



Capitalization of Operating Lease Contracts in Accordance with IFRS 16 Requirements and Its Impact on the Financial Statements of Economic Entities

Haider Saad Eidan Al-Atabi

College of Administration and Economics,
Mustansiriyah University

haider.edan@uomustansiriyah.edu.iq

Assist. prof. Dr. Ahmed Saad Jari Al-Asadi

College of Administration and Economics,
Mustansiriyah University

Ahmedsaadjar006@uomustansiriyah.edu.iq

Abstract

The research aims to study the impact of capitalizing operating lease contracts in accordance with the requirements of IFRS 16 on the financial statements of economic entities. A sample of two industrial sector companies listed on the Iraq Stock Exchange was selected, given the importance of this sector in the Iraqi economy and its heavy reliance on operating leases to secure assets during the period from 2016 to 2023. The study included a comparison of the financial data of the sampled companies before and after the implementation of IFRS 16. Through financial data analysis, the results showed significant impacts on the balance sheet, as assets and liabilities increased due to the recognition of right-of-use assets and lease liabilities. As for the income statement, lease costs were recorded as depreciation expenses for assets and interest expenses on lease liabilities, instead of operating expenses. This resulted in changes to the final figures for profits and operating expenses, reflecting a fundamental shift in the structure of the financial statements for the two companies after applying IFRS 16. The change rate reached 23%. One of the key findings of the research is that IFRS 16 provides a comprehensive framework for capitalizing operating lease contracts and introduces substantial changes to the accounting requirements for lessees, thereby enhancing the accuracy of financial statements.

Keywords: Right-of-use Asset, IFRS 16, Capitalization of Operating Leases Contracts.

رسمة عقود الإيجار التشغيلية وفق متطلبات معيار IFRS16 وانعكاسه على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية

أ.م.د. احمد سعد جاري الاسدي

الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد

حيدر سعد عيدان العتابي

الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة تأثير رسمة عقود الإيجار التشغيلية وفقاً لمتطلبات (IFRS 16) الخاص بمعالجة وتنظيم عقود الإيجار على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية إذ تم اختيار عينة مكونة من شركتين من القطاع الصناعي المدرجتين في سوق العراق للأوراق المالية نظراً لأهمية هذا القطاع في الاقتصاد العراقي واعتماده الكبير على عقود الإيجار التشغيلية لتأمين الأصول خلال المدة الزمنية بين ٢٠١٦ - ٢٠٢٣ إذ شمل البحث اجراء مقارنة البيانات المالية للشركتين عينة البحث قبل وبعد تطبيق معيار IFRS 16 ومن خلال تحليل البيانات المالية أظهرت النتائج تأثيرات ملحوظة على قائمة المركز المالي، إذ زادت الأصول والالتزامات نتيجة تسجيل حقوق استخدام الأصول والتزامات الإيجار أما بالنسبة لقائمة الدخل، فقد تم تسجيل تكلفة الإيجار كمصروفات إهلاك للأصول ومصروفات فوائد على التزامات الإيجار بعد ما كانت مصروفات تشغيلية هذا أدى إلى تغيير في الأرقام النهائية للأرباح والمصروفات التشغيلية مما يعكس تحول جوهري في هيكل القوائم المالية للشركتين المعنيتين بعد تطبيق معيار

IFRS 16، حتى بلغت نسبة التغيير ٢٣٪ ومن اهم ما توصل اليه الباحث ان (IFRS 16) يوفر إطاراً شاملاً لرسملة عقود الإيجار التشغيلية ويقدم تغييرات جوهرية في المتطلبات المحاسبية لمعالجتها بالنسبة للمستأجرين، مما يعزز دقة القوائم المالية. **الكلمات المفتاحية:** أصل حق الاستخدام، IFRS 16، رسملة عقود الإيجار التشغيلية.

المقدمة: Introduction

يُعد البحث عن مصادر التمويل من اهم المسائل الرئيسية للوحدات الاقتصادية، خاصة مع محدودية الخيارات المتاحة. ومن بين هذه المصادر تبرز "عمليات التأجير"، التي شهدت نموًا ملحوظًا منذ عام ١٩٨٠ وحتى عام ٢٠٠٧، وبالتزامن مع تزايد استخدام عقود الإيجار التشغيلي بشكل كبير سمح المعيار 17 IAS بإخفاء هذه العقود مما أتاح المجال للتلاعب من خلال تصنيفها كعقود إيجار تشغيلي لتجنب الاعتراف وبالتالي إخفاء التزامات الوحدات الاقتصادية واستجابةً للانتقادات الموجهة لهذا النهج، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتاريخ ١٣ يناير ٢٠١٦ بتبني معيار IFRS16، الذي قدم قواعد جديدة لإثبات عقود الإيجار وقياسها والإفصاح عنها في التقارير المالية. ولعل من أبرز التغييرات هو اعتماد نموذج إيجار موحد يلزم المستأجر بالإبلاغ عن جميع عقود الإيجار كأصول والتزامات في الميزانية العمومية، مما جعل رسملة جميع عقود الإيجار إلزامية. وهو ما يُعد تحولاً جوهرياً في تعزيز التوافق العالمي في معالجة عقود الإيجار، وتسهيل مقارنة البيانات المالية بين الشركات وزيادة الشفافية وتحسين جودة التقارير المالية عبر عكس الأصول والالتزامات المرتبطة بعقود الإيجار في الميزانية واطهار التأثير الحقيقي على الشركات.

المحور الاول منهجية البحث

١-١ مشكلة البحث **RESEARCH PROBLEM**: -يمثل تصنيف عقود الإيجار وتحديد ما إذا كانت تشغيلية أم تمويلية أحد التحديات الجوهرية في المحاسبة اذ يتم استغلال الإيجارات التمويلية بتصنيفها كتشغيلية بهدف تحقيق التمويل خارج الميزانية هذا الإجراء يؤدي إلى تجنب إدراج التزامات الإيجار التمويلي ضمن قائمة المركز المالي، مما يؤثر سلباً على شفافية القوائم المالية واستجابة لهذه التحديات، جاء معيار IFRS16 ليدخل تغييرات جوهرية في محاسبة تنظيم عقود الإيجار لدى المستأجر باعتبارها تمويلية وبنطاق ضيق جداً تشغيلية وعلى مستوى البيئة العراقية، يُلاحظ قصور كبير في تطبيق المعيار IFRS16 في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية هذا القصور يترك المجال مفتوحاً أمام استمرارية استخدام التمويل خارج الميزانية، مما يضعف دقة القوائم المالية وبناءً على ذلك تبرز مشكلة البحث في الإجابة عن السؤال الرئيسي الاتي.

١-١-١ هل تطبق الوحدات الاقتصادية العراقية معيار الإبلاغ المالي IFRS16؟

٢-١-١ هل يحد معيار الإبلاغ المالي IFRS ١٦ من التمويل خارج الميزانية؟

٣-١-١ ما تأثير تصنيف الإيجارات التشغيلية كتمويلية وفقاً لمعيار IFRS 16 على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية؟

٢-١ أهمية البحث **RESEARCH IMPORTANCE**: تتجلى أهمية البحث في تبني تطبيق IFRS16 لعقود الإيجار في الوحدات الاقتصادية العراقية، لتجنب استبعاد الأصول والالتزامات من الميزانية بهدف تضليل المركز المالي، وتحليل مدى توافق البيئة العراقية مع المعايير المحاسبة الدولية من حيث القابلية والتطبيق.



٣-١ هدف البحث SEARCH TARGET

٣-١-١ بيان متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 المتعلقة بتصنيف ومعالجة عقود الإيجار، مع التركيز على تأثيرها في تعزيز شفافية ودقة القوائم المالية.
٣-١-٢ تقييم مدى التزام الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتطبيق معيار IFRS 16، من خلال تحليل عينة من القوائم المالية لتلك الوحدات.
٣-١-٣ قياس تأثير تصنيف عقود الإيجار التشغيلية كتمويلية وفقاً لمعيار IFRS 16 على بنود القوائم المالية مثل الأصول، الالتزامات، والأرباح.

٤-١ فرضية البحث: RESEARCH HYPOTHESIS - معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 دوراً في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية في سوق العراق للأوراق المالية
٥-١ أسلوب القياس: MEASUREMENT METHOD - سيتم تحليل القوائم المالية للشركات عينة البحث للتعرف على آلية تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS ١٦ ومقارنته مع الآلية المتبعة في المعيار وبيان تأثير ذلك في القوائم المالية.

المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

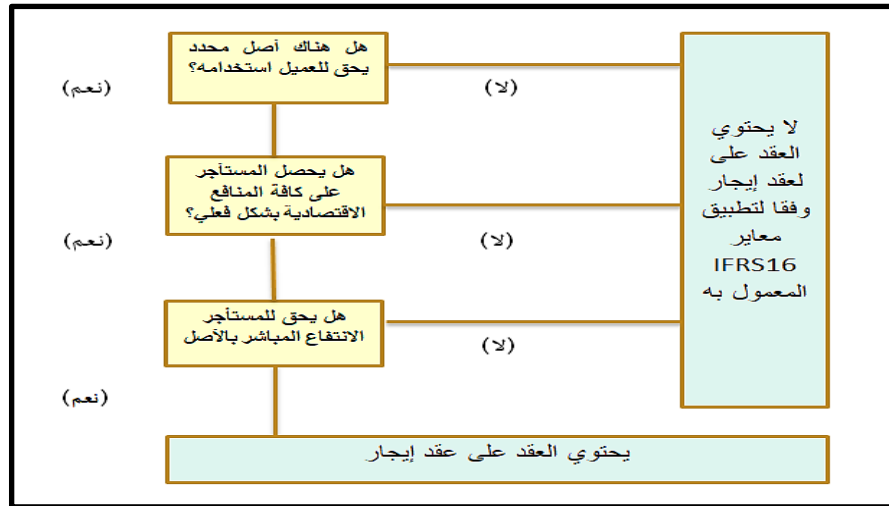
١-٢ معايير الإبلاغ المالية الدولية : تُعرّف معايير إعداد القوائم المالية بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتوحيد الممارسات المحاسبية وتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية (JARI&OTHER,2020:3). وفي العراق، سعى بعد عام ٢٠٠٣ للاندماج في الاقتصاد العالمي وجذب الاستثمارات لتعزيز النمو الاقتصادي (JARI & OTHER, 2023: 180)

٢-٢ نظرة عامة حول معيار الإبلاغ المالي IFRS16 لعقود الإيجار : أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار الإبلاغ المالي IFRS16 لعقود الإيجار الجديد في عام ٢٠١٦ والذي يدخل حيز التنفيذ على الفترات المحاسبية التي تبدأ بعد ١ من شهر يناير من عام ٢٠١٩ (ABU.SBAIH&OTHER,2023:3) ويعد هذا أول إصلاح رئيسي لمحاسبة الإيجار منذ أكثر من ثلاثين عاماً نظراً لتصنيف عقود الإيجار الى تشغيلية و تمويلية وفق IAS17 قد أدى إلى الكثير من التمويل خارج الميزانية العمومية (GRANT.THORNTON,2016:1) لكن وفق المعيار الجديد IFRS16 تم الحد من تصنيف عقود الإيجار الخاصة بهم كإيجارات تمويلية او تشغيلية ووضع قواعد محاسبية جديدة تتطلب من المستأجرين الإبلاغ عن الأصول والالتزامات (BAHADIR,2023:151) بالتالي يؤدي هذا النهج الجديد إلى تحسين جودة القوائم المالية وتحسين إمكانية المقارنة بين القوائم المالية (VITAL,2023:1) ووضع تعريف واضح لعقود الإيجار وفق IFRS1٦ وعبر عنه على انه عقد أو جزء من عقد، ينقل الحق في السيطرة على استخدام الأصل محل العقد لمدة من الزمن في مقابل عوض (IFRS16,2022:PARTA.623).

٣-٢ تحديد عقود الإيجار: يتعين على الوحدات الاقتصادية عند بداية العقد تقييم ما إذا كان العقد يحتوي على عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار استناداً الى العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لمدة زمنية مقابل عوض عن طريق ما إذا كان المستأجر يتمتع طوال فترة الاستخدام بتحديد الأصل او الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المحدد او حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد (IFRS16,2022:609,PART: A,B:9).

٢-٤ فصل مكونات عقد الإيجار: يجب على المستأجر (الوحدات الاقتصادية) أن يحاسب عن كل مكون إيجاري في العقد على أنه عقد إيجار بشكل منفصل عن المكونات الأخرى غير الإيجارية (IFRS16,2022:609,PART: A:12) وإذا تضمن العقد الحق في استخدام موجودات متعددة (مثل المباني والمعدات) يعتبر استخدام كل من هذه الموجودات عنصراً مستقلاً من مكونات عقد الإيجار (EY,2020:٢٨) والشكل رقم (١) يوضح متطلبات معيار IFRS16 في تحديد عقد الإيجار.

الشكل (١) متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 في تحديد عقود الإيجار

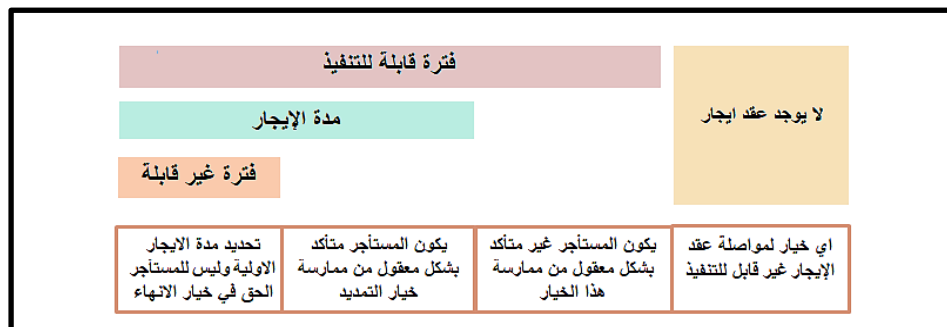


المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد. IFRS IN PRACTICE. IFRS 16 LEASES. BDO (2017).

٢-٥ متطلبات الاعتراف من المستأجر: يتطلب معيار IFRS16 من المستأجر في بداية عقد الإيجار الاعتراف بحق استخدام الأصول والالتزامات المترتبة عليه في قائمة المركز المالي مما يؤدي إلى رسملة جميع عقود الإيجار كأصول ومطلوبات ويستثنى المعيار عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود منخفضة القيمة (الاسدي، 2018: 53)

٢-٦ مدة الإيجار: تبدأ مدة الإيجار من تاريخ البدء وتُعرف بأنها الفترة غير القابلة للإلغاء التي يكون للمستأجر فيها الحق في استخدام الأصل، (DEPARTMENT OF HEALTH & SOCIAL CARE,2021:16) فضلاً عن فترات تمديد العقد إذا كان المستأجر متأكداً من استخدام هذا الخيار (HLB,2022:10) والشكل رقم (٢) يوضح شروط معيار IFRS16 في تحديد مدة عقد الإيجار

الشكل (٢) شروط معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 في تحديد مدة عقد الإيجار



المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى. APPLYING IFRS.A CLOSER LOOK AT IFRS 16 LEASES. EY (2020).

كما يتم إعادة تقييم مدة الإيجار إذا كان المستأجر متأكدًا بشكل معقول من ممارسة خيار تجديد عقد الإيجار (PWC, 2016: ١١) (٢-٧ مدفوعات الإيجار: هي المبالغ التي يدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة الإيجار، وتشمل الدفعات الثابتة بعد خصم الحوافز، والدفعات المتغيرة المرتبطة بمؤشر أو معدل، والمبالغ المتوقعة لضمانات القيمة المتبقية، وسعر خيار الشراء إذا تأكد استخدامه، وغرامات إنهاء العقد إذا كانت ضمن خيارات المستأجر. (IFRS16, 2022: Part11).

٢-٨ القياس: يحدد معيار IFRS16 السياسات المطلوبة للقياس والعرض في القوائم المالية، فضلاً عن إلى الإفصاحات يتم قياس عقد الإيجار من خلال أربع اتجاهات عبر القياس الأولي لالتزام الإيجار، وحق استخدام الأصل والقياس اللاحق لكل منهما (محمود وآخرون، 2022: 73)

٢-٨-١ القياس الأولي للالتزامات الإيجار : في تاريخ البدء، يجب على المستأجر الاعتراف بالالتزام بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المستقبلية، بما في ذلك الدفعات الثابتة والمتغيرة، وضمانات القيمة المتبقية، وسعر ممارسة خيار الشراء، والغرامات المتعلقة بإنهاء العقد (Stanić, 2016: 22) (يجب خصم الدفعات باستخدام معدل الفائدة الضمني أو معدل الافتراض الإضافي للمستأجر ويتم قياس حق استخدام الأصل بالتكلفة، التي تتكون من مبلغ القياس الأولي لالتزام الإيجار ومدفوعات الإيجار قبل تاريخ البدء بعد خصم الحوافز المستلمة وأي تكاليف مباشرة أولية منكوبة من المستأجر وأي تكاليف يتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل (IFRS16, 2022: PartA.611)

٢-٨-٢ القياس اللاحق للالتزامات الإيجار يتم قياس التزام الإيجار بعد تاريخ البدء من خلال زيادة المبلغ الدفترى لإظهار أثر الفائدة، وتخفيضه لإظهار أثر دفعات الإيجار وإعادة قياسه لإظهار أثر التعديلات أو إعادة التقييم (PartA.612:IFRS16, 2022) وبالنسبة لأصل حق الاستخدام، يتم قياسه باستخدام نموذج التكلفة مع استهلاك وخسائر انخفاض القيمة (stanić, 2016: 22)

٢-٩ العرض والإفصاح : يجب على المستأجر عرض أصول حق الاستخدام (الأصل المستأجر) والالتزامات المترتبة عليه بشكل منفصل أو مع الأصول والالتزامات المالية الأخرى في قائمة المركز المالي (Arora, 2020: 86) وعرض مصروف الفائدة على التزام الإيجار بشكل منفصل عن مصروف الاندثار لأصول حق الاستخدام في قائمة الدخل، وتضمينه تحت تكاليف التمويل وعرض مصاريف الاندثار ضمن نفس البنود المماثلة لاندثار الآلات (BDO, 2016: 40) وفي قائمة التدفقات النقدية تعرض الدفعات الرئيسية ضمن الأنشطة التمويلية ودفعات الفائدة كالتدفقات التشغيلية أو التمويلية حسب السياسة المحاسبية (PWC, 2016: 23-24) و يتم الإفصاح عن القيمة الدفترية لأصول حق الاستخدام التي تعد استثماراً عقارياً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ وقياس أصل الاستخدام إذا تم إعادة تقييمه طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ وتحليل استحقاق التزامات الإيجار وفقاً للمعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم ٧ (Todorova, 2019: 57) وفي قائمة الدخل يتم الإفصاح عن مصاريف الاندثار والفوائد، والمصاريف المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، ومدفوعات عقود الإيجار المتغيرة، والمكاسب أو الخسائر من معاملات بيع وإعادة الإيجار. (IFRS16, 2022: Part A.428)

٢-١٠ تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS16 على جودة التقارير المالية: تم إصدار معيار IFRS 16 لتعزيز الشفافية في المحاسبة عن عقود الإيجار من خلال رسملة هذه العقود، مما يؤدي إلى إدراج الأصول المؤجرة والخصوم المرتبطة بها في القوائم المالية للمستأجر بالتالي يغير المعيار بشكل جوهري أرقام التقارير المالية، مما يؤثر على هيكل رأس المال والسيولة والربحية، وهذا أمر يعتمد عليه المستثمرون في اتخاذ القرارات الاقتصادية (CUMMING & OTHER, 2021: 59-60)

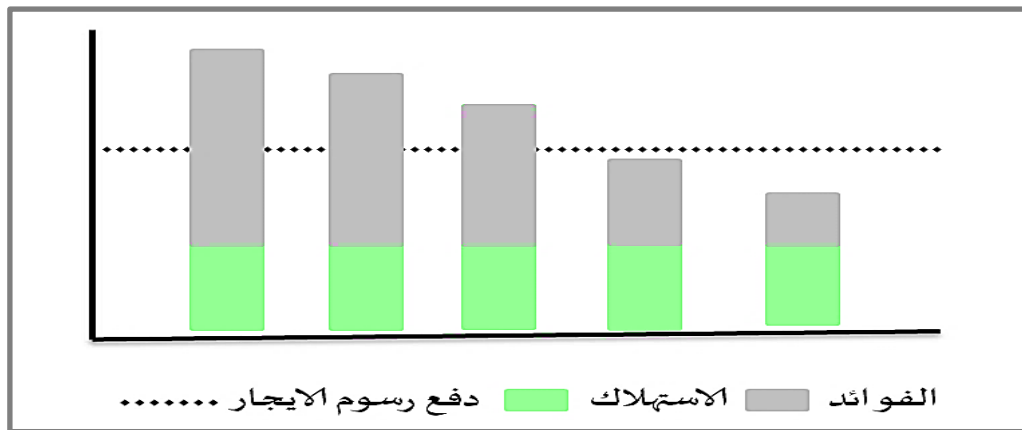
١١-٢ رسملة عقود الايجار التشغيلية: يتم رسملة جميع عقود الإيجار من خلال الاعتراف بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار وترحيلها كأصل مستأجر واحتساب المسؤولية المالية عن التزامات الإيجار المستقبلية (RIBEIROA&OTHER, 2023:122) وهناك منهجيتان للرسملة

١-١١-٢ منهجية الرسملة البناءة: وتبدأ بتقدير الدين المرتبط بالإيجار من خلال تحديد التدفقات النقدية المستقبلية لعقود الإيجار غير القابلة للإلغاء لأكثر من سنة. يتم تسجيل هذه المبالغ لخمس أعوام، وخصم التدفقات باستخدام معدل اقتراض معين ٢-١١-٢ منهجية (طريقة العامل): تتم بضرب مصاريف الإيجار بمضاعف معين يختلف حسب القطاع، لتقدير القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار (DÍAZ & OTHER, 2018:12-15) وبالتالي سيتم بيان أثر رسملة عقود الإيجار التشغيلية على القوائم المالية وفق متطلبات IFRS16

١٢-٢ التأثير على الميزانية العمومية: وفقاً لـ IFRS 16، تُدرج جميع عقود الإيجار في الميزانية العمومية من خلال رسملتها ويؤدي ذلك إلى زيادة الأصول والالتزامات. ويُستهلك حق الاستخدام بينما يتم تقليل التزام الإيجار بمعدل فائدة ثابت (TOFERER, 2019: 34)

١٣-٢ التأثير على قائمة الدخل: في قائمة الدخل، ترتفع الأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك بسبب إلغاء تكاليف الإيجار التشغيلي، لكن يقابل ذلك ارتفاع استهلاك الأصول ومصروفات الفائدة (LOPES, 2020:8) والشكل ادناه يوضح استنفاد مصاريف الفوائد والاندثار وفق متطلبات معيار IFRS16.

الشكل (٣) استنفاد مصروف الفائدة والاندثار المترتب على عقد استئجار الاصل خلال مدة العقد



المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد Farinacci ,Nicola (2019). The impact of the IFRS 16: implications and empirical evidence.università politecnica delle marche

١٤-٢ التأثيرات على قائمة التدفق النقدي: يبقى صافي التدفق النقدي دون تغيير، لكن يحدث تحول بين التدفق النقدي التشغيلي والتمويلي. اذ يتم الإبلاغ عن سداد الالتزامات ضمن التدفق التمويلي، مما يزيد التدفق التشغيلي وينقص التمويلي بنفس المقدار (TOFERER, 2019:37)

١٥-٢ التأثير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: وفقاً لمتطلبات IFRS16 يؤدي إلى (مندور، ٢٠٢٣: ٥٣٥؛ الشراقوي، ٢٠٢١: ٢٧-٢٨):

١-١٥-٢ تمثيل أكثر صدقاً للمعلومات المحاسبية من خلال تضمين جميع عقود الإيجار واطهار تأثيرها الاقتصادي الحقيقي ومعاملتها بنفس الطريقة.

٢-١٥-٢ تتحقق ملاءمة المعلومات المحاسبية عن طريق تقديم صورة مالية شاملة تتضمن جميع أصول والتزامات الإيجار مما يجعل التقارير المالية أداة فعالة لدعم القرارات الاقتصادية

٢-١٥-٣ يسهم معيار IFRS 16 في تعزيز قابلية المقارنة بين القوائم المالية للشركات من خلال تقديم نهج موحد لمعالجة عقود الإيجار والإفصاح الشامل عنها، مما يُساعد المستثمرين والمستخدمين للقوائم المالية على إجراء تقييمات دقيقة واتخاذ قرارات مبنية على بيانات متسقة.

المحور الثالث: الجانب العملي من البحث

١-٣ نبذة مختصرة عن الشركتين عينة البحث :-تم اختيار الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور والشركة العراقية للسجاد والمفروشات عينة للبحث والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لأسباب مهمة ورئيسية هو اعتمادها النظام المحاسبي الموحد بدلاً من تطبيق معيار IFRS 16 في معالجة عقود الإيجار التشغيلية وهو ما يشكل فارقاً جوهرياً عند مقارنة طرق معالجة عقود الإيجار مع معيار IFRS16 كما تتميز الشركتان بامتلاكهما لعقود الإيجار التشغيلية عالية القيمة ، مما يجعل من الضروري تقييم تأثير هذه العقود على المركز المالي وكيفية عرضها في القوائم المالية علما ان مدة كافة عقود الإيجار تتجاوز السنة و هذا يعكس أهمية وضرورة الالتزام بمتطلبات معيار IFRS 16 لضمان الشفافية وتحقيق القابلية للمقارنة مع الشركات الأخرى دولياً.

٢-٣ بيان توافق عقود الإيجار للشركتين (عينة البحث) مع متطلبات معيار IFRS16:- سيتم تحليل مدى توافق عقود الإيجار الخاصة بالشركتين (عينة البحث) مع متطلبات معيار IFRS 16، وذلك عن طريق مراجعة نصوص العقود والبيانات المالية المتعلقة بها ويستعرض الجدول ادناه الجوانب الأساسية التي يتطلبها المعيار، مثل تحديد أصل حق الاستخدام، الاعتراف بحق الإيجار، ومعيار التوجيه والتحكم، وشروط عقود الإيجار، وفترة الإيجار، مع توضيح مدى امتثال العقود لهذه المتطلبات.

جدول رقم (١)

متطلبات IFRS16	نصوص عقد الاستئجار للشركتين عينة البحث	توافق الشروط مع نصوص العقد
تحديد اصل حق الاستخدام	تم تحديد نوع الاصل المستأجر وموقعه في العقود المنشورة في البيانات المالية وليس للمؤجر حق الاستبدال	متوافق
المناافع الاقتصادية من حق استخدام الاصل	تم ملاحظة فقرات ضمن نصوص العقود اعطت الحق للمستأجر الحق في الحصول على كافة المناافع الاقتصادية	متوافق
حق التوجيه والتحكم	تم تحديد ذلك من خلال ما ورد في نصوص عقود الاستئجار عن مدى صلاحية المستأجر في تهينة وتعديل الاصل المستأجر لما يناسب وظيفة وطبيعة عمل الشركة	متوافق
فصل مكونات عقد الإيجار	من خلال إجراء تحليل شامل لعقود الإيجار التي تم الحصول عليها لبعض الشركات بشكل مباشر مع الشركات تم ملاحظة ان الشركات عينة البحث تفصل المكونات الإيجارية عن غيرها	متوافق
مدة الإيجار	من خلال تدقيق عقود الاستئجار تم ملاحظة التزام الشركتين بتجديد عقود الإيجار سنوياً من كل عام	متوافق

المصدر: من اعداد الباحثان

واستناداً الى الجدول رقم (١) يتبين أن الشكل القانوني الذي يتطلبه IFRS16 متوفر في عقود الاستئجار للشركات عينة البحث

٣ - ٣ الاعتراف والقياس: أظهر تحليل عقود شركتي العراقية للسجاد والمفروشات والعراقية لتصنيع وتسويق التمور تطابقها مع متطلبات IFRS 16 من حيث المدة التي تتجاوز سنة والقيمة التي تفوق ٥,٠٠٠ دولار، مما يلزم الشركات بتسجيل الأصول والالتزامات المرتبطة بهذه العقود في الميزانيات العمومية اذ بلغت قيمة الإيجار الكلية للشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ٢,٨٠٤,٠٠٢,٤٨٠ ديناراً بمتوسط دفعة سنوية ٣١٠,٥٠٠,٣٥٠، بينما بلغت للشركة العراقية للسجاد والمفروشات ٢٤٣,٧٠٠,٠٠٠ دينار بمتوسط دفعة سنوية ٣٠,٤٦٢,٥٠٠. كما سيتم قياس التزامات عقود الإيجار بالقيمة الحالية للدفعات باستخدام معدل خصم يعادل (١٢٪ المقرب) وفق معدل الفائدة المعلن من البنك المركزي العراقي لعام ٢٠١٦. ويتم قياس

الأصول كأصول ثابتة تُستهلك على مدى ٨ سنوات مع احتساب مصاريف الفائدة والاندثار. أما الدفعات الثابتة فتختلف سنوياً بسبب تقلب أسعار الأصول المستأجرة وأسعار الصرف. ولم تُلاحظ مدفوعات متغيرة، ولم تتضمن العقود خيارات شراء أو ضمانات قيمة، نتيجة الاعتماد على الإيجار التشغيلي

٣ - ٤ العرض والإفصاح بموجب IFRS 16: تتطلب الفقرة ٤٧ من معيار IFRS 16 عرض أصول حق الاستخدام والالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار بشكل منفصل أو ضمن نفس البنود المرتبطة بها في قائمة المركز المالي. كما توجب الفقرات ٥٠-٦٠ الإفصاح عن معلومات العقود في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية ولتقييم أثر رسمة عقود الإيجار على المركز المالي وصافي الدخل لعينة البحث، سيتم احتساب التزامات الإيجار وخصم الدفعات باستخدام أسعار الفائدة للبنك المركزي العراقي للمدة ٢٠١٦-٢٠٢٣، وافترض دفعة الإيجار السنوية كمتوسط القيمة الكلية:

الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور: بلغت القيمة الاجمالية [٢٨٠٤٠٠٢٤٨٠] وبعد توزيعه على [٨] سنوات (مدة عقد الايجار) بلغت الدفعة السنوية [٣٥٠٥٠٠٣١٠] وبمعدل خصم [١٢%] حسب سعر الفائدة للبنك المركزي العراقي اذ أن:

$$\text{معدل الخصم} = \frac{1}{\frac{1}{1 + \text{النسبة}} - 1} + 1 \quad \leftarrow \quad 5.56376 = \frac{1}{\frac{1}{8 - 1(0.12 + 1)} - 1} + 1$$

وتم استخدام هذا القانون لكون مدة العقد اكثر من خمس سنوات وبالتالي فإن القيمة الحالية للإيجار ٣٥٠٥٠٠٣١٠ * ٥.٥٦٣٧٦ = ١٩٥٠٠٩٩٦.٥ اذ تمثل حق استخدام الموجود والتزام عقد الإيجار

الشركة العراقية للسجاد والمفروشات: بلغت القيمة الاجمالية للاستئجار [٢٤٣٧٠٠٠٠٠] وبعد توزيعه على [٨] سنوات (مدة عقد الايجار) بلغت الدفعة السنوية [٣٠٤٦٢٥٠٠] وبمعدل خصم [١٢%] حسب سعر الفائدة للبنك المركزي العراقي اذ أن:

$$٣٠٤٦٢٥٠٠ * 5.56376 = ١٦٩٤٨٦٠.٣٩ \text{ حيث تمثل مبلغ حق استخدام الموجود والالتزام}$$

ويوضح الجدول رقم (٢) عمليات استنفاد الفائدة ورصيد الالتزامات بداية من 2016 الى سنة

2023

جدول رقم (٢) يوضح استنفاد مصروف الفائدة ورصيد الالتزام

الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور				
التاريخ	رصيد الالتزام في اول المدة	دفعة الايجار السنوية	الفائدة السنوية ٠.١٢	رصيد الالتزام اخر الايجار
2016	1950099605	٣٥٠٥٠٠٣١٠	١٩١٩٥١٩١٥	١٧٩١٥٥١٢١٠
2017	١٧٩١٥٥١٢١٠	٣٥٠٥٠٠٣١٠	١٧٢٩٢٦١٠٨	١٦١٣٩٧٧٠٠٨
2018	١٦١٣٩٧٧٠٠٨	٣٥٠٥٠٠٣١٠	١٥١٦١٧٢٠٤	١٤١٥٠٩٣٩٠٢
2019	١٤١٥٠٩٣٩٠٢	٣٥٠٥٠٠٣١٠	١٢٧٧٥١٢٣١	١١٩٢٣٤٤٨٢٣
2020	١١٩٢٣٤٤٨٢٣	٣٥٠٥٠٠٣١٠	١٠١٠٢١٣٤٢	٩٤٢٨٦٥٨٥٥
2021	٩٤٢٨٦٥٨٥٥	٣٥٠٥٠٠٣١٠	٧١٠٨٣٨٦٥	٦٦٣٤٤٩٤١٠
2022	٦٦٣٤٤٩٤١٠	٣٥٠٥٠٠٣١٠	٣٧٥٥٣٨٩٢	٣٥٠٥٠٢٩٩٢
2023	٣٥٠٥٠٢٩٩٢	٣٥٠٥٠٠٣١٠	٠	0
المجموع	٩٩١٩٨٨٤٨٠٥	2804002480	853905557	٧٩٦٩٧٨٥٢٠٠
الشركة العراقية للسجاد والمفروشات				
التاريخ	رصيد الالتزام في اول المدة	دفعة الايجار السنوية	الفائدة السنوية ٠.١٢	رصيد الالتزام اخر الايجار
2016	١٦٩٤٨٦٠٣٩	٣٠٤٦٢٥٠٠	16682825	١٥٥٧٠٦٣٦٤
2017	١٥٥٧٠٦٣٦٤	30462500	15029264	١٤٠٢٧٣١٢٨
2018	١٤٠٢٧٣١٢٨	30462500	13177275	١٢٢٩٨٧٩٠٣
2019	١٢٢٩٨٧٩٠٣	30462500	11103048	١٠٣٦٢٨٤٥١
2020	١٠٣٦٢٨٤٥١	30462500	8779914	٨١٩٤٥٨٦٥
2021	٨١٩٤٥٨٦٥	30462500	6178004	٥٧٦٦١٣٦٩

المؤتمر العلمي الخامس لطلبة الدراسات العليا
دور البحث العلمي في تحقيق اهداف التنمية المستدامة بين تحديات الواقع وطموحات المستقبل
The Role of Scientific Research in Achieving SDGs between the Challenges of Reality and the Aspirations of the Future
P-ISSN: 1818-9431, E-ISSN: 2617-9849
Special Issue عدد خاص

٣٠٤٦٢٧٢٣	3263864	30462500	٥٧٦٦١٣٦٩	2022
.		30462500	30462500	2023

المصدر: من اعداد الباحثان

وكما مبين في الجدول رقم (٢) تم احتساب مصاريف الفائدة بمعدل خصم ١٢٪ وفق أسعار الفائدة للبنك المركزي لعام ٢٠١٦، حيث يتم تطبيقه على الرصيد المتبقي من التزامات الإيجار بداية كل فترة مالية. مع سداد دفعات الإيجار سنوياً، ينخفض الرصيد المتبقي وتتناقص مصاريف الفائدة تدريجياً، ويُحتسب مصروف الاندثار بطريقة القسط الثابت على مدى ٨ سنوات، مما يوزع التكلفة بالتساوي خلال هذه المدة على أساس طريقة القسط الثابت اذ :

١. مصروف الاندثار: $1950099605 / ٨ = ٢٤٣٧٦٢٤٥١$ للشركة العراقية لتصنيع التمور
 ٢. مصروف الاندثار: $١٦٩٤٨٦٠٣٩ / ٨ = ٢١١٨٥٧٥٥$ للشركة العراقية للسجاد والمفروشات
- هذا ويبين الجدول رقم (٣) الية احتساب مصروف الاندثار لحق استخدام الاصل خلال مدة البحث

الجدول (٣) يوضح الية احتساب مصروف الاندثار لحق استخدام الاصل

الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور				الشركة العراقية للسجاد والمفروشات			
التاريخ	رصيد اول المدة	مصروف الاندثار	رصيد اخر لمدة	التاريخ	رصيد اول المدة	مصروف الاندثار	رصيد اخر لمدة
٢٠١٦	1950099605	243762451	١٧٠٦٣٣٧١٥٤	٢٠١٦	١٦٩٤٨٦٠٣٩	٢١١٨٥٧٥٥	١٤٨٣٠٠٢٨٤
٢٠١٧	١٧٠٦٣٣٧١٥٤	243762451	١٤٦٢٥٧٤٧٠٣	٢٠١٧	١٤٨٣٠٠٢٨٤	21185755	١٢٧١١٤٥٢٩
٢٠١٨	١٤٦٢٥٧٤٧٠٣	243762451	١٢١٨٨١٢٢٥٢	٢٠١٨	١٢٧١١٤٥٢٩	21185755	١٠٥٩٢٨٧٧٤
٢٠١٩	١٢١٨٨١٢٢٥٢	243762451	٩٧٥٠٤٩٨٠١	٢٠١٩	١٠٥٩٢٨٧٧٤	21185755	٨٤٧٤٣٠١٩
٢٠٢٠	٩٧٥٠٤٩٨٠١	243762451	٧٣١٢٨٧٣٥٠	٢٠٢٠	٨٤٧٤٣٠١٩	21185755	٦٣٥٥٧٢٦٤
٢٠٢١	٧٣١٢٨٧٣٥٠	243762451	٤٨٧٥٢٤٨٩٩	٢٠٢١	٦٣٥٥٧٢٦٤	21185755	٤٢٣٧١٥٠٩
٢٠٢٢	٤٨٧٥٢٤٨٩٩	243762451	243762451	٢٠٢٢	٤٢٣٧١٥٠٩	21185755	٢١١٨٥٧٥٤
٢٠٢٣	243762451	243762451		٢٠٢٣	21185755	21185755	
المجموع				المجموع			

المصدر: من اعداد الباحثان

ويتضح من الجدول رقم (٣) تم استهلاك اصل حق الاستخدام خلال مدة عقد الاستئجار ويلاحظ تناقص الاصل تدريجياً وصولاً للسنوات الاخيرة ويلاحظ تأثير تطبيق معيار IFRS 16 على القوائم المالية، وبالأخص قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، من خلال تحليل التغيرات الناتجة عن تطبيق المعيار على البيانات المالية وبشكل مفصل للعامين ٢٠١٦ و٢٠٢٣ اذ تمثل عام ٢٠١٦ السنة الاولى لعقد الاستئجار وتمثل عام ٢٠٢٣ السنة الاخيرة من العقد وسيتم عرض هذه التغيرات من خلال تحليل كمي يشمل التأثير على الموجودات والمطلوبات وصافي الدخل قبل الضريبة فقط كون السنة الاولى والاخيرة الاكثر تغيراً بينما خلال سنوات العقد من ٢٠١٧ ولغاية ٢٠٢٢ من تطبيق معيار IFRS ١٦ لكلا الشركتين سيتناقص أصل حق الاستخدام بشكل تدريجي نتيجة الاستهلاك المتراكم مما يؤدي إلى انخفاض قيمته الدفترية مقارنة بكل سنة عن سابقتها بالتزامن مع ذلك، تتخفض الالتزامات المتعلقة بعقد الإيجار بشكل تدريجي نتيجة لتسديد الدفعات الدورية، مما يسهم في تخفيض الرصيد المتبقي للالتزامات المالية اما على مستوى قائمة الدخل برزت مجموعة من التغيرات الجوهرية على مستوى اجمالي المصروفات الجارية اذ يؤدي الانخفاض المستمر في رصيد الالتزام إلى تقليص مصروف الفائدة المرتبط بالالتزام، مما يترتب عليه انخفاض إجمالي مصروفات الفائدة في الوقت نفسه ويبقى مصروف الاندثار ثابتاً طوال مدة العقد مما يعني أن الجزء الأكبر من التغيرات المالية يأتي من تراجع الفوائد. هذه التغيرات المالية



قائمة الدخل - للشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور - للشركة العراقية للسجاد والمفروشات

قائمة الدخل للشركة العراقية للسجاد والمفروشات كما في ٢٠٢٣					قائمة الدخل للشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور المنتهية كما في ٢٠٢٣				
٢٠٢٣		٢٠٢٢			٢٠٢٣		٢٠٢٢		
اسم الحساب	قبل التطبيق	بعد التطبيق	٢٠٢٣	٢٠٢٢	اسم الحساب	قبل التطبيق	بعد التطبيق	٢٠٢٣	٢٠٢٢
مجموع الإيرادات	٥٣٥٦٩٣٥.٥٥	٥٣٥٦٩٣٥.٥٥	2984032	2984032	مجموع الإيرادات	٥٣٥٦٩٣٥.٥٥	٥٣٥٦٩٣٥.٥٥	2984032	2984032
			2949	949				2949	949
تنزل مصروفات النشاط الجاري					ينزل مصروفات النشاط الجاري				
الرواتب والاجور	١٨٩٤٨١٠.٨٠١	١٨٩٤٨١٠.٨٠١	1567536	1567536	الرواتب والاجور	١٨٩٤٨١٠.٨٠١	١٨٩٤٨١٠.٨٠١	1567536	1567536
			6921	921				6921	921
المستلزمات السلعية	١١٤٢٠٧٣٢١٠	١١٤٢٠٧٣٢١٠	175159	175159	المستلزمات السلعية	١١٤٢٠٧٣٢١٠	١١٤٢٠٧٣٢١٠	175159	175159
			508	08				508	08
*المستلزمات الخدمية	٩٨٥٧١٧٣٠.٤	٩٨٥٧١٧٣٠.٤	479243	8297441	*المستلزمات الخدمية	٩٨٥٧١٧٣٠.٤	٩٨٥٧١٧٣٠.٤	479243	8297441
			872	82				872	82
خدمات التشغيل	١٣٤٢٧٤٣١٥	١٣٤٢٧٤٣١٥	216331	216331	خدمات التشغيل	١٣٤٢٧٤٣١٥	١٣٤٢٧٤٣١٥	216331	216331
			47	7				47	7
مشتريات بضائع	٢٨٠٣٦٧٧٢٢١	٢٨٠٣٦٧٧٢٢١	0	0	مشتريات بضائع	٢٨٠٣٦٧٧٢٢١	٢٨٠٣٦٧٧٢٢١	0	0
			0	0				0	0
فوائد وايجارات الاراضي			0	0	فوائد وايجارات الاراضي			0	0
			0	0				0	0
الاندثارات	٤٢٧٧٠.٥٦٢	٤٢٧٧٠.٥٦٢	766229	766229	الاندثارات	٤٢٧٧٠.٥٦٢	٤٢٧٧٠.٥٦٢	766229	766229
			736	36				736	36
*اندثار موجودات مستأجرة	٢٤٣٦٢٧٢٤٥٨	٢٤٣٦٢٧٢٤٥٨	243762	243762	*اندثار موجودات مستأجرة	٢٤٣٦٢٧٢٤٥٨	٢٤٣٦٢٧٢٤٥٨	243762	243762
			451	**				451	**
*فوائد التزام التاجير	١٩١٩٥١٩١٥	١٩١٩٥١٩١٥	0	0	*فوائد التزام التاجير	١٩١٩٥١٩١٥	١٩١٩٥١٩١٥	0	0
			0	***				0	***
تضاف الإيرادات التحويلية الأخرى					تضاف الإيرادات التحويلية الأخرى				
الضرائب والرسوم	١٤٤٥٣٧٩٠	١٤٤٥٣٧٩٠	611725	611725	الضرائب والرسوم	١٤٤٥٣٧٩٠	١٤٤٥٣٧٩٠	611725	611725
			0	0				0	0
مجموع المصاريف	٧٧٥٣٢٠.٧٥١٣	٧٧٥٣٢٠.٧٥١٣	325968	3366420	مجموع المصاريف	٧٧٥٣٢٠.٧٥١٣	٧٧٥٣٢٠.٧٥١٣	325968	3366420
			2886	745				2886	745
فائض (عجز) العمليات مرحلة ١	٢٤٨١٤٨٦٥١٤	٢٤٨١٤٨٦٥١٤	-	-	فائض (عجز) العمليات مرحلة ١	٢٤٨١٤٨٦٥١٤	٢٤٨١٤٨٦٥١٤	-	-
			275649	382387				275649	382387
			937	96				937	96
يضاف الإيرادات التحويلية					يضاف الإيرادات التحويلية				
المجموع	١٥٣٨٧٣٥٠	١٥٣٨٧٣٥٠	271648	271648	المجموع	١٥٣٨٧٣٥٠	١٥٣٨٧٣٥٠	271648	271648
			86	6				86	6
تنزل المصروفات التحويلية والأخرى					تنزل المصروفات التحويلية والأخرى				
مجموع الإيرادات التحويلية	٤٤٢٣٦١٥٤٠	٤٤٢٣٦١٥٤٠	271648	271648	مجموع الإيرادات التحويلية	٤٤٢٣٦١٥٤٠	٤٤٢٣٦١٥٤٠	271648	271648
			86	6				86	6

ينزل المصروفات التحويلية									
٢٠٠٧١٠٠	٢٠٠٧١٠٠	١١٤٠٥٨٠٠	١١٤٠٥٨٠٠	المصروفات التحويلية					
***** ***	*****			المصروفات الاخرى	126885 521	2014766 2	٣٩٥٧٢٩٢٢	٣٩٥٧٢٩٢٢	مجموع المصروفات التحويلية
٢٠٠٧١٠٠	٢٠٠٧١٠٠	١١٤٠٥٨٠٠	١١٤٠٥٨٠٠	المجموع	126885 521	2014766 2	-	١٩٩٣٤٨٣٨٤٠٠	الفائض (العجز) المرحلة ٢
١٦٢٩١٢١ ٤٥	١٥٣٦٣٥٤٠٠	١٧٧٢٧٥٧٤ ١	١٨٤٦٨١٨٢ ١	فائض العمليات الجارية ٢	***** ***	***** **			***** ***** *

ومن خلال تحليل النتائج على مستوى الميزانية العمومية لعام ٢٠١٦ وعام ٢٠٢٣ للشركتين عينة البحث اظهرت النتائج الاتية: ارتفعت الأصول بمقدار ١,٧٠٦,٣٣٧,١٥٤ دينار نتيجة الاعتراف بالأصل المستخدم في عقد الإيجار. يعكس هذا المبلغ القيمة الحالية للأصل الذي يتم تأجيله بموجب شروط المعيار IFRS16 بعد استهلاك الأصل بقيمة ٢٤٣,٧٦٢,٤٥١ دينار، وهو ما يعكس النقص التدريجي في قيمة الأصل نتيجة الاستخدام المستمر له وانخفاض بند الالتزامات الثابتة بسبب خصم مبلغ الاحتياطات المتعلقة بالتزام عقد الإيجار، والذي يمثل الفرق بين القيمة المسجلة للأصل وقيمة الالتزامات المستحقة على الشركة بقيمة ٤٣٥,٧١٤,٣٦٦ وارتفع بند الالتزامات المتداولة بمقدار ١,٧٩١,٥٥١,٢١٠ دينار عراقي نتيجة الاعتراف بالدفعات المستقبلية لعقد الإيجار كالتزام جاري لصالح الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور وفي عام ٢٠٢٣، وبعد أن بلغت مدة عقد الإيجار السنة الأخيرة، انخفضت قيمة الأصول المستأجرة للشركة إلى الصفر. وذلك بعد استهلاك الأصل المستأجر بمبلغ ٢٤٣,٧٦٢,٤٥١ دينار وادى ذلك إلى انخفاض في إجمالي الأصول وفي بند الالتزامات الثابتة تم خصم مبلغ الاحتياطات بالفرق بين قيمة التزام عقد الإيجار ومبلغ الأصل المستخدم اما بالنسبة لشركة العراقية للسجاد والمفروشات تم تطبيق نفس الآلية المحاسبية التي تم اتباعها مع الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور

اما تحليل النتائج على مستوى قائمة الدخل لعام ٢٠١٦ وعام ٢٠٢٣ للشركتين عينة البحث اظهرت النتائج الاتية : تم إعادة تصنيف مصروفات الإيجار التشغيلية لتُعترف كمصروف استهلاك لحق الاستخدام (الأصل المستأجر) ومصاريف فائدة على التزامات الإيجار، اذ بلغت في عام ٢٠١٦ و ٢٠٢٣ للشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور (٢٤,٣٧٦,٢٤٥) و(١٩,١٩٥,١٩١) دينارًا، على التوالي، مع تخفيض المستلزمات الخدمية بمبلغ (٣٥٠,٥٠٠,٣١٠). أما للشركة العراقية للسجاد والمفروشات فقد تم تخفيض المستلزمات الخدمية بمبلغ (٣٠,٤٦٢,٥٠٠) مع الاعتراف بمصروف اندثار (٢١,١٨٥,٧٥٥) وبمصروف فائدة (١٦,٦٨٢,٨٢٥) في عام ٢٠١٦ اما في عام ٢٠٢٣، انخفض مصروف الفائدة إلى الصفر بعد سداد جميع الدفعات، مما ساهم في زيادة صافي الدخل للعمليات الجارية وسيتم في أذناه استعراض التأثير المالي عبر عدة مستويات تحليلية

١. إجمالي الموجودات الثابتة: حيث ارتفع إجمالي الموجودات الثابتة بنسبة ١٣٪، لصالح الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ولصالح العراقية للسجاد والمفروشات سجلت زيادة كبيرة بنسبة ٩٢٪، مما يعكس وجود عقود إيجار ذات تأثير جوهري على موجوداتها الثابتة.
 ٢. إجمالي الموجودات المتداولة: بلغت نسبة التغيير في إجمالي الموجودات المتداولة ٤٪، لصالح الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور بينما العراقية للسجاد والمفروشات: ارتفع إجمالي الموجودات المتداولة بنسبة ٢٪
 ٣. إجمالي الالتزامات المتداولة: ارتفعت الالتزامات المتداولة بنسبة ٢١٪ لصالح الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور نتيجة لتسجيل المدفوعات المستحقة لعقود الإيجار ضمن الالتزامات قصيرة الأجل اما العراقية للسجاد والمفروشات: بلغت نسبة الزيادة ٨٪.
 ٤. إجمالي الالتزامات غير المتداولة: لكل من الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور والعراقية للسجاد والمفروشات: سجلت نسبة تغيير متساوية بلغت ١٪ فقط، مما يشير إلى تأثير محدود لتطبيق المعيار على الالتزامات طويلة الأجل.
 ٥. صافي الدخل قبل الضريبة: شهد صافي الدخل قبل الضريبة تغيراً كبيراً بنسبة ٨٥٪، لصالح الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور مما يعكس تأثيراً مباشراً لتطبيق المعيار على التكاليف التشغيلية والالتزامات بينما العراقية للسجاد والمفروشات سجلت نسبة زيادة ضئيلة بلغت ٢٪ يتضح هناك تحول جوهري في هيكل القوائم المالية للشركتين بعد تطبيق IFRS16 بنسبة ٢٣٪ نتيجة رسمة عقود الإيجار، والاعتراف بحق الاستخدام والالتزامات المالية المرتبطة بها أسفرت هذه التغييرات عن تقديم صورة أكثر دقة وشفافية للوضع المالي.
- ويتضح ما ورد اعلاه هناك تحولاً جوهرياً في هيكل القوائم المالية للشركتين عينة البحث بعد تطبيق معيار IFRS16 بنسبة ٢٣ % من خلال رسمة عقود الايجار والاعتراف بالأصل المتمثل في حق الاستخدام فضلا عن الالتزامات المالية المتعلقة بعقود الإيجار في ميزانياتها حيث أصبحت تعكس صورة أكثر دقة وشفافية للوضع المالي الحقيقي، مما يتيح للمستثمرين وصناع القرار الماليين فرصة أفضل لتقييم المخاطر والفرص المالية وهذا ما يدعم صحة الفرضية التي مفادها (لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 دورا في تعزيز جودة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية في سوق العراق للاوراق المالية.

المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

١-٤ الاستنتاجات

عن طريق تحليل تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 على عينة الشركات، برزت مجموعة من الاستنتاجات تظهر التغيرات الجوهرية التي أثرت على الأصول والالتزامات والمصروفات التشغيلية وكل اتي:

١- يوفر المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (IFRS16) إطاراً شاملاً للمحاسبة عن عقود الإيجار ويقدم تغييرات جوهرية في المتطلبات المحاسبية لمعالجة عقود الإيجار بالنسبة للمستأجرين، مما يسهم في تحسين دقة التقارير المالية.

٢- تؤثر رسملة عقود الإيجار التشغيلية على قائمة المركز المالي من خلال زيادة أصول والتزامات حق الاستخدام بمقدار التزامات الإيجار بالإضافة إلى ذلك تؤثر على قائمة الدخل من خلال إعادة تصنيف تكاليف الإيجار.

٣- تأكيد دور معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 في الحد من التمويل خارج الميزانية عبر الحد من تصنيف عقود الإيجار كتشغيلية إذا كانت تستوفي شروط المعيار، من خلال إلزام المستأجر الاعتراف بالعقود ضمن ميزانيته.

٤- تباين متطلبات النظام المحاسبي الموحد بشأن شروط الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار مع متطلبات IFRS16 ، مما يؤدي إلى اختلافات في معالجة المحاسبة عن عقود الإيجار بين النظامين حيث تم الكشف عن تعامل جميع عقود الإيجار على أنها تشغيلية حتى إذا كانت في مضمونها رأسمالية. هذا يعني أنها لا تعكس أي التزام في قائمة المركز المالي بدلاً من ذلك، تسجل دفعة الإيجار لتلك الموجودات في كشف الدخل كمصروف نتيجة تشغيلها وهذا يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية.

٢-٤ التوصيات

استناداً إلى الاستنتاجات يسعى الباحث إلى تقديم جملة من التوصيات:

١- ضرورة إجراء تحليل شامل للأثر المالي لتطبيق معيار IFRS 16 من خلال إعداد تقارير استباقية لتوضيح هذا الأثر.

٢- إعداد نظام محاسبي متكامل من خلال استخدام برامج محاسبية تدعم متطلبات IFRS 16 لضمان دقة تسجيل التزامات الإيجار وتكاليف الاستهلاك والفوائد.

٣- إعادة تقييم العقود الإيجارية من خلال مراجعة جميع عقود الإيجار لتحديد الالتزامات طويلة الأجل بشكل دقيق وفقاً لمتطلبات المعيار.

٤- إعداد خطط لتحسين الأداء المالي من خلال العمل على تعويض أي انخفاض في صافي الدخل في السنوات الأولى من التطبيق من خلال خفض تكاليف أخرى أو تحسين الكفاءة التشغيلية والاستفادة من تحسين صافي الدخل في السنوات اللاحقة لدعم استراتيجيات النمو والاستثمار.

٥- تعزيز الشفافية مع المستثمرين عن طريق توفير تقارير دورية توضح تأثير IFRS 16 على المركز المالي وصافي الدخل، مما يعزز الثقة لدى المستثمرين.

٦- التعاون مع سوق العراق للأوراق المالية والجهات الرقابية والتنسيق مع الجهات التنظيمية للحصول على الدعم والإرشاد لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية.



References

١. الجمعية السعودية للمراجعين والمحاسبين. (٢٠٢٢). المعايير الدولية للتقرير المالي: المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والاصدارات الاخرى المكتملة للمعايير. اصدار الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
٢. الاسدي، أحمد سعد جاري. (٢٠١٨). مواجهة تحديات تطبيق معيار الإيجار ١٦ IFRS وتأثيره في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية. جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد.
٣. عبد اللطيف، محمد أبو طالب ومحمود، بكر ابراهيم (٢٠٢٢). تأثير أحكام الأهمية النسبية وفقاً لبيان الممارسة IASB / في الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية لرفع جودة الإفصاح المحاسبي. مجلة العلوم المالية والمحاسبية العدد السابع / أيلول ٢٠٢٢.
٤. مندور، أسماء أسامة محمود (٢٠٢٣). المحاسبة عن عقود الإيجار وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي ١٦ IFRS وأثره على جودة القوائم المالية. جامعة طنطا كلية التجارة. ص ٥٣٥.
٥. الشرفاوي، منى حسن أبو المعاطي (٢٠٢١). دراسة لأثر تطبيق معايير الإيجار التشغيلي على القوائم المالية والقرارات ذات الصلة. كلية تجارة. جامعة السويس. من ص ٢٧ الى ص ٢٨.
6. Sbaih, Y. S. A., Alshurafat, H., Al-Hazaima, H., & Alhusban, A. a. A. (2022). The impact of IFRS 16 “Leases” on the financial performance on Jordanian industrial companies. In Lecture notes in networks and systems (pp. 736–745). https://doi.org/10.1007/978-3-031-08954-1_63
7. Grant Thornton (2016)" Major reforms to global lease accounting Retrieved 22/1/2017, from: www.granthornton.global/globalassets/.../global/.../ifrs-news-special
8. Bahadir, O. (2023). IFRS 16 (TFRS 16)'NIN FİNANSAL TABLOLAR VE FİNANSAL ORANLARA ETKİSİ. Muhasebe Ve Denetime Bakış, 23(70), 149–160. <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1256944>
9. Vital, Joana Alves. (2023). O IMPACTO DA IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 16 NA MANIPULAÇÃO DE RESULTADOS DAS EMPRESAS COTADAS EUROPEIAS: O CASO DO SE- TOR DE RETALHO: FACULDADE DE ECONOMIA UNIVERSIDADE DO PORTO
10. EY (2020).Applying IFRS.A closer look at IFRS 16 Leases.https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/ifrs/ey-applying-ifrs-lease-accounting-updated-dec-2020.pdf
11. BDO Australia (2017). NEED TO KNOW IFRS 16 Leases[https://www.bdo.ws/getmedia/2152948c-0f89-48f0-afaa-7f61b1eebd69/IFRS16IP_Leases_print-\(1\).pdf.aspx](https://www.bdo.ws/getmedia/2152948c-0f89-48f0-afaa-7f61b1eebd69/IFRS16IP_Leases_print-(1).pdf.aspx)
12. Department of Health & Social Care (2021). Group Accounting Manual IFRS 16 Supplement <https://www.gov.uk/government/publications/dhsc-ifrs-16-implementation-guidance/group-accounting-manual-ifrs-16-supplement>
13. HLB (2022). GUIDE IFRS 16 LEASES https://www.hlb.global/wp-content/uploads/2022/08/HLB_IFRS16_leases_a_guide.pdf
14. PWC (2016) IFRS 16-A new era of lease accounting PwC in depth INT2016-01, Retrieved 29/1/2017, from: <https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id>
15. Stanić, M. (2016). IFRS 16-Leases and its Effect on Management Bonus Systems: Copenhagen Business School
16. Arora, s. (2020). IFRS 16 NEW LEASE ACCOUNTING
17. KNOW EVERYTHING ABOUT LEASE VALUATION FROM BASICS LESSEE'S POINT OF VIEW: EDITION-01 from: https://books.google.iq/books?id=N6_YDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ar#v=onepage&q&f=false
18. Todorova, E.S & Sokolova, N.V. (2019). IFRS 16 Leases and Its Impact on Company's Financial Reporting, Financial Ratios and Performance Metrics: Economic Alternatives, 2019, Issue 1, pp. 44-62
19. Cumming, C. J. (2021). The implementation impact of IFRS 16: leases on JSE listed technology and telecommunication companies using a constructive capitalisation model. <https://researchspace.ukzn.ac.za/handle/10413/18866>
20. Ribeiro, J., Ribeiro, F., & Ribeiro, F. (2023). The impacts of IFRS 16 on airlines. Accounting and Management Review | Revista De Contabilidade E Gestão, 27(1).



21. Díaz, J. M., & Ramírez, C. Z. (2018). The Impact of IFRS 16 on Key Financial Ratios: A new Methodological approach. *Accounting in Europe*, 15(1), 105–133.
22. Toferer, W. (2019). Der Übergang von IAS 17 auf IFRS 16: Versuch einer Abschätzung der bilanziellen Auswirkungen. Springer Gabler.
23. Lopes, A.I & Penela, D. (2020). IFRS 16 implementation effects on financial statements and key financial ratios: Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), Business Research Unit BRI Avenida da Forcas Armadas, 1649-026
24. Farinacci, Nicola (2019). The impact of the IFRS 16: implications and empirical evidence. università politecnica delle marche
25. Jari, A. S., Wajar, I. J., & Hashim, H. H. (2020). The effect of adopting international financial reporting standards on earnings management in Iraqi tourism companies: An empirical study. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 9(2),
26. Jarry, A. S., & Salih, Y. R. (2023). The possibility of adopting the IAS41 standard in measuring and disclosing biological assets in Iraqi economic units (an applied study in Al-Ribas Poultry and Feed Company). *Journal of Administration and Economics*, 48(137)