

المحاسبة عن عقود الإيجار فى ظل المعيار IFRS 16
وأثرها على تحسين القوائم المالية
(دراسة مقارنة بالمعيار IAS 17)

إعداد

د. تامر سعيد عبدالمنعم محمد

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

معهد المدينة العالى للإدارة والتكنولوجيا

١ - مقدمة :

انتشر نشاط تأجير الأصول الرأسمالية بشكل كبير فى العصر الحديث لما يحققه هذا النشاط من مزايا عديدة لكل من المستأجر والمؤجر. فبالنسبة للمستأجر يوفر نشاط التأجير عدة مزايا أهمها تمويل الحصول على الأصول الرأسمالية اللازمة للنشاط دون الحاجة إلى تجميد جزء كبير من أمواله النقدية فى حالة قيامه بشرائها. ونظراً لأن دفعات الإيجار عادة ما تظل ثابتة طوال مدة العقد، فإن التأجير يوفر الحماية للمستأجر ضد مخاطر التضخم وارتفاع تكلفة الأموال، كما أن معدات التأجير تخفض من خطر التقادم للمستأجر، ومن ثم تمكنه من عمليات الإحلال والتجديد ومواكبة التطور التكنولوجى^(١). وبالإضافة إلى ذلك فإن إتفاقيات التأجير تعتبر أكثر مرونة للمستأجر من غيرها من إتفاقيات الديون الأخرى.

وبالنسبة للمؤجر يوفر نشاط التأجير عدة مزايا أهمها تحقيق هوامش فوائد مربحة، وتنشيط مبيعاته، وتحقيق تدفقات نقدية بصفة مستمرة، كما أن القيمة المتبقية العالية عند استرداد الأصل فى نهاية مدة عقد الإيجار قد تسمح له أحياناً بتحقيق أرباح كبيرة، بالإضافة إلى إمكانية حصوله على بعض المنافع الضريبية التى تؤدى إلى تحسين العائد الذى يحققه^(٢).

ونظراً لضخامة قيمة الأصول المستأجرة وتأثيرها الكبير على نتائج الأعمال والمراكز المالية لكل من المستأجر والمؤجر، فقد اتجهت الهيئات المحاسبية المهنية والعلمية على المستوى الدولى نحو بناء معايير تحكم المحاسبة والإفصاح عن عقود الإيجار لأطراف عقود الإيجار. فقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) فى سبتمبر ١٩٨٢ المعيار الدولى (IAS 17) بعنوان المحاسبة عن عقود الإيجار، وقد تم تعديله فى ديسمبر ١٩٩٧ تحت عنوان عقود الإيجار، وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتطويره وإعادة إصداره فى ديسمبر ٢٠٠٣، كما أصدرت تفسيرات تتعلق بهذا المعيار فى تواريخ لاحقة^(٣).

وفي نفس السياق قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام ١٩٤٩ بإصدار النشرة الفنية رقم (٣٨) بعنوان: "الإفصاح عن عقود الإيجار طويلة الأجل بالقوائم المالية للمستأجرين"، وتلاها عدة نشرات فنية أخرى إلى أن قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في نوفمبر ١٩٧٦ بإصدار المعيار الأمريكي (SFAS 13) بعنوان المحاسبة عن عقود الإيجار^(٤) الذي تم تطويره فيما بعد باسم (Topic 840) .

وفي إطار التوجه العالمي نحو التقارب المحاسبي وتوحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، فقد تم الاتفاق في عام ٢٠٠٦ بين FASB ، IASB على توحيد جهود المجلسين وإصدار معيار محاسبي واحد للمحاسبة عن عقود الإيجار يعالج كافة القضايا المتعلقة بعقود الإيجار. ومع ذلك، وبعد عشر سنوات من العمل أصدر كل مجلس معياراً للمحاسبة عن عقود الإيجار بصورة غير مشتركة. ففي يناير ٢٠١٦ أصدر IASB معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 16) على أن يتم البدء في العمل به للفترات السنوية التي تبدأ أول يناير ٢٠١٩ أو بعده. ويحل هذا المعيار محل المعيار الدولي (IAS 17) المعدل والتفسيرات ذات الصلة. ويسمح المعيار IFRS 16 بتطبيقه مباشرة من تاريخ صدوره على المنشآت التي تطبق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15): "الإيرادات من العقود مع العملاء"^(٥) .

ويهدف هذا المعيار إلى ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة عن عقود الإيجار تعبر بصدق عن تلك المعلومات^(٦). كما أصدر FASB في ٢٠١٦ المعيار (Topic 842) بهدف إظهار التمثيل الصادق لمعاملات الإيجار في التقارير المالية .

٢ - مشكلة البحث :

يرجع اتجاه IASB نحو إصدار المعيار IFRS 16 إلى عدم تلبية المعيار الدولي IAS 17 المعدل لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية نتيجة تجاهل بعض المعلومات الملائمة حول الحقوق والالتزامات التي ينطبق عليها تعريف الأصول والالتزامات في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية كعدم تحديث قيم الأصول والالتزامات في حالة توافر ما يفيد وجود تغير جوهري في تلك القيم في الفترة الجارية عن الفترة السابقة، وضمانات القيمة المتبقية المشترطة في العقد، وعدم استخدام أسلوب يعكس الإيجار وغيرها. وقد أدى هذا التجاهل إلى أن المعلومات المعروضة لا تعبر بصدق عن أنشطة التأجير في القوائم المالية. ومن ناحية أخرى، فقد نشأت عدة مشكلات محاسبية نتيجة تطبيق المعيار الدولي IAS 17 المعدل، الأمر الذي تطلب إعادة النظر فيها وعلاجها أو تطويرها. فقد أعتد المعيار

المذكور على شروط تحكيمية وصفية لتبويب عقود الإيجار كعقود تمويلية، بينما تبويب العقود التي لا تستوفى هذه الشروط منفردة أو مجتمعة كعقود تشغيلية بشكل حكيم. وقد ترتب على هذه الشروط أن المستأجر أصبح بإمكانه إخفاء التمويل الحقيقي للعقود التي لا تستوفى أحد هذه الشروط ومعالجتها كعقود إيجار تشغيلية بالرغم من أنه يترتب عليها في الحالتين التزامات مؤكدة تكون عادة غير قابلة للإلغاء. وموody ذلك إتاحة الفرصة للمنشأة المستأجرة لتمويل حياة الأصول طويلة الأجل من خلال عقود إيجار دون الإعراف بالأصول والالتزامات الناشئة عنها في قائمة المركز المالي الخاصة بها، وهو ما يعرف بظاهرة "التمويل خارج الميزانية" **Off-Balance Sheet Financing**.

وعلى هذا الأساس، تتمثل مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤلات التالية :

١/٢ ما هي قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار التي تضمنها المعيار الدولي IAS 17 المعدل؟

٢/٢ ما هي المشكلات التي ترتبت على تطبيق المعيار الدولي IAS 17 المعدل؟

٣/٢ ما هي قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار التي تضمنها المعيار الدولي IFRS 16؟

٤/٢ ما هو أثر المعيار IFRS 16 على تحسين القوائم المالية؟

٣ - أهداف البحث :

تتمثل أهداف البحث فيما يلي :

١/٣ تحديد قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار التي تضمنها المعيار الدولي IAS 17 المعدل، والمشكلات التي ترتبت على تطبيقها .

٢/٣ تحليل قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار التي تضمنها المعيار الدولي IFRS 16.

٣/٣ بيان أثر المعيار IFRS 16 على تحسين القوائم المالية.

٤/٣ إجراء دراسة ميدانية لقياس واختبار ردود فعل عينة من المهتمين بعقود الإيجار وتطبيق المعايير المحاسبية تجاه أثر المعيار IFRS 16 على تحسين القوائم المالية

٤ - أهمية البحث :

ترجع أهمية البحث إلى عدة جوانب أهمها ما يلي :

١/٤ زيادة أهمية نشاط التأجير بإعتباره أحد وسائل التمويل الهامة لاقتناء الأصول الرأسمالية اللازمة للعديد من المنشآت في العصر الحديث .

٢/٤ المساهمة فى إيضاح القواعد المحاسبية الجديدة التى تضمنها المعيار IFRS 16 بشأن عقود الإيجار .

٣/٤ إظهار المنافع التى تعود على مستخدمى القوائم المالية من تطبيق المعيار IFRS 16.

٤/٤ إيجاد دليل عملى على مدى منفعة المعيار IFRS 16 من خلال استطلاع آراء عينة من المهتمين بعقود الإيجار وتطبيق المعايير المحاسبية .

٥/٤ ندرة الكتابات فى المعيار IFRS 16 لحدائته حيث يتم العمل به بشكل الزامى من أول يناير ٢٠١٩ .

٥ - حدود البحث :

يقتصر البحث على تحليل قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار التى تضمنها المعيار

الدولى IFRS 16 والمعيار الدولى IAS 17 المعدل.

٦ - منهجية البحث :

يعتمد البحث على خلفية نظرية تهتم بدراسة وتحليل القواعد المحاسبية التى تضمنها

المعيار الدولى IFRS 16 والمعيار الدولى IAS 17 المعدل، وذلك من خلال الرجوع إلى

المعيار ذاته وبعض المراجع العلمية والأبحاث والدوريات العلمية والدراسات السابقة، ثم

استخدام المنهج الاستنباطى لاشتقاق فروض البحث، ثم يلى ذلك استخدام المنهج الاستقرائى

فى اختبار تلك الفروض عن طريق دراسة ميدانية لاختبار ردود أفعال بعض الممارسين تجاه

أثر تطبيق المعيار الدولى IFRS 16 على تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار ، وعلى

تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

٧ - خطة البحث :

تتضمن خطة البحث المباحث التالية :

المبحث الأول : الدراسات السابقة واستنباط فروض البحث .

المبحث الثانى : قواعد ومشكلات المحاسبة عن عقود الإيجار فى ظل المعيار الدولى

IAS 17 المعدل.

المبحث الثالث : قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار فى ظل المعيار الدولى IFRS 16.

المبحث الرابع : أثر معيار عقود الإيجار IFRS 16 على تحسين القوائم المالية .

المبحث الخامس: الدراسة الميدانية، واختبار الفروض.

وينتهى البحث بالنتائج والتوصيات .

المبحث الأول

الدراسات السابقة واستنباط فروص البحث

يتناول الباحث فيما يلي بعض الدراسات ذات الصلة بمعايير المحاسبة عن عقود الإيجار، وتحديد أوجه الاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، ثم استنباط فروص البحث، وذلك على النحو التالي:

١ - الدراسات السابقة :

تتمثل الدراسات السابقة التي أمكن للباحث الرجوع إليها فيما يلي :

١/١ دراسة (Shiab and Bawnih, 2008) : (٧)

تناولت هذه الدراسة محددات تطوير عقود الإيجار التمويلي في الأردن، فأوضحت المعوقات المالية والمحاسبية التي تحد من انتشار هذه العقود في الأردن، والعوامل المؤثرة عليها، مع إبراز الظروف الملانمة لنشر ثقافة هذا التأجير في الأردن. وقد توصلت هذه الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بإدخال نظام التأجير التمويلي بشكل كبير عن غيرها من وسائل التمويل الأخرى في الأردن لما يتمتع به هذا النظام من مزايا عديدة.

٢/١ دراسة (تمراز، ٢٠١٠) : (٨)

تهدف هذه الدراسة إلى إيضاح أوجه قصور المعايير الدولية والأمريكية والمصرية في المحاسبة عن التضخم والتمويل خارج الميزانية وآثارها على دلالة القوائم المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أن هذه المعايير في حاجة إلى تطوير شامل بالانتقال في تصنيف عقود الإيجار إلى مبدأ انتقال جميع المنافع والمخاطر الأساسية الخاصة بالملكية بشكل جوهري من المؤجر إلى المستأجر. وتتمثل منافع الملكية في الأرباح المتوقعة من إقتناء الأصل خلال عمره الاقتصادي والمكاسب المتوقعة من زيادة قيمته والقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الاقتصادي. وتتمثل مخاطر الملكية في الخسائر المحتملة نتيجة الطاقة العاطلة أو التقدم الفني للأصل أو التغير في العائد نتيجة تغير الظروف الاقتصادية. وإذا تحقق ذلك يمكن المحاسبة عن عقود الإيجار في دفاتر المستأجر كعقود إيجار تمويلية غير قابل للإلغاء ويضمن المؤجر استرداد رأسماله إلى جانب عائد على الأموال المستثمرة فيه. وفي حالة عدم انتقال جميع المنافع والمخاطر الخاصة بالملكية إلى المستأجر يصنف الإيجار في دفاتر المستأجر كعقود إيجار تشغيلية .

٣/١ دراسة (Martino, 2011) : (١)

أوضحت هذه الدراسة أنه قد تم الاتفاق بين IASB ، FASB على إعداد مشروع مشترك يتناول القواعد المحاسبية لعقود الإيجار لكل من المستأجر والمؤجر. وذكرت الدراسة أنه قد أثمر هذا الاتفاق على إصدار ورقة عمل في مارس ٢٠٠٩ بعنوان: "وجهات النظر الأولية" بهدف توضيح وجهات نظر المجلسين حول القواعد المحاسبية لكل من المستأجر والمؤجر. وتوصلت الدراسة إلى أنه قد طرحت فكرة الحق في استخدام الأصل كنموذج محاسبي جديد للتعليق العام بحيث يبدأ بتحديد العناصر الاقتصادية الأساسية في عقد الإيجار، وشروط تصنيف عقود الإيجار، والغرض الفعلي من معاملات الإيجار.

٤/١ دراسة (Singh, 2011) : (١٠)

ذكرت هذه الدراسة أن هناك قواعد جديدة اقترحت بمعرفة IASB ، FASB في ١٧ أغسطس عام ٢٠١٠ للمحاسبة عن عقود الإيجار، وأن هذه القواعد تغير بشكل جوهري من طريقة المحاسبة عن عقود الإيجار والتقرير عنها في القوائم المالية للمستأجر. وقد أوضحت الدراسة أن القواعد الجديدة المقترحة قد استبعدت تصنيف عقود الإيجار القائمة كعقود تمويلية أو تشغيلية، وبدلاً من ذلك ترسم كل عقود الإيجار، ويتم الاعتراف بنموذج محاسبي واحد للإفصاح عن حق استخدام الأصل للمستأجر. وقد أوضحت الدراسة أن الهدف منها هو تقديم معلومات عن هذه القواعد الجديدة المقترحة، وإيضاح أثرها على القوائم المالية للمستأجر، والنسب المالية وذلك باستخدام إحدى الشركات (مطعم عالمي). وقد استعان الباحث في هذه الدراسة ببعض الأمثلة الإضافية لإيضاح الأثر على السياسات المحاسبية. وقد قام الباحث بتعديل القوائم المالية لهذه الشركة واستخراج نسب مالية مختلفة مثل نسب تغطية الفوائد Interest Coverage ، والرافعة المالية Leverage ، والربحية Profitability وذلك قبل وبعد الرسملة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية المعروضة للشركة قد تغيرت بشكل كبير بعد إضافة أصول والتزام عقد الإيجار في الميزانية العمومية، كما تغير نمط الاعتراف بالمصروف بشكل هام وأثر بالسلب على مقاييس الأداء مثل تغطية الفوائد ونسب رأس المال، ومع ذلك فقد أدى إلى تحسين مقاييس التدفقات النقدية .

٥/١ دراسة (Denton et al., 2012):^(١١)

أوضحت هذه الدراسة أن الشركات التي تستخدم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) تصنف عقود الإيجار بشكل مختلف عن الشركات التي تستخدم المعايير الدولية (IFRS). فقد ذكرت الدراسة أن المعيار الأمريكي (SFAS 13) قد أحتوى على شروط ومتطلبات نسبية لتصنيف عقود الإيجار منها أن تكون مدة عقد الإيجار ٧٥% من العمر الاقتصادي للأصل، وأن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات الإيجار ٩٠%. فإذا تحققت هذه النسب يكون العقد تمويلياً، وإذا لم تتحقق هذه النسب يكون العقد تشغيلياً.

أما المعيار الدولي (IAS 17) فلم يحتوى على شروط ومتطلبات نسبية لتصنيف عقود الإيجار، كما هو الحال بالنسبة للمعيار الأمريكي سالف الذكر، وإنما أحتوى على شروط وصفية حيث أشرت على نقل جميع المخاطر والمنافع الأساسية بشكل جوهري من المؤجر والمستأجر، وأن تغطي فترة الإيجار الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل المستأجر، وأن القيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات الإيجار عند بداية الإيجار تكون مساوية أو أكبر من القيمة العادلة للأصل المستأجر صافياً من المنح والائتمان الضريبي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتبع المعايير الدولية (IFRS) تميل إلى التقرير عن عقود الإيجار كعقود رأسمالية، بعكس الحال بالنسبة للشركات التي تتبع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (US GAAP).

٦/١ دراسة (J. Kostolansky et al., 2012):^(١٢)

ذكرت هذه الدراسة أن FASB ، IASB قد قاما بإعداد تغييرات على المعايير المحاسبية لعقود الإيجار أثرت بشكل هام على القوائم المالية لعدد كبير من الشركات. وقد أوضحت الدراسة أن المشروع المقترح قد أستبعد تصنيف الإيجار التشغيلي، وأنه في حالة استمرار الشركات في استخدام هذا التصنيف، تكون مطالبة بالتقرير عن الأصول والالتزامات الإضافية في الميزانية العمومية.

وقد ذكر الباحثون أن هذه الدراسة تقيم أثر هذا التغيير في المعايير المحاسبية على القوائم المالية وعلى بعض النسبة المالية باستخدام عينة شاملة من الشركات والصناعات الأمريكية.

وقد أوصت الدراسة بأهمية إعلام مستخدمي القوائم المالية بهذه التغييرات وأعدادها قبل التنفيذ وبصفة خاصة في الصناعات التي تشكل فيها عقود الإيجار التشغيلي جانباً كبيراً.

٧/١ دراسة (Morais, 2013):^(١٣)

تهدف هذه الدراسة إلى مراجعة البحوث التجريبية لمحددات التأجير، فهي تقوم بمراجعة المؤلفات السابقة التي تركز على دراسة محددات قرارات التأجير، ومناقشة محددات قرار الشراء والتأجير، ومحددات الخيار بين الإيجارات التمويلية والإيجارات التشغيلية.

وقد أوضحت هذه الدراسة إلى أن الدراسات التجريبية السابقة لم تتفق حول ما إذا كانت الديون والإيجارات مكملة أم بديلة. ومع ذلك فقد أوضحت الدراسة أن هناك بعض العوامل التي تؤثر على الاختيار بين الإيجارات والديون مثل الحجم، والضرائب، وطبيعة الأصول، والقيود المالية وتعويض الإدارة. وقد أوضحت الدراسة أن الإيجارات تميل إلى أن تكون أكثر انتشاراً في بعض الصناعات مثل النقل الجوي، وتجارة التجزئة، والخدمات والمرافق وذلك بالمقارنة بغيرها من الصناعات. كما أوضحت أن الشركات تميل إلى تأجير الأصول الأقل خصوصية، والاستخدام العام والأكثر سيولة، وأن الشركات ذات الرافعة المالية العالية تميل إلى استخدام الإيجارات بالمقارنة بالأشكال الأخرى للتمويل.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الأدلة المستقاة من الأبحاث التجريبية حول هذا الموضوع من المحتمل أن تكون مفيدة في قرارات الاستثمار في سوق رأس المال، وصياغة المعايير المحاسبية، وقرارات الإفصاح المالي للشركات.

٨/١ دراسة (Crahan and King, 2013):^(١٤)

أوضحت هذه الدراسة ما قاله كل من Monson، Hepp and Scoles (2012) من أن بعض الأصول المستأجرة يجب أن ترسم على أساس سعر شراء الأصول (قيمة الأصل بالكامل) بدلاً من القيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات الإيجار (قيمة الحق في استخدام الأصل). وذكرت الدراسة أن هذا القول قائم جزئياً على فكرة أن الأصول المؤجرة تولد دخل مستقبلي وليس الالتزام المرتبط بمدفوعات الإيجار المستقبلية. ولاختبار هذا المفهوم، قامت الدراسة بمقارنة الارتباطات بين الرسملة التي تمثل قيم الأصول بالكامل، والعائد الجارى والمستقبلي على الأصول (ROA)، والعائد على حقوق الملكية (ROE) مع الرسملة الممثلة لقيم الحق في استخدام الأصل، وقيم كل من ROA، ROE الحالية والمستقبلية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن القيم السنوية للأصل بالكامل غير مرتبطة إيجابياً بكل من ROA ، ROE خلال قيم الحق في استخدام الأصل. كما توصلت الدراسة إلى أن الممارسة الحالية لرسملة مدفوعات الإيجار في المستقبل لا تعكس بشكل كامل توليد الدخل الذي توفره الأصول المؤجرة.

٩/١ دراسة (Lin et al., 2013):^(١٥)

ذكرت هذه الدراسة وجود عدة دراسات سابقة ناقشت استخدام التأجير أو الديون كبديل لخيار التمويل الخارجي، وأن هذه الدراسات قدمت الدليل على أن المنشآت لا تفرق بين التأجير والديون، وأن قرار التأجير مقابل الديون يعتمد على مدى تقييد المنشآت مالياً. وقد أوضحت الدراسة أنه بالنسبة لمعظم المنشآت المقيدة، يرتبط بالتأجير (أو الديون) سلباً (أو إيجابياً) بالأموال الداخلية، بعكس الحال بالنسبة للمنشآت الأقل تقييداً. وقد توصلت الدراسة إلى تأييد الفرضية القائلة بأن المنشآت المقيدة تميل إلى اختيار التأجير عن تمويل الديون.

١٠/١ دراسة (C- Aurora, B-Bontas, 2013):^(١٦)

أوضحت هذه الدراسة أن التأجير هو أسلوب تمويل إضافي هام تستخدمه العديد من الشركات، حيث يمكنها من استخدام الأصول الرأسمالية، كالممتلكات والأدوات والمعدات، بدون إجراء نفقات نقدية أولية كبيرة. كما أنه يوفر أيضاً المرونة للشركات المستأجرة مما يسمح لها بمعالجة مخاطر التقادم. وقد ذكرت الدراسة أنه وفقاً للقواعد المحاسبية القائمة حالياً، عند الإشارة إلى التأجير التشغيلي على وجه الخصوص، يوجد نقص كبير في المقارنة بين الوضع المالي والنتائج التشغيلية للشركات التي تقوم بشراء الأصول، والوضع المالي والنتائج التشغيلية للأصول المماثلة المؤجرة، مما دفع إلى التأكيد على أن قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار الحالية لا تصور اقتصاديات بيئة اتفاقيات التأجير. وبناء على ذلك قام كل من IASB ، FASB بإقتراح مدخل جديد للمحاسبة عن عقود الإيجار يقوم على أساس أن المستأجر يجب أن يعترف بالأصول والالتزامات بالنسبة للحقوق والالتزامات الناشئة عن الإيجار، مما يوفر قدر أكبر من الشفافية والقابلية للمقارنة لمستخدمي القوائم المالية. وقد أوضحت الدراسة أن هذه المقترحات من شأنها التأثير على كل شركة حيث أن لها تأثيرات هامة نظراً لأن الاعتراف بالأصول والالتزامات الإضافية، ومصروف التمويل سيؤثر على معدلات الأداء الرئيسية، وبالتالي القدرة على الوفاء بالتزامات الديون .

وقد ركزت هذه الدراسة على المفاهيم الأساسية التي سيتم استخدامها من قبل المؤجرين والمستأجرين لتحديد وتصنيف والإعتراف وقياس عقود الإيجار.

١١/١ دراسة (Baltussen et al., 2015):^(١٧)

تهدف هذه الدراسة إلى فحص أثر التغييرات المحاسبية لعقود الإيجار التي تضمنتها معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على استراتيجيات الشركات العقارية، والنتائج المترتبة على قراراتها في المستقبل.

وقد اعتمدت الدراسة على التحليل الكلي باستخدام طريقة الرسملة التي ذكرها Imhoff وآخرين في عام ١٩٩١ والمستخدم في تحديد الأثر المحتمل للتغيرات المحاسبية للتأجير في معايير IFRS على الشركات المقيدة في مؤشر بورصة امستردام (AEX). وبالإضافة إلى ذلك عقد الباحثون سلسلة من المقابلات مع بعض المسؤولين التنفيذيين في الشركات العقارية وخبراء معايير التقارير المالية الدولية لمعرفة هذا الأثر .

وقد توصلت الدراسة إلى أن أثر معايير التقارير المالية الدولية للمحاسبة عن التأجير كان أقل حدة من المتوقع، بالرغم من أنها تشكل جانب هام لأقسام الشركة العقارية التي لا تعمل على المستوى الاستراتيجي، وبالتالي فإن التغييرات المحاسبية للتأجير في معايير IFRS قد تكون محفزاً لأعمال هذه الشركة. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير للتغير في معايير التقارير المالية الدولية IFRS على محاسبة التأجير، وأنه يجب على المديرين أن يغيروا رؤيتهم نحو تغيير القرارات المتعلقة بمجال العقارات الخاصة بمحاسبة الإيجار. ونظراً لصغر عينة البحث، فإنه يصعب التفرقة بين مختلف الصناعات. كذلك توصلت الدراسة إلى أن الأبحاث السابقة لم تبين الأثر المحتمل لمحاسبة التأجير وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية على استراتيجيات الشركات العقارية والقرارات التشغيلية المتعلقة بها.

١٢/١ دراسة (H. Bohusova, 2015):^(١٨)

تساءلت هذه الدراسة عن هل رسملة الإيجار التشغيلي تؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في أمريكا US. GAAP ؟ وفي سبيل ذلك، قامت الدراسة بتقييم إمكانية الشركات استخدام الإيجار التشغيلي وإعداد القوائم المالية في ظل IFRS أو US. GAAP بشكل مقارن. وقد استخدمت الدراسة كذلك البيانات غير المالية للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية ومعلومات التقارير عن الإيجار التشغيلي وفقاً للمعيار الدولي 17 IAS. وقد عرضت الدراسة أثر رسملة الإيجار التشغيلي على القوائم المالية للشركات ونسب التحليل المالي.

وقد أظهرت النتائج الأثر السلبي لرسملة الإيجار التشغيلي على نسب التحليل المالي. وقد أوضحت الدراسة قيام IASB ، FASB بإعداد مشروع مقترح للمحاسبة عن عقود الإيجار وفقاً لمسودة العرض (ED 2013/6) . وفي ظل المعيار الجديد فإن جميع اتفاقيات الإيجار يجب أن ترسل خلال سنة واحدة. وقد أوضحت الدراسة أن التفرقة بين الإيجارات التشغيلية والإيجارات المالية لم تعد موجودة.

وقد أظهرت الدراسة بوضوح الأثر المحتمل الناتج من المشروع المقترح لمعيار المحاسبة الجديد فيما يتعلق بالرسملة الإلزامية لكل عقود الإيجار.

١٣/١ دراسة (Fafatas & Fischer, 2016): (١٩)

أوضحت هذه الدراسة أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB قد أصدر في ٢٢ فبراير ٢٠١٦ المعيار المحاسبي المعدل 2016-02: تصنيف المعايير المحاسبية للتأجير (Topic 842). وقد أوضحت الدراسة أن المعيار الجديد يؤثر على عقود الإيجار التشغيلي وليس الإيجار التمويلي، وهو يطبق على كل الأصول المستأجرة التي تزيد مدتها على ١٢ شهر. وذكرت الدراسة أنه في ظل المعيار الجديد فإن الإيجارات التشغيلية يتم رسملتها وإظهارها كأصول والتزامات في الميزانية العمومية تماماً مثل المعاملة الجارية للتأجير التمويلي.

وذكرت الدراسة أيضاً أن هذه التغييرات تؤثر أيضاً على مقاييس الربحية الشائعة التي تستخدم الأصول كأساس لقياس أداء الأرباح. وقد قامت الدراسة باستكشاف الآثار المترتبة على قواعد الإيجار الجديد على نسبة الأرباح قبل الفوائد والضرائب / الأصول (مقياس عائد التشغيل على الأصول). وقد تمثلت عينة الدراسة في (٥٠) شركة من أكبر الشركات التي تتعامل بعقود الإيجار التشغيلي، وتوصلت إلى أن (٢٢) شركة من متاجر التجزئة والمطاعم هي الأكثر تأثراً، حيث انخفض متوسط معدلها بأكثر من ٤٠٠ نقطة بمعدل ١٥% إلى ١١% وذلك باستخدام معدل خصم افتراضي ٦% وعقد إيجار مدته عشر سنوات. وقد ذكر الباحثان أن النتائج التي توصلوا إليها تسلط الضوء على أهمية فهم الآثار المترتبة على قواعد الإيجار الجديدة على الأساليب الشائعة للتحليل المالي .

١٤/١ دراسة (Kusano, 2017): (٢٠)

تهدف هذه الدراسة إلى فحص آثار رسملة عقود الإيجار التشغيلية على التصنيفات الائتمانية في اليابان. وبصفة خاصة، تبحث هذه الدراسة ما إذا كانت وكالة التصنيف الائتماني

تأخذ في الإعتبار معلومات التآجير التشغيلي عند تحديد تصنيفات الائتمان والأسلوب المتبع في هذا التصنيف. وقد قامت هذه الدراسة أولاً بإيضاح أن رسمة عقود التآجير التشغيلي مرتبطة بالتصنيفات الائتمانية. وأوضحت ثانياً أن الارتباطات بين التصنيفات الائتمانية والتآجير التشغيلي لا تختلف اختلافاً جوهرياً عن الارتباطات بين التصنيفات الائتمانية والتآجير التمويلي. ومع ذلك عندما تكون إفصاحات التآجير التشغيلي أقل موثوقية، توصلت الدراسة إلى أن هذا التآجير التشغيلي لا يرتبط بالتصنيفات الائتمانية، وأن مخاطر هذا التآجير تختلف جوهرياً عن عقود التآجير التمويلي.

وقد أقرت هذه الدراسة أن موثوقية المعلومات المحاسبية لها تأثير هام على المخاطر المتعلقة بالتآجير التشغيلي.

وتوضح نتائج هذه الدراسة أن وكالة التصنيفات الائتمانية تأخذ في الحسبان معلومات التآجير التشغيلي عند تحديد التصنيفات الائتمانية إلى الحد الذي تكون فيه هذه المعلومات موثوقة.

١٥/١ دراسة (Sliwoski, 2017): (٢١)

ناقشت هذه الدراسة القواعد الجديدة للمحاسبة عن عقود الإيجار التي أصدرها FASB في أوائل عام ٢٠١٦ ومقارنتها بالمعايير المحاسبية السابقة لعقود الإيجار. وبصفة خاصة أهتمت الدراسة ببحث إلى أي مدى ساهمت القواعد الجديدة في عدم تمكين المستأجر من استخدام عقود الإيجار كوسيلة للتمويل خارج الميزانية. وقد ركزت الدراسة على المعيار المحاسبي المعدل والقواعد المحاسبية لمعايير الإيجار السابقة، واستعانت بأمثلة رقمية لتوضيح الفروق بين القواعد الجديدة والقواعد السابقة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المستأجر يفضل عادة تصنيف الإيجار كإيجارات تشغيلية، مع عدم الإعراف بالأصل المستأجر والالتزام عند بداية عقد الإيجار، كما توصلت إلى أن نسبة الديون إلى حقوق الملكية في ظل الإيجار التشغيلي قد انخفضت بينما ارتفعت نسبة العائد على الأصول، كما ارتفعت قيمة الدخل الصافي في السنوات الأولى من الإيجار نظراً لأن مصروف الإيجار في عقد الإيجار التشغيلي يقل عن مجموع الفائدة ومصروف الإهلاك في عقد الإيجار التمويلي في هذه السنوات .

٢ - أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية :
تعتبر الدراسة الحالية إمتداداً للدراسات السابقة سالفة الذكر ولكنها تختلف عنها من ناحية أن الدراسة الحالية تتطرق بالتفصيل إلى قواعد القياس والإفصاح المحاسبي عن عقود الإيجار الواردة بالمعيار IFRS 16 وتأثيرها على القوائم المالية .

ومن ناحية أخرى، تهتم الدراسة الحالية بإيضاح مدى مساهمة المعيار IFRS 16 في علاج مشكلات المحاسبة عن عقود الإيجار التي أثرت نتيجة تطبيق المعيار IAS 17، كما تتضمن تحليلاً للأثار المختلفة لتطبيق المعيار IFRS 16 على القوائم المالية .

٣ - استنباط فروض البحث :

يقوم البحث على اختبار الفرض الرئيسي (H) التالي :

" لا يؤدي تطبيق المعيار الدولي IFRS 16 إلى تحسين القوائم المالية"

ويتفرع هذا الفرض إلى أربعة فروض فرعية على النحو التالي :

- الفرض الفرعي الأول (H₁) :

" لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 في علاج مشكلات عقود الإيجار المترتبة

على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل"

- الفرض الفرعي الثاني (H₂) :

" لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 على تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار"

- الفرض الفرعي الثالث (H₃) :

" لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 على الخصائص النوعية للمعلومات

المحاسبية عن عقود الإيجار."

- الفرض الفرعي الرابع (H₄) :

" لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 على المؤشرات والنسب المالية لقياس

الأداء"

المبحث الثانى

قواعد ومشكلات المحاسبة عن عقود الإيجار

فى ظل المعيار IAS 17 المعدل

١ - قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار فى ظل المعيار IAS 17 المعدل:
أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المعيار الدولى (IAS 17) بعنوان:
المحاسبة عن عقود الإيجار فى سبتمبر ١٩٨٢، وقد تم تعديله فى ديسمبر ١٩٩٧ تحت
عنوان: عقود الإيجار، ثم قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتطويره وإعادة
إصداره فى ديسمبر ٢٠٠٣، كما أصدرت تفسيرات تتعلق بهذا المعيار فى تواريخ لاحقه.
ويتناول الباحث فيما يلى تحليلاً مختصراً لقواعد المحاسبة عن عقود الإيجار وفقاً
للمعيار IAS 17 المعدل :

١/١ تبويب عقد الإيجار :

قسم المعيار (IAS 17) المعدل عقود الإيجار بحسب جوهر المعاملة وليس شكل
العقد إلى عقود إيجار تمويلية وعقود إيجار تشغيلية. فإذا كان العقد ينقل جميع المنافع
والمخاطر المتعلقة بالملكية بشكل جوهري من المؤجر إلى المستأجر أعتبر عقداً تمويلياً،
أما إذا كان العقد لا ينقل جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية بشكل جوهري إلى
المستأجر أعتبر عقداً تشغيلياً^(٢٢) .

وقد وضع المعيار (IAS 17) المعدل خمسة شروط وصفية يجب توافر واحد أو أكثر
منها لتصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي بالنسبة للمستأجر والمؤجر على حد سواء. وتتمثل
هذه الشروط فيما يلى^(٢٣) :

- ١ - أن ينقل العقد الملكية إلى المستأجر فى نهاية عقد الإيجار .
- ٢ - أن يعطى العقد الحق للمستأجر فى شراء الأصل بسعر يقل بشكل جوهري عن
القيمة العادلة فى التاريخ الذى يصبح فيه الحق قابلاً للممارسة.
- ٣ - أن تغطى مدة العقد الجزء الأكبر من العمر الاقتصادى للأصل حتى ولو لم تنتقل الملكية.
- ٤ - أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار عند بداية سريان العقد
مساوية أو أعلى من القيمة العادلة للأصل بعد استبعاد المنح والائتمانات الضريبية
وذلك حتى لو لم تنتقل الملكية.

٥ - أن يكون الأصل المؤجر ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر وحده أن يستخدمه دون تعديلات أساسية، بمعنى أنه ليس من المتوقع في نهاية عقد الإيجار وجود بدائل لاستخدام الأصل من قبل المؤجر في نهاية مدة عقد الإيجار. وقد أضاف المعيار (IAS 17) المعدل مؤشرات للحالات التي يمكن أن تؤدي منفردة أو مجتمعة لتبويب عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي وهي (٢٤) :

أ - إذا كان في استطاعة المستأجر إلغاء العقد مع تحمله بخسائر المؤجر المترتبة على الإلغاء .

ب - إذا كانت المكاسب أو الخسائر الناجمة عن تقلبات القيمة العادلة تؤول للمستأجر في شكل خصم من الإيجار مساوياً لمعظم عوائد المبيعات في نهاية عقد الإيجار. ج - إذا كان للمستأجر القدرة على تمديد العقد لفترة ثانية بإيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار السائد في السوق.

ويلاحظ أن جميع الحالات والمؤشرات سالفة الذكر لا تعد دليلاً قاطعاً إذا اتضح أن عقد الإيجار لا ينقل جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية بشكل جوهري، فعندئذ يبوب العقد كعقد تشغيلي، فمثلاً في حالة انتقال ملكية الأصل في نهاية مدة العقد مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة في ذلك الوقت، أو إذا كانت هناك إجراءات مشروطة **Contingent Rents** يترتب عليها عدم تملك المستأجر لهذه المنافع والمخاطر (٢٥) .

٢/١ المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار الخاصة بالمستأجرين:

يجب على المستأجر أن يصنف عقود الإيجار، كما أوضحنا، إلى عقود إيجار تمويلية وعقود إيجار تشغيلية لاختلاف المعالجة المحاسبية لكل نوع عن الآخر وذلك على النحو التالي.

١/٢/١ عقود الإيجار التمويلية :

يجب على المستأجر في بداية مدة عقد الإيجار الاعتراف بعقود الإيجار التمويلية كأصول والتزامات بقائمة المركز المالي بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصول المستأجرة، فإذا كانت أقل من القيمة العادلة للأصول المستأجرة، فيتم الاعتراف بالأصول والتزامات على أساس القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار .

وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار يجب على المستأجر استخدام معدل الفائدة الضمني التابع للمؤجر إذا كان سهل تحديده، أو معدل الإقتراض الإضافية

للمستأجر. ويجب على المستأجر تسجيل الأصل والالتزام عن دفعات الإيجار المستقبلية بنفس المبلغ، وإذا كانت هناك تكاليف أولية مباشرة يتحملها المستأجر فيجب أن تضاف إلى المبلغ المعترف به كأصل ولكنها لا تضاف للالتزام.

ومن ناحية أخرى، يجب عدم خصم التزامات عقد الإيجار من قيمة الأصول المستأجرة بقائمة المركز المالي وإنما يتم عرضها بشكل منفصل، كما يجب أن تبوب هذه الالتزامات إلى التزامات متداولة وغير متداولة وذلك إذا كانت تلك السياسة هي المتبعة من قبل المستأجر لباقي الالتزامات بقائمة المركز المالي.

أما في السنوات اللاحقة لبدائية عقد الإيجار، فقد أوجب المعيار (IAS 17) المعدل تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض الالتزام القائم، ومع توزيع تكلفة التمويل لكل فترة خلال مدة عقد الإيجار بحيث ينتج معدل فائدة دورى ثابت على الرصيد المتبقى للالتزام لكل فترة، وتحميل الإيجارات العرضية المحتملة كمصروف في الفترة التي تحدث فيها^(٣٦). كذلك يجب على المستأجر إهلاك الأصول المستأجرة باتباع نفس سياسة إهلاك الأصول المملوكة. وفي حالة عدم توافر درجة تأكد معقولة بأن ملكية الأصل ستنتقل في نهاية مدة عقد الإيجار، يجب إهلاك الأصل في هذه الحالة بالكامل على مدى مدة العقد أو العمر الإنتاجي للأصل أيهما أقصر.

٢/٢/١ عقود الإيجار التشغيلية :

يجب على المستأجر الاعتراف بدفعات الإيجار مطروحاً منها تكاليف الخدمات كالتأمين والصيانة وغيرها كمصروف على أساس القسط الثابت في قائمة الدخل خلال مدة عقد الإيجار إلا إذا كان هناك أساس منظم آخر.

٣/١ المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار الخاصة بالمؤجرين :

يجب على المؤجر أن يصنف عقود الإيجار أيضاً إلى عقود إيجار تمويلية وعقود إيجار تشغيلية لاختلاف المعالجة المحاسبية لكل نوع عن الآخر، وذلك على النحو التالي:

١/٣/١ عقود الإيجار التمويلية :

يجب على المؤجر الاعتراف بالأصول التي بحوزته بموجب عقد إيجار تمويلي في قائمة المركز المالي، وعرضها كذمم مدينة بالقيمة المساوية لصافي الاستثمار في عقد الإيجار. وعلى هذا الأساس فإن دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ الأصلي، ودخلى تمويلي لتعويض المؤجر عن استثماره وخدماته. ويجب على المؤجر مراجعة

تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة للأصل بشكل منتظم عند حساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار، فإذا كان هناك انخفاض في تقديراتها يعدل توزيع الدخل على مدة العقد، ويتم الاعتراف بالانخفاض في المبالغ التي استحققت. ويجب على المؤجر الاعتراف بالدخل التمويلي بناء على نمط يعكس عائداً دورياً ثابتاً على صافي استثمار المؤجر القائم.

ومن ناحية أخرى، يجب على المؤجر الاعتراف بالربح أو الخسارة في قائمة الدخل حسب سياسة المبيعات التي يتبناها .

٢/٣/١ عقود الإيجار التشغيلية :

يجب على المؤجر في هذه الحالة عرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في قائمة المركز المالي حسب طبيعة الأصل، كما يجب عليه الاعتراف بدخل الإيجار عن هذه العقود (باستثناء المقبوضات مقابل الخدمات المقدمة كالتأمين والصيانة) في قائمة الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار، بالإضافة إلى التكاليف الخاصة بالإيجار والإهلاك كمصروف. كما تعالج التكاليف المباشرة الأولية التي يتحملها المؤجر في سبيل الحصول على إيرادات عقد الإيجار التشغيلي أما بتأجيلها أو توزيعها على الدخل حسب مدة عقد الإيجار بالتناسب مع دخل الإيجار المعترف به، أو الاعتراف بها كمصروف في قائمة الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها . كذلك يجب على المؤجر إهلاك الأصل المؤجر على أساس يتفق مع سياسة المؤجر لإهلاك الأصول المملوكة المماثلة.

٤/١ معاملات البيع وإعادة الاستئجار :

يقصد بذلك قيام البائع ببيع الأصول وإعادة تأجير نفس الأصل للبائع. وفي هذه الحالة عادة ما يكون سعر البيع ودفعات الإيجار مرتبطين ببعضهما لأنه يتم التفاوض بشأنهما في صفقة واحدة. وتعتمد المعالجة المحاسبية لهذه المعاملات على نوع عقد الإيجار وما إذا كان تمويلياً أم تشغيلياً وذلك على النحو التالي (٢٧) :

١/٤/١ عقود الإيجار التمويلية :

في هذه الحالة، لا يجب الاعتراف بربح البيع (زيادة ثمن البيع عن القيمة الدفترية للأصل) في الحال كدخل بالنسبة للبائع المستأجر، وإنما يؤجل ويستنفد على مدى مدة عقد الإيجار. ويرجع ذلك إلى أن البيع ليس بيعاً حقيقياً، ولكنه وسيلة يقوم بموجبها المشتري المؤجر بتوفير التمويل للمستأجر بضمان الأصل.

٢/٤/١ عقود الإيجار التشغيلية :

تختلف المعالجة في هذه الحالة بحسب ما يلي :

- ١ - إذا تم البيع بالقيمة العادلة للأصل، أعتبرت العملية بمثابة بيع عادي، وبالتالي يتم الإقرار بأى ربح أو خسارة فوراً.
- ٢ - إذا تم البيع بسعر أعلى من القيمة العادلة للأصل، يؤجل الإقرار بالزيادة، وتستند على مدار الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.
- ٣ - إذا كانت القيمة العادلة وقت البيع وإعادة الاستئجار أقل من القيمة الدفترية للأصل، يجب الإقرار فوراً بالخسارة المساوية للفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة.

٥/١ الإفصاحات :

تختلف الإفصاحات المتعلقة بعقود الإيجار بالنسبة للمستأجر عنها بالنسبة للمؤجر، وذلك على النحو التالي:

١/٥/١ إفصاحات المستأجر:

- ١ - بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية، يقوم المستأجر بالإفصاح عن عدة بنود أهمها ما يلي :

أ - صافي القيمة المرحلة في تاريخ قائمة المركز المالي لكل فئة من فئات الأصول.
ب - إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ قائمة المركز المالي وقيمتها الحالية لكل فترة لا تزيد عن سنة واحدة، ولكل فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات، ولكل فترة تزيد عن خمس سنوات.

ج - الإيجارات المحتملة المعترف بها في قائمة الدخل.

د - إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن التي يتوقع استلامها في تاريخ قائمة المركز المالي بموجب عقود الإيجار من الباطن غير القابلة للإلغاء.

هـ - وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة للمستأجر.

- ٢ - بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية، يقوم المستأجر بالإفصاح عن عدة بنود أهمها ما يلي :

أ - إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار التشغيلية بموجب عقود الإيجار غير القابلة للإلغاء لكل فترات عقد الإيجار.

ب - إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع استلامها في تاريخ قائمة المركز المالي بموجب عقود الإيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء.

ج - دفعات الإيجار والإيجار من الباطن المعترف بها في قائمة الدخل للفترة مع مبالغ مفصلة للحد الأدنى من الدفعات، والإيجارات المحتملة، ودفعات الإيجار من الباطن.

د - وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة للمستأجر.

٢/٥/١ إفصاحات المؤجر:

١ - بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية، يقوم المؤجر بالإفصاح عن عدة بنود أهمها ما يلي:

أ - إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار في تاريخ قائمة المركز المالي والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستحقة القبض في تاريخ قائمة المركز المالي .

ب - الإيراد التمويلي غير المكتسب.

ج - القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لمنفعة المؤجر .

د - المخصص التراكمي لدفعات عقد الإيجار المستحقة القبض غير القابل للتحويل.

هـ - وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة للمؤجر.

٢ - بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية، يقوم المؤجر بالإفصاح عن عدة بنود أهمها ما يلي :

أ - الحد الأدنى من دفعات الإيجار التشغيلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية غير القابلة للإلغاء ولكل فترة من الفترات.

ب - إجمالي بدلات الإيجار المحتملة المعترف بها في قائمة الدخل.

ج - وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة للمؤجر.

٢ - مشكلات المحاسبة عن عقود الإيجار في ظل المعيار IAS 17 المعدل :

تتمثل أهم المشكلات التي ترتبت على تطبيق المعيار الدولي IAS 17 فيما يلي :

١/٢ مشكلة التمويل خارج الميزانية :

أدى تصنيف عقود الإيجار إلى عقود تمويلية وعقود تشغيلية واختلاف المعالجة

المحاسبية لكلا النوعين سواء في دفاتر المستأجر أو دفاتر المؤجر، ميل الإدارة إلى

تسجيل العقود التمويلية على أنها عقود تشغيلية للهروب من رزمة العقود، وذلك حتى يظهر الدخل المسجل بصورة أعلى فى القوائم المالية نظراً لأن مصروف الإيجار فى العقود التشغيلية يكون أقل من مبلغ مصروف الفائدة ومصروف الإهلاك فى العقود التمويلية. وقد أدى ذلك إلى ظهور مشكلة التمويل خارج الميزانية أى قيام المنشأة بتمويل أصولها بغير الشراء النقدى دون أن تظهر فى الوقت نفسه الالتزامات الناشئة عن التمويل فى قائمة المركز المالى (٢٨) .

وقد أدى هذه الظاهرة إلى عدم التمثيل الصادق للقوائم المالية للوضع المالى لأصحابها، والبعد عن الجوهر الاقتصادى للمعاملة.

٢/٢ التحايل على شروط رزمة العقود :

الشروط الوصفية التى اشترطها المعيار IAS 17 المعدل لتصنيف عقود الإيجار إلى عقود تمويلية أتاحت الفرصة للمستأجرين للتحايل عليها، وذلك كما يتضح مما يلى :

- الشرط الأول : الذى يتطلب أن ينقل العقد الملكية إلى المستأجر فى نهاية مدة العقد، يمكن للمستأجر التحايل عليه بعدم إدراج نص فى عقد الإيجار ينقل ملكية الأصل إليه فى نهاية مدة العقد. كما أن هذا الشرط من شأنه عدم إعتبار البيع بالتقسيط مع حفظ حق الملكية من العقود الإيجارية.

- الشرط الثانى : الذى يتطلب أن يعطى العقد الحق للمستأجر فى شراء الأصل بسعر يقل بشكل جوهري عن القيمة العادلة فى التاريخ الذى يصبح فيه الحق قابلاً للممارسة، يمكن للمستأجر التحايل عليه أيضاً بعد إدراجه فى عقد الإيجار. كما أن هناك صعوبة فى التنبؤ بالقيمة السوقية العادلة للأصل فى نهاية عقد الإيجار، إلى جانب أن طول مدة الإيجار يمكن أن تعرض الأصول المؤجرة إلى التقادم .

- الشرط الثالث : الذى يتطلب أن تغطى مدة العقد الجزء الأكبر من العمر الاقتصادى حتى ولو لم تنتقل الملكية، يمكن للمستأجر التغلب عليه بالدخول فى عقود تأجير قصيرة الأجل مع خيار التجديد. كما أن هذا الشرط ينتقد أيضاً بأنه يفتقر إلى المنطق السليم، فقد يقع تاريخ بداية عقد الإيجار فى أو قريباً من نهاية العمر الإنتاجى للأصل، وبالتالي يتم إخفاء التمويل الحقيقى لهذا العقد بالرغم من أنه يترتب عليه التزامات مؤكدة وغير قابلة للإلغاء .

- الشرط الرابع : الذى يتطلب أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار عند بداية سريان العقد مساوية أو أعلى من القيمة العادلة للأصل بعد استبعاد المنح الضريبية والائتمانات الضريبية وذلك حتى لو لم تنتقل الملكية، ينتقد أيضاً بأن عقود الإيجار التى تقل فيها القيمة الحالية لدفعات الإيجار عن القيمة العادلة للأصل فى بداية العقد، سوف تبوب كعقود إيجار تشغيلية رغم أنها تودى إلى تحمل المستأجر بالتزامات مؤكدة وغير قابلة للإلغاء .

٣/٢ اختلاف القياس المحاسبى فى القوائم المالية للمستأجر والمؤجر :

يرجع هذا الاختلاف من ناحية إلى استخدام المؤجر لمعدل الفائدة الضمنى بينما يستخدم المؤجر معدل الفائدة الضمنى أو معدل الاقتراض الإضافى له أيهما أقل. ومن ناحية أخرى، يستخـم المؤجر القيمة المتبقية المضمونة الفائضة من أى مبالغ مضمونة مخصصاً منها التخفيض المسموح به من ضريبة استثمار الأصل بينما يستخدم المستأجر القيمة المتبقية المضمونة وحدها.

٤/٢ تلاعب المستأجر عند تحديد القيمة المرسمة للأصول المؤجرة:

فإنظراً لوجود علاقة عكسية بين معدل الفائدة المستخدم والقيمة المرسمة للأصول لدفعات عقد الإيجار، حيث أن ارتفاع معدل الفائدة يودى إلى انخفاض القيمة المرسمة للأصل وما سجل كالتزام، فمن الممكن للمستأجر التلاعب لتخفيض القيمة المراد رسملتها للأصل، فمثلاً يمكن للمستأجر التلاعب فى القيمة المتبقية المضمونة من خلال ضمان تلك القيمة بمعرفة طرف ثالث (ضامن) حيث ينقل إليه مخاطر انخفاض هذه القيمة، ومن ثم لا ترسم هذه القيمة عند تحديد الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار .

٥/٢ إهلاك المستأجر للأصول المؤجرة:

نص المعيار IAS 17 على إهلاك المستأجر للأصول المؤجرة بإتباع نفس السياسة المتبعة فى إهلاك الأصول الأخرى المملوكة للمستأجر قد لا يتلائم مع بعض الأصول المؤجرة تمويلياً. فمثلاً إتباع سياسة الإهلاك المتناقص تعنى زيادة عبء الإهلاك فى السنوات الأولى من عمر الأصل، وبالتالي فهى غير ملائمة للأصول المؤجرة. ومن ثم يجب التمييز بين الأصول المؤجرة وغيرها من الأصول من حيث سياسة الإهلاك أو المعدلات المستخدمة فى الإهلاك.

٦/٢ عدم الاتساق مع الإطار المفاهيمي :

حيث لا يوجد اتساق في المعيار الدولي (IAS 17) المعدل مع المفاهيم والمبادئ والأهداف الواردة في الإطار المفاهيمي الخاصة بإعداد التقارير المالية. فلا يوجد اتساق مع مفهوم الأصل والالتزام الوارد في الإطار المفاهيمي. كما أنه وفقاً للمعيار (IAS 17) لا يتم الاعتراف بأصل يقابل حق المستأجر في الاستفادة من منافع الأصل طوال مدة العقد، كما لا يتم الاعتراف بالتزام مقابل تعهد المستأجر بسداد دفعات الإيجار. كذلك لا يعترف المؤجر بأصل يتمثل في حقه في استلام دفعات الإيجار، ولا بالتزام مقابل السماح للمستأجر باستخدام الأصل.

٧/٢ عدم تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

فلا يوجد اتساق بين المعيار (IAS 17) المعدل والخصائص النوعية للمعلومات المالية. فمثلاً لا يوجد اتساق مع خاصية القابلية للمقارنة لاختلاف طرق المعالجة المحاسبية واختلاف الأحكام الشخصية، كما لا يوجد اتساق مع خاصية التمثيل الصادق لأنه يسمح بالتحايل على شروط التحول من عقود تمويلية إلى عقود تشغيلية، كما أنه لا يوفر معلومات ملائمة وموثوقة تساعد مستخدميها في ترشيد القرارات .

٨/٢ الاعتماد على التقدير الشخصي :

يعتمد تطبيق المعيار (IAS 17) المعدل على التقدير الشخصي عند تحديد إذا ما تم نقل جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية إلى المستأجر، كما يعتمد على الأحكام الشخصية عند تحديد شروط رسملة العقد المتعلقة بمدة عقد الإيجار، والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار نظراً لأنه لم يحدد شروط كمية أو نسب مئوية .

المبحث الثالث

قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار فى ظل المعيار IFRS 16

١ - قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار بمعرفة المستأجرين :
عرف المعيار IFRS 16 عقد الإيجار بأنه: "عقد أو جزء من عقد ينقل الحق فى استخدام أصل معين (كالأدوات والمعدات) لفترة من الزمن مقابل دفع تعويضات" (٢٩) .
وطبقاً لهذا التعريف يسرى المعيار IFRS 16 على جميع العقود التى تنطوى على نقل المؤجر للحق فى استخدام أصل معين إلى المستأجر بدون انتقال الملكية بما فى ذلك عقود الإيجار من الباطن.

وقد أستثنى المعيار IFRS 16 من تطبيقه ما يلى (٣٠) :

- أ - عقود الإيجار التى تتعلق باستكشاف الموارد الطبيعية واستخدامها مثل المعادن والنفط والغاز الطبيعى وغيرها .
- ب - عقود إيجار الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر .
- ج - ترتيبات إمتياز الخدمة العامة .
- د - تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر.
- هـ - الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب إتفاقيات ترخيص مثل الأفلام والصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر .

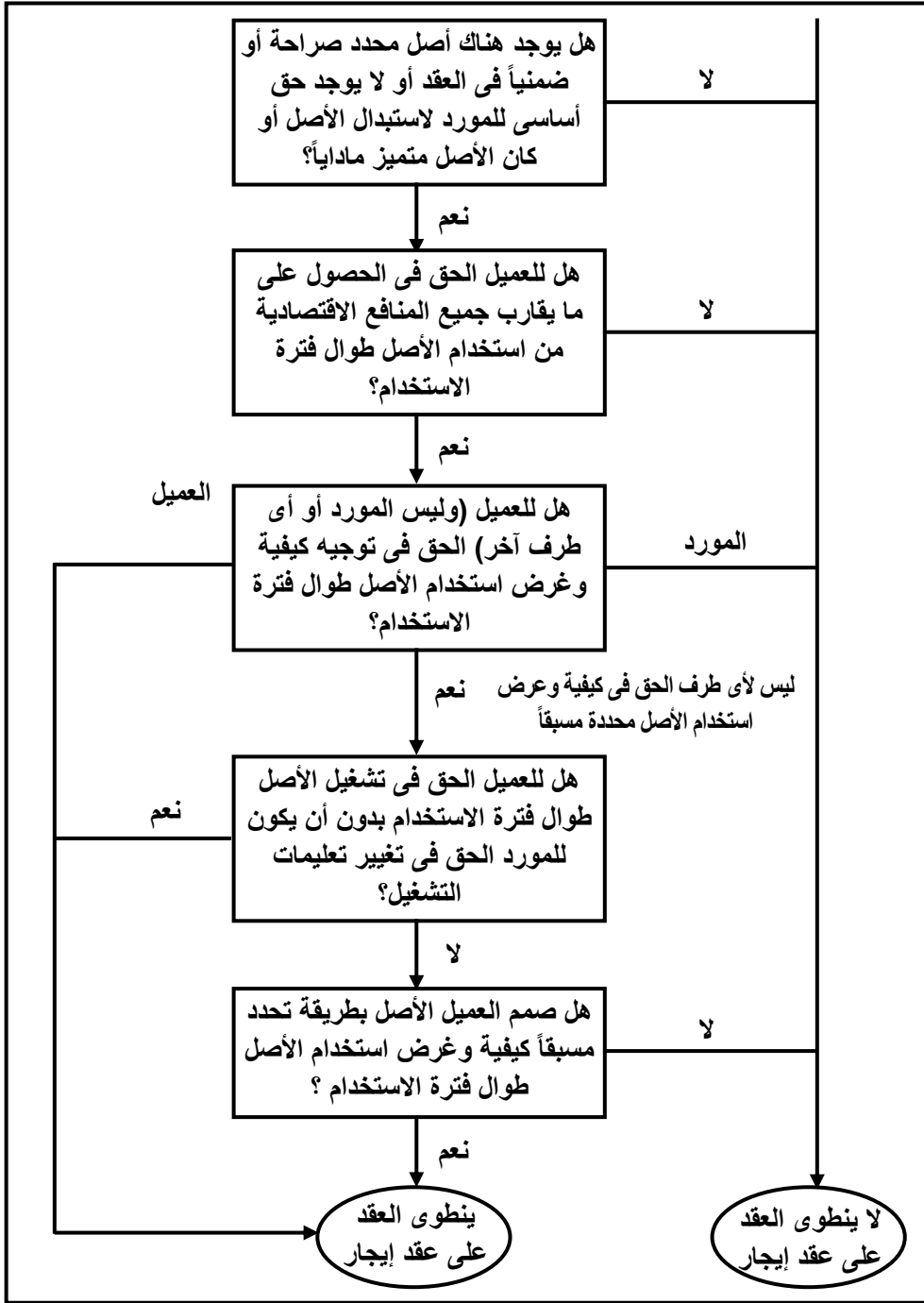
وتتمثل قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار بمعرفة المستأجرين فى ظل المعيار

IFRS 16 فيما يلى :

١/١ تحديد عقد الإيجار :

يجب على المنشأة المستأجرة فى بداية العقد تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوى على عقد إيجار. ويوضح الشكل التالى إرشادات تحديد عقود الإيجار طبقاً للمعيار IFRS 16 (٣١) .

شكل رقم (١)
إرشادات تحديد عقد الإيجار



٢/١ الإعراف والقياس الأولى :

تطلب المعيار IFRS 16 الإعراف بجميع عقود الإيجار كعقود إيجار تمويلية فى دفاتر المستأجر، أى يجب على المستأجر رسمة كافة عقود الإيجار. وقد أستثنى المعيار من شروط الرسمة كل من عقود الإيجار قصيرة الأجل (التي تغطى مدة زمنية أقل من سنة واحدة)، أو عقود الإيجار منخفضة القيمة (التي تقل فيها قيمة الأصل عن ٥٠٠٠ دولار).

ووفقاً لهذا المعيار، يعتبر الحق فى استخدام الأصل **Right – of – Use Asset** أصلاً، ويعتبر التزام المستأجر بالدفعات وفقاً لشروط العقد التزاماً. ويعامل أصل الحق فى الاستخدام بطريقة مشابهة للأصول غير المالية، أما التزام عقد الإيجار فيعامل بطريقة تشبه باقى الالتزامات المالية (٣٢).

ويقوم المستأجر فى بداية عقد الإيجار بحساب التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة خلال فترة الإيجار (٣٣)، ويكون أصل حق استخدام الأصل مساوياً لالتزام عقد الإيجار.

ويتوقف قياس التزام الإيجار على ثلاثة عناصر هى : مدة الإيجار، ودفعات الإيجار، ومعدل الخصم:

١/٢/١ مدة عقد الإيجار (٣٤) :

تعتبر مدة عقد الإيجار بصفة عامة ثابتة وغير قابلة للإلغاء. وتبدأ هذه المدة فى تاريخ بداية عقد الإيجار، وتشمل أى فترات مجانية مقدمة للمستأجر من المؤجر. وتتضمن بعض العقود خيار الشراء **Purchase Option** الذى يعطى المستأجر خيار تمديد عقد الإيجار بقيمة إيجارية أقل من القيمة الإيجارية العادلة المتوقعة فى الوقت الذى يكون الخيار فيه قابلاً للممارسة. ولا يعد عقد الإيجار واجب النفاذ عندما يكون لكل من المستأجر والمؤجر الحق فى إنهاء عقد الإيجار بدون إذن من الطرف الآخر مع وجود غرامة كبيرة وإذا كان للمستأجر وحده الحق فى إنهاء عقد الإيجار، فإن هذا الحق يعد خياراً لإنهاء عقد الإيجار متاحاً للمستأجر والذى تأخذه المنشأة فى الحسبان عند تحديد مدة الإيجار. أما إذا كان المستأجر فقط هو الذى له الحق فى إنهاء عقد الإيجار، فإن مدة الإيجار تشمل الفترة التى يغطيها خيار إنهاء عقد الإيجار .

وبالنسبة للفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار يجب أن يكون المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار، أما الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الإيجار، فيجب أن يكون المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من أنه لن يمارس هذا الخيار.

وفي تاريخ بداية عقد الإيجار، يتم تقييم ما إذا المستأجر متأكدًا بصورة معقولة **Reasonably Certain** من تطبيق خيار تمديد عقد الإيجار أو شراء الأصل محل العقد، أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار بالأخذ في الاعتبار كافة الظروف التي تخلق حافزاً اقتصادياً للمستأجر لممارسة الخيار أو عدم ممارسته بما في ذلك أى تغيرات متوقعة في الوقائع والظروف بين تاريخ بداية مدة الإيجار وحتى تاريخ ممارسة الخيار ومنها: الشروط والأحكام التعاقدية للفترات الاختيارية مقارنة بأسعار السوق، التحسينات الجوهرية على الأصول المستأجرة على مدى مدة العقد، والتكاليف المتعلقة بإنهاء عقد الإيجار، وأهمية الأصول المستأجرة لعمليات المستأجر، والالتزامات المرتبطة بممارسة الخيار.

٢/٢/١ دفعات الإيجار (٣٥) :

دفعات الإيجار هي دفعات تتم بمعرفة المستأجر للمؤجر وتكون مرتبطة بحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار. وهي تتضمن بصفة عامة ما يلي :

أ – دفعات ثابتة :

الدفعات الثابتة هي دفعات يتم تحديدها في عقد الإيجار وتكون ثابتة خلال مدة الإيجار. وهي تتضمن الدفعات التي تنطوي في شكلها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها، ومن أمثلة ذلك الدفعات المهيكلة على أنها دفعات إيجار متغيرة، ولكن ليس هناك تغيرات حقيقية في تلك الدفعات، فهي تنطوي على شروط للتغير ليس لها جوهر اقتصادي حقيقي كما هو الحال بالنسبة للدفعات التي يجب القيام بها فقط في حال ثبت أن الأصل سيكون قادراً على العمل خلال عقد الإيجار أو فقط في حالة وقوع أحداث ليست هناك إمكانية حقيقية لمنع حدوثها .

ب – دفعات متغيرة :

الدفعات المتغيرة هي دفعات تعتمد على مؤشر **Index** أو معدل **Rate** ، وهذه الدفعات يقوم المستأجر في بداية العقد بإدراجها في قيمة التزام عقد الإيجار **Lease liability** عند مستوى المؤشر أو المعدل.

وعندما يتم تقييم قيمة التزام عقد الإيجار، لا يجب إدخال الزيادات أو التخفيضات في دفعات الإيجار المستقبلية على أساس أنها تدخل في المؤشر أو المعدل. وبدلاً من ذلك، فإن الفروق في الدفعات نتيجة التغييرات في المؤشر أو المعدل تحمل على المصروفات في الفترة التي تحدث فيها.

ويتم قياسها أولاً باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد الإيجار، كما هو الحال بالنسبة للدفعات المربوطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة مرجعي (مثل لايبور LIBOR)، أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغييرات في معدلات التأجير السوقية. فعلى سبيل المثال، إذا افترضنا أن إحدى شركات الطيران قامت بتأجير طائرة في أول يناير ٢٠١٩ لمدة ست سنوات بدفعات إيجارية سنوية ٥ مليون لكل سنة يتم سدادها في بداية كل سنة، وأن عقد الإيجار يحدد زيادة في دفعات الإيجار بقيمة مليون جنيه كل سنة. فإن دفعة الإيجار في أول يناير ٢٠٢٠ تساوي ٦ مليون جنيه، وهي تعتبر دفعة متغيرة. ونظراً لأن مبلغ الدفعة المتغيرة معروف من سنة لأخرى (المعدل محدد في بداية العقد ويظل ثابتاً)، فإن هذه الدفعات المتغيرة تدخل في الاعتبار عند حساب القيمة الحالية لالتزام عقد الإيجار. وإذا افترضنا أن دفعات الإيجار يتم تعديلها كل سنة بالتغير في مؤشر السعر، وأن هذا المؤشر يساوي ١٠٠ في أول يناير ٢٠١٩، يزداد إلى ١٠٤ في أول يناير ٢٠٢٠، فإن الدفعة المتغيرة في أول يناير ٢٠٢٠ تكون مساوية لـ ٢٠٥ مليون جنيه (٥ مليون × ١٠٤). ونظراً لأن مبلغ الدفعة المتغيرة غير معروف من سنة لأخرى في بداية تاريخ عقد الإيجار، فإن هذه الدفعة لا تدخل في الاعتبار عند تحديد القيمة الحالية لالتزام عقد الإيجار. وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالدفعة الإضافية (٢٠٠ ألف جنيه) كمصروف في الفترة التي تحدث فيها. وبالمثل إذا اختلفت دفعات الإيجار مع مؤشر الأداء (كالمبيعات مثلاً أو استخدام الأصل)، فإن الدفعات المتغيرة تعتبر مصروفاً في الفترة التي تحدث فيها .

ج - المبالغ المضمونة بمعرفة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية :

القيمة المتبقية Residual Value هي القيمة المتوقعة للأصل في نهاية مدة عقد الإيجار. وهذه القيمة قد تكون مضمونة وقد تكون غير مضمونة. فإذا كان عقد الإيجار يتضمن قيمة متبقية مضمونة، فإن المستأجر يلتزم بإعادة الأصل للمستأجر في نهاية عقد الإيجار مع ضمان أن القيمة المتبقية سوف تكون مبلغاً محدداً على الأقل. أما إذا كان عقد الإيجار يتضمن قيمة متبقية غير مضمونة، فلا يكون على المستأجر أي التزام تجاه المؤجر

فى نهاية عقد الإيجار عدا إعادة الأصل المستأجر للمؤجر. ونتيجة لذلك فإن القيمة المتبقية غير المضمونة لا تدخل فى دفعات الإيجار .

د - الدفعات المرتبطة بخيارات الشراء أو الإنهاء التى يكون المستأجر متأكداً بصورة معقولة من تطبيقها :

فإذا اشتمل عقد الإيجار على خيار الشراء وكان تطبيقه مؤكداً، يجب إعتبار تكلفة هذا الخيار جزءاً من دفعات الإيجار وكذلك الحال بالنسبة لخيار الإنهاء. فعلى سبيل المثال، إذا افترضنا أن شركة دولية أستأجرت عقاراً لمدة ٦ سنوات مقابل دفعة شهرية ٥٠ ألف جنيه، وأن عقد الإيجار يسمح لها بإنهاء عقد الإيجار بعد سنتين مقابل دفعة إجمالية ١٥٠ ألف ج، وأنه فى بداية العقد كان متوقفاً أن الشركة لن تستمر فى التأجير بعد سنتين، ففى هذه الحالة فإن الشركة يجب أن تدخل تكلفة خيار الإنهاء فى حساب القيمة الحالية للتزام عقد الإيجار. وعلى ذلك يكون إجمالى دفعات الإيجار مساوياً لـ ١٣٥٠٠٠٠٠ جنيه وهى عبارة عن مليون و ٢٠٠ ألف جنيه (٥٠ ألف x ٢٤) مضافاً إليها ١٥٠ ألف جنيه .

٣/٢/١ معدل الخصم :

يتم قياس التزام الإيجار فى تاريخ بدء الإيجار على أساس القيمة الحالية لدفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمنى ^(٣٦) Interest Rate Implicit وهو معدل الفائدة الذى يتسبب فى أن تتساوى القيمة الحالية لدفعات الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة مع إجمالى القيمة العادلة للأصل محل العقد ^(٣٧) .

وإذا وجد المستأجر من غير المناسب تحديد المعدل الضمنى للمؤجر، ففى هذه الحالة يمكن أن يستخدم معدل الاقتراض الإضافى Incremental borrowing rate ، وهو معدل الفائدة الذى يجب أن يدفعه المستأجر لكى يقتضى التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة وينفس الضمانات للحصول على أصل بنفس قيمة أصل حق الاستخدام فى بيئة اقتصادية مماثلة. وغالباً ما يكون المعدل الضمنى للمؤجر أكبر من المعدل الواقعى الذى يستخدمه المستأجر لتحديد مبلغ الأصل والتزام الإيجار. ومع ذلك، نظراً لصعوبة قيام المستأجر بتحديد المعدل الضمنى، فمن الأفضل للمستأجر أن تستخدم معدل الاقتراض الإضافى ^(٣٨) :

ويتم قياس أصل حق استخدام الأصل فى بداية عقد الإيجار بالتكلفة. وتتكون هذه التكلفة مما يلى ^(٣٩) :

- ١ - مبلغ القياس الأولى للالتزام عقد الإيجار.
- ٢ - ودفعات الإيجار التي تم دفعها مقدماً فى أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار ناقصاً حوافز الإيجار المستلمة.
- ٣ - والتكاليف المباشرة الأولية التي تحملها المستأجر. وتتمثل هذه التكاليف فى التكاليف الإضافية للحصول على عقد الإيجار التي كان لن يتم تكبدها إذا ما لم يتم الحصول على عقد الإيجار.
- ٤ - والتكاليف التي سينكدها المستأجر فى تفكيك وإزالة الأصل محل العقد وإعادة الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية، كما فى معيار المحاسبة الدولية رقم (٢) لمتطلبات الإعراف بتكاليف الفك وقياسها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية رقم (٣٧): "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

٣/١ القياس اللاحق :

يقوم المستأجر خلال مدة الإيجار باستخدام طريقة الفائدة الفعلية - Effective- Interest Method لتوزيع كل دفعة إيجارية بين المبلغ الأسمى والفائدة على التزام الإيجار. ومودى هذه الطريقة أن يكون مصروف الفائدة الدورى مساوياً لنسبة ثابتة للقيمة المحملة على التزام الإيجار. وعند استخدام هذه الطريقة يمكن للمستأجر استخدام المعدل الضمنى (إذا كان معروفاً) أو معدل الاقتراض الإضافى.

ويتم حساب إهلاك أصل حق الاستخدام مثل بقية الأصول غير المالية المشابهة الأخرى. ويعنى ذلك أن المستأجر يقوم بإهلاك أصل حق الاستخدام باستخدام منهج يعكس المنافع الاقتصادية للأصل المستأجر. وبصفة عامة يقوم المستأجر باستخدام طريقة القسط الثابت لتسجيل الإهلاك الصحيح لأصل حق استخدام الأصل.

وإذا كان عقد الإيجار ينقل ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر فى نهاية مدة عقد الإيجار، فيجب على المستأجر فى هذه الحالة إهلاك أصل حق الاستخدام من تاريخ بداية عقد الإيجار وحتى نهاية العمر الاقتصادى للأصل محل العقد وذلك باستخدام الطريقة العادية المتبعة فى إهلاك الأصول المشابهة الأخرى. أما إذا كان عقد الإيجار لا ينقل ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر فى نهاية مدة عقد الإيجار، ففى هذه الحالة يجب على المستأجر إهلاك أصل حق الاستخدام من تاريخ بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الاقتصادى للأصل أو نهاية مدة عقد الإيجار أيهما أكبر (٤٠).

ويؤدى الإعتراف بالفائدة على التزام الإيجار مع إهلاك أصل حق استخدام الأصل إلى مصروف إجمالي مرتفع فى السنوات الأولى، ومصروف إجمالي منخفض فى السنوات الأخيرة للعقد .

ووفقاً للمعيار IFRS 16 يقوم المستأجر بقياس التزام عقد الإيجار بعد تاريخ بداية عقد الإيجار بما يلى (٤١) :

- ١ - الزيادة فى المبلغ الدفترى ليعكس الفائدة على التزام عقد الإيجار،
- ٢ - والتخفيض فى المبلغ الدفترى ليعكس دفعات الإيجار،
- ٣ - وإعادة قياس المبلغ الدفترى ليعكس أى إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الإيجار المحدد ليعكس دفعات الإيجار الثابتة المعدلة.

أما قياس أصل حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار فيتم بتطبيق نموذج التكلفة، أو القيمة العادلة، أو نموذج إعادة التقييم (٤٢) .

ووفقاً لنموذج التكلفة يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام بالتكلفة مطروحاً منها مجمع إهلاك وأى مجمع خسائر هبوط فى القيمة ومعدلة بأى إعادة قياس التزام عقد الإيجار (٤٣) . وإذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة فى معيار المحاسبة الدولى رقم (٤٠) "العقارات الاستثمارية" على عقاراته الاستثمارية، فيجب عليه أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول حق الاستخدام التى تستوفى تعريف العقار الاستثمارى فى معيار المحاسبة الدولى رقم (٤٠) . وإذا كان أصل حق الاستخدام يتعلق بفئة من العقارات والألات والمعدات التى يطبق فيها المستأجر نموذج إعادة التقييم على جميع أصول حق الاستخدام ذات العلاقة بتلك الفئة من الأصول المذكورة.

٤/١ عقود الإيجار قصيرة الأجل ومنخفضة القيمة :

أعفى المعيار الدولى IFRS 16 المستأجر من الرسملة فى حالتين هما: عقود الإيجار قصيرة الأجل، وعقود الإيجار التى يكون فيها الأصل محل العقد ذات قيمة منخفضة. ويكون عقد الإيجار قصير الأجل إذا كانت مدته فى تاريخ بداية عقد الإيجار ١٢ شهر أو أقل.

ولا يعتبر عقد الإيجار الذى يتضمن خيار الشراء عقد قصير الأجل. وفى هذه الحالة يمكن للمستأجر بدلاً من تسجيل حق استخدام الأصل والتزام الإيجار، أن يختار تسجيل دفعات الإيجار المرتبطة بالعقد باعتبارها مصروفات بمجرد حدوثها. ويجب إجراء هذا الاختيار حسب

فئة الأصل محل العقد الذى يتعلق به حق الاستخدام. وفئة الأصل محل العقد هى تجميع الأصول محل العقد ذات الطبيعة المتشابهة والاستخدام المتشابهة فى عمليات المنشأة.

ويكون عقد الإيجار منخفض القيمة إذا كانت قيمة الأصل محل العقد ٥٠٠٠ دولار فأقل. ويمكن للمستأجر فى هذه الحالة أيضاً، وبدلاً من تسجيل حق استخدام الأصل والتزام الإيجار، أن يختار تسجيل دفعات الإيجار المرتبطة بالعقد باعتبارها مصروفاً بمجرد حدوثها. ويجب إجراء هذا الاختيار على أساس كل عقد إيجار على حدة. وإذا اختار المستأجر ذلك فإنه يقوم بتقييم قيمة الأصل محل العقد بناء على قيمته عندما يكون جديداً وبغض النظر عن عمر الأصل الذى يتم استجاره .

ولا يعتبر الأصل محل العقد عقد إيجار أصل ذي قيمة منخفضة إذا كانت طبيعة تلك الأصل أنه ليس أصلاً ذا قيمة منخفضة عادة عندما يكون جديداً. فعلى سبيل المثال، عقود إيجار السيارات لا تعتبر عقود منخفضة القيمة نظراً لأن السيارة الجديدة لا تكون ذات قيمة منخفضة. ٥/١ المحاسبية عن تعديلات عقود الإيجار (٤٤):

يجب على المستأجر المحاسبية عن تعديلات عقد الإيجار على أنها عقد إيجار منفصل إذا كان التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق فى استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد، وكان مبلغ عوض عقد الإيجار يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة فى النطاق .

ويجب فى هذه الحالة إعادة قياس أصول والتزامات عقد الإيجار، ويؤثر فى هذا القياس ما يلى :

١/٥/١ تكاليف التنفيذ Executory Costs :

وهى مصروفات عادية مرتبطة بملكية الأصل المستأجر كالتأمين والضرائب على الأصل المستأجر. وتتوقف المحاسبية عن تكاليف التنفيذ بحسب ما إذا كان عقد الإيجار إجمالياً أم عقد إيجار صافياً. وفى ظل عقد الإيجار الإجمالى تكون الدفعات التى تسدد إلى المؤجر ثابتة باعتبارها جزء من الدفعات الإيجارية فى العقد، وبالتالي يجب على المستأجر ادخالها فى الحساب عند قياس التزام الإيجار. أما فى ظل عقد الإيجار الصافى فإن المستأجر يقوم بسداد دفعات متغيرة إلى طرف ثالث أو للمؤجر مباشرة مقابل تكاليف التنفيذ، وبالتالي يجب على المستأجر اعتبارها مصروفاً فى الفترة التى تحدث فيها أى لا تدخل فى الحساب عند قياس التزام الإيجار وحق استخدام الأصل .

وجدير بالذكر، أن ادخال تكاليف التنفيذ فى قياس التزام الإيجار وحق استخدام الأصل المرتبط به يمكن أن يؤدي إلى قيم متضخمة فى قائمة المركز المالى للمستأجرين الذين لا يقومون برسمة هذه التكاليف، ومن ثم فإن طريقة معالجة دفعة تكاليف التنفيذ (المتغيرة والثابتة) من المحتمل أن يكون لها تأثيرات جوهرية بالنسبة للقيم التى تظهر فى قائمة المركز المالى.

٢/٥/١ الدفعات المقدمة وحوافز الإيجار:

دفعات الإيجار المدفوعة مقدماً بمعرفة المستأجر تؤدي إلى زيادة الحق فى استخدام الأصل، أما دفعات حوافز الإيجار المتحصل عليها من المؤجر فتؤدي إلى تخفيض الحق فى استخدام الأصل. ويجب على المستأجر أن يقوم بخصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام معدل الفائدة الضمنى لمدة عقد الإيجار المتبقية، أو معدل الاقتراض الإضافى للمستأجر فى تاريخ سريان التعديل .

٣/٥/١ التكاليف المباشرة الأولية :

يقصد بذلك، تلك التكاليف الإضافية للحصول على عقد الإيجار والتى لن تتكبد لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار^(٤٥)، ومن أمثلة هذه التكاليف من جانب المستأجر والمؤجر ما يلى :

١ - العمولات (تشمل الدفعات المدفوعة للعاملين بصفتهم وكلاء البيع).

٢ - الأتعاب القانونية الناتجة عن تنفيذ عقود الإيجار.

٣ - تكاليف إعداد مستندات عقد الإيجار المحملة بعد تنفيذ عقد الإيجار.

٤ - ما يدفع مقابل ضمان القيمة المتبقية بمعرفة طرف ثالث غير مرتبط.

وتؤدى التكاليف المباشرة الأولية التى يتحملها المستأجر إلى زيادة تكلفة الحق فى

استخدام الأصل ولكنها لا تسجل كجزء من التزام الإيجار.

وعلى هذا الأساس، يتم قياس الحق فى استخدام الأصل فى بداية عقد الإيجار على

النحو التالى :

٤٠٠٠٠٠	القياس المبدئى لالتزام الإيجار
(٣٠٠٠٠٠)	(-) الحوافز النقدية المتحصل عليها من المؤجر
١٥٠٠	(+) الدفعات المدفوعة مقدماً من المستأجر للمؤجر قبل بداية عقد الإيجار
١٠٠٠٠	(+) التكاليف المباشرة الأولية
٣٨١٥٠٠	الحق فى استخدام الأصل فى بداية تاريخ العقد

٦/١ المحاسبة عن معاملات البيع وإعادة الاستئجار^(٤١):

تضمن معاملات البيع وإعادة الاستئجار عملية بيع أصل بمعرفة المالك ثم استئجاره مرة أخرى مباشرة من المشتري دون انقطاع أو التوقف عن استخدام الأصل محل العقد. فعلى سبيل المثال، قد تقوم شركة بشراء قطعة أرض ثم تشيد عليها عقار بمواصفات خاصة بها، ثم تقوم بعد ذلك ببيع العقار لشركة استثمار وتعيد استئجاره منها مباشرة.

ويعتبر هذا الأسلوب وسيلة للتمويل خارج الميزانية حيث يستطيع (البائع/ المستأجر) الحصول على نقدية (تمن بيع الأصل) بينما يظل يحتفظ بمعظم الملكية المتعلقة بالأصل المباع والمعاد استئجاره.

وتتم المحاسبة عن هذا النوع من المعاملات على النحو التالي :

١/٦/١ تحويل الأصل هو عملية بيع :

إذا استوفت عملية تحويل الأصل بواسطة البائع/المستأجر المتطلبات الواردة في المعيار IFRS 16 للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع أصل، ففي هذه الحالة يجب على البائع/المستأجر قياس أصل حق الاستخدام الناتج من إعادة الاستئجار بالجزء من المبلغ الدفترى السابق للأصل المتعلق بحق الاستخدام الذي تم الإبقاء عليه بواسطة البائع/المستأجر. وعلى ذلك يجب على البائع المسجل أن يثبت فقط أى أرباح أو خسائر متعلقة بالحقوق المحولة للمؤجر/المشتري.

كما يجب على المشتري/المؤجر المحاسبة عن شراء الأصل بتطبيق المعايير المطبقة عليه والمحاسبة عن عقد الإيجار بتطبيق متطلبات محاسبة المؤجر في المعيار IFRS 16.

٢/٦/١ تحويل الأصل ليس عملية بيع :

إذا لم يستوفى تحويل الأصل من قبل البائع/المستأجر متطلبات المعيار IFRS 15 للمحاسبة عنه بإعتباره عملية بيع للأصل، ففي هذه الحالة يجب على البائع/المستأجر الاستمرار في إثبات الأصل المحول، وعليه إثبات التزام مالي يساوى متحصلات التحويل، كما يجب عليه المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق المعيار IFRS 9. ولا يجوز للمشتري/المؤجر في هذه الحالة إثبات الأصل المحول، وإنما يجب عليه إثبات أصل مالي يساوى متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق المعيار IFRS 9.

٧/١ العرض فى القوائم المالية للمستأجر:

تتمثل متطلبات عرض المعلومات المرتبطة بعقود الإيجار فى القوائم المالية للمستأجر

فكما يلى (٤٧):

١/٧/١ قائمة المركز المالى:

يعرض فى قائمة المركز المالى كل عقود الإيجار (ما عدا عقود الإيجار قصيرة الأجل ومنخفضة القيمة) وذلك بأن تعرض أصول حق الاستخدام بشكل منفصل عن غيرها من الأصول (عدا أصول حق الاستخدام التى تستوفى تعريف العقار الاستثمارى فىتم عرضها فى قائمة المركز المالى باعتبارها عقاراً استثمارياً). كذلك تعرض التزامات الإيجار فى قائمة المركز المالى بشكل منفصل عن غيرها من الالتزامات الأخرى .

ويجب أن يقوم المستأجر بتصنيف جزء من الالتزام المستحق إلى التزامات جارية خلال سنة واحدة أو دورة تشغيل أيهما أطول والباقى التزامات غير جارية. ويتكون الجزء الجارى من عنصرين هما الفائدة المستحقة على الالتزام، وتخفيض التزام الإيجار المبدئى .

٢/٧/١ قائمة الدخل:

يعرض فى قائمة الدخل مصروف الفائدة على التزام الإيجار بشكل مستقل عن مصروف إهلاك حق الاستخدام، وذلك باعتبار أن مصروف الفائدة على التزام الإيجار هو مكون من مكونات تكاليف التمويل الذى يتطلب معيار المحاسبة الدولى رقم (١): "عرض القوائم المالية" أن يتم عرضها بشكل مستقل فى قائمة الدخل.

٣/٧/١ قائمة التدفقات النقدية:

يصنف فى قائمة التدفقات النقدية للمستأجر ما يلى:

١ - الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأسمى من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية.

٢ - دفعات الإيجار قصيرة الأجل ومنخفضة القيمة ودفعات الإيجار غير المدرجة فى قياس التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التشغيلية.

٣ - الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار بتطبيق المتطلبات الواردة فى معيار المحاسبة الدولى رقم (١٧): "قائمة التدفقات النقدية" للفائدة المدفوعة .

٨/١ الإفصاحات (٤٨) :

الهدف من الإفصاحات هو قيام المستأجر بالإفصاح عن المعلومات فى الإفصاحات والتى توفر مع المعلومات المعروضة فى القوائم المالية أساساً لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمستأجر: فيجب على المستأجر تقديم إفصاحات إضافية نوعية وكمية لمساعدة مستخدمى القوائم المالية فى تقييم قيمة، وتوقيت، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية.

وتتمثل أهم الإفصاحات النوعية للمستأجر فيما يلى:

- ١ - طبيعة العقود، وتشمل الوصف العام للعقود.
- ٢ - كيفية تحديد دفعات الإيجار المتغيرة.
- ٣ - وجود ومدد وشروط لخيارات التمديد أو إنهاء عقد الإيجار وضمانات القيمة المتبقية.
- ٤ - المعلومات عن الافتراضات الهامة والأحكام المهنية (مثل معدلات الخصم) .

وتتمثل أهم الإفصاحات الكمية للمستأجر فيما يلى:

- ١ - إجمالى تكلفة الإيجار.
- ٢ - تكلفة الإيجار التمويلي، الفصل بين إهلاك حق استخدام الأصل، والفائدة على التزامات الإيجار.
- ٣ - تكلفة عقود الإيجار قصيرة الأجل ومنخفضة القيمة.
- ٤ - المتوسط المرجح للمدة المتبقية للعقد ومعدل الخصم.
- ٥ - تحليل استحقاقات التزامات عقود الإيجار التمويلية، على أساس سنوى بحد أدنى كل خمس سنوات، ومجموع التدفقات النقدية غير المخصومة لكل السنوات فيما بعد .

٢ - قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار بمعرفة المؤجرين :

لم يطرأ تغيير كبير على المحاسبة عن عقود الإيجار فى دفاتر المؤجر فى ظل المعيار IFRS 16 حيث تم الإبقاء على تصنيف هذه العقود إلى عقود تمويلية وعقود تشغيلية كما كان عليه الحال فى المعيار IAS 17 .

ولكى يكون عقد الإيجار تمويلياً يجب أن يكون غير قابل للإلغاء، ويحول بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع المترتبة على ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر.

وإذا كان العقد لا يحول بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع المترتبة على ملكية الأصل فإنه يصنف كعقد إيجار تشغيلي .

وتتمثل قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار بمعرفة المؤجرين في ظل المعيار

IFRS 16 فيما يلي :

١/٢ تصنيف عقد الإيجار :

لتحديد ما إذا كان المؤجر يصنف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار

تشغيلي، تجرى الاختبارات الخمسة التالية (٤٩) :

الاختبار الأولي : اختبار تحول الملكية:

يقصد بذلك، أنه إذا كان عقد الإيجار يحول ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في

نهاية مدة عقد الإيجار، يصنف العقد كعقد إيجار تمويلي .

الاختبار الثاني : اختبار حق الشراء :

يقصد بذلك، أن يكون للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد بسعر أقل بدرجة

كافية عن القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للتنفيذ. ويعنى ذلك أن

المؤجر يحول سيطرة (ملكية) الأصل محل العقد إلى المستأجر، وبالتالي يصنف العقد كعقد

إيجار تمويلي .

الاختبار الثالث : اختبار مدة عقد الإيجار :

عندما تكون مدة عقد الإيجار هي الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل محل

العقد يصنف العقد كعقد إيجار تمويلي حتى ولو لم يتم تحويل الملكية. وبالرغم من أن IASB

قد أوضح أنه يجب على المؤجرين أن يستخدموا حكمهم الشخصي في تقييم اختبار مدة عقد

الإيجار، إلا أنه وضع دليلاً يمكن أن يستخدمه المؤجرين في هذا الشأن، وهو أن تكون مدة

عقد الإيجار ٧٥% أو أكثر من العمر الاقتصادي للأصل محل العقد، فإن تحقق ذلك يصنف

العقد كعقد إيجار تمويلي.

الاختبار الرابع : اختبار القيمة الحالية :

إذا كانت القيمة الحالية لدفعات الإيجار في بداية عقد الإيجار قريبة من القيمة العادلة

للأصل محل العقد، فإن ذلك يعنى أن المؤجر يحول بشكل فعال سيطرة (ملكية) الأصل إلى

المستأجر، وبالتالي يصنف العقد كعقد إيجار تمويلي. وقد قدر IASB ذلك بأن تكون القيمة

الحالية لدفعات الإيجار مساوية أو أكثر من ٩٠% من القيمة العادلة للأصل.

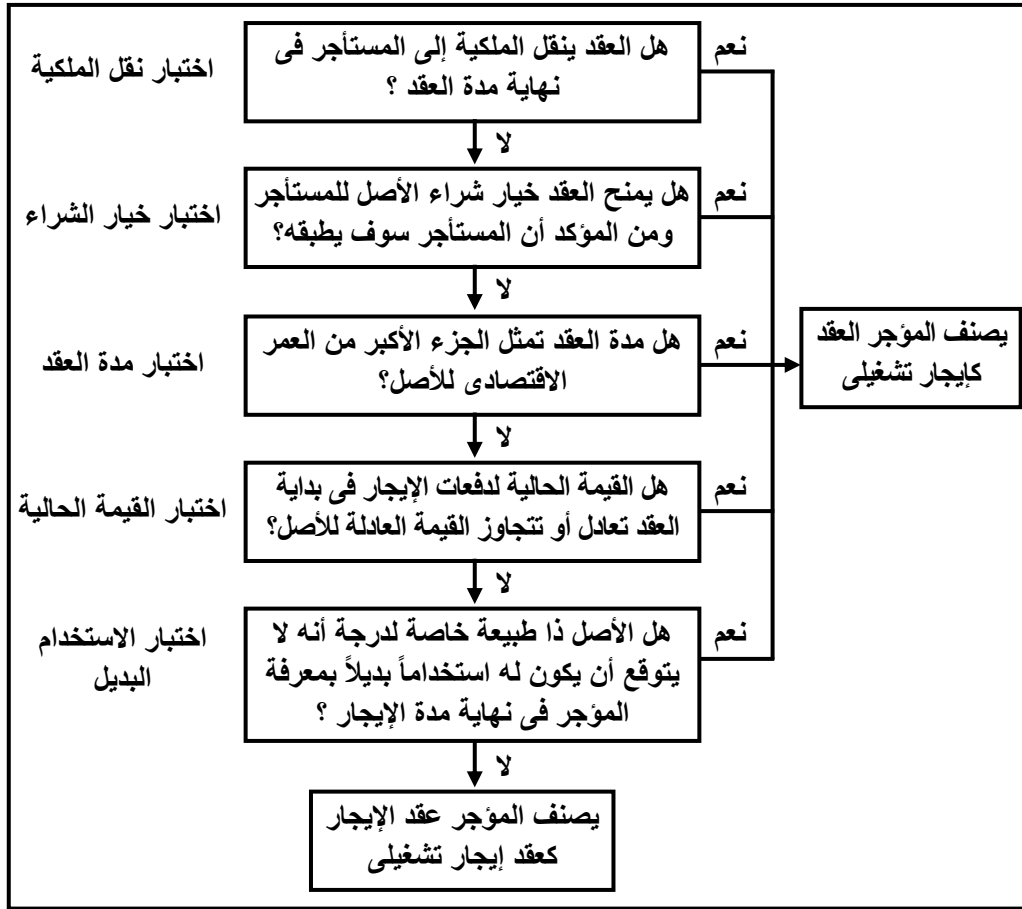
الاختبار الخامس : اختبار الاستخدام البديل :

إذا لم يتوافر للمؤجر استخداماً بديلاً للأصل في نهاية مدة عقد الإيجار، فمن المفترض أن المؤجر في هذه الحالة يحول سيطرة (ملكية) الأصل إلى المستأجر، وبالتالي يصنف العقد كعقد إيجار تمويلي .

ويوضح الشكل التالي اختبارات تصنيف عقود الإيجار (٥٠) :

شكل رقم (٢)

اختبارات تحديد ما إذا كان العقد تمويلياً أم تشغيلياً



٢/٢ قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار التمويلية :

قسم المعيار IFRS 16 عقود الإيجار التمويلية إلى عقود إيجار بيعية - Sales

. Type Leases، وعقود إيجار تمويلية مباشرة Direct Financing Leases .

وتنشأ عقود الإيجار البيعية عادة عندما يستخدم التجار أو الصناع التأجير كوسيلة لتسويق منتجاتهم كما هو الحال عندما يقوم صانع كمبيوتر بتأجير بعض معداته لمؤسسات الأعمال. أما عقود الإيجار التمويلية المباشرة فتنشأ عادة من الاتفاقيات المباشرة مع المؤجرين المهتمين بالعمليات التمويلية كالبنوك وشركات التأمين .

وتتطلب عقود الإيجار التمويلية تسجيل إيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، وإيراد الفائدة، على حين تتطلب عقود الإيجار التمويلية المباشرة تسجيل إيراد الفائدة فقط. وكلا المدخلين يتبع إرشادات الإعراف بالإيراد وفقاً للمعيار الدولي IFRS 15 .

وفيما يلي قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار البيعية بمعرفة المؤجر:

١/٢/٢ الإعراف والقياس الأولى :

يقوم المؤجر في بداية تاريخ العقد بقياس الإيجار المستحق القبض على أساس القيمة الحالية لدفعات الإيجار بالإضافة إلى القيمة الحالية للقيمة المتبقية المضمونة، ثم يقوم بتسجيل الإيجار المستحق القبض وتكلفة البضاعة المباعة وإيراد المبيعات (يساوى الإيجار المستحق القبض)، مع استبعاد الأصل المستأجر (باعتباره كان موجوداً ضمن المخزون بدفاتر المؤجر قبل عقد الإيجار) .

٢/٢/٢ القياس اللاحق :

يقوم المؤجر خلال مدة عقد الإيجار بإثبات إيراد الفائدة على الإيجار المستحق القبض. وعندما يقوم المؤجر باسترداد الأصل، يقوم بتخفيض حساب الإيجار المستحق القبض ليصل إلى الصفر مع تسجيل الأصل الذي تمت إعادته في المخزون بالقيمة المتبقية.

٣/٢/٢ المحاسبة عن القيمة المتبقية :

القيمة المتبقية في نهاية عقد الإيجار قد تكون مضمونة وقد تكون غير مضمونة. فإذا كانت القيمة المتبقية مضمونة فإن ذلك يعنى أن المؤجر سوف يحصل على هذه القيمة في نهاية مدة العقد، وبالتالي يعتبر هذه القيمة في بداية العقد جزءاً من إيراد المبيعات. أما إذا كانت القيمة المتبقية غير مضمونة فلا يكون المؤجر في هذه الحالة متأكداً من حصوله على كامل القيمة المتبقية في نهاية مدة العقد، وبالتالي يقوم في بداية العقد بتخفيض إيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة بالقيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة. ونظراً لأن المبلغ المخصوم من إيراد المبيعات هو نفسه الذى يتم خصمه من تكلفة

البضاعة المباعة، فإن إجمالي الربح سوف يكون مساوياً لإجمالي الربح فى حالة ما إذا كانت القيمة المتبقية مضمونة .

٣/٢ قواعد المحاسبة عن عقود الإيجار التشغيلي :

عقد الإيجار التشغيلي هو عقد لا ينقل بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع المترتبة على ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر^(٥١) . فهو عقد يمنح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق فى استخدام أصل معين، لفترة زمنية محددة، مع احتفاظ المؤجر بملكية الأصل. ويقوم المؤجر بتصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي إذا لم يتفق مع إحدى اختيارات عقود الإيجار التمويلية السابق ذكرها، وفى هذه الحالة تتم المحاسبة عن هذا العقد فى دفاتر المؤجر باعتبارها إيراد ناتج عن إيجار هذا الأصل، كما يقوم المؤجر بإهلاك هذا الأصل باعتباره مالكا لهذا الأصل^(٥٢) .

٤/٢ المحاسبة عن التكاليف المباشرة الأولية :

تعتبر التكاليف المباشرة الأولية عادة أكثر أهمية للمؤجرين باعتبار أنهم الطرف الذى يسعى لجذب المستأجرين كجزء من أنشطتهم البيعية. ونتيجة لذلك، غالباً ما يتعاقد المؤجرين مع بعض المحامين لإعداد المستندات القانونية بالإضافة إلى قيامهم بدفع العمولات المحملة والمتعلقة بتنفيذ عقد الإيجار .

وتتوقف محاسبة المؤجرين عن التكاليف المباشرة الأولية على حسب نوع عقد الإيجار، وذلك على النحو التالى :

١/٤/٢ عقود الإيجار التشغيلية^(٥٣) :

فى هذه الحالة، يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة فى الحصول على عقد الإيجار التشغيلي إلى المبلغ الدفترى للأصل محل العقد، وإثبات تلك التكاليف على أنها مصروف خلال مدة عقد الإيجار بنفس الأساس المستخدم فى دخل عقد الإيجار.

٢/٤/٢ عقود الإيجار التمويلية^(٥٤) :

يتحمل المؤجر التكاليف المباشرة الأولية فى بداية تاريخ العقد (فى الفترة التى يتم فيها الإعراف بالربح على المبيعات). وفى حالة عدم وجود أرباح على المبيعات أو خسائر على التعامل، فإن التكاليف المباشرة الأولية يتم تأجيلها والإعراف بها على مدى مدة عقد الإيجار. كذلك يتحمل المؤجر أيضاً بالتكاليف الداخلية المرتبطة بأنشطة التأجير كالأنشطة التى يقوم بها المؤجر للإعلان، وخدمات الإيجار القائمة، ووضع ومراقبة سياسات الائتمان،

بالإضافة إلى تكاليف الإشراف والإدارة أو مقابل مصروفات الإيجار والإهلاك. ويجب تحمل هذه التكاليف بصرف النظر عن تنفيذ العقد من عدمه .

٥/٢ العرض فى القوائم المالية للمؤجر :

تتمثل متطلبات عرض المعلومات المرتبطة بعقود الإيجار فى القوائم المالية للمؤجر

فيما يلى :

١/٥/٢ قائمة المركز المالى :

١ - بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية، يظهر فى قائمة المركز المالى الإيجار المستحق القبض ضمن الأصول بشكل منفصل عن غيرها من الأصول الأخرى. ويجب على المستأجر أن يقوم بتصنيف الجزء من الإيجار المستحق القبض خلال سنة واحدة أو دورة تشغيل أيهما أطول كأصل متداول والباقي أصل غير متداول.

٢ - بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية، يظهر فى قائمة المركز المالى الأصل المؤجر بعقد إيجار تشغيلي .

٢/٥/٢ قائمة الدخل :

١ - بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية، يظهر فى قائمة الدخل كل من إيرادات المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وإيرادات الفوائد بالإضافة إلى أرباح أو خسائر عقود الإيجار البيعية .

٢ - بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية، يظهر فى قائمة الدخل إيرادات الإيجار عن الفترة بالإضافة إلى مصروف إهلاك الأصل المستأجر.

٦/٢ الإفصاحات (٥٥):

يجب على المؤجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول أنشطته الإيجارية اللازمة لمساعدة مستخدمى القوائم المالية لتقييم طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمؤجر، وكيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأى حقوق يحتفظ بها فى الأصول محل العقد وبصفة خاصة استراتيجية إدارة المخاطر للحقوق التى يحتفظ بها فى الأصول محل العقد بما فى ذلك أى وسيلة يقلل من خلالها المؤجر هذه المخاطر .

فمثلاً يجب أن تشمل هذه الوسائل اتفاقيات إعادة الشراء أو ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المتغيرة لاستخدام يتجاوز حدوداً معينة. أما الإفصاحات الكمية التى يلتزم المؤجر بالإفصاح عنها فيشمل أهمها فيما يلى :

- (١) الدخل المتعلق بعقد الإيجار، بما في ذلك الأرباح أو الخسائر المعترف بها في بداية عقد البيع التمويلي البيعي، وعقود التمويل المباشرة.
- (٢) الدخل من دفعات الإيجار المتغيرة التي لا تدخل في الإيجار القابل للقبض.
- (٣) مكونات صافي الاستثمار في عقود البيع البيعية وغيرها من العقود التمويلية، بما في ذلك المبلغ المحمل للإيجار القابل للقبض، والقيمة المتبقية غير المضمونة، وأى أرباح مؤجلة على عقود الإيجار التمويلية.
- (٤) تحليل استحقاق دفعات الإيجار التشغيلية وتحليل منفصل لاستحقاق الإيجار القابل للقبض بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية البيعية والمباشرة.
- (٥) مداخل إدارة المخاطر المرتبطة بالقيمة المتبقية للأصول المستأجرة (مثل اتفاقيات إعادة الشراء أو عن طريقة طرف ثالث).

المبحث الرابع

أثر معيار عقود الإيجار IFRS 16 على تحسين القوائم المالية

نظراً لكثرة الانتقادات التي وجهت للمعيار الدولي IAS 17 المعدل وما ترتب على تطبيقه من مشكلات، وعدم تلبية هذا المعيار لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية. فقد كان من الضروري تعديل المعيار الدولي IAS 17 المعدل، لذلك صدر المعيار الدولي IFRS 16 بهدف ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملاءمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات، وبحيث توفر هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

ولقياس أثر المعيار الدولي IFRS 16 على تحسين القوائم المالية، فإن الأمر يتطلب في رأى الباحث بحث الجوانب التالية :

١ - أثر المعيار IFRS 16 فى علاج مشكلات المحاسبة عن عقود الإيجار التى ترتبت على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل.

٢ - أثر المعيار IFRS 16 فى تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار.

٣ - أثر المعيار IFRS 16 على توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

٤ - أثر المعيار IFRS 16 على المؤشرات والنسب المالية المستخدمة فى قياس الأداء.

فإذا تحققت هذه الجوانب بشكل إيجابى دل ذلك على أن المعيار IFRS 16 يؤدي إلى تحسين القوائم المالية.

ونتناول فيما يلى كلا من هذه الجوانب :

١ - أثر المعيار IFRS 16 فى علاج مشكلات المحاسبة عن عقود الإيجار التى ترتبت على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل :

فى رأى الباحث، أن المعيار IFRS 16 قد تميز بالعديد من الإيجابيات التى ساهمت فى علاج المشكلات التى ترتبت على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل وأهمها ما يلى :

١/١ استخدام المعيار IFRS 16 مدخل الحق فى الاستخدام الذى أثر على قائمة المركز المالى للمستأجر بظهور جميع الأصول والالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار، وبالتالي القضاء على مشكلة التمويل خارج الميزانية .

٢/١ قام المعيار IFRS بإلغاء شروط رسملة عقود الإيجار التي كانت واردة في المعيار IAS 17 المعدل بالنسبة للمستأجر، وبالتالي القضاء على كل المشكلات التي ترتبت على تطبيق هذه الشروط .

٣/١ أعتد تطبيق المعيار IAS 17 المعدل على التقدير الشخصي عند تحديد إذا ما تم نقل جميع المنافع والمخاطر للمستأجر من المؤجر، كما أعتد على الأحكام الشخصية عند تحديد شروط الرسملة المتعلقة بمدة عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار حيث لم يحدد شروطاً كمية أو نسباً مئوية. وقد قام المعيار IFRS 16 بالتغلب بدرجة كبيرة على مشكلة التقدير الشخصي في محاسبة المستأجر نظراً لأن المعيار المذكور قد تعامل مع جميع العقود على أنها عقود تمويلية. أما بالنسبة لمحاسبة المؤجر، ونظراً لأنه لم يتم تغيير المعالجة المحاسبية بدرجة كبيرة فمزال التقدير الشخصي قائماً عند تصنيف عقود الإيجار كعقود تمويلية مباشرة وعقود البيع والعقود التشغيلية .

٤/١ أدى تطبيق المعيار IAS 17 المعدل إلى لجوء المستثمرين ومستخدمي المعلومات للإيضاحات الموجودة في الإيضاحات لعمل تسويات وتقديرات عن مدى تأثير عقود الإيجار على الوضع المالي للمستأجر والوصول إلى قيمة التزامات عقود الإيجار، وقد يضطر بعضهم إلى اللجوء لمكاتب فنية خاصة للحصول على تلك المعلومات والإعتماد عليها في إتخاذ القرارات السليمة، وقد أدى ذلك إلى انخفاض درجة الشفافية والموثوقية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ولكن بظهور جميع عقود الإيجار في قائمة المركز المالي وفقاً للمعيار IFRS 16 فقد أدى ذلك إلى عدم حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى إجراء عمليات تسوية للوصول إلى قيمة التزامات عقود الإيجار .

٥/١ تطلب المعيار IAS 17 المعدل قياس الأصول والالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار على أساس القيمة العادلة للأصول المستأجرة، اما المعيار IFRS 16 فقد تطلب قياس الأصول والالتزامات الناشئة عن عقد الإيجار في بداية عقد الإيجار على أساس القيمة الحالية لدفعات الإيجار. ويشمل القياس دفعات الإيجار غير القابلة للإلغاء، والدفعات التي يقوم المستأجر بدفعها في الفترات الاختيارية، سواء

كان المستأجر متأكد من عدم ممارسة خيار أنها عقد الإيجار، أو غير متأكد من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار .

٦/١ أوجب المعيار 16 IFRS على المستأجر بالإفصاح عن المعلومات التي توفر أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر قراراتهم على المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمنشأة، ومن ثم يجب على المستأجر أن يعرض في قائمة المركز المالي الحق في استخدام أصول والتزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى .

٧/١ قام المعيار 16 IFRS بتغيير طبيعة المصروفات المرتبطة بعقود الإيجار خارج قائمة المركز المالي حيث استبدل سياسة القسط الثابت لمصاريف عقود الإيجار التشغيلية التي كانت تطبق في المعيار 17 IAS المعدل بسياسة مصروف الإهلاك لأصول عقد الإيجار (المدرجة ضمن تكاليف التشغيل) ونفقة الفائدة على التزام عقد الإيجار (المدرجة ضمن التكاليف التمويلية).

وبالرغم من الإيجابيات سالفة الذكر، فإن المعيار 16 IFRS يشوبه عدة سلبيات أهمها:
١ - وضع المعيار 16 IFRS خمسة اختبارات لتصنيف المؤجر عقد الإيجار كعقد تمويلي، وهي في الواقع نفس شروط رسملة عقود إيجار المستأجر التي تم إلغاؤها فيما عدا ما يلي :

- اختبار مدة عقد الإيجار التي حددها IASB بأن تمثل ٧٥% أو أكثر من العمر الاقتصادي للأصل،

- واختبار القيمة الحالية لدفعات الإيجار التي حددها IASB بأن تكون مساوية أو أكثر من ٩٠% من القيمة العادلة للأصل.

- واختبار الاستخدام البديل للأصل بمعرفة المؤجر في نهاية مدة عقد الإيجار، حيث من المفترض أن ينقل المؤجر في هذه الحالة سيطرة (ملكية) الأصل إلى المستأجر.

ولم يقدم IASB تفسير لسبب اختيار هذه النسب (٧٥%، ٩٠%) لإعتبار عقود الإيجار من العقود التمويلية سوى الاستدلال منها على نقل معظم المخاطر والمنافع المترتبة على ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر. وفي رأى الباحث، أن اختبار مدة عقد الإيجار يعتبر غير مناسب خاصة إذا بدأ العقد خلال الربع الأخير من العمر الاقتصادي للأصل المؤجر، كذلك اختبار القيمة الحالية لدفعات الإيجار يسمح بتبويب العقد الذي تمثل

القيمة الحالية لدفعاته ٨٩% من قيمة الأصل بإعتباره من العقود التشغيلية على حين أن العقد الذى تمثل القيمة الحالية لدفعاته ٩٠% فقط يعتبر من العقود التمويلية !! .

٢ - سمح المعيار 16 IFRS بقواعد قياس بديلة لحق استخدام الأصل مثل نموذج القيمة العادلة فى معيار المحاسبة الدولى رقم (٤٠): العقارات الاستثمارية، ونموذج إعادة التقييم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولى رقم (١٦): الممتلكات والآلات والمعدات، وهو ما يؤثر على جودة القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.

٣ - قام المعيار 16 IFRS بإعفاء المستأجر من الإعتراف والقياس لعقود الإيجار التى تقل قيمتها عن ٥٠٠٠ دولار، على حين تمت الإشارة إليها ضمناً فى السماح بعدم الإعتراف بالعقود قصيرة الأجل أو العقود منخفضة القيمة .

٤ - تطلب المعيار 16 IFRS وسيطاً على المؤجر عند تبويب عقود الإيجار من الباطن مع الإشارة إلى حق استخدام الأصول الناشئة عن عقد الإيجار.

٥ - يسمح المعيار 16 IFRS بحساب مدفوعات الفائدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٧): قائمة التدفقات النقدية، على حين يسمح معيار المحاسبة الدولى رقم (٧) بتصنيف الفائدة ضمن أنشطة التشغيل أو الاستثمار أو التمويل .

٢ - أثر المعيار 16 IFRS فى تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار:
فى رأى الباحث، أن تطبيق المعيار 16 IFRS يساهم فى تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار من عدة نواحى أهمها ما يلى :

١/٢ - أعتبر المعيار 16 IFRS أن العقد يكون عقد إيجار إذا كان ينقل الحق فى السيطرة على استخدام الأصل والحصول على جميع المنافع الاقتصادية من هذا الاستخدام.

٢/٢ - استخدم المعيار 16 IFRS مفهوم الحق فى الاستخدام، وتطلب إظهار جميع عقود الإيجار فى قائمة المركز المالى للمستأجر كأصل (الحق فى الاستخدام) وكالتزام (التعهد بسداد دفعات الإيجار).

٣/٢ - عمل المعيار 16 IFRS على الاتساق مع الإطار المفاهيمى الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB . فقد توافق تعريف الأصل والالتزام فى الإطار المفاهيمى مع فكرة الحق فى الاستخدام والالتزام بتسديد دفعات عقد الإيجار .

فقد عرف IASB الأصل فى الإطار المفاهيمى بأنه: "مورد يسيطر عليه من قبل المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة والتى من المتوقع أن تتدفق منه إلى المنشأة منافع اقتصادية

مستقبلية" (٥٦) . وهذا التعريف يتوافق مع فكر الحق في الاستخدام نظراً لأن المستأجر يتحكم في الحق في استخدام الأصل خلال مدة العقد، وبمجرد استلامه للأصل لا يمكن للمؤجر استرداده أو استخدامه بالرغم من أنه المالك القانوني لهذا الأصل. كما يتضح تحكم المستأجر في الحق في استخدام الأصل في قدرته على تحديد كيف ومتى يستخدم الأصل وبالتالي في كيفية توليد منافع اقتصادية مستقبلية من الحق في الاستخدام (٥٧) . ومن ناحية أخرى، فإن تحكم المستأجر في الحق في استخدام الأصل ينشأ من أحداث سابقة أى من بداية توقيع عقد الإيجار وتهينة الأصل ليكون قابلاً للاستخدام من قبل المستأجر.

كذلك عرف IASB الالتزام في الإطار المفاهيمي بأنه: "الالتزام حالي للمنشأة ناشئ من أحداث سابقة وهو التسوية التي من المتوقع أن ينتج عنها تدفق خارجي من موارد المنشأة مجسداً منافع اقتصادية" (٥٨) .

وهذا التعريف يتوافق أيضاً مع التزام المستأجر بتسديد دفعات الإيجار نظراً لأن المستأجر عندما يتسلم الأصل يكون لديه التزام حالي لتسديد دفعات عقد الإيجار وهذا الالتزام ينشأ من أحداث سابقة أى من بداية توقيع عقد الإيجار، ولا يستطيع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتجنب سداد الدفعات الإيجارية قبل نهاية عقد الإيجار، علاوة على أن المؤجر ليس له حق تعاقدى للاستيلاء على الأصل أو منع المستأجر من استخدامه حتى نهاية مدة عقد الإيجار. ومن ناحية أخرى، فإن التزام المستأجر بالتدفق المستقبلي للمنافع الاقتصادية للخارج يتوافق مع تسديد دفعات عقد الإيجار طوال مدة العقد .

٤/٢ قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار خلال مدة العقد مخصومة بالمعدل الضمني في عقد الإيجار أو معدل الاقتراض الخاص بالمستأجر.

٥/٢ إعتبار عقد إيجار المؤجر تمويلياً إذا كان غير قابل للإلغاء وينقل بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد .

٦/٢ إعتبار تكاليف تنفيذ عقود الإيجار جزءاً من التزام عقد الإيجار إذا كان العقد إجمالياً، ومصروفاً في الفترة التي تحدث فيها إذا كان العقد صافياً.

٧/٢ زيادة أصل الحق في الاستخدام بقيمة الدفعات الإيجارية المدفوعة مقدماً بمعرفة المستأجر، وتخفيضه بقيمة حوافز الإيجار المتحصل عليها من المؤجر.

٨/٢ الإعتراف في قائمة دخل المستأجر بمصروف الإيجار يتمثل في مصر إهلاك الأصل، والفائدة على التزام عقد الإيجار بنسبة ثابتة مما يجعل تكلفة المصروف

مرتفعة في السنوات الأولى، وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي في السنوات الأولى من عمر الأصول.

- ٩/٢ الإعراف في قائمة دخل المؤجر بإيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وإيراد الفوائد وأرباح أو خسائر عقود الإيجار البيعية المتعلقة به.
- ١٠/٢ إعتبار تعديلات عقد الإيجار بمعرفة المستأجر بمثابة عقد منفصل .
- ١١/٢ تصنيف الدفعات النقدية في قائمة التدفقات النقدية إلى دفعات نقدية من أنشطة التشغيل، ودفعات نقدية من أنشطة التمويل .

٣ – أثر المعيار IFRS 16 على توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :
تعتمد جودة المعلومات المحاسبية عن عقود الإيجار التي تتضمنها القوائم المالية على ما تتمتع به من خصائص نوعية تجعلها مفيدة لمستخدمي تلك القوائم. ونظراً لأن نموذج الحق في الاستخدام يتطلب الإعراف بالأصول والالتزامات والحقوق والواجبات التي تنشأها عقود الإيجار، فإنه من المتوقع، في رأي الباحث، أن يؤدي تطبيق المعيار IFRS 16 إلى ما يلي :

- ١/٣ التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية نتيجة معاملة جميع عقود إيجار المستأجر معاملة واحدة بدلاً من وضع شروط تحكيمية للفصل بين عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية يمكن التحايل عليها من جانب المستأجرين.
- وعلى ذلك، فإن تطبيق المعيار IFRS 16 ، في رأي الباحث، يؤدي إلى تمثيل أكثر صدقاً للأصول المستأجرة والالتزامات الناشئة عن العقود، ومن ثم يؤدي إلى مزيد من الإفصاح الشامل وتوفير أكبر قدر من الشفافية .
- ٢/٣ الملاءمة نتيجة معاملة أصل الحق في الاستخدام بطريقة مشابهة للأصول غير المالية، والنزاهة عند الإيجار بطريقة مشابهة لباقي الالتزامات. ونظراً لأن عقد الإيجار ينتج عنه تمويل، فيجب أن يعامل على أنه مصدر تمويلي وبالتالي خضوعه لنفس معاملة المصدر التمويلي .
- ٣/٣ تحسين القابلية للمقارنة نتيجة الإعراف بالأصول والخصوم الناشئة عن عقود الإيجار في قائمة المركز المالي للمستأجر .
- ٤/٣ الأهمية النسبية نتيجة عدم تغيير طبيعة الالتزام الناتج عن عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية .

٤ - أثر المعيار IFRS 16 على المؤشرات والنسب المالية المستخدمة في قياس الأداء:

تؤدي رسمة عقود الإيجار في القوائم المالية للمستأجر إلى زيادة الأصول بقيمة الأصول المستأجرة، ومن ثم زيادة إجمالي الأصول. ومن ناحية أخرى، تؤدي هذه الرسمة إلى زيادة الالتزامات المتداولة (الجزء المتداول من الالتزام) والالتزامات طويلة الأجل. كما يؤدي أيضاً إلى نقص الأرباح.

ويؤثر إضافة عقود الإيجار إلى قائمة المركز المالي على بعض النسب المالية المستخدمة في قياس الأداء مثل ربحية السهم التي تنخفض في السنوات الأولى للعقد ثم ترتفع في السنوات الأخيرة من العقد نتيجة ارتفاع تكلفة مصروف الإيجار في السنوات الأولى بسبب إهلاك الأصل بنسبة ثابتة. كذلك تنخفض نسبة التداول نتيجة ظهور الأصول المستأجرة بقيمة الجزء المتداول من التزام عقد الإيجار ضمن الالتزامات المتداولة في قائمة المركز المالي. ونتيجة زيادة الالتزامات المتداولة فإن نسبة النقدية سوف تنخفض. كما تزداد نسبة الديون إلى إجمالي الأصول، ونسبة الديون إلى إجمالي حقوق الملكية نتيجة زيادة قيمة الالتزامات المتداولة وطويلة الأجل، ومن ثم تقل القدرة على الاقتراض والاتفاقيات التمويلية بسبب زيادة المديونية والتزامات عقود الإيجار في القوائم المالية.

المبحث الخامس

الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث

١ - الهدف من الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلى التحقق من الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية، وذلك من خلال إعداد استمارة استقصاء مكونة من مجموعة أسئلة تم توجيهها إلى عينة من مجتمع البحث من المهتمين بعقود الإيجار وتطبيق المعايير المحاسبية بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لمعرفة أثر تطبيق المعيار IFRS 16 على تحسين القوائم المالية من حيث ما يلي :

١ - مدى تأثير تطبيق المعيار IFRS 16 في علاج المشكلات التي ترتبت على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل .

٢ - مدى تأثير المعيار IFRS 16 في تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار.

٣ - مدى تأثير المعيار IFRS 16 على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عن عقود الإيجار .

٤ - مدى تأثير المعيار IFRS 16 على المؤشرات والنسب المالية لقياس الأداء.

٢ - مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث مجموعات هي: مجموعة من المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى، ومجموعة من المراجعين في الجهاز المركزي للمحاسبات، ومجموعة من الأكاديميين المهتمين بمعايير التقارير المالية الدولية. ويوضح الجدول رقم (١) التالي الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة :

جدول رقم (١)

فئات مجتمع الدراسة

العدد	الفئة
60	أعضاء هيئة التدريس بالجامعات
240	المحاسبون والمراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة
50	المراجعون في الجهاز المركزي للمحاسبات

350

الإجمالي

وقد قام الباحث بتوزيع ١٥ قائمة استقصاء أولية للوقوف على الصيغة النهائية للقيمة، وتم تعديل بعض الأسئلة لإضافة المزيد من الوضوح لدى المستجوب. وقد اتضح من الردود الأولية أن قيمة التباين σ^2 تعادل (0.10321). وفي ظل خطأ معاينة مسموح به (5%)، ومستوى ثقة يعادل (95%)، ودرجة معيارية مقابل معامل الثقة (1.96) يتم حساب حجم العينة على النحو التالي :

$$n = \frac{N}{(N - 1) e^2 + 1}$$

حيث n = حجم العينة ، N = حجم المجتمع (350) ، e = الخطأ المسموح به (0.05).

$$n = \frac{350}{(350 - 1) 0.05^2 + 1} = 187$$

وقد قام الباحث بتوزيع 187 استمارة استقصاء، وتم إجراء مقابلة شخصية معهم للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة باستمارة الاستقصاء حتى يمكنهم استيفاء الإجابات المتعلقة بالأسئلة المدرجة في تلك الاستمارة. وقد بلغ عدد الاستمارات التي تم استلامها 165 استمارة بنسبة استجابة (88.6%) وقد تم استبعاد عدد (12) استمارة لعدم استيفاء بيانات الاسبيان أو عدم جدية الإجابات، وبذلك تصبح الاستمارات الصحيحة (153) استمارة استخدمت في التحليل الإحصائي.

وتمثل الجداول التالية خصائص عينة الدراسة :

جدول رقم (٢)

توزيع عينة البحث حسب المؤهلات

إجمالي		دكتوراه في المحاسبة		ماجستير محاسبة		دبلوم محاسبة عالي		بكالوريوس محاسبة		المؤهل
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
32.7	50	100	50	-	-	-	-	-	-	أعضاء هيئة التدريس بالجامعات
42.5	65	7.7	5	38.4	25	23.1	15	30.8	20	المحاسبون والمراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة
24.8	38	21.1	8	47.4	18	31.5	12	-	-	المراجعون بالجهاز

										المركزي للمحاسبات
100	153	41.2	63	28.1	43	17.6	27	13.1	20	إجمالي

يتضح من تحليل الجدول رقم (٢) أن نسبة ٤٢.٥% من إجمالي عينة البحث من المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، ونسبة ٣٢.٧% من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات، ونسبة ٢٤.٨% من المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات. كما يتضح أن نسبة ٤١.٢% من الحاصلين على الدكتوراه في المحاسبة، ونسبة ٢٨.١% من الحاصلين على درجة الماجستير في المحاسبة، ونسبة ١٧.٦% من الحاصلين على دبلوم محاسبة عالي، ونسبة ١٣.١% من الحاصلين على درجة البكالوريوس في المحاسبة .

جدول رقم (٣)

توزيع عينة البحث حسب الخبرة العملية

إجمالي		خبرة أكثر من ١٥ سنة		خبرة من ١٠ - ١٥ سنة		خبرة من ٥ - ١٠ سنوات		خبرة أقل من ٥ سنوات		الفئات
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
32.7	50	20	10	40	20	30	15	10	5	أعضاء هيئة التدريس بالجامعات
42.5	65	18.4	12	38.5	25	30.8	20	12.3	8	المحاسبون والمراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة
24.8	38	23.7	9	28.9	11	31.6	12	15.8	6	المراجعون بالجهاز المركزي للمحاسبات
100	153	20.3	31	36.6	56	30.7	47	12.4	19	إجمالي

يتضح من الجدول رقم (٣) أن نسبة ١٢.٤% من إجمالي عينة البحث خبرتهم أقل من خمس سنوات، ونسبة ٣٠.٧% خبرتهم من ٥ - ١٠ سنوات، ونسبة ٣٦.٦% خبرتهم من ١٠ - ١٥ سنة، ونسبة ٢٠.٣% خبرتهم أكثر من ١٥ سنة.

وعلى ذلك، فإن العينة تمثل مستويات خبرة مختلفة، كما تتضمن أفراد ذوي مؤهلات علمية مرتفعة، وكذلك مشاركين في دورات تدريبية تتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالمحاسبة عن عقود الإيجار، ومتابعين لتطور هذه المعايير، وبالتالي فإن العينة ملائمة لأغراض البحث.

٣ - تصميم قائمة الاستقصاء :

تم تصميم قائمة الاستقصاء بحيث تتفق مع أغراض البحث وتساعد على اختبار فروض البحث. وتتضمن قائمة الاستقصاء أربعة أقسام على النحو التالي :

١/٣ القسم الأول ، ويهدف إلى التعرف على أثر تطبيق المعيار 16 IFRS في علاج المشاكل التي ترتبت على تطبيق المعيار 17 IAS المعدل. وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (١ - ٧) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الفرعي الأول من فروض الدراسة .

٢/٣ القسم الثاني ، ويهدف إلى التعرف على أثر المعيار 16 IFRS في تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار. وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (٨ - ٢١) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الفرعي الثاني من فروض الدراسة.

٣/٣ القسم الثالث ، ويهدف إلى التعرف على أثر المعيار 16 IFRS على توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (٢٢ - ٢٥) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الفرعي الثالث من فروض الدراسة .

٤/٣ القسم الرابع ، ويهدف إلى التعرف على أثر المعيار 16 IFRS على المؤشرات والنسبة المالية المستخدمة في قياس الأداء . وقد تم تمثيل هذا القسم بالفقرات من (٢٦ - ٣١) من فقرات قائمة الاستقصاء والتي تجيب عن الفرض الفرعي الرابع من فروض الدراسة .

٤ - أسلوب تحليل البيانات :

قام الباحث بمراجعة قوائم الاستقصاء بعد تجميعها للتأكد من صلاحيتها للتحليل الإحصائي، وترميز الأسئلة الواردة بها، وتفريغ بيانات كل استمارة على الحاسب. وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale بهدف استخدام الأوزان الترجيحية للإجابات من موافق تماماً (٥) إلى غير موافق تماماً (١)، في حساب المتوسطات والانحرافات المعيارية، والتي تستخدم كمدخل أساسي في الاستدلال والاختبارات الإحصائية للفروض محل الدراسة الميدانية .

٥ - الأساليب الإحصائية المستخدمة :

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار رقم (٢٢) لتحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفروض الخاصة بها اعتماداً على

التوزيعات التكرارية للإجابات للتعرف على طبيعة البيانات، وكذلك المقاييس والاختبارات الإحصائية التالية :

أ - معامل الاعتمادية **Reliability**، لبحث إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج على المجتمع ككل.

ب - التوزيعات التكرارية والأهمية النسبية بهدف ترتيب أهم المتغيرات داخل كل سؤال من أسئلة الاستقصاء، وقد تم حساب الأهمية النسبية من خلال قسمة عدد الذين أجابوا بإجابة معينة على حجم العينة .

ج - اختبار (ت) **T - One - Sample Test**، لاختبار معنوية اختلاف المتوسط العام لإجابات المستقصى منهم عن القيمة المحايدة (٣) والتي تعنى أن المستقصى منه لا يوافق ولا يعترض على سؤال أو عبارة معينة، وذلك بهدف معرفة إتجاه آراء المستقصى منهم نحو أسئلة الاستقصاء، سواء بالموافقة أو المعارضة فيما يخص الأسئلة المصممة على مقياس ليكرت. وقد تم حساب قيمة (ت المحسوبة)، والقيمة الاحتمالية المقابلة لها، مع مقارنتها بمستوى المعنوية النظرى (٥%) بمستوى ثقة ٩٥%، فإذا كانت القيمة الاحتمالية المسحوبة أكبر من القيمة النظرية يتم قبول فرض العدم والعكس صحيح .

د - اختبار كاي **Chi - Square Test**، وذلك لدراسة الاختلافات بين التكرارات المشاهدة والتكرارات المتوقعة أو النظرية، وذلك بمقارنة القيمة الإحصائية للاختبار بالقيمة الجدولية، فإذا كانت القيمة الإحصائية للاختبار أكبر من القيمة النظرية يتم رفض الفرض الأصلي الذى يدل على عدم وجود اختلاف جوهري بين التكرار النظرى والتكرار المشاهد والعكس صحيح، أو يمكن مقارنة القيمة الاحتمالية مع مستوى المعنوية ٥% فإذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية يتم قبول الفرض الأصلي والعكس صحيح .

هـ - اختبار تحليل **One - Way ANOVA**، وذلك لقياس الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول عناصر الاستقصاء.

و - تحليل الارتباط بين عناصر قائمة الاستقصاء .

٦ - نتائج تحليل الدراسة واختبار الفروض :

١/٦ معامل الاعتمادية (الثبات) :

يهدف هذا المعامل إلى التعرف على مدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء، أي مدى تجانس الإجابات بين المستقصى منهم، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع ككل.

ولتحديد ذلك استخدم الباحث مقياس كرونباخ Cronbatch Alpha، فيكون هناك تجانس كلما اقتربت قيمة معامل ألفا من الواحد الصحيح، بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة معامل ألفا من الصفر. والجدول رقم (٤) التالي نتائج حساب قيمة معامل ألفا.

جدول رقم (٤)
قياس الاعتمادية لبيانات قائمة الاستقصاء

السؤال	بيان	العبارات	معامل ألفا
١	أثر المعيار IFRS 16 في علاج مشكلات المعيار IAS 17 المعدل	7 - 1	0.84531
٢	أثر المعيار IFRS 16 في تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار	21 - 8	0.7842
٣	أثر المعيار IFRS 16 على الخصائص النوعية للمعلومات	25 - 22	0.7567
٤	أثر المعيار IFRS 16 على المؤشرات والنسب المالية المستخدمة في قياس الأداء	31 - 26	0.7985

يتضح من الجدول رقم (٤) أن قيمة معامل ألفا لاستجابات المشاركين على قائمة الاستقصاء قد تراوحت بين معامل ٠,٧٥٦٧ ، ومعامل ٠,٨٤٥٣١ مما يدل على الموثوقية والاعتمادية على استجابات عينة الدراسة، وإمكانية تعميم نتائجها على مجتمع البحث .
٢/٦ التوزيعات التكرارية والأهمية النسبية :

توضح الجداول أرقام (٥)، (٦)، (٧)، (٨) التالية التوزيع التكراري والأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم حول أثر المعيار IFRS 16 على كل من علاج المشكلات التي ترتبت على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل، وتطوير المحاسبة عن عقود الإيجار، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والمؤشرات والنسب المستخدمة في قياس الأداء .

جدول رقم (٥)
التكرارات النسبية والأهمية النسبية
لأثر المعيار IFRS 16 في علاج مشكلات تطبيق المعيار IAS 17 المعدل

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %				الفقرة
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	
1	100				100	١ - القضاء على التمويل خارج الميزانية
2	100				100	٢ - منع التحايل على شروط رسملة عقود الإيجار المتعلقة بالمستأجر
5	100				80.8	٣ - منع التحايل على شروط تصنيف عقود إيجار المؤجر كعقود إيجار تمويلية
3	100				100	٤ - تخفيض درجة التقدير الشخصي عند تحديد إذا ما تم نقل جميع المنافع والمخاطر من المستأجر إلى المؤجر
4	100				100	٥ - عدم حاجة مستخدم القوائم المالية لإجراء عمليات تسوية باللجوء إلى البيانات الواردة في ملحقات القوائم المالية للوصول لقيمة التزامات عقود الإيجار
6	87.1			12.9	82.1	٦ - قياس الأصول والالتزامات الناشئة عن عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار بدلاً من القيمة العادلة
7	90.1			9.9	76.4	٧ - إعادة تقييم دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل عند إعادة قياس التزام عقد الإيجار وذلك كلما كان هناك تغيير في التدفقات النقدية التعاقدية كنتيجة للتغير في

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %				الفقرة
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	
						المؤشر المرجعي أو المعدل

يتضح من الجدول رقم (٥) سالف الذكر أن أهم تأثيرات المعيار 16 IFRS فى علاج مشكلات تطبيق المعيار 17 IAS المعدل من وجهة نظر عينة الدراسة هى القضاء على مشكلة التمويل خارج الميزانية، ومنع التحايل على شروط رسملة عقود الإيجار المتعلقة بالمستأجر، ومنع التحايل على شروط تصنيف عقود إيجار المؤجر كعقود إيجار تمويلية وتخفيض درجة التقدير الشخصى عند تحديد إذا ما تم نقل جميع المنافع والمخاطر من المستأجر إلى المؤجر، وعدم حاجة مستخدم القوائم المالية لإجراء عمليات تسوية بالجوء إلى البيانات الواردة فى ملحقات القوائم المالية للوصول لقيمة التزامات عقود الإيجار. وقد جاءت جميعها بنسبة ١٠٠%، أما المشكلات الأخرى فقد جاءت بنسب تتراوح ما بين ٨٧% إلى ٩٠% .

جدول رقم (٦)

التكرارات النسبية والأهمية النسبية

لأثر المعيار 16 IFRS على تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %				الفقرة	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		
4	100				14.6	85.4	٨ - يكون العقد عقد إيجار إذا كان ينقل الحق فى السيطرة على استخدام الأصل والحصول على جميع المنافع الاقتصادية من هذا الاستخدام
1	100					100	٩ - استخدام مفهوم الحق فى الاستخدام وظهور جميع عقود الإيجار فى قائمة المركز المالى للمستأجر كأصل (الحق فى الاستخدام) وكالتزام (التعهد بسداد دفعات الإيجار)
2	100					100	١٠ - إلغاء شروط رسملة عقود إيجار المستأجرين والإعتراف بها كعقود

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %					الفقرة
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	
							تمويلية
3	100					100	١١ - اتساق مفهوم أصل الحق في الاستخدام، والتزام عقد الإيجار مع مفاهيم الأصول والالتزامات الواردة في الإطار المفاهيمي الصادر عن IASB
11	86.1			13.9	10.9	75.2	١٢ - قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار خلال مدة العقد مخصومة بالمعدل الضمني في عقد الإيجار أو معدل الاقتراض الخاص بالمستأجرين
12	84.6			15.4	19.8	64.8	١٣ - إعتبار عقد إيجار المؤجر تمويلياً إذا كان غير قابل للإلغاء وينقل بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد
13	81.2				4.8	76.8	١٤ - إعتبار تكاليف تنفيذ عقود الإيجار جزءاً من التزام عقد الإيجار إذا كان العقد إجمالياً، ومصروفاً في الفترة التي تحدث فيها إذا كان العقد صافياً
9	91.2			8.8	9.8	81.4	١٥ - زيادة أصل الحق في الاستخدام بقيمة الدفعات الإيجارية المدفوعة مقدماً بمعرفة المستأجر، وتخفيضه بقيمة حوافز الإيجار المتحصل عليها من المؤجر
7	100				12.4	87.6	١٦ - زيادة أصل الحق في الاستخدام بالتكاليف المباشرة الأولية التي يتحملها المستأجر مع عدم تسجيلها كجزء من التزام عقد الإيجار

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %				الفقرة	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		موافق تماماً
5	100					100	١٧ - الإعراف في قائمة دخل المستأجر بمصروف الإيجار المتكون من مصروف إهلاك الأصل ومصروف الفائدة بنسبة ثابتة مما يجعل تكلفة المصروف ترتفع في السنوات الأولى مما يؤدي على تخفيض الوعاء الضريبي في تلك السنوات
6	100					100	١٨ - الإعراف في قائمة دخل المؤجر بإيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وإيراد الفوائد وأرباح أو خسائر عقود الإيجار البيعية المتعلقة به
8	100					100	١٩ - إعتبار تعديلات عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار منفصل
14	80.5			19.5	6.4	74.1	٢٠ - إهلاك أصل حق الاستخدام بمعرفة المستأجر بطريقة القسط الثابت
10	88.6			13.4	17.2	71.4	٢١ - تصنيف الدفعات النقدية في قائمة التدفقات النقدية إلى دفعات نقدية من أنشطة التشغيل ودفعات نقدية من أنشطة التمويل

يتضح من الجدول رقم (٦) أن أهم أثر للمعيار IFRS 16 على تطور المحاسبة عن عقود الإيجار وفقاً لأراء المستقصى منهم هو استخدام مفهوم الحق في الاستخدام، وظهور جميع عقود الإيجار في قائمة المركز المالي للمستأجر كأصل (الحق في الاستخدام) والالتزام (التعهد بسداد دفعات الإيجار)، وإلغاء شروط رسملة عقود الإيجار للمستأجر والإعراف بها كعقود تمويلية، واتساق مفهوم أصل الحق في الاستخدام، والالتزام عقد الإيجار مع مفاهيم الأصول والالتزامات الواردة في الإطار المفاهيمي الصادر عن IASB، وإعتبار العقد عقد إيجار إذا كان ينقل الحق في السيطرة على استخدام الأصل والحصول على جميع المنافع

الاقتصادية من هذا الاستخدام، والإعتراف في قائمة دخل المستأجر بمصروف الإيجار المتكون من مصروف الإهلاك ومصروف الفائدة بنسبة ثابتة، والإعتراف في قائمة دخل المؤجر بإيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وإيراد الفوائد وأرباح أو خسائر عقود الإيجار البيعية، وزيادة أصل الحق في الاستخدام بالتكاليف المباشرة الأولية التي يتحملها المستأجر مع عدم تسجيلها كجزء من التزام عقد الإيجار، وإعتبار تعديلات عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار منفصل. وقد جاءت التأثيرات الأخرى بنسب تتراوح ما بين ٨٠,٥% إلى ٩١,٢%.

جدول رقم (٧)

التكرارات النسبية والأهمية النسبية

لأثر المعيار IFRS 16 على توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %				الفقرة	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		
3	88.5			11.5	16.1	72.4	٢٢ - تتصف المعلومات المحاسبية بالملاءمة نتيجة معاملة أصل الحق في الاستخدام بطريقة مشابهة للأصول غير المالية، والتزام عقد الإيجار بطريقة مشابهة لباقي الالتزامات، واتساق أصل الحق في الاستخدام والالتزام بتسديد دفعات الإيجار مع مفاهيم الأصول والالتزامات الواردة في الإطار المفاهيمي الصادر عن IASB، وتوفير معلومات أكثر فائدة عن قيمة وتوقيت وعدم تأكد التدفقات النقدية
1	100				39.5	60.5	٢٣ - تتصف المعلومات المحاسبية بالمصادقية نتيجة معاملة جميع عقود إيجار المستأجر معاملة واحدة، وتوفير معلومات كاملة تعبر

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %				الفقرة	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		موافق تماماً
						بصدق عن كافة معلومات القوائم المالية	
2	100				11.8	88.2	٢٤ - تتصف المعلومات المحاسبية بالقابلية للمقارنة نتيجة الاعتراف بالأصول والالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار في قائمة المركز المالي للمستأجر، وتحسين متطلبات العرض والإفصاح بالقوائم المالية
4	84.2			15.8	19.1	65.1	٢٥ - تحقق المعلومات المحاسبية خاصية الأهمية النسبية نتيجة عدم تغيير طبيعة الالتزام لباقي ثمن عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية، وتوفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية

يتضح من الجدول السابق أن أهم أثر للمعيار IFRS 16 على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً لأراء المستقصى منهم هو توافر خاصية المصدقية وخاصية القابلية للمقارنة بنسبة ١٠٠% لكل منهما، ثم خاصية الملاءمة بنسبة ٨٨.٥%، ثم خاصية الأهمية النسبية بنسبة ٨٤.٢% .

جدول رقم (٨)

التكرارات النسبية والأهمية النسبية

لأثر المعيار IFRS 16 على النسب والمؤشرات المالية للأداء

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %				الفقرة	
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق		موافق تماماً
5	91.7			8.3	8.9	82.8	٢٦ - انخفاض نسبة الربحية في السنوات الأولى للعقد وارتفاعها في السنوات الأخيرة وذلك بسبب ارتفاع تكلفة مصروف الإهلاك في السنوات الأولى للعقد لإهلاك الأصل بنسبة ثابتة
1	100					100	٢٧ - انخفاض نسبة التداول نتيجة ظهور

الترتيب	درجة الأهمية ١٠٠ %	نسبة الاستجابات %					الفقرة
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	
							الأصول المستأجرة بقيمة الجزء المتداول من التزام عقد الإيجار ضمن الالتزامات المتداولة في قائمة المركز المالي
2	100					100	٢٨ - انخفاض نسبة النقدية نتيجة زيادة الالتزامات المتداولة بالجزء المتداول من الالتزام
3	100					100	٢٩ - زيادة نسبة الديون إلى إجمالي الأصول نتيجة زيادة الأصول بقيمة الأصول المستأجرة
4	100					100	٣٠ - زيادة نسبة الديون إلى إجمالي حقوق الملكية نتيجة زيادة قيمة الالتزامات المتداولة والطويلة الأجل
6	90.5				9.9	80.6	٣١ - انخفاض مقدرة المستأجر على الاقتراض والاتفاقيات التمويلية نتيجة زيادة المديونية والتزامات عقود الإيجار في القوائم المالية

يتضح من الجدول السابق أن أهم أثر للمعيار 16 IFRS على المؤشرات والنسب المنوية لقياس الأداء وفقاً لآراء المستقصى منهم هو انخفاض نسبة التداول نتيجة ظهور الأصول المستأجرة بقيمة الجزء المتداول من التزام عقد الإيجار ضمن الالتزامات المتداولة في قائمة المركز المالي، وانخفاض نسبة النقدية نتيجة زيادة الالتزامات المتداولة بالجزء المتداول من الالتزام، وزيادة نسبة الديون إلى إجمالي الأصول نتيجة زيادة الأصول بقيمة الأصول المستأجرة، وزيادة نسبة الديون إلى إجمالي حقوق الملكية بقيمة زيادة الالتزامات المتداولة والطويلة الأجل وذلك بنسبة ١٠٠% لكل منهم. كما جاء انخفاض نسبة الربحية في السنوات الأولى للعقد وارتفاعها في السنوات الأخيرة نتيجة ارتفاع تكلفة مصروف الإهلاك في السنوات الأولى للعقد لإهلاك الأصل بنسبة ثابتة وذلك بنسبة ٩١%، ثم أخيراً انخفاض

مقدرة المستأجر على الاقتراض والاتفاقيات التمويلية نتيجة زيادة المديونية والتزامات عقد الإيجار في القوائم المالية وذلك بنسبة ٩٠% .

٣/٦ اختبار T لاختبار فروض الدراسة:

قام الباحث باختبار فروض البحث باستخدام T عند مستوى معنوية (٥%) وبمستوى ثقة (٩٥%)، وذلك من خلال تحديد الفروق بين متوسط إجابات المستقصى منهم وبين المتوسط العام للإجابات وقدره (٣) درجات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم في تحديد درجة كل إجابة .

ويوضح الجدول رقم (٩) التالي نتائج اختبار T .

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار T

المتغير	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية (DF)	المتوسط العام	الإنحراف المعياري	مستوى المعنوية
X1	37.256	120	4.6341	0.4321	0.000
X2	39.563	120	4.4325	0.4105	0.000
X3	38.671	120	4.5891	0.4262	0.000
X4	40.1654	120	5.1232	0.4541	0.000

يتضح من الجدول رقم (٩) السابق أن مستوى المعنوية لكافة المتغيرات كان صفرًا، وأن المتوسطات العامة للمتغيرات كانت أكبر من (٣) مما يدل على وجود مؤشرات لتأثيرات إيجابية لمعيار التقرير المالي IFRS 16 على علاج مشكلات المعيار IAS 17 المعدل، وتطوير المحاسبة عن عقود الإيجار، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومؤشرات ونسب قياس الأداء

وفيما يلي نتائج اختبار كل فرض على حدة :

١/٣/٦ اختبار الفرض الفرعي الأول (H₁):

يقضى الفرض الفرعي الأول بأنه: "لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 في علاج مشكلات عقود الإيجار المترتبة على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل".

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الأول الذي يتضمن الفقرات من (٧-١)،

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١٠) التالي :

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار الفرض الأول

نتيجة فرض العدم	مستوى المعنوية	المتوسط العام	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة
رفض	0.000	4.6341	20.451	37.256

يتضح من الجدول رقم (١٠) السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وأنه يتم قبول فرض عدم إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفض فرض عدم إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وعلى ذلك يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن تطبيق المعيار IFRS 16 يؤثر في علاج مشكلات عقود الإيجار المترتبة على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل.

٢/٣/٦ اختبار الفرض الفرعي الثاني (H₂):

يقضى الفرض الفرعي الثاني بأنه: "لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 على تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار".

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الثاني الذي تتضمن الفقرات من (٨-٢١)،

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١١) التالي:

جدول رقم (١١)

نتائج اختبار الفرض الثاني

نتيجة فرض العدم	مستوى المعنوية	المتوسط العام	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة
رفض	0.000	4.8325	20.742	39.563

يتضح من الجدول رقم (١١) السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، لذلك يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن تطبيق المعيار IFRS 16 يؤثر على تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار. كما أن المتوسط العام (٤٨٣٥٢) يدل على أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتأثير تطبيق هذا المعيار على تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار.

٣/٣/٦ اختبار الفرض الفرعي الثالث (H₃):

يقضى الفرض الفرعي الثالث بأنه: "لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 على الخصائص

النوعية للمعلومات المحاسبية عن عقود الإيجار".

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الثالث الذي يتضمن الفقرات من (٢٢-٢٥)، وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١٢) التالي :

جدول رقم (١٢)
نتائج اختبار الفرض الثالث

نتيجة فرض العدم	مستوى المعنوية	المتوسط العام	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة
رفض	0.000	4.4532	20.625	38.671

يتضح من الجدول رقم (١٢) السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن تطبيق المعيار IFRS 16 يؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عن عقود الإيجار. كما أن المتوسط العام (٤٥٣٢ ر٤) يدل على أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتأثير تطبيق هذا المعيار على خاصية المصدقية والملاءمة والقابلية للمقارنة والأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية.

٤/٣/٦ اختبار الفرض الفرعي الرابع (H4):

يقضى الفرض الفرعي الرابع بأنه: "لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 على المؤشرات والنسب المالية لقياس الأداء".

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الرابع الذي يتضمن الفقرات من (٢٦-٣١)، وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار على النحو الموضح بالجدول رقم (١٣) التالي:

جدول رقم (١٣)
نتائج اختبار الفرض الرابع

نتيجة فرض العدم	مستوى المعنوية	المتوسط العام	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة
رفض	0.000	4.3254	20.7212	40.1654

يتضح من الجدول رقم (١٣) السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل. وعلى ذلك فإن تطبيق المعيار IFRS 16 يؤثر على المؤشرات والنسب المالية لقياس الأداء.

٤/٦ اختبار F (ANOVA Test):

يهدف هذا الاختبار إلى التأكد من صحة النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام اختبار T وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (١٤) التالي :

جدول رقم (١٤)

ملخص نتائج تحليل اختبار F

بيان	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
١ - علاج مشكلات تطبيق المعيار IFRS 16 المعدل	87.214	3.121	2.842	0.044
٢ - تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار	85.354	2.981	2.674	0.065
٣ - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	78.621	2.758	2.548	0.058
٤ - المؤشرات والنسب المالية لقياس الأداء	74.352	1.673	3.442	0.047

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن متوسط الردود (F) الخاصة بمتغير علاج مشكلات تطبيق المعيار IAS 17 المعدل، وتطوير المحاسبة عن عقود الإيجار، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والمؤشرات والنسب المئوية لقياس الأداء قد جاءت جميعها عند مستوى معنوية أقل من ٥% (0.044 ، 0.065 ، 0.058 ، 0.047) على الترتيب، مما يؤكد صحة النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام اختبار T .

٥/٦ اختبار الارتباط :

يتضح من تحليل الارتباط بين عناصر قائمة الاستقصاء موافقة غالبية أفراد العينة على أن المعيار IFRS 16 قد ساهم في علاج المشكلات التي ترتبت على تطبيق المعيار IAS 17 المعدل حيث تراوحت نسبة الموافقة بين ٨٧% ، ١٠٠%، كما أنه ساهم في تطوير المعالجة المحاسبية عن عقود الإيجار وتراوحت نسبة الموافقة بين ٨٠% ، ١٠٠%، وساعد على تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تم تحديدها في الإطار المفاهيمي وتم الموافقة عليها بنسبة تراوحت بين ٨٤% ، ١٠٠% بالإضافة إلى تأثيراته على بعض المؤشرات والنسب المالية المستخدمة في تقييم أداء المنشأة حيث تراوحت الموافقة عليها بين ٩٠% ، ١٠٠%، وبذلك يمكن القول أن المعيار IFRS 16 قد ساهم في تحسين القوائم المالية.

النتائج والتوصيات

١ - النتائج :

- ١/١ أدى تطبيق المعيار IAS 17 المعدل إلى العديد من المشكلات أهمها مشكلة التمويل خارج الميزانية، والتحايل على شروط رسملة عقود الإيجار، وعدم التمثيل الصادق لعقود الإيجار، وعدم قابلية المقارنة بين القوائم المالية للمنشآت المختلفة التي تتعامل في أنشطة التأجير، وعدم توفير معلومات ملائمة وموثوقة تساعد مستخدمى القوائم المالية في إتخاذ القرارات الرشيدة.
- ٢/١ استخدام مفهوم الحق في الاستخدام في بناء المعيار IFRS 16 وإظهار جميع عقود الإيجار في قائمة المركز المالى للمستأجر كأصول والتزامات.
- ٣/١ يوجد اتساق بين مفاهيم الأصول والالتزامات الواردة في الإطار المفاهيمى الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبين مفهوم الحق في الاستخدام والالتزام بتسديد دفعات الإيجار.
- ٤/١ يعتبر عقد الإيجار تمويلياً إذا كان غير قابل للإلغاء وينقل بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد.
- ٥/١ إعتبار تعديلات عقد الإيجار بمعرفة المستأجر بمثابة عقد منفصل.
- ٦/١ قياس الحق في استخدام الأصل بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار خلال مدة العقد.
- ٧/١ قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة خلال مدة العقد مخصومة بالمعدل الضمنى في عقد الإيجار أو معدل الاقتراض الخاصة بالمستأجر.
- ٨/١ الإعتراف في قائمة دخل المستأجر بمصروف الإيجار المتمثل في مصروف إهلاك الأصل، والفائدة على التزام عقد الإيجار بنسبة ثابتة.
- ٩/١ الإعتراف في قائمة دخل المؤجر بإيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وإيراد الفوائد وأرباح أو خسائر عقود الإيجار البيعية .
- ١٠/١ تصنيف الدفعات النقدية في قائمة التدفقات النقدية إلى دفعات نقدية من أنشطة التشغيل، ودفعات نقدية من أنشطة التمويل.
- ١١/١ أسفرت الدراسة الميدانية عن أن تطبيق المعيار IFRS 16 يؤثر بشكل إيجابى على تحسين المعلومات المحاسبية حيث أسفرت عن النتائج التالية :
- أ - يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 بشكل إيجابى فى علاج مشكلات تطبيق المعيار IAS 17 المعدل.

ب - يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 بشكل إيجابي فى تطوير المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار.

ج - يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية (الملاءمة - المصادقية - القابلية للمقارنة - الأهمية النسبية).

د - يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 فى المؤشرات والنسبة المالية المستخدمة فى قياس الأداء.

٢ - التوصيات :

١/٢ إجراء المزيد من البحوث الخاصة بالمعيار IFRS 16 قبل بداية التطبيق الإلزامى لهذا المعيار (اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩).

٢/٢ تطبيق المعيار IFRS 16 فى بيئة الأعمال المصرية لما يتضمنه من مبادئ متعلقة بالإعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بمعاملات عقود الإيجار، وما يقدمه من معلومات ملاءمة تعبر بصدق عن عقود الإيجار ويمكن لمستخدمى القوائم المالية إتخاذها كأساس لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة .

٣/٢ قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتنظيم دورات تدريبية للمحاسبين والمراجعين فى مصر عن تطبيق المتطلبات التى تتضمنها المعيار IFRS 16 بشأن الإعتراف والقياس والإفصاح عن معاملات عقود الإيجار.

٤/٢ دراسة المشكلات الضريبية المترتبة على تطبيق المعيار IFRS 16 فى مصر وأثرها على مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح .

هوامش ومراجع البحث

- 1 – D. E. kiso et al., Intermediate Accounting: IFRS Edition, (John Wiley, Third Edition, 2018), p.1678.
- 2 – J. T. Bell and J. Thomas, "Tax Benefits of Leasing", Economics Letters 120 (2), 2013, pp: 328-341.
- ٣ - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠٠٧، متضمنة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات كما هي في يناير ٢٠٠٧، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١٧): عقود الإيجار، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٧، ص ١٠٣١.
- 4 – FASB, Accounting Standards, Vol. (1), SFAS (13), "Accounting for Leases", as of June 1, 2001, pp: 98-140.
- 5 – International Financial Reporting Standard 16 Leases (London, U.K : IFRS Foundation, January 2016), Appendix C, Effective Date.
- 6 – Ibid., Objective, par.1.
- 7 –M. S. Shiab and S. Bawnih,"Determinats of Financial Leasing Development in Jordan", Studies in Business and Economic Journal, Qater University, Vol. (14), No. (2), 2008, pp: 20-62.
- ٨ - د. محمد محمد تمران، "قصور المعايير المصرية في المحاسبة عن التضخم والتمويل خارج الميزانية وأثاره على دلالة القوائم المالية - دراسة مقارنة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني، الجزء الثاني، ٢٠١٠، ص ١١٥ - ١٣٥ .
- 9 – G. De Martino,"Considerations on the Subject of Lease Accounting", Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, EISEVIER, Vol. (27), 2011, pp: 355-365.
- 10 – A. Singh, "Arestaurant Case Study of Lease Accounting Impacts of Proposed Changes in Lease Accounting Rules", International Journal of Contemporary Hospitality Management, Vol. (23), No. (6), 2011, pp: 820 -839.

- 11 – D. L. Denton et al., "Financial Reporting Outcomes Under Rules – Based and Principles – Based Accounting Standards", American Accounting Association Series, Vol. (26), No. (4), 2012.
- 12 – J. Kostolansky et al., "Financial Reporting Impact of the Operating Lease Classification", The Journal of Applied Business Research, Vol. (28), No. (6), 2012, pp: 1509-1514.
- 13 – A. I. Morais, "Why Companies Choose to Lease Instead of Buy? Insights From Academic Literature", Academia Revista Latino Americana de Administration, Vol. (26), No. (3), 2013, pp: 432-446.
- 14 – R. C. Craham and R. D. King, "Decision Usefulness of Whole-Asset Operating Lease Capitalizations", Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, Vol. (29), 2013, pp: 60-73.
- 15 – J. R. Lin et al., "Financial Constraint and the Choice Between Leasing and Debt", International Review of Economics and Finance, Vol. (27), 2013, pp: 171-182.
- 16 – C- Aurora, B. Bontas, "Lease Financing: Anew Dual Approach", Management Strategies Journal, Constantin Brancoveanu University, Vol. (29), 2013, pp: 87-96.
- 17 – S. Baltussen et al., "Lease Accounting Trouble Looms for Corporate Real Estate Management", Journal of Corporate Real Estate, Vol. (16), No. (3), 2014, pp: 182-302.
- 18 – H. Bohusova, "Is Capitalization of Operating Lease Way to Increase of Comparability of Financial Statements Prepared in Accordance with IFRS and US. GAAP", ACTA Universitatis Agricultural ET Silvicul Turae Mendelianaf Brunenis, Vol. (63), 2015, Available at: http://dx.doi.org/10.11118/actaun_201563020507, pp: 507-514.
- 19 – S. Fafatas and D. Fischer, "The Effect of the New Lease Accounting Rules on Profitability Analysis in the Retail Industry", The Journal of Corporate Accounting & Finance, 2016, pp: 19-31.

- 20 – M. Kusano, "Effect of Capitalizing Operating Leases and Credit Ratings. Evidence From Japan", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Elsevier Journal, 2017, pp: 1-11.
- 21 – L. J. S. Sliwoski, "Understanding the New Lease Accounting Guidance", The Journal of Corporate Accounting & Finance, Editorial Review, Wiley Periodicals, Inc., 2017, pp: 48-60.
- 22 – International Financial Reporting Standards 16 Leases, op. cit., Appendix A, Defined Terms.
- 23 – IASB, IAS No. 17: Leases, 2008, par 10.
- 24 – Ibid, par 11 .
- ٢٥ – د. محمد محمد تمرّاز، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٢.
- 26 – IASB, IAS No. 17: Leases, op. cit., par 25.
- ٢٧ – د. محمد محمد تمرّاز، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٦.
- ٢٨ – د. محمد السعيد أبو العز، "المعايير المحاسبية لعمليات تأجير الأصول وظاهرة التمويل خارج الميزانية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٩٧.
- 29 – International Financial Reporting Standards 16, Leases, op. cit., Appendix A: Defined Terms.
- 30 – Ibid, Scope, par 3.
- 31 – Ibid, Scope, par 31 (B).
- 32 – Marthuva, IFRS 13: Lease, ICPAK'S IFRS Workshop, February 5, Nairobi, Kenya, 2016, p. 13.
- 33 – International Financial Reporting Standards 16, Leases, op. cit., par 26.
- 34 – Ibid, paras: 18-21.
- 35 – Ibid, par 27.
- 36 – Ibid, par 26.
- 37 – Ibid, Appendix A, Defined Terms.
- 38 – D. E. KIESO, et al., op. cit., p. 1683.
- 39 – International Financial Reporting Standards 16, op. cit., paras: 23, 24.

- 40 – Ibid, par 32.
- 41 – Ibid, par 36.
- 42 – Ibid, par 29.
- 43 – Ibid, par 30.
- 44 – Ibid, paras: 44-46.
- 45 - Ibid, Appendix A, Defined Terms.
- 46 - Ibid, paras: 98-103.
- 47 – Ibid, paras: 47-50.
- 48 – Ibid, paras: 51-60.
- 49 – Ibid, par 63.
- 50 – D. E. KIESO, op. cit., p. 1693.
- 51 – International Financial Reporting Standards 16, op. cit., Appendix A, Defined Terms.
- 52 – Ibid, paras: 81-86.
- 53 – Ibid, par 83.
- 54 – Ibid, par 69.
- 55 – Ibid, paras: 89-97.
- 56 – IASB, Conceptual Framework, 2015.
- 57 – IASB, 2013, par 13.
- 58 – Ibid, par 12.

ملحق البحث

قائمة الاستقصاء

الأخ الفاضل/ المحترم

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان: "المحاسبة عن عقود الإيجار في ظل المعيار IFRS 16 وأثرها على تحسين القوائم المالية (دراسة مقارنة بالمعيار IAS 17)".

ويأمل الباحث تعاونكم معه في إستيفاء الاستبيان المرفق بموضوعية كاملة دون تحيز لإمكان إعداد الدراسة الميدانية للوصول إلى نتائج مفيدة في موضوع الدراسة، مع ملاحظة أن إجاباتكم سوف تعامل بسرية مطلقة لخدمة البحث العلمي دون سواه.

ولضمان السرية يمكنك عدم الإشارة في قائمة الاستقصاء إلى إسمك أو وظيفتك أو اسم الجهة التي تعمل بها، كما أنه للمحافظة على سرية إجاباتكم فلن يتم الإعلان عن الإجابات الفردية وإنما ستنتشر فقط النتائج مجمعة .

هذا ويحق لك كمشارك في عملية المسح الميداني هذا أن تحصل على المعلومات الكاملة عن هذا البحث، بل ويمكنك الحصول على ملخص بنتائج الدراسة بعد الإنتهاء منها إذا قمت بطلب ذلك .

شاكرين تعاونكم لخدمة البحث العلمي ،

الباحث

د. تامر سعيد عبدالمنعم محمد

مقدمة

١ - الاسم (اختياري):

٢ - جهة العمل (اختياري):

٣ - ما هي طبيعة عملكم ؟

أ - عضو هيئة تدريس بالجامعات

ب - محاسب قانوني

ج - مراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات

٤ - ما هي المؤهلات العلمية التي حصلتم عليها ؟

أ - بكالوريوس محاسبة

ب - دبلوم محاسبة مالي

ج - ماجستير في المحاسبة

د - دكتوراه في المحاسبة

٥ - ما هي مدة خبرتكم في الشئون المحاسبية ؟

أ - أقل من خمس سنوات

ب - من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات

ج - من عشرة سنوات إلى أقل من خمس عشرة سنة

د - من خمسة عشرة سنة فأكثر

القسم الأول

س ١ الرجاء توضيح رأى سيادتكم فى العبارات التالية حول أثر المعيار IFRS 16 على علاج مشكلات تطبيق المعيار IAS 17 المعدل :

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المشكلات
					<p>١ - القضاء على التمويل خارج الميزانية</p> <p>٢ - منع التحايل على شروط رسملة عقود الإيجار المتعلقة بالمستأجر</p> <p>٣ - منع التحايل على شروط تصنيف عقود إيجار المؤجر كعقود إيجار تمويلية</p> <p>٤ - تخفيض درجة التقدير الشخصى عند تحديد إذا ما تم نقل جميع المنافع والمخاطر من المستأجر للمؤجر</p> <p>٥ - عدم حاجة مستخدم القوائم المالية لإجراء عمليات تسوية باللجوء إلى البيانات الواردة فى ملحقات القوائم المالية للوصول لقيمة التزامات عقود الإيجار</p> <p>٦ - قياس الأصول والالتزامات الناشئة عن عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار بدلاً من القيمة العادلة</p> <p>٧ - إعادة تقييم دفعات الإيجار المتغيرة التى تعتمد على مؤشر أو معدل عند إعادة قياس التزام عقد الإيجار وذلك كلما كان هناك تغيير فى التدفقات النقدية التعاقدية كنتيجة للتغير فى المؤشر المرجعى أو المعدل</p>

القسم الثانى

س٢ فيما يلى بعض القواعد التى تضمنها المعيار **IFRS 16** للمحاسبة عن عقود الإيجار – برجاى تحديد أى القواعد التالية تعتبر فى رأى سيادتكم تطويراً فى المحاسبة عن عقود الإيجار :

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	قواعد المحاسبة
					<p>٨ - يكون العقد عقد إيجار إذا كان ينقل الحق فى السيطرة على استخدام الأصل والحصول على جميع المنافع الاقتصادية من هذا الاستخدام</p> <p>٩ - استخدام مفهوم الحق فى الاستخدام وظهور جميع عقود الإيجار فى قائمة المركز المالى للمستأجر كأصل (الحق فى الاستخدام) والتزام (التعهد بسداد دفعات الإيجار)</p> <p>١٠ - إلغاء شروط رسملة عقود إيجار المستأجرين والإعتراف بها كعقود تمويلية</p> <p>١١ - اتساق مفهوم أصل الحق فى الاستخدام، والتزام عقد الإيجار مع مفاهيم الأصول والالتزامات الواردة فى الإطار المفاهيمى الصادر عن IASB</p> <p>١٢ - قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار خلال مدة العقد مخصومة بالمعدل الضمنى فى عقد الإيجار أو معدل الاقتراض الخاص بالمستأجرين</p> <p>١٣ - إعتبار عقد إيجار المؤجر تمويلياً إذا كان غير قابل للإلغاء وينقل بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد</p> <p>١٤ - إعتبار تكاليف تنفيذ عقود الإيجار جزءاً من التزام عقد الإيجار إذا كان العقد إجمالياً، ومصروفاً فى الفترة التى تحدث فيها إذا كان</p>

العقد صافياً				
غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
				<p>١٥ - زيادة أصل الحق فى الاستخدام بقيمة الدفعات الإيجارية المدفوعة مقدماً بمعرفة المستأجر، وتخفيضه بقيمة حوافز الإيجار المتحصل عليها من المؤجر</p> <p>١٦ - زيادة أصل الحق فى الاستخدام بالتكاليف المباشرة الأولية التى يتحملها المستأجر مع عدم تسجيلها كجزء من التزام عقد الإيجار</p> <p>١٧ - الإعراف فى قائمة دخل المستأجر بمصروف الإيجار المتكون من مصروف إهلاك الأصل ومصروف الفائدة بنسبة ثابتة مما يجعل تكلفة المصروف ترتفع فى السنوات الأولى مما يؤدي على تخفيض الوعاء الضريبي فى تلك السنوات</p> <p>١٨ - الإعراف فى قائمة دخل المؤجر بإيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وإيراد الفوائد وأرباح أو خسائر عقود الإيجار البيعية المتعلقة به</p> <p>١٩ - إعتبار تعديلات عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار منفصل</p> <p>٢٠ - إهلاك أصل حق الاستخدام بمعرفة المستأجر بطريقة القسط الثابت</p> <p>٢١ - تصنيف الدفعات النقدية فى قائمة التدفقات النقدية إلى دفعات نقدية من أنشطة التشغيل ودفعات نقدية من أنشطة التمويل</p>

القسم الثالث

س٣ "تعتمد جودة المعلومات المحاسبية عن عقود الإيجار التي تتضمنها القوائم المالية على ما تتمتع به من خصائص نوعية تجعلها مفيدة لمستخدمي تلك القوائم" - برجاء توضيح رأى سيادتكم بشأن مدى تحقق الخصائص التالية نتيجة تطبيق المعيار IFRS 16 :

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الخصائص النوعية
					٢٢ - تتصف المعلومات المحاسبية بالملاءمة نتيجة معاملة أصل الحق في الاستخدام بطريقة مشابهة للأصول غير المالية، والتزام عقد الإيجار بطريقة مشابهة لباقي الالتزامات، واتساق أصل الحق في الاستخدام والالتزام بتسديد دفعات الإيجار مع مفاهيم الأصول والالتزامات الواردة في الإطار المفاهيمي الصادر عن IASB، وتوفير معلومات أكثر فائدة عن قيمة وتوقيت وعدم تأكد التدفقات النقدية
					٢٣ - تتصف المعلومات المحاسبية بالمصادقية نتيجة معاملة جميع عقود إيجار المستأجر معاملة واحدة، وتوفير معلومات كاملة تعبر بصدق عن كافة معلومات القوائم المالية
					٢٤ - تتصف المعلومات المحاسبية بالقابلية للمقارنة نتيجة الإعراف بالأصول والالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار في قائمة المركز المالي للمستأجر، وتحسين متطلبات العرض والإفصاح بالقوائم المالية
					٢٥ - تحقق المعلومات المحاسبية خاصية الأهمية النسبية نتيجة عدم تغيير طبيعة الالتزام لباقي

					ثمن عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية، وتوفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية
--	--	--	--	--	---

س٤ "يؤثر تطبيق المعيار IFRS 16 على بعض المؤشرات والنسب المالية المستخدمة في تقييم أداء المنشأة المستأجرة" – برجاء تحديد مدى موافقتكم على التأثيرات التالية:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	النسب والمؤشرات المالية
					٢٦ - انخفاض نسبة الربحية في السنوات الأولى للعقد وارتفاعها في السنوات الأخيرة وذلك بسبب ارتفاع تكلفة مصروف الإهلاك في السنوات الأولى للعقد لإهلاك الأصل بنسبة ثابتة
					٢٧ - انخفاض نسبة التداول نتيجة ظهور الأصول المستأجرة بقيمة الجزء المتداول من التزام عقد الإيجار ضمن الالتزامات المتداولة في قائمة المركز المالي
					٢٨ - انخفاض نسبة النقدية نتيجة زيادة الالتزامات المتداولة بالجزء المتداول من الالتزام
					٢٩ - زيادة نسبة الديون إلى إجمالي الأصول نتيجة زيادة الأصول بقيمة الأصول المستأجرة
					٣٠ - زيادة نسبة الديون إلى إجمالي حقوق الملكية نتيجة زيادة قيمة الالتزامات المتداولة والطويلة الأجل
					٣١ - انخفاض مقدرة المستأجر على الاقتراض والاتفاقيات التمويلية نتيجة زيادة المديونية والتزامات عقود الإيجار في القوائم المالية

