



الجوهر الاقتصادي للممارسة المحاسبية في ظل معيار الابلاغ المالي رقم 16 الايجارات

فاطمة جاسم محمد^{a*} ، علي يوسف جبير^b
جامعة البصرة /كلية الادارة والاقتصاد

المخلص

يهدف البحث الى معرفة الدور الذي يمارسه معيار الابلاغ المالي رقم 16 في اجراء التغيير المناسب في الممارسات المحاسبية بالشكل الذي يعكس الجوهر الاقتصادي لها وذلك من خلال تطبيق اطار مقترح متمثل برسمة عقود الايجار في القوائم المالية لعينة من الشركات العراقية للفترة المالية من (2010- 2015) وتم من خلال ذلك التطبيق التوصل الى اهداف البحث واختبار الفرضية. واهم ما توصل اليه البحث يتمثل بان معيار الابلاغ المالي رقم 16 جاء لوصف مشروع التقارب بين FASB و IASB في توحيد الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الايجار وجهود المجلسين لوضع معايير للمحاسبة عن عقود الايجار فضلا عن ان الشروط الصارمة لرسملة عقود الايجار والتي غطت على المرونة الكبيرة التي كانت موجودة بموجب المعايير السابقة مثل معيار 13 ومعيار 17 الصادر عن IASB والتي ادت الى التباين في المعالجة المحاسبية لهذه العقود في ظل نفس الوقائع. واهم ما اوصى به البحث يتمثل بضرورة العمل على الزام الوحدات الاقتصادية بالتحضير المبكر لتطبيق معيار الابلاغ المالي رقم 16 والمتعلق بالإيجارات (IFRS 16) وذلك من خلال قيام الوحدات الاقتصادية هذه بإعادة تصنيف وترتيب موجوداتها و مطلوباتها بحسب متطلبات المعيار الجديد فضلا عن العمل على ان تعكس الممارسات المحاسبية الجوهر الاقتصادي للظاهرة الاقتصادية وليس شكلها القانوني بما يساعد على إظهار الصورة الحقيقية للقوائم للوحدات الاقتصادية.



معلومات المقالة

تاريخ البحث
الاستلام: 2020/8/19
تاريخ التعديل: 2020/8/20
قبول النشر: 2020/8/23
متوفر على الأونترنت: 2020/9/30

الكلمات المفتاحية :

الجوهر الاقتصادي
الممارسة المحاسبية
معيار الابلاغ المالي رقم 16
محاسبة الايجار
القوائم المالية

The Economic Substance of the Accounting Practice under Reporting Standard No. 16 (IFRS 16)of Leasing

Fatima Jassim Muhammad^{*a} , Ali Yusef Jabir^b
University of Basrah , college of Administration and Economics.

Abstract

The research aims to know the role that Financial Reporting Standard No. 16 plays in making the appropriate change in accounting practices in a manner that reflects the economic essence of it through the application of a proposed framework represented in capitalizing lease contracts in the financial statements of a sample of Iraqi companies for the fiscal period from (2010-2015). Through that application, the research objectives are reached and the hypothesis are tested. The most important finding of the research is that Financial Reporting Standard No. 16 came to describe the project of convergence between FASB and IASB in standardizing accounting practices with regard to accounting for lease. The efforts of the two councils to set standards for accounting for lease contracts as well as the strict conditions for capitalization of lease contracts, which covered the great flexibility that existed under previous standards such as Standard 13 and Standard 17 issued by IASB, which led to the variation in the accounting treatment of these contracts under the same facts. The research recommended obliging the economic units to prepare early for the application of Financial Reporting Standard No. 16 related to leases (IFRS 16) through the re-classification and arrangement of their assets and liabilities according to the requirements of the new standard as well as working to reflect practices. Accounting is the economic essence of the economic phenomenon, not its legal form, which helps to show the true picture of the lists of economic units.

* Corresponding author : G-mail addresses : aliyousif818@gmail.com.

Keywords: economic substance, Accounting practice, Reporting Standard No. 16 (IFRS 16).

المقدمة

1. بيان المدخل المفاهيمي للجوهر الاقتصادي للممارسات المحاسبية .
2. بيان أهمية الايجار التمويلي كأحد مصادر التمويل وضرورته للوحدة الاقتصادية.
3. بيان آلية تطبيق المعيار IFRS16 وأهميته في القضاء على التمويل خارج الميزانية.
4. بيان نقاط التعارض والاختلاف المؤثرة على الاداء المالي نتيجة إحلال IFRS16 بدال IAS17 بالنسبة للوحدات المطبقة للمعيار IAS17 .

اهمية البحث

1. مساعدة ادارات الوحدات الاقتصادية في اختيار نوع عقد الايجار ، من خلال ازالة الضبابية عند التميز ما بين العقود الايجارية التشغيلية والعقود الايجارية التمويلية.
2. المستجدات التي جاءت بها المنظمات المهنية المحاسبية في مجال معايير المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الوحدة الاقتصادية.

فرضية البحث

يسعى البحث الى اثبات الفرضية الاتية :

يؤدي معيار الابلاغ المالي رقم 16 (IFRS16) الايجارات دورا هاما في اجراء التغيير في الممارسات المحاسبية بالشكل الذي يعكس الجوهر الاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

حدود البحث

تتمثل حدود البحث بالاتي :

1. الحدود المكانية : تمثلت بالشركة العامة للخطوط الجوية العراقية
2. الحدود الزمانية : تمثلت بالقوائم والتقارير المالية للشركة عينة بالبحث لفترة من 2010 الى 2015.

منهج واسلوب البحث

استعان الباحث بالمنهج الاستقرائي لتغطية الجانب النظري فضلا عن تطبيق اطار مقترح لرسملة عقود الايجار في القوائم المالية لعينة البحث خلال فترة خمس سنوات واستخراج المؤشرات المالية قبل وبعد تطبيق المعيار ومعرفة الاختلافات واجراء التحليل الاحصائي بينهما لغرض معرفة دورها في

ان نظام الابلاغ المالي في العراق (النظام المحاسبي الموحد) يستخدم الكثير من الممارسات وفق متطلبات قانونية لقياس الاصول والالتزامات بعيداً عن القياس الذي ينتج عنه معلومات تمثل الجوهر الاقتصادي ويعبر بصدق عن الوضع المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية المستقبلية. ولحاجة مستخدمي التقارير المالية الى معلومات محاسبية مفيدة تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) خاصية التمثيل الصادق وفق مفهوم الجوهر الاقتصادي الذي يعتمد كأساس في اعداد وتطوير معايير المحاسبة الدولية

ونظراً لحاجة العديد من القطاعات الاقتصادية للإيجار التمويلي كأحد مصادر التمويل المهمة فتقوم الوحدات الاقتصادية بالاستئجار اما لعدم توفر السيولة لدى الوحدة او رغبة منها في الاحتفاظ بسيولتها النقدية او ارتفاع تكلفة الفرصة البديلة والتوجه الكبير لجميع الوحدات الاقتصادية لتبني المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية .

منهجية البحث

مشكلة البحث

نتيجة للجدل الحاصل في السنوات الاخيرة حول عقود الايجار وخصوصاً عقود الايجار التشغيلي بكونه يمثل احد مصادر التمويل خارج الميزانية ، مما دعا الكثير من المنظمات المهنية والاكاديمية العاملة في مجال المحاسبة الى اعاده النظر في عقود الايجار بإصدار معايير تعالج جوانب الضبابية في معايير عقود التأجير حيث جاء معيار الابلاغ المالي 16 في عام 2016 كاستجابة لذلك ، وان تبني معايير الابلاغ المالي الدولي المستندة على مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني يضع جميع الممارسات المحاسبية المعدة اصلا وفق الشكل القانوني لا تلبى احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، لذا فأن مشكلة البحث تتركز بما يلي :

1. هل ان معيار الابلاغ المالي رقم 16 (IFRS 16) الايجارات يعبر عن جوهر العملية الاقتصادية ام شكلها القانوني ؟
2. هل ان الممارسات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية المطبقة لمعيار الابلاغ المالي رقم 16 (IFRS 16) الايجارات تستند الى مضمون عقد الايجار ام لشكل العقد ؟

اهداف البحث

يهدف البحث الى الاتي :

IAS17 ونطاق تطبيق المعيار ونموذج المحاسبة لدى المستأجر، واستنتجت الدراسة آلية تحديد عقد الإيجار وتميزها عن عقد الخدمة واستثناءات عقود الإيجار من نموذج المستأجر وكيفية معالجة الايجارات المستثناة وتضييق حدودها من خلال شروط المعيار وادراج باقي الايجارات في الميزانية، وايضاح أهم الآثار المترتبة على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المستأجرة والعرض الإفصاح بحسب المعيار الجديد.

الاطار النظري

أولاً: الممارسة المحاسبية

ينظر للمحاسبة كونها وظيفة اجتماعية خدمية تنزايد أهميتها في الحاضر والمستقبل بتزايد حجم تأثير المعلومات المالية التي تقدمها لمتخذي القرارات ومن يرتبط بهم ويتأثر بقراراتهم . بحيث تتكيف مع حاجات المجتمع المتغيرة ، كما يجب ان تعكس الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية من خلال احجامها (البقاوي، 2009: 80) . ان مفهوم الممارسة في اللغة تعني هي طريقة العمل أو طريقة يجب أن يتم بها العمل ، و الممارسات يمكن أن تشمل الأنشطة ، العمليات ، الوظائف ، المواصفات القياسية ، و الإرشادات (معجم لسان العرب) . حيث ان الممارسات المحاسبية هي عبارة عن خوارزمية حسابية مستخدمة أو مقترحة في إعداد المحاسبة المالية وتشمل جميع التقنيات المستخدمة في إعداد التقارير المالية.

(watts & Zimmerman 1979) اما ابو زيد عرف الممارسة المحاسبية بانها محاولة وضع إطار عام ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي للمحاسبة (ابو زيد، 2005: 57) . ويرى (Fields) بان الممارسة المحاسبية عملية مفاضلة في الاختيار بين افضل الطرق والإجراءات المحاسبية التي تناسب المحاسب في اتخاذ القرارات و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وذلك حسب النشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية ، ويتم تقييم نتائجها وفق مقاييس محاسبية تتمثل في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي. (Fields et al.,2001: 78)

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث بان الممارسة المحاسبية هي عمل محاسبي مستمر مبني على مبادئ و طرق محاسبية و القواعد التي نص عليها القانون وحددها وتتكون من التسجيل والتبويب والتلخيص .

ثانياً : الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني للممارسة المحاسبية

1. مفهوم الجوهر : يعرف الجوهر (substance) لغوياً على انه حقيقة الشيء ذاته او اصله والجزء الاهم في الفكرة (اكسفورد، 2007: 772).

اجراء التغيرات الجوهرية على اقتصاد البلد ومكانة الشركة بالأسواق .

الدراسات السابقة

1. دراسة (Sulistiyo , et.al , 2015) " Substance , " **economic reality and expectation of truth الجوهر ، الواقع الاقتصادي وتوقعات حقيقية** : تهدف الدراسة الى بيان مفهوم الجوهر كجزء من مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني حيث توجد علاقة وثيقة بين الجوهر والواقع الاقتصادي فالممارسات المحاسبية القائمة ما هي الا مزيج من الواقع الموضوعي والذاتي (الممارسة المحاسبية القائمة على المبدأ والممارسة المحاسبية القائمة على القواعد) واستنتجت الدراسة بان الواقع الاقتصادي الذي يتم التعبير عنه محاسبياً هو مزيج بين التقييم الموضوعي والذاتي وهو جوهر التمثيل الصادق واوصت الدراسة بضرورة التأكيد على ان الواقع المحاسبي الذي يريد أن يحققه المحاسبون ليس في الواقع حقيقة موضوعية سليمة ولكن هناك قيمة ذاتية يلعب دوراً فيه لا يمكن إنكارها لأن المحاسبة جزء من علم اجتماعي يفترض أن الواقع جزء من البناء الاجتماعي .

2. دراسة (Evans ,et al , 2010) **off balance sheet financing , via real estate operating leases - soon to be a thing of the past ? عقود الايجار التشغيلية للعقود بالتمويل خارج الميزانية سيكون من خبر الماضي** : تهدف الدراسة جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية لأكثر من عشر سنوات لإصدار معيار محاسبي يعالج عقود الإيجار بسجلات المستأجر والتي تمثل مصدراً للتمويل خارج الميزانية، مما يؤدي الى عدم التمثيل الصادق للقوائم المالية وناقشت الدراسة عدد من التعليقات حول المعيار المقترح . وأهم ما توصلت اليه الدراسة حول الآثار المتوقعة للمعيار المقترح على الاداء المالي للوحدة الاقتصادية في مختلف القطاعات مما يؤثر على قراءات المستخدمين للمعلومات المحاسبية و تختلف حسب مقدار اطلاع المستخدم مع تركيز الدراسة على المستثمرين والمقرضين .

3. دراسة (Sivanantham , 2016) :

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

محاسبة التأجير لن تكون كما في السابق واخيراً " المُخرج ب IFRS 16 : هدفت الدراسة الى بيان أهم ما جاء به المعيار الجديد IFRS 16 من معالجة اشكالات المعيار الدولي

4. يقول كل من (schipper,2003) و (Nelson, 2003) 65: ان الاعتماد على الجوهر الاقتصادي للمعاملة عنده عمليات التسجيل سيؤدي الى دقة وزياده منفعة علم للمعلومات للأطراف ذات العلاقة بخلاف عمليات التسجيل المعتمدة على الشكل القانوني والتي تؤدي الى زياده التعقيد حيث تسمح المعايير المبينة على اساس المبادئ (الجوهر الاقتصادي) بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات الوحدة الاقتصادية واعطاء صورة عنها وفق نظرة اقتصادية و مالية وليس وفق النظرة القانونية.
 5. ويرى (رزاق) ان اعتماد الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني يؤدي الى زيادة قيمة بنود القوائم المالية وزياده قيمة المؤشرات المالية المتعارف عليها (، ROE ROA) و الرافعة المالية و العائد على المبيعات . (رزاق ، 2015 :200).
 6. زيادة دقة التنبؤات المالية المعدة بواسطة الشركات مما يؤدي الى انخفاض نسبة الخطأ في تنبؤات المحللين الماليين ومما يساهم في زيادة جودة القرارات الخاصة بعقود التأجير (العقود الاستثمارية) ومن اهم التنبؤات تنبؤات الربحية .
 7. زيادة درجة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والتمثيل الصادق) للمعلومات المالية لاختيارات مستخدمي تلك المعلومات وخاصة المستثمرين الحاليين والمرقبين مما يساهم في تحسين القرارات الاستثمارية .
 - ويرى الباحث ان الممارسات المحاسبية القائمة على اساس الجوهر الاقتصادي تؤدي الى :
 1. مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث على حساب شكلها القانوني .
 2. تقوم على اساس مبدأ استقلالية المحاسبة عن البيئة القانونية .
 3. تعتمد على مفهوم القيمة الحالية للتمكين من التقدير الجيد للواقع الحقيقي للوحدة الاقتصادية .
 4. معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية وليس على قواعد .
 5. مرنة تتجه للبدائل والخيارات التي تهدف الى تسهيل تطبيقها وزياده درجة قبولها اذ ان ما يميزها هو ليس ما تسمح به بل ما تمنعه .
- ثالثاً : عقود الايجار**
- بسبب التغيرات البيئية (الاقتصادية ، الاجتماعية) وتسارع النمو التكنولوجي وازدياد حدة المنافسة ما بين الشركات أضافة
2. الجوهر الاقتصادي : ويقصد بها الواقع الاقتصادي العام لتلك الاصول والالتزامات اي بمعنى يعكس الحالة العملية للعملية (الاصول والالتزامات) (Accounting tools , 2017).
 3. الشكل Form : يعرف لغوياً على انه الطريقة لفعل شيء ما (اكسفورد ، 2007 :310).
 4. الشكل القانوني : يشير الشكل القانوني للعملية الى ترجمة العمليات الاقتصادية وفقاً لقوانين وتشريعات وقواعد مطبقة لذا يرتبط القانون بعرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والاحداث (Accounting tools, 2017).
 - ويرى الباحث ان الجوهر الاقتصادي يشير الى التأثيرات الاقتصادية والمالية الناجمة من العملية والاحداث اي ان الجوهر الاقتصادي هو الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية اعتماداً على جوهر وطبيعة العملية وكما هو وارد كتعريف في معيار الاعتراف اما الشكل القانوني فيشير الى الحقوق والالتزامات الناشئة عن العمليات والاحداث. مبررات التحول من الشكل القانوني للممارسة المحاسبية الى الجوهر الاقتصادي
 1. اشار (schipper,2000) ان المعاملات التي تعتمد على المعايير القائمة على المبادئ (القائمة على الجوهر الاقتصادي للمعاملة) توفر البساطة والوضوح وقلة الاعتماد على الارشادات الخاصة بالتطبيق العملي بخلاف المعاملات التي تستخدم المعايير القائمة على القواعد (القواعد والاجراءات القانونية المحلية) والتي تعطي شرحاً تفصيلياً بإجراءات وخطوات التطبيق في معظم الممارسات المحاسبية .
 2. اشار (Rogero ، 1998) في دراسة ان المعايير التي تعبر عن جوهر المعاملة الاقتصادية وليس شكلها القانوني تتصف بخصائص ذات جودة عالية و تكون سهله التطبيق بعكس المعايير الموضوعية على اساس الشكل القانوني وبينت الدراسة بالرغم من عدم وجود مصدر موضوعي يمكن ان يساعد في التنبؤ بكافه الاحداث الاقتصادية المستقبلية نجد ان المعايير القائمة على اساس الجوهر الاقتصادي يمكن ان تتعامل مع الواقع الفعلي بصوره اسهل .
 3. اما (Herz) رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي والذي اشار الى ان الاعتماد لطبيعة الحكم المهني من قبل المحاسبين على المعاملات الاقتصادية سيؤدي الى زياده اعتماد هؤلاء المحاسبين على الواقع الفعلي للمعاملة الاقتصادية بدلاً من القواعد والاجراءات التفصيلية التي تلزم معدي القوائم المالية العمل بها وفق الممارسة المحلية المعتمدة (Business week online,2002).

نصت المادة (8) من المعيار المحاسبي الدولي 17 يصنف عقد الايجار على انه عقد ايجار تمويلي اذا تم تحويل جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية بشكل جوهري . ويعد من ادوات التمويل طويلة الاجل (اكثر من 5 سنوات) وتحتسب دفعات التأجير على اساس سعر الاصل مطروحاً منه القيمة المتبقية للأصل (قيمة الانقضاء) وتكون القيمة الحالية لدفعات التأجير كافية لتغطية قيمة الاصل بالإضافة الى العائد على الاستثمار ROA ، الذي يطلبه المؤجر وهذا النوع من عقود التأجير يكون المستأجر هو المسؤول عن الاصل من حيث الصيانة والتأمين وتحمل الاعباء الضريبية على الاصل المؤجر (المطيري ، 2012 :76). ويرى الباحث بان عقود التأجير التمويلي من اكثر الطرق شيوعاً لمعالجة التمويل خارج قائمة المركز المالي شيوعاً ويعود ذلك الى انها تُعد اداة عملية تُحقق بعض المنافع لطرفين او ثلاثة في كثير من الاحيان فهي اداة للمستأجر ، و وسيلة للحصول على الاصول الرأسمالية طويلة الاجل دون ان يتطلب ذلك تحمل مصروفات كبيرة عند الحصول عليها كالشراء مثلاً ، كما تُعد بالنسبة للمؤجر وسيلة للترويج عن منتجاته .

- مزايا الاستثمار كأحد مصادر التمويل :

يحقق الايجار كمصدر للتمويل مزايا مهمة ، رغم عدم خلوه من العيوب ويمكن تناول من وجهات النظر الاتية :

1. من وجهة نظر الاقتصاد القومي : يمكن ايجاز اهم المزايا التي يحققها الايجار على مستوى الاقتصاد القومي : (فهومي واخرون ، 1997 :12-14)

أ. دفع عجلة التنمية الاقتصادية حيث يوفر الايجار التمويلي تمويل كامل بنسبة 100% لتشغيل اصول رأسمالية تمثل انتاجياتها اضافات للنتائج القومي .

ب. السرعة في تنفيذ المشروعات ، اذ يقوم الايجار التمويلي بتمويل اصول رأسمالية ، الامر الذي يتطلب تدريب وتشغيل المزيد من الايد العاملة .

ج. مواكبة التطور التكنولوجي من خلال السرعة في تنفيذ المشاريع نتيجة للتمويل عن طريق الايجار مما يساعد في زيادة الاستثمار ورفع جودة الانتاج وتخفيض كلفته وفتح أسواق جديدة داخلياً وخارجياً .

ويرى الباحث ان الايجار كمصدر تمويل للاقتصاد القومي سوف يدعم المشاريع الصغيرة والمتوسطة والتي تفتقر الى ضخامة رؤوس الاموال ويمكن اعتماده كأحد الاساليب للنهوض بالقطاع الخاص والذي تشجع عليه الدول في الوقت الراهن لتقليل الاعتماد على القطاع العام .

الى كبر حجم الشركات وتنوع انشطتها زاد توجه الشركات الى الايجارات كأحد اشكال الاستثمارات الرأسمالية بدلاً من اقرض الاموال لشراء المعدات الرأسمالية الضخمة. (Kieso. et al, 2013:1268)

- مفهوم عقد الايجار

وهو عقد مكتوب او ضمني يتم فيه تحديد الشروط التي بموجبها يوافق صاحب الملكية على عملية التأجير مع السماح للمستأجر باستخدام الملكية بشكل حصري وبشرط تسديد دفعات منتظمة لعدد محدد من الأشهر او السنوات . وعرف مجلس معايير المحاسبة الدولي عقد الايجار على انه اتفاق يمنح المؤجر بموجبه المستأجر مقابل دفعه معينة حق استعمال أصل ما ولفترة زمنية محددة . (ميرزا ، 2015 :123) . وعرف ايضاً عقد الايجار على انه عقد او جزءاً من العقد الذي ينقل الحق في استخدام الموجودات لمدة من الزمن في مقابل تعويض مالي . (IFRS , 2016: 756)

- انواع عقود التأجير

أ. عقد التأجير التشغيلي ويسمى عقد التأجير الخدمي : يتميز هذا النوع من التأجير بصفات مهمة :

✓ الصفة الاولى : ان الفترة التي يغطيها عقد التأجير التشغيلي قصيرة نسبياً (لذا فان يصنف على انه عقد تمويل قصير الاجل ، وهي اقل من السعر الانتاجي للأصل اذ لا يتوقع المؤجر ان يغطي تكاليفه ولا يحقق ارباح من خلال عقد تأجير واحد بل هو في حاجة الى عدة تجديدات للعقد او الى ابرام عدة عقود تأجيرية مع عدة شركات او حتى بيع الاصل بعد انتهاء فترة التأجير .

✓ الصفة الثانية : ان هذا النوع من التأجير يعطي الحق للمستأجر بإلغاء العقد قبل موعد الانتهاء مما يتيح له مرونة التصرف في ظل التطور التكنولوجي السريع او تغير طبيعة استثماراته . ان استخدام هذا الحق من قبل المؤجر يرتبط بالظروف الاقتصادية والتكنولوجية التي تحصل في استخدام الاصل بالنسبة الى المستأجر اقل من القيمة المالية لدفعات التأجير المستقبلية وفقاً لعقد التأجير .

✓ الصفة الثالثة : ان المؤجر يتحمل تكاليف صيانة الاصل بالإضافة الى توليه لتسديد الالتزامات الضريبية على الاصل المؤجر ، كذلك مصاريف التأمين لذلك فان هذه التكاليف تؤخذ بنظر الاعتبار عند احتساب دفعات التأجير من قبل المؤجر .

ب. عقد التأجير التمويلي (عقد التأجير الرأسمالي) :

رابعاً : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 (IFRS 16) الاجارات : يعتبر معيار الإبلاغ المالي رقم (16) من اهم واحداث واهم المعايير والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح المتعلقة بعقود الايجار لدى المستأجرين والمؤجرين وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB . وقد احدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث يتم بموجب هذا المعيار رسملة كافة عقود الايجار التي تزيد عن 12 شهر كأصول والاعتراف بالتزامات مقابلها ، مع استثناء عقود الايجار عقود الاصول المستأجرة ذات القيمة المتدنية . وقد انهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول اخفاء القوائم المالية لعقود الايجار التشغيلية واخفاء الالتزامات المتعلقة بتلك العقود (ابو نصار وحميدات ، 2018 : 798).

خامساً : شروط تصنيف عقد الايجار كعقد تمويلي حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 (IFRS 16) : عقد الايجار التمويلي هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر (مثل مخاطر الطاقة العاطلة للأصل او التقادم التكنولوجي للأصل وتغير ظروف السوق) والمنافع (مثل ارباح ناتجة عن تشغيل الاصل او ارتفاع قيمة الاصل) المتعلقة بملكية الاصل بشكل جوهري من المؤجر للمستأجر وقد لا تنتقل الملكية او تنتقل عند انتهاء العقد حيث انه اذا لم ينقل العقد بشكل جوهري كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بملكية الاصل من المؤجر للمستأجر يصنف هذا العقد كعقد تشغيلي ويتم تصنيف العقد كعقد تمويلي او تشغيلي بالاعتماد على جوهر العملية وليس شكل العقد (الجوهر فوق الشكل).

وقد تطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 16 في حالة توفر احد الشروط التالية سواء بشكل فردي او مزيج منها تصنيف العقد كعقد ايجار تمويلي :

1. انتقال ملكية الاصل من المؤجر الى المستأجر في نهاية مدة العقد
2. ان تكون مدة عقد الايجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل ولم يحدد المعيار نسبة معينة حيث تحدد كل دولة ذلك
3. اذا تضمن العقد خيار الشراء ويتحقق هذا الشرط في حالة وجود خيار الشراء للأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل ويتطلب هذا المعيار وجود تأكيد بدرجة معقولة من قبل المستأجر بممارسة هذا الخيار.

2. من وجهة نظر المستأجر : ان نمو وانتشار عمليات الايجار جاء نتيجة مجموعة من المزايا التي تميز عملية الاستئجار للموجودات على امتلاكها واهم هذه المزايا للشركات المستأجرة (Kieso et al,2013:1272).

أ. يسمح بالتمويل الكامل 100% للحصول على الموجودات المطلوبة ، بينما اذا قام المستأجر بشراء الموجود بالتقسيط بدلاً من الاستئجار فانه سيدفع جزء من قيمة الموجود نقداً مثلاً 20% ، وكانه سيحصل على تمويل جزئي فقط بالمتبقي 80% بينما الاستئجار التمويلي 100% ، وهذا ينعكس على توفير النقد المهمة وهو ما مطلوب خاصة في الوحدات الصغيرة وفي مرحلة النمو.

ب. الحماية من التقادم حيث يمكن للمستأجر استبدال الموجودات المستخدمة لديه بموجودات اكثر كفاءة وجودة في الانتاج وخلال فترات قصيرة من الزمن وهذا يؤدي الى تقادي مخاطر تقادم الموجودات .

ج. انخفاض كلفة التمويل حيث يعتبر الاستئجار بالنسبة لبعض الوحدات تمويل ارخص من باقي مصادر التمويل الاخرى

د. المرونة ، حيث تمتاز عقود الايجار بانها اخف من باقي عقود الدين من حيث الشروط وبإمكان المؤجرين المتمرسين تكيف الاتفاقية بما يناسب الشروط الخاصة للمستأجرين فمثلاً جدول دفعات الايجار بما يتناسب مع الايرادات النقدية التي يولدها المستأجر بحيث تسدد هذه المدفوعات من انتاجية الموجود.

3. من وجهة نظر المؤجر : المنافع الهامة التي يحققها الايجار الى المؤجر تتمثل بالاتي : (Kieso et al,2013:1284)

أ. ايراد الفائدة ، وهو ما يجذب شركات الايجار التمويلي كونه يوفر هامش فائدة تنافسي .

ب. المنافع الضريبية ، عملية الايجار توفر للكثير من الوحدات الاقتصادية بأغلب الاحيان الاستفادة من المنافع الضريبية ، حيث توفر لها فرصة نقل هذه المنافع الى طرف اخر مقابل معدل ايجار منخفض على الموجودات المستأجرة . ويمكن الاستفادة المؤجر من المنافع الضريبية عندما يكون مالكاً للموجودات المؤجرة فيقوم بخصم اندثارها من صافي الدخل الخاضع للضريبة (عقد تشغيلي) ، وتحقيق استخداماً أفضل من الوفر الضريبي مما يمكن ان يحققه مستخدم الموجود أي المستأجر فان من المنطقي ان يمتلك المؤجر الموجودات ضمن العقد التشغيلي وان يحول جزء من المنافع الضريبية الى المستأجر على شكل مدفوعات استئجار مخفضة .

ج. القيم المتبقية العادلة فعند استرداد الموجود المؤجر قد تكون له قيم متبقية ينتج عنها ارباح ضخمة جداً.

4. ان تكون القيمة الحالية لدفعات الايجار التي سيدفعها المستأجر للمؤجر تغطي على الاقل القيمة العادلة للأصل المستأجر .

5. اذا كان الاصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن استخدامه فقط من قبل المستأجر بدون اجراء تعديلات جوهرية عليه .

ب. كان الأصل المستخدم جزءاً من الممتلكات المنشآت والمعدات التي يستخدمها المستأجر في قياسها أسلوب إعادة التقييم بموجب المعيار IAS16 المتعلق بالممتلكات المنشآت والمعدات. (IASB, IFRS 16, 2016: 29, 30, 34, 35)

أما بالنسبة للالتزامات المترتبة على عقد الإيجار فيتم الاعتراف بها في بداية الإيجار بالقيمة الحالية للدفعات المترتبة على العقد ويستخدم المستأجر في احتساب القيمة الحالية معدل الخصم الوارد في اتفاقية الإيجار إن وجدت أو سعر الاقتراض الإضافي للمستأجر. (IASB, IFRS 16: 26)

ثامنا : أهم الفروقات بين المعيار IFRS 16 والمعيار IAS 17 المتعلقين بالإيجارات

أحدث المعيار الجديد IFRS 16 المتعلق بالإيجارات بعض المفاهيم والتصنيفات والمعالجات المحاسبية الجديدة التي لم تكن موجودة في المعيار IAS 17 ، ونتيجة لذلك ظهرت بعض الفروقات الهامة التي يمكن حصرها فيما يلي

سادسا : المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار حسب متطلبات المعيار (IFRS 16) الإيجارات : يستخدم معيار IFRS 16 المتعلق بالإيجارات نموذج حق الاستخدام في تصنيف عقود الإيجار والمحاسبة عنها و الزم الشركات بتصنيف إيجاراتها كإيجارات تمويلية وبالتالي الاعتراف بالأصل والالتزام المترتب على الإيجار في القوائم المالية وفيما يلي عرض لمتطلبات المحاسبة عن الإيجارات من وجهة نظر المستأجر والمؤجر.

سابعا : محاسبة الإيجار من وجهة نظر المستأجر

يعترف المستأجر في بداية مدة العقد بالأصل المستأجر في جانب الموجودات ويصنف كأصل مع حق الانتفاع أو الاستخدام ويتم الاعتراف بالالتزامات المترتبة على الإيجار في جانب المطلوبات. (IASB, IFRS 16: 22) ويتم الاعتراف بالأصل المستخدم في بداية العقد بقيمة الالتزام المترتب على الإيجار مضافا إليه أية تكاليف مباشرة يتحملها المستأجر وفي حال حصول المستأجر على حوافز من المؤجر أو قيامه بعمل دفعات سابقة لتاريخ العقد يتم احتسابها وعمل التعديلات اللازمة على القيمة المعترف بها.

جدول (1) الاختلافات ما بين معيار المحاسبة الدولي المعدل 17 ومعيار الإبلاغ المالي 16

البيان	معيار 17	معيار 16
انواع الايجارات	معيار 17 يميز ما بين الايجارات التمويلية والاييجارات التشغيلية	معيار 16 يلغي التمييز ما بين الايجارات التمويلية والاييجارات التشغيلية
الاعتراف بالاصول المستأجرة	الاييجار التمويلي : يتم الاعتراف بالاصول المستأجرة ويضاف اليها جميع التكاليف المباشرة . الاييجار التشغيلي : يعترف بها كمصاريف استئجار	يكون للمستأجر الحق في رقابة او السيطرة على الاصول
الاعتراف بالتزامات الايجار	الاييجار التمويلي : يضم اعتماد القيمة العادية للاصل المستأجر والقيمة المالية للدفعات ايهما قل . الاييجار التشغيلي : يعترف بها كمصاريف استئجار	تقاس على اساس القيمة الحالية للدفعات الايجار خلال مدة العقد ويتم اعتماد معدل الخصم او الفائدة الضمنية
الميزانية	الاييجار التمويلي : اصول التزامات مستأجرة . الاييجار التشغيلي : عدم الاعتراف بالاصول والتزامات المستأجرة	يظهر حساب حق استخدام الاصل والالتزامات الايجار لكافة الاصول المستأجرة
كشف الدخل	الاييجار التمويلي : يتم احتساب الاندثار عند الاصول	يتم احتساب الاندثار عن حق استخدام الاصل

المستأجرة وكذلك الفوائد المالية خلال فترة العقد . وفوائد على التزامات الايجار باستخدام طريقة
 الايجار التشغيلي : يتم الاعتراف بمصاريف الايجار خلال
 فترة العقد على اساس ثابت (اي دفعات ذات مبالغ ثابتة)
 معدل الفائدة الضمني

الاطار العملي

الميزانية العمومية والعمليات الجارية والذي سيتم رفقها من قبل
 الباحث في ملحق ، كما تم استخراج نسب التحليل المالي من
 القوائم المالية واجراء المقارنات بينهما قبل وبعد تطبيق الاطار
 المقترح لعقود الايجار وفقا للمعيار الدولي . ولغرض معرفة
 عينة البحث ينبغي التطرق الى تفاصيلها وكما يأتي :

يتناول هذا المبحث عملية تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي
 رقم (16) الايجارات على عينة من القوائم المالية للشركة العامة
 للخطوط الجوية العراقية ، اذ تم اجراء التطبيق على قوائم

جدول (2) وصف العينة

ت	اسم الشركة	تاريخ التأسيس	راس المال عند التأسيس	الصفة
1	الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية	1945	350,000,000 دينار	شركة عامة

يبين جدول (2) وصف لعينة البحث وتفصيلها والتي سيتم
 تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) على القوائم
 والتقارير المالية الخاصة بها من اجل معرفة مقدار التغيير في
 المعيار من اجل تحقيق اهداف البحث واختبار الفرضية .

جدول (3) بيان معدل التغيير للموجودات

السنوات	التفاصيل						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	متوسط التغيير
الموجودات الكلية	32145029	25716023	19287017	12858011	6428995	0	16072512
							معدل التغيير %2

يبين جدول (3) مقدار التغيير بالموجودات الكلية لعينة البحث
 خلال فترة من 2010 الى 2015 فضلا عن متوسط التغيير
 ومعدل التغيير بعد تطبيق الاطار المقترح لعقود الايجار وفقا
 معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) اذ ادت تلك التغييرات في

جدول (4) بيان معدل التغيير على حقوق الملكية

السنوات	التفاصيل						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	متوسط التغيير
حقوق الملكية	2029158	293832	854783	1343350	1089362	0	192900
							معدل التغيير %2.9

يبين جدول (4) مقدار التغير بحقوق الملكية لعينة البحث خلال فترة من 2010 الى 2015 فضلا عن متوسط التغير ومعدل التغير بعد تطبيق الاطار المقترح لعقود الايجار وفقا معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) اذ ادت تلك التغيرات في عقود الايجارات الى زيادة اصول الوحدة الاقتصادية فضلا عن زيادة رأسمالها بالشكل الذي يقوي المركز المالي ويعزز المقدره التنافسية لها بالأسواق مما يعزز اقتصاد السوق في البلد .

جدول (5) بيان معدل التغيير لنسب التحليل المالي لعناصر الميزانية العمومية

معدل التغيير	متوسط التغيير	السنوات						التفاصيل
		2015	2014	2013	2012	2011	2010	
%3	0.0010	0.0085	0.0010	0.0005	0.00105	0.0025	0.0130	ROA
%12	0.0250	0.09450	0.01161	0.1290	0.0957	0.01838	0.2710	ROE
%2	0.0010	0.0014	0.00204	0.0006	0.0013	0.0036	0.0062	هامش الربح
%3	0.0153	0	0.0031	0.0036	0.0052	0.0350	0.0430	دوران الموجودات
%6	0.769	0	0.909	1.701	0.793	0.6116	0.599	D/E
%1	0.006	0	0.022	0.0023	0.004	0.014	0.014	D/A
%6	0.769	0	0.909	0.1071	0.793	0.6116	0.599	A/E
%44	0.110	0.094	0.1498	0.2772	0.750	0.149	0.567	حقوق الملكية/ EBITDA
%2	0.00027	0.0085	0.0044	0.010	0.055	0.021	0.084	اجمالي الموجودات/ EBITDA

الموجودات فضلا عن استقرار نسبة الخصوم من حقوق الملكية (D/E) ونسبة الخصوم من قيمة الموجودات (D/A) فضلا عن ارتفاع نسبة حقوق الملكية الى قيمة الموجودات (A/E) والذي يدل على نجاح تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) في اجراء التغيرات الجوهرية في الممارسات المحاسبية ذات الاثار الاقتصادية على الشركة بصورة خاصة وعلى البلد بصورة عامة . ومن اجل تأكيد ذلك الاثر الاقتصادي والمحاسبي على التغيرات سيتم اجراء التحليل الاحصائي بين متوسط التغيير في اجمالي الموجودات وحقوق الملكية ومؤشرات التحليل المالي قبل تطبيق المعيار وبعده من اجل دعم اثبات الفرضية وكما يأتي :

يبين جدول (5) مقدار التغير بمؤشرات التحليل المالي المأخوذة من القوائم المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية عينة البحث خلال فترة من 2010 الى 2015 فضلا عن متوسط التغير ومعدل التغير بعد تطبيق الاطار المقترح لعقود الايجار وفقا معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) اذ ادت تلك التغيرات في عقود الايجارات الى زيادة تلك المؤشرات بالشكل الذي يدل على زيادة الاصول من خلال مؤشر العائد على الاصول (ROA) بمقدار (3%) وزيادة حقوق الملكية (ROE) بمقدار (12%) فضلا عن زيادة هامش الربح بمقدار (2%) ، كما اشارة المؤشرات البقية الى زيادة معدلات دورات

جدول (6) المقارنة بين معدل التغيير في الموجودات وحقوق الملكية قبل وبعد تطبيق المعيار 16

التفاصيل	قبل تطبيق المعيار 16	قبل تطبيق المعيار 16
معدل التغيير بالموجودات الكلية من الفترة 2010 الى 2015	%1.3	%2
معدل التغيير بحقوق الملكية من الفترة 2010 الى	%2.6	%2.9

2015

يبين الجدول (6) مقدار التغير بين الموجودات الكلية وحقوق الملكية خلال الفترة من 2010 الى 2015 والتي سيتم الاعتماد عليها في اجراء التحليل الاحصائي .

جدول (7) المقارنة بين معدل التغير في بمؤشرات التحليلي المالي قبل وبعد تطبيق المعيار 16

التفاصيل بالتغير للفترة من 2010 الى 2015	قبل تطبيق المعيار 16	قبل تطبيق المعيار 16
ROA	2.1%	3%
ROE	8%	12%
هامش الربح	1%	2%
دوران الموجودات	1.5%	3%
D/E	4%	6%
D/A	0.3%	1%
A/E	3%	6%
حقوق الملكية / EBITDA	29%	44%
اجمالي الموجودات/ EBITDA	1.4%	2%

يبين الجدول (7) مقدار التغير بين مؤشرات التحليل المالي قبل وبعد تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (16) خلال التحليل الاحصائي . الفترة من 2010 الى 2015 والتي سيتم الاعتماد عليها في اجراء التحليل الاحصائي .

جدول (8) التحليل الاحصائي بين معدلات التغير قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي 16 للموجودات ومؤشرات التحليل المالي في عينة البحث

التفاصيل	مؤشرات التحليل الاحصائي	مؤشرات التحليل الاحصائي
عدد المشاهدات	2	9
Tمعامل	0.242	11.966
Fمعامل	3.177	5.003
B	0.852	0.981
مستوى المعنوية sig	0.030	0.000
حجم الارتباط	0.982	0.903

التوصيات

1. العمل على الزام الوحدات الاقتصادية بالتحضير المبكر لتطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 16 والمتعلق بالإيجارات (IFRS 16) وذلك من خلال قيام الوحدات الاقتصادية هذه بإعادة تصنيف وترتيب موجوداتها و مطلوباتها بحسب متطلبات المعيار الجديد .

2. العمل على ان تعكس الممارسات المحاسبية الجوهر الاقتصادي للظاهرة الاقتصادية وليس شكلها القانوني بما يساعد على إظهار الصورة الحقيقية للقوائم للوحدات الاقتصادية .

3. العمل على ضرورة دعوة الجهات التخطيطية للوحدات الاقتصادية بتبني التأجير التمويلي كأحد مصادر التمويل المهمة لما لهذا التأجير من الأثر الكبير على إظهار الصورة الحقيقية للقوائم المالية وكذلك الاستفادة من المزايا التي يمكن ان يوفرها هذا النوع من التأجير .

4. القيام بدعوة الجهات المحاسبية لصياغة الاجراءات المحاسبية للاعتراف بالعقود طويلة الاجل بما ينسجم مع الجوهر الاقتصادي للظاهرة الاقتصادية .

المصادر

اولا : المصادر العربية

احمد بلقاوي ، تعريب رياض العبد الله ، طلال الحجاوي (2009). نظرية محاسبية ، الجزء الأول. عمان الأردن : دار اليازوري العلمية للنشر الطبعة العربية والتوزيع، عمان الأردن.

محمد المبروك أبو زيد .(2005). المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية .القاهرة : إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع.

أبو نصار ، محمد و حميدات جمعة .(2009). معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية والعملية .عمان ، الأردن : مطابع الدستور التجارية.

ابو نصار ، محمد جمعة وحميدات.(2018) . معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية .عمان : دار وائل للنشر .

ميرزا ، عباس علي و ابلي ،جراهام جي هولت .(2005). دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ، الطبعة الثالثة.

محمد ، رزاق .(2015). مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال عقود التأجير التمويلي رسالة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

يلحظ من جدول (8) ان التحليل الاحصائي بين معدلات التغيير للموجودات ومؤشرات التحليل المالي للفترة من 2010 الى 2015 قد حقق ارتباط طردي بمقدار (0.982،0.903) على التوالي وبمستوى معنوية (0.000،0.030) على التوالي وهي اقل من حجم الدلالة (5%) كما شار التحليل الى ان زيادة اعتماد الوحدة الاقتصادية على المعيار الدولي 16 بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة التغيير بالموجودات بمقدار (0.852،0.981) والذي يدعم بدورة فرضية البحث الى مفادها (يؤدي معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) دورا هاما في اجراء التغيير في الممارسات المحاسبية بالشكل الذي يعكس الجوهر الاقتصادي للشركة والبلد).

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

في ضوء ما تم عرضه بالجانب النظري والتطبيقي من البحث توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتي يمكن عرضها على النحو الاتي :

1. جاء المعيار لوصف مشروع التقارب بين FASB و IASB في توحيد الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الايجار وجهود المجلسين لوضع معايير للمحاسبة عن عقود الايجار .

2. ان الشروط الصارمة لرسملة عقود الايجار والتي غطت على المرونة الكبيرة التي كانت موجودة بموجب المعايير السابقة مثل معيار 13 ومعيار 17 الصادر عن IASB والتي ادت الى التباين في المعالجة المحاسبية لهذه العقود في ظل نفس الوقائع .

3. كذلك الشروط الصارمة المذكورة لرسملة عقود الايجار كان لها الاثر الواضح للتمييز بين الايجار التمويلي والايجار التشغيلي وذلك من خلال الاستناد الى جوهر العقد وليس لمجرد شكله القانوني .

4. ان الهدف الرئيسي للتغيرات الكبيرة لعقود الايجار ومن معيار الى اخر هو زيادة جودة المعلومات وكذلك التمثيل الصادق لموجودات ومطلوبات الوحدات الاقتصادية

5. ان الاعتراف بالإيجار طويل الاجل (العقد التمويلي) كأصل وكأحد مصادر التمويل في سجلات المستأجر يأتي من تعريف الاصل الذي يعبر عنه كمورد تستفيد منه الوحدة الاقتصادية لذا فان هذا التعبير عن السيطرة يستند الى جوهر العقد وليس الى شكله القانوني.

IFRS (2016) " Effects Analysis , IFRS 16 Leases " Retrieved 22 /11/ 2016, from www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/.../IFRS_16_effects_ana.

/جامعة محمد بوقرة بومرداس للحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة .

الوقاد ، سامي محمد .(2011). نظرية المحاسبة . عمان ، الاردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع .

الصفار ، هادي رضا .(2006). مبادئ المحاسبة المالية ،الاسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي ،الجزء الاول ،الطبعة الاولى ،الاصدار الاول . عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع .

فهيمي ،محمود وسالم منير و عبدالله .(1997).التأجير التمويلي والجوانب القانونية والمحاسبية والتنظيمية .القاهرة : الهيئة العامة لشؤون المطابع الاميرية .

المطيري ،علي عوض عبيد .(2012). مدى التزام شركة الخطوط الجوية الكويتية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 17 محاسبة عقود الاجار .رسالة مقدمة الى كلية الاعمال /جامعة الشارقة الاوسط للحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة .

القاضي ،حسين ،وحمدان ،ومأمون .(2012). المحاسبة الدولية ومعاييرها ، منشورات، جامعة دمشق .

ثانيا :المصادر الاجنبية

Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman. (1979).The Accounting Review, Vol. 54, No. 2.

Field, A. E., Camargo, C. A., Taylor, C. B. Berkey, C. S., Roberts, S. B., & Colditz, G. A. (2001). Peer, parent, and media influences on the development of weight concerns and frequent dieting among preadolescent and adolescent girls and boys. Pediatrics,78.

Wilhelm Schipper (2000).

Roger O. Hirson, Hirson, Roger O. (1998).

Business week online.(2002).

Kieso,d.e.,weygandt,d.d.,&warfield,t.d.(2013). "intermediate accounting "15 th edition,usa,john wiley &sons .

IFRS-A.(2016).IFRS standards international financial reporting standard "united kingdom, ifrs foundation publications department.

International Accounting Standards Board(IASB), The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, www.iasb.org