



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**Accounting treatment of lease contracts in accordance with
International Accounting Standard No. (13) IPSAS, applying to the
Mosul Municipality Directorate**

Assist. Prof. Dr. Sinan Zuhair M. Jameel
College of Administration and Economics
University of Mosul
sanan_zuhair@uomosul.edu.iq

Researcher: Tgreed Ali Rsheed
College of Administration and Economics
University of Mosul
tgreed.bap269@student.uomosul.edu.iq

Abstract:

Leasing is one of the important sources of short, medium and long-term financing, and its importance has increased due to the widespread use of it as one of the sources of financing, so it has received the attention of institutions and professional organizations and because of the different accounting methods in calculating the rent and classifying the lease contract into financing or operational. The International Accounting Standards Board in the Public Sector (IPSASB) by issuing Standard No. (13) Lease Contracts, which deals with the accounting transactions for rents in the financial statements of both the lessor and the lessee.

The research aims to show the accounting treatment of lease contracts in accordance with International Accounting Standard No. (13) IPSAS in general, and on the final accounts prepared by the research subject in particular.

The research was important by clarifying the standard and clarifying the requirements for its application, and its impact on the accounting treatment of the unified accounting system for municipalities. The researchers showed the accounting treatments for rents due for previous years, as well as classifying lease contracts into operational and financial and showing the impact of this on the statement of financial position.

Keywords: Standard No. (13) Lease Contracts, International Accounting Standards in the Sector General (IPSASs), Operating lease and Finance lease.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) IPSAS بالتطبيق على مديرية بلدية الموصل

الباحثة: تغريد علي رشيد
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

أ.م.د. سنان زهير محمد جميل
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

يعتبر التأجير أحد المصادر الهامة للتمويل القصير والمتوسط والطويل الاجل وقد ازدادت أهميته نظرا للانتشار الواسع في استخدامه كأحد مصادر التمويل لذلك حظي باهتمام المؤسسات والمنظمات المهنية واختلاف الطرق المحاسبية في احتساب الايجار وتصنيف عقد الايجار الى تمويلي أو تشغيلي قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بإصدار المعيار رقم (١٣) عقود الايجار الذي تطرق الى المعاملات المحاسبية للإيجارات في القوائم المالية لكل من المؤجر والمستأجر.

ويهدف البحث الى بيان المعالجة المحاسبية لعقود الايجار وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) IPSAS بشكل عام، وعلى الحسابات الختامية المعدة من قبل محل البحث بشكل خاص. وكان للبحث أهمية من خلال توضيح المعيار وبيان متطلبات تطبيقه، وتأثيره على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات، وقد قام الباحثان ببيان المعالجات المحاسبية للإيجارات المستحقة للسنوات السابقة وكذلك تصنيف عقود الإيجار الى تشغيلي وتمويلي وبيان تأثير ذلك على بيان المركز المالي.

الكلمات المفتاحية: معيار رقم (١٣) عقود الايجار، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)، الايجار التشغيلي والايجار التمويلي.

المقدمة

تعتبر المعلومات المحاسبية من اهم المعلومات التي يعتمد عليها مستخدمو التقارير المالية في اتخاذ القرارات والتي ينبغي ان تتميز بالدقة والشفافية والتمثيل الصادق، ولكي تحقق المعلومات المحاسبية هذا الغرض يجب ان تستمد من تقارير مالية اعدت على أساس معايير عالية الجودة، وتعد المبادئ والمعايير المحاسبية إطار منظم للإفصاح عن مخرجات نظام معلومات المحاسبة المالية متمثلا في القوائم والتقارير، وبالتالي فانه من الطبيعي أن تكون جودة تلك التقارير مرتبطة بجودة المعايير المحاسبية التي تنظم اعدادها.

وقد تبنت العديد من دول العالم سواء كانت المتقدمة أو النامية، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في المؤسسات المشمولة بتطبيقها أن غالبية الدول تؤكد أن تبني معايير IPSASs يؤدي الى زيادة وتحسين جودة التقارير المالية عما إذا تم اعدادها باستخدام المعايير المحلية أو استخدام نظام محاسبي معين.

اما بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد^(١) المطبق حالياً في العراق، فانه لم يعد قادراً على انتاج معلومات محاسبية تدعم اتخاذ القرارات، والمساءلة، والمقارنة، وتقييم السياسة المالية العامة للدولة، وخاصة بعد التغييرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي أدت الى تغيير اهداف

(١) يقصد الباحثان في هذه الفقرة النظام المحاسبي الموحد بشكل عام وليس النظام المحاسبي الموحد للبلديات.

التقارير المالية الحكومية، وقد تم اصدار قانون الإدارة المالية والدين العام المرقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ في القسم (١) والذي ينص على "ينظم هذا القانون الاجراءات التي تحكم تنمية وتبني وتسجيل وادارة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والامور المتصل بها والتي تشمل القرض العام والضمانات والرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق، وتكون مبادئ الشفافية والشمولية والانسجام ذات اهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والامور المتصلة بها، فيستلزم مبدأ الشفافية ان تنشر معلومات الموازنة وفق المعايير المقبولة دولياً وتقدم بطريقة تسهل التحليل وتعزز الثقة بها، ويستلزم مبدأ الشمولية ان تشمل الموازنة كل المؤسسات والدوائر الحكومية التي تقوم بعمليات حكومية وان تقدم الموازنة فكرة متماسكة ومتكاملة عن عملياتها" وكذلك تضمن هذا القانون في القسم ١٢ منه الفقرة ش (اعداد معايير المحاسبة والادارة المالية الحكومية والتعليمات والتشريع المتصل بها).

وبالتركيز على معيار رقم ١٣ عقود الايجار سيتم من خلال هذا البحث بيان متطلبات تطبيق المعيار، وأثره على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات، ودقة التقارير المالية إذ سيسهم في عرض، وقياس والافصاح عن ايراد الايجار بصورة أكثر موضوعية، وشفافية مما يسهل عملية الرقابة، والمساءلة والحفاظ على المال العام، والدقة في التنبؤ بالتدفقات النقدية.

منهجية البحث

اولاً. مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في معرفة التباين الحاصل في صافي نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدات الحكومية نتيجة التحول من النظام المحاسبي الموحد الى معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) عقود الايجار.

ويشتق من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

١. ما هي اهداف ونطاق المعيار ومتطلبات المعالجة المحاسبية لعقود الايجار وفق هذا المعيار؟
٢. هل هناك تأثير لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) عقود الايجار IPSAS على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات؟
٣. هل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٣) عقود الايجار IPSAS، سيوفر معلومات دقيقة وذات جودة عالية لمستخدمي التقارير المالية؟

ثانياً. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث من الناحية النظرية: في توضيح معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) IPSAS، فضلاً عن تحديد تأثيره على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات. اما الاهمية التطبيقية فتكمن: في اعداد تقارير مالية في مديرية بلدية الموصل تتوفر فيها الجودة والمصداقية لتكون أكثر قدرة على تزويد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية الملائمة الموثوقة وبما ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية IPSASs.

ثالثاً. فرضية البحث: بالاستناد الى اهمية ومشكلة البحث، يمكن صياغة فرضية البحث الرئيسية بالآتي: يوجد تباين جوهري حاصل في صافي نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدات الحكومية نتيجة التحول من النظام المحاسبي الموحد الى معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) عقود الايجار. ويشتق من الفرضية الرئيسية أعلاه الفرضيات الفرعية الآتية:

١. يؤدي معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) عقود الايجار IPSAS، دوراً مهماً في اجراء التغيير في الممارسات المحاسبية.
٢. المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٣) عقود الايجار IPSAS، لا يتوافق مع النظام المحاسبي الموحد للبلديات.

٣. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (١٣) عقود الايجار IPSAS، سيؤدي الى الإفصاح عن تصنيف عقود الايجار، وسيعرض إيرادات الايجار بما يخص السنة المالية مما يوفر معلومات دقيقة وذات جودة عالية.

رابعاً. **هدف البحث:** يهدف البحث الى بيان أهمية معيار المحاسبة الدولي (١٣) عقود الايجار IPSAS، وأهمية تطبيقه، كما يهدف البحث بشكل اساس الى بيان تأثير تطبيق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية لعقود الايجار للنظام المحاسبي الموحد للبلديات بشكل عام، وعلى الحسابات الختامية المعدة من قبل محل البحث بشكل خاص.

خامساً. **منهج البحث:** سيعتمد البحث المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من خلال الاستعانة بالوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والكتب، وسيتم الاعتماد على المنهج المقارن في انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة وبالتحديد على مديرية بلدية الموصل.

سادساً. **حدود البحث:**

١. **الحدود المكانية:** تمثلت حدود البحث المكانية في مديرية بلدية الموصل التابعة لوزارة الإسكان والاعمار والبلديات والأشغال العامة.

٢. **الحدود الموضوعية:** تناول البحث معيار المحاسبة الدولي (١٣) عقود الايجار IPSAS، حيث يرى الباحثان بان له تأثير كبير على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات.

أ. **الدراسات العربية:**

١. دراسة (عمرو، ٢٠١٨) بعنوان: أثر تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٦) عقود الايجار على نفعية المعلومات المحاسبية وقرارات اصحاب المصالح في منشأة المستأجر دراسة تجريبية: هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معيار رقم (١٦) عقود الايجار (IFRS) على الأداء المالي للمستأجرين، وعلى نفعية المعلومات المحاسبية لإصحاب المصالح في شركات المستأجرين وذلك مقارنة بالوضع في ظل معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها إزالة التناقض ونقاط الضعف في المتطلبات الموجودة في المعايير الحالية لعقود الايجار، وتوفير إطار شامل وأكثر تماسكا لمعالجة قضايا عقود الايجار.

٢. دراسة (زويد واخرون، ٢٠٢٠) بعنوان: متطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم ١٦ عقود ايجار التمويل في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية: هدفت الدراسة إلى التعريف بمتطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (١٦) المحاسبة عن عقود الايجار، ومميزات وعيوب هذا النوع من الايجار وبيان عقود الايجار التمويلي واهميتها بالنسبة للقطاعات الاقتصادية. وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها ان الوحدات الاقتصادية محل البحث تلتزم بتطبيق بند الاعتراف بالأرباح والتي هي أحد بنود معيار الإبلاغ المالي رقم (١٦).

٣. دراسة (محمد وجبير، ٢٠٢٠) بعنوان: الجوهر الاقتصادي للممارسة المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ المالي رقم ١٦ الإيجارات: هدف البحث إلى معرفة الدور الذي يمارسه معيار الإبلاغ المالي رقم ١٦ في اجراء التغيير المناسب في الممارسات المحاسبية بالشكل الذي يعكس الجوهر الاقتصادي لها من خلال تطبيق إطار مقترح متمثل برسمة عقود الايجار في القوائم المالية لعينة من الشركات العراقية للفترة المالية من (٢٠١٠-٢٠١٥). وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها ان معيار الإبلاغ المالي رقم ١٦ جاء لوصف مشروع التقارب بين (IASB) و(FASB) في

توحيد الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الإيجار وجهود المجلسين لوضع معايير للمحاسبة عن عقود الإيجار.

ب. الدراسات الأجنبية:

1. (Vakun et al., 2019): Problem Aspects of Accounting of Rental of Operations National and International standers.

الجوانب المحاسبية لعمليات الإيجار المعايير الوطنية والدولية: هدفت الدراسة إلى الكشف عن جوهر معاملات الإيجار، وتقديم توصيات لبناء نظام محاسبة فعال لمعاملات الإيجار في المنشأة على أساس معايير المحاسبة الوطنية والدولية الحالية. واهم النتائج التي تم التوصل لها صياغة مقترحات فعالة لتحسين منهجية معاملات الإيجار والعمل على مواءمة نظام المحاسبة الوطني مع المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)

إن مقارنة التقارير المالية عبر البلدان أو المنشآت الحكومية في القطاع العام أمر معقد وذلك لأهمية وضخامة الأموال التي تنفقها هذه المنشآت والتنوع الكبير في أساليب المحاسبة لأعداد التقارير المالية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع تعديلاً للقوانين والتشريعات في الدول التي تطبق المعايير.

فالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS هي مجموعة من المعايير تهدف إلى الشفافية والمساءلة لتوفير رؤية دقيقة عادلة للوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية. تم تطويرها من قبل مجلس المعايير محاسبة الدولية في القطاع العام (International public sector Accounting Standards: IPSASB) بهدف تحسين جودة التقارير المالية على المستوى العالمي وتقديم معلومات مالية قابلة للمقارنة.

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، هي سلسلة من المعايير القائمة على أساس الاستحقاق والتي تهدف إلى توفير إطار عالمي متنسق لإعداد التقارير المالية السنوية في القطاع العام. وتضم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الوقت الحالي ٤٢ معياراً على أساس الاستحقاق ومعياراً نقدياً واحداً (اعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي في المحاسبة) ويأتي هذا المعيار للتأكيد على أهمية الأساس النقدي الذي تطبقه منشآت القطاع العام والهدف من هذا المعيار وصف الشكل الذي ينبغي ان تعرض على أساسه القوائم المالية ذات الاستخدام العام في القطاع العام، فيما يتعلق بالمقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية اللازمة لأغراض المسألة، وتقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية ومصادر واستخدامات هذه التدفقات، وتستند إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

كانت اول مبادرة لإصدار معايير محاسبة دولية للقطاع العام عام ١٩٩٦ حيث أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مجلس القطاع العام (Public Sector Bord).

ثم تم تغيير اسم المجلس الى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (International Public sector Accounting Bord: IPSASB) لغرض تطوير معايير محاسبية دولية خاصة بمؤسسات القطاع العام تتصف بالشفافية لاستخدامها في اعداد بيانات مالية وعرضها على كيانات القطاع العام في جميع أنحاء العالم. (Biraud, 2010: 6)

قبل الخوض في مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي تعريف معايير المحاسبة الدولية بشكل عام، إذ عرف Belkaoui معايير المحاسبة بأنها قواعد عامة تم اشتقاقها من الأهداف والمفاهيم للنظرية المحاسبية والذي يوجه لتطوير الأساليب المحاسبية (Belkaoui, 1991: 102).

بينما عرف (القاضي وحمدان) معايير المحاسبة الدولية بأنها "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات" (القاضي وحمدان، ٢٠١٢: ١٢٣).

أما بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs فقد عرفها (الشربة) بأنها باتجاهين، الأول هي إرشادات تمثل ترجمة للإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية فهي تربط بالأهداف والمفاهيم بالتطبيقات العملية، والاتجاه الثاني هي إرشادات تمثل حلول تم صياغتها وتعميمها من خلال دراسة المشكلات التي حدثت في الممارسات المحاسبية العملية وحصراً أسبابها (شربة، ٢٠٢٠: ٢٤). وقد أشار (Opanyi) إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها القواعد التي تحكم متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث في البيانات المالية للأغراض العامة. ويعود أصل تطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى مهنة المحاسبة كوسيلة لتحسين الشفافية والمساءلة لدى الحكومات ووكالاتها من خلال تحسين وتوحيد التقارير المالية (Opanyi, 2016: 162-163).

ويرى الباحثان بأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي قواعد أو أطر عامة تحكم الممارسة المحاسبية في منشآت القطاع العام غير الهادفة للربح من أجل توحيد معالجات الموضوعات المتماثلة، وتحسين جودة المعلومات ودقة التقارير المالية، وتقييم النتائج.

مؤسسات القطاع العام المشمولة بتطبيق معايير (IPSASs): حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) أن يتم تطبيق هذه المعايير من قبل الجهات الحكومية والحكومات الوطنية والحكومات المركزية، والحكومات الإقليمية، والحكومات المحلية، وما يتبع هذه الحكومات من دوائر، وهيئات ومجالس ومفوضيات، ولا تطبق هذه المعايير على المؤسسات التجارية (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٥: ٢) وقد تم وضع هذه المعايير لتطبق على منشآت القطاع العام التي تتميز بالخصائص التالية: (IPSASB, 2020: 14 VI)

١. المؤسسات المسؤولة عن تقديم الخدمات لإفادة الجمهور أو لإعادة توزيع الدخل والثروة.
٢. المؤسسات التي تمول أنشطتها بشكل رئيسي، بشكل مباشر أو غير مباشر، عن طريق الضرائب أو التحويلات من المستويات الحكومية الأخرى أو المساهمات الاجتماعية أو الديون أو الرسوم.
٣. لا تهدف إلى تحقيق الربح.

وقد استثنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) مؤسسات الأعمال الحكومية (GBEs) من تطبيق معايير (IPSASs) كونها هادفة للربح وتمارس أنشطة مشابهة للقطاع الخاص وتطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). (ارديني، ٢٠١٤: ٩٩)

وتتميز مؤسسات القطاع العام بالخصائص الآتية: (IFAC, 2016: 164)

١. تملك صلاحية التعاقد باسمها.
٢. أوكلت لها سلطة مالية وتشغيلية للقيام بأعمالها.

٣. بيع السلع والخدمات، اثناء سير أعمالها الاعتيادية، لمنشآت أخرى مقابل أرباح او استرداد التكلفة كاملة.

٤. عدم الاعتماد على التمويل الحكومي المستمر.

٥. تسيطر عليها منشآت القطاع العام.

ويرى الباحثان بأن محل البحث^(٢) من مؤسسات القطاع العام والتي تنطبق عليها الخصائص المذكورة أعلاه فهي مؤسسة خدمية غير هادفة للربح ولا تمارس أي أعمال مشابهة لإعمال القطاع الخاص، وهي لا تعتبر من مؤسسات الاعمال الحكومية (GBEs).

المبحث الثاني: تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) عقود الايجار IPSASs

على النظام المحاسبي الموحد للبلديات بالتطبيق على مديرية بلدية الموصل

طبيعة نشاط ومهام مديرية بلدية الموصل: هي دائرة خدمية خاضعة لقانون إدارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤م المعدل، وقانون تبليط الشوارع رقم ٨٥ لسنة ١٩٦٣م المعدل، وقانون واردات البلديات رقم ١٣٠ لسنة ١٩٦٣م المعدل، تقوم برفع النفايات والانقاض من عموم ارجاء مدينة الموصل إضافة الى مهام تبليط واكساء وتأثيث الشوارع ومنح إجازات البناء للمواطنين بأنواعها السكني والصناعي والتجاري، وردم المستنقعات وانشاء مواقع الطمر الصحي، وانشاء المجازر، وعلوات بيع الخضر، كما تقوم هندسة المرور بتنظيم الإشارات الضوئية وتخطيط الشوارع، وأماكن العبور، وصبغ الأرصفة، كما تقوم وحدات البيئية/الغابات والحدائق بتشجير الجزرات الوسطية والمنزهات والحدائق العامة والغابات، والرقابة على حركة العمران في المدينة وذلك من خلال مفازر التجاوزات ورصد حالات التجاوز والعمل على ازالتها، وتخصيص الأراضي السكنية، والمقابر، وتأجير المحلات والساحات واملاك البلدية واستيفاء مبالغ الايجار والرسوم والغرامات، حيث تزيد أملاك البلدية على ثمانية الاف ملك مؤجرة وفق قانون ٣٢ لسنة ١٩٨٦م أو حسب قانون الاستثمار أو حسب نظام المساحة وفق القرار المرقم ١٥٢١ او القرار ٣٨ لسنة ١٩٩٩م بالنسبة للحرفيين الصناعيين.

١. **معيار رقم (١٣) عقود الايجار:** يستمد معيار المحاسبة الدولي رقم (١٣) IPSAS نصوصه من المعيار المحاسبي الدولي (١٧) IAS الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB. (IPSASB, 2021: 431-435)

٢. **هدف المعيار** هو أن يصف للمستأجرين والمؤجرين السياسات والافصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الايجار التمويلي والتشغيلي.

٣. **نطاق المعيار:** يجب على المنشأة التي تعد وتعرض التقارير المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار على جميع عقود الايجار ماعدا:

أ. عقود الايجار للتقريب عن المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة.

ب. اتفاقيات الترخيص لعناصر مثل الأفلام وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر.

وكذلك، لا يجوز تطبيق هذا المعيار كأساس لقياس الأصول المؤجرة التالية:

(2) تعد المؤسسات البلدية غير هادفة للربح بالرغم من ان بعض أنشطتها تحقق إيرادات حيث ان هذه الإيرادات لا تغطي مصاريفها ورواتب موظفيها وفي بعض الأحيان يتم منح تمويلية لغرض مواجهة العجز الذي قد يحدث نتيجة القيام بنشاطاتها.

- أ. الممتلكات المملوكة للمستأجرين والتي يتم المحاسبة عنها على أنها عقارات استثمارية.
 ب. الاستثمار العقاري الذي يقدمه المؤجرون بموجب عقود إيجار تشغيلي.
 ج. الأصول البيولوجية في نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٢٧ الزراعة التي يمتلكها المستأجرين بموجب عقود الإيجار التمويلي.
 د. الأصول البيولوجية في نطاق المعيار المحاسبي الدولي ٢٧ المقدمة من المؤجرين بموجب عقد إيجار تشغيلي.

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد لها:

١. **بدء مدة عقد الإيجار The Commencement of the Lease**: هو التاريخ الذي يحق للمستأجر من خلاله ممارسة حقه في استخدام الأصل المؤجر، وهو تاريخ الاعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الاعتراف بالأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصاريف الناتجة عن عقد الإيجار، حسب الاقتضاء).

٢. **الإيجار Lease**: عقد يقوم بموجبه المؤجر بمنح المستأجر حق استخدام أصل معين مقابل مبلغ يقوم بدفعه المستأجر لفترة معينة.

٣. **الإيجار الطارئ Contingent rent**: هو ذلك الجزء من مدفوعات الإيجار غير الثابت في قيمته، ولكنه يعتمد على المبلغ المستقبلي لعامل متغير وليس مرور الوقت (على سبيل المثال، النسبة المئوية للمبيعات المستقبلية، ومقدار الاستخدام المستقبلي، والسعر المستقبلي، المؤشرات ومعدلات الفائدة في السوق المستقبلية).

٤. **الإيجار التمويلي A finance Lease**: هو عقد إيجار ينقل بشكل كبير جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر. بغض النظر عن نقل الملكية من عدمه.

٥. **الإيجار التشغيلي Operating Lease**: هو عقد لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر.

وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي الموحد للبلديات لم يتطرق لهذه المصطلحات كونه لا يصنف عقود الإيجار إلى تشغيلي وتمويلي.

الاعتراف:

١. يجب على المستأجرين في بداية مدة عقد الإيجار الاعتراف بالأصول المكتسبة بموجب عقود الإيجار التمويلي كأصول، والتزامات الإيجار المرتبطة بها كمطلوبات في بيانات مركزهم المالي، ويتم الاعتراف بالموجودات والمطلوبات بمبالغ مساوية للقيمة العادلة.

٢. تُحسب المعاملات والأحداث وتُعرض وفقاً لمضمونها وواقعها المالي، وليس فقط بالشكل القانوني. على الرغم من أن الشكل القانوني لاتفاقية الإيجار هو أن المستأجر قد لا يكتسب أي سند قانوني للأصل المؤجر، في حالة الإيجارات التمويلية، فإن الجوهر والواقع المالي هو أن المستأجر يكتسب المنافع الاقتصادية لاستخدام المؤجر الأصل للجزء الأكبر من حياته الاقتصادية مقابل الدخول في التزام بدفع مقابل هذا الحق بمبلغ يقارب، في بداية عقد الإيجار القيمة العادلة للأصل وتكاليف التمويل ذات الصلة.

٣. إذا لم تنعكس معاملات الإيجار هذه في التقارير المالية للمستأجر، فإن أصول وخصوم المنشأة تكون أقل من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى تشويه النسب المالية. لذلك، من المناسب الاعتراف بالإيجار التمويلي في البيانات المالية للمستأجر كأصل والالتزام بدفع مدفوعات الإيجار المستقبلية. عند بدء مدة عقد الإيجار، ويتم الاعتراف بالأصل والالتزام الخاص بمدفوعات الإيجار المستقبلية

- في التقارير المالية بنفس المبالغ، باستثناء أي تكاليف أولية مباشرة للمستأجر تتم إضافتها إلى المبلغ المعترف به كأصل.
٤. ليس من المناسب أن يتم عرض الخصوم عن الأصول المؤجرة في التقارير المالية كخصم من الأصول المؤجرة.
٥. غالباً ما يتم تكبد التكاليف الأولية المباشرة فيما يتعلق بأنشطة تأجير محددة، مثل التفاوض وتأمين ترتيبات التأجير. يتم إضافة التكاليف المحددة على أنها منسوبة مباشرة إلى الأنشطة التي يؤديها المستأجر لعقد إيجار تمويلي إلى المبلغ المعترف به كأصل.
٦. يعتبر الإيجار تشغيلي إذا لم تنطبق عليه شروط الإيجار التمويلي وهنا يتم الاعتراف بالإيجار كمصروف من وجهة نظر المستأجر وكإيراد من وجهة نظر المؤجر.
- القياس:** يقاس الإيجار التمويلي لدى المستأجر بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار والتي تكون مساوية للقيمة العادلة للأصل. أما لدى المؤجر يتم قياسه بقيمة مساوية لصافي الاستثمار في الإيجار ويُدْرَج في قائمة المركز المالي كذمم مدينة.
- يقاس الإيجار التشغيلي لدى المؤجر كإيراد حسب القيمة المتفق عليها في عقد الإيجار ويخضع بالحوافز الممنوحة ويبقى الأصل في دفاتر المؤجر. أما بالنسبة للمستأجر فيقاس حسب القيمة المتفق عليها في عقد الإيجار كمصروف ويخضع بالحوافز المستلمة.
- الفرق بين عقد الإيجار التمويلي والتشغيلي:** ينبغي الإشارة إلى الفرق بين عقد الإيجار التمويلي وعقد الإيجار التشغيلي كما في الجدول التالي:

الجدول (١): الفرق بين الإيجار التمويلي والتشغيلي وفق المعيار رقم (١٣) عقود الإيجار

ت	عقد الإيجار التمويلي	عقد الإيجار التشغيلي
١	يتم تصنيف عقد الإيجار إلى تمويلي إذا كان لدى المستأجر (٣) النية في تملك الأصل في نهاية عقد الإيجار	يتم تصنيف عقد الإيجار إلى تشغيلي إذا لم تكن لدى المستأجر نية تملك المأجور
٢	إذا كان هناك انتقال لمخاطر الملكية والحوافز المرتبطة بالأصل من المؤجر إلى المستأجر	ليس هناك انتقال لمخاطر الملكية والحوافز من المؤجر إلى المستأجر
٣	تكون مدة عقد الإيجار طويلة أي إذا كانت مدة الإيجار تغطي غالبية العمر النافع للمأجور	تكون مدة العقد قصيرة على عكس عقد الإيجار التمويلي
٤	تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار مساوية تقريباً للقيمة العادلة للأصل	تكون قيمة دفعات الإيجار متناسبة مع الأسعار السائدة في السوق للأصول المماثلة

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على (IPSASB, 2021: 431-435).

الإفصاح: يجب على المستأجرين الإفصاح فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي:

١. صافي القيمة الدفترية في تاريخ التقرير.
 ٢. تسوية بين إجمالي الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار المستقبلية في تاريخ التقرير وقيمتها الحالية.
 ٣. يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار المستقبلية في تاريخ إعداد التقارير، وقيمتها الحالية، لكل من الفترات التالية:
- أ. في موعد لا يتجاوز سنة واحدة.

(3) بالنسبة للمؤسسة محل البحث هي مؤسسة حكومية تحكمها قوانين وتعليمات تصدرها الجهات التشريعية العراقية قد لا تجب بيع المأجور إلى المستأجر في نهاية عقد الإيجار إلا في حالات معينة وبموجب قوانين وتعليمات تصدر من جهة تشريعية.

- ب. بعد سنة واحدة ولا تزيد عن خمس سنوات
- ج. بعد خمس سنوات.
- د. الإيجارات الطارئة المعترف بها كمصروفات في الفترة.
- هـ. إجمالي الحد الأدنى من مدفوعات الإيجار من الباطن المستقبلية المتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء في تاريخ التقرير.
- و. وصف عام لترتيبات التأجير المادي للمستأجر.
٤. القيود التي تفرضها ترتيبات الإيجار، مثل تلك المتعلقة بإعادة الفائض، وعودة المساهمات الرأسمالية، وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة، والديون الإضافية، والتأجير الإضافي.
- يجب على المؤجرين الإفصاح فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي:**
- أ. تسوية بين إجمالي الاستثمارات في الإيجار والقيمة الحالية الحد الأدنى للدفعات الإيجار.
- ب. الاستثمارات الإجمالية والقيمة الحالية للحد الأدنى لحسابه لدفعات الإيجار في:
١. السنة التالية.
 ٢. السنوات من الثانية إلى الخامسة مجتمعة.
 ٣. ما بعد السنة الخامسة.
- ج. الدخل التمويلي غير المحصل.
- د. القيمة المتبقية غير المكفولة.
- هـ. العلاوة المتجمعة لحساب دفعات الإيجار غير المحصلة.
- و. الإيجار الطارئ الذي تم الاعتراف به في الفائض والعجز.
- ز. وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة.
- يجب على المستأجرين الإفصاح فيما يتعلق بعقود الإيجار التشغيلي:**
- أ. مقدار الحد الأدنى لدفعات الإيجار في تاريخ الميزانية والقيمة العادلة بناء عليها ما يلي:
١. السنة التالية.
 ٢. السنوات من الثانية إلى الخامسة مجتمعة.
 ٣. ما بعد السنة الخامسة.
- ب. الحد الأدنى المستقبلي لدخل الإيجار الفرعي بموجب الإيجارات الفرعية غير القابلة للإلغاء.
- ج. دفعات الإيجار والإيجارات الشرعية التي تم الاعتراف بها في دخل الفترة.
- د. الإيجار الطارئ الذي تم الاعتراف به كمصروف.
- هـ. وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة بما في ذلك مخصصات الإيجار الطارئة، خيارات الشراء أو إعادة التجديد، القيود المفروضة على التوزيعات، عمليات الاقتراض.
- يجب على المؤجرين الإفصاح فيما يتعلق بعقود الإيجار التشغيلي:**
- أ. مقدار الحد الأدنى لدفعات الإيجار في تاريخ قائمة المركز المالي بموجب الإيجارات التشغيلية غير القابلة للإلغاء كأجمالي وكذلك عن:
١. السنة التالية.
 ٢. السنوات من الثانية إلى الخامسة مجتمعة.
 ٣. ما بعد السنة الخامسة.
- ب. الإيجار الطارئ الذي تم الاعتراف به في الفائض او العجز.

ج. وصف عام لترتيبات الايجار الهامة.
الجدول (٢): أوجه التشابه والاختلاف بين عقد الايجار وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات وعقد
الايجار وفق المعيار رقم (١٣) IPSAS

ت	الملاحظات	عقد الايجار وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات	IPSAS عقد الايجار وفق المعيار رقم (١٣)
١	من حيث الاعتراف	لم يحدد النظام المحاسبي الموحد أنواع الايجار وإنما يتم الاعتراف بإيجار الموجودات الثابتة ضمن حساب ايجار موجودات ثابتة ماعدا الأراضي (٤٢٨) أما بالنسبة للأراضي فيتم الاعتراف بإيراد ايجار ضمن حساب فوائد وإيجارات أراضي (٤٦).	يتم الاعتراف بالإيجار التمويلي بواسطة المستأجر كأصل أما بالنسبة للمؤجر فيتم الاعتراف بالإيجار التمويلي في قائمة المركز المالي كنتم مدينة، أما الاعتراف بالإيجار التشغيلي بالنسبة للمستأجر كمصروف في قائمة الأداء المالي، أما بالنسبة للمؤجر فيتم الاعتراف بدخل الايجار عن فترة الايجار على أساس القسط الثابت إلا إذا كان هناك أساس منظم يكون أكثر تمثيلاً للنموذج الزمني.
٢	من حيث القياس	يتم قياس الإيرادات بالقيمة النظرية.	يتم قياس الايجار التمويلي بالنسبة للمستأجر بالقيمة الأقل ما بين القيمة العادلة والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الايجار أما بالنسبة للمؤجر فيتم قياس الايجار التمويلي كنتم مدينة بقيمة مساوية لصافي الاستثمار في الايجار (ممتلكات مستثمرة)، أما الايجار التشغيلي بالنسبة للمستأجر فيتم تشيئه كمصروف على أساس القسط الثابت بقيمة مبلغ الايجار في قائمة الأداء المالي، أما بالنسبة للمؤجر فيتم قياسه بمبلغ الايجار كإيراد على مدى فترة الايجار كقسط ثابت.
٣	من حيث الاندثار	وفقاً للنظام المحاسبي الموحد للبلديات يتم احتساب الاهلاك على كل الموجودات الثابتة المؤجرة.	وفقاً للمعيار يتم احتساب الاهلاك في حالة الايجار التشغيلي على كل الأصول الغير متداولة في دفاتر المؤجر أما بالنسبة للإيجار التمويلي فيتم احتساب الاهلاك من قبل المستأجر فقط، وذلك لطول فترة التأجير، ولانتقال المخاطر من المؤجر الى المستأجر.
٤	من حيث الفائدة	لا يتم تحديد معدل فائدة ضمني أو سعر فائدة الاقتراض في عقد الايجار.	على عكس النظام المحاسبي الموحد للبلديات يتم تحديد معدل فائدة ضمني ومعدل فائدة الاقتراض المعزاة للمستأجر لشراء الأصل بدل من استجاره.
٥	من حيث العرض	يتم عرض ايجار الموجودات الثابتة في كشف ايراد النشاط الجاري أما عن ايجار الأراضي فيتم عرضها ضمن كشف الإيرادات الأخرى.	يتبعي تصنيف عقود الايجار الى تمويلي وتشغيلي بالنسبة للمستأجر ويتم عرض ايجار التمويل في قائمة المركز المالي والايجار التشغيلي كمصروف في قائمة الأداء المالي، أما بالنسبة للمؤجر يعرض كأيراد ويبقى الأصل في دفاتر المستأجر.
٦	من حيث الإفصاح	لا يتم التعرف بين أنواع الايجار، وإنما يتم الإفصاح عن ايراد الايجار بشكل إجمالي.	الإفصاح بالنسبة للمستأجر في الايجار التمويلي يتم الإفصاح عن القيمة النظرية للأصل، ومقدار الحد الأدنى لدفعات الايجار، الايجار الطارئ الذي تم الاعتراف به كمصروف. بالنسبة للمؤجر في الايجار التمويلي، تسوية بين إجمالي الاستثمارات في الايجار والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الايجار، قيمة الدخل التمويلي غير المحصل، وصف عام لترتيبات الايجار الهامة. أما بالنسبة للمستأجر في الايجار التشغيلي فيتم الإفصاح عن الحد الأدنى لدفعات الايجار في تاريخ الميزانية، الايجار الطارئ الذي يتم الاعتراف به كمصروف، وبالنسبة للمؤجر في الايجار التشغيلي فيتم الإفصاح عن الحد الأدنى لدفعات الايجار في تاريخ

المصدر: الجدول اعداد الباحثان بالاعتماد على (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١٢: ٩٣-٩٥) و(IPSASB, 2021: 431-448).

المبحث الثالث: الجانب العملي

في هذا الجانب من البحث سيقوم الباحثان بمقارنة بين المعالجة المحاسبية للمؤسسة محل البحث وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات مع المعالجة المحاسبية عند تطبيق معيار رقم (١٣) عقود الايجار IPSAS وبيان ما سيحدث من تغيرات على القوائم المالية وبالنسبة لعقود الايجار التي تبرمها المؤسسة محل البحث مع المستأجرين لا يتم تصنيفها الى عقود ايجار تشغيلية وتمويلية

وقد ظهرت معلومات الايجار في الجرد السنوي لإملاك البلدية لذا قامت الباحثان بالرجوع الى معلومات الجرد واستخرجا بعض حالات الايجار وعلى النحو الاتي:

١. **الايجار التمويلي:** لتطبيق هذا النوع من الايجار سيتم ذكر حالة واحدة لكل نوع من أملاك مديرية بلدية الموصل المؤجرة وكما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (٣): بعض حالات الايجار التمويلي الواردة في جرد أملاك مديرية بلدية الموصل للعام

٢٠١٨

ت	نوع العقار	المساحة/م ^٢	الموقع	مدة عقد الايجار/سنة	سنة التعاقد	بدل الايجار السنوي
١	معمل حلان	٢٨٠٠	كوكلي	٢٣	٢٠٠٢ الى ٢٠٢٥	٢٥٠,٠٠٠
٢	معمل البان	٥٠٠	نينوى الشرقية	٢٢	٢٠٠٣ الى ٢٠٢٥	٤٠٥,٠٠٠
٣	معمل بلاستيك	٥٠٠	صناعة الايسر	١٩	٢٠١١ الى ٢٠٣٠	٧٥٠,٠٠٠
٤	معمل طحين	٣٠٠٠	كوكلي	١٧	٢٠٠٨ الى ٢٠٢٥	١,٥٧٥,٠٠٠
٥	معمل بلوك	٥٧٥٠	كوكلي	٤٤	١٩٨١ الى ٢٠٢٥	٨٦٨,٥٠٠
٦	محطة تعبئة	٢٧٠٠	الايسر	١٠	٢٠١٩ الى ٢٠٢٩	٤٦٨٣٢,٥٠٠
المجموع:						٣٩٩٥٣٣٢,٥

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على قوائم جرد أملاك مديرية بلدية الموصل لعام ٢٠١٨ ويتضح من الجدول السابق بأن كافة الحالات الواردة فيه ينطبق عليها مؤشرات الايجار التمويلي التي نص عليها المعيار.

أ. ان الفقرات الواردة في الجدول هي عقارات تم التعاقد عليها لفترات زمنية طويلة تتراوح ما بين (١٠ - ٥٠) وأنها تعد من عقود الايجار التمويلي التي نص عليها المعيار وينبغي الاعتراف بالإيراد من هذه العقود بشكل دوري من خلال توزيعه على طول مدة الايجار وتسجيل قيود الاستحقاق بالإيجارات المستحقة والاعتراف بها وعرض هذا الايراد في بيان الأداء المالي وكأصول في بيان المركز المالي من خلال حساب الذمم المدينة. بالنسبة للبيانات المالية الصادرة من بلدية الموصل المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات فان البلدية لم تقوم بتسجيل قيود استحقاق الإيجارات المستحقة لذلك ظهر في بياناتها المالية لسنة ٢٠١٨ ايراد سنوات سابقة تمثل هذه الإيرادات قيمة ايجارات مدورة من سنوات سابقة تم تسديدها خلال سنة ٢٠١٨، كما هي ظاهرة في كشف الإيرادات الأخرى كما يلي:

كشف الإيرادات الأخرى الجزئي للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
٤٩	الإيرادات الأخرى	
٤٩١	إيرادات سنوات سابقة	٥٥١,٦٦٠,٨٠٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية لمحل البحث للعام ٢٠١٨ ونتيجة لإضافة بند إيرادات سنوات سابقة نجد ان بند الإيرادات خارج النشاط الإيرادات التحويلية والأخرى الظاهر في كشف الإيرادات والمصروفات قد ظهر بمبلغ (٣٨,٢٦٢,٨٤٨,٣٧٣) والذي كان يفترض ان يظهر بمبلغ (٣٧,٧١١,١٨٧,٥٧٣) والذي بدوره أثر على نتيجة مبلغ نقص الإيرادات على المصروفات وكما هو ظاهر في كشف الإيرادات والمصروفات وكما يلي:

كشف الإيرادات والمصروفات الجزئي للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
	الإيرادات خارج النشاط	
٤٨-٤٩	إيرادات التحويلية والأخرى	٣٨,٢٦٢,٨٤٨,٣٧٣
٣٩	ينزل: المصروفات الأخرى	١٨,٣٧٨,٥٧٢,٤٢٨
	زيادة الإيرادات عن المصروفات	٣,٣٤٩,٢٨٦,٩٠١

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية لمحل البحث للعام ٢٠١٨ ونتيجة لذلك ظهر رصيد العجز المتراكم الظاهر في الميزانية العامة للمؤسسة محل البحث بمبلغ اقل من المبلغ المفروض ظهوره وكما يلي:

الميزانية العامة الجزئية كما في ٣١/ كانون الأول / ٢٠١٨

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
	مصادر التمويل	
	مصادر التمويل طويل الاجل	
٢٢٥	العجز المتراكم	٦,١٨٠,٤٦٧,٨٨١

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية لمحل البحث للعام ٢٠١٨. وكان ينبغي تسجيل قيود استحقاق بجعل حساب الايجار المستحق لدينا وايراد الايجار دائنا عندها لن تظهر تلك الإيرادات مما أثر في صحة ودقة البيانات المالية. ولتطبيق ما تقدم على الحالات المذكورة في الجدول رقم (٣) وبافتراض ان تاريخ استحقاق ايجارات الأصول المذكورة ٢٠١٨/٧/١ يتم تسجيل قيد الاستحقاق التالي:

٣,٩٩٥,٣٣٢,٥ من ح/ إيرادات مستحقة

٣,٩٩٥,٣٣٢,٥ الى ح/ إيرادات الايجار

وبافتراض انه تم تسديد بدلات الايجار للفقرات (٤,٢,١) بتاريخ ٢٠١٨/١٠/٣٠:

٢,٣٣٠,٠٠٠ من ح/ النقدية

٢,٣٣٠,٠٠٠ الى ح/ إيرادات مستحقة

بذلك يكون المبلغ المفترض عرضه في بيان المركز المالي عبارة عن جمع مبلغ الذمم المدينة البالغ (١٠٠,٠٠٠,٠٠٠) مضافا اليه رصيد الإيجارات المستحقة البالغة (١,٦٦٥,٣٣٢,٥)، اما بالنسبة للفقرات (٥,٣) فلم يتم تسديد بدلات ايجارها لغاية ٢٠١٨/١٢/٣١ بذلك يكون عرض مستحقات وايرادات الايجار في بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي كالتالي: جزء من بيان المركز المالي كما في ٣١/ كانون الأول / ٢٠١٨ (بالدينار)

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
	الاصول المتداولة	
	الذمم المدينة	١٠١,٦٦٥,٣٣٢,٥

أما بالنسبة لبيان الأداء المالي ينبغي ان يظهر بالشكل التالي:

جزء من بيان الأداء المالي كما في ٣١/ كانون الأول / ٢٠١٨ (بالدينار)

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
	الإيرادات من ايجار الموجودات الثابتة	
	ايجارات مباني	٣,٩٩٥,٣٣٢,٥

ب. تضمين عقد الايجار معدل الفائدة الضمني (وهو معدل خصم يجعل القيمة الحالية لدفعات الايجار في بداية العقد مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر) ويستخدم هذا المعدل لمطابقة دفعات الايجار مضافا لها القيمة المتبقية المضمونة للأصل المؤجر في نهاية مدة الايجار وبين القيمة الحالية لدفعات الايجار المستحقة بتاريخ اعداد التقرير.

ج. ونلاحظ ان مديرية البلدية لا تحدد معدل فائدة ضمني في عقود الايجار التي تبرمها مع المستأجرين. وبالنسبة للقيمة المتبقية المضمونة للأصل المؤجر فهي تمثل القيمة التي سيبيع بها الأصل بعد انتهاء مدة الايجار وهذه القيمة لا تختلف كثيرا عن قيمتها العادلة في بداية عقد الايجار. تكوين مخصص لمبلغ الايجار المستحق وغير المحصل والافصاح عنه في البيانات المالية.

د. الافصاح عن اتفاقية الايجار الطارئ ان وجدت.
هـ. بالنسبة للمستأجرين في عقود الاستئجار التمويلي ينبغي الاعتراف بالأصول المكتسبة بموجب عقد الاستئجار التمويلي واطهارها كأصول (بالقيمة العادلة) في بداية عقد الاستئجار، وتحديد معدل الفائدة الضمني او سعر فائدة الاقتراض⁽⁴⁾ للمستأجر لشراء الأصل بدلا من استئجاره.

وتجدر الإشارة الى ان محل البحث لديها العديد من الأملاك وهذه الأملاك متعاقد عليها كعقود مساحه وعقود أخرى محالة كاستثمار. بالنسبة لعقود المساحه فقد حدد قانون بيع وايجار أموال الدولة رقم (٢١) لسنة ٢٠١٣ بأن مدة المساحه لا تتجاوز (٢٥) سنة غير قابلة للتجديد وبعد انتهاء هذه المدة تؤول المشيدات الى الجهة المالكة دون مقابل ويتم استيفاء بدل الايجار سنويا. وبناء على ذلك فان هذه العقود تعتبر من ضمن عقود الايجار التمويلي حيث أشار المعيار ان جوهر المعاملة هو الذي يحدد نوع العقد وليس شكل العقد وان هناك نقل للمخاطر من المؤجر الى المستأجر نتيجة التعاقد لمدة طويلة. اما بالنسبة لعقود الاستثمار فقد وضع قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل) وبالنسبة لعقود الاستثمار لا تعتبر من ضمن عقود الايجار التمويلي وانما يطبق عليها معيار (٣٢) IPSASs ترتيب امتياز تقديم الخدمات: المانح وهو ينطبق على ما جاء في قانون الاستثمار العراقي.

و. في بعض الحالات قد تكون محل البحث هي المستأجر وليس مؤجر على سبيل المثال في حالة قيامها باستئجار بناية او اليات تخصصية.

لزيادة التوضيح وبيان المعالجة المحاسبية التي نص عليها المعيار يفترض الباحثان⁽⁵⁾ ان المؤسسة محل البحث في ٢٠١٨/١/١ قامت بأبرام عقد ايجار معمل بلاستك مع المستأجر (س) ببديل ايجار سنوي قدره (١,٠٠٠,٠٠٠) دينار لمدة خمسة عشر عاما، وبعمر نافع للمعمل ١٥ عاما، وبمعدل فائدة ضمنية ٣%، وبمعامل قيمة حالية لدفعات متساوية ٣% عن فترة ١٥ = (١١,٩٣٨)، وكانت القيمة السوقية للمعمل (٢٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار وهي تمثل القيمة العادلة للمعمل.

نلاحظ في هذه الحالة ان العقد المبرم من قبل المؤسسة محل البحث والمستأجر (س) هو عقد ايجار تمويلي وذلك لطول فترة الايجار، وكذلك لانتقال المخاطر من المؤجر الى المستأجر، ومدة الايجار تغطي غالبية العمر النافع للمأجور، وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

(4) يتم تحديد معدل الفائدة الضمني بالاستناد الى أسعار الفائدة في البنوك المحلية.

(5) ان المؤسسة محل البحث في اغلب العقود التي تقوم بإبرامها تكون هي المؤجر لان ذلك جزء من نشاطها الأساسي وكذلك كونها صاحبة الأملاك لذلك قام الباحثان بتوضيح المعالجة المحاسبية لعقد الايجار التمويلي في دفاتر المؤجر.

نجد القيمة الحالية لدفعات الايجار = $11,938,000 \times 1,000,000 = 11,938,000$ (١١) \diamond اعداد جدول الدفعات الاول لثلاث سنوات فقط (٧).

الجدول (٤): القيمة الحالية لدفعات الايجار

الفترة	قيمة الدفعة السنوية	ايراد الفائدة السنوية	قيمة الذمم المحصلة	رصيد الذمم غير المحصل
عند التوقيع				
١	١,٠٠٠,٠٠٠	٣٥٨,١٤٠	٦٤١,٨٦٠	١١,٢٩٦,١٤٠
٢	١,٠٠٠,٠٠٠	٣٣٨,٨٨٤	٦٦١,١١٦	١٠,٦٣٥,٠٢٤
٣	١,٠٠٠,٠٠٠	٣١٩,٠٥١	٦٨٠,٩٥٠	٩,٩٥٤,٠٧٤

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الافتراضية السابقة.
 \diamond قيود عام ٢٠١٨:

\diamond قيد اثبات عقد الايجار التمويلي في ٢٠١٨/١/١:

١١,٩٣٨,٠٠٠ من ح/النقدية

١١,٩٣٨,٠٠٠ الى ح/ايرادات مستحقة

\diamond قيد اثبات استلام الدفعة الاولى للإيجار:

١,٠٠٠,٠٠٠ من ح/النقدية

الى مذكورين

٣٥٨,١٤٠ ح/ فوائد مدينة (ايراد - بيان الاداء المالي)

٦٤١,٨٦٠ ح/ذمم عقود تأجير معدات (تخفيض الذمم)

\diamond ويظهر بيان الاداء المالي للمؤسسة محل البحث لعام ٢٠١٨ كما يلي:

جزء من بيان الاداء المالي للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الاول/ ٢٠١٨ (بالدينار)

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
	الايراد من العمليات التبادلية	
	فوائد مدينة	٣٥٨,١٤٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الافتراضية السابقة.

\diamond ويظهر بيان المركز المالي للمؤسسة محل البحث لعام ٢٠١٨ كما يلي:

جزء من بيان المركز المالي للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الاول/ ٢٠١٨ (بالدينار)

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
	الاصول المتداولة	
	ذمم عقود تأجير مباني	٦٨٠,٩٥٠
	الاصول غير المتداولة	
	ذمم عقود تأجير مباني	٩,٩٥٤,٠٧٤
	مجموع الاصول	١٠,٦٣٥,٠٢٤

(١) نص المعيار ان يتم تسجيل الايجار التمويلي بالقيمة الأقل من بين القيمة العادلة للأصل او القيمة الحالية لدفعات الايجار.

(٢) اعتمد الباحثان برنامج اكسل في احتساب القيم وهذه الأرقام افتراضية لتوضيح المعالجة المحاسبية للمعيار.

٢. **الايجار التشغيلي:** لدى مديرية بلدية الموصل العديد من الاملاك المؤجرة بعقود ايجار تشغيلية وسيتم ذكر حالات لهذا النوع من الايجار وكما هو موضح في الجدول التالي:
الجدول (٥): بعض حالات الايجار التشغيلي الواردة في جرد أملاك بلدية الموصل لعام ٢٠١٨

ت	نوع العقار	المساحة/م ^٢	الموقع	مدة عقد الايجار/سنة	سنة التعاقد	بدل الايجار السنوي
١	ساحة وقوف السيارات	٩٩٤	حي العامل	١ سنة	٢٠٢٢-٢٠٢١	٥٠٥٠٠٠٠
٢	كشك	١٦	حي الكرامة	٣ سنوات	٢٠٢٢-٢٠١٩	٤٠٥٠٠٠
٣	عمارة تجارية	٢٤٠	حي الحدباء	٣ سنوات	٢٠٢١-٢٠١٨	١٠٠٥٠٠٠٠
المجموع:						١٥٥٠٥٠٠٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على قوائم جرد أملاك مديرية بلدية الموصل لعام ٢٠١٨
يتضح من الجدول (٤) ان عقود الايجار التشغيلي المذكورة تتراوح بين السنة والثلاث سنوات وذلك يعني عدم وجود نقل للمخاطر من المؤجر الى المستأجر ولا يتم التعاقد لمعظم العمر النافع للأصل المؤجر كما ان بدلات الايجار تكون متناسبة مع نوع العقار ومساحته فضلا عن ان هذه البدلات يتم تحديثها كل سنة او ثلاث سنوات حسب مدة عقد الايجار فيتم التحديث قبل اجراء المزايدة وفي حالة إضافة بناء وكذلك في حالة ارتفاع الأسعار، وذلك على عكس الايجار التمويلي الذي تكون فترته طويلة وهناك انتقال للمخاطر من المؤجر الى المستأجر وتكون بدلات الايجار غير متناسبة مع أسعار السوق للأصول المماثلة لعدم تحديث بدلات الايجار بصورة مستمرة كما في الايجار التمويلي.

وتجدر الإشارة الى العقود التي تكون مدتها أكثر من سنة واحدة والتي تتطلب تسجيل قيود استحقاق بتلك الإيجارات بغض النظر عن قبضها من عدمه ويتم اظهار مستحقات عقد الايجار التشغيلي بشكل منفصل في بيان المركز المالي وليس كذمم مدينة كما في عقد الايجار التمويلي. وينبغي الإشارة الى عقد البيع وإعادة الاستئجار أي بيع الأصل وإعادة استئجاره ولا توجد هكذا عقود لدى محل البحث وتكون المعالجة المحاسبية حسب نوع عقد الاستئجار.

ولتوضيح المعالجة المحاسبية للمعيار لعقد الايجار التشغيلي يفترض الباحثان: في ٢٠١٨/١/١ قامت المؤسسة محل البحث بأبرام عقد ايجار مع المستأجر (ص) عن تأجير كراج حدادة تبلغ كلفته التاريخية ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار لمدة سنتين ببدل ايجار ٢٠٠٠,٠٠٠ وقد قام المستأجر بدفع كامل مبلغ الايجار مقدما.

تكون المعالجة المحاسبية وفق المعيار كالتالي:

❖ قيد اثبات تحصيل مبلغ الايجار في ٢٠١٨/٦/١:

٢٠٠٠,٠٠٠ من ح/النقدية

٢٠٠٠,٠٠٠ الى ح/ايراد تأجير مباني مقبوض مقدما - مطلوبات

نجد ان العقد يغطي سنتين وايراد عام ٢٠١٨ يغطي ٦ أشهر أي من تاريخ ٢٠١٨/٦/١ ولغاية ٢٠١٨/١٢/٣١ وبذلك يكون ايراد عام ٢٠١٨

❖ قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١:

$$٥٠٠,٠٠٠ = ٢٤/٦ \times ٢,٠٠٠,٠٠٠ \text{ دينار}$$

٥٠٠,٠٠٠ من ح/ايراد تأجير مباني مقبوض مقما - مطلوبات

٥٠٠,٠٠٠ الى ح/ايراد تأجير مباني - بيان الأداء المالي

❖ ولكون المؤسسة هي المؤجر، وهي تتحمل مخاطر الأصل يتم احتساب اهتلاك المبنى من قبلها وكما يلي:

$$١,٨٠٠,٠٠٠ = ٣\% \times ٦٠,٠٠٠,٠٠٠$$

١,٨٠٠,٠٠٠ من ح/مصرف اهتلاك مباني

١,٨٠٠,٠٠٠ الى ح/اهتلاك متراكم للمباني

ويظهر بيان الأداء المالي الجزئي لعام ٢٠١٨ بالشكل التالي:

جزء من بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في ٣١/كانون الأول/٢٠١٨

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
	الايراد من العمليات التبادلية	
	ايراد تأجير مباني	٥٠٠,٠٠٠
	مصرف اهتلاك مباني	(١,٨٠٠,٠٠٠)

ويظهر بيان المركز المالي الجزئي لعام ٢٠١٨ بالشكل التالي:

جزء من بيان المركز المالي للسنة المنتهية في ٣١/كانون الأول/٢٠١٨

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٨
	الأصول غير المتداولة	
	مباني	٦٠,٠٠٠,٠٠٠
	مصرف اهتلاك مباني	(١,٨٠٠,٠٠٠)
	القيمة الدفترية	٥٨,٢٠٠,٠٠٠
	المطلوبات	
	المطلوبات المتداولة	
	ايراد تأجير مباني مقبوض مقما	١,٥٠٠,٠٠٠

اما بالنسبة للعام ٢٠١٩ فتكون التسوية القيدية كالتالي:

$$١,٠٠٠,٠٠٠ = ٢٤/١٢ \times ٢,٠٠٠,٠٠٠$$

١,٠٠٠,٠٠٠ من ح/ايراد تأجير مباني مقبوض مقما - مطلوبات

١,٠٠٠,٠٠٠ الى ح/ايراد تأجير مباني - بيان الأداء المالي

❖ قيد اثبات اهتلاك المباني لعام ٢٠١٩:

$$١,٨٠٠,٠٠٠ = ٣\% \times ٦٠,٠٠٠,٠٠٠$$

١,٨٠٠,٠٠٠ من ح/مصرف اهتلاك مباني

١,٨٠٠,٠٠٠ الى ح/اهتلاك متراكم للمباني

ويظهر بيان الأداء المالي الجزئي لعام ٢٠١٩ بالشكل التالي:

(8) تم تحديد نسبة الاهتلاك بناء على التعليمات المالية عدد (١١) لسنة ١٩٨٨ اندثار واطفاء الموجودات الثابتة.

جزء من بيان الأداء المالي للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الأول/ ٢٠١٩

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٩
	الايراد من العمليات التبادلية	
	ايراد تأجير مباني	١,٠٠٠,٠٠٠
	مصرف اهتلاك مباني	(١,٨٠٠,٠٠٠)

ويظهر بيان المركز المالي الجزئي لعام ٢٠١٩ بالشكل التالي:

جزء من بيان المركز المالي للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الأول/ ٢٠١٩

رقم الدليل	اسم الحساب	٢٠١٩
	الأصول غير المتداولة	
	مباني	٦٠,٠٠٠,٠٠٠
	مصرف اهتلاك مباني	(٣,٦٠٠,٠٠٠)
	القيمة الدفترية	٥٦,٤٠٠,٠٠٠
	المطلوبات	
	المطلوبات المتداولة	
	ايراد تأجير مباني مقبوض مقدما	١,٠٠٠,٠٠٠

اما بالنسبة لقيود التسوية للعام ٢٠٢٠ تكون التسوية القيدية كالتالي:

$$٥٠٠,٠٠٠ = ٢٤/٦ \times ٢,٠٠٠,٠٠٠ \text{ دينار}$$

❖ قيد التسوية:

٥٠٠,٠٠٠ من ح/ايراد تأجير مباني مقبوض مقدما - مطلوبات

٥٠٠,٠٠٠ الى ح/ايراد تأجير مباني - بيان الأداء المالي

❖ احتساب قسط الاهتلاك للعام ٢٠٢٠:

$$١,٨٠٠,٠٠٠ = ٣\% \times ٦٠,٠٠٠,٠٠٠$$

١٨٠٠,٠٠٠ من ح/مصرف اهتلاك مباني

١,٨٠٠,٠٠٠ الى ح/اهتلاك متراكم للمباني

بذلك يصبح رصيد حساب ايراد تأجير مباني مقبوض مقدما صفر، لان مدة الايجار انتهت

في ٢٠٢٠/٥/٣٠.

ويرى الباحثان بأن تطبيق هذا المعيار والافصاح عن إيرادات الايجار سواء التي تم قبضها ام لا، وتصنيف عقود الايجار التي تمويلي وتشغيلي وكذلك الاعتراف بمستحقات الايجار واطهارها كأصل في بيان المركز المالي ومتابعة تحصيلها وتكوين مخصص لغير المحصل منها كل ذلك سيساهم في توفير معلومات دقيقة وشفافة، والحفاظ على المال العام، من الهدر والفساد، وتعزيز عملية الرقابة والمسالة.

الاستنتاجات والتوصيات**أولاً. الاستنتاجات:**

١. هناك تأثير لتطبيق معيار (١٣) عقود الايجار IPSAS على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد للبلديات.
٢. لا يوجد في النظام المحاسبي الموحد للبلديات تصنيف لأنواع عقود الايجار بينما عند تطبيق معيار (١٣) عقود الايجار IPSAS تم تصنيف العقود الى تمويلي وتشغيلي.
٣. هناك فرق بين عقد الايجار التمويلي والتشغيلي حيث أشار المعيار ان جوهر المعاملة هو الذي يحدد نوع العقد وليس شكل العقد وان هناك نقل للمخاطر من المؤجر الى المستأجر نتيجة التعاقد لمدة طويلة فيتم تصنيف العقد الى عقد ايجار تمويلي.
٤. يترتب على تطبيق معيار (١٣) عقود الايجار IPSAS الكثير من المنافع الا انه من المتوقع ان يترتب على تطبيقه بعض التكاليف منها تكاليف تطوير نظم وعمليات جمع المعلومات عن عقود الايجار وتتبع الإجراءات وادارتها وتكاليف تدريب الموظفين.
٥. هناك اختلاف كبير بين المعالجات المحاسبية للإيجارات في ظل استخدام النظام المحاسبي الموحد للبلديات عن المعالجة المحاسبية في ظل استخدام المعيار (١٣) عقود الايجار، فلكل نوع من عقود الايجار ينبغي بيان المعالجة المحاسبية للمؤجر والمستأجر وقد تكون في بعض الأحيان محل البحث هي المستأجر وليس المؤجر.

ثانياً. التوصيات:

١. يوصي الباحثان بضرورة مواكبة التطور في مجال الممارسات المحاسبية وتعديل النظام المحاسبي الموحد للبلديات بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).
٢. وجوب تدريب الكوادر المالية والمحاسبية الموظفين العاملين لدى محل البحث الإحاطة والالمام بمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).
٣. ضرورة توعية الكوادر المحاسبية والمالية في المنشآت العراقية ومنها محل البحث بأهمية القياس المحاسبي ووجوب اتسامه بالدقة والموضوعية لما له انعكاس كبير على قيمة المعلومات المدرجة في التقارير المالية.
٤. ضرورة قيام الجهات المهنية المهتمة بمهنة المحاسبة مثل وزارة المالية وديوان الرقابة المالية الاتحادي بالسعي من اجل تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS واصدار القرارات والتعليمات الخاصة بذلك ومن ثم إلزام المنشآت بتطبيقها.

المصادر**أولاً. المصادر العربية:****أ. الوثائق والمواقع الرسمية:**

١. الحسابات الختامية لمديرية بلدية الموصل للعام (٢٠١٧) للعام (٢٠١٨).
٢. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد للبلديات (٢٠١٢).

ب. الرسائل والأطاريح الجامعية:

١. ارديني، طه احمد حسن، (٢٠١٤)، إطار مفاهيمي مقترح للمحاسبة الحكومية على ضوء التوافق بين (CF-IPSAS) و(GFSM) وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي في العراق دراسة لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، أطروحة دكتوراه غير منشورة.

٢. شربة، علي هاتف عبد علي، (٢٠٢٠)، تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في حوكمة الوحدات الحكومية دراسة تطبيقية في قطاع البلديات، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية.

ج. الدوريات:

١. محمد، منى كامل، (٢٠١٣)، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) والقاعدة المحاسبية رقم (١١)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٣٦، جامعة بغداد.

د. الكتب:

١. الصوفي، احمد علي، (١٩٧٠)، تاريخ بلدية مدينة الموصل، الجزء الأول، مطبعة الجمهور، العراق.

٢. القاضي، حسين وحمدان، مأمون، (٢٠١٢)، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مديرية الكتب والمطبوعات، جامعة دمشق، سوريا.

ثانياً. المصادر الاجنبية:

A. Periodicals and Researches:

1. Biraud, Gérard, (2010), Preparedness of United Nations System Organizations for the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) United Nations, Geneva.
2. Opanyi, Robert O, (2016), The impact of international accreditation for the public sector Accounting standards for financial reporting quality in the public sector in Kenya, European Scientific Journal October, vol.12, No. 28, University of Nairobi, Kenya.
3. (Vakun, Oksana & et la., 2019) (Problem Aspects of ccounting of Rental of Operations National and International standers), Ivano-Frankovsk Educational and Scientific Institute of Management, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine.

B. Book:

1. Belkaoui, Ahmed, Accounting theory, Harcourt Brace Jovanofich, Inc. NY, (1991).
2. IFAC, (2016), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, USA.
3. IPSASB, (2020), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.
4. IPSASB, (2021), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.