

# المعالجات المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار وتأثيرها على ضريبة الدخل

م. حيدر كاظم نصرالله حسين التميمي / [haiderk682@baghdadcollege.edu.iq](mailto:haiderk682@baghdadcollege.edu.iq) كلية بغداد للعلوم الاقتصادية

أ.م.د. محمد إبراهيم علي / [Mohammed\\_ibrahim@baghdadcollege.edu.iq](mailto:Mohammed_ibrahim@baghdadcollege.edu.iq)

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

P: ISSN : 1813-6729

<http://doi.org/10.31272/JAE.45.2022.132.14>

E : ISSN : 2707-1359

مقبول للنشر بتاريخ: 2021/8/15

تاريخ أستلام البحث : 2021/10/13

## المستخلص

يهدف البحث إلى استعراض المعالجات المحاسبية الخاصة بعقود الإيجار التمويلية في سجلات الشركة المستأجرة وهي الشركة المستفيدة من الأصل وفقاً لمتطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار، وعرض قائمة المركز المالي والدخل وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، وبيان اثر تطبيقه على ضريبة الدخل المستحقة على الشركة، ولغرض تحقيق أهداف البحث تم توضيح المعالجات المحاسبية على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار ليتم عرض البنود والحسابات التي تأثرت بهذه المعالجات والإفصاح عنها فضلاً عن عرض الحسابات الجديدة على وفق متطلبات هذا المعيار في القوائم المالية وبالخصوص قائمتي المركز المالي والدخل لمعرفة تأثيرها على ضريبة الدخل المستحقة قبل وبعد تطبيق هذا المعيار، وقد تم التوصل إلى العديد من الاستنتاجات أهمها إن اغلب الشركات قبل تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) لا تعرض بنود متعلقة بعقود الإيجار في قائمة المركز المالي، بينما نلاحظ إن متطلبات تطبيق هذا المعيار تركز على عرض بنود مستقلة متعلقة بعقود الإيجار في قائمة المركز المالي ضمن الأصول غير المتداولة ( حق استخدام الأصل ) وضمن الالتزامات غير المتداولة ( التزام عقد إيجار الأصل ) وهذا يساعد على تقييم اثر عقود الإيجار على قائمة المركز المالي، وبناءً على استنتاجات البحث يوصي الباحثان بمجموعة من التوصيات أهمها حث الشركات المساهمة الخاصة التي تمتلك محفظة عقود إيجار كبيرة العمل على دراسة تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) على ضريبة الدخل وعرض القوائم المالية لما لهم من أهمية كبيرة لدى أصحاب المصلحة .

**الكلمات المفتاحية :** معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) ، عقود الإيجار ، ضريبة الدخل .



مجلة الادارة والاقتصاد  
العدد 132 / آذار / 2022  
الصفحات : 187 - 201

## المقدمة

إن عملية إيجار الأصول من قبل الشركات المساهمة الخاصة تعد من أساليب التمويل المهمة التي تعتمد عليها أغلب الشركات في مجتمع الأعمال المعاصر، حيث يتم التركيز على هذا النوع من الإيجار للحصول على الأصول بهدف استخدامها دون اللجوء إلى شرائها أو الاقتراض للحصول عليها، وغالبا ما تلجأ الشركات إلى استئجار الأصول بدلاً من شرائها بسبب صعوبة الحصول على الأموال، ومع انتشار الإيجار كأحد مصادر التمويل في الكثير من الشركات المساهمة الخاصة نشأت مع هذا الانتشار مشكلة المحاسبية عن عقود الإيجار لهذه الأصول بسبب اختلاف السياسات المحاسبية التي يمكن إن تتبناها الشركات لمعالجة هذه العقود، ومن أجل وضع الحلول لهذه المشاكل تم إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار، ومع هذا الإصدار بدأت حقبة جديدة في محاسبة الإيجار ولهذا يعتبر هذا المعيار من المعايير المهمة التي أحدثت تحولاً كبيراً في المعالجات المحاسبية وعرض القوائم المالية للشركات التي كانت تخفي المعلومات المتعلقة بهذه العقود في القوائم المالية، ونظراً لأهمية هذا المعيار جاء هذا البحث ليركز على المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار في سجلات الشركة المستأجرة (عينة البحث) وهي الشركة المستفيدة من الأصل والعرض والإفصاح في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لهذه الشركة المستأجرة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ومن ثم بيان أثر هذا التطبيق على ضريبة الدخل، ومن أجل بيان كل ذلك، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث استعرض في المبحث الأول منهجية البحث أما فيما يتعلق بالمبحث الثاني فقد استعرض الإطار النظري للبحث المتعلق بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار وضريبة الدخل، بينما ركز المبحث الثالث على الجانب التطبيقي للبحث لغرض بيان المعالجات المحاسبية والعرض والإفصاح وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) وأثرهما على ضريبة الدخل، وأخيراً استعرض الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحثان .

## المبحث الأول

### منهجية البحث

#### تمهيد

يركز هذا المبحث على منهجية البحث التي تعد المسار الميداني للبحث والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وكيفية معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختيار الموضوعي لفرضياتها وتحقيق الأهداف التي تم صياغتها وكما يأتي :

#### أولاً: مشكلة البحث

إن الكثير من الشركات تقوم بتأجير أصول لغرض استخدامها في أنشطتها التمويلية والسبب قد يكون عدم القدرة على الشراء أو الحاجة إلى هذه الأصول لفترة محدودة، ونظراً للقيمة العالية لهذه العقود ومدة الإيجار الطويلة أصبح إلزاماً على الشركات إثبات هذه القيم في صلب القوائم المالية ليتم تقييم أثر هذه العقود على المركز المالي ونتيجة النشاط للشركة، وبالاستناد إلى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية :

هل إن تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار يؤثر على عرض قائمة المركز المالي والدخل في الشركة المساهمة الخاصة عينة البحث ؟

هل إن المعالجات المحاسبية وعرض قائمة المركز المالي و قائمة الدخل في الشركة المساهمة الخاصة عينة البحث وفقاً لمتطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(16)عقود الإيجار تؤثر على مبلغ ضريبة الدخل.

#### ثانياً : أهمية البحث

يمكن بيان أهمية البحث من خلال التركيز بشكل عام على الجانب النظري المختصر المتعلق بعقود الإيجار وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار، وبيان أثر هذا المعيار على عرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ومبلغ ضريبة الدخل المستحقة على الشركات المساهمة الخاصة، حيث يتم بيان هذا الأثر من خلال تطبيق المعيار على إحدى الشركات المساهمة الخاصة (عينة البحث) المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية .

#### ثالثاً : أهداف البحث

يسعى الباحثان من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

استعراض المعالجات المحاسبية الخاصة بعقود الإيجار التمويلية في سجلات الشركة المستأجرة المستفيدة من الأصل وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار.

عرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار وبيان أثر هذا التطبيق على ضريبة الدخل المستحقة على الشركة عينة البحث .

#### رابعاً : فرضية البحث

انسجاماً مع أهداف البحث ومن خلال مشكلة وأهمية البحث، يسعى الباحثان إلى اختبار الفرضية الآتية وكما يأتي :

إن تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار لا يؤثر على عرض قائمة المركز المالي والدخل في الشركة المساهمة الخاصة عينة البحث .  
إن المعالجات المحاسبية وعرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل في الشركة المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عينة البحث على وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار لا تؤثر على ضريبة الدخل المستحقة على الشركة .

#### خامساً : مجتمع وعينة البحث

إن مجتمع البحث وعينته يمكن بيانها من خلال الآتي :  
مجتمع البحث : الشركات المساهمة الخاصة الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .  
عينة البحث : شركة بغداد للمشروبات الغازية المستأجرة للأصول التمويلية بالاعتماد على الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في 2019/12/31 .

#### المبحث الثاني

#### الإطار النظري للبحث

##### تمهيد

أن هذا المبحث يستعرض وبشكل مختصر الجانب النظري للبحث الخاص بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار و ضريبة الدخل المستحقة على الشركة .

#### أولاً : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار

بشكل عام يعرف المعيار من الناحية اللغوية بأنه النموذج الموضوع لقياس وزن شئ أو طوله أو درجة جودته ( عبد القادر، 2013: 62 ). أما المعيار المحاسبي فيعرف على انه يمثل قاعدة أو قواعد توجه عمل المحاسب وهو يتكون من ثلاثة أجزاء(المشكلة، المناقشة ، طرق ووصف الحلول اعتماداً على النظرية Belkaoui,2004;124). وتعرف معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على أنها الدستور الموحد الذي يحكم الممارسات المحاسبية في البيئة الدولية ويضبطها ويوجه ممارساتها، ويوحد الممارسات المحاسبية بين الوحدات الاقتصادية ويقلل الاختلاف بالقياس والإفصاح وطريقة عرض القوائم المالية (هندي، 1990: 208). ويرى الشيرازي إن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية هي الخطوة المنطقية التي تلي الحاجة إلى ترجمة المبادئ المحاسبية إلى التطبيق العملي ، فهي تمثل قواعد عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم ( الشيرازي، 1990: 121-122 ) .

وفيما يتعلق بموضوع البحث فقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في بداية عام 2016 معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) الخاص بعقود الإيجار، وقد أصبح إلزاماً على جميع الشركات تطبيق هذا المعيار في 2019/1/1 وقد تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار، ومن أهم التعديلات التي جاءت في معيار الإبلاغ المالي رقم (16) هي أن الشركة المستأجرة للأصول أي الشركة المستفيدة من الأصول عليها اعتبار جميع العقود تمويلي عدى العقود التي مدتها قصيرة الأجل أو ذات قيمة منخفضة تعتبر عقود تشغيلية ( ميرزا، 2015: 125) .

إن تجاوب وسماع مجلس معايير المحاسبة الدولية للانتقادات التي تعرض لها معيار المحاسبة الدولي رقم (17) المتعلق بالإيجارات والتي تعتبر أي الانتقادات من أهم أسباب إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار وهذه الانتقادات يمكن بيانها من خلال النقاط الآتية :

فشل معيار المحاسبة الدولي رقم (17) المتعلق بالإيجارات في تلبية متطلبات أصحاب المصلحة مستخدمي القوائم المالية وذلك لان الكثير من المستخدمين يؤمنون بأهمية الالتزامات التي تصاحب عقود الإيجار وعدم إظهارها في القوائم المالية يدفع المستخدمين إلى إجراء تعديلات على هذه القوائم لكي تأخذ بالحسبان هذه الالتزامات ( الجعارات ، 2017 : 682) .

إن معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الإيجارات يعطي المجال الواسع الذي تستغله اغلب الشركات في التلاعب بتصنيف العقود عندما تتطلب الحاجة إلى إظهارها في القوائم المالية .

إن من ينتقد المعيار الدولي رقم (17) الإيجارات يرى إن هنالك تضارب وعدم اتساق بين هذا المعيار والإطار المفاهيمي المتعلق بالقوائم المالية الصادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية ( IASB , 2016 ) .

ويرى الشجيري أن معيار الإبلاغ المالي رقم (16) المتعلق بعقود الإيجار يعد من المعايير الحديثة التي ركزت على متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلق بعقود الإيجار لدى الطرفين المؤجر

صاحب الأصل والمستأجر المستفيد من الأصل، ويعتبر إصداره من المشاريع المشتركة ما بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، وقد أحدث تحول كبير في المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار وأنهى الجدل الكبير الذي كان يثار حول إخفاء أو عدم عرض القوائم المالية لإيجار العقود وكذلك إخفاء الالتزامات المتعلقة بهذه العقود، ويهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ القياس والعرض والإفصاح لعقود الإيجار في الشركات بالشكل الذي يساعد على تقديم معلومات إلى أصحاب المصلحة عن عمليات التأجير التي يقوم بها المؤجرون والمستأجرين (الشجيري، 2020: 526).

يُطبق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) عقود الإيجار على كافة عمليات التأجير باستثناء ما يأتي ( أبو نصار و حميدات ، 2016 : 858 ) :

عقود تأجير واستخدام المصادر غير المتجددة مثل النفط والغاز .

عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر .

**ترتيبات خدمات الامتياز .**

**تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر .**

حقوق الاستئجار بموجب اتفاقيات التراخيص مثل حقوق استئجار الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف . أما فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية وفقاً لهذا المعيار لعقود الإيجار في سجلات المستأجر فيتطلب أولاً القيام بعملية قياس مبدئي لعقد الإيجار ، إذ يتم في تاريخ توقيع العقد أي بداية العقد الاعتراف بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول في قائمة المركز المالي والاعتراف كذلك بالالتزامات عقد الإيجار وهذا يعني رسملة عقود الإيجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات، ويتم قياس الحق في استخدام الأصل بمقدار التزام عقد الإيجار مضاف إليه كافة التكاليف الأولية أو أي تكاليف يتحملها المستأجر لإكمال العقد وتعديل هذه القيمة بأي حوافز ودفعات عند أو قبل بداية العقد، وأي التزامات قد يتحملها المستأجر عند إرجاع الأصل للمؤجر، ويتم كذلك القياس المبدئي للالتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتفق عليها بالعقد على مدار عمر العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد في حال يمكن تحديدها بموثوقية وإذا تعذر ذلك فيمكن استخدام معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي والذي يعني به معدل الفائدة الذي سيدفعه المستأجر للاقتراض بنفس شروط عقد الإيجار من البنوك (أبو نصار وحميدات ، 2014 : 273 ) .

وقد ركز هذا المعيار على العرض في القوائم المالية وخصوصاً فيما يتعلق بقائمة المركز المالي والدخل حيث أُلزم المستأجر للأصول إن يقوم بعرض ما يأتي ( الشجيري ، 2020 : 531 ) :

حق استخدام الأصول ضمن الأصول غير المتداولة بشكل منفصل في قائمة المركز المالي .

التزام عقد الإيجار بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى في قائمة المركز المالي .

عرض مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار في قائمة الدخل بشكل منفصل عن مصروف استهلاك حق استخدام الأصل .

استناداً لما سبق يمكن القول إن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار ذات أهمية كبيرة للشركات التي تقوم باستئجار طويل الأجل للأصول، وذلك من خلال بيان المعالجات المحاسبية للبيود والحسابات التي تتأثر بهذا المعيار وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية المعدة وفق هذا المعيار لتوفير معلومات مفيدة لأصحاب المصلحة وترشيد قراراتهم .

## ثانياً: ضريبة الدخل

بشكل عام تعرف الضريبة بأنها فريضة نقدية إلزامية تفرضها الدولة وفقاً لقانون وتشريع خاص لهذا الغرض وتحصل من الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) أو المعنويين (شركات) دون مقابل مباشر وبشكل نهائي لتكون الدولة قادرة من تغطية نفقاتها المختلفة وتحقيق أهدافها التي تصب في مصلحة المجتمع والدولة (الججاوي والعنبيكي، 2014 : 20). وتعرف بأنها فريضة إجبارية تفرض من قبل الحكومة بهدف تمويل الخدمات التي تحقق المنفعة العامة للجميع ( Wilson,ets,2005:733 ). إما فيما يتعلق بالدخل الضريبي فإن هنالك نظريتان لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة الأولى تسمى نظرية المصدر أو المنبع ويعرف الدخل على وفق هذه النظرية بأنه كل قوة شرائية جديدة تتدفق بصفه دورية في مدة زمنية معينة، بحيث يمكن استهلاكها من دون المساس بمصدرها، وان خصائصه وفقاً لهذه النظرية هي الدورية وبقاء المصدر واستغلاله والقابلية للتقدير نقداً وأخيراً قوة شرائية جديدة ( الكعي، 2003 : 38-42). أما النظرية الثانية فتسمى نظرية زيادة القيمة الايجابية ويعرف الدخل وفق هذه النظرية بأنه القيمة النقدية للزيادة الصافية الحاصلة في قدرة الشخص الاقتصادية بين نقطتين من الزمن لذلك فإن الدخل بحسب هذه النظرية هو كل أثرء يحصل عليه الإنسان ولو حدث مرة واحدة أو جاء عفواً وعرضياً بلا مجهود أو مال، فالدخل بحسب هذه النظرية يصبح شاملاً للربح والفوائد، والأرباح التجارية والصناعية، والأجور والرواتب، والهبات والتركات، وأرباح اليانصيب، والأرباح الناجمة عن بيع الأصول الثابتة ( البطريق : 2005 ، 128 ). وتعتبر ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة

## المعالجات المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ العالمي الدولي رقم (16) عقود

### الإيجار وتأثيرها على ضريبة الدخل

التي يمكن تعريفها بأنها الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاءً لها أي إن المادة الخاضعة للضريبة هي الدخل الذي يتحقق نتيجة نشاط الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (العبيدي، 2014: 10). ويرى الباحثان إن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار له تأثير على ضريبة الدخل نتيجة التغير الحاصل في بعض الحسابات والتي سيتم توضيحها في الجانب التطبيقي بالمبحث اللاحق.

### المبحث الثالث

### الجانب التطبيقي للمبحث

#### تمهيد

إن هذا المبحث يركز على بيان المعالجات المحاسبية وفقاً لمتطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) عقود الإيجار، عن طريق تحليل عقود الإيجار للأصول خلال السنة المالية 2019 للشركة عينة البحث، وكذلك بيان قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة عينة البحث، ومن ثم عرض هذه القوائم وفقاً لمتطلبات تطبيق هذا المعيار ليتم بيان تأثير هذا المعيار على العرض لهذه القوائم، وأخيراً تأثيرهما على ضريبة الدخل المستحقة على الشركة عينة البحث ولتوضيح ذلك ينبغي استعراض ما يأتي:

#### أولاً : قائمتي المركز المالي والدخل للشركة عينة البحث قبل تطبيق المعيار

إن قائمة المركز المالي والدخل للشركة عينة البحث قبل تطبيق المعيار تعدها الشركة عينة البحث وفقاً للقواعد المحاسبية المحلية ويمكن بيان هذه القوائم من خلال استعراض الجدولين رقم (1) و (2) وكما يلي:

#### الجدول رقم (1)

قائمة المركز المالي كما هي في 2019/12/31 (المبالغ آلاف الدنانير)

رقم الدليل	اسم الحساب	السنة الحالية	السنة السابقة
1	الموجودات		
11	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	155881571	165033616
118	النفقات الأيرادية المؤجلة	48746063	55513119
12	مشروعات تحت التنفيذ	34448025	10650679
15	الاستثمارات المالية	46376	46376
	مجموع الموجودات	239122036	231243792
	الموجودات المتداولة		
13	المخزون	53949697	60370592
16	المدينون	4052781	17900309
18	النقود	106404620	40740900
	مجموع الموجودات المتداولة	164407099	119011802
	مجموع الموجودات	403529136	350255595
2	مصادر التمويل		
	مصادر التمويل طويلة الأجل		
211	رأس المال الاسمي والمدفوع	177333333	177333333
22	الاحتياطي	188844843	155746634
	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل	366178176	333079967
	مصادر التمويل قصيرة الأجل		
23	التخصيصات	4941126	6431761
26	الدائنون	30914084	10743865
	مجموع مصادر التمويل قصيرة الأجل	37350959	17175627
	مجموع مصادر التمويل	403529136	350255595

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين بالاستناد إلى القوائم المالية للشركة عينة البحث للسنة 2019 بعد بيان قائمة المركز المالي للشركة عينة البحث نلاحظ من خلال العرض لبند القائمة إن الموجودات الثابتة المؤجرة بموجب عقد والتي تعتبر عقودها عقود إيجار تمويله من قبل الشركة المستأجرة عينة البحث لا يتم عرضها والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي للشركة وإنما يتم إثباتها في دفاترها كمصروف إيجار لسنة واحدة وتضع في الإفصاحات عقد الإيجار بقيمته ومدته وكما مبين بكشف الدخل للشركة عينة البحث المبين بالجدول رقم (2) الآتي:

المعالجات المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود

الإيجار وتأثيرها على ضريبة الدخل

الجدول رقم (2)

قائمة الدخل للسنة المنتهية في 2019/12/31 (المبالغ آلاف الدينانير)

رقم الدليل	اسم الحساب	السنة الحالية	السنة السابقة
3	الإيرادات		
45-41	الإيرادات الجارية	367746074	331351800
تنزل	التغير في مخزون الإنتاج التام والغير التام وعوائد الإنتاج	1735713	2290939
	الإيرادات الجارية	366010361	333642739
تنزل	المصروفات الجارية		
31	الرواتب والأجور	20270059	18374027
32	المستلزمات السلعية	239290146	225268955
33	المستلزمات الخدمية	17790590	13572730
37	الاندثارات والاطفاءات	30591854	26693797
384	ضرائب ورسوم	780250	631471
	مجموع المصروفات	308722901	284665302
	فائض العمليات الجارية	57287459	48977437
تضاف	الإيرادات التحويلية والأخرى		
48	الإيرادات التحويلية	550000	2440
49	الإيرادات الأخرى	326619	39536
	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	327169	41976145
تنزل	المصروفات التحويلية		
38	المصروفات التحويلية	397959	7900000
	فائض العمليات الجارية ( صافي الربح قبل الضريبة )	57216669	49011514
	ينزل احتياطي توسعات 25%	14304167	
	الدخل الخاضع للضريبة	42912502	
	ضريبة الدخل 15%	6436875	
	صافي الربح بعد الضريبة	50779793	

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين وتصرف بالاستناد إلى القوائم المالية للشركة عينة البحث للسنة 2019 إن قائمة الدخل في الجدول رقم (2) تبين الإيرادات والمصاريف ونتيجة النشاط للشركة عينة البحث خلال السنة المالية 2019 إذ نلاحظ إن الشركة عينة البحث إضافة الدفعة الأولى من عقود الإيجار التمويلية التي أبرمتها خلال السنة قيد الدراسة كمصاريف في قائمة الدخل فقط، وهي ثلاثة عقود لا تعرض بيند مستقل في قائمة الدخل، وإنما تم عرضها ضمن بند المستلزمات الخدمية، إذ بلغت الدفعة الأولى من العقد التي تم دفعها في نهاية السنة 1030500000 ديناراً استئجار مباني وإنشاءات لمدة خمسة سنوات وبلغت قيمة العقد الكلية 5152500000 ديناراً، والعقد الثاني تبلغ قيمته الكلية 15088000 ديناراً تم تسديد الدفعة الأولى منه بتاريخ توقيع العقد 2019/1/1 بمبلغ 1886000 ديناراً استئجار آلات ومعدات لمدة ثلاثة سنوات، والعقد التمويلي الثالث استئجار وسائل نقل وانتقال تبلغ قيمته الدفعة الأولى التي تم دفعها في نهاية السنة بمبلغ 360755290 ديناراً لمدة ثلاثة سنوات بتاريخ 2019/1/1 حيث بلغت قيمته الكلية 1082265870 ديناراً، إما فيما يتعلق بصافي الربح قبل الضريبة (فائض العمليات) الذي حققته الشركة فهو بمبلغ 57216669041 ديناراً وبموجب قانون ضريبة الدخل يتم تحويل هذا الربح المحاسبي إلى ربح خاضع للضريبة، حيث تم تنزيل احتياطي التوسعات بنسبة 25% من صافي الربح قبل الضريبة ليتم تحويله إلى دخل خاضع للضريبة بمبلغ 42912501781 ديناراً، وبعد ذلك يتم استقطاع الضريبة بنسبة 15% من الدخل الخاضع للضريبة، وأخيراً نحصل على الربح بعد الضريبة بمبلغ 50779793774 ديناراً .

ثانياً : المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) .

إن المعالجات المحاسبية التي يتطلبها تطبيق هذا المعيار هي في سجلات المؤجر وهو صاحب الأصل وسجلات المستأجر وهو المستفيد من الأصل الذي تم تأجيرها، وبهذا البحث سيتم التركيز فقط على القياس

والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار في سجلات المستأجر، إذ نلاحظ أن هذا المعيار من خلال المعالجات والعرض والإفصاح الذي يتطلبه يسعى إلى توفير المعلومات إلى أصحاب المصلحة (مستخدمي القوائم المالية) ليتمكن من تقييم تأثير هذه العقود على المركز المالي للشركة وأدائها، وبالاستناد إلى ما سبق سيتم بيان المعالجات المحاسبية التي يتطلبها تطبيق هذا المعيار فقط في سجلات المستأجر وهي الشركة المستفيدة من الأصل وكما يأتي :

**العقد الأول :** بتاريخ 2019/1/1 بمبلغ 5152500000 ديناراً استئجار مباني وإنشاءات لمدة خمسة سنوات بلغت الدفعة الأولى لهذا العقد التي تم تسديدها في نهاية السنة 1030500000 ديناراً ، وهنا يتطلب من الشركة عينة البحث المستأجرة لهذه الأصول في بداية عقد الإيجار قياس حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار الذي يتم قياسه بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة (دفعات الإيجار) غير المدفوعة والسبب في ذلك انخفاض قيمة النقود بمرور الزمن وقيمة الدينار اليوم أكبر من قيمة الدينار بعد سنة أو سنوات قادمة، وبهذا العقد من غير المنطقي إثبات قيمة التزام عقد الإيجار البالغ 5152500000 ديناراً في دفاتر الشركة لأن قيمة العقد ستخضع بالمستقبل وهذا يعني إن الشركة يتطلب منها إثبات العقد بقيمته الذي ستكون بعد مرور خمسة سنوات عن طريق إيجاد القيمة الحالية للدفعات على مدى عمر العقد خمسة سنوات في حال الدفعات تكون في نهاية السنة، إما إذا كانت الدفعات مقدماً في بداية السنة فيتطلب إيجاد القيمة الحالية للدفعات الأربعة فقط أي استثناء الدفعة الأولى، ويتم تحديد القيمة الحالية لعقد الإيجار عن طريق معدل الفائدة الضمني الذي يتم الاعتماد عليه في إيجاد معدل الخصم، وفي حال العقد لم يحدد معدل الفائدة الضمني فيتم الاعتماد على معدل الفائدة المحدد من قبل البنوك ( 5%) ويتم حساب قيمة التزام عقد الإيجار وحق استخدام الأصل لهذا العقد كما يلي :

**تكلفة التزام عقد الإيجار = القيمة الحالية للدفعات غير المدفوعة – حوافز مستلمة أو مستحقة التحصيل + القيمة الحالية لدفعات الإيجار المتغيرة + القيمة الحالية للقيمة المتبقية المضمونة + القيمة الحالية لخيار الشراء + القيمة الحالية للغرامات .**

**حوافز مستلمة أو مستحقة التحصيل :** ويعني بها قيام المؤجر بمنح المستأجر مبلغ نقدي لتحفيزه على الإيجار أو خصم تكاليف تكبدها المستأجر مثل عمولة العقد .

**القيمة الحالية لدفعات الإيجار المتغيرة :** التي تعتمد على مؤشر أو معدل مثل الدفعات المتعلقة بمؤشر سعر المستهلك أو بمعدل فائدة مرجعي وفي حال عدم القدرة على قياسها يتم تحميلها كمصروف .

**القيمة الحالية للقيمة المتبقية المضمونة :** هي المبلغ التي تكون مستحقة الدفع من المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية من خلال احتساب القيمة الحالية لمبلغ واحد وفي حال القيمة المتبقية غير مضمونة لا تضاف إلى التزامات الإيجار .

**القيمة الحالية لخيار الشراء :** ويعني بهذه القيمة تأكد المستأجر بدرجة معقولة من ممارسة خيار الشراء لهذا الموجود بعد نهاية العقد .

**القيمة الحالية للغرامات :** وهي غرامات تدفع بسبب إنهاء عقد الإيجار .

معدل الاقتراض الإضافي الموجود لدى المصارف = 5% سيتم اعتماد هذه النسبة لعدم تحديد العقد لمعدل الفائدة الضمني .

معدل الخصم للدفعة بفائدة 5% ولمدة خمسة سنوات وذلك بالرجوع إلى جدول القيمة الحالية لدفعات دورية (منتظمة) = 4.3295

القيم الحالية للدفعات الثابتة = 1030500000 ديناراً  $\times$  4.3295 = 4461549750 ديناراً .

تكلفة التزام عقد الإيجار = 4461549750 ديناراً - 0 + 0 + 0 + 0 + 0 = 4461549750 ديناراً

حق استخدام الأصل : التزام عقد الإيجار + الدفعات المدفوعة مقدماً + تكاليف مباشرة أولية + تكاليف تفكيك وإزالة الأصل - حوافز مستلمة .

**التزام عقد الإيجار :** تم بيانها سابقاً .

**الدفعات المدفوعة مقدماً :** ويعني بها دفعات الإيجار التي تم دفعها في أو قبل تاريخ عقد الإيجار .

**تكاليف مباشرة :** ويقصد بها التكاليف المباشرة الأولية التي دفعها المستأجر مثل عمولة السمسرة والرسوم القانونية لإثبات العقد .

**تكاليف التفكيك والإزالة :** وهي التكاليف التي تدفع من قبل المستأجر لتفكيك وإزالة الأصل المتعاقد عليه .

**الحوافز المستلمة :** ويقصد بها حوافز الإيجار المستلمة والتي يقوم المؤجر بتسديدها بدلاً عن المستأجر مثل عمولات السمسرة .

حق استخدام الأصل = 4461549750 ديناراً + 0 + 0 + 0 + 0 = 4461549750 ديناراً .

قيد إثبات حق استخدام مباني وإنشاءات والتزام عقد الإيجار بتاريخ 2019/1/1 :

4461549750 من ح / حق استخدام مباني وإنشاءات ( أصل غير متداول )

**المعالجة المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ العالمي الدولي رقم (16) عقود  
الإيجار وتأثيرها على ضريبة الدخل**

4461549750 إلى ح/ التزام عقد الإيجار (التزام غير متداول)  
استعراض كيفية إطفاء التزام عقد الإيجار خلال عمر العقد :

الجدول رقم (3)

يبين كيفية إطفاء قيمة التزام عقد الإيجار

التزام عقد الإيجار المسدد (4) (3-1)	مصرف الفائدة (3) (%5×2)	التزام عقد الإيجار غير المسدد (2) (4-2)	قيمة الدفعة السنوية (1) (1)	السنة المالية
-	-	4461549750	-	تاريخ توقيع العقد
807422512	223077488	3654127238	1030500000	السنة الأولى
847793638	182706362	2806333600	1030500000	السنة الثانية
890183320	140316680	1916150280	1030500000	السنة الثالثة
934692486	95807514	981457794	1030500000	السنة الرابعة
981457794	49042206	0	1030500000	السنة الخامسة
4461549750	690950250	-	5152500000	المجموع

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين

بعد بيان تفاصيل الجدول رقم (3) الذي يبين تفاصيل عملية إطفاء قيمة التزام عقد إيجار مباني وإنشاءات من قبل الشركة عينة البحث وفقا للمعيار رقم (16) خلال مدة العقد لهذه الأصول يمكن بيان الجدول رقم (4) الذي يبين قسط الاستهلاك لحق استخدام الأصل الذي يمكن إيجاده من خلال قسمة قيمة العقد في قيد إثبات حق استخدام مباني وإنشاءات على مدة أو عمر العقد، والرصيد الدفترى نهاية كل سنة مالية من مدة العقد .

الجدول رقم (4)

يبين إقساط الاستهلاك والرصيد الدفترى لحق استخدام مباني وإنشاءات

السنة المالية	قسط الاستهلاك السنوي	الرصيد الدفترى في 12/31 من كل سنة
توقيع العقد	يقسم على عمر العقد (5) سنة	4461549750
2019/12/31	892309950	3569239800
2020/12/31	892309950	2676929850
2021/12/31	892309950	1784619900
2022/12/31	892309950	892309950
2023/12/31	892309950	0

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين

القيود المحاسبية في 2019/12/31

قيد إثبات الدفعة الأولى من عقد الإيجار في نهاية السنة المالية 2019 :

من مذكورين

223077488 ح / مصرف الفائدة ( قائمة الدخل )

807422512 ح/ التزام عقد الإيجار (إطفاء الالتزامات غير المتداولة )

1030500000 إلى ح/ النقدية

قيد إثبات قسط الاستهلاك السنوي في نهاية السنة المالية 2019 :

892309950 من ح / قسط الاستهلاك السنوي

892309950 إلى ح / حق استخدام مباني وإنشاءات

قيد إلغاء القيد المسجل على وفق القواعد المحاسبية العينية :

1030500000 من ح/ نقدية بالصندوق 181

1030500000 إلى ح/ استئجار مباني وإنشاءات 3352

## المعالجات المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ العالي الدولي رقم (16) عقود

### الإيجار وتأثيرها على ضريبة الدخل

العقد الثاني بتاريخ 2019/1/1 بمبلغ 5658000 ديناراً استئجار آلات ومعدات لمدة ثلاثة سنوات حيث بلغت الدفعة الأولى التي تم تسديدها مقدماً 1886000 ديناراً، يتطلب من الشركة عينة البحث المستأجرة لهذه الأصول في بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار وحق استخدام الأصل لهذا العقد وكما يأتي :  
معدل الاقتراض الإضافي الموجود لدى المصارف = 5%  
معدل الخصم للدفعة بفائدة 5% ولمدة سنتين لأن هنالك دفعة مدفوعة مقدماً لا يحسب لها قيمة حالية = 1.859

القيم الحالية للدفعات الثابتة = 1886000 ديناراً  $\times 1.8594 = 3506828$  ديناراً .  
تكلفة التزام عقد الإيجار = 3506828 ديناراً - 0 + 0 + 0 + 0 + 0 = 3506828 ديناراً  
حق استخدام الأصل = 3506828 ديناراً + 1886000 + 0 + 0 + 0 = 5392828 ديناراً .  
قيد إثبات حق استخدام آلات ومعدات والتزام عقد الإيجار بتاريخ 2019/1/1 :  
5392828 من ح / حق استخدام آلات ومعدات ( أصل غير متداول )  
إلى المذكورين

3506828 ح/ التزام عقد الإيجار ( التزام غير متداول )  
1886000 ح/ النقدية

استعراض كيفية إطفاء التزام عقد الإيجار خلال عمر العقد :

الجدول رقم (5)

كيفية إطفاء قيمة التزام عقد الإيجار

السنة المالية	قيمة الدفعة السنوية (1)	التزام عقد الإيجار غير المسدد (2)	مصرف الفائدة (3)	التزام عقد الإيجار المسدد (4)
	(1)	(2)	(3)	(3-1)
تاريخ توقيع العقد	-	5392828	-	-
السنة الأولى	1886000	3506828	التسديد بداية السنة	1886000
السنة الثانية	1886000	1796169	175341	1710659
السنة الثالثة	1886000	0	89808	1796169
المجموع	5658000	-	265149	5392828

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين

بعد بيان تفاصيل الجدول رقم (5) الذي بين تفاصيل عملية إطفاء قيمة التزام عقد إيجار آلات ومعدات من قبل الشركة عينة البحث وفقاً للمعيار رقم (16) خلال مدة العقد لهذه الأصول يمكن بيان الجدول رقم (6) الذي يبين قسط الاستهلاك لحق استخدام الأصل الذي يمكن إيجاده من خلال قسمة قيمة العقد في قيد إثبات حق استخدام آلات ومعدات على مدة أو عمر العقد، والرصيد الدفترية نهاية كل سنة مالية من مدة العقد .

الجدول رقم (6)

يبين إقساط الاستهلاك والرصيد الدفترية لحق استخدام آلات ومعدات

السنة المالية	قسط الاستهلاك السنوي	الرصيد الدفترية في 12/31 من كل سنة
توقيع العقد	يقسم على عمر العقد (3) سنة	5392828
2019/12/31	1797609	3595219
2020/12/31	1797609	1797610
2021/12/31	1797610	0

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين

القيود المحاسبية في 2019/12/31

قيد إلغاء القيد المسجل على وفق القواعد المحاسبية العينية :

1886000 من ح/ نقدية بالصندوق 181

1886000 إلى ح/ استئجار آلات ومعدات 3353

قيد إثبات قسط الاستهلاك السنوي في نهاية السنة المالية 2019 :

**المعالجة المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود  
الإيجار وتأثيرها على ضريبة الدخل**

1797609 من ح / قسط الاستهلاك السنوي

1797609 إلى ح / حق استخدام آلات ومعدات

العقد الثالث بتاريخ 2019/1/1 بمبلغ 1082265870 ديناراً استئجار وسائل نقل وانتقال لمدة ثلاثة سنوات وقد بلغت الدفعة الأولى التي تم تسديدها في نهاية السنة 360755290 ديناراً، يتطلب من الشركة عينة البحث المستأجرة لهذه الأصول في بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار وحق استخدام الأصل لهذا العقد وكما يلي :

معدل الاقتراض الإضافي الموجود لدى المصارف = 5%

معدل الخصم للدفعة بفائدة 5% ولمدة ثلاثة سنوات = 2.7232

القيم الحالية للدفعات الثابتة = 360755290 ديناراً × 2.7232 = 982408806 ديناراً .

تكلفة التزام عقد الإيجار = 982408806 ديناراً - 0 + 0 + 0 + 0 = 982408806 ديناراً .

حق استخدام الأصل = 982408806 ديناراً + 0 + 0 + 0 + 0 = 982408806 ديناراً .

قيد إثبات حق استخدام وسائل نقل وانتقال والتزام عقد الإيجار بتاريخ 2019/1/1 :

982408806 من ح / حق استخدام وسائل نقل وانتقال ( أصل غير متداول )

982408806 إلى ح / التزام عقد الإيجار ( التزام غير متداول )

استعراض كيفية إطفاء التزام عقد الإيجار خلال عمر العقد :

الجدول رقم (7)

كيفية إطفاء قيمة التزام عقد الإيجار

السنة المالية	قيمة الدفعة السنوية (1)	التزام عقد الإيجار غير المسدد (2)	مصرفوف الفائدة (3)	التزام عقد الإيجار المسدد (4)
	(1)	(4-2)	(%5×2)	(3-1)
تاريخ توقيع العقد	-	982408806	-	-
السنة الأولى	360755290	670773956	49120440	311634850
السنة الثانية	360755290	343557364	33538698	327216592
السنة الثالثة	360755290	0	17177868	343557364
المجموع	1082265870	-	99837006	982408806

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين

بعد بيان تفاصيل الجدول رقم (7) الذي يبين تفاصيل عملية إطفاء قيمة التزام عقد إيجار وسائل نقل وانتقال من قبل الشركة عينة البحث وفقاً للمعيار رقم (16) خلال مدة العقد لهذه الأصول يمكن بيان الجدول رقم (8) الذي يبين قسط الاستهلاك لحق استخدام الأصل الذي يمكن إيجاده من خلال قسمة قيمة العقد في قيد إثبات حق استخدام وسائل نقل وانتقال على مدة أو عمر العقد، والرصيد الدفترية نهاية كل سنة مالية من مدة العقد .

الجدول رقم (8)

يبين إقساط الاستهلاك والرصيد الدفترية لحق استخدام وسائل نقل وانتقال

السنة المالية	قسط الاستهلاك السنوي	الرصيد الدفترية في 12/31 من كل سنة
توقيع العقد	يقسم على عمر العقد (3) سنة	982408806
2019/12/31	327469602	654939204
2020/12/31	327469602	327469602
2021/12/31	327469602	0

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين

القيود المحاسبية في 2019/12/31

قيد إثبات الدفعة الأولى من عقد الإيجار في نهاية السنة المالية 2019 : من مذكورين

49120440 ح / مصرفوف الفائدة ( قائمة الدخل )

311634850 ح / التزام عقد الإيجار ( تخفيض الالتزامات غير المتداولة )

360755290 إلى ح / النقدية

قيد إثبات قسط الاستهلاك السنوي في نهاية السنة المالية 2019 :

327469602 من ح / قسط الاستهلاك السنوي

327469602 إلى ح / حق استخدام وسائل نقل وانتقال

قيد إلغاء القيد المسجل على وفق القواعد المحاسبية العينية

360755290 من ح/ نقدية بالصندوق 181

360755290 إلى ح/ استئجار وسائل نقل وانتقال 3354

**ثالثاً : عرض قائمة المركز المالي والدخل بعد تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16)**

إن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة قبل تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) المتعلق بعقود الإيجار تبين إن هذه القوائم المالية تم إعدادها وفقاً للقواعد المحاسبية العينية التي تعتمد على النظام المحاسبي الموحد، وهي تركز فقط على الدفعة الأولى للعقد وتعرضها في قائمة الدخل ببند غير مستقل، إذ نلاحظ إن الدفعة الأولى من عقود الإيجار للشركة عينة البحث تم عرضها في قائمة الدخل ضمن المستلزمات الخدمية، إما فيما يتعلق بمعيار الإبلاغ المالي رقم (16) الذي أصبح تطبيقه إلزامياً في جميع الشركات اعتباراً من 2019/1/1 نلاحظ إن هذا المعيار ركز على بيان أثر عقود الإيجار على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، ويمكن بيان هذا الأثر من خلال الجدول رقم (9) الذي يبين قائمة المركز المالي للشركة عينة البحث بعد تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) الخاص بعقود الإيجار، وكذلك الجدول رقم (10) الذي يبين قائمة الدخل للشركة عينة البحث بعد تطبيق هذا المعيار وكما يأتي :

الجدول رقم (9)

قائمة المركز المالي كما هي في 2019/12/31 بعد تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) (المبالغ آلاف الدنانير)

الأصول	
	الأصول غير المتداولة
155881571	الأصول الثابتة بالقيمة الدفترية
48746063	النفقات الأيرادية المؤجلة
34448025	مشروعات تحت التنفيذ
46376	الاستثمارات المالية
3569239	حق استخدام مباني وإنشاءات
3595	حق استخدام آلات ومعدات
654939	حق استخدام وسائل نقل وانتقال
243349808	مجموع الأصول غير المتداولة
الأصول المتداولة	
53949697	المخزون
4052781	المديون
105009593	النقود
163012071	مجموع الأصول المتداولة
406361879	مجموع الأصول
حقوق الملكية	
177333333	رأس المال الاسمي والمدفوع
188844843	الاحتياطي
4941213	التخصيصات
371119389	مجموع حقوق الملكية
الالتزامات غير المتداولة	
30914084	الدائنون
3654127	التزام عقد إيجار مباني وإنشاءات
3506	التزام عقد إيجار آلات ومعدات
670773	التزام عقد إيجار وسائل نقل وانتقال
35242490	مجموع الالتزامات غير المتداولة
406361879	مجموع حقوق الملكية والالتزامات غير المتداولة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بعد الأخذ بالحسبان المعالجات المحاسبية على وفق المعيار رقم (16) للشركة عينة البحث لسنة 2019 .

إن الجدول رقم (9) الذي يستعرض قائمة المركز المالي للشركة عينة البحث بعد تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) عند مقارنته مع الجدول رقم (1) الذي يبين هذه القائمة ولكن قبل تطبيق المعيار نلاحظ وبشكل كبير تأثير تطبيق هذه المعيار على هذه القائمة وخصوصاً من ناحية العرض والإفصاح ، حيث نلاحظ إن الشركة قبل تطبيق المعيار لا تعرض أي تفاصيل أو بنود متعلقة بعقود الإيجار في قائمة المركز المالي بينما عند إعداد هذه القائمة وفقاً للمعيار نلاحظ إن هذا المعيار يركز على عرض بنود مستقلة متعلقة بعقود الإيجار في قائمة المركز المالي ضمن الأصول غير المتداولة ( حق استخدام الأصل ) وكذلك ضمن الالتزامات غير المتداولة ( التزام عقد إيجار الأصل) وهذا ينعكس بشكل كبير على الإفصاح عن المعلومات لجميع أصحاب المصلحة لكي يتم تقييم أثر عقود الإيجار على قائمة المركز المالي .

الجدول رقم (10)

قائمة الدخل للسنة المنتهية في 2019/12/31 بعد تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) (المبالغ آلاف الدنانير)

المعالجات المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود

الإيجار وتأثيرها على ضريبة الدخل

السنة الحالية	اسم الحساب	
367746074	الإيرادات الجارية	
1735713	التغير في مخزون الإنتاج التام والغير التام وعوائد الإنتاج	تنزل
366010361	الإيرادات الجارية	
	المصروفات الجارية	
20270059	الرواتب والأجور	تنزل
239490496	المستلزمات السلعية	
16399335	المستلزمات الخدمية	
223077	مصروف الفائدة على التزام عقد إيجار مباني وإنشاءات	
0	مصروف الفائدة على التزام عقد إيجار آلات ومعدات	
49120	مصروف الفائدة على التزام عقد إيجار وسائط نقل وانتقال	
892309	مصروف استهلاك حق استخدام مباني وإنشاءات	
1797	مصروف استهلاك حق استخدام آلات ومعدات	
327469	مصروف استهلاك حق استخدام وسائط نقل وانتقال	
30391504	الاندثار والإطفاءات	
780250	ضرائب ورسوم	
308825418	مجموع المصروفات	
57184943	فائض العمليات الجارية	
	الإيرادات التحويلية والأخرى	
550000	الإيرادات التحويلية	
326619	الإيرادات الأخرى	
327169	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	
	المصروفات التحويلية	تنزل
397959	المصروفات التحويلية	
57114153	فائض العمليات الجارية ( صافي الربح قبل الضريبة )	
14278538	تنزيل احتياطي توسعات بنسبة 25%	
42835615	الدخل الخاضع للضريبة	
6425342	ضريبة الدخل بنسبة 15%	
50688811	صافي الربح بعد الضريبة	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بعد الأخذ بالحسبان المعالجات المحاسبية على وفق المعيار رقم (16) للشركة عينة البحث لسنة 2019 .

إن الجدول رقم (10) الذي بين قائمة الدخل للشركة عينة البحث بعد تطبيق معيار الإبلاغ المالي عند مقارنته مع الجدول رقم (2) الذي يعكس قائمة الدخل قبل تطبيق المعيار يتبين بشكل كبير تأثير تطبيق المعيار على هذه القائمة وخصوصاً فيما يتعلق بقياس دفعات عقود الإيجار وكذلك عرضها والإفصاح عنها إلى أصحاب المصلحة، حيث نلاحظ إن الشركة عينة البحث كانت تعرض دفعات الإيجار للعقود في قائمة الدخل ضمن بنود المستلزمات الخدمية بينما عند تطبيق المعيار يتم قياس دفعات عقود الإيجار بشكل مختلف حيث يتم التركيز على القيمة الحالية لهذه الدفعات بسبب اختلاف قيمة النقود بالمستقبل وكذلك عرضها بنود مستقلة في هذه القائمة، فضلاً عن التأثير على نتيجة النشاط للشركة والتي سيتم بيانها لاحقاً .

#### رابعاً : تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) على ضريبة الدخل

إن بيان المعالجات المحاسبية التي يتطلبها تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار، وعرض قائمة المركز المالي والدخل وفقاً لمتطلبات تطبيق هذا المعيار، ومن ثم بيان تأثير هذا التطبيق على عرض قائمة المركز المالي والدخل بشكل واضح مكن الباحثين من التعرف على أثر تطبيق هذا المعيار على ضريبة الدخل التي يتطلب من الشركة عينة البحث تسديدها إلى الإدارة الضريبية، ولكي يتم التعرف على تفاصيل هذا التأثير ينبغي الاطلاع على تفاصيل الجدول رقم (11) الآتي :

الجدول رقم ( 11 )

تأثير متطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (16) عقود الإيجار على ضريبة الدخل (المبالغ آلاف الدنانير )

التفاصيل	قبل تطبيق المعيار	بعد تطبيق المعيار
الربح قبل الضريبة	57216669	57114153
الدخل الخاضع للضريبة	42912502	42835615
ضريبة الدخل 15%	6436875	6425342

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين بالاستناد على بيانات الجدول رقم (2) و (10) إن الجدول رقم (11) يبين اثر متطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار على الربح قبل الضريبة قبل تطبيق المعيار البالغ 57216669 ديناراً، وكذلك نفس هذا الربح بعد التطبيق لمتطلبات هذا المعيار، إذ نلاحظ انخفاض الربح قبل الضريبة ليصبح 57114153 ديناراً، وكذلك الدخل الخاضع للضريبة البالغ 42912502 ديناراً قبل التطبيق نلاحظ انخفاضه بعد تطبيق هذا المعيار ليصبح 42835615 ديناراً، وأخيراً ضريبة الدخل المستحقة على الشركة عينة البحث قبل التطبيق للمعيار كانت 6436875 ديناراً، أما بعد التطبيق وبسبب متطلبات التطبيق لهذا المعيار انخفضت الضريبة المستحقة على الشركة لتصبح 6425342 ديناراً، وهذا يعني إن هنالك اثر لتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) على ضريبة الدخل

**خامساً : اختبار فرضيات البحث**

من خلال الاطلاع على النتائج التي تم التوصل إليها في هذا المبحث يمكن اختبار فرضيات البحث من قبل الباحثين وكما يأتي :

**اختبار الفرضية الأولى :** من خلال الاطلاع على الجدول رقم (1) الذي يبين قائمة المركز المالي والجدول رقم (2) الذي يبين قائمة الدخل للشركة عينة البحث قبل تطبيق المعيار، وكذلك الجدول رقم (9) الذي يبين قائمة المركز المالي والجدول رقم (10) الذي يبين قائمة الدخل للشركة عينة البحث بعد تطبيق المعيار يتم رفض الفرضية الأولى التي تنص على ( إن تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار لا يؤثر على عرض قائمة المركز المالي والدخل في الشركة المساهمة الخاصة عينة البحث )

**اختبار الفرضية الثانية :** من خلال المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار التي تم بيانها بهذا المبحث وكذلك عرض قائمة المركز المالي المبينة بالجدول رقم (9) وفقاً لمتطلبات هذا المعيار وكذلك قائمة الدخل المبينة بالجدول رقم (10) التي تم إعدادها وفقاً لمتطلبات المعيار وبالإستناد إلى نتائج المقارنة المبينة بالجدول رقم (11) يتم رفض الفرضية الثانية التي تنص على ( إن المعالجات المحاسبية وعرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل في الشركة المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عينة البحث على وفق متطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار لا تؤثر على ضريبة الدخل المستحقة على الشركة ) .

**الاستنتاجات والتوصيات**

**أولاً : الاستنتاجات .**

توصل الباحثان إلى العديد من الاستنتاجات وهي كما يأتي :  
يتطلب تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار معالجات محاسبية يتم من خلالها إثبات دفعات الإيجار لهذه العقود بالقيمة الحالية للنقود بسبب انخفاض قيمة النقود بالمستقبل .  
إن المعالجات المحاسبية في نهاية السنة المالية 2019 للشركة عينة البحث والجدول الخاصة بها يمكن من خلالها التعرف على كيفية إطفاء قيمة التزام عقد الإيجار وإسقاط الاستهلاك والرصيد الدفترى لحق الاستخدام خلال مدة العقد لهذه الأصول .

أغلب الشركات قبل تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) لا تعرض بنود متعلقة بعقود الإيجار في قائمة المركز المالي، بينما نلاحظ إن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) يركز على عرض بنود مستقلة متعلقة بعقود الإيجار في قائمة المركز المالي ضمن الأصول غير المتداولة ( حق استخدام الأصل ) وضمن الالتزامات غير المتداولة ( التزام عقد إيجار الأصل ) وهذا يساعد على تقييم اثر عقود الإيجار على قائمة المركز المالي .

يؤثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار على نتيجة النشاط(صافي الربح قبل الضريبة ) وضريبة الدخل المستحقة على الشركة عينة البحث .

**ثانياً : التوصيات .**

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بالآتي :

حث الشركات على توفير مستلزمات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) المتعلق بعقود الإيجار بشكل مبكر من خلال إعادة النظر في تصنيف عقود الإيجار للأصول بالشكل الذي يتلائم مع متطلبات تطبيق هذا المعيار .

يوصي الباحثين الشركات المساهمة الخاصة التي تمتلك محفظة عقود إيجارية كبيرة العمل على دراسة تأثير تطبيق هذا المعيار على ضرائب الدخل وعرض القوائم المالية لما لها من أهمية كبيرة لدى أصحاب المصلحة . العمل على إجراء ورش عمل يشترك به ممثلين عن القطاع الخاص والإدارة الضريبية وجميع المعنيين بالأمر المحاسبية والباحثين لشرح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) عقود الإيجار للوقوف على مزايا التطبيق لهذا المعيار وأثاره المتوقعة على الشركات وكذلك مدى حاجة القوانين الضريبية للتعديل لاستيعاب متطلبات التطبيق لهذا المعيار .

بما إن سعر الفائدة الذي تستخدمه الشركات له أثر كبير على احتساب قيمة الالتزامات ومصروف الفائدة الذي يترتب على الشركة نتيجة إبرام هذه العقود لذا يتطلب دراسة معدلات الخصم بالشكل الذي يجعلها تناسب عقود الإيجار التي تقوم بها الشركات .

ضرورة العمل على تطوير الكوادر المحاسبية علمياً وعملياً لكي تكون قادرة على إجراء جميع المعالجات المحاسبية التي يتطلبها تطبيق هذا المعيار .

### مصادر البحث

#### أولاً : المصادر العربية

العبيدي ، سعيد علي ، " اقتصاديات المالية العامة " ، ط1 ، دار دجلة ناشرون موزعون ، عمان ، الأردن ، 2014 ، الشجيري ، محمد حويش ، " المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية " ، الهاشمي للطباعة والنشر والتوزيع ، بغداد ، العراق ، 2020 .  
ابو نصار ، محمد و حميدات ، جمعة ، حميدات ، " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية " ، ط3 ، دائرة المطبوعات والنشر ، عمان ، الأردن ، 2016 .  
الججاوي ، طلال محمد علي والعنكي ، هيثم علي ، " المحاسبة والتحاسب الضريبي " ، ط 3 ، دار الكتب موزعون ناشرون ، عمان ، الأردن ، 2014 .  
الكعبي ، جبار محمد علي ، " فصول من نظرية المحاسبة " ، ط1 ، مكتب الكرار للطباعة ، 2003 .  
البطريق ، يونس احمد ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، 2005 .  
ميرزا ، عباس وهولت ، جراهام ، " دليل وكتابة التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " ، ط3 ، وايلي للنشر ، نيوجرسي ، 2015 .  
الجعارات ، خالد ، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " ، ط2 ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2017 .  
عبد القادر ، محسن باقي ، " المحاسبة الدولية " ، مطبوعات جامعة العلوم والتكنولوجيا ، صنعاء ، 2013 .  
هندريكسن ، الدون ، " النظرية المحاسبية " ، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد ، ط4 ، 1990 .  
الشيرازي ، عباس مهدي ، " نظرية المحاسبة " ، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، ط1 ، الكويت ، 1990 .

#### ثانياً : المصادر الأجنبية :

Wilson, earl r, kattelus, susan c, and reak, jacqueline," Accounting for governmental and nonprofit entities, 14th edition", mcgraw-hill irwin, new york san Francisco, 2005.

Belkaoui , Ahmed Riahi , " Accounting Theory " , 5th Edition , Thomson Learning , 2004 .

\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\*

## Accounting treatments under International Financial Reporting Standard No. (16) lease contracts and their impact on income tax

L. Haider Kazem Nasrallah Hussein Al-Tamimi /  
haiderk682@baghdadcollege.edu.iq Baghdad College of Economics  
A. P. Dr. Muhammad Ibrahim Ali /  
Mohammed\_ibrahim@baghdadcollege.edu.iq Baghdad College of  
Economic Sciences University

### Abstract

The research aims to review the accounting treatments for financing lease contracts in the records of the leased company, which is the company beneficiary of the asset in accordance with the requirements of the application of International Financial Reporting Standard No. (16) lease contracts, and to present the statement of financial position and income in accordance with the requirements of this standard, and to indicate the impact of its application on the income tax due The company, and for the purpose of achieving the objectives of the research, the accounting treatments were clarified in accordance with International Financial Reporting Standard No. (16) lease contracts to display and disclose the items and accounts that were affected by these treatments, as well as the presentation of new accounts according to the requirements of this standard in the financial statements, in particular the two statements of financial position And income to know its impact on the income tax due before and after the application of this standard, and many conclusions have been reached, the most important of which is that most companies, before applying International Financial Reporting Standard No. (16) do not display items related to lease contracts in the statement of financial position, while we note that the requirements for applying This standard focuses on presenting separate items related to lease contracts in the statement of financial position within non-current assets (the right to use the asset) and includes The non-current obligations (the obligation of the lease of the asset) and this helps to assess the impact of lease contracts on the statement of financial position, and based on the conclusions of the research, the researchers recommend a set of recommendations, the most important of which is to urge private joint stock companies that have a large portfolio of lease contracts to work on studying the impact of the application of the financial reporting standard International No. (16) on income tax and the presentation of financial statements because of their great importance to stakeholders.

**Opening words:** International Financial Reporting Standard No. (16), lease contracts, income tax.