

آثار تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) "عقود الإيجار"
على القوائم المالية للمؤسسات.

**The Effects of IFRS 16 Requirements Application on
Companies' Financial Statements**

شرشافة إلياس،* جامعة سطيف 1، الجزائر، ilyes.charchafa@yahoo.fr

كيموش بلال، جامعة سكيكدة، الجزائر، kimouchebilal@gmail.com

شرون عزالدين، جامعة سكيكدة، الجزائر، ch.azizon@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2020/07/05

تاريخ الاستلام: 2020/03/23

ملخص: هدفت الدراسة إلى الوقوف على التغييرات التي أدخلها معيار الإبلاغ المالي الدولي مقارنة بمعيار المحاسبة الدولي على المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، والآثار المنتظرة في القوائم المالية. لقد كشفت عن تأثيرات مهمة متوقعة، مست قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة حقوق الملكية، أما قائمة التدفقات النقدية، فإن التأثير يقتصر على تصنيف التدفقات النقدية.

الكلمات المفتاحية: عقود الإيجار؛ معيار الإبلاغ المالي الدولي؛ معيار المحاسبة الدولي؛ القوائم المالية.

تصنيفات JEL: M41, M42, M43

Abstract: This paper aims to identify the changes that have been introduced by the IFRS 16 on the accounting treatment of leases, and the expected effects of these changes on companies' financial statements. The study revealed that important changes will happen in the value of the elements that recognized in the financial statements; except for the statement of cash flows where the net cash flow will not be influenced, but changes in the cash flow components classification will happen.

Keywords: Leases; IFRS 16; IAS 17; financial statements.

JEL classifications codes : M41, M42, M43

مقدمة:

تعتبر القوائم المالية مصدرًا للمعلومات بالنسبة لأصحاب المصالح في المؤسسة، حيث تساهم في تمكينهم من اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل علاقتهم بالمؤسسة، والمحافظة على الثقة بين المؤسسة وتلك الأطراف وتعزيزها أكثر، يتطلب سلامة عملية الإفصاح وشفافية المعلومات المفصح عنها، وأن تعكس تلك المعلومات بصدق وعدالة وضعية المؤسسة وأدائها، وأن تكون في متناول وفهم ومقدرة أصحاب المصالح على القراءة والتحليل بما يمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة وترشيدها.

يعد التمويل عن طريق عقود الإيجار أبرز المواضيع التي أثير حولها جدل واسع بين المنظمات المهنية والعلمية وفي الدراسات الأكاديمية والمحاسبية على وجه الخصوص، خاصة بعد التقرير الذي أصدرته هيئة السوق المالي الأمريكي (SEC) عام 2005، والذي كشفت فيه عن مبالغ تمثل التزامات إيجارية هائلة لا تظهر ضمن القوائم المالية للمؤسسات، إلى جانب الأساليب التضليلية التي أصبحت كثير من المؤسسات تتبعها في تصنيف عقود الإيجار بغية ترك أثر إيجابي في قوائمها المالية ومؤشرات أدائها.

هذه الحقائق أدت بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى إصدار معيار محاسبي جديد تحت مسمى معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) والذي جاءت متطلباته لمعالجة أوجه القصور التي يعاني منها معيار المحاسبة الدولي (IAS 17)، من خلال ضمان العرض الصادق لأصول والتزامات المؤسسة وزيادة شفافية المعلومات المفصح عنها، بما يتيح تقييم الوضع المالي وأداء المؤسسة بشكل أفضل وأكثر دقة.

أ - الإشكالية:

أدخل مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن المعيار (IFRS 16) الذي بدأ تطبيقه عام 2019 تغييرات مهمة على المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، لذلك تتساءل الدراسة عن أثار تطبيق المعيار (IFRS 16) في القوائم المالية للمؤسسات، ولمعالجة إشكالية الدراسة يتطلب الأمر الإجابة عن الأسئلة الآتية:

- ما هي الاختلافات في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بين معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 17) ؟

- فيما تتمثل آثار تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) في القوائم المالية ؟
ب- فرضية الدراسة:

سينتج عن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) تأثير جوهري في القوائم المالية للمؤسسات.

ج- أهداف الدراسة:

انطلاقاً مما سبق يمكن بلورة الهدف الأساسي للدراسة في التعرف على التغييرات التي أدخلها معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) على المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، والآثار المنتظرة لتلك التغييرات على القوائم المالية للمؤسسات.

د- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الموضوع في حد ذاته، حيث يعد التمويل الإيجاري من بين أهم أساليب التمويل الحديثة التي تشهد نمواً وتطوراً متسارعين، كما تظهر أهميتها في تزامنها مع أول تطبيق لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)، والذي دخل حيز التنفيذ بدءاً من 2019/01/01، مما يعني أن الآثار التي يمكن أن تترتب عنه في القوائم المالية للمؤسسات لا تزال غير واضحة. وما يزيد من أهمية الدراسة هو توظيف حالة معاملة إيجارية استمدت معطياتها من الواقع للوصول إلى نتائج أكثر دقة وأكثر قرباً وانعكاساً للواقع، مبنية في مجملها على أطر عملية تطبيقية.

هـ- منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، الذي استخدم في وصف وتحليل البيانات المرتبطة بالإشكالية المدروسة، من أجل تحقيق هدف الدراسة، وأيضاً المنهج المقارن للمقارنة بين متطلبات المعيار (IFRS 16) والمعيار (IAS 17)، والوصول إلى تحديد التأثيرات المتوقعة في القوائم المالية للمؤسسات.

أولاً- التأسيس النظري للدراسة:

1- تقديم معيار الإبلاغ المالي الدولي:

لكي نفهم ماهية معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) علينا أولاً التطرق إلى الدوافع والظروف التي مهدت لإصدار هذا المعيار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي، وإحلاله محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 17).

1.1- دوافع إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي:

يرجع التفكير في استبدال معيار المحاسبة الدولي إلى عام 2005، إثر تقرير هيئة السوق المالي الأمريكي (SEC)، الذي قدر أن ما قيمته 1,5 ترليون دولار أمريكي من عقود الإيجار لا تظهر ضمن ميزانيات المؤسسات، مما يعبر عن مخاوف حول نقص الشفافية وعدم تماثل المعلومات في السوق المالي، وما يمكن أن يحدثه من تضليل للمستخدمين (IASB, 2016, p. 3)، وقد تم إرجاع ذلك إلى قصور المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، مما ولد حاجة لإعادة النظر في متطلبات المعيار (IAS 17)، كونه لا يوفر القدرة لأصحاب المصالح على أخذ تصور شامل للأصول المسيطر عليها، والمستخدمة من قبل المستأجر، ولا حتى على الالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار.

ظهرت المشكلة أساساً في كون متطلبات المعيار (IAS 17) تفرض تسجيل الإيجار التشغيلي في قائمة الدخل، مما يعني بقاء كل من الأصل الذي ينتج عن حق استخدامه والانتفاع به، والالتزام الذي ينتج هو الآخر عن تعهد الدفع الذي يقدمه المستأجر طوال فترة العقد، خارج قائمة المركز المالي للمستأجر، على الرغم من أن كل من حق الاستخدام والتعهد بالدفع يحققان مفهوم الأصل والالتزام وفقاً للإطار المفاهيمي (IASB, 2016, p. 10). وتجسد هذه المعالجة في الواقع ما يسمى بـ "التمويل خارج الميزانية" (Bunea- Bonta, 2017, p. 78)، والذي يعبر عن تمويل يتم الحصول عليه من قبل المستأجر في إطار الإيجار التشغيلي دون أن تظهر قيمته في قائمة المركز المالي، وذلك لعدم اعتباره من قبل المستأجر ديناً بشكل صريح، ومنه كيند ضمن الخصوم.

يضاف إلى ما سبق أن معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) يتيح إمكانية تصنيف عقود الإيجار إلى تشغيلية أو تمويلية، مما فتح المجال أمام المؤسسات للتلاعب، في محاولة تحقيق أثر إيجابي في قوائمها المالية (7, p. 2016, Rulmont)، مما أدى بالمستخدمين إلى التعامل مع العديد من عمليات الإيجار كتشغيلية رغم طبيعتها التمويلية. هذه الممارسات عبرت عن سلوك تضليلي انتهجته المؤسسات في ظل قصور متطلبات المعيار (IAS 17)، خاصة وأنه يتم في ظل هذه الممارسات حذف قيمتين أساسيتين من المركز المالي هما: قيمة أصل حق الاستخدام ومبلغ الالتزام.

هذا القصور في معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) ألزم أصحاب المصالح البحث عن معلومات إضافية، والقيام بتعديلات، للتمكن من تقييم أداء المؤسسة، غير أن ذلك غير كاف للوصول إلى تقييم موثوق، وعليه أصبح ينظر لهذا المعيار باعتباره غير قادر على تقديم عرض صادق وعادل عن الوضعية المالية للمؤسسة؛ وقد أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في إطار مشروعه المشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لتحسين التقارير المالية عن أنشطة الإيجار، أقر بفشل معيار معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

2.1- نشأة معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)

لمعالجة الإنتقادات الموجهة لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 17)، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) منهجا جديدا للتعامل مع عقود الإيجار، تجسد في معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)، ويمكن إيجاز مراحل نشأة المعيار كالاتي:

- عام 2005: تقرير هيئة السوق المالي الأمريكي (SEC)، تضمن مخاوف جدية من نقص الشفافية، مرجعة إياه إلى وجود قصور في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار.
- عام 2006: استجابة للمخاوف السابقة، أعلن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عن مشروع مشترك لتحسين المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار.

- مارس 2009: صدور ورقة نقاش حول عقود الإيجار، والتي حملت آراء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأولية حول محاسبة المستأجر، واقتراح نموذج محاسبة حق الاستخدام، وكانت الردود إيجابية، بحيث اتجهت نحو ضرورة أن يقوم المستأجر ومع بداية تاريخ العقد بالاعتراف بأصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار.
- أوت 2010: صدور أول مسودة للمعيار، تم تطويرها بناء على الردود المستلمة حول ورقة المناقشة الصادرة عام 2009، إضافة إلى مساهمات مختلف الأطراف المهتمة بالإفصاح المالي عن عقود الإيجار، وأهم ما تضمنته: مواصلة تطوير نموذج محاسبة حق الاستخدام وإضافة مقترحات لإدخال تغييرات على محاسبة المؤجر.
- ماي 2013: صدور مسودة منقحة للمعيار، وقد كانت الآراء متعددة ومختلفة، لذا كان من المستحيل على المجلس أخذ كل وجهات النظر، واكتفى بتطوير نموذج يقوم على تصنيف عقود الإيجار إلى فئتين مع متطلبات محاسبية خاصة بكل صنف، حيث يعتمد التصنيف على مستوى استغلال المستأجر المتوقع للمنافع المتضمنة في الأصل.
- جانفي 2016: صدور معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS 16) "عقود الإيجار"، فانطلاقا من النقاشات والمشاورات، توصل المجلس إلى مجموعة من القرارات حسم فيها موقفه من المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، سواء عند المستأجر أو المؤجر.
- 1 جانفي 2019: بداية التطبيق الفعلي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)، وقد وضع المجلس استثناء لإمكانية تطبيقه قبل هذا التاريخ إن كانت المؤسسة تطبق المعيار (IFRS 15) "الإيرادات عن العقود المبرمة مع الزبائن".

3.1- إطار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)

بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) هو توفير المفاهيم الواجب إتباعها عند الاعتراف وقياس عقود الإيجار، بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة، بغية تمكين المستخدمين من الحصول على معلومات

تعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة، بما يمكنهم من الوصول إلى تقييم التأثيرات الناتجة عن عقود الإيجار في الوضعية المالية للمؤسسة بشكل موثوق.

حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) فإن عقد الإيجار هو "عقد أو جزء من عقد يحول الحق في استخدام أصل لفترة زمنية مقابل تعويض معين" (IASB, 2016, p. 26)، أي هو إتفاق بين المؤجر والمستأجر، ينتج عنه إنتقال حق استخدام الأصل من المالك (المؤجر) إلى الزبون (المستأجر) لفترة معينة، مقابل إنتقال مجموعة من المنافع الإقتصادية؛ ولتحديد فيما إذا كان العقد يحول حق استخدام الأصل لفترة زمنية معينة يوصي المعيار بالتأكد من أن المستأجر يتمتع على طول فترة استخدام الأصل بسيطرة كلية على الأصل والمنافع المتأتية من استخدامه.

بينت الفقرة 3 من المعيار (IFRS 16) أن نطاق تطبيق هذا المعيار يشمل جميع عقود الإيجار، باستثناء عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام الموارد المعدنية والموارد غير المتجددة، عقود إيجار الأصول البيولوجية المحفوظ بها بواسطة المستأجر (IAS 41)، ترتيبات امتياز الخدمة العامة ضمن نطاق تفسيرات المعيار (IFRS 12)، تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق المعيار (IFRS 15)، الحقوق المحفوظ بها بواسطة المستأجر بموجب إتفاقيات ترخيص لمثل هذه البنود كالأفلام والفيديوهات والمسرحيات والمخطوطات وحقوق النشر (IAS 38).

جدير بالذكر أن المعيار (IFRS 16) ألغى تصنيف عقود الإيجار إلى عقود إيجار تشغيلية وتمويلية ضمن محاسبة المستأجر، حيث أصبحت تعالج بنفس الطريقة (IASB, 2016, p. 3)، ويأتي هذا بعد أن تم الاعتماد على نموذج واحد عند معالجة عقود الإيجار لدى المستأجر، وسمح المعيار بمعالجة مختلفة تتوافق مع المعالجة السابقة المنصوص عليها في المعيار (IAS 17) بالنسبة للمستأجر في حالتين فقط (PCW, 2016, p. 35): أن لا تتجاوز مدة العقد فترة مالية واحدة (12 شهر أو أقل)، أو أن قيمة الإيجار منخفضة نسبياً (قدرت بـ 5000 دولار أمريكي).

بالنسبة للتصنيف عند المؤجر، أبقى المعيار (IFRS 16) التصنيف كما كان وفق المعيار (IAS 17)، معتمداً في التمييز على جوهر المعاملة، وما يعتمد عليها من آثار، فإذا ترتب عن عقد الإيجار إنتقال لمعظم منافع ومخاطر الملكية من المؤجر إلى المستأجر على الرغم من احتفاظ المؤجر بحق الملكية يمكن النظر لهذه العملية على أنها تأجير تمويلي، أما إذا لم يترتب على عقد الإيجار إنتقال معظم منافع ومخاطر الملكية إلى المستأجر فيعامل عقد الإيجار كعقد تشغيلي. كما أورد المعيار في الفقرة 64 مجموعة من المؤشرات التي يمكن الاستدلال بها لتصنيف عقد الإيجار كما يأتي:

- إنتقال ملكية الأصل المؤجر إلى المستأجر في نهاية العقد؛
- وجود حق للمستأجر بشراء الأصل بسعر مجز، أي يقل عن قيمته العادلة بشكل جوهري؛
- عندما تغطي مدة العقد الجزء الرئيسي أو الهام من العمر الإنتاجي للأصل؛
- عندما تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أكبر من أو تساوي القيمة العادلة للأصل المؤجر أي مساوية على الأقل للقيمة العادلة للأصل؛
- عندما تكون الأصول المستأجرة لها طبيعة متخصصة بحيث يمكن للمستأجر فقط أن يستخدمها بوضعها الحالي دون أن يجري عليها أي تعديلات جوهريّة.

2- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفق (IFRS 16) مقارنة بـ (IAS 17)

سننظر إلى المعالجة المحاسبية كما تم توضيحها في المعيار من الفقرة 22 إلى الفقرة 103 لكل من المؤجر والمستأجر، وأيضاً سننظر إلى أهم التغييرات التي جاء بها المعيار (IFRS 16) مقارنة بالمعيار (IAS 17)، إضافة إلى المنافع والأعباء المنتظرة من تطبيق المعيار (IFRS 16).

1.2- المعالجة المحاسبية عند المستأجر

1.1.2- القياس الأولي

يجب على المستأجر، في تاريخ بداية العقد، إثبات "أصل حق الاستخدام" و"التزام عقد الإيجار"، حيث:

- يتم قياس "أصل حق الاستخدام" حسب تكلفة العقد، التي تتضمن (مبلغ القياس الأولي لدفعات التزام عقد الإيجار + أي دفعات إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار + تقدير لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل بعد نهاية مدة الإيجار - أي حوافز إيجار مستلمة).
- يتم قياس "التزام عقد الإيجار" حسب القيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ باستخدام معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار، وفي حالة تعذر الحصول على معدل الفائدة الضمني بسهولة، يتم استخدام معدل الاقتراض الهامشي للمستأجر لخصم تلك الدفعات غير المدفوعة.

2.1.2- القياس اللاحق

- في القياس اللاحق لأصل حق الاستخدام يمكن استخدام عدة نماذج كما يأتي:
- **نموذج التكلفة:** يقاس بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاكات وخسائر تدني القيمة حسب المعيار (IAS 16) "الممتلكات، المباني والمعدات" والمعيار (IAS 36) "تدني قيمة الأصول"، ومعدلة بأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار. فإذا كان عقد الإيجار منتهي بالتملك أو يتضمن خيار شراء، يجب اهتلاك الأصل بواسطة المدة النفعية للأصل، عدا ذلك يتم اهتلاك الأصل حسب مدة الإيجار أو المدة النفعية للأصل أيهما أقصر.
- **نموذج القيمة العادلة:** إذا استوفى أصل حق الاستخدام تعريف العقارات الاستثمارية، يجب تطبيق نموذج القيمة العادلة عليه حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 40).
- **نموذج إعادة التقييم:** يمكن للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقييم إذا كان أصل حق الاستخدام ذو علاقة بفئة من الممتلكات، المباني والمعدات، بحيث يكون تطبيق هذا النموذج على جميع أصول حق الاستخدام ذات العلاقة بتلك الفئة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) "الممتلكات، المباني والمعدات".

في القياس اللاحق للالتزام عقد الإيجار، يتم زيادة المبلغ الدفترى ليعكس الفائدة على التزام عقد الإيجار، وتخفيض المبلغ الدفترى ليعكس دفعات الإيجار المدفوعة، مع إعادة قياس المبلغ الدفترى ليعكس أي إعادة تقييم لدفعات الإيجار.

3.1.2- الإفصاح:

يجب الإفصاح ضمن القوائم المالية للمستأجر عن مجموعة من المعلومات، كما هو موضح في الجدول الموالي.

الجدول (1): الإفصاحات عن عقد الإيجار لدى المستأجر.

قائمة التدفقات النقدية	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي
- المبلغ المدفوع من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية.	- مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار بشكل منفصل عن مصروف	- أصل حق الاستخدام بشكل منفصل عن باقي الأصول.
- مبلغ الفائدة على التزام عقد الإيجار.	- الاهتلاك عن أصل حق الاستخدام.	- التزام عقد الإيجار بشكل منفصل عن باقي الالتزامات.
- دفعات الإيجار لعقود قصيرة الأجل والأصول منخفضة القيمة ضمن الأنشطة التشغيلية.		

المصدر: من إعداد الباحثين.

2.2- المعالجة المحاسبية عند المؤجر

1.2.2- القياس الأولي

- عقود الإيجار التمويلية، عند بداية العقد يجب على المؤجر أن يعترف ويقيس الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار في قائمة المركز المالي، ويشير صافي الاستثمار إلى إجمالي الاستثمار مخصوما بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار.
- بخلاف المؤجرين من أصحاب المصانع والتجار، يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي لصافي الاستثمار وتخفيض مبلغ الدخل المعترف به خلال مدة

العقد، بحيث يتم تحديد سعر فائدة ضمني بطريقة يتم فيها تضمين التكاليف الأولية تلقائياً في صافي الاستثمار لعقد الإيجار التمويلي.

- **المؤجر من التجار وأصحاب المصانع**، يتوجب عليهم عند بداية عقد الإيجار إثبات وقياس لكل عقد من عقود إيجاراتهم التمويلية، الإيراد بالقيمة العادلة للأصل أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار أيهما أقل، تكلفة المبيعات بتكلفتها أو المبلغ الدفترية مطروحا منه القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة، ربح أو خسارة البيع. أما التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر للحصول على عقد إيجار تمويلي فتعتبر مصاريف بيعيه في قائمة الدخل الشامل، وتستبعد من كونها تكاليف مباشرة ضمن صافي الاستثمار.

- **عقود الإيجار التشغيلية**، يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية ضمن القيمة الدفترية للأصل المؤجر، وإثبات تلك التكاليف على أنها مصروف خلال مدة العقد بنفس الأساس المستخدم في دخل عقد الإيجار.

2.2.2- القياس اللاحق

- **عقود الإيجار التمويلية**: يتم الاعتراف بالدخل على مدار مدة الإيجار، على أساس نمط يعكس معدل عائد ثابت لصافي الاستثمار، الذي يمثل إجمالي الاستثمار كتخفيض للمبلغ الأصلي وتخفيض عنصر الدخل التمويلي غير المتحقق، وتطبق متطلبات إلغاء الإثبات وتدني القيمة حسب متطلبات المعيار (IFRS 9).

- **عقود الإيجار التشغيلية**: يتم إثبات دفعات عقود الإيجار المستلمة على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس آخر منتظم، كما يتم إثبات مصاريف الاهتلاك وأي تكاليف أخرى على أنها مصروف، كما يتم تطبيق متطلبات تدني القيمة حسب المعيار (IAS 36) "تدني قيمة الأصول" على الأصل المؤجر.

3.2.2- الإفصاح

يجب الإفصاح ضمن القوائم المالية للمؤجر عن مجموعة من المعلومات، كما هو موضح في الجدول الموالي.

الجدول (2): الإفصاحات عن عقد الإيجار لدى المؤجر.

عقود الإيجار التشغيلية	عقود الإيجار التمويلية
- عرض الأصول وفقا لطبيعتها في المركز المالي؛	- ربح أو خسارة البيع؛
- ضمن الإفصاحات يتم تبيان دخل الإيجار؛	- دخل التمويل على صافي الاستثمار في عقد الإيجار؛
- تطبيق متطلبات الإفصاح حسب المعيار (IAS 16)، مع توضيح تحليل استحقاق دفعات الإيجار، وبين دفعات الإيجار غير المخصصة، وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.	- الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في صافي الاستثمار؛
	- تفسيرات للتغيرات المهمة في المبلغ الدفئري لصافي الاستثمار؛
	- تحليل استحقاق دفعات الإيجار المستحقة، وبين دفعات الإيجار غير المخصصة، وإجمالي المبالغ المتبقية.

المصدر: من إعداد الباحثين.

3.2- الاختلافات بين المعيار (IFRS 16) والمعيار (IAS 17)

1.3.2- السيطرة هي من تحدد بالأساس كون العقد إيجاري أو غير إيجاري

حسب التفسير (IFRIC 4) ليس من الضروري للمعاملة كي ينتج عنها عقد إيجار أن تتضمن إنتقال حق السيطرة على الأصل لتكون ضمن نطاق المعيار (IAS 17) (Ernst & Young, 2018, p. 130)، في المقابل تم مراعاة والتأكيد ضمن المعيار (IFRS 16) على ضرورة أن المستأجر يتمتع بسيطرة كاملة على الأصل والمنافع من استخدامه خلال فترة العقد، حتى يتحقق تعريف عقد الإيجار، لذا فقد وفر معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) دليلا إرشاديا لتمكين المتعاملين من الحكم على طبيعة المعاملة فيما إذا كانت تحقق تعريف عقد الإيجار أم لا.

2.3.2- معالجة محاسبية مختلفة لعقود الإيجار عن عقود الخدمة:

لا تميز متطلبات المعيار (IAS 17) بين عقد الإيجار وعقد الخدمة، حيث تطبق عليهما نفس الطريقة المحاسبية، باعتبار أن كلاهما عقد إيجار مع معالجتهم محاسبيا ضمن قائمة الدخل، وذلك بعكس متطلبات المعيار (IFRS 16)، حيث تشترط إمكانية تحديد الأصل موضوع العقد ليتم اعتبار العقد كعقد إيجار، ويمكن أن نعطي مثلا في كيفية

التفريق بين عقد الإيجار وعقد الخدمة، فمثلا مؤسسة ترغب في استئجار مساحة معينة بمستودع لمدة 3 سنوات بغية استغلالها في تخزين بضاعتها، وعلى إثر ذلك قام صاحب المستودع بإعطاء المؤسسة خيارين: صاحب المستودع مستعد لأن يعطي المؤسسة مساحة (X)، لكن يكون له الحق في تغيير موقع التخزين بناء على شغور من عدم شغور المساحات الموجودة، أو أن المؤسسة ستختار الموقع (Y) الذي تم تحديده، وهذا الموقع للمؤسسة ولا أحد يستطيع استغلاله غير المؤسسة.

هنا العقود الناتجة عن كلا الخيارين يتم التعامل معها وفقا لمتطلبات (IAS 17) على كونها عقود إيجار، في المقابل ووفقا لمتطلبات (IFRS 16) فالأمر يستدعي تطبيق منهج تحديد عقد الإيجار، وعليه يتم طرح السؤال الأول والمتعلق بإمكانية تحديد الأصل محل العقد، فإن كان الجواب:

- بنعم كما يدل على ذلك الخيار الثاني فهنا العقد الناتج عن المعاملة يعد عقد إيجار ويتم الاعتراف بأصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار ضمن قائمة المركز المالي.
- بلا كما يدل على ذلك الخيار الأول، يعد العقد الناتج عن المعاملة عقد خدمة وليس عقد إيجار، لأنه يتعذر تحديد الأصل وصاحب المستودع له الحق في تغيره.

3.3.2- الإفصاح عن أصل والتزام عقد الإيجار التشغيلي عند المستأجر

في ظل المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلي وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) يتم الاعتراف بدفعات الإيجار كمصروف في قائمة الدخل؛ أما وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) يتم الاعتراف في بداية العقد بالأصل المستأجر والتزام عقد الإيجار في قائمة المركز المالي، ومصروف الفائدة والاهتلاك ضمن الدخل.

4.3.2- ظهور عقود الإيجار خارج قائمة المركز المالي عند المستأجر كاستثناء

في ظل معيار المحاسبة الدولي (IAS 17)، تتجسد مخرجات المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلي بالإفصاح خارج قائمة المركز المالي، في المقابل ووفقا لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) فإن الإفصاح عن عقود الإيجار التشغيلي خارج

قائمة المركز المالي يعد استثناء يمكن أن يتحقق في حالتين فقط: أن لا تتجاوز مدة العقد 12 شهرا، أو أن تكون قيمة الإيجار منخفضة (أقل من 5000 دولار أمريكي).

5.3.2- جميع عقود الإيجار عند المستأجر تعامل كعقود الإيجار التمويلي

تقتضي المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) تصنيفها أولا كعقود إيجار تمويلية، ثم كعقود إيجار تشغيلية، وفقا لبعض المؤشرات؛ أما وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) فإن جميع عقود الإيجار أصبحت تعامل محاسبيا عند المستأجر باعتبارها عقود إيجار تمويلية (IASB, 2016, p. 3).

4.2- منافع وأعباء تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)

1.4.2- منافع تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)

يسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) بتحقيق العرض الصادق لأصول والتزامات المؤسسة وزيادة شفافية المعلومات المفصح عنها، بما يتيح تقييم الوضع والأداء الماليين للمؤسسة بشكل أفضل وأكثر دقة، لذا من المتوقع أن يؤدي تطبيق المعيار إلى تحسين القرارات الاستثمارية بسبب توفير المزيد من المعلومات الملائمة بجودة عالية وعلى أسس مفاهيمية صحيحة، مقارنة بما كان يتم توفيره في ظل متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 17)، حيث كان المستثمرون والمحللون الماليون يلجأون إلى القيام بالعديد من التعديلات باستخدام تقنيات وطرق متعددة ينتج عنها في الغالب تقديرات غير موثوقة وبعيدة عن الدقة، وتختلف من طرف إلى آخر.

من خلال إجبار المؤسسات على الاعتراف بأصولها والتزاماتها الإيجارية، وقياس جميع تلك الأصول والالتزامات بنفس الطريقة، والافتقار على الاعتراف بالحقوق والالتزامات المتولدة من العقد، ستراعي المعلومات المفصح عنها القرارات المختلفة المتخذة من قبل مختلف المؤسسات، لذا من المتوقع أن يؤدي تطبيق المعيار إلى الرفع من إمكانية المقارنة بين المعلومات المحاسبية المفصح عنها بشكل كبير.

الحد من التلاعب في تصنيف عقود إيجار التمويل على كونها تشغيلية بإدراجها خارج قائمة المركز المالي بشكل متعمد، لما لذلك من أثر إيجابي في القوائم المالية للمؤسسات أو بعض النسب الرئيسية، والتي تفيد في تقييم أدائها والحكم على وضعها المالية، حيث تم مطالبة المؤسسات وفق المعيار بالاعتراف بجميع عقود الإيجار ضمن قائمة المركز المالي، حيث من شأن ذلك زيادة موثوقية المعلومات المفصح عنها و التقليل من الانتهازية الإدارية، إلى جانب تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومنه الرفع من جودة الإفصاح (سلمان وجاري، 2018، ص. 521).

2.4.2- أعباء تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)

من المتوقع أن يصاحب عملية التحول إلى تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) بعض الأعباء، وخصوصا بالنسبة للمؤسسات، ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط الآتية (IASB, 2016, p. 32):

- **تحديث أنظمة المعلومات وتطوير العمليات**، حيث ينتج عن تطبيق المعيار معلومات كثيرة يستوجب على المؤسسات البحث عنها وجمعها من أجل الوصول إلى تقديم عرض صادق لعقود الإيجار، هذا ما سيحتم على المؤسسات تحمل أعباء إضافية في سبيل تحديث أنظمة المعلومات الخاصة بها، بالطبع سيختلف مقدار تلك الأعباء من مؤسسة إلى أخرى، حيث من المتوقع أنه وكلما كانت المؤسسة تحوز على محفظة إيجار أكبر كلما ستواجه صعوبة أقل، فمن المفترض أن تكون مجهزة بالفعل للتعامل مع هذا الحجم من المعلومات، لذا لن يتعدى ما ستواجهه إجراء بعض التحديثات على نظم معلوماتها. يضاف إلى ما سبق أن المؤسسات ستحتاج أيضا إلى تطوير عمليات وأساليب تسمح لها بتحديد عقود الإيجار وفصل مكونات العقد، وهو ما سيتطلب بذل جهد أكبر للمؤسسات التي تحوز على محافظ تأجير كبيرة، لأنها ستضطر إلى القيام بهذه العمليات بشكل متكرر، غير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يرى بأنه وبمجرد البدء في هذه الخطوات ستكون هناك تكلفة مستمرة لكن ضئيلة نسبيا.

- **التواصل والتدريب**، ستحتاج المؤسسات إلى تدريب موظفيها للتعامل مع متطلبات المعيار، هذا إلى جانب فتح قنوات الاتصال والحوار مع أصحاب المصالح لإعلامهم بالتغيرات المحاسبية التي ستطرأ بسبب تطبيق متطلبات المعيار، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأن هذا النوع من الأعباء سيختفي على المدى الطويل.
- **بالنسبة للمؤسسات التي تمتلك محافظ إيجار كبيرة**، فمن المحتمل أن يؤدي تطبيق متطلبات المعيار إلى التأثير بشكل سلبي في نسبها المالية الرئيسية، بما قد يؤثر على صورتها بالنسبة للمستثمرين ومنه قدرتها في الحصول على التمويل.

ثانيا - الدراسة الميدانية:

للوصول إلى تحليل ثري لآثار تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) في القوائم المالية للمؤسسات، تم الاستعانة بحالة معاملة إيجارية، تمكننا من توظيف المعارف النظرية التي تم التطرق إليها سابقا، للوصول إلى نتائج أكثر دقة وأكثر قربا وانعكاسا للواقع، مبنية في مجملها على أطر عملية تطبيقية.

1- تقديم الحالة محل الدراسة

الجدول الموالي يعرض تفاصيل عقد إيجار لإحدى المعاملات، تمثلت في قيام مؤسسة متخصصة في التمويل الإيجاري بتاريخ 2019/01/01 بتأجير مبنى لمؤسسة تنشط في ميدان البناء.

مدة العقد	5 سنوات
العمر الاقتصادي المقدر للمبنى	70 عام
قيمة الدفعة السنوية للإيجار	14000 دج
القيمة العادلة للمبنى عند إبرام العقد	2000000 دج
معدل الخصم	6%
استخدام القسط الثابت في اهتلاك المبنى على مدار العقد	

لمعرفة آثار تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) في القوائم المالية للمؤسسة المستأجرة سنعمل على إظهار الفروق الناتجة عن تمايز المعالجة المحاسبية بين المعيارين (IFRS 16) و (IAS 17).

بغية معالجة عقد الإيجار ضمن القوائم المالية للمؤسسة فمن الضروري تحديد القيمة الحالية للدفعات (PV) التي سيدفعها المستأجر للمؤجر، وذلك حتى يكون بمقدورنا قياس كل من أصل حق الاستخدام، والتزام عقد الإيجار.

$$PV = 14000 + 14000 \times (1+0.06)^{-1} + 14000 \times (1+0.06)^{-2} + 14000 \times (1+0.06)^{-3} + 14000 \times (1+0.06)^{-4} = 62511$$

القيمة الحالية لدفعات الإيجار المتوصل إليها تساوي 62511، وهي في الحقيقة ضمن هذه الحالة تمثل قيمة كل من أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار عند بداية العقد وبعبارة أخرى فإن: أصل حق الاستخدام = التزام عقد الإيجار = 62511. وبغرض تحديد التزامات عقد الإيجار على مدار مدة العقد يتم إعداد جدول لهذا الغرض، مع العلم أن مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار، تمثل معدل الفائدة على الرصيد المتبقي من التزام عقد الإيجار، بمعنى (مصروف الفائدة = الرصيد غير المسدد بداية العام $\times 0.06$).

الجدول (3): التزامات عقد الإيجار على مدار مدة العقد.

التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	الفائدة	المسدة	الرصيد غير المسدد
2019/01/01	0	0	0	62511
2019/01/01	14000	0	14000	48511
2020/01/01	14000	2910	11090	37421
2021/01/01	14000	2245	11754	25667
2022/01/01	14000	1540	12460	13207
2023/01/01	14000	792	13207	0

المصدر: من إعداد الباحثين.

بعد تحديد التزامات عقد الإيجار يمكن تحديد أصل حق الاستخدام، وذلك بعد احتساب قسط الاهتلاك وفقا لطريقة القسط الثابت، وعلى اعتبار أن العقد لا يحول الملكية للمؤجر، يتم احتساب اهتلاك أصل حق الاستخدام حتى نهاية مدة العقد فقط، وعليه يكون قسط الاهتلاك مساوي لـ: $12502 = 5 \setminus 62511$ ، وهي القيمة التي تطرح من قيمة أصل حق الاستخدام كل عام.

2- آثار تطبيق المعيار على قائمة المركز المالي

يوضح الجدول (4) أن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) سيؤدي إلى زيادة في جانب الأصول والخصوم، ومرد ذلك أن معيار (IFRS 16) ألغى ضمن متطلباته إمكانية اللجوء إلى التمويل من خارج الميزانية كما هو عليه الحال مع معيار (IAS 17) من خلال تأكيده على تسجيل جميع عقود الإيجار ضمن قائمة المركز المالي، سواء ضمن الموجودات كأصل حق الاستخدام، أو المطلوبات كالتزام عقد الإيجار.

الجدول (4): الآثار على الأصول والخصوم في حالة تطبيق (IFRS 16) و (IAS 17).

IAS 17			IFRS 16			التاريخ
حقوق والتزامات خارج الميزانية	الالتزامات	الأصول	حقوق والتزامات خارج الميزانية	الالتزامات	الأصول	
56000	0	0	0	48511	50009	2019/12/31
42000	0	0	0	37421	37507	2020/12/31
28000	0	0	0	25667	25005	2021/12/31
14000	0	0	0	13207	12502	2022/12/31
0	0	0	0	0	0	2023/12/31

المصدر: من إعداد الباحثين.

3- آثار تطبيق المعيار على قائمة الدخل

توضح معطيات الجدول (5) أن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) سيؤدي إلى تخفيض الأرباح (الربح قبل الضريبة) في السنوات الأولى للعقد لتعود وترتفع مع اقتراب العقد من نهايته، ومرد ذلك أن المعيار يميز في المصاريف بين الاهتلاك

والفوائد حيث يعترف بفوائد التزام عقد الإيجار ضمن المصاريف المالية كجزء منفصل عن اهتلاك أصل حق الاستخدام، على عكس معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) الذي كان يتطلب إظهار مصاريف الإيجار كبند واحد وعلى شكل دفعات متساوية على طول مدة العقد، هذا ما انعكس في كون أن الدفعات في ظل المعيار الجديد ستكون متناقصة وليست متساوية، نتيجة لكون سعر الفائدة في السنوات الأولى أعلى ثم يبدأ في الانخفاض مع مرور الوقت، هذا ما يؤدي بدوره إلى التأثير على الأرباح بالطريقة التي تم ذكرها سابقا.

الجدول (5): الآثار الناتجة على الدخل في حالة تطبيق (IFRS 16) و (IAS 17).

2023/12/31		2022/12/31		2021/12/31		2020/12/31		2019/12/31		البند
IAS 17	IFRS 16									
س	س	س	س	س	س	س	س	س	س	رقم الأعمال
12000	0	12000	0	12000	0	12000	0	14000	0	مصاريف الإيجار
-س	س	الربح قبل الفائدة								
12000	س	12000	س	12000	س	12000	س	14000	س	الاهتلاك
0	12502	0	12502	0	12502	0	12502	0	12502	الربح التشغيلي
-س	-س	المصاريف المالية								
12000	12502	12000	12502	12000	12502	12000	12502	14000	12502	الربح قبل الضريبة
0	792	0	1540	0	2245	0	2910	0	0	
-س	-س									
12000	13294	12000	14042	12000	14747	12000	15412	14000	12502	

المصدر: من إعداد الباحثين.

4- آثار تطبيق المعيار على قائمة حقوق الملكية

توضح معطيات الجدول (6) أن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) سيؤدي إلى انخفاض الأموال الخاصة للمؤسسة في السنوات الأولى للعقد ليعود ويرتفع مع اقتراب العقد من نهايته، ومرد ذلك يرجع إلى آثار تطبيق المعيار على الأرباح كما تم توضيحه سابقاً.

الجدول (6): الآثار على الأموال الخاصة في حالة تطبيق (IFRS 16) و (IAS 17).

التاريخ	IFRS 16	IAS 17	الفارق (أثر تطبيق IFRS 16 مقارنة بـ IAS 17)
2019-12-31	(15412)	(14000)	(1412)
2020-12-31	(14747)	(14000)	(747)
2021-12-31	(14042)	(14000)	(42)
2022-12-31	(13294)	(14000)	706
2023-12-31	(12502)	(14000)	1498
المجموع	(70000)	(70000)	0

المصدر: من إعداد الباحثين.

5- آثار تطبيق المعيار على قائمة التدفقات النقدية

توضح معطيات الجدول (7) أن تطبيق المعيار (IFRS 16) لن يؤدي إلى أي تذكر على صافي التدفقات النقدية وهذا على طول مدة العقد، غير أن هناك تغييرات مست تصنيف التدفقات، حيث وبدل تصنيف مصاريف الإيجار كتدفقات نقدية تشغيلية كما هو عليه الحال وفق المعيار (IAS 17)، يتم إظهارها وفق المعيار (IFRS 16) ضمن التدفقات النقدية التمويلية بالدفعات المسددة للمؤجر، وضمن التدفقات التمويلية أو التشغيلية بالفائدة على التزام عقد الإيجار، مما انعكس أيضاً في ارتفاع بند التدفقات التشغيلية وانخفاض في التدفقات التمويلية بنفس المقدار.

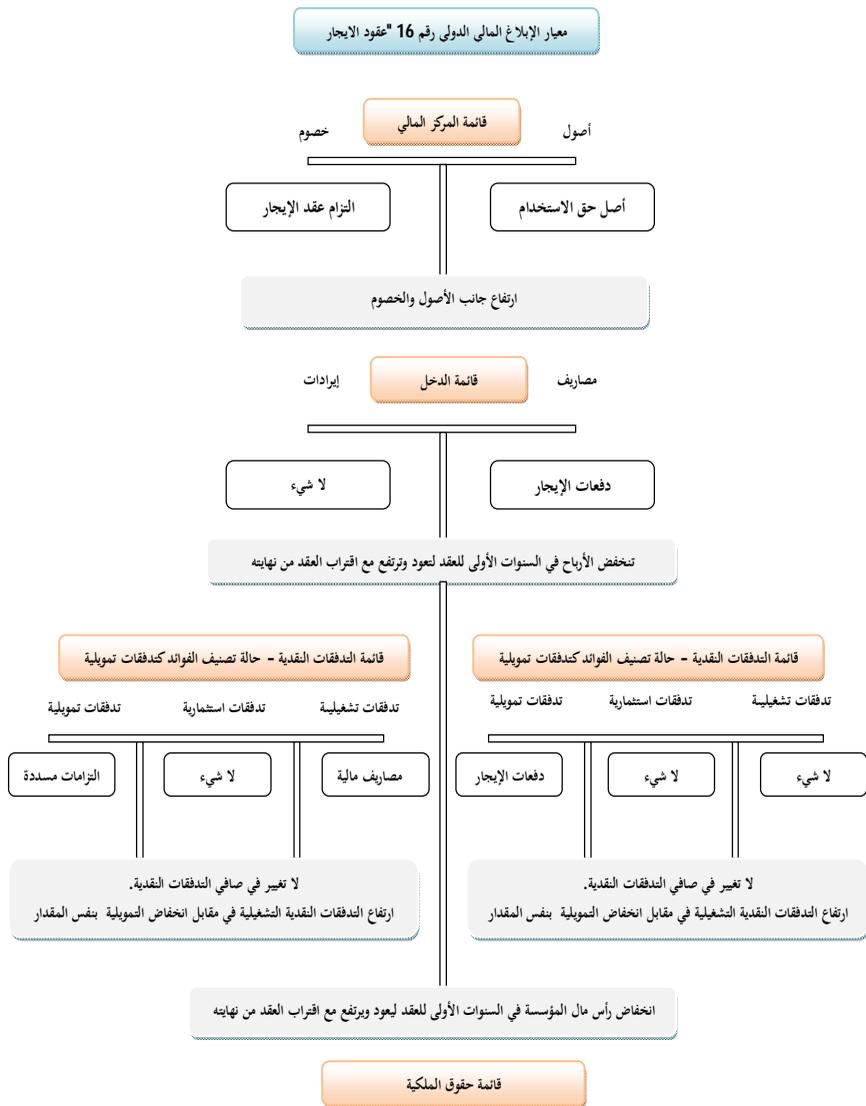
الجدول (7): الآثار الناتجة على قائمة التدفقات النقدية في حالة تطبيق (IFRS 16) و (IAS 17).

(حالة تصنيف الفوائد كتدفقات نقدية تشغيلية)										
2023		2022		2021		2020		2019		التدفقات النقدية
IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16	
(14000)	(792)	(14000)	(1540)	(14000)	(2245)	(14000)	(2910)	(14000)		أنشطة تشغيلية
										أنشطة استثمارية
	(13207)		(12460)		(11754)		(11090)		(14000)	أنشطة تمويلية
(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	الصافي
(حالة تصنيف الفوائد كتدفقات نقدية تمويلية)										
2023		2022		2021		2020		2019		التدفقات النقدية
IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16	
(14000)		(14000)		(14000)		(14000)		(14000)		أنشطة تشغيلية
										أنشطة استثمارية
	(14000)		(14000)		(14000)		(14000)		(14000)	أنشطة تمويلية
(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	(14000)	الصافي

المصدر: من إعداد الباحثين.

يمكن تلخيص مجمل آثار تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) في القوائم المالية للمؤسسات والتي تم التطرق إليها ضمن الدراسة في الشكل الموالي.

الشكل (1): مجمل آثار تطبيق المعيار (IFRS 16) في القوائم المالية للمؤسسات



المصدر: من إعداد الباحثين.

الخاتمة:

توجت مجهودات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لمعالجة أوجه القصور في متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) الذي أدخل تعديلات جوهرية على المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار خاصة بالنسبة للمستأجر، سمحت بالقضاء على التمويل من خارج الميزانية الذي كانت تلجأ إليه المؤسسات في إطار عقود الإيجار، والذي كان يساهم في تشويه التزامات المؤسسة وأدائها، حيث تم اعتماد نموذج محاسبة واحد لجميع عقود الإيجار يقوم على إلغاء تصنيف تلك العقود والاعتراف بعقد الإيجار ضمن موجودات والتزامات المؤسسة.

سمحت الدراسة الحالية بالوقوف على مجموعة من الآثار المنتظرة في القوائم المالية نتيجة تطبيق معيار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)، تمثلت في زيادة أصول والتزامات المؤسسة، مع تسجيل انخفاض في الأرباح الأموال الخاصة في السنوات الأولى للعقد لتعود وترتفع مع اقتراب العقد من نهايته، وفيما يخص صافي التدفقات النقدية فلم يسجل أي تغيير يذكر ما عدا التغييرات التي تمس تصنيف التدفقات النقدية.

هذا ونوصي جميع المؤسسات بتوفير كل الظروف اللازمة من أجل التطبيق الفعال لهذا المعيار وتحقيق أهدافه، كما نوصي بإجراء مزيد من الدراسات المحاسبية الميدانية حول المعيار، خصوصا ما تعلق منها بأثر تطبيق متطلباته في قرارات أصحاب المصالح، كالمستثمرين والمقرضين وأجهزة الضرائب.

المراجع:

- سلمان، عامر محمد وجاري، أحمد سعد. (2018). تحديات تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في البيئة العراقية ودوره في تحسين المؤشرات المالية للوحدات الاقتصادية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، 24(108)، 509-538.

- Bunea-Bonta, C. A. (2017). Lease accounting under IFRS 16 and IAS 17 - A comparative approach. **Contemporary Economy Journal**, 2(2), 78-84.
- Ernst & Young (2018). **Applying IFRS: A closer look at IFRS 16 Leases**, EYGM Limited., London.
- IASB (2016). **Basis for Conclusions: IFRS 16 Leases**. IFRS Foundation. London.
- IASB (2016). **Effects Analysis: IFRS 16 Leases**. IFRS Foundation. London.
- IASB (2016). **IFRS 16: leases**. IFRS Foundation. London.
- PCW (2016). **IFRS 16 - a new era of lease accounting!** In depth a look at current financial reporting issue. Price Water House Coopers, London.
- Rulmont, S. (2016). **IFRS 16 - Leases: Implications for analysts and investors**. Master thesis, Ghent University, Belgium.