

The impact of adopting the two international valuation standards (400&410) IVS in accounting on real estate rental operations and its impact on the outcome of the activity

Ahmed Hamza Kazem Mahdi Al- Adly

Prof. Dr. Mohamed Abdullah Ibrahim Al-Azzawi

Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad

Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad

Hamza1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

mohamed.ibrahim@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received: 16/2/2025

Accepted: 23/3/2025

Published: 31/3/2026

Abstract:

The research aims to study the impact of adopting the international valuation standards (IVS 400&410) in evaluating real estate rental operations and the reflection of that evaluation on revenues. In order to achieve the research objective, the Diwanayah Municipality Directorate was chosen to implement the research, and the data obtained by the researcher from the Diwanayah Municipality Directorate related to rental operations for the years (2019-2022) were relied upon. The owners of real estate offices in the center of Diwanayah Governorate were consulted to measure the impact of adopting the international valuation standards (IVS400&410) in accounting for rental operations and their reflection on revenues. The researcher conducted an applied study of rental operations evaluations before and after adoption and tested the hypotheses to determine their acceptability. The researcher reached a set of conclusions and recommendations. Among the most prominent conclusions reached is that adopting the revaluation process according to the international valuation standards (IVS 400&410) and relying on the market approach consistent with local laws related to real estate rental operations and consistent with the environment in which the Diwanayah Municipality Directorate operates led to increase the rental income percentage significantly, which was reflected in the increase in the total revenues of the directorate, and thus changed the result of the directorate's activity for the years of the research sample from (deficit) to (surplus) and enabled the Diwanayah Municipality Directorate to cover all its needs of (uses) from its achieved revenues and not need to take amounts from the state treasury to cover those needs. One of the most important recommendations reached by the research is the necessity of applying the International Evaluation Standards (IVS) based on market value and market rent (market method), which is one of the three methods included in the international evaluation standards because it leads to maximizing the revenues of the Diwanayah Municipality Directorate in a way that the directorate's revenues are higher than its expenses, which is what self-financing government units seek.

Keywords: The International Evaluation Standards (400&410) IVS, real estate rental operations, market rent result.

تأثير تبني معياري التقييم (IVS(400&410) في المحاسبة على عمليات الايجار العقارية وانعكاسها على نتيجة النشاط

أ. د محمد عبد الله أبراهيم العزاوي

احمد حمزة كاظم مهدي العادلي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

المستخلص:

يهدف البحث الى دراسة تأثير تبني معياري التقييم الدولية (IVS 400&410) في تقييم عمليات الايجار العقارية وانعكاس ذلك التقييم على الايرادات ، ولغرض تحقيق هدف البحث تم اختيار مديرية بلدية الديوانية لتطبيق البحث، وتم الاعتماد على البيانات التي حصل عليها الباحث من مديرية بلدية الديوانية ذات الصلة بعمليات الايجار للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) ، وقد تم الاستعانة بأصحاب المكاتب العقارية في مركز محافظة الديوانية لقياس تأثير تبني معياري التقييم الدولية (IVS400&410) في المحاسبة على عمليات الايجار وانعكاسها على الايرادات ، وقد قام الباحث بأجراء دراسة تطبيقية

لتقييمات عمليات الایجار قبل وبعد التبني واختبار فرضية البحث لتحديد مدى قبولها، وقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات، ومن أبرز الاستنتاجات التي تم التوصل اليها، ان اعتماد عملية اعادة التقييم وفق معياري التقييم الدولية (IVS 400&410) وبالاعتماد على أسلوب السوق المنسجم مع القوانين المحلية ذات العلاقة بعمليات الایجار العقارية والمنسجم مع البيئة التي تعمل في ظلها مديرية بلدية الديوانية أدى الى زيادة نسبة ايراد الایجار وبشكل ملحوظ، مما انعكس ذلك على زيادة أجمالي ايرادات المديرية، وبالتالي تغيير نتيجة نشاط المديرية للسنوات عينة البحث من (عجز) الى (فائض) وتمكين مديرية بلدية الديوانية من تغطية كافة احتياجاتها من (الاستخدامات) من ايراداتها المتحققة وعدم الحاجة لأخذ مبالغ من الخزينة العامة للدولة لتغطية تلك الاحتياجات. ومن اهم التوصيات التي توصل اليها البحث هي ضرورة تطبيق معايير التقييم الدولية (IVS) على أساس القيمة السوقية والایجار السوقي (أسلوب السوق) وهو أحد الاساليب الثلاثة التي تضمنتها معايير التقييم الدولية لأنه يؤدي الى تعظيم ايرادات مديرية بلدية الديوانية بالشكل الذي تكون فيه ايرادات المديرية أعلى من نفقاتها وهذا ما تسعى اليها الوحدات الحكومية ذات التمويل الذاتي.

الكلمات المفتاحية: معياري التقييم الدولية (IVS (400&410)، عمليات الایجار العقارية، نتيجة الایجار السوقي.

المقدمة

تعد عملية تقييم عمليات الایجار العقارية حجر الزاوية في تعظيم الایرادات، والمهمة الاساسية لهذه العملية في تقدير قيمة الایجار بشكل موضوعي وشفاف، وبطبيعة الحال فان عملية التقييم ليست غاية بحد ذاتها ولكنها وسيلة للوصول الى تقديرات حقيقية تمثل القيمة السوقية والایجار السوقي للممتلكات العقارية وعرض القوائم المالية بشكل صادق وعادل. ولإيجاد حل لهذه المشكلة كان التوجه الى معايير التقييم الدولية (IVS) كاستجابة لإعادة تقييم عمليات الایجار العقارية وفقاً لأسلوب السوق، لأنها تؤدي الى إظهار التقييم بشكل موضوعي وشفاف وعدم وجود تحيز في تنفيذه، وبالتالي عرض القوائم المالية بشكل يعبر عن صدق وعدالة القوائم المالية لمديرية بلدية الديوانية ووفقاً لذلك سيتم تقسيم البحث الى المباحث الآتية: -

سيتم في هذا المبحث عرض أهم الفقرات الخاصة بمنهجية البحث وكالاتي: -

١- منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة:

١-١ منهجية البحث: The Methodology of Research

١-١-١ مشكلة البحث: Research Problem

ان عمليات الایجار العقارية التي تقوم بها مديرية بلدية الديوانية والتي تعد جزء مهم في نشاطها لتحقيق الایرادات التي تعتمد عليها في تقديم الخدمات المختصة بها، فضلاً عن ان تلك الایرادات تمثل رافد مهم للخزينة العامة للدولة، الا ان عدم دقة تقييم عمليات الایجار لعقارات البلدية من قبل لجان التقييم المشكلة من قبل المديرية، وعدم صحة عمليات القياس والاعتراف والافصاح ادى الى عدم عرض القوائم المالية بشكل عادل وصادق وعليه يمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤلات الفكرية الآتية:

أ- هل يوجد تأثير لتقييم عمليات الایجار العقارية وفق معياري التقييم الدولية (IVS (٤٠٠، ٤١٠) وبما يوافق القيمة السوقية والایجار السوقي (أسلوب السوق) لهذه العمليات في تعظيم ايرادات مديرية بلدية الديوانية.

ب- هل ان عملية القياس والاعتراف والافصاح عن الإيرادات المتحققة من عمليات الایجار العقارية يؤدي الى عرض الایرادات بشكل عادل وصادق في القوائم المالية.

١-١-٢ أهمية البحث: Research Importance

يستمد البحث أهميته من خلال تحديد التأثير الذي يُحدثه تبني مديرية بلدية الديوانية لمعيار التقييم الدولية (IVS (٤٠٠، ٤١٠) في المحاسبة على عمليات الایجار العقارية في تعظيم ايرادات المديرية، إذ ان التزام مديرية البلدية بتقييم تلك العمليات بالقيمة

السوقية والايجار السوقي المتحقق لمثيلاتها في السوق يؤدي الى تعظيم الايرادات، لان المحاسبة على عمليات الايجار العقارية على وفق أسلوب السوق سوف تؤدي الى عرض عادل وصادق للقوائم المالية.

٣-١-١ أهداف البحث: Research Objectives

يهدف البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

أ- تسليط الضوء على معياري التقييم الدولية IVS (٤٠٠، ٤١٠) وانعكاسها على القياس والاعتراف والافصاح للقوائم المالية

ب- اختبار تأثير تبني معياري التقييم الدولية IVS (٤٠٠، ٤١٠) في المحاسبة على عمليات الايجار وانعكاسها على الايرادات

٤-١-١ فرضيات البحث: hypotheses

يستند البحث الى فرضية مفادها (ان تبني معياري التقييم الدولية IVS (٤٠٠، ٤١٠) على عمليات الايجار العقارية لمديرية البلدية يؤدي الى عرض عادل وصادق للقوائم المالية وينعكس على تعظيم الايرادات).

٥-١-١ منهج البحث: Research method

أعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي من خلال دراسة الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث والاستفادة من البحوث والدراسات وتوظيفها لإنجاز الجانب النظري من البحث، اما بالنسبة للجانب العملي فتم اعتماد المنهج الاستقرائي.

٦-١-١ حدود البحث: limitations

أ- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث في (مديرية بلدية الديوانية) لامتلاكها البيئة المناسبة لتطبيق البحث

ب- الحدود الزمانية للبحث: تتمثل الحدود الزمانية للبحث بسنوات التقييم الاربعة (٢٠١٩ - ٢٠٢٢).

٢-١ بعض الدراسات السابقة

أولاً: دراسة (عابد & الداعور, ٢٠٠٨)	
عنوان الدراسة	أعادة تقييم الاصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية
نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد ١٠، العدد ١
هدف الدراسة	يهدف البحث الى دراسة إعادة تقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية
مجتمع وعينة الدراسة	تمثل مجتمع البحث في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية
اساليب البحث المستخدمة	استند البحث في توزيع قوائم استقصاء على في المجتمع الفلسطيني (الأكاديميين، المهنيين، المدراء الماليين ، في التحليل الإحصائي (SPSS الأنتمان المصرفي) ، وتم الاعتماد على البرنامج الإحصائي
أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة الى عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة بحاجة إلى الاستعانة بالخبراء المستقلين لضمان الحياد.والموضوعية فضلاً عن توفير الوقت اللازم للخبراء المستقلين حتى يتمكنوا من إتمام عملية التقييم بشكل سليم
أهم التوصيات	اعتماد أنموذج إعادة التقييم للأصول الثابتة والاستفادة من الخبراء المستقلين لإعادة تقييم الاصول
التشابه مع الدراسة الحالية	إتفقت الدراسة مع دراستنا الحالية في أنها أعمدت أسلوب إعادة تقييم الاصول غير المتداولة بواسطة خبراء مستقلين.
الاختلاف مع الدراسة الحالية	تم تطبيق الدراسة على الاصول غير المتداولة وفي قطاع يختلف عن قطاع دراستنا واعتمدت الدراسة على الاستبانة في تحليل المتغيرات.
ثانياً: دراسة (هاشم & مكطوف, ٢٠١٦)	
عنوان الدراسة	تقييم مشروعات الإستثمارات العقارية بإطار نظرية الخيارات الحقيقية دراسة حالة في مشروع مركز تجاري
نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد (٢٢) العدد (٨٧) لسنة/٢٠١٦
هدف الدراسة	يهدف البحث الى مدى امكانية تطبيق مدخل تحليل الخيارات الحقيقية في مجال تقييم مشروعات الاستثمارات العقارية والتي من شأنها تعظيم قيمة ذلك الاستثمار ، كما يهدف البحث الى بيان أهمية التقييم العقاري لتحقيق اعلى قيمة اقتصادية من خلال تخفيض حجم حالات اللاتأكد المحيطة بإيرادات المشروع الاستثماري العقاري والمتمثلة في التقلبات السعرية لمعدلات بدلات الايجار للمتر المربع الواحد
مجتمع وعينة الدراسة	تمثل مجتمع البحث بمجموعة من المشروعات الاستثمارية العقارية في محافظة بغداد ، وتم اختيار مشروع

الاستثمار العقاري بغداد مول في بغداد منطقة الحارثية كعينة من مجتمع البحث	
اساليب البحث المستخدمة	استند البحث في تحليله على منهج دراسة الحالة لما يتسم به ذلك المنهج من عمق وتكامل عن طريق جمع البيانات وتفسيرها وتحليلها للوصول إلى مبررات تمهد الطريق للإجابة عن تساؤلات البحث المطروحة
أهم الاستنتاجات	توصلت الدراسة الى ان معيار صافي القيمة الحالية من أفضل التقنيات في مجال تقييم الموجودات كونها تأخذ القيمة الزمنية للنقود بنظر الاعتبار ، كما توصلت الدراسة الى زيادة معدلات الايجار خلال الفترات الزمنية المتعاقبة
أهم التوصيات	اعتماد نظرية الخيارات الحقيقية في عملية تقييم وتحليل قرارات الاستثمارات العقارية من قبل المهتمين والمستثمرين والمتعاملين بأسواق العقارات والعمل على تكريس الجهود لفهم وتطبيق أسسها ومضامينها، بعدما تبين أنها تعبر نظرياً وعملياً عن المعطيات المالية والمعطيات الخاصة بالسوق المرتبطة بالاستثمارات العقارية.
التشابه مع الدراسة الحالية	إنفتحت الدراسة مع دراستنا الحالية في أنها اعتمدت أسلوب السوق في تقييم الاستثمارات العقارية.
الاختلاف مع الدراسة الحالية	تم تطبيق الدراسة على الاستثمارات العقارية وفي قطاع يختلف عن قطاع دراستنا الحالية.
ثالثاً: دراسة (أحمد, ٢٠١٩)	
عنوان الدراسة	إنعكاس تبني معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في القياس والافصاح عن أراضي البلديات ودور المدقق في الرقابة عليها
نوع الدراسة	بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد لنيل شهادة المحاسب القانوني .
هدف الدراسة	يهدف هذا البحث الى كيفية المحاسبة عن الاراضي وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ومناقشة معايير التدقيق الدولية ذات الصلة في تدقيق أراضي البلديات ، وأيضاً يهدف الى مقارنة بين المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات و معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ثم إقتراح عدد من الحسابات والمعالجات القيدية لتطوير النظام المحاسبي الموحد للبلديات.
مجتمع وعينة الدراسة	مجتمع البحث مديرية بلدية النجف الاشرف, اما عينة البحث تتمثل بتقييم الموجودات الثابتة لمديرية بلدية النجف الاشرف
اساليب البحث المستخدمة	أعتمد الباحث على أسلوب المنهج الاستقرائي في تناول الاطار النظري للبحث ، وفي دراسة الواقع الفعلي للعينة محل البحث، وإعداد قوائم مالية للبلديات واعداد برنامج تدقيق مقترح
أهم الاستنتاجات	أظهر الاراضي المصنفة كموجودات غير متداولة بأقيامها الحقيقية باستخدام نموذج إعادة التقييم ، تحويل الاراضي التي لا تستوفي شروط تصنيفها كموجودات غير متداولة الى حساب العقارات الاستثمارية لغرض الرقابة على التدفقات النقدية المتولدة من استثمارها .
أهم التوصيات	أعتماد متطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في إعداد القوائم المالية للبلديات للمساهمة في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للجهات المستفيدة ، و ضرورة تبني البرنامج المقترح لتدقيق الاراضي العائدة للبلديات.
التشابه مع الدراسة الحالية	تتشارك الدراسة مع دراستنا الحالية في المحاسبة على الاراضي وكيفية الافصاح عنها
الاختلاف مع الدراسة الحالية	تختلف الدراسة الحالية من خلال توضيح تأثير اعادة التقييم لعمليات البيع والايجار العقارية في تعظيم الايرادات وليس تقييم الاصول غير المتداولة.
رابعاً: دراسة (جاسم , ٢٠٢١)	
عنوان الدراسة	دور معايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الابلاغ المالي
نوع الدراسة	بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد لنيل شهادة المحاسب القانوني.

هدف الدراسة	يهدف البحث الى بيان تأثير الوحدات الاقتصادية في كشف الدخل وقائمة المركز المالي على وفق معايير التقييم الدولية (IVS) والتعرف على العلاقة بين معايير التقييم الدولية (IVS) ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في تعزيز جودة الابلاغ المالي.
مجتمع وعينة الدراسة	شركتي اشور وحمورابي العامتين للمقاوالات الانشائية.
اساليب البحث المستخدمة	اعتمد الباحث لتحقيق اهداف البحث على المنهجين (الاستقرائي، والوصفي التحليلي)
أهم الاستنتاجات	ان واضعي معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية اعطو المرونة وبدائل لاستخدامها في مختلف الهيئات بما يتناسب مع الثقافة والقوانين والعوامل الاقتصادية وان تلك المرونة صعبت نوعاً ما مسألة التناغم والاتساق لتطبيق المعايير لذا يأتي هنا دور معايير التقييم الجدولية لوضع الحلول من خلال تطبيق آليات لأسس وطرق تقييم متعددة لتقرير الاتساق والتناغم.
أهم التوصيات	تطبيق معايير التقييم الدول يؤدي الى تعزيز جودة الابلاغ المالي من خلال الخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية وبالأخص خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق .
التشابه مع الدراسة الحالية	تشارك الدراسة مع دراستنا الحالية في بيان تأثير معيار التقييم الدولية (٤٠٠) المصالح العقارية في القوائم المالية
الاختلاف مع الدراسة الحالية	تختلف الدراسة الحالية من خلال توضيح تاثير اعادة التقييم لعمليات البيع والايجار العقارية في تعظيم الايرادات وليس تقييم الاصول غير المتداولة.

٢- الإطار النظري للبحث: (الإطار المفاهيمي لمعايير التقييم الدولية (IVS) وعقود الايجار العقارية)

١-٢ معايير التقييم الدولية IVS

١-١-٢ تعريف التقييم

عرف التقييم بأنه اجراء أو عملية تحديد رأي لقيمة الاصل على اساس قيمة محددة وفي تاريخ محدد وفقاً لمعايير التقييم الدولية (International Valuation Standard,2022:15).

وقد عرف التقييم العقاري على وجه الخصوص بأنه خطاب مكتوب بشكل محايد ومستقل وغير متحيز من قبل خبير مؤهل وذو خبرة في المهنة يضع رأياً " مسبقاً" عن القيمة المحددة لعقار تم الكشف عليه بعناية وفي تاريخ محدد ، مدعماً " الكشف الخاص بالعقار بوصف ورسومات وتحليل بيانات مسبقاً مستمدة من قبل السوق وبشكل يعتد به (Al-Sayrafi,2013:245) .

٢-١-٢ أهداف معايير التقييم الدولية

ويمكن تحديد اهداف معايير التقييم الدولية (IVS) وتلخيصها بالآتي:

أ- بناء ثقة الجمهور والمستخدمون في عملية التقييم من خلال اصدار المعايير وضمان اعتمادها وتنفيذها دولياً على أصول التقييم في جميع أنحاء العالم مع تطبيق تلك المعايير على مستوى عال من الاحتراف، لان مجلس معايير التقييم الدولية يعتقد بأن هذه المعايير جزء من النظام المالي الدولي.

ب- المساعدة في تقليل الاختلافات في كيفية دمج الشركات في مختلف البلدان وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، لغرض تعزيز الاتساق في قياس الاصول والالتزامات لأغراض إعداد التقارير المالية .

ج- توحيد معايير التقييم في جميع أنحاء العالم خلال إنشاء مجموعة من القواعد والمناهج التي تطبق في جميع البلدان ، والتي تدعم الشفافية والدقة والموضوعية للمستثمرين الدوليين (Almaaeni, 2020: 4).

٢-١-٣ مبادئ التقييم الأساسية (International Valuation Standard,2022:9-10)

حدد مجلس معايير التقييم الدولية (IVSC) مجموعة من المبادئ الاساسية لعملية التقييم تلخصت بالآتي:

أ- الأخلاقيات: يجب على المقيم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية والمتمثلة في النزاهة ، والموضوعية، والحيادية والسرية، والكفاءة، والمهنية لتعزيز ثقة الجمهور والمستخدمين في عملية التقييم .

- ب- أساس القيمة: يتطلب من المقيم أن يختار أساس القيمة المناسب لمهمة التقييم باعتبارها جزء من مسؤولياته واتباع كافة المتطلبات المعمول بها، وتحديد أساس القيمة وتعريفه أو الإشارة إليها في تقرير التقييم. كالاتتماد على أساس القيمة السوقية أو الاتتماد على اساس قيمة الايجار السوقي.
- ج- تاريخ القيمة أو تاريخ التقييم: يجب أن يذكر المقيم التاريخ الذي حدد من خلاله القيمة لأنه أساس التحليلات والآراء والاستنتاجات، فضلا" عن ذكر تاريخ تقرير التقييم أو الإفصاح عنه.
- د- الافتراضات والاشتراطات: يجب أن يذكر المقيم الافتراضات والاشتراطات الهامة سواء كانت عامة او خاصة والتي من الممكن أن تؤثر على نتيجة مهمة التقييم.
- هـ- الاستخدام المقصود: ينبغي على المقيم ذكر وصفا واضحا ودقيقا لاستخدام التقييم المقصود كتحديد الاصل محل التقييم بوضوح.
- و- المستخدم المقصود: يقصد به الزبون او اي طرف آخر معرف باسمه أو نوعه كمستخدم لتقرير التقييم او مراجعة التقييم المقدمة من المقيم بناء" على خطاب من الزبون.
- ز- نطاق العمل: يجب أن يحدد المقيم نطاق العمل وأن ينفذه ويذكره بطريقة مناسبة وملائمة لمهمة التقييم بحيث ينتج عنه تقييم موثوق .
- ح- البيانات: يجب أن يستخدم المقيم المعلومات والمدخلات المناسبة بطريقة تتصف بالوضوح والشفافية والدقة لكي ينتج عنها تقييم موضوعي وغير متحيز
- ط- منهجية التقييم: يجب أن يستخدم المقيم منهجية التقييم المناسبة لاستنتاج تقييم موثوق وموضوعي .
- ي- تسليم التقييم: على المقيم أن يزود المستخدم المقصود(الزبون او الاطراف ذات الصلة بعملية التقييم) بتحليلات وآراء واستنتاجات التقييم وعلى ان تكون واضحة ودقيقة.
- ك- حفظ السجلات : ينبغي على المقيم الاحتفاظ بسجل العمل المنجز أثناء عملية التقييم لفترة كافية ومعقولة ويشمل السجل أساس العمل الذي اعتمدت عليه النتائج والمدخلات والمعطيات الرئيسية وجميع العمليات الحسابية وأعمال البحث والاستقصاء والتحليلات ذات العلاقة بالقرار النهائي للتقييم .

١-٢-٤ أنواع معايير التقييم الدولية

تعد معايير التقييم الدولية (IVS) خطوط مرشدة ومحكمة تستخدم لتطوير ورفع مستوى أو جودة مهنة التقييم وتحقق الاتساق والشفافية في عملياتها، وتحتوي المعايير على ثلاثة أقسام أساسية هي (الإطار العام للمعايير ،المعايير العامة ، ومعايير الأصول) (Saudi Authority of Accredited Valuers,2020:42).

وسيتم في هذا البحث تناول معايير الأصول وتحديدا" معيار رقم (٤٠٠) الحقوق والمصالح العقارية ومعيار رقم (٤١٠) العقارات التطويرية

٢-٢-٢ معايير الأصول:

تتضمن معايير الأصول متطلبات متعلقة بفئات محددة من الأصول، ويجب تطبيق هذه المتطلبات مع متطلبات واشتراطات المعايير العامة عند تقييم أي فئة معينة من فئات الأصول، وتقدم معايير الأصول معلومات مرجعية عن الخصائص التي تؤثر على قيمة كل أصل، بالإضافة إلى المتطلبات المحددة لأساليب التقييم والطرق المستخدمة لكل أصل.

١-٢-٢ معيار (400) الحقوق والمصالح العقارية

تتطبق المبادئ الواردة في المعايير العامة على تقييمات المصالح العقارية، وينص هذا المعيار على المتطلبات الإضافية التي تتطبق على تقييمات المصالح العقارية، أن المصلحة العقارية هي حق في ملكية الارض والمباني أو السيطرة عليها أو استغلالها أو أشغالها، وهناك ثلاثة أنواع رئيسة من الحقوق العقارية (الحق الدائم المطلق في حيازة الارض أو المباني، حق التملك لفترة محدودة، وحق استخدام الارض أو المباني ولكن دون التمتع بحق الملكية أو السيطرة الحصرية)

(Regulatory framework for the real estate appraisal profession,2020:66)

تدرج الأصول غير الملموسة خارج تصنيف الأصول العقارية، ولكن يمكن أن يكون الأصل غير الملموس مرتبط بقيمة الأصول العقارية ويؤثر عليها، لذلك من الضروري أن يكون واضحاً في نطاق العمل ما الذي يجب أن يتضمنه التقييم مثال ذلك: يمكن ربط تقييم أحد الفنادق بعلامته التجارية دون الفصل بينهما، وفي هذه الحالات ستشمل عملية التقييم النظر في إدراج الأصول غير الملموسة وأثرها على تقييم أصول العقارات وينبغي على المقيم إتباع المعيار (٢١٠) الأصول غير الملموسة في حالة وجود أحد عناصرها.

ووفقاً للمعيار (١٠٤) أسس القيمة يجب على المقيم اختيار أساس أو أسس القيمة المناسبة عند تقييم المصالح العقارية، مع الأخذ بنظر الاعتبار أعلى وأفضل استخدام للعقارات ويمكن تطبيق أساليب التقييم الثلاثة المنصوص عليها في المعيار (١٠٥) (أساليب وطرق التقييم) جميعها على تقييم المصالح العقارية للوصول الى مؤشر قيمة مقبول ومعقول والموضحة في ادناه :- (Saudi Authority of Accredited Valuers,2020:67).

أ- أسلوب السوق:

عادة " ما تكون المصالح العقارية ذات خصائص مختلفة وغير متجانسة، حتى وإن كانت الأرض والمباني ذات خصائص مادية مطابقة لتلك المتداولة في السوق فإن الموقع سيكون مختلفاً" وعلى الرغم من أوجه الاختلاف هذه عادة" ما يستخدم أسلوب السوق لتقييم المصالح العقارية.

وينبغي على المقيم اعتماد وحدات مقارنة معروفة ومناسبة للمقارنة بين العقار محل التقييم والمصالح العقارية الأخرى شرط أن تكون وحدة مقارنة المستخدمة هي نفس التي يستخدمها المشاركين في السوق وتكون وحدات المقارنة المستخدمة عادة" لتقييم العقارات هي (سعر المتر المربع من المبنى أو المساحة من الأرض ، أو سعر الغرفة ، أو سعر وحدة الإنتاج) ،ويحدد مدى الاعتماد على أي بيانات أسعار مماثلة في عملية التقييم بمقارنة الخصائص المختلفة للعقار والمعاملة التي اشتقت منها البيانات مع العقار الذي يتم تقييمه ، وتشمل الاختلافات المحددة التي ينبغي مراعاتها عند تقييم المصالح العقارية، على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- نوع المصلحة المستند منها الأدلة على الأسعار ونوع المصلحة التي يتم تقييمها ، او موقع العقار
- نوعية الأرض وعمر المباني ومواصفاتها ، أو تقسيم الأراضي المسموح به في كل عقار .
- الظروف التي تم تحديد السعر فيها وأساس القيمة المطلوب والتاريخ الفعلي للأدلة على الأسعار وتاريخ التقييم .
- ظروف السوق في وقت المعاملات وكيف تختلف عن الظروف الموجودة في تاريخ التقييم.

ب- أسلوب الدخل:

تستخدم طرق مختلفة للوصول الى القيمة من خلال أسلوب الدخل، وتشترك جميعها في خاصية أن القيمة تعتمد على الدخل الفعلي أو المقدر الذي إما أن يكون مولداً أو يمكن توليده بواسطة صاحب المصلحة في حالة العقارات الاستثمارية التي يمكن أن يكون دخلها في صورة إيجار.

ترتبط قدرة العقار على توليد الدخل بالنسبة لبعض المصالح العقارية ارتباطاً وثيقاً باستخدام نشاط تجاري معين، وفي حالة وجود مبنى مناسب فقط لنوع معين من الأنشطة التجارية فعادة ما يكون الدخل مرتبطاً بالتدفقات النقدية الفعلية أو المحتملة والتي ستتحقق لصاحبه من هذا النشاط، وعادة" ما يشار إلى استغلال الإمكانات التجارية للعقار لبيان قيمته بطريقة الأرباح، وفيما يلي شرح مبسط لبعض طرق التقييم بأسلوب الدخل: -

- طريقة الاستثمار: ينبغي تحديد إجمالي القيمة الإيجارية للأصل في البداية، وبعد ذلك يتم خصم المصروفات السنوية للأصل من إجمالي القيمة الإيجارية للوصول إلى صافي القيمة الإيجارية السنوية، وتتم رسملة صافي القيمة الإيجارية السنوية للوصول إلى القيمة الرأسمالية للأصل

- طريقة التدفقات النقدية المخصومة: يمكن حسابها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية من الأصل التي تتكون من تدفقات إيرادية إلى الداخل (دخل) وتدفقات نقدية إلى الخارج (مصرفات) ويتم التوصل إليها بتطبيق معدل خصم على التدفقات النقدية، ومجموع التدفقات النقدية هو القيمة الرأسمالية للأصل.
- طريقة القيمة المتبقية: يتم التوصل للقيمة السوقية للعقار بخصم قيمة تكاليف التطوير ومخاطر وأرباح المطور من إجمالي قيمة التطوير الخاصة بالعقار، ويتم تحويل القيمة المتبقية الناتجة إلى قيمة حالية بتطبيق سعر الاقتراض الحالي على مدة التطوير.
- طريقة الأرباح: يمكن الوصول إلى القيمة عن طريق حساب إجمالي الدخل ناقصاً منه المشتريات للوصول إلى إجمالي الربح، إجمالي الأرباح ناقصاً منها المصروفات والتنفقات للوصول إلى صافي الأرباح أو الرصيد القابل للقسمه وهو يمثل المبلغ الذي يتم تقاسمه بين المستأجر والمالك)، الرصيد القابل للقسمه ناقصاً منه حصة المستأجر للوصول إلى إجمالي القيمة الإيجارية السنوية، إجمالي القيمة الإيجارية السنوية ناقصاً منها المصروفات السنوية للوصول إلى صافي القيمة الإيجارية السنوية، وتتم رسملة صافي القيمة الإيجارية السنوية للوصول إلى القيمة السوقية للأصل (Regulatory framework for the real estate appraisal profession,2020:68)

ج- أسلوب الكلفة:

عادة ما يطبق هذا الأسلوب على تقييم المصالح العقارية التي يتم استبدالها بعقارات أخرى، إذ يمكن استخدامه كأسلوب أساسي في حالة عدم وجود أدلة على أسعار معاملات العقارات المماثلة أو عدم وجود تدفقات دخل فعلية أو مفترضة قابلة للتحديد يمكن أن يتحقق لمالك المصلحة ذات العلاقة، كما يمكن استخدام أسلوب التكلفة كأسلوب ثانوي أو مساعد في حالة توفر أدلة على أسعار المعاملات السوقية أو تدفقات دخل قابلة للتحديد.

تتطلب الخطوة الأولى في أسلوب الكلفة حساب تكلفة الاستبدال، وعادةً ما تكون تكلفة استبدال العقار بعقار آخر حديث ومكافئ في تاريخ التقييم، ويستثنى من ذلك إذا كان يجب أن يكون العقار المكافئ نسخة طبق الأصل من العقار محل التقييم لتزويد المشارك بعقار له نفس الاستخدام، وفي هذه الحالة ستكون تكلفة الاستبدال تلك التكلفة الخاصة بإعادة إنتاج العقار محل التقييم بدلاً من استبداله بعقار حديث مكافئ، ويجب أن تتضمن تكلفة الاستبدال كافة التكاليف العرضية، مثل (قيمة الأرض، والبنية الأساسية، ورسوم التصميم، وتكاليف التمويل، وأرباح المطورين التي سيكتسبها أحد المشاركين في إنشاء أصل مكافئ)

لذلك يجب أن تخضع تكلفة العقار الحديث المكافئ للتعديل وفقاً للتقدم المادي والوظيفي والتقني والاقتصادي، والهدف من أي تعديل وفقاً للتقدم هو تقدير مقدار انخفاض قيمة العقار محل التقييم بالنسبة لأي مشتري محتمل بالمقارنة بالعقار الحديث المكافئ، ويراعي التقدم الحالة المادية للعقار محل التقييم ووظائفه ومنفعته الاقتصادية مقارنة بالعقار الحديث المكافئ (International Valuation Standard,2022:70)

٢-٢-٢ معيار (410) العقارات التطويرية: (International Valuation Standard,2022:122)

تعرف العقارات التطويرية بأنها المصالح التي يلزم إعادة تطويرها لتحقيق أعلى وأفضل استخدام لها، أو التي انتهت أعمال تطويرها أو ما زالت جارية في تاريخ التقييم، وتشمل (بناء المباني، الأراضي غير المطورة التي يتم تزويدها بالبنية التحتية، إعادة تطوير الأراضي المطورة سابقاً، تحسين المباني أو المنشآت القائمة أو إجراء تغييرات عليها، الأراضي المخصصة للتطوير في إحدى المخططات المعتمدة، الأراضي المخصصة للاستخدامات الأعلى قيمة أو كثافة في إحدى المخططات المعتمدة).

يمكن أن تكون هناك حاجة إلى إجراء تقييمات للعقارات التطويرية لأغراض مختلفة، ويتحمل المقيم مسؤولية فهم الغرض من التقييم، وفيما يلي أمثلة غير حصرية عن الحالات التي يمكن أن تتطلب تقيماً للعقارات التطويرية:

- عند تحديد ما إذا كانت المشروعات المقترحة مجدية من الناحية المالية.
- دعم معاملات الشراء وضمان القروض كجزء من الاستشارات العامة والالتزامات المالية.

- لأغراض إعداد التقارير الضريبية، وكثيراً ما تكون تقييمات العقارات التطويرية ضرورية لتحليل ضرائب القيمة المضافة.
 - للدعاوى القضائية التي تستلزم تحليل التقييم في حالات مثل المنازعات بين أطراف متعددة.
 - لأغراض التقارير المالية عادة ما يكون تقييم العقارات التطويرية ضروريا فيما يتعلق بمبيعات الأصول وتحاليل انخفاض القيمة.
 - للأحداث النظامية أو القانونية الأخرى التي يمكن أن تتطلب تقييم العقارات التطويرية، مثل نزاع الملكية.
- عند تقييم العقارات التطويرية يجب على المقيم اتباع المعيار المطبق لذلك النوع من الأصول أو الالتزامات مثل المعيار رقم (٤٠٠) (الحقوق والمصالح العقارية)
- عند تقييم العقارات التطويرية يجب على المقيم اختيار أساس القيمة المناسبة، عادة" ما يشمل تقييم العقارات التطويرية عددا" كبيرا" من الافتراضات العامة والخاصة بشأن حالة أو وضع المشروع عند انجازه، ويمكن تطبيق أساليب التقييم الثلاثة المنصوص عليها في المعيار (١٠٥) أساليب وطرق التقييم جميعها على تقييم أي مصلحة عقارية، وفيما يلي شرح لتلك الأساليب الخاصة بهذا المعيار: -

أ- أسلوب السوق (International Valuation Standard,2022:124)

يستخدم هذا الأسلوب عندما تكون بعض أنواع العقارات التطويرية متجانسة ومتداولة بكثرة في السوق إذ تتوفر فيها بيانات كافية من المبيعات الأخيرة لاستخدامها كمقارنة مباشرة في الحالات التي يكون فيها التقييم مطلوباً ، ولكن في معظم الأسواق يمكن أن يفرض أسلوب السوق قيوداً على العقارات التطويرية الأكبر أو الأكثر تعقيداً أو العقارات الأصغر التي تكون فيها التحسينات المقترحة غير متجانسة ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن عدد المتغيرات بين العقارات المختلفة ودرجتها يتسبب في إجراء مقارنات مباشرة بين كافة المتغيرات غير القابلة للتطبيق على الرغم من أن الأدلة السوقية المعدلة بشكل صحيح يمكن أن تستخدم كأساس لعدد من المتغيرات الموجودة في التقييم هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يعد تطبيق أسلوب السوق صعباً للعقارات التطويرية التي قد بدأت أعمال التطوير فيها ولكنها لم تنتهي بعد .

ويرى الباحث ان استخدام أسلوب السوق للعقارات التطويرية يمكن أن يكون مناسباً لتحديد قيمة أي عقار عندما يكون منجز ومكتمل بشكل تام.

ب- أسلوب الدخل (International Valuation Standard,2022:124)

يكون أسلوب الدخل مناسباً للعقارات التطويرية لغرض تحديد قيمة أي عقار منجز كأحد المدخلات المطلوبة في إطار طريقة القيمة المتبقية، والقيمة المتبقية تشير إلى المبلغ المتبقي بعد طرح كافة التكاليف المعروفة أو المتوقعة اللازمة لإنجاز التطوير من القيمة المتوقعة للمشروع عند إنجازه وذلك بعد الأخذ بنظر الاعتبار المخاطر المرتبطة بإنجاز المشروع، وتسمى القيمة الناتجة القيمة المتبقية.

وعلى المقيم توخي الحذر عند استخدام هذه الطريقة نظراً لحساسية النتيجة التي تتأثر بالتغيرات العديدة من المدخلات التي يمكن ألا تكون معروفة على وجه الدقة في تاريخ التقييم، وبالتالي يتم تقديرها باستخدام الافتراضات والتقدير الشخصي للمقيم.

ج- أسلوب التكلفة (International Valuation Standard,2022:124-125)

يمكن استخدام أسلوب التكلفة كوسيلة لبيان قيمة العقارات التطويرية، مثل تطوير مقترح لأحد المباني أو المنشآت الأخرى التي لا يوجد لها سوق نشط عند إنجاز أعمال التطوير الخاصة بها.

كما أن أسلوب التكلفة يستند إلى المبدأ الاقتصادي الذي مفاده أن أي مشتري لن يدفع في أي أصل ما يزيد عن المبلغ المدفوع مقابل إنشاء أي أصل له نفس الاستخدام ففي هذه الحالة يجب على المقيم مراعاة الكلفة التي يتكبدها أي مشتري محتمل للحصول على أصل مماثل مع إمكانية تحقيق نفس الربح من التطوير الذي يمكن الحصول عليه من تطوير العقار محل التقييم، ومع ذلك ما لم تكن هناك ظروفًا غير عادية تؤثر على العقار التطويري محل التقييم، وستتكرر عملية تحليل

أي تطوير مقترح وتحديد للتكاليف المتوقعة لأي بديل افتراضي بشكل فعال إما في أسلوب السوق أو طريقة القيمة المتبقية كما هو موضح أعلاه، والتي يمكن تطبيقها مباشرة على العقار محل التقييم. يعتبر تحديد مستوى الربح أي المنفعة العائدة على أي مشتري مرتقب من صعوبات تطبيق أسلوب الكلفة على العقارات التطويرية، وعلى الرغم من أنه يمكن أن يكون لدى أي مطور أرباح مستهدفة في بداية المشروع إلا أن الأرباح الفعلية تحدد تبعاً لقيمة العقار عند إنجاز العمل بشكل نهائي فيه.

٢-٣ عمليات الإيجار

٢-٣-١ تعريف عقود الإيجار

تم تعريف عقد الإيجار على أنه معاملة اقتصادية تتضمن طرفين (مؤجر ومستأجر) المؤجر هو الطرف الذي يملك الأصل وله الحق بمنح المستأجر من استخدام الأصل خلال فترة زمنية محددة (Milton & Genevi, 2019:2) كما عرف الإيجار بأنه "عقد يقوم بموجبه المؤجر منح المستأجر حق استخدام أصل محدد مقابل دفعات إيجار دورية منتظمة على شكل أقساط مع وجود إمكانية التمديد للمستأجر أو استرداد المؤجر الأصل ومنح خيار نقل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية فترة العقد (Silvana, 2020; p1)

٢-٣-٢ أنواع عقود الإيجار

بسبب التطور الحاصل في عملية الإيجار ظهرت بعض الاختلافات في كيفية تأجير المنشأة الاقتصادية لأصولها ، وصعوبة تحديد أي نوع من أنواع عقود الإيجار التي ينبغي ان يستخدمها المنشأة الاقتصادية ، وبالتالي يمكن تقسيم العقود الإيجارية إلى نوعين رئيسيين ، النوع الأول هو الإيجار التمويلي ويسمى أيضا الإيجار الرأسمالي ويستخدم هذا النوع من الإيجار عادة" عندما تكون فترة الإيجار طويلة أذ من المتوقع في نهاية فترة العقد ان لا يكون للأصل محل الإيجار الكثير من القيمة المتبقية او لا توجد له قيمة اطلاقا ، اما النوع الثاني هو عقد الإيجار التشغيلي و يستخدم عادة" عندما تكون فترة التأجير أقصر بكثير من العمر الاقتصادي للأصل أذ ان المؤجر لن يتوقع استرداد كامل سعر الأصل المؤجر (Coyle 2000, 31).

أ- الإيجار التمويلي

ان عقد الإيجار التمويلي يمثل في جوهره عملية شراء الأصل من ناحية المستأجر وعملية بيع الأصل من ناحية المؤجر (Osei 2017:23)، كما يشير المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) الى ان الإيجار التمويلي هو انتقال المخاطر من المؤجر الى المستأجر فضلا" عن ان ملكية الأصل في نهاية فترة العقد قد تنقل او قد لا تنتقل ، ويمكن تعريف الإيجار التمويلي بالاتي :

تم تعريفه بأنه الإيجار الذي لا تتضمن بنوده على خدمات الصيانة ولا يمكن إلغائه من قبل المستأجر وهو الذي تتم فيه استرداد تكلفة الأصل بالكامل خلال فترة التأجير ويمنح للمستأجر حق شراء الأصل في نهاية فترة العقد ولا يمكن إلغاءه الا بموافقة طرفي العقد (Al-Hasnawi, 2016:51).

كما عرف الإيجار التمويلي بأنه نشاط يعطي المؤجر حق حيازة واستخدام الأصل المؤجر إلى المستأجر، لمدة معينة مقابل دفعات تأجير وفقا لإحكام العقد المبرم بين طرفي التأجير ويكون للمستأجر وفق أسلوب الإيجار التمويلي الحق في اختيار شراء الأصل المؤجر كاملا أو جزء منه في الموعد والتمن المحدد في العقد (Salim, 2018:73) .

ب- الإيجار التشغيلي

تم تعريف الإيجار التشغيلي على أنه عقد الإيجار الذي لا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل من المؤجر الى المستأجر (Hamidat. 2020:805)

ويتميز عقد الإيجار التشغيلي عن غيره بان للمؤجر إمكانية تقديم بعض الخدمات للمستأجر كالصيانة ونفقات التأمين على الأصل، فضلا" عن ان مدة العقد تكون أقصر من عمر الأصل محل الإيجار، كما ان عقد الإيجار يمكن ان يتم إلغائه بعد إعلام المستأجر بفترة قصيرة (Othman, 2011:611)

ويتضح مما تقدم بان الايجار التشغيلي يكون هدف المستأجر فيه هو استخدام الاصل لفترة معينة مقابل دفعات مالية دورية ومنتظمة وتكون فترة الايجار قصيرة مما يعني بان منافع الايجار التشغيلي لا يتم رسملتها وتعتبر مصاريف ايجار يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل.

جدول رقم (١) مقارنة بين الايجار التمويلي والايجار التشغيلي

وجهة المقارنة	الايجار التمويلي	الايجار التشغيلي
الهدف	هدف المستأجر هو الحصول على الأصل محل الايجار في نهاية فترة التأجير أو على الأقل استخدام الاصل على مدى طويل من عمره الاقتصادي.	هدف المستأجر هو استخدام الاصل لمدة مؤقتة، وبالتالي تكون مدة الايجار أقصر من العمر الاقتصادي للأصل.
العلاقة	تتسم العلاقة بين المؤجر والمستأجر بحالة من التعقيد وتحتاج الى اطار قانوني ينظمها.	تتسم العلاقة بين المؤجر والمستأجر بالبساطة والمرونة.
مسؤولية التأمين	تقع مسؤولية التأمين على الاصل محل الايجار خلال مدة العقد على المستأجر.	تقع مسؤولية التأمين على الاصل محل الايجار على المؤجر.
تكاليف الصيانة	يتحمل المستأجر تكاليف الصيانة واصلاح الاصل محل الايجار.	تكون تكاليف الصيانة يتحملها المؤجر او المستأجر حسب الاتفاق في العقد.
طبيعة الاعتراف	يتم رسملة الايجار التمويلي في قائمة المركز المالي بحسب قيمة العقد في الاصول والالتزامات.	لا يتم رسملة الايجار التشغيلي ويعتبر تمويل خارج الميزانية وأي مصاريف ايجار يتم الاعتراف بهافي قائمة الدخل.

Fletcher, M., Freeman, R., Sulatnow, M., & Umarov, u., (2005), Leasing in development, Guidelines for Emerging Economies, International Finance corporation Washington.D.C.P.3.

٢-٣-٣ خصائص عقود الايجار

يعد عقد الايجار من العقود الملزمة لأطراف التعاقد سواء أكان مؤجر او مستأجر، وهو عقد شكلي ومن عقود المعاوضة، ومحدد بفترة زمنية معينة قائم على الاعتبار الشخصي لا نشاءه التزامات شخصية في جانب كل من المؤجر والمستأجر، ويمكن ادراج اهم خصائص عقود الايجار بالاتي: (Al-Hindi,2013:30)

أ- عقد الايجار عقد شكلي بمعنى ان تبادل القبول والايجاب لا يكون كافي لأبرام العقد، بل يتطلب اتمامه اتباع شكل وصيغة مخصوصة يعينها أطراف العقد، وان الغرض من شكلية العقود هو تنبيه الاطراف المتعاقدة الى خطر ما يقدمون عليه من تعاقد، فالمرشع يشترط لسريان العقد اتجاه الغير ان يكون له تاريخ محدد وكذلك تسجيل العقد لدى جهة مختصة لغرض اعلام الغير به (Saadou,2020:42)

ب- عقد الايجار من عقود الاعتبار الشخصي ، بمعنى ان كل طرف من اطراف العقد هو موضوع اعتبار لدى الطرف الاخر وينشا هذا الاعتبار على مجموعة من العناصر تؤدي الى جعل المتعاقدين موضع ثقة الاخر ومن هذه العناصر السمعة والثقة التجارية والقدرة على الوفاء بالالتزامات (Dabaan,2015:34)

ج- عقد الايجار عقد مسمى اي ان العقد المسمى هو ما خصصه القانون باسم محدد وتولى تنظيمه لشيوخه بين الناس في تعاملهم المتكررة، والعقود التي يتم تسميتها في القانون اما ان تقع على الملكية أو تقع على المنفعة او العمل (Al-Rashidi,2010:26)

٢-٣-٤ عقود الايجار في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16)

يعد معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) من المعايير الحديثة التي احدثت تغييرا جوهريا في عمليات الايجار وقد حل هذا المعيار بدلا عن المعيار (IAS 17) وقد انهى جدلا " طويلا في الفكر المحاسبي من حيث طريقة الاعتراف والقياس والافصاح ذات العلاقة بعقود الايجار والاطراف المتعاقدة (المؤجر والمستأجر) (Mahmoud,2018:193)

يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والافصاح لعقود الايجار ، بالشكل الذي يؤدي الى أنتاج معلومات مناسبة وملائمة وتمثل بصدق عمليات الايجار لدى طرفي العقد فضلا" عن زيادة الشفافية في البيانات المالية وتحسين المقارنة بين الشركات التي تستأجر الاصول وبين الشركات التي تعتمد على الاقتراض لغرض شراء الاصول ،اذ ان معيار (IAS 17) لم يقدم عرض مناسب وملائم لعمليات الايجار لان المعيار لم يكن يتطلب من المستأجر الاعتراف بأية اصول او التزامات ناشئة عن عقود الايجار التشغيلية بخلاف معيار (IFRS 16) الذي يتطلب رسملة كافة عقود الايجار عموما لدى المستأجر كعقود ايجار تمويلية مع بعض الاستثناءات المحدودة (hamidat,2020:782).

٢-٣-٥ المعالجات المحاسبية لعقود الايجار لدى المؤجر

لقد بين معيار (IFRS 16) بأنه يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود الايجار اما على انه عقد ايجار تشغيلي أو عقد ايجار تمويلي وقد اوضح المعيار بان عقد الايجار يصنف على انه عقد ايجار تمويلي اذا كان ينقل جميع أو أغلب المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الاصل محل العقد ، ويصنف عقد الايجار على انه عقد ايجار تشغيلي اذا كان لا ينقل جميع أو اغلب المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الاصل محل العقد ، اذ يجري تصنيف عقود الايجار في بداية تاريخ عقد الايجار وهو تاريخ اتفاقية العقد او تاريخ التزام الاطراف المتعاقدة بالأحكام والشروط الرئيسية للعقد ، اما بخصوص اعادة تقييم تصنيف نوع الايجار فيكون فقط اذ حدث تعديل في عقد الايجار، اما التغيرات في التقديرات كالتغير في تقدير العمر الاقتصادي للأصل محل الايجار أو تعثر المستأجر في السداد لأي سبب من الاسباب او التغيرات في تقدير القيمة المتبقية للأصل محل الايجار فلا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الايجار للأغراض المحاسبية (IFRS 16,2022 :P 616-617).

٣- الجانب العملي: (تبني معياري التقييم IVS(400&410 في المحاسبة على عمليات الايجار العقارية)

ان عقود الايجار في ظل البيئة العراقية محددة بقوانين من ابرزها واهمها قانون بيع وايجار اموال الدولة رقم (٢١) لسنة/٢٠١٣ (المعدل) أذ رسم هذا القانون الاجراءات اللازمة لإيجار الاموال غير المنقولة وكيفية تقدير قيمة بدل ايجار المال غير المنقول من خلال الاعتماد على بدلات الايجار السنوي الحقيقي او المقدره لأغراض الضريبة ، في حين ان المحاسبة عن عقود الايجار تجري عن طريق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ، الذي يعترف بإيجارات الاصول غير المتداولة والاراضي في كلتا الحالتين (مؤجرة أو مستأجرة) كمصرف في سجلات المستأجر وايراد تشغيلي في سجلات المؤجر ويتم عرضها في حساب كشف اليرادات والمصروفات على وفق مبدأ الاعتراف باليرادات على مختلف انواعها وأشكالها القانونية ومبدأ مقابلة اليرادات بالمصروفات لغرض تحديد نشاط الوحدات الاقتصادية بصورة دورية خلال مدة مالية محددة، ويلاحظ الباحث بعدم وجود توافق ما بين النظام المحاسبي الموحد للبلديات من ناحية الاعتراف بعقود الايجار مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي (IFRS 16) ذات الصلة بالاعتراف بعقود الايجار في قائمة المركز المالي كأصول حق استعمال ضمن قائمة المركز المالي والتزامات تلك العقود في قائمة المركز المالي ضمن جانب الالتزامات بدلا" من الاعتراف بها (كمصرف او ايراد تشغيلي) في كشف الدخل. وفي محور عمليات الايجار سوف نعرض واقع حال عقود الايجار في (عينة البحث) واليرادات الفعلية المتحققة لمديرية بلدية الديوانية وفق التقديرات التي اجرتها ومعرفة مدى تطابق تلك التقديرات مع بدلات الايجار السنوي الحقيقي واجراء اعادة تقييم لتلك التقديرات بالاعتماد على مكاتب العقارات الموضحة في الملحق رقم (١) لما يمثله الايجار جانب مهم في تعظيم ايرادات البلدية باعتبارها تقوم بدور المؤجر وفي ادناه انواع العقارات التي تقوم بلدية الديوانية بتأجيرها للغير ، مع العرض ان عملية اعادة تقييم بدلات الايجار السنوية لمديرية بلدية الديوانية وبمختلف انواعها سوف تكون موحدة ولكل سنوات عينة البحث (٢٠١٩-٢٠٢٢) كون ان عملية الايجار وبدلاتها ثابتة للسنوات عينة البحث.

٣-١- الأراضي الممنوحة كمساحات :

تمتلك مديرية بلدية الديوانية العديد من الاراضي التجارية التي تم استثمارها بواسطة أيجارها للغير وفق أسلوب المساحة استنادا" الى المادة (١٦) من قانون بيع وايجار اموال الدولة رقم (٢١) لسنة/٢٠١٣ (المعدل) ، اذ حددت هذه المادة كيفية انشاء حقوق المساحة لأغراض الأنشطة التجارية والاستثمارية كأنشاء بنايات تجارية أو مطاعم أو مدن ترفيهية أو محطات تعبئة الوقود أو ساحات بيع للفواكه والخضر والمواشي وغيرها من قبل المستثمرين والتي ستؤول مستقبلاً الى البلدية بعد مدة (لا تزيد عن ٢٥ سنة) وتستحصل البلدية إيرادات أيجارية من استثمار تلك الأراضي من قبل الغير، وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (٢) اليرادات المتحققة لبلدية نتيجة ايجار الاراضي العائدة لها كمساحات

نوع الايجار	عدد الاراضي المؤجرة	رقم القطعة والمقاطعة	الموقع	المساحة المؤجرة	ايراد الايجار السنوي المتحقق وفقا" لتقديرات البلدية / دينار
بنايات تجارية	٤	١م ٣٧١٢/٤	ام الخيل	٢م ١٨٠	١٢٣٥٤٠٠٠
		١م ٨٧٥/١٥		٢م ٢٢٠	٩٠١٠٠٠٠
		١م ١٠١/٢		٢م ٥٦٧	١٢٠٠٠٠٠٠

٢٦٤٠٠٠٠٠	٢م٢٥٣		١م٥٠٠٤/٤		
١٦٦١٠٠٠٠	٢م٢٠٠٠	ساحة الاحتفالات	١م٣/٢، ٤/١	٣	مركز ترفيهي
٢٠١٠٠٠٠٠	١٧ دونم *	ام الخيل	١م١٥/٥٩		
٤٠٠٠٠٠٠٠	٢م٦٣٩٢	صدر اليوسفية	١٨م٥/١		
٣١١٥٠٨٥٩١	٢م٤٧٨٧	طريق الدغارة	٢٣م١٥١٥٣/٢	٤	محطة تعبئة وقود
٣٠٦٦١٨٩٩٦	٢م٦٠٠٠	صدر اليوسفية	١٨م٤٦٥٨/١٨		
٢٠٥٧٠٠٠٠٠	٢م٣٥٠٠	ابو الفضل	٢٣م١٧٨٤٨/٢، ١٨٠٤٩/٢		
٢٥٠٠٠٠٠٠	٢م٨٠	ام الخيل	١م٤٢٣٧/٤	٢	مطاعم
٨١٠٠٠٠٠٠	٢م٢٢٧٢	ام الخيل	١م١٠٦٩/٤		
٦٨٧٥٠٠٠٠	٢م٣٠٠٠	ابو الفضل	٢٣م٩٢٨/٢	١	مركز خدمات سيارات
٥٠٠٠٠٠٠٠٠	٢م٦٢٥٠	النبو صالح	٢م٢١٠/٧	١	مركز بيع شركة تويوتا
٣٠٥٠٠٠٠٠٠	٢م٢١٩٨	ام الخيل	١م٤٩٣٤/٤	١	ساحة وقوف سيارات
١٩١٠٠٠٠٠٠٠	٥٠ دونم	الجزرة	١٩م٥١/٤، ٤٢/٢، ٤١/١	١	ساحة بيع المواشي
١٢١٩٦٨١٥٨٧	المجموع				

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مديرية بلدية الديوانية

* الدونم = ٢٥٠٠ م٢

الجدول رقم (٢) يبين ايراد الايجار السنوي المتحقق لمديرية بلدية الديوانية نتيجة استثمار الاراضي العائدة لها وفقا لتقديراتها ، أذ يتبين للباحث من خلال دراسة الكشوفات الخاصة بتلك الاراضي بان معظم ارضة تلك الاراضي لم يتم تثبيتها في السجلات المحاسبية و القوائم المالية و الجزء الاخر ميوبة كأصول غير متداولة رغم انها لا تستوفي شروط تصنيفها كأصول غير متداولة بموجب المعايير المحاسبية الدولية لعدم استخدامها في ممارسة النشاط الطبيعي للبلدية وانما هي اراضي استثمارية لأنها مؤجرة الى الغير، مع العرض لم تقم مديرية بلدية الديوانية بمراجعة بدلات الايجار كل خمس سنوات من تاريخ ابرام عقد المساحة و الجدول ادناه يبين ايراد الايجار السنوي المتحقق لبلدية الديوانية وفقا لمعايير التقييم الدولية (اسلوب السوق) ، فقد قام الباحث بالاعتماد على أصحاب المكاتب العقارية الموضحة في الملحق رقم (١) في تقييم الايجار السنوي المتحقق من تلك الأراضى وكما مبين موضح ادناه:

جدول رقم (٣) الايرادات المتحققة لبلدية نتيجة ايجار الاراضي الاستثمارية بعد اعادة تقييمها

نوع الايجار	عدد قطع الاراضي	رقم القطعة والمقاطعة	الموقع	المساحة المؤجرة	ايراد الايجار السنوي المتحقق بعد اعادة التقييم / دينار
بنايات تجارية	٤	١م٣٧١٢/٤	ام الخيل	٢م١٨٠	٢٧٠٠٠٠٠٠
		١م٨٧٥/١٥		٢م٢٢٠	٣٣٠٠٠٠٠٠
		١م١٠١/٢		٢م٥٦٧	٨٥٠٠٠٠٠٠
		١م٥٠٠٤/٤		٢م٢٥٣	٤٠٠٠٠٠٠٠٠
مركز ترفيهي	٣	١م٣/٢، ٤/١	ساحة الاحتفالات	٢م٢٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠
		١م١٥/٥٩	ام الخيل	١٧ دونم	٣٥٠٠٠٠٠٠٠
		١٨م٥/١	صدر اليوسفية	٢م٦٣٩٢	٨٠٠٠٠٠٠٠٠
محطة تعبئة وقود	٤	٢٣م١٥١٥٣/٢	طريق الدغارة	٢م٤٧٨٧	٤٧٨٧٠٠٠٠٠
		١٨م٤٦٥٨/١٨	صدر اليوسفية	٢م٦٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠
		٢٣م١٧٨٤٨/٢، ١٨٠٤٩/٢	ابو الفضل	٢م٣٥٠٠	٣٥٠٠٠٠٠٠٠٠
مطاعم	٢	١م٤٢٣٧/٤	ام الخيل	٢م٨٠	٣٠٠٠٠٠٠٠٠
		١م١٠٦٩/٤	ام الخيل	٢م٢٢٧٢	٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠
مركز خدمات سيارات	١	٢٣م٩٢٨/٢	ابو الفضل	٢م٣٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠٠
مركز بيع شركة تويوتا	١	٢م٢١٠/٧	النبو صالح	٢م٦٢٥٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
ساحة وقوف سيارات	١	١م٤٩٣٤/٤	ام الخيل	٢م٢١٩٨	٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
وساحة بيع المواشي	١	١٩م٥١/٤، ٤٢/٢، ٤١/١	الجزرة	٥٠ دونم	٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
المجموع					٣٢٢٢٧٧٠٠٠٠٠

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مكاتب العقارات في محافظة الديوانية.

الجدول رقم (٣) يبين ايراد الايجار السنوي المتحقق لمديرية بلدية الديوانية بعد اعادة تقييم بدلات الايجار وفقا لمعايير التقييم الدولية (أسلوب السوق)، اذ يتبين للباحث وجود فروقات كبيرة ما بين تقديرات مديرية بلدية الديوانية وما بين بدلات الايجار الحقيقية لتلك الاراضي اذ بلغت نسبة زيادة ايرادات المديرية بعد اعادة تقييم ايجار الاراضي الممنوحة كمسطحات (١٦٥٪) ، ويعود السبب في ذلك الى عدم أستعانة بلدية الديوانية ببدايات الايجار السنوية الحقيقية او بدلات الايجارات المقدره لأغراض الضريبة ، وانما تم تقدير قيمة تلك الايجارات على اساس احكام واجتهادات شخصية من قبل لجان التقدير المشكلة لهذا الغرض.

٣-٢ المحلات التجارية

تمتلك مديرية بلدية الديوانية العديد من المحلات التجارية المملوكة لها والموزعة في أغلب مناطق مركز محافظة الديوانية والمؤجرة الى الغير وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (٤) ايراد الايجار السنوي المتحقق لبلدية الديوانية من المحلات التجارية

اسم المنطقة	عدد المحلات المؤجرة	أجمالي المساحة / ٢م (١)	أجمالي ايراد الايجار السنوي المتحقق وفقا لتقديرات البلدية وحسب سجلاتها /دينار (٢)	* متوسط سعر المتر المربع الواحد للإيجار السنوي / دينار (٣) = (٢) ÷ (١)
جديدة سندياد	١٠	١٢٩	١٤٨٣٥٠٠٠	١١٥٠٠٠
سوق العروبة	٤٧	٥٠٥	٦٩١٨٥٠٠٠	١٣٧٠٠٠
سوق التجار	١٤	١٢٦	٢٢٥٥٤٠٠٠	١٧٩٠٠٠
حي رمضان	٧	٨٢	٨٦١٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠
الاسواق المركزية	١٤	١٦١	١٧٧١٠٠٠٠	١١٠٠٠٠
صوب الشامية	٤	٤٠	٢٦٨٠٠٠٠	٦٧٠٠٠
الفلكة الحجرية	٧	١١٣	٨٨١٤٠٠٠	٧٨٠٠٠
سوق هرج القديم	٣٠	٣٣٦	٢١٨٤٠٠٠٠	٦٥٠٠٠
علوة الحبوب	٢١	٢٩٠٠	١٠٤٤٠٠٠٠	٣٦٠٠٠
سوق التوراة	٢٦	٢٠٤	٥٩١٦٠٠٠٠	٢٩٠٠٠٠
جديدة كرفت	١٨	٢٣٠	٢٩٩٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
جديدة / هرج	٤٥	٥٤٦	٦٠٠٦٠٠٠٠	١١٠٠٠٠
سوق خلف الاسماك	٥٨	٣٩٦	٦١٣٨٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠
المجموع				٣٨٧١٦٨٠٠٠

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مديرية بلدية الديوانية .

* نظرا لتساوي مساحات المحلات التجارية في المناطق المبينة في الجدول اعلاه فقد تم احتساب متوسط سعر المتر المربع الواحد للإيجار السنوي وفق المعادلة الاتية :

$$\text{متوسط سعر المتر المربع} = \frac{\text{أجمالي ايراد الايجار السنوي المتحقق}}{\text{أجمالي المساحة / م}} \text{ وفقا لتقديرات البلدية}$$

من الجدول رقم (٤) يتبين للباحث بان تقديرات البلدية لمتوسط سعر المتر المربع الواحد للإيجار السنوي غير واقعية وغير دقيقة ، اذ لاحظنا على سبيل المثال ان متوسط السعر لمنطقة سوق التجار (أقل) من متوسط السعر لمنطقة سوق التوراة رغم ان واقع بدلات الايجار الحقيقية عكس ذلك تماما" والتي تشير الى ان بدلات الايجار الحقيقية لمنطقة سوق التجار (أعلى) من بدلات الايجار لمنطقة التوراة ، مما يدل ذلك الى عدم وجود أسس علمية او تقديرات واقعية تسند على وثائق ومعلومات موثقة اثناء عملية التقدير التي تجربها مديرية بلدية الديوانية ، والجدول ادناه يبين تقييم ايراد الايجار السنوي المتحقق للمحلات التجارية وفقا لمعايير التقييم الدولية (أسلوب السوق) وكما موضح ادناه:

جدول رقم (٥) ايراد الايجار السنوي المتحقق بعد اعادة تقييمه وفق معايير التقييم الدولية (اسلوب السوق)

اسم المنطقة	عدد المحلات المؤجرة	أجمالي المساحة / ٢م (١)	ايراد الايجار السنوي المتحقق بعد اعادة تقييمه /دينار (٢)	* متوسط سعر المتر المربع الواحد للإيجار السنوي المتحقق بعد اعادة تقييمه / دينار (٣) = (٢) ÷ (١)
جديدة سندياد	١٠	١٢٩	٢٥٨٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
سوق العروبة	٤٧	٥٠٥	١٥١٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠

٥٠٠٠٠٠	٦٣٠٠٠٠٠٠	١٢٦	١٤	سوق التجار
١٥٠٠٠٠	١٢٣٠٠٠٠٠	٨٢	٧	حي رمضان
٢٠٠٠٠٠	٣٢٢٠٠٠٠٠	١٦١	١٤	الاسواق المركزية
١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٤٠	٤	صوب الشامية
١٧٥٠٠٠	١٩٧٧٥٠٠٠	١١٣	٧	الفلكة الحجرية
١٥٠٠٠٠	٥٠٤٠٠٠٠٠	٣٣٦	٣٠	سوق هرج القديم
٥٥٠٠٠٠	١٥٩٥٠٠٠٠٠	٢٩٠٠	٢١	علوة الحبوب
٣٥٠٠٠٠	٧١٤٠٠٠٠٠	٢٠٤	٢٦	سوق التوراة
٢٥٠٠٠٠	٥٧٥٠٠٠٠٠	٢٣٠	١٨	جديدة كرفت
١٢٥٠٠٠	٦٨٢٥٠٠٠٠	٥٤٦	٤٥	جديدة / هرج
١٧٥٠٠٠٠	٦٩٣٠٠٠٠٠	٣٩٦	٥٨	سوق خلف الاسماك
٧١٥٦٢٥٠٠٠				المجموع

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مكاتب العقارات في محافظة الديوانية.

* تم احتساب متوسط سعر المتر المربع الواحد للإيجار السنوي المتحقق بعد اعادة تقييمه بنفس المعادلة التي تم فيها احتساب متوسط سعر المتر المربع الواحد للإيجار السنوي المتحقق وفقاً لتقديرات البلدية المبينة في المعادلة أعلاه.

الجدول رقم (٥) يبين ايراد الايجار السنوي المتحقق للمحلات التجارية بعد اعادة تقييمها ، اذ يتبين للباحث ارتفاع مبلغ ايراد ايجار المحلات التجارية الى (٧١٥٦٢٥٠٠٠) دينار (سبعمائة وخمسة عشر مليون وستمائة وخمسة وعشرون الف دينار) بعد ان كان ايراد الايجار السنوي بمبلغ (٣٨٧١٦٨٠٠٠) دينار (ثلاثمائة وسبعة وثمانون مليون ومائة وثمانية وستون الف دينار) اي بزيادة بمبلغ (٣٢٨٤٥٧٠٠٠) دينار (ثلاثمائة وثمانية وعشرون مليون واربعمائة وسبعة وخمسون الف دينار) اذ تشكل هذه الزيادة نسبة (٨٥٪) مما يشير ذلك الى عدم وجود سيطرة ومراجعة لتقديرات الايجارات التي يتم اجراء تقديراتها من لجان التقدير المشكلة لهذا الغرض من قبل مديرية بلدية الديوانية .

٣-٣ المعامل الصناعية

تمتلك مديرية بلدية الديوانية العديد من المعامل الصناعية موزعة على ثلاثة مواقع في مركز محافظة الديوانية مؤجرة من قبل أصحاب الصناعات المختلفة كصناعة الابواب والشبابيك الحديدية والهياكل والمسقفات والمنتجات الغذائية ومعامل الثلج وغيرها من الصناعات والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات ايجارية وكما مبين في الجدول ادناه:

جدول رقم (٦) ايراد الايجار السنوي المتحقق لبلدية الديوانية من المعامل الصناعية

نوع العقار المؤجر	الموقع	العدد	اجمالي الايجار السنوي المتحقق وفقاً لتقديرات البلدية وحسب سجلاتها / دينار
معامل صناعية	ابو الفضل	١١	١٨٠٧٣٠٠٠
	مجاور المشتقات النفطية	١١٦	٢٣٧٣٥٩٥٠٠
	طريق عفك - ديوانية	١٨	١٠٤٣٥٠٠٠
المجموع			٢٦٥٨٦٧٥٠٠

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مديرية بلدية الديوانية.

الجدول رقم (٦) يبين ايراد الايجار السنوي المتحقق لمديرية بلدية الديوانية من المعامل الصناعية وفقاً لتقديرات البلدية وبمبلغ مقداره (٢٦٥٨٦٧٥٠٠) دينار (مائتان وخمسة وستون مليون وثمانمائة وسبعة وستون الف وخمسمائة دينار) ، ومن خلال دراسة تقديرات البلدية لتلك المعامل لاحظنا وجود تباين جوهري في تقديرات البلدية لإيجار تلك المعامل رغم تشابهها في المساحة والموقع مما يشير ذلك الى ان وضع تقديرات الايجار تتم وفق احكام واجتهادات شخصية ، والجدول ادناه يبين ايراد الايجار السنوي المتحقق للمعامل الصناعية بعد اعادة تقييمها وفقاً لمعايير التقييم الدولية (أسلوب السوق) وكما موضح ادناه:

جدول رقم (٧) ايراد الايجار السنوي المتحقق لبلدية الديوانية من المعامل الصناعية بعد اعادة تقييمها

نوع العقار المؤجر	الموقع	العدد	*متوسط الايجار السنوي المتحقق للمعمل الواحد/ دينار	اجمالي الايجار السنوي المتحقق بعد اعادة التقييم / دينار
معامل صناعية	ابو الفضل	١١	***٥٠٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠٠٠
	مجاور المشتقات النفطية	١١٦	٥٠٠٠٠٠٠	٥٨٠٠٠٠٠٠

٥٤٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	١٨	طريق عفك - ديوانية
٦٨٩٠٠٠٠٠٠	المجموع		

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مكاتب العقارات في محافظة الديوانية.

* تم احتساب متوسط الايجار السنوي المتوقع للمعمل الواحد عن طريق تحديد بدلات الايجار الحقيقية التي تقع بين أعلى سعر وادنى سعر لكل منطقة من مناطق المعامل المبينة في اعلاه وفق المعادلة الاتية:

$$\text{متوسط الايجار السنوي بعد اعادة التقييم} = \text{الحد الاعلى للإيجار السنوي} + \text{الحد الادنى للإيجار السنوي} \div ٢$$

** استخراج متوسط الايجار السنوي المتوقع بعد اعادة التقييم للمعمل الواحد لموقع (ابو الفضل) على سبيل المثال على النحو الاتي:

$$\text{متوسط الايجار السنوي بعد اعادة التقييم} = (٦) \text{ مليون} + (٤) \text{ مليون} \div ٢$$

$$= (٥) \text{ مليون دينار / معمل}$$

الجدول رقم (٧) يبين ارتفاع ايراد ايجار المعامل الصناعية بعد اعادة تقييمها وفقاً لمعايير التقييم الدولية (اسلوب السوق) الى مبلغ (٦٨٩٠٠٠٠٠٠٠) دينار (ستمائة وتسعة وثمانون مليون دينار) بعد ان كان رصيد بدلات الايجار السنوية المتحققة وفق تقديرات البلدية بمبلغ (٢٦٥٨٦٧٥٠٠) دينار (مئتان وخمسة وستون مليون وثمانمائة وسبعة وستون الف وخمسمائة دينار) اي بزيادة مقدارها (٤٢٣١٣٢٥٠٠) دينار (اربعمائة وثلاثة وعشرون مليون ومائة واثنان وثلاثون الف وخمسمائة دينار) اذ ان هذا الارتفاع يعكس الخلل الكبير الموجود في مديرية بلدية الديوانية في التعامل مع املاكها وهذا الخلل غالباً ما يتعلق بسوء التخطيط وضعف الادارة وعدم وجود سيطرة على هذه الاملاك.

٣-٤ ساحات وقوف السيارات

تمتلك مديرية بلدية الديوانية العديد من الأراضي المخصصة كساحات لوقوف ومبيت السيارات والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات ايجارية والتي جرى ايجارها للغير عن طريق اجراء المزادات العلنية لها وكما موضح في الجدول ادناه:

جدول رقم (٨) ايراد الايجار السنوي المتوقع لبلدية الديوانية من ساحات وقوف السيارات

رقم القطعة والمقاطعة	الموقع	المساحة المؤجرة /م٢	ايراد الايجار السنوي المتوقع وفقاً لتقديرات البلدية وحسب سجلاتها / دينار
١٨م ١١١٩٤/٢٢	التأميم	١٨٠٠	١٣٦٥٠٠٠
٣م ٣٣/٥	التقية (يسار التجنيد)	٩٠٠	٥٣١٤٥٠٠
١٨م ١١٧٤٨/٢٢	الزيتون	١٠٠٠	٦٠٥٠٠٠
٤٣١/١٨ سوق	سوق التحدي	٣٣٩٦	٨٠١٠٠٠٠
١م ٥٥/٢	خلف كلية الآداب	٤٦٠٥	٤٦٢٥٠٠٠
١٨م ١٢٧٢/١	العروبة الثالثة	٩٤١	٦٩١٥٠٠٠
١٨م ١١٧٦٢/٢٢	صدر اليوسفية	٣٠٠٠	٢٩٦١٤٧٥٠
٤٣٩/٣٩ صوب الشامية	صوب الشامية	٤٥٠	٢٠١٠٠٠٠
١٨م ٤٩٥٣/٢٢	صدر اليوسفية	١٨٠٠	١٥٣٠٠٠٠
١٨م ٤٨٢/٢٢	النهضة	٧٥٠	٤٠٥٠٠٠٠
المجموع			٦٣٩٩٤٢٥٠

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مديرية بلدية الديوانية.

جدول رقم (٩) ايراد الايجار السنوي المتوقع لبلدية الديوانية من ساحات وقوف السيارات بعد اعادة تقييمها

رقم القطعة والمقاطعة	الموقع	المساحة المؤجرة /م٢	ايراد الايجار السنوي المتوقع بعد اعادة تقييمها / دينار
١٨م ١١١٩٤/٢٢	التأميم	١٨٠٠	٤٠٠٠٠٠٠
٣م ٣٣/٥	التقية (يسار التجنيد)	٩٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
١٨م ١١٧٤٨/٢٢	الزيتون	١٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠
٤٣١/١٨ سوق	سوق التحدي	٣٣٩٦	١٥٠٠٠٠٠٠
١م ٥٥/٢	خلف كلية الآداب	٤٦٠٥	٥٠٠٠٠٠٠
١٨م ١٢٧٢/١	العروبة الثالثة	٩٤١	٧٥٠٠٠٠٠
١٨م ١١٧٦٢/٢٢	صدر اليوسفية	٣٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠٠

٢٥٠٠٠٠٠٠	٤٥٠	صوب الشامية	٤٣٩/٣٩ صوب الشامية
٦٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠	صدر اليوسفية	١٨م ٤٩٥٣/٢٢
٦٠٠٠٠٠٠	٧٥٠	النهضة	١٨م ٤٨٢/٢٢
١١٥٠٠٠٠٠		المجموع	

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على مكاتب العقارات في محافظة الديوانية.

ان لعملية اعادة التقييم التي قام بها الباحث وفقا لمعايير التقييم الدولية (اسلوب السوق) بالاعتماد على مكاتب العقارات لتقييم بدلات الايجار السنوي المتحقق لساحات وقوف السيارات المملوكة لمديرية بلدية الديوانية والموضحة في الجدول رقم (٨ ٩) ، قد ادى الى ظهور فروقات كبيرة في بدلات الايجار السنوي المتحقق والتي تشكل نسبة زيادة بلغت (٨٠٪) عن بدلات الايجار السنوي المتحقق وفقا لتقديرات البلدية.

٣-٥ المحلات الصناعية

تمتلك مديرية بلدية الديوانية العديد من المحلات الصناعية المؤجرة لأغراض صيانة السيارات والمكائن والمعدات وبيع قطع الغيار المختلفة والمحتفظ بها من قبل البلدية لاكتساب ايرادات ايجارية وكما مبين في الجدول ادناه:

جدول رقم (١٠) ايراد الايجار السنوي الفعلي لبلدية الديوانية من المحلات الصناعية

اجمالي الايجار السنوي الفعلي وفقا لتقديرات البلدية وحسب سجلاتها / دينار	مساحة المحل الواحد /م ^٢		عدد المحلات المؤجرة
	م / الى	م / من	
٥٨٨٧٥٧٥٠	٢٥	١٥	١٥٦
٢١٩٥٠٠٠٠	٤٠	٣٠	٥٠
٣١٦٦٥٠٠٠	٥٠	٤١	٤٦
٤٤٩٠٥٠٠٠	٦٠	٥١	٧٩
٧٦٧٧٧٥٠	٧٠	٦١	١٥
١٤٣٠٧٣١٠٠	٨٠	٧١	٢٧٧
٢١٦٩٥٠٠٠	٩٠	٨١	٣٦
١٣٥٧٢٤٠٠١	١٢٠	٩٦	١٨٤
٨٠٢١١٠٠١	١٦٠	١٢١	١٢١
١٣٦٦٥٠٠٠	٣٠٠	١٦١	٧
٩٧٨٠٠٠٠	٤٥٠	٣٠١	٨
١١٢٣٥٠٠٠	٦٠٠	٤٥١	٥
٥٨٠٤٥٦٦٠٢	المجموع		

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مديرية بلدية الديوانية

جدول رقم (١١) ايراد الايجار السنوي الفعلي لبلدية الديوانية من المحلات الصناعية بعد اعادة تقييمها

اجمالي الايجار السنوي المتحقق بعد اعادة التقييم / دينار	الايجار السنوي للمحل الواحد / دينار	الايجار الشهري للمحل الواحد/ دينار	مساحة المحل الواحد /م ^٢		عدد المحلات المؤجرة
			م / الى	م / من	
١٤٩٧٦٠٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٢٥	١٥	١٥٦
٦٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٤٠	٣٠	٥٠
٦٩٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٥٠	٤١	٤٦
١٢٧٩٨٠٠٠٠	١٦٢٠٠٠	١٣٥٠٠٠	٦٠	٥١	٧٩
٢٦١٠٠٠٠٠	١٧٤٠٠٠	١٤٥٠٠٠	٧٠	٦١	١٥
٥٣١٨٤٠٠٠٠	١٩٢٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٨٠	٧١	٢٧٧
٧١٢٨٠٠٠٠	١٩٨٠٠٠	١٦٥٠٠٠	٩٠	٨١	٣٦
٣٨٦٤٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	١٢٠	٩٦	١٨٤
٢٩٠٤٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٦٠	١٢١	١٢١
٢١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠	١٦١	٧
٢٨٠٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٢٩١٥٠٠	٤٥٠	٣٠١	٨
١٩٥٠٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٢٥٠٠٠	٦٠٠	٤٥١	٥
١٧٢٧٢٦٠٠٠٠	المجموع				

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على مكاتب العقارات في محافظة الديوانية.

من الجدولين (١٠ و ١١) يتبين للباحث بان مديرية بلدية الديوانية لم تقم بتحقيق اقصى استفادة من المحلات الصناعية التي تم أيجارها للغير بشكل يحقق إيرادات للبلدية وفق بدلات الايجار الحقيقية المتعارف عليها في السوق ، اذ لاحظ الباحث ارتفاع ايراد بدلات الايجار السنوي المتحقق بعد اعادة تقييم تلك البدلات الى مبلغ (١٧٢٧٢٦٠٠٠٠) دينار وسبعمئة وسبعة وعشرون مليون ومائتان وستون الف دينار) بعد ان كانت بدلات الايجار السنوي المحقق وفق تقديرات مديرية بلدية الديوانية مبلغ (٥٨٠٤٥٦٦٠٢) دينار (خمسائة وثمانون مليون واربعمائة وستة وخمسون الف وستمئة واثنان دينار) اي بزيادة بلغت (١١٤٦٨٠٣٣٩٨) دينار (مليار ومائة وستة واربعون مليون وثمانمئة وثلاثة الف وثلاثمئة وثمانية وتسعون دينار) وهذه الزيادة تشكل نسبة (١٩٨٪) .

٣-٦ قياس مدى تأثير تقييم عمليات الايجار وفق معايير التقييم الدولية (أسلوب السوق) في تعظيم الايرادات.

ان عمليات الايجار التي تضمنت ايجار الاملاك (التجارية والصناعية) فقد قام الباحث بدراسة وتحليل الايرادات المتحققة لمديرية بلدية الديوانية وفق التقديرات التي اجرتها لجان التقدير وبين الايرادات المتحققة بعد اعادة التقييم وفق معايير التقييم الدولية (اسلوب السوق)، ندرج في ادناه نتائج تأثير تبني معايير التقييم الدولية في تعظيم ايرادات عينة البحث للسنوات (٢٠١٩-٢٠٢٢) وكما موضح ادناه:

جدول رقم (١٢) الفرق ما بين ايراد الايجار السنوي المتحقق وفقاً لتقديرات البلدية وما بين ايرادات ايراد الايجار الفعلي

المتحقق بعد اعادة تقييمها وفقاً لمعايير التقييم الدولية (اسلوب السوق)

نوع المؤجر	اجمالي الايجار السنوي المتحقق وفقاً لتقديرات البلدية / دينار (١)	اجمالي الايجار السنوي المتحقق بعد اعادة التقييم / دينار (٢)	الفرق (زيادة) / دينار (٣) = (٢) - (١)	نسبة الزيادة % (٤) = (٣) ÷ (١)
أراضي مساحات و إستثمارات	١٢١٩٦٨١٥٨٧	٣٢٢٧٧٠٠٠٠	٢٠٠٨٠١٨٤١٣	١٦٥
المحلات التجارية	٣٨٧١٦٨٠٠٠	٧١٥٦٢٥٠٠	٣٢٨٤٥٧٠٠٠	٨٥
ساحات وقوف السيارات	٦٣٩٩٤٢٥٠	١١٥٠٠٠٠٠	٥١٠٠٥٧٥٠	٨٠
المحلات الصناعية	٥٨٠٤٥٦٦٠٢	١٧٢٧٢٦٠٠٠	١١٤٦٨٠٣٣٩٨	١٩٨
المعامل الصناعية	٢٦٥٨٦٧٥٠٠	٦٨٩٠٠٠٠٠	٤٢٣١٣٢٥٠٠	١٥٩
المجموع	٢٥١٧١٦٧٩٣٩	٦٤٧٤٥٨٥٠٠٠	٣٩٥٧٤١٧٠٦١	١٥٧

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول من (٢) الى (١١)

الجدول رقم (١٢) يبين مبالغ الزيادة ونسب الزيادة الحاصلة في ايرادات الايجار السنوي بعد اعادة تقييم الايجار السنوي لعقارات مديرية بلدية الديوانية ، اذ يتبين للباحث بان تطبيق معايير التقييم الدولية أدى الى ظهور ايراد الايجار السنوي المتحقق بعد اعادة تقييمه وفق (اسلوب السوق) للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) بمبلغ (٦٤٧٤٥٨٥٠٠٠) دينار (ستة مليار وأربعمائة واربعة وسبعون مليون وخمسائة وخمسة وثمانون الف دينار) بعد أن كان رصيده (٢٥١٧١٦٧٩٣٩) دينار (مليارين وخمسائة وسبعة عشر مليون ومائة وسبعة وستون الف وتسعمائة وتسعة وثلاثون دينار) أي بزيادة بلغت (٣٩٥٧٤١٧٠٦١) دينار (ثلاثة مليار وتسعمائة وسبعة وخمسون مليون واربعمائة وسبعة وستون دينار) وهذه الزيادة تشكل نسبة بلغت (١٥٧٪) من ايراد الايجار السنوي المتحقق لمديرية بلدية الديوانية وفقاً لتقديرات التي قامت بها لجان التقدير المشكلة لهذا الشأن ، علماً أن تلك الزيادة لا تمثل كل عمليات الايجار التي قامت بها مديرية بلدية الديوانية ، وإنما تمثل فقط ما تم إعادة تقييمه من قبل الباحث بالاعتماد على المكاتب العقارية من أجمالي الايجار السنوي المتحقق ، والجدول رقم (١٣) يعكس مقدار الزيادة في الايرادات المتحصلة لمديرية بلدية الديوانية خلال السنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) وكما موضح ادناه:

جدول رقم (١٣) ايراد الايجار السنوي الفعلي المتحصل بعد اعادة التقييم لأجمالي الاجارات

السنة	ايراد الايجار السنوي الفعلي المتحصل وفقاً لتقديرات البلدية / دينار (١)	نسبة الزيادة بعد اعادة التقييم % (٢)	مبلغ الزيادة / دينار (٣) = (١) * (٢)	ايراد الايجار السنوي الفعلي المتحصل بعد اعادة التقييم / دينار (٤) = (٣) + (١)
٢٠١٩	٤٨٥٣٣٨٤٦٢٦	١٥٧	٧٦١٩٨١٣٨٦٣	١٢٤٧٣١٩٨٤٨٩
٢٠٢٠	٤٩١٣٠٠٤٩٠٢		٧٧١٣٤١٧٦٩٦	١٢٦٢٦٤٢٢٥٩٨
٢٠٢١	٥٩٧٣٢٠٦٠٢٢		٩٣٧٧٩٣٣٤٥٥	١٥٣٥١١٣٩٤٧٧

١١٧٨٧٥٢٧٨٦٥	٧٢٠٠٩٤١١٤٧	٤٥٨٦٥٨٦٧١٨	٢٠٢٢
-------------	------------	------------	------

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات بلدية الديوانية والجدول رقم (١٢)

الجدول رقم (١٣) يبين ايراد مبيعات الاراضي المتحصلة وفقا لتقديرات البلدية وايراد مبيعات الاراضي المتحصلة بعد اعادة التقييم، اذ يتبين للباحث بان تطبيق معايير التقييم الدولية أدى الى ظهور ايراد الايجار السنوي الفعلي المتحصل بعد اعادة التقييم وفقا لمعايير التقييم الدولية (اسلوب السوق) للسنة/٢٠١٩ بمبلغ (١٢٤٧٣١٩٨٤٨٩) دينار (اثني عشر مليار واربعمئة وثلاثة وسبعون مليون ومائة وثمانية وتسعون الف واربعمئة وتسعة وثمانون دينار) بعد أن كان رصيده (٤٨٥٣٣٨٤٦٢٦) دينار (اربع مليار وثمانمئة وثلاثة وخمسون مليون وثلاثمئة واربعة وثمانون الف وستمئة وستة وعشرون دينار) أي بزيادة بلغت (٧٦١٩٨١٣٨٦٣) دينار (سبعة مليار وستمئة وتسعة عشر مليون وثمانمئة وثلاثة عشر الف وثمانمئة وثلاثة وستون دينار)، بينما ظهر ايراد الايجار السنوي الفعلي للسنة/٢٠٢٠ بعد اعادة تقيمه بمبلغ (١٢٦٢٦٤٢٢٥٩٨) دينار (اثني عشر مليار وستمئة وستة وعشرون مليون واربعمئة واثنان وعشرون الف وخمسمئة وثمانية وتسعون دينار) بعد ان كان رصيده (٤٩١٣٠٠٤٩٠٢) دينار (اربع مليار وتسعمئة وثلاثة عشر مليون واربع الف وتسعمئة واثنان دينا) أي بزيادة بلغت (٧٧١٣٤١٧٦٩٦) دينار (سبعة مليار وسبعمئة وثلاثة عشر مليون واربعمئة وسبعة عشر الف وستمئة وستة وتسعون دينار) ، في حين كان رصيد ايراد الايجار السنوي الفعلي بعد اعادة تقيمه للسنة/٢٠٢١ مبلغ مقداره (١٥٣٥١١٣٩٤٧٧) دينار (خمسة عشر مليار وثلاثمئة وواحد وخمسون مليون ومائة وتسعة وثلاثون الف واربعمئة وسبعة وسبعون دينار) بعد ان كان رصيده (٥٩٧٣٢٠٦٠٢٢) دينار (خمسة مليار وتسعمئة وثلاثة وسبعون مليون ومائتان وستة الف واثنان وعشرون دينار) اي بزيادة بلغت (٩٣٧٧٩٣٣٤٥٥) دينار (تسعة مليار وثلاثمئة وسبعة وسبعون مليون وتسعمئة وثلاثة وثلاثون الف واربعمئة وخمسة وخمسون دينار) اما في السنة /٢٠٢٢ فكان رصيد ايراد الايجار السنوي الفعلي بعد اعادة تقيمه مبلغ مقداره (١١٧٨٧٥٢٧٨٦٥) دينار (احد عشر مليار وسبعمئة وسبعة وثمانون مليون وخمسمئة وسبعة وعشرون الف وثمانمئة وخمسة وستون دينار) بعد ان كان رصيده (٤٥٨٦٥٨٦٧١٨) دينار (اربع مليار وخمسمئة وستة وثمانون مليون وخمسمئة وستة وثمانون الف وسبعمئة وتسعة وثلاثون الف واربعمئة وستة وتسعون دينار) اي بزيادة بلغت (٧٢٠٠٩٤١١٤٧) دينار (سبعة مليار ومائتان مليون وتسعمئة وثلاثة وثلاثون الف واربعمئة وخمسة وواحد واربعون الف ومائة وسبعة واربعون دينار) ، والجدول رقم (١٤) في ادناه يبين تأثير مبلغ الزيادة في ايراد الايجار السنوي الفعلي بعد اعاد تقيمها وفقا لمعايير التقييم الدولية (اسلوب السوق) للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) على مقدار العجز المتحقق لمديرية بلدية الديوانية وكما موضح ادناه:

جدول رقم (١٤) تأثير مبلغ الزيادة في ايراد مبيعات الاراضي على مقدار العجز المتحقق للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢)

السنة	مقدار العجز المتحقق /دينار (١)	مبلغ الزيادة في ايراد الايجار السنوي بعد اعادة التقييم / دينار (٢)	مقدار العجز أو الفائض بعد اعادة التقييم /دينار (٣) = (٢) - (١)
٢٠١٩	٤٢٢٣٥٧٢٧٤٤	٧٦١٩٨١٣٨٦٣	٣٣٩٦٢٤١١١٩
٢٠٢٠	٥٢٧٨٧٨٢١٢٨	٧٧١٣٤١٧٦٩٦	٢٤٣٤٦٣٥٥٦٨
٢٠٢١	٣٠٢٢١٩٧٤١٤	٩٣٧٧٩٣٣٤٥٥	٦٣٥٥٧٣٦٠٤١
٢٠٢٢	٤٣٨١٧١٥٩١٨	٧٢٠٠٩٤١١٤٧	٢٨١٩٢٢٥٢٢٩

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مديرية بلدية الديوانية و جدول رقم (١٣)

الجدول رقم (١٤) يبين تأثير مبلغ الزيادة في ايراد الايجار السنوي بعد اجراء عملية اعادة التقييم لها وفقا لمعايير التقييم الدولية (اسلوب السوق) على مقدار العجز المتحقق لمديرية بلدية الديوانية للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) ، اذ يتبين للباحث ان العجز الظاهر في السجلات المالية لمديرية بلدية الديوانية سوف ينعكس الى فائض للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) اذ بلغ الفائض لسنة/٢٠١٩ مبلغ قدره (٣٣٩٦٢٤١١١٩) دينار (ثلاثة مليار وثلاثمئة وستة وتسعون مليون ومائتان وواحد واربعون الف ومائة وتسعة عشر دينار) في حين ظهر الفائض لسنة/٢٠٢٠ مبلغ قدره (٢٤٣٤٦٣٥٥٦٨) دينار (مليارين واربعمئة واربع وثلاثون مليون وستمئة وخمسة وثلاثون الف وخمسمئة وثمانية وستون دينار) اما فائض السنة/٢٠٢١ ظهر بمبلغ قدره

(٦٣٥٥٧٣٦٠٤١) دينار (سنة مليار وثلاثمائة وخمسة وخمسون مليون وسبعمائة وستة وثلاثون ألف وواحد وأربعون دينار) في حين كان فائض السنة/٢٠٢٢ مبلغ قدره (٢٨١٩٢٢٥٢٢٩) دينار (مليارين وثمانمائة وتسعة عشر مليون ومائتان وخمسة وعشرون ألف ومائتان وتسعة وعشرون دينار) ، الامر الذي يدل على ان عملية اعادة التقييم لإيجارات عقارات مديرية بلدية الديوانية سوف تتعكس ايجابيا على زيادة مبالغ ايرادات المديرية والتي تعمل على التخلص من مبالغ العجز (الخسارة) وعكسها الى مبالغ فائض (ارباح) للمديرية خلال المرحلة الثانية من نتيجة نشاطها، والجدول ادناه يبين تأثير تبني معياري التقييم الدولية وفق اسلوب السوق في نتيجة نشاط مديرية بلدية الديوانية (قبل وبعد) تبني معايير التقييم الدولية وكما موضح ادناه:

جدول رقم (١٥) نتيجة نشاط مديرية بلدية الديوانية (قبل وبعد) تبني معايير التقييم الدولية

السنة	نتيجة نشاط المديرية قبل التبني		نتيجة نشاط المديرية بعد التبني	
	المبلغ/ دينار	التفاصيل	المبلغ/ دينار	التفاصيل
٢٠١٩	(٤٢٢٣٥٧٢٧٤٤)	عجز	٣٣٩٦٢٤١١١٩	فائض
٢٠٢٠	(٥٢٧٨٧٨٢١٢٨)		٢٤٣٤٦٣٥٥٦٨	
٢٠٢١	(٣٠٢٢١٩٧٤١٤)		٦٣٥٥٧٣٦٠٤١	
٢٠٢٢	(٤٣٨١٧١٥٩١٨)		٢٨١٩٢٢٥٢٢٩	

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (١٤) وبيانات مديرية بلدية الديوانية

من الجدول رقم (١٥) يتبين للباحث بان تبني معايير التقييم الدولية على أساس (أسلوب السوق) أدت الى عكس نتيجة نشاط مديرية بلدية الديوانية للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) من نتيجة نشاط (عجز) وبمبلغ (٤٢٢٣٥٧٢٧٤٤) ، و٥٢٧٨٧٨٢١٢٨ ، ٤٣٨١٧١٥٩١٨ ، ٣٠٢٢١٩٧٤١٤) دينار على التوالي الى نتيجة نشاط (فائض) لذات السنوات اعلاه وبمبلغ (٣٣٩٦٢٤١١١٩ ، ٢٤٣٤٦٣٥٥٦٨ ، ٢٨١٩٢٢٥٢٢٩) دينار على التوالي (أذ أدى ذلك الى تغيير عدة بنود ضمن قائمة المركز المالي منها حساب الموجود النقدي ، حساب الفائض المتراكم والعجز المتراكم ، المدينون).

٤- الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ الاستنتاجات

أ- أن اعتماد لجان تقدير الممتلكات العقارية المشككة من قبل المديرية على التقديرات الشخصية وعدم اعتماد اساليب تقدير عملية واقعية وشفافة مثل اسلوب السوق في تقدير عمليات الايجار وكما ورد في قانون بيع وإيجار اموال الدولة رقم (٢١) لسنة/٢٠١٣ (المعدل) ، أثر بشكل جوهري على صحة التقييم وبالتالي انعكس سلباً على حجم الايرادات المتحققة للمديرية من عمليات الايجار العقارية.

ب- ان اعتماد عملية اعادة التقييم وفق معياري التقييم الدولية (IVS 400&410) وفقاً لأسلوب السوق المنسجم مع القوانين المحلية ذات العلاقة بعمليات الايجار العقارية والمنسجم مع البيئة التي تعمل في ظلها مديرية بلدية الديوانية أدى الى:-

- تغير نتيجة نشاط المديرية للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) من نتيجة نشاط (عجز) الى نتيجة نشاط (فائض)
- زيادة نسبة ايراد الايجارات للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) بنسبة (١٥٧٪)

ج- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المديرية في السيطرة على الممتلكات العقارية ، فضلاً عن عدم تثبيت كافة الاملاك في سجلات محاسبية رسمية تحتوي على جميع تفاصيل العقار والمبالغ المترتبة بذمة الغير لصالح المديرية ومن اهمها:

- لم تقم مديرية البلدية في حصر املاكها، اذ لاحظ الباحث اختلاف اعداد الاملاك المؤجرة المثبتة في سجلات شعبة الواردات وبين اعداد الاملاك المثبتة في سجلات شعبة الاملاك/ وحدة الايجارات .
- لم تقم المديرية باتخاذ ما يلزم لتحصيل الديون المترتبة بذمة مستأجري املاك البلدية المسجلة في السجلات الإحصائية لدى شعبة (الأملاك) فضلاً عن عدم قيد وتثبيت مبالغ الديون في السجلات المالية وأظهارها في القوائم المالية

- لم تقم شعبة الأملاك بأجراء مطابقة دورية بين السجلات الممسوكة من قبل الشعبة والشعب ذات العلاقة بنشاط الأملاك بغية تحقيق السيطرة والمتابعة وكشف حالات الخلل التي قد تحصل.

٤-٢ التوصيات

- أ- ينبغي على لجان التقدير الاعتماد على أساليب عملية وواقعية اثناء القيام بعملية التقدير الايجار وكما ورد في قانون بيع وإيجار اموال الدولة رقم (٢١) لسنة/٢٠١٣ (المعدل) .
- ب- تبني معياري التقييم الدولية (IVS 400&410) وفقاً لأسلوب السوق المنسجم مع القوانين المحلية ذات العلاقة بعمليات الايجار العقارية، لأنه يؤدي الى زيادة نسبة ايراد الايجارات لدى بلدية الديوانية وبالتالي تغيير نتيجة النشاط من (عجز) الى نتيجة نشاط (فائض)
- ج- وضع نظام رقابة داخلية لعمليات الايجار العقارية ، بغية تحقيق السيطرة والمتابعة وكشف حالات الخلل التي قد تحصل في عمليات الايجار .
- د- تشييت مبالغ الديون المترتبة بذمة المستأجرين والمتخلفين عن سدادها في الوقت المحدد لها واطهارها في القوائم المالية.

REFERENCES

First: Laws, regulations and official documents.

- 1- International Valuation Standard,2022.
- 2- Regulatory Framework for the Real Estate Appraisal Profession, 2020.
- 3- Saudi Authority of Accredited Valuers,2020.

Second: Book

- 4- Abu Nassar, Muhammad, Hamidat, Juma, "International Accounting and Financial Reporting Standards", Wael Publishing House, Amman, Jordan, Third Edition, 2020.
- 5- Al-Hasnawi, Salem Salas Rahi, (2016), Financial Leasing and Selected Applications, 1st ed., Amman, Methodological House for Publishing and Distribution.
- 6- Al-Sayrafi, Muhammad (2013), Real Estate Marketing, 1st ed., Alexandria: Dar Al-Fikr Al-Jami'i.
- 7- Colye, Born (2000), Leasing, Glenlak Pub. Co., New York
- 8- Saad Salman Awad Almaaeni , and others, 2020 ,Valuation Challenges and Solutions in Contemporary Businesses
- 9- Saleem Ahmed, (2018) Contemporary Accounting Issues (Financial Reports, Intangible Assets - Financial Leasing) 3rd ed.

Third :Periodicals , Articles and thesis.

- 10- Abed, Muhammad Nawaf and Al-Daour, Jabr Ibrahim, "Re-evaluation of fixed assets in economic units," Al-Azhar University Journal, Humanities Series, Volume 10, Issue 1, (2008).
- 11- Alaa Mohamed Saeed, Ahmed, "Impact of Adopting International Accounting and Financial Reporting Standards on the Measurement and Disclosure of Municipal Lands and the Auditor's Role in Oversight thereof," Applied Research Submitted to the Higher Institute of Accounting Studies, 2019.
- 12- Al-Hindi, Ahmed Mustafa, Factors affecting the size of the financial lease for contracting and construction companies in Jordan, "An experimental study", Master's thesis, Middle East University, College of Business, Department of Accounting, Jordan, 2013.
- 13- Al-Rashidi, Muhammad Abdullah Brikan, (2010), Lease-to-Own Contract - A Comparative Study with Islamic Law. Middle East University, Faculty of Law, Department of Private Law.
- 14- Dabban, Hanan Kamal, (2015), "The Financial Leasing Contract and its Contemporary Applications: A Jurisprudential Study", Master's Thesis, Islamic University, Gaza, Scientific Research and Postgraduate Studies Affairs, Faculty of Sharia and Law.
- 15- Financial Reporting Standard (IFRS 16).



- 16- Fletcher, M., Freeman, R., Sulatnow, M., & Umarov, u., (2005), Leasing in development, Guidelines for Emerging Economies, International Finance cooperation Washington.D.C.P.3.
- 17- Khaled Hamid Jassim, "The Role of International Valuation Standards (IVS) in Enhancing the Quality of Financial Reporting," Applied Research Submitted to the Higher Institute of Accounting Studies, 2021.
- 18- Mahmoud Omar El-Sayed Zaki The impact of applying International Financial Reporting Standard No. 16 - Leases on the usefulness of accounting information and decisions of stakeholders in the lessee's establishment - An experimental study Alexandria Journal of Accounting Research, Issue Two, Volume Two, December 2018. Accounting Department, Faculty of Commerce, Alexandria University.
- 19- Milton,S. & Geneveieve N. (2019), The expected impact of the implementation financial reporting standard (IFRS) 16, Journal of Economic and Financial Sciences Vol: 12, No:1.
- 20- Osei, E. (2017). The Financial Accounting Standards Board (FASB), and the International Accounting Standards Board (IASB) sings similar tune: comparing the accounting treatment of new IFRS 16 with the IAS 17, and the new FASB model on leases. Journal of Theoretical Accounting Research
- 21- Othman, Bassam Ahmed, (2011), Financial leasing transportation and its role in activating railway projects, Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences, Volume 27, Issue 3.
- 22- Saadoun, Mona Hamid (2020), The information content of the financial statements of leased units in light of the application of the International Financial Reporting Standard IFRS 16 and its implications for investors' decisions, Master's thesis, College of Administration and Economics, University of Iraq.
- 23- Sabiha Qasim Hashim, "Evaluation of Real Estate Investment Projects within the Framework of Real Options Theory" A Case Study of the Baghdad Mall Project, Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume 22, Issue 87, 2016.
- 24- Silvana, Secinaro, (2020). Brescia Valerio, Iannaci Daniel, Chmet Federico University of Turin, Turin, Italy. Chinese Business Review, Jan. 2020, Vol. 19, No. 1, 1-15(Relevance in the Application of IFRS 16 for Financial Statements: Empirical Evidence the Impact of the Financial).