



**Tikrit Journal of Administrative
And Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**A proposed mechanism for auditing lease contracts according to
IFRS16 in the Iraqi environment**

Researcher: Ahmed Hadi Mahmoud
College of Administration and Economics
University of Baghdad

mohammed.ali1206@coadec.uobaghdad.edu.iq

Assist. Prof. Dr. Sallama Ibrahim Ali
College of Administration and Economics
University of Baghdad

salama@coadec.uobaghdad.edu.iq

Abstract:

The main objective of the research is to present a proposed mechanism for auditing lease contracts in accordance with IFRS 16 in the Iraqi environment. Determining procedures for auditing lease contracts in accordance with the requirements of the standard, and suggesting a mechanism that would assist the auditor in auditing lease contracts in accordance with this standard, as well as measuring the reflection of the application of the proposed mechanism on the economic units subject to audit in the Iraqi environment. The importance of the research comes through proposing a mechanism for auditing lease contracts in accordance with IFRS 16, which in turn will help the control bodies in the local environment to audit lease contracts according to this standard in the Iraqi environment. Which contributes to giving credibility to the financial reports prepared by those companies and is positively reflected in economic decisions for its stakeholders. The most prominent finding of the research is the absence of unified and integrated audit procedures for auditing lease contracts and verifying the validity of those contracts in their two forms (financial and operational). That the procedures established are related to the process of auditing contracts for the sale and lease of state funds prepared by the Federal Financial Supervision Bureau in accordance with Law (13) of 2013. The one concerned with governmental economic activities, and accordingly, this mechanism has been proposed to assist auditors in the process of lease auditing. Which requires recognition, measurement, presentation and disclosure in accordance with the requirements of IFRS 16. From the researchers' point of view, these procedures are detailed procedures for rent auditing in accordance with the requirements of the above standard.

Keywords: IFRS 16, lease contracts, lease contracts audit.

آلية مقترحة لتدقيق عقود الايجار وفق (IFRS16) في البيئة العراقية

أ.م.د. سلامة إبراهيم علي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة بغداد

الباحث: احمد هادي محمود
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة بغداد

المستخلص:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تقديم آلية مقترحة لتدقيق عقود الايجار على وفق IFRS 16 في البيئة العراقية لتحديد إجراءات تدقيق عقود الايجار على وفق متطلبات المعيار،

فضلا عن قياس انعكاس تطبيق الآلية المقترحة على الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق في البيئة العراقية، وأبرز ما توصل إليه البحث عدم وجود إجراءات تدقيق موحدة ومتكاملة لتدقيق عقود الايجار والتحقق من صحة تلك العقود بشكليها (التمويلية والتشغيلية)، وإن الإجراءات الموضوعية تخص عملية تدقيق عقود بيع وإيجار أموال الدولة المعدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفقا للقانون (13) لسنة 2013، والمعني بالأنشطة الاقتصادية الحكومية، وعليه تم اقتراح هذه الآلية لمساعدة المدققين في عملية تدقيق عقود الايجار التي يتطلب الاعتراف بها وقياسها وعرضها والافصاح عنها بما يتوافق مع متطلبات IFRS 16 وإن هذه الإجراءات من وجهة نظر الباحثين اجراءات تفصيلية لتدقيق الايجار على وفق متطلبات المعيار أعلاه.

الكلمات الرئيسية: معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS16)، عقود الايجار، تدقيق عقود الايجار.

المقدمة:

يعد معيار IFRS16 الصادر في كانون الثاني 2016 ثورة في المحاسبة عن عقود الإيجار من خلال قطع الطريق على التمويل من خارج الميزانية من قبل المستأجر والذي كان يخفي من خلاله بعض الالتزامات المترتبة عليه، وبناء على ذلك ينبغي فهم متطلبات تطبيق المعيار والتحديات التي ستواجه المعنيين ومنهم مراقبي الحسابات والمدققين بشأن الإجراءات التي يتطلب إتباعها للتأكد من صحة وعدالة مبالغ عقود الايجار الظاهرة في القوائم المالية لكافة الوحدات الخاضعة للتدقيق بما يتلاءم مع متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي (16)، ومن أجل معالجة القصور في النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية، جاء البحث ليتلاءم مع التوجهات الحديثة في البيئة العراقية لتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنها معيار "IFRS16)عقود الايجار" لعرض بعض تفاصيل المعيار (IFRS16) والإجراءات المتبعة في تدقيقه، وتقديم آلية مقترحة لتدقيقه كخطوة مؤيدة وداعمة لعملية التبني، وإن ضعف العمل المحاسبي والرقابي بشأن إجراءات التدقيق المتبعة في القياس والافصاح وعرض المعلومات المالية ذات الصلة بعقود ايجار الموجودات الثابتة يعود لافتقار بيئة المحاسبة العراقية إلى قاعدة محاسبية محمية عن طريقة تدقيق عقود الايجار مع غياب التشريعات والقوانين التي تنظم عمل هكذا معاملات مع عدم وجود آلية واضحة ومحددة لتدقيق عقود الايجار، وعليه فإن البحث الحالي يهدف إلى مناقشة تأثير تبني IFRS 16 في إجراءات تدقيق عقود الايجار الحالية ومن ثم تقديم آلية مقترحة تضم مجموعة الإجراءات لفهم متطلبات هذا المعيار والعمل على إيجاد إجراءات تدقيق إضافية متكاملة تساعد المدققين في عملية تدقيق عقود الإيجار في البيئة العراقية على ضوء متطلبات IFRS16.

ولتحقيق هدف البحث تم تقسيمه الى محاور:

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

اولاً. مشكلة البحث: يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي:

هل توجد حاجة لوضع آلية مناسبة لإجراءات تدقيق عقود الايجار تتوافق مع متطلبات معيار IFRS16 في البيئة العراقية؟

ثانياً. أهمية البحث: تبرز أهمية البحث من خلال اقتراح آلية لتدقيق عقود الايجار على وفق IFRS 16 والتي من الممكن أن تساعد الأجهزة الرقابية في البيئة المحلية على تدقيق عقود الايجار وفق هذا المعيار، وتتزامن أهمية البحث مع التوجهات الاقتصادية الحديثة للحكومة العراقية التي

تسعى إلى إعادة هيكلة الاقتصاد العراقي، بما يحقق له قدرة تنافسية عالية مع الأسواق الاقليمية والعالمية وبشكل مبني على أسس علمية متوازية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تلزم بها الوحدات الاقتصادية.

ثالثاً. أهداف البحث ويهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. عرض عقود الايجار وتحليل متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 ومعرفة شروط الاعتراف بالعقود وأسس قياسها والافصاح عنها في القوائم المالية.
 2. بيان إجراءات تدقيق عقود الايجار على وفق متطلبات IFRS 16.
 3. وضع آلية تساعد مراقب الحسابات في تدقيق عقود الايجار وفق المعيار IFRS16
- رابعاً. فرضية البحث:** استناداً إلى السؤال الوارد في مشكلة البحث يمكن صياغة الفرضية الرئيسية الآتية:

❖ توجد حاجة لوضع آلية مناسبة لإجراءات تدقيق عقود الايجار تتوافق مع متطلبات معيار IFRS16 في البيئة العراقية".

خامساً. دراسات سابقة: تتضمن هذه الفقرة عرضاً مختصراً لمضمون أهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تتناول جوانب ذات صلة بموضوع البحث وكما يأتي:

1. دراسات سابقة: في أدناه جدول رقم (1) يتضمن أهم الدراسات ذات الصلة:

الجدول (1): دراسات سابقة

أ. دراسات عربية	
دراسة	(سعدون:2020).
عنوان الدراسة	رسالة ماجستير ((المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للوحدات المستأجرة في ظل تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 وانعكاساته في قرارات المستثمرين)). (بحث مجلة)
أهداف الدراسة	بيان تأثير تبني معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وقياس تأثيرها على قرارات المستثمرين.
اهم ما توصلت اليه الدراسة	إمكانية تبني معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في المحاسبة عن عقود الايجار بيعت الطمأنينة والرضا لدى المستثمرين لأنه يقدم لهم معلومات صادقة تمثل عقود الايجار بصورة كاملة ومعلومات ملائمة لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
دراسة	(محمد:2018)
عنوان الدراسة	بحث منشور في مجلة الفكر المحاسبي. "المحاسبة عن عقود الايجار في ظل المعيار IFRS 16 وبيان أثره على تحسين القوائم المالية" (بحث مجلة)
أهداف الدراسة	هدفت الدراسة إلى تحليل قواعد المحاسبة عن عقود الايجار التي تضمنها المعيار الدولي IFRS 16 وبيان أثره على تحسين القوائم المالية.
اهم ما توصلت اليه الدراسة	يؤثر تطبيق ال IFRS 16 على المؤشرات والنسب المالية المستخدمة في قياس الاداء للوحدة الاقتصادية المستأجرة وانعكاسه على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية كالملاءمة والمصادقية والقابلية للمقارنة والاهمية النسبية.

ب. الدراسات الاجنبية:	
دراسة	(Díaz & Ramírez: 2018) .
عنوان الدراسة	A paper published in the Francis Academic Publishing Group" The Effect of Applying the New IFRS 16 "Leases" on Financial Statement: An Empirical Analysis on the Air " بحث منشور في مجموعه فرانسييس للنشر الأكاديمي. ((تأثير تطبيق معيار ال IFRS 16 على البيانات والنسب المالية الأساسية لمجموعة من كبرى شركات الطيران في الشرق الاوسط)). (بحث مجلة)
أهداف الدراسة	((توضيح أهم ما جاء به معيار عقود الإيجار IFRS16 وكيفية التمييز بين العقود الإيجاري وعقود الخدمة مع استعراض للمعايير السابقة عن عقود الإيجار وأهم الإشكالات التي عالجها وكيفية قطع الطريق على عملية التمويل من خارج الميزانية وأثاره على النسب المالية للوحدة الاقتصادية)).
أهم ما توصلت اليه الدراسة	ان تطبيق ال IFRS16 يؤثر إلى حد كبير على النسب المالية المختلفة، وخاصة الديون إلى الأصول والديون إلى حقوق الملكية بسبب تأثيره الكبير على هيكل رأس المال وأرقام بيان الدخل الاساسي.

2. تحليل الدراسات السابقة والإسهامات التي يقدمها البحث الحالي: إن البحث الحالي يعد مكملاً للدراسات السابقة التي تمثل مصدراً للباحث من أجل اكمال البحث والتميز به عن الدراسات السابقة التي تتشابه من حيث بيان تأثير تبني IFRS16 في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وقياس تأثيرها في النسب المالية الواردة في تلك القوائم فضلاً عن عرض وتحليل متطلبات معيار IFRS16 من الجانب المحاسبي مع بيان تأثير تطبيقه في جوانب عديدة منها جودة الإبلاغ المالي والنسب المالية للوحدة الاقتصادية، ويتميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة باقتراح آلية مناسبة لتدقيق عقود الإيجار وفق متطلبات IFRS16 ضمن إطار فكري ينسجم مع إصدارات المعايير الدولية للإبلاغ المالي وبشكل يتوافق مع النظام المحاسبي المحلي والقواعد المحاسبية في البيئة العراقية.

المحور الثاني: مفهوم عقود الإيجار ومتطلبات IFRS 16

إن تزايد عمليات التأجير التمويلي لغرض تلبية حاجة المشاريع والدول أدت إلى زيادة الحاجة إلى مصادر لتمويل تلك المشاريع وذلك لتحقيق أهدافها وحاجاتها من خلال استئجار المعدات والأدوات المستعملة في عملياتها الإنتاجية، عن طريق نظام أو آلية التأجير التمويلي الذي يعد أحد وسائل التمويل متوسط (لا تقل عن 2 سنة ولا تزيد عن 5 سنوات) وطويل الأجل والمبني على فكرة قيام شركة التأجير التمويلي بشراء ما تحتاج إليها الوحدات الاقتصادية بناء على طلبه من أصول إنتاجية وبذلك تكون هذه الوحدات هي المالك القانوني للأصول الإنتاجية، ثم تقوم بدورها بتأجيرها للمشروع أو الكيان طالب التمويل مقابل إيجار يتم الاتفاق عليه بينهما.

وقد وردت تعريفات عدة لعقد الايجار إذ عرفه القانون العراقي في نص المادة (722) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل " بأنه: - (تمليك منفعة معلومة بعوض معلوم لمدة معلومة وبه يلتزم المؤجر ان يمكن المستأجر من الانتفاع بالمأجور) (الفضلي، 2007: 195). ويمكن تعريفه وفق المعيار الجديد IFRS16 "بأنه العقد الذي من خلاله يمكن نقل حق استخدام الأصل من المؤجر الى المستأجر لفترة زمنية محددة، مقابل ثمن محدد". (محمود، 2018: 207).

يمثل الهدف من إصدار معيار عقود الايجار IFRS16 وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والافصاح لعقود الايجار، وبشكل يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين والمؤجرين. كما يهدف إلى زيادة الشفافية في القوائم المالية وتحسين المقارنة بين الشركات التي تستأجر الأصول وبين الشركات التي تقوم بالاقتراض لشراء الأصول. إذ إن المعيار السابق (IAS 17) لا يقدم عرض ملائم وصادق لعمليات التأجير، إذ لم يكن يتطلب اعتراف المستأجر بأية أصول أو التزامات ناشئة عن عقود الايجار التشغيلية بخلاف المعيار الجديد IFRS16 الذي يتطلب رسملة عقود الايجار كافة عموماً لدى المستأجر كعقود إيجار تمويلية مع بعض الاستثناءات المحدودة (أبو نصار وحמידات، 2020: 782).

كما وضع (IFRS16) اطاراً شاملاً للمحاسبة عن عقود الايجار وقدم هذا المعيار تغييرات جوهرية في المتطلبات المحاسبية لمعالجة عقود الايجار بالنسبة للمستأجرين، إلا أن الارشادات ذات الصلة بالمؤجرين ظلت دون تغيير الى حد كبير عن معيار المحاسبة الدولي (IAS17). ويمكن تناول أساسيات الإطار الجديد لمعيار IFRS16 على النحو الاتي (محمود، 2018: 209-210):

اولاً. الاعتراف المحاسبي وفق المعيار IFRS 16: يعد مبدأ الاعتراف من مرتكزات الإطار الفكر المحاسبي، وهو الخطوة الأولى والاساسية في منهج المعالجة المحاسبية، الاعتراف يمثل وقوع الحالة والتسليم بها من خلال وثيقة أو مستند يوثق صحة وحقيقة الحدث الاقتصادي والمالي، والاطراف المستفيدة والمخولة والتي تمثل الاساس في عملية القياس. لهذا فإنه لا بد من وجود قوانين تنظم العقد وتمنح الصلاحية في التعاقد وتوصيف مكوناته والشروط الملزمة والمبلغ والوقت وجهات الالتزام وقانونيتها والحقوق المترتبة على كل من المستأجر والمؤجر. مع اهمية استحصال كل الاجراءات والخطوات المتوافقة مع التعليمات السارية في البلد (فمثلاً في العراق تعليمات تنفيذ العقود الحكومية (1) لسنة 2008، مراجعة قانون بيع وتأجير اموال الدولة (21) لسنة 2013، وتعديلاته عام 2016) (عبود: 2021: 31-32).

والاعتراف يتبلور في هذا المعيار بشأن عقد الايجار من قبل المستأجر في بداية عقد الايجار بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول المدرجة في قائمة المركز المالي، بالمقابل يكون هناك اعتراف بالتزامات العقد، وبعبارة أخرى رسملة كل عقود الايجار بأنواعها كافة ويستثنى نوعين من العقود يمكن للمستأجر المحاسبة عنهم كعقود ايجار تشغيلية أي بمعنى آخر الاعتراف بمدفوعات الايجار على أساس القسط الثابت أو على أساس منتظم على أن يطبق هذا الخيار لكل عقد ايجار على حدة وهما الإيجارات قصيرة الاجل (12) شهراً فأقل والاييجارات ذات القيمة المنخفضة التي لا تزيد قيمتها عن مبلغ (\$5000 دولار). (جاري: 2018: 53-54).

اما اعتراف المؤجر فهو يأخذ شكلين وفق طبيعة العقد هل هو عقد ايجار تشغيلي بمقدار الدخل على اساس القسط الثابت أو أي أسلوب الأكثر تمثيلاً لنمط المنافع من استخدام الأصل والاعتراف بالمصاريف (بما فيها اندثار الأصل المؤجر) مع الأخذ في الحسبان التكاليف الأولية المباشرة المرتبطة بالحصول على عقد الايجار التشغيلي، كما يتم تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي (36) "الانخفاض في قيمة الأصول" ولا يتم الاعتراف بأية أرباح بيع للأصول المؤجرة (أبو نصار وحמידات، 2020: 818).

وإذا كان العقد لإيجار تمويلي ويتمثل بالاعتراف الأولي بمدفوعات الايجار التي تعد جزء من حساب صافي الاستثمار في عقد الايجار، فإن على المؤجر إلغاء الاعتراف بالأصل وتسجيل مبلغ مستحق يساوي صافي الاستثمار مع ربح أو خسارة من البيع على مدى فترة الايجار (BDO-IFRS IN PRACTICE, 2017:40)

ثانياً. القياس المحاسبي لعقود الايجار وفق المعيار IFRS 16: عند الرجوع لمفهوم المحاسبة ومضمونها نجد أنها تلخص (بالقياس والافصاح) ويعد القياس من المبادئ الأساسية في الإطار الفكري وهي توثق موضوعية وحقيقة الأحداث المالية، ويعد القياس بشكل عام هو مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة. ويتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وفق قواعد محددة مع بيان تأثير تلك الأحداث على قائمتي الدخل والمركز المالي (بو خميس، بولحية، 2017: 10-11). وتتطابق طبيعة العمليات المالية مع الأرقام المقدمة عنها وتسمح هذه المعلومات بإجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المماثلة (البلداوي، حنان: 2011: 25-26). كما ويحدد معيار IFRS 16 السياسات المطلوب اتباعها من قبل المؤجر والمستأجر في الاعتراف والقياس وعرض القوائم المالية، فضلاً عن الافصاحات المطلوبة وفق المعيار، وإن الهدف الأساسي يتمثل في ضمان عرض معلومات ملائمة ذات صلة وتمثل بشكل صادق كافة المعاملات الايجارية في القوائم المالية (العريدي، 2017: 18). أما بشأن قياس عقد الايجار يتم هذا عبر ثلاث اتجاهات هي: (1-القياس اللاحق لحق استخدام الأصل. 2-القياس اللاحق للالتزامات عقد الايجار 3- إعادة تقييم التزامات عقد الايجار (أبو نصار، حميدات، 2020: 792-793).

ثالثاً. العرض والافصاح لعقود الإيجار وفق معيار IFRS 16: من متطلبات النظام المحاسبي أن مخرجات النظام تستلزم تقديم تقارير مالية تعكس الحقيقة والواقع وهذا هو الطرف الثاني بالمحاسبة والمتمثل بالعرض والافصاح، إذ يعد الافصاح مبدأ من مبادئ المحاسبة الرئيسية من خلاله يتم التصريح عن المعلومات كافة ذات الصلة بالوحدات الاقتصادية، وإن تبين القوائم المالية التي تقدمها الوحدات الاقتصادية المعلومات الرئيسية بشكل وافٍ وكافٍ إلى الأطراف المستفيدة منها، بشكل يساعد هذه الأطراف في عملية اتخاذ القرار الرشيد وبطريقة صحيحة بحيث تحدث فرق في قراراتهم، وهو وسيلة تستعملها هذه الوحدات لتقديم نفسها الى بيئتها ومجتمعها، إذ تظهر ما هو عليه ابتداء من الوضع المالي ومصادر الأموال وانتهاء بنتيجة عملياتها التشغيلية وأي معلومات أخرى تراها ضرورية ومرغوب في معرفتها، ويرى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إن الافصاح يعني أن تتضمن التقارير المالية عند اعدادها وضوح المعلومات وموثوقيتها عن كل

استخدامات الأموال ومصادرها بما يفيد في الحكم عليها من منظور مستعملي القوائم المالية من المستثمرين الحاليين والمرتقبين وهناك ثلاثة وسائل متفق عليها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية (ججاوي والمسعودي، 2018: 21-43) (EY-Applying IFRS, 2019: 102):

1. يأتي الإفصاح كجزء من مكونات القوائم المالية.
2. يأتي الإفصاح كمعلومة إضافية تعرض في ضوئها معلومات محاسبية معدة على وفق مبادئ محاسبية معينة لا تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية.
3. يأتي الإفصاح كملاحظة إرشادية مرفقة مع القوائم المالية ووفقاً لمعيار IFRS 16 يتم الإفصاح عن عقود الإيجار في القوائم المالية على شكل معلومات ضمن الإيضاحات أو الملاحظات المرافقة بالقوائم المالية لكي تعطي أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم تأثير عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي وقائمة الربح والخسارة والتدفقات النقدية ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية.

المحور الثالث: واقع الإبلاغ عن عقود الإيجار وإجراءات تدقيقها في البيئة العراقية

أولاً. واقع الإبلاغ عن عقود الإيجار: وفقاً للقواعد المحاسبية العراقية فقد تم الاعتراف بالإيجارات في القاعدة المحاسبية (14) محاسبة الاستثمارات، ويتم الاعتراف بالموجودات التي تحتفظ بها الوحدات الاقتصادية أو يتم اقتنائها لغرض الاستثمار في العقارات (An Investment Property) لتحقيق عائد من إيجارها عن طريق إيجارها للغير على أن تكون غير مشغولة وغير مستخدمة بصورة رئيسية في عمليات الوحدات الاقتصادية بهدف زيادة مواردها أو تنمية ثرواتها من خلال ما تحصل عليه من العائد على الإيجار ويتم تصنيفها على أنها استثمارات طويلة الأجل، ويتم معالجتها بعداً بموجودات ثابتة ويتم إخضاعها للاندثار السنوي وتكون التدفقات الناتجة عن الاستثمار بهذه الموجودات مستقلة تماماً عن الموجودات الأخرى التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية وفقاً لما يأتي (القاعدة المحاسبية العراقية 14، 2012: الفقرة 26):

1. المباني التي تمتلكها الوحدات الاقتصادية التشغيلية أو (تقتنى وفق عقد إيجار تمويلي) ويتم تأجيرها بموجب عقد واحد أو أكثر من العقود التشغيلية.
2. المباني الغير مأهولة (مهجورة) وتقتنيها الوحدات الاقتصادية بقصد تأجيرها وفق عقد واحد أو أكثر من العقود التشغيلية.

وتكون الحسابات الرئيسية في النظام المحاسبي مقسمة على أربعة محاور تمثلت بالموجودات والالتزامات والمصاريف والإيرادات، وفق ترتيب من (1-4) ومن الحسابات الرئيسية تفرعت إلى أرقام دليل متفرعة، وسيتم توضيح الحسابات المرتبطة بعقود التأجير من خلال الجدول رقم (2) الذي يوضح الفرق بين متطلبات معيار IFRS 16 وبين متطلبات النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية.

الجدول (2): مقارنة بين متطلبات معيار IFRS 16 وبين متطلبات النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية

ت	البيان	معيار IFRS 16	النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية
١	الهدف	وضع المبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار، التي ينبغي للوحدات الاقتصادية تطبيقها لتقديم معلومات ملائمة وتعتبر عن صدق تمثيل عمليات التأجير لزيادة شفافية البيانات المالية وتحسين عمليات المقارنة بين الوحدات الاقتصادية التي تلجأ إلى عقود التأجير والأخرى التي تلجأ لعمليات الاقتراض أو الشراء.	يساهم في توفير بيانات ومعلومات ضرورية تحتاجها الإدارات والمحاسبين بشكل تفصيلي وبدقة وسرعة عالية، هذه البيانات والمعلومات تعطي صورة واضحة تمكن المستثمرين من الاسترشاد بها عند اتخاذ القرار فضلاً عن استخدامها من قبل الجهات التخطيطية والرقابية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء على كافة المستويات.
٣	تعريف عقد الإيجار	هو عقد أي اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوقاً والتزامات قابلة للتنفيذ بين طرفي العقد، ينقل الحق في التحكم في استخدام موجود ثابت محدد مسبقاً في العقد بشكل كلي أو جزئي، لفترة زمنية محددة مسبقاً في العقد مقابل عوض محدد.	لم يرد تعريف عقد الإيجار في النظام المحاسبي الموحد. ولا أي من القواعد المحاسبية العراقية.
٤	شروط الاعتراف بعقد الإيجار	وفق معيار IFRS 16 يتم الاعتراف بعقد الإيجار (يتم رسملة عقود الإيجار بكافة أنواعها كموجودات والتزامات) في بداية التعاقد في سجلات كل من المستأجر والمؤجر ولكلا عقود التاجر التمويلية والتشغيلية ضمن مجموعه من الأسس: يتم الاعتراف بعقد الإيجار (عند انتقال منافع ومخاطر الموجود وليس ملكية الموجود بقيمة الموجود العادلة (القيمة السوقية أو الحالية أيهما أقل). الاعتراف بالمعقود طويلة الأجل التي تزيد مدتها عن 12 شهراً عن طريق رسملتها وتسجيلها كموجود. الاعتراف بالمعقود قصيرة الأجل التي تقل مدتها عن 12 شهراً والإيجارات ذات القيمة المنخفضة على أساس القسط الثابت.	وفق النظام المحاسبي الموحد فإن عقود الإيجار يتم تسجيلها والاعتراف بها عند إبرام العقد وفقاً للأساس الاستحقاق، فضلاً عن أنه يتم الاعتراف بالبنود الأخرى (المصاريف أو أي تعويضات...مثل مصاريف الصيانة أو تعويض التالف) ذات الصلة بعقود الإيجار عند استحقاقها وفقاً لطبيعة العقد وضمن شروط محددة مسبقاً ومثبتة في العقد، أي أنه يعتمد مبدأ التحقق والاكتساب).
	تحديد عقد الإيجار	وفق معيار IFRS 16 ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تحدد إذا كان العقد هو عقد إيجار أو يتضمن اتفاقية تأجير في بداية إبرام العقد.	لا يتطلب النظام المحاسبي الموحد من الوحدات الاقتصادية أن تحدد طبيعة العقد إذا كان عقد إيجار أو يتضمن اتفاقية تأجير عند التعاقد. ولم يتم وضع أي من شروط تحديد عقد الإيجار ضمن أية قاعدة من القواعد المحاسبية العراقية.
	متطلبات القياس	وفقاً لمعيار IFRS 16 يتم قياس حق استخدام الموجود وفق نموذج الكلفة التاريخية للموجود نفسه وي طرح منه (مخصص الاندثار) ومخصص انخفاض القيمة في حالة وجوده، أما التزامات عقد الإيجار فيتم قياسها وفق القيمة الحالية لدفعات الإيجار الواردة بالعقد (مخصصه بمعدل الفائدة الضمني في حالة إمكانية تحديده أو بمعدل الفائدة على الاقتراض الإضافي).	وفقاً للنظام المحاسبي الموحد ووفق القاعدة المحاسبية العراقية (١٤) فإن عقود التأجير لا يتم قياسها ولكن يتم قياس الموجودات (التي استخدمت في عمليات التأجير).
٤	متطلبات العرض	وفق معيار IFRS 16 فإن الوحدات الاقتصادية تعرض عقود الإيجار وفق طريقتان وهما إما العرض في القوائم المالية (قائمة المركز المالي-الدخل-التدفقات النقدية) أو في الملاحظات المرفقة بالتقارير المالية.	لا يتطلب النظام المحاسبي الموحد من الوحدات الاقتصادية أن تقوم بعرض عقود الإيجار بشكل منفصل في القوائم المالية أو في الملاحظات المرفقة بالتقارير المالية. ولم تتطرق القواعد المحاسبية إلى متطلبات العرض الخاصة بعقود التأجير ضمن أي من القواعد المحاسبية بشكل عام ولكن تم ذكرها بهذا الخصوص.
٥	متطلبات الإفصاح	وفقاً لمعيار IFRS 16 يتم الإفصاح عن عقود الإيجار في القوائم المالية على شكل معلومات ضمن الإيضاحات أو الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لكي تعطي أساساً لمستخدمي التقارير المالية لتقييم تأثير عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي وبيان الربح والخسارة والتدفقات النقدية ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية.	لم يتناول النظام المحاسبي الموحد في العراق أي من جوانب الإفصاح عن عقود الإيجار بنوعها (التمويلية والتشغيلية). لأنه لم يتم الاعتراف بتلك العقود في القوائم المالية. أما القواعد المحاسبية العراقية لم يتم طرح موضوع الإفصاح عن عقود التأجير بكلاً نوعيها (التمويلية والتشغيلية) بشكل مباشر إنما ذكرت بعض الجوانب المرتبطة بتلك العقود بشكل غير وافي ضمن قاعدة المحاسبة العراقية (٧) "كشف التدفق النقدي" والقاعدة المحاسبية العراقية (١٤) "محاسبة الاستثمارات" وسيتناولها بشكل تفصيلي لاحقاً.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على IFRS 16 والنظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية

ثانيا. إجراءات تدقيق عقود الايجار في البيئة العراقية: إن إجراءات تدقيق عقود الايجار في بيئة الاعمال العراقية تعتمد على التشريعات والقوانين الصادرة من الجهات الرقابية العليا، وتتم كما تمت الإشارة إليها آنفاً وفق برنامج عملية تدقيق عقود بيع وإيجار أموال الدولة والمعد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفقاً للقانون (13) لسنة 2013 والمعني بالأنشطة الاقتصادية الحكومية ولم يأخذ في الحسبان القطاع الخاص وأنشطته الاقتصادية لعقود الايجار بشكليها التمويلي والتشغيلي وتم تقسيم إجراءات تدقيق عقود الايجار على الآتي:

1. **الإجراءات العامة لتدقيق بيع وإيجار أموال الدولة:** تتضمن إجراءات إدارية ابتداء من التحقق من حصول موافقة الوزير أو الرئيس الأعلى للدائرة والجهة المختصة قانوناً والتحقق من ان يكون العقار ضمن الوحدة الإدارية والدائرة التي يقع ضمنها.
2. **تدقيق تشكيل اللجان:** تختص بعمليات شطب العقار والكشف الموقعي وتقدير قيمته والتحقق من تشكيل اللجان بموافقة الوزير أو الرئيس الأعلى للدائرة المختصة.
3. **إجراءات تدقيق بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة:** تتضمن عمليات التحقق من حصول المصادقة من الوزير أو رئيس الدائرة المختصة على عملية بيع أو إيجار العقار والتأكد من الأشخاص المشتركين بالمزايدة ليسوا من المنسوبين للوزارة أو اللجان أو القطاع الاشتراكي وغيرها من الإجراءات الأخرى ذات الصلة بتدقيق تنظيم قوائم المزايدة والإعلان عن المزايدة وتقديم التأمينات المالية للمشاركين بالمزايدة ومدة المزايدة فضلاً عن تقديرات لجنة أخرى للعقار.
4. **تدقيق تسديد بدل بيع الأموال العامة المنقولة غير المنقولة:** التحقق من استيفاء التسديدات النقدية من المستفيد واستحصال الموافقة من الوزير أو رئيس الدائرة المختص عن تقسيط أو تأجيل البديل وبطلب من المستفيد.
5. **تدقيق تسديد بدل إيجار العقار:** التحقق من استيفاء تسديدات بدل الايجار النقدية من المستفيد (خلال المدة القانونية المسموح بها) وعدم حصول تأخير في تسديد الاقساط واستحصال الموافقة من الوزير أو رئيس الدائرة المختص عن تقسيط أو تأجيل البديل وبطلب من المستفيد.
6. **النكول:** التأكد من عرض العقار على المزايد الأخير الذي كف يده قبل الناكل في حالة النكول بالبديل الذي كان قد عرضه مع تضمين الفرق بين البديلين من تأمينات الناكل بقرار من لجنة البيع أو الايجار وأن تتم وفقاً لقانون تحصيل الديون الحكومية.

ويرى الباحثان بأن إجراءات التدقيق المذكورة آنفاً تخص القطاع العام ونوع معين وهي العقارات ولم يذكر الوحدات الأخرى مثل الاليات أو القطاع الخاص وعليه يمكن القول بأنه لا تتوافق إجراءات التدقيق المتبعة في البيئة العراقية مع متطلبات تدقيق عقود الايجار في ظل معيار IFRS 16، ومن هنا يأتي دور وأهمية وجود آلية لتدقيق عقود الايجار في القطاعات الأخرى وذلك من خلال اقتراح تلك الآلية وفق متطلبات معيار IFRS 16 في إجراءات تدقيق عقود الايجار في الوحدات الاقتصادية في البيئة المحلية.

المحور الرابع: هدف الآلية المقترحة لتدقيق عقود الايجار على وفق IFRS16

إن الهدف الأساسي للآلية المقترحة هو مساعدة المدققين في أداء واجباتهم وفق أحدث الطرق والأساليب والإجراءات والمعايير عند تدقيق عقود الايجار من خلال التخطيط والتهيؤ لعملية التدقيق والتنفيذ واعداد التقارير، فضلاً عن ان هذه الآلية تهدف إلى زيادة مهارات المدققين

وتعزيز قدراتهم لتدقيق عقود الايجار على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16، ويتطرق إلى العناصر الأساسية التي تساعد المدققين في ممارسة عملية التدقيق والجوانب التي ينبغي التركيز عليها عند البحث في مختلف المواضيع ذات الصلة بأسس الاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن عقود الايجار وفق متطلبات IFRS16، إن اتباع الشفافية في عقود الايجار تعد من العناصر المهمة في استمرار الوحدات الاقتصادية فضلاً عن انعكاسها في تقوية مستويات النمو الاقتصادي لتعزيز مصداقية الوحدات الاقتصادية. وفيما يأتي الفقرات اللازمة للآلية المقترحة لتدقيق عقود الايجار وفق متطلبات IFRS16 في البيئة المحلية:

اولاً. الإجراءات العامة:

1. الاطلاع على قانون ايجار العقار رقم (87) لسنة 1979 في العراق والذي يحكم عمل تنظيم عقود الايجار.
 2. التعرف على الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية والاطلاع والتحقق من الواجبات والصلاحيات داخل الوحدة الاقتصادية.
 3. التعرف على طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية ودراسة التغيرات الأساسية كافة في نشاط التأجير.
 4. دراسة التعليمات والضوابط التي تحكم عمل الوحدة الاقتصادية.
 5. الاطلاع على التقرير السابق لمدقق الوحدة الاقتصادية للسنة السابقة والتعرف على الملاحظات المثبتة ومدى الأخذ بها.
 6. التحقق من حسابات القيمة الحالية وتحديد مدى ملائمة معدل الخصم المستخدم بالنسبة لعقود الإيجار المرسلة.
 7. التأكد من أن مدفوعات الإيجار والمصاريف المدرجة في الحسابات تتفق مع أحكام عقود الإيجار .
 8. التأكد من أن التكاليف التنفيذية التي يتطلب دفعها من المستأجر (ضرائب الملكية والتأمين إلخ) قد تم استحقاقها وإدراجها بشكل صحيح في المصروفات.
 9. التأكد من استحقاق أي إيجارات طارئة إضافية مستحقة الدفع (قد تنتج هذه الإيجارات الطارئة عن شروط التصعيد وإجمالي المقبوضات والمخصصات وما إلى ذلك) .
 10. التأكد من أن الإفصاحات والحواشي وقائمة المركز المالي تتوافق مع متطلبات معيار IFRS 16.
- ثانياً. دراسة الرقابة الداخلية للشركة التي تصدر عقود الايجار: قبل البدء بعملية تدقيق عقود الايجار ينبغي على المدقق دراسة نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية لغرض فهم إجراءات الرقابة التي تتبعها الوحدة الاقتصادية على هذه العقود، فضلاً عن ان فهم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق في معرفة المخاطر المخططة، وتشمل إجراءات فهم الرقابة الداخلية القيام بالخطوات الآتية:

1. الاطلاع على معلومات مدقق الحسابات السابق المثبتة في تقريره عن نظام الرقابة الداخلية بشأن عقود الايجار في الوحدة الاقتصادية التي حصل عليها من تدقيق السنوات السابقة.
2. ينبغي على مدقق الحسابات طلب الاستفسارات من الإدارة عن موظفي الوحدة الاقتصادية، لتوجيه الأسئلة ذات الصلة بإجراءات الرقابة على عقود الايجار.
3. قراءة التعليمات والإجراءات التي تعدها الوحدة الاقتصادية والتي تبين التفاصيل والإجراءات ذات الصلة بالعمل بعقود الايجار والسياسات التي وضعتها الإدارة لتحقيق رقابة فاعلة على عقود الايجار.

4. فحص تقارير نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بعقود الايجار ومعرفة إجراءات قسم التدقيق الداخلي عن مدى تطبيق تلك الإجراءات الرقابية التي وضعتها الوحدة الاقتصادية، لمساعدة المدقق على فهم تلك الإجراءات ومدى الالتزام بها.

5. التحقق من ارتباط قسم التدقيق الداخلي بأعلى إدارة في الهيكل التنظيمي ومدى استقلالها.

رابعاً. دراسة وتقييم التقديرات المحاسبية الخاصة بعقود الايجار:

1. تحديد إطار يمكن من خلاله تقدير مخاطر الرقابة: معرفة الإطار العام لإعداد القوائم المالية الخاصة بعقود الايجار ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية المستخدمة في هذه العقود وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16.

2. معرفة أنواع الرقابة الرئيسة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية لعقود الايجار.

3. ربط اهداف التدقيق مع أنواع الرقابة الرئيسة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية.

4. تقدير خطر الرقابة لكل هدف لتحديد نقاط القوة والضعف في الرقابة لكل هدف.

5. فهم البيانات التي تم الاعتماد عليها في بناء هذه التقديرات من خلال الاطلاع على كيفية اعداد الوحدة الاقتصادية للتقديرات المحاسبية.

6. فحص التقديرات المحاسبية ذات الصلة بعقود الايجار للسنة الحالية والسنوات السابقة والتعرف فيما إذا كانت هذه التقديرات المحاسبية مرتبطة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية للسنة الحالية وفق متطلبات IFRS16.

خامساً. متطلبات تدقيق عقود الايجار وفق IFRS 16: من متطلبات تدقيق عقود الايجار التي ينبغي على مدقق الحسابات أن يأخذها بالحسبان عند تدقيق عقود الايجار وفق IFRS16 البنود الآتية:

1. التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بتقييم العقد فيما إذا كان عقد ايجار أو يتضمن على اتفاقية تأجير وفق متطلبات معيار IFRS16

2. التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقيس عقود الايجار باستخدام القيمة العادلة التي يتم تحديثها بشكل منظم لتكون متسقة مع معلومات السوق ذات الصلة بعقود الايجار.

3. التأكد من أن استخدام القيمة العادلة في قياس عقود الايجار يوفر معلومات محاسبية محدثة عن تأثير عقود الايجار في الوضع المالي للوحدة الاقتصادية والمخاطر التي تتعرض لها.

4. التأكد من المعلومات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية ملائمة وتمثل بصدق المركز المالي ونتائج الأداء عن عقود الايجار.

5. التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بتطبيق متطلبات معيار IFRS16 محاسبياً.

6. التأكد من الحقوق والالتزامات التعاقدية التي تشترط استخدام بند غير مالي بالمستقبل أو بالحق في استخدامه يطبق عليها معيار IFRS16.

ومما سبق فإن متطلبات تدقيق عقود الايجار وفق IFRS16 تتضمن الفقرات الآتية:

1. **تدقيق متطلبات الاعتراف بعقود الايجار وفق IFRS 16:** ينبغي على مدقق الحسابات التأكد من أن الوحدة الاقتصادية التي تتعامل بعقود الايجار تقوم بالاعتراف بمجموعة العقود التي تصدرها وفق الآتي:

أ. التحقق من أن الاعتراف يتم في بداية عقد الايجار من خلال رسملة عقود الايجار بأنواعه كافة كأصول والتزامات للعقود التي تزيد مدتها عن 12 شهراً وللعقود ذات القيمة غير المنخفضة.

ب. التحقق من الاعتراف بالتزام (مخصص) للتكاليف المقدرة التي يتوقع أن يتكبدها المستأجر عند تفكيك أو إزالة الأصل أو أي تكاليف واردة في شروط العقد وفق معيار IAS17 المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة.

2. **تدقيق متطلبات فصل مكونات عقد الإيجار وفق IFRS16:** يتطلب من مدقق الحسابات التحقق من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بفصل مكونات عقد الإيجار وكما يأتي:
أ. التحقق من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بفصل مكونات العقد أو العقود التي تتضمن عنصر تأجير عن المكونات التي لا تتضمن تأجير، فضلا عن المحاسبة عنها بشكل مستقل لكل مكون من مكونات العقد الإيجاري.

ب. إذا كان عقد الإيجار يتضمن مكونات أو بنود تأجير أخرى فإن على مدقق الحسابات التحقق من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بتوزيع مبالغ العقد على أساس الأسعار الفردية لكل بند من مكونات العقد وفي حالة عدم توفر الأسعار يتم تقديرها.

3. **تدقيق متطلبات قياس عقد الإيجار وفق IFRS16:** يتطلب من مدقق الحسابات التحقق من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بقياس عقد الإيجار وكما يأتي:

أ. **مدخل القياس المبدئي لعقد الإيجار:**

- ❖ التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بتسجيل أصول أو التزامات عقد الإيجار (بالتكلفة) متضمنة أي مدفوعات قبل أو عند بداية عقد الإيجار مطروحا منها أي حوافز مستلمة.
- ❖ التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بقياس أصول عقد الإيجار (بالتكلفة) مطروحا منها مخصص الاندثار المتراكم ومخصص انخفاض القيمة في حالة وجوده.
- ❖ التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بتسجيل أي تكاليف أولية مباشرة ذات صلة.
- ❖ التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بتسجيل أي تكاليف يتوقع أن تتكبدها عن تفكيك أو إزالة الأصل المستأجر

ب. **مدخل القياس اللاحق لعقد الإيجار:**

❖ **لقياس اللاحق لحق استخدام الأصل**

- التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بقياس حق استخدام الأصل باستخدام نموذج التكلفة مطروحا منها مخصص الاندثار المتراكم أو أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة وفق (IAS36) مع تعديل التكلفة بأي آثار ناجمة عن إعادة قياس التزامات عقد الإيجار.
- التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بتطبيق نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 40) "الممتلكات الاستثمارية" على الممتلكات الاستثمارية لديها، فإن على المدقق التأكد من تطبيق هذا النموذج على حساب حق استخدام الأصل المستأجر.
- التأكد من تطبيق هذا النموذج على حساب حق استخدام الأصل المستأجر في حال قيام الوحدة الاقتصادية بتطبيق نموذج إعادة التقييم الواردة في معيار المحاسبة الدولي (IAS16) "الممتلكات المصانع والمعدات" على (الأصول الثابتة).
- ❖ **القياس اللاحق للالتزامات عقد الإيجار:** التحقق من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بقياس التزامات عقد الإيجار كما يأتي:
- التأكد من أن الوحدة الاقتصادية قامت بزيادة القيمة الدفترية للالتزام عقد الإيجار لتعكس الفائدة على التزامات العقد.

- التحقق من قيام الوحدة الاقتصادية بتخفيض القيمة المسجلة للالتزام لتعكس مبالغ الدفعات الإيجارية المدفوعة.

- التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بإجراء عملية إعادة قياس للقيمة الدفترية للالتزام العقد، لتعكس بدورها أي نتائج على إعادة القياس أو تعديلات العقد.

سادساً. الاختبارات الأساسية للأرصدة الخاصة بعقود الإيجار:

1. **الوجود:** التأكد من احتواء القوائم المالية على القيم الفعلية لعقود الإيجار، من خلال مقارنة السجلات المحاسبية مع القوائم المالية.

2. **الاكتمال:** التأكد من أن جميع مبالغ الحسابات ذات الصلة بعقود الإيجار مدرجة فعلاً في القوائم المالية من خلال التحقق من السجلات المحاسبية والقوائم المالية ومقارنتها مع بعضها.

3. **الدقة:** التحقق من أن المبالغ التي تم إدراجها في القوائم المالية ذات الصلة بعقود الإيجار قد تم تسجيلها بشكل صحيح وإن هذه المبالغ تتوافق مع المبالغ المسجلة في الأستاذ المساعد والأستاذ العام.

4. **الإطار الزمني:** التأكد من أن أرصدة الحسابات ذات الصلة بعقود الإيجار والمدرجة في القوائم المالية تخص السنة محل التدقيق ولا تخص سنة أخرى.

5. **الحقوق والالتزامات:** ينبغي على مدقق الحسابات التأكد من أن الموجودات المثبتة في القوائم المالية تعود ملكيتها إلى الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن قيامه بالتحقق من أن الوحدة الاقتصادية لها الحق في الأرصدة المسجلة، فضلاً عن التأكد من أن الالتزامات المثبتة في التقارير المالية هي التزامات على الوحدة الاقتصادية وينبغي الوفاء بها.

سابعاً. تدقيق متطلبات العرض والإفصاح الخاصة بعقود الإيجار وفق IFRS16:

1. العرض

أ. على مدقق الحسابات أن يتحقق من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بعرض عقود الإيجار في قائمة المركز المالي بشكل منفصل وفق طبيعة ذلك الأصل وعلى وفق الآتي:

ب. التأكد من عرض عقود الإيجار التي يتم إصدارها من الوحدة الاقتصادية والتي تعد أصولاً.

ج. التأكد من عرض عقود الإيجار التي يتم إصدارها من الوحدة الاقتصادية والتي تعد كالتزامات.

د. التأكد من أن المبالغ التي ينطبق عليها تعريف الممتلكات الاستثمارية يتم عرضها بشكل منفصل عن مبالغ عقود الإيجار "حساب الحق في استخدام الأصول" كممتلكات استثمارية.

هـ. التحقق من أن المبالغ ذات الصلة بمصروف الفائدة على التزامات عقد الإيجار يتم عرضها بشكل منفصل عن مصروف اندثار "الحق في استخدام الأصل" وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS 1 "عرض البيانات المالية".

و. على مدقق الحسابات التحقق من المبالغ الخاصة بعقود الإيجار والتي يتم عرضها في قائمة التدفقات النقدية.

2. الإفصاح

أ. على مدقق الحسابات أن يتحقق من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بالإفصاح عن المعلومات التي توفر الإيضاحات فضلاً عن المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم تأثير عقود الإيجار في نطاق IFRS 16 على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج الأداء المالي.

- ب. على مدقق الحسابات أن يتحقق من أن المبالغ التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية ذات الصلة بعقود الايجار تدخل ضمن نطاق IFRS16.
- ج. على مدقق الحسابات أن يتحقق من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بالإفصاح عن الاحكام الهامة والتغييرات عند تطبيق IFRS 16.
- د. على مدقق الحسابات أن يتحقق من أن الوحدة الاقتصادية تفصح عن طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن العقود المندرجة ضمن نطاق IFRS16.
- هـ. على مدقق الحسابات أن يتحقق من أن الوحدة الاقتصادية تأخذ في الحسبان مستوى التفاصيل اللازمة لتحقيق هدف الإفصاح ومدى التركيز على المتطلبات الأخرى.
- و. التحقق من أن الوحدة الاقتصادية تفصح عن جميع المعلومات الإضافية اللازمة لتحقيق أهدافها من الإفصاح.

ومما سبق فقد تبين للباحثين بأن توجد حاجة فعلية لوضع آلية مناسبة لإجراءات تدقيق عقود الايجار وفقا لمتطلبات معيار IFRS16 في البيئة المحلية.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

1. يعد معيار IFRS 16 من الخطوات المهمة باتجاه ضبط الإجراءات المحاسبية وإجراءات الرقابة والتدقيق ذات الصلة بعقود الايجار لكونه حدد طرقا لمعالجة عقود الايجار (التمويلية والتشغيلية) وفق أنواعها وبكلا الجانبين المتعاقدين (المستأجر والمؤجر) مما ساهم في تقليل بدائل المعالجات المحاسبية في الدول التي تطبق معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS.
2. عدم وجود أي إجراءات متكاملة وموحدة ذات صلة بتدقيق الإبلاغ عن عقود الايجار والتأكد من صحتها بسبب وجود قواعد محلية مختلفة ومخالفة للمعايير الدولية التي تعالج الإبلاغ عن عقود الايجار إذ إن هذه الإجراءات تعاني من:

 - أ. ضعف في تقييم مخاطر نظام التدقيق الداخلي وفحص طرق تنفيذه، مما ينتج عنه عدم قدرة المدقق الخارجي على تقييم هذا النظام وكفاءته وفاعليته، ومن ثم عدم تحديد درجة الاعتمادية عليه والتي ستؤثر في حجم ونطاق الاختبارات التي يقوم بها.
 - ب. ضعف في تقييم مخاطر نظام التدقيق الخارجي الذي يعد من مسؤوليات المدقق الخارجي، وإن ذلك الضعف ينتج عنه عدم التوصل إلى رأي فني محايد ومعقول حول مدى صحة وعدالة ومصداقية التقارير المالية فضلا عن عدم احتوائها على أخطاء جوهرية.

ثانياً. التوصيات:

1. العمل على تعديل القواعد المحاسبية بما يتلاءم مع الإفصاحات المطلوبة وفق IFRS16، إذ ذكرت بعض الجوانب ذات الصلة بعقود الايجار بشكل غير واف ضمن قاعدة المحاسبة العراقية (7) "كشف التدفق النقدي" والقاعدة المحاسبية العراقية (14) "محاسبة الاستثمارات"
2. ضرورة قيام الجهات المختصة بالعمل التدقيقي والرقابي في العراق فضلا عن مكاتب وشركات التدقيق ومراقبي الحسابات بتبني الآلية المقترحة لما تتضمنه من إجراءات تساعد في عملية التدقيق ومن ثم تقدم تأكيد معقول على صدق وعدالة ما تقدمه الوحدات الاقتصادية من تقارير مالية في جانب عقود الايجار.

3. العمل بالآلية المقترحة لتدقيق عقود الإيجار على وفق متطلبات IFRS16 والذي يتضمن إجراءات أكثر تحديدا وتفصيلا، لتسهم في مساعدة المدققين على تدقيق عقود الإيجار.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الوثائق الرسمية

1. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، النظام المحاسبي الموحد، بغداد، 1985.
2. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، القاعدة المحاسبية (1)، بيان بشأن معيار قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء.
3. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، القاعدة المحاسبية (14) محاسبة الاستثمارات.

ب. الكتب

1. جلاوي، طلال محمد علي وآخرون، معايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، العراق بغداد، مؤسسة دار الكتب، 2018.
2. عبود، سالم محمد وعبد الحميد، محمد عمار، "النظرية المحاسبية في الفكر الإسلامي دراسة مقارنة (طبعة ثانية/بغداد/دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية)، 2020.
3. الفضلي، جعفر محمد، الوجيز في العقود المدنية. البيع/الإيجار/المقولة، توزيع المكتبة القانونية بغداد، 2007.
4. البلداوي، نزار فليح وحنان، (2012) رضوان حلوة، مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية، الطبعة الثانية، المملكة الأردنية الهاشمية، إثراء للنشر والتوزيع.

ج. الرسائل والأطاريح الجامعية

1. جاري، احمد سعد، مواجهة تحديات تطبيق معيار الإيجار IFRS16 وتأثيره في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد/كلية الإدارة والاقتصاد، 2018.
2. سعدون، منى حميد، المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للوحدات المستأجرة في ظل تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 وانعكاساته في قرارات المستثمرين، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة العراقية، 2020.
3. العريدي، هاني أحمد نمر، أثر تطبيق المعيار IFRS16 للإيجارات على القوائم المالية للشركات الأردنية المساهمة العامة (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017.
4. بو خميس، نجوى وبو لحية، رحيمة (2017)، دراسة بدائل القياس المحاسبي في ظل ارتفاع الأسعار مع التطبيق في المؤسسة التجارية لديفاندوس-وحدة جيجل.

د. دوريات والمؤتمرات

1. محمد، تامر سعيد عبد المنعم، المحاسبة عن عقود الإيجار في ظل المعيار "IFRS16" وأثرها على تحسين القوائم المالية: دراسة مقارنة بالمعيار "IAS17"، مجلة الفكر المحاسبي، مج 22، ع2، 2018.
2. محمود، عمر السيد زكي، أثر تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16- عقود الإيجار على نفعية المعلومات المحاسبية وقرارات أصحاب المصالح في منشأة المستأجر-دراسة تجريبية، مجلة

الإسكندرية للبحوث المحاسبية العدد الثاني المجلد الثاني، قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة
الإسكندرية، 2018.
ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Periodicals & Research's:

- 1- BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee. All rights reserved, 2017. (IFRS IN PRACTICE-IFRS 16 Leases).
- 2- Díaz, Morales & Ramírez, Zamora- (2018). Effects of IFRS 16 on key financial ratios of Spanish companies. Studies of Applied Economics, 36(2).

B. Reports and Professional Issues:

1. EY-APPLYING IFRS. A closer look at IFRS 16 Leases December 2019.