16 ولنفس السنوات ويتم المقارنة خطوة بخطوة وصولاً الى الخطوة الاخيرة حساب المستحقات الاختيارية والتي تعكس مدى جودة الإبلاغ المالي :

1. حساب المستحقات الكلية :

اولاً" : للشركة حسب بياناتها الأصلية ، بتطبيق المعادلة (2) في شكل (2) والجدول (أ7) يوضح عملية الاحتساب .

ثانياً" : حسب الأنموذج المقترح بعد تعديل البيانات يوضحها جدول (ب7)



## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

جدول (7)

المستحقات الكلية للشركة حسب البيانات الاصلية والآنموذج المقترح 2010-2016 \*

البيانات قبل التعديل	year	TA <sub>i,t</sub> =	ΔCA <sub>i,t</sub> -	ΔCL <sub>i,t</sub> -	ΔCash <sub>i,t</sub> +	ΔDebt <sub>i,t</sub> -	Dep <sub>i,t</sub>
	2010	52945596932.00	69313321795.00	66383697572.00	13794792488.00	66383697572.00	2572932375.00
	2011	32726961651.00	24194275983.00	27059783604.00	-12451880716.00	27059783604.00	3919195048.00
	2012	-477058683149.00	146917264906.00	640646180354.00	134437953573.00	156126180354.00	5017994482.00
	2013	-167498269409.00	268279571279.00	47187799306.00	174043419848.00	29491973306.00	55566291978.00
	2014	8070991779.00	-26654766346.00	-89838818623.00	-51000485267.00	-36343990023.00	69769555742.00
	2015	24765507593.00	9950171157.00	-91515297493.00	19762651553.00	13805873907.00	70743183411.00
	2016	-22377193230.00	35474255898.00	12324623936.00	160047282.00	26348649936.00	71715427846.00

البيانات بعد التعديل	year	TA <sub>i,t</sub> =	ΔCA <sub>i,t</sub> -	ΔCL <sub>i,t</sub> -	ΔCash <sub>i,t</sub> +	ΔDebt <sub>i,t</sub> -	Dep <sub>i,t</sub>
	2010	19157251374.00	69313321795.00	70150753595.00	13794792488.00	66383697572.00	32594221910.00
	2011	10895005724.00	24194275983.00	22965116800.00	-12451880716.00	27059783604.00	29845817779.00
	2012	-496869579930.00	146917264906.00	614719557623.00	134437953573.00	156126180354.00	50755513994.00
	2013	176073353579.00	268279571279.00	51475341391.00	174043419848.00	29491973306.00	59853834063.00
	2014	8382553668.00	-26654766346.00	-92138370610.00	-51000485267.00	-36343990023.00	71757545840.00
	2015	-5081978889.00	9950171157.00	-77585549301.00	19762651553.00	13805873907.00	86660921701.00
	2016	-33032708930.00	35474255898.00	9693512641.00	160047282.00	26348649936.00	85002054841.00

المصدر: إعداد الباحثان بالاستناد الى القوائم المالية للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية 2010-2016 (الأصلية والآنموذج المقترح)

والملاحظ من الجدول اعلاه ان المستحقات الكلية للشركة بموجب الآنموذج المقترح تغيرت كثيرا عما هي عليه في البيانات الأصلية، حيث تعكس الأرقام الموجبة نشاط جيد والأرقام السالبة نشاط متدني للشركة، وأن أعلى نشاط كان في سنة 2010 بمبلغ (52945596932) ولكنه انخفض بموجب الآنموذج المقترح الى (19157251374) وبفارق (33788345558) وبنسبة انخفاض بلغت (176%). بينما كان أدنى نشاط بموجب البيانات الأصلية في سنة 2012 إذ بلغ (-477058683149) ولكنه انخفض في الآنموذج المقترح الى (-496869579930) وبفارق (19810896781) وبنسبة (4%). ويتضح مما سبق انه وفق الآنموذج المقترح والذي استند الى معيار IFRS 16 فإن المستحقات الكلية للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية قد انخفضت عما كانت عليه حسب البيانات الأصلية والسبب ناتج عن عدم الاعتراف بعقود الإيجار في الميزانية بالبيانات الأصلية باعتبارها عقود تشغيلية بينما في حقيقتها وحسب متطلبات المعيار فهي عقود تمويلية وبذلك زادت الاندثارات وزادت المطلوبات المتداولة مما اظهر نشاط الشركة على حقيقته وغير كثيرا من قراءات المستخدمين لمعلومات التقارير المالية للشركة ووفر معلومات أكثر ملائمة ومصداقية وتوفر أساسا" أرسخ لاتخاذ القرارات.

2. تقدير معالم النموذج المستخدم لحساب المستحقات غير الاختيارية : لحساب المستحقات غير الاختيارية ينبغي :

\* تبقى اشارة  $\Delta CA$  كما هي وباقي المتغيرات اذا كانت اشارتها موجبة تطرح كما في المعادلة واذا كانت اشارتها سالبة تعكس والحال بالعكس بالنسبة ل  $\Delta Debt_{i,t}$  وقد تم معالجة البيانات ببرنامج Excel



## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

أولاً: تقدير معالم النموذج ( نموذج Kothari ) وفق معادلة الانحدار الخطي (3) في شكل (2) ، والتي تحتاج لبعض البيانات والتي يوضحها الجدول (8) ثانياً: بعد ان يتم تهيئة البيانات في اولا" اعلاه يتم تطبيق معادلة الانحدار الخطي والجدول (9) يوضح نتائج التطبيق بحسب برنامج Excel ، ثالثاً: وبتعويض قيم المعالم\* في معادلة (4) شكل (2) يمكن حساب المستحقات غير الاختيارية والتي يوضحها جدول (10)

### جدول (8)

البيانات اللازمة لتقدير معادلة الانحدار للمستحقات غير الاختيارية

البيانات قبل التعديل	year	$A_{i,t-1}$	$\ddot{A}REV_{i,t}$	$\ddot{A}REC_{i,t}$	$PPE_{i,t}$	$ROA_{i,t}$
	2010	363551021747.00	55853365526.00	48559779153.00	38177236815.00	0.150853249
	2011	439989555106.00	37874672417.00	41193096063.00	42731487536.00	0.004248234
	2012	468738081810.00	33515243757.00	14065684575.00	546085946515.00	0.051743271
	2013	1119009805695.00	18494273600.00	-97803996006.00	828583908949.00	0.031610925
	2014	1133228196850.00	164989728220.00	26605090205.00	767227318986.00	0.001893718
	2015	1045216840541.00	42037057841.00	-4083327490.00	702214689706.00	0.040960979
	2016	990154382418.00	-124009304175.00	32843390604.00	648049302658.00	-0.032372917

البيانات بعد التعديل	year	$A_{i,t-1}$	$\ddot{A}REV_{i,t}$	$\ddot{A}REC_{i,t}$	$PPE_{i,t}$	$ROA_{i,t}$
	2010	389805255259.00	55853365526.00	48559779153.00	68198526350.00	0.965833346
	2011	470010844641.00	37874672417.00	41193096063.00	68658110267.00	0.028208257
	2012	494664704541.00	33515243757.00	14065684575.00	591823466027.00	0.124386921
	2013	1164747325207.00	18494273600.00	-97803996006.00	832871451034.00	-
	2014	1137515738935.00	164989728220.00	26605090205.00	769215309084.00	0.002574992
	2015	1047204830639.00	42037057841.00	-4083327490.00	718132427996.00	0.056053333
	2016	1006072120708.00	-124009304175.00	32843390604.00	661335929653.00	-

المصدر: إعداد الباحثان بالاستناد الى القوائم المالية للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية 2010-2016 (الأصلية والأنموذج المقترح)



## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

قيم المعالم حسب الامتداد		* قيم المعالم حسب البيانات الاصلية	
Intercept	1.059271104	Intercept	1.136028766
X Variable 1	-422074437301.84	X Variable 1	-413060240598.07
X Variable 2	-0.173621717	X Variable 2	-0.405897689
X Variable 3	-1.036377416	X Variable 3	-1.156132909
X Variable 4	0.273742329	X Variable 4	1.730896502

وأهم ما يلاحظ من الجدول السابق هو ارتفاع في موجودات الشركة وفق الامتداد المقترح ولجميع السنوات وهو ناتج عن الاعتراف بعقود الإيجار ضمن قائمة المركز المالي، في حين ان التغيير في الإيرادات لم يتغير لعدم تأثير الإيرادات بتحويل عقود الإيجار من التشغيلي إلى التمويلي، وان التغيير في الإيرادات كانت موجبة لجميع السنوات وهذا يعكس زيادة الإيرادات سنة عن سنة أخرى باستثناء سنة 2016 حيث انخفضت الإيرادات عن السنة السابقة، اما التغيير في المدينين فقد كان موجبا" في خمس سنوات وهذا يعني ان رصيد المدينين في تزايد وهو يعكس قلة تسديدات المدينين أو زيادة نشاط الشركة والاعتماد على المستحقات، ويرأي الباحثان انه ناتج عن قلة تسديدات المدينين لان التغيير في الإيرادات لسنة 2016 كان سالبا" وهو ما يعني انخفاضا" في الإيرادات بينما التغيير في المدينين كان موجبا" وهو يعني زيادة المدينين، واما ما يتعلق بالاندثارات والعائد على الموجودات فقد كان تأثير استخدام المعيار IFRS 16 بموجب الامتداد المقترح حاضرا" حيث زادت الاندثارات بسبب احتساب اندثار لعقود الإيجار، بينما انخفض العائد على الموجودات بالغالب لزيادة الموجودات في ظل الامتداد المقترح، وهذا يؤيد اختيار الباحثان لامتداد (Kothari) لتأثير الموجودات عند تطبيق معيار IFRS 16 بشكل كبير .

جدول (9) تطبيق معادلة الانحدار الخطي لتقدير معالم (نموذج Kothari) على البيانات الاصلية والامتداد المقترح 2010-2016

البيانات قبل التعديل	year	$TA_{i,t} / A_{i,t-1} =$	$\hat{a} + \hat{a}_1 (1/A_{i,t-1}) +$	$\hat{a}_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1} +$	$\hat{a}_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1})$	$\hat{a}_4 ROA_{i,t}$
	2010	0.145634571	0.0000000000027506	0.020062071	0.105012047	0.150853249
	2011	0.074381224	0.0000000000022728	-0.007542051	0.097119323	0.004248234
	2012	-1.017751068	0.0000000000021334	0.041493448	1.165012974	0.051743271
	2013	-0.149684363	0.0000000000008936	0.103929625	0.740461705	0.031610925
	2014	0.007122124	0.0000000000008824	0.122115421	0.677028088	0.001893718
	2015	0.023694134	0.0000000000009567	0.044125184	0.671836372	0.040960979
	2016	-0.022599701	0.0000000000010099	-0.158412362	0.654493192	-0.032372917

(ب)

البيانات بعد التعديل	year	$TA_{i,t} / A_{i,t-1} =$	$\hat{a} + \hat{a}_1 (1/A_{i,t-1}) +$	$\hat{a}_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1} +$	$\hat{a}_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1})$	$\hat{a}_4 ROA_{i,t}$
	2010	0.049145698	0.0000000000025654	0.018710847	0.174955379	0.965833346
	2011	0.023180328	0.0000000000021276	-0.007060313	0.146077715	0.028208257
	2012	-1.004457313	0.0000000000020216	0.039318672	1.19641337	0.124386921
	2013	-0.151168713	0.0000000000008586	0.099848497	0.715066206	-0.049972332
	2014	0.007369176	0.0000000000008791	0.121655141	0.676223882	0.002574992
	2015	-0.004852899	0.0000000000009549	0.044041418	0.685761187	0.056053333
	2016	-0.032833341	0.0000000000009940	-0.155906015	0.657344455	-0.046034608

المصدر: إعداد الباحثان بالاستناد الى معالجة برنامج Excel



## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

جدول (10) المُستحقات غير الاختيارية حسب البيانات الاصلية والأنموذج المقترح 2010-2016

البيانات قبل التعديل	year	$NDA_{i,t} =$	$\hat{a}_1 (1/A_{i,t})$	$\hat{a}_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})$	$\hat{a}_3 (PPE_{i,t})$	$\hat{a}_4 (ROA_{i,t})$
	2010	-47098369981.18	0.0000000000027506	7293586373.00	38177236815.00	0.150853249
	2011	-48056301945.13	0.0000000000022728	-3318423646.00	42731487536.00	0.004248234
	2012	-639242017074.95	0.0000000000021334	19449559182.00	54608600000.00	0.051743271
	2013	-1005157595825.44	0.0000000000008936	116298269606.00	82858400000.00	0.031610925
	2014	-943185595379.60	0.0000000000008824	138384638015.00	76722700000.00	0.001893718
	2015	-830573358423.89	0.0000000000009567	46120385331.00	70221500000.00	0.040960979
	2016	-685564148214.63	0.0000000000010099	-156852694779.00	64804900000.00	-0.032372917

البيانات بعد التعديل	year	$NDA_{i,t} =$	$\hat{a}_1 (1/A_{i,t})$	$\hat{a}_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})$	$\hat{a}_3 (PPE_{i,t})$	$\hat{a}_4 (ROA_{i,t})$
	2010	-71945703902.46	0.0000000000025654	7293586373.00	68198526350.00	0.965833346
	2011	-70579538312.17	0.0000000000021276	-3318423646.00	68658110267.00	0.028208257
	2012	-616729080165.16	0.0000000000020216	19449559182.00	591823466027.00	0.124386921
	2013	-883360637674.84	0.0000000000008586	116298269606.00	832871451034.00	-0.049972332
	2014	-821223533618.66	0.0000000000008791	138384638015.00	769215309084.00	0.002574992
	2015	-752263398750.09	0.0000000000009549	46120385331.00	718132427996.00	0.056053333
	2016	-658160425045.14	0.0000000000009940	-156852694779.00	661335929653.00	-0.046034608

المصدر: إعداد الباحثان بالاستناد الى معالجة برنامج Excel

والملاحظ ان المُستحقات غير الاختيارية جميعها سالبة حسب البيانات الاصلية للشركة والبيانات المعدلة بموجب الأنموذج عن عقود الإيجار المتوافق مع المعيار IFRS 16 ، وهذا ناتج برأي الباحثان من اتباع سياسة متحفظة من قبل الشركة وقلة الإيرادات والمصاريف المثبتة في قائمة الدخل والتي لم ينتج عنها تدفق نقدي خلال الفترة وهذا نابع من سياسة الشركة وقلة اعتمادها على القروض في تمويل انشطتها، ورغم ذلك زادت تلك المُستحقات عند استخدام الأنموذج عما هي عليه في البيانات الاصلية ولجميع السنوات مما يعكس ان الشركة باستخدامها

الأنموذج تزيد من استخدامها للقروض باعتبار تشابه عملية الإيجار التمويلي بالافتراض وينعكس على زيادة مُستحقاتها غير الاختيارية، والتي تؤثر زيادة " ونقصانا" بجودة الإبلاغ المالي

3. حساب المُستحقات الاختيارية :

ويتم من خلال الفرق بين المُستحقات الكلية والمُستحقات غير الاختيارية وكما في معادلة (5) شكل (2) ، ويوضحها الجدول (11) ويمثل (أ) منه للبيانات الاصلية و(ب) منه لبيانات النموذج.

جدول (11)

المُستحقات الاختيارية حسب البيانات الاصلية والأنموذج المقترح

أ	year	$Da_{i,t}$	$Ta_{i,t}$	$NDA_{i,t}$
البيانات قبل التعديل	2010	100043966913.18	52945596932.00	-47098369981.18
	2011	80783263596.13	32726961651.00	-48056301945.13
	2012	162183333925.95	-477058683149.00	-639242017074.95
	2013	837659326416.45	-167498269409.00	-1005157595825.44
	2014	951256587158.60	8070991779.00	-943185595379.60
	2015	855338866016.89	24765507593.00	-830573358423.89
	2016	663186954984.63	-22377193230.00	-685564148214.63

ب	year	Da <sub>i,t</sub>	Ta <sub>i,t</sub>	NDA <sub>i,t</sub>
البيانات بعد التعديل	2010	91102955276.46	19157251374.00	-71945703902.46
	2011	81474544036.17	10895005724.00	-70579538312.17
	2012	119859500235.16	-496869579930.00	-616729080165.16
	2013	707287284095.84	-176073353579.00	-883360637674.84
	2014	829606087286.66	8382553668.00	-821223533618.66
	2015	747181419861.09	-5081978889.00	-752263398750.09
	2016	625127716115.14	-33032708930.00	-658160425045.14

المصدر: إعداد الباحثان بالاستناد الى جداول (10 و7)

ما يلاحظ على الجدول السابق ان جميع المستحقات الاختيارية كانت موجبة وهذا يعني ان الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية تستخدم اساليب وخيارات ومعالجات محاسبية لا تظهر حقيقة نشاط الشركة، وبما ان العلاقة عكسية بين المستحقات الاختيارية وجودة الإبلاغ المالي فهذا يعني انخفاض جودة الإبلاغ المالي في الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية، ولكن باستخدام الأتمودج المقترح للمحاسبة عن عقود الإيجار والمتوافق مع متطلبات معيار IFRS 16 فان المستحقات الاختيارية للشركة قد انخفضت مما ينعكس ايجاباً في جودة الإبلاغ المالي، حيث يوضح الجدول (12) مقدار التغير في المستحقات الاختيارية للسنوات 2010-2016.

جدول (12) التغير في المستحقات الاختيارية للبيانات الاصلية للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية والأنمودج المقترح

السنة	المستحقات الاختيارية (البيانات الاصلية) (1)	المستحقات الاختيارية (الأنمودج المقترح) (2)	مقدار التغير (1-2)	نسبة التغير تحسن جودة الإبلاغ المالي
2010	100043966913.18	91102955276.46	8941011636.72	0.09
2011	80783263596.13	81474544036.17	-691280440.05	-0.01
2012	162183333925.95	119859500235.16	42323833690.79	0.26
2013	837659326416.45	707287284095.84	130372042320.60	0.16
2014	951256587158.60	829606087286.66	121650499871.94	0.13
2015	855338866016.89	747181419861.09	108157446155.79	0.13
2016	663186954984.63	625127716115.14	38059238869.49	0.06
المجموع	3650452299011.81	3201639506906.53	448812792105.29	0.12
المتوسط	521493185573.12	457377072415.22	64116113157.90	0.12

المصدر: إعداد الباحثان بالاستناد الى جدول (11)

الملاحظ من مقارنة المستحقات الاختيارية للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية ما يأتي:

1. أن في جميع السنوات كان التغير موجبا" عند المقارنة باستثناء سنة 2011 وبنسبة ضئيلة 1% ، مما يعني ان المستحقات الاختيارية في ضوء البيانات الاصلية للشركة هي أعلى منها في ضوء الأنمودج المقترح بتبني معيار IFRS 16 ، وان نسبة التغير الإجمالي هي 12% عند استخدام الأنمودج.
2. من خلال الفقرة اعلاه نستنتج ان جودة الإبلاغ المالي قد تحسنت باستخدام الأنمودج المقترح وبمعدل 12% عما هي عليه في حالة البيانات الاصلية.
3. ان اعلى نسبة لتحسن جودة الإبلاغ المالي (التغير بالمستحقات الاختيارية بين البيانات الاصلية والأنمودج المقترح) وهي 26% كان سنة 2012 حيث كان حق استخدام الموجود ومطلوبات عقود الإيجار هو الأكبر بين باقي السنوات مما يبين أثر الاعتراف بعقود الإيجار في قائمة المركز المالي على جودة الإبلاغ المالي. ويعكس أهمية تطبيق معيار IFRS 16 في عرض صادق وعادل للقوائم المالية .

من خلال ما تقدم في خلال البحث نلاحظ تحقق فرضيات البحث حيث ان جودة الإبلاغ المالي قد تحسنت باستخدام الأنموذج المبني على المعيار IFRS 16 ، وانه حسن من جودة الإبلاغ المالي في الشركة عما هي عليه في البيانات الأصلية وان هناك علاقة ايجابية بين تطبيق المعيار IFRS 16 وجودة الإبلاغ المالي.

## المحور الرابع / الاستنتاجات و التوصيات

### 4.1 الاستنتاجات :

1. عقود الإيجار بالبيئة العراقية تُعامل جميعها على انها تشغيلية حتى لو كانت رأسمالية وبذلك فهي لا تُصنف اي التزام في الميزانية للمستأجر، حيث لا تظهر الموجودات المُستأجرة في جانب الموجودات رغم استخدامها في التشغيل ولا يظهر المقابل لقيمتها في جانب المطلوبات بل تظهر دفعة الإيجار لتلك الموجودات في كشف الدخل كمصرف مقابل ما يتحقق من انتاجية لتلك الموجودات، مما يُشكل تضليل لمستخدمي القوائم المالية كونه يحقق للشركة فرصة تحسين صورة ميزانيتها امامهم.
2. يسعى العراق الى الانفتاح على الاقتصاد العالمي سياسيا" واقتصاديا" والبعد المحاسبي لهذا الانفتاح يتمثل بتبني معايير المحاسبة الدولية والتي يمثل معيار IFRS 16 أحد أهم هذه المعايير.
3. ان حجر الأساس في الإبلاغ المالي يتمثل في المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية والتي تقع ضمن إطار مسؤولية الوحدة الاقتصادية خدمة" للمستخدمين وأصحاب المصالح بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات ف جودة الإبلاغ المالي هي انعكاس لجودة المعلومات المحاسبية.
4. يمكن تبني المعيار IFRS 16 في العراق مع الإبقاء على النظام المحاسبي الموحد واستغلال المرونة التي يمتاز بها النظام في استيعاب الحسابات المُستحدثة وأدراج أرقام دليل محاسبي بما يتلائم معها .
5. هناك تأثير ايجابي لمعيار IFRS 16 في تحسين جودة الإبلاغ المالي للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية تمثل في تخفيض المُستحقات الاختيارية للشركة مما عزز جودة الإبلاغ المالي .

### 4.2 التوصيات :

1. تطوير عمل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ودعوته الى تبني معايير المحاسبة الدولية التي يسعى العراق اليها عن طريق توافقها مع مُتطلبات البيئة العراقية ، وليس التبني الحرفي وتجاهل هذه المُتطلبات أسوة بالكثير من الدول المشابهة لبيئة العراق.
2. ينبغي على الوحدات الاقتصادية العراقية تطبيق الإيجار التمويلي وعرض حق استخدام الموجود، ومطلوبات عقد الإيجار ضمن قائمة المركز المالي بشكل مُنفصل عن باقي البنود أو ضمن نفس البند الذي كانت ستعرض فيه لو كانت مملوكة.
3. تحديث الدليل المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد ليستوعب التغيرات الناتجة عن تبني المعايير الدولية ومنها معيار عقود الإيجار من خلال الأنموذج المُقترح.
4. محاولة صياغة نماذج محاسبية تتبنى المعايير الدولية بعد تكييفها لملائمة البيئة العراقية على غرار الأنموذج المُقترح للمحاسبة عن عقود الإيجار لغرض تحقيق التوجه بتبني المعايير الدولية الذي اعتمده العراق بدء" بالقطاع المصرفي. لجذب الاستثمارات التي يحتاجها البلد .

## المصادر :

### اولاً : المصادر العربية :

1. ابو نصار ، محمد ، حميدات ، جمعة (2016) معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ( الجوانب النظرية والتطبيقية ) ، ط3، عمان ، دائرة المطبوعات والنشر .
2. ابو ريشة، خالد عريج ، حميدات ، محمد محمود ، العيسى ، محمد سليم (2015) العوامل المؤثرة على تسويات الاستحقاق الخاضعة لسيطرة الإدارة ، 2015 ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 11 ، العدد 3 ، [، النسخة الالكترونية ]، استرجع في 2017/5/25 من

<https://journals.ju.edu.jo/old/index.php/JJBA/article/download/7814/4616>





## تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية

3. البنك المركزي العراقي (2008) اسعار الفائدة للبنك المركزي والمصارف العاملة في العراق ، [النسخة الالكترونية ]، استرجع بتاريخ 2017/7/25 من [http://cosit.gov.iq/AAS/AAS2012/section\\_8/5.htm](http://cosit.gov.iq/AAS/AAS2012/section_8/5.htm)
4. البيانات المالية لشركة الخطوط الجوية العراقية لسنة 2009-2016
5. الجعرات ، خالد جمال (2014) مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 ، الجزائر ، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، استرجع بتاريخ 2 كانون الأول 20016 من : <https://accdiscussion.com>
6. الشيرازي ، عباس مهدي ( 1990 ) نظرية المحاسبة ، ط 1 ، الكويت ، دار السلاسل .
7. العامري ، محمد علي ابراهيم (2010) الادارة المالية المتقدمة ، ط1 ، الاردن ، اثرء للنشر والتوزيع .
8. المليجي ، مجدي مليجي عبد الحكيم (2014) أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية ، دراسة تطبيقية كلية التجارة ، جامعة بنها، مصر ، [النسخة الالكترونية ]، استرجع في 2017/5/25 من [http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting%20/1651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy\\_The%20Impact%20of%20the%20Transition%20to%20IFRS%20on%20the%20Quality.pdf](http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting%20/1651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy_The%20Impact%20of%20the%20Transition%20to%20IFRS%20on%20the%20Quality.pdf)
9. بدروسيان ، اسكوهي اوانيس (2007) مفهوم الإنصاف في المحاسبة وأثره في عملية الإبلاغ المالي - دراسة تحليلية وميدانية لأنموذج ومستخدمي التقارير المالية بالعراق- ، اطروحة مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد للحصول على درجة الدكتوراة في علوم المحاسبة .
10. ديوان الرقابة المالية الاتحادية (2011) النظام المحاسبي الموحد ، ط 2 ، بغداد ، العراق ، دار الكتب والوثائق .
11. ديوان الرقابة المالية الاتحادية (2013) الدليل المالي والمحاسبي الموحد في العراق ، الموقع الرسمي للديوان ، استرجع في 2017/3/14 من [www.d-raqaba-m.iq](http://www.d-raqaba-m.iq)
12. شرويدر ، ريتشارد ، كلارك ، مارتل ، كاثي ، جاك ، ( 2012 ) نظرية المحاسبة ، ترجمة كاجيجي ، خالد علي احمد ، فال ، ابراهيم ولد محمد ، الرياض ، دار المريخ للنشر.
13. عبد الله ، فيصل نجم الدين ، عثمان ، فاضل نبي (2015) التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد 4 ، جامعة صلاح الدين ، اربيل ، العراق ، [النسخة الالكترونية ] استرجع في 15 آذار 2017 من <http://zancojournals.su.edu.iq/index.php/JAHS/article/view/195>

### ثانياً : المصادر الأجنبية

1. BDO Australia (2016) New leases standard requires virtually all leases to be capitalised on the balance sheet, Retrieved 28 February, 2017, from <https://www.bdo.com.au/en-au/...news/...news.../new-leases-standard>
2. Chang & Adams Consulting (2012) The economic impact of the current iasb and fasb exposure draft on leases , , Retrieved 24 January, 2017, from [www.centerforcapitalmarkets.com/.../2012-02-08-IASB-FASB](http://www.centerforcapitalmarkets.com/.../2012-02-08-IASB-FASB)
3. 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. Defond, Mark L., Park, Chul W.(1997) Smoothing income in anticipation of future earnings, "journal of Accounting and Economics", Issue 23, PP 115-139.
5. Elliott , B. & Elliott , J. ( 2011 ) Financial Accounting and Reporting , 14th , Edition , United Kingdom , Pearson Education Limited.
6. Francis, J., Lafond, R., Olsson, P., Schiper, K. (2005) The market pricing of accruals quality, "journal of Accounting and Economics", Issue 39, PP 296-327



7. Grant Thornton (2016) Major reforms to global lease accounting , Retrieved 22 January, 2017, from [www.grantthornton.global/globalassets/.../global/.../ifrs-news-special](http://www.grantthornton.global/globalassets/.../global/.../ifrs-news-special)
8. Hasnan, S. Abdul Rahman, R. Mahenthiran , S.(2009) Management Predisposition, Motive, Opportunity, and Earnings Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia , MARA University of Technology , Retrieved 27 Sep, 2017 from Electronic copy available at SSRN <https://ssrn.com/abstract=1321455>
9. IFRS- A,(2016)" IFRS Standard 16 Leases "International Financial Reporting Standards.
10. IFRS- B,(2016)" IFRS Standard 16 Leases "International Financial Reporting Standards.
- 11 . Kieso, D. E. Weygandt , J.J. & Warfield, T.D. ( 2016 ) Intermediate accounting, 16th Edition, USA , John wiley & Sons.
12. Kothari, S.P., Leone, Andrew J., Wasley, Charles E. (2005) Performance matched discretionary accrual measures, "Journal of Accounting and Economics", Issue 39, PP 163\_197
13. Lloyd ,Sue (2016) Investor Perspectives—A New Lease of Life, Retrieved 24 November , 2016, from [www.ifrs.org/Alerts/.../Investor-Perspectives\\_A-New-Lease-of-Life.p](http://www.ifrs.org/Alerts/.../Investor-Perspectives_A-New-Lease-of-Life.p)
14. Mathews ,M.R. & Perera , M.H.B.(1991) Accounting theory and development , Hong Kong , L.W.Ng & F.C. Chua
15. PWC (2016) IFRS 16 – A new era of lease accounting: PwC In depth INT2016-01 , Retrieved 29 January, 2017, from <https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id>
16. Rohtak (2004) Accounting Theory , Maharshi Dayanand University , Retrieved New Delhi 27 June, 2017 from [www.mdudde.net/books/Mcom/Mcom-f/Accounting%20Theory-final.pdf](http://www.mdudde.net/books/Mcom/Mcom-f/Accounting%20Theory-final.pdf)
17. Shah, Syed Zulfiqar A., Butt, Safdar A., Hasan, A.(2009) Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies, European Journal of Scientific Research, Vol.26 No.4, PP 624-638.



## **Effect of IFRS 16 on the quality of financial reporting For the Iraqi economic units Applied to the General Company of Iraqi Airways Abstract**

The rental activity receives "significant" interest from accounting organizations interested in issuing accounting standards worldwide, such as the Financial Accounting Standards Board (FASB), the International Accounting Standards Board (IASB). As leases represents an important source of finance for economic units as an alternative to financing assets through purchase or borrowing. Professional organizations have focused on addressing the situation of extra-budgetary funding through which the lessee hides many leases that are classified as financing without It shows in the budget, which gives an incorrect picture of the reality of the financial situation of economic unity, IASB has issued IFRS 16, which terminates off- Balance sheet Financing by the lessee by recognizing all leases in the lessee's budget except for short-term contracts of one year, less, and less value of less than \$ 5,000, Has been extended. The elimination of extra-budgetary funding is positively reflected "in the quality of financial reporting. The research examines the impact of IFRS 16 on the quality of the financial reporting of the Iraqi Airways Company as a charter entity and it deals with all leases as operating in line with the consolidated accounting system that is required to prepare its financial statements., and with Iraq's intention to adopt international standards, which started with the banking sector according to the instructions of the Central Bank by the end of 2016, the research provides a "modest" effort to adopt a model conforming to IFRS 16, Standardized accounting system in a vital sector of the Iraqi economy, a leasing sector. The research reached a number of conclusions, the most important of which are the following:

- IFRS 16 can be adopted in Iraq while maintaining the consolidated accounting system and utilizing the flexibility of the system to absorb the newly created accounts and the inclusion of accounting account numbers to suit them.
- A positive impact of IFRS 16 on improving the quality of the financial reporting of the Iraqi Airways Company is to reduce the voluntary entitlements of the company, thus enhancing the quality of financial reporting.

The most important recommendations reached by the research are:

- Iraqi economic units should apply the finance lease and offer the right to use the asset and lease liabilities within the statement of financial position separately from the rest of the items or under the same item that would have been presented if they had been held.
- Updating the accounting guide in the consolidated accounting system to accommodate the changes resulting from the adoption of international standards, including the leases standard through the proposed model, and trying to formulate accounting models that adopt international standards after adjusting them to suit the Iraqi environment, similar to the proposed lease accounting model.

**Keywords:** IFRS 16, IAS 17, Leases, off- Balance sheet Financing, Quality of financial reporting.