

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People's Democratic Republic of Algeria

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

University Of Echahid Hamma Lakhdar El Oued

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



أثر تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على  
القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر  
- دراسة ميدانية -

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (د.م.د) في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة وجبائية

الأستاذ المشرف:  
أ. محمد فيصل مايدة

إعداد الطالبة:  
معلی حنان

أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

| الصفة        | المؤسسة الأصلية | الرتبة | الإسم واللقب         |
|--------------|-----------------|--------|----------------------|
| رئيسا        | جامعة الوادي    | أستاذ  | محمد الهادي ضيف الله |
| مشرفا ومقررا | جامعة الوادي    | أستاذ  | محمد فيصل مايدة      |
| ممتحنا       | جامعة الوادي    | أستاذ  | يونس الزين           |
| ممتحنا       | جامعة الوادي    | أستاذ  | وليد مرغني           |
| ممتحنا       | جامعة ورقلة     | أستاذ  | عبد الله مايو        |
| ممتحنا       | جامعة بسكرة     | أستاذ  | محمد رمزي جودي       |

السنة الجامعية 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وتقدير

أشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقني في إتمام مشواري الدراسي وأمدني بالصبر والإرادة للوصول إلى هذه المرحلة وأعاني على انجاز هذه الدراسة

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل " مايدة محمد فيصل " لقبوله الإشراف على هذه الأطروحة وعلى كل ما قدمه لي من تشجيع ونصح ومعرفة وعلى توجيهاته القيمة طيلة مدة البحث والعمل فجزاه الله عني خير الجزاء، ومتعه الله بالصحة والعافية

كما أتقدم بخالصي شكري وتقديري لأساتذتي الأفاضل الأستاذ " سعيدي عبد الحليم " والأستاذ " بوعزيز شيشون " والأستاذ " بن عيشي بشير " على حسن متابعتهم وعلى ملاحظاتهم القيمة وتوجيهاتهم السديدة وأخلاقهم الطيبة التي كان لها أثر في إتمام انجاز هذه الأطروحة وإخراجها في صورتها النهائية فنسأل المولى عز وجل أن يجزيهم عنا خيرا ويثبت أجرهم

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على الجهود المبذولة في تقييم وتنقيح هذا العمل والمساهمة في إثرائه

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص شكري إلى كل الأساتذة والمهنيين في مختلف ولايات الوطن الذين منحوني جزءا من وقتهم في الإجابة على أسئلة الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة كما أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى كل من مد لي يد العون وشجعني طوال فترة انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة

إليكم جميعا أقول شكرا جزيلًا....

معلي حنان

# إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذه إلى من قال فيهما الله عز وجل

(وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا)

إلى من سهرت على تربيتي وتعليمي وشجعتني بكل فخر وعزم ولم تبخل عليا بدعائها الذي كان سر

نجاحي رمز الحنان والعطف أُمِّي الغالية حفظها الله

إلى قدوتي ومنبع طموحي ومثلي الأعلى الإنسان الذي منحني الثقة وشجعني على الاجتهاد والمثابرة

ولم يبخل عليا بنصائحه وتوجيهاته القيمة طوال مشواري الدراسي

أبي الغالي حفظه الله

إلى إخوتي: حمزة، حسناء، أمينة وكل أفراد عائلتي

إلى كل من جمعني بهم حسن الصداقة والرفقة الطيبة

إلى جميع الزميلات والزملاء الذين تعرفت عليه خلال مرحلة التكوين في الطور الثالث دكتوراه على

مستوى جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

إلى جميع الأساتذة الذين أناروا دربنا بالعلم والمعرفة وسهروا على تكويننا وتشجيعنا وكان لهم الفضل

في وصولنا إلى هذا المستوى

إلى جميع أفراد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي من

أساتذة وإداريين وعمال الذين عرفنا فيهم حسن المعاملة والأخلاق الطيبة ورحابة الصدر

إليكم جميعا أهدي هذه الأطروحة وأسأل الله عز وجل أن يجعلها نبراسا

لكل طالب علم .

معلي حنان



## الملخص:

تسعى هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد الآثار المحتملة لتبني متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في البيئة الجزائرية، والوقوف على مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيق هذه المتطلبات، ولتحقيق هذه الأهداف و اختبار صحة فرضيات هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام أداة الاستبيان وتوزيعها على عينة مكونة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة، حيث تم توزيع 190 استمارة استبيان على مفردات عينة الدراسة في مختلف ولايات الوطن، واسترجاع 136 استمارة صالحة للتحليل والتي تمت معالجتها إحصائياً باستخدام برنامج (SPSS V25).

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن التوجه إلى تبني متطلبات معيار IFRS16 المتمثلة في متطلبات إثبات عقود الإيجار، ومتطلبات قياسها، ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، في البيئة الجزائرية سيكون لها تأثير جوهري على محتوى القوائم المالية وجودة المعلومة المحاسبية وكذا مختلف القرارات التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية ويرتبط هذا التأثير بمدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على التحكم والالتزام بتطبيق متطلبات معيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار.

وأوصت هذه الدراسة على ضرورة تحيين قواعد النظام المحاسبي المالي SCF وإجراء التعديلات اللازمة على التشريع الجبائي بما يتماشى مع متطلبات معيار IFRS16، وتوفير البيئة الملائمة التي تسمح بتطبيق هذه المتطلبات بشكل جيد من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## الكلمات المفتاحية:

معيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16، عقود الإيجار، قوائم مالية، حق استخدام الأصل، التزام الإيجار.

## **Abstract :**

This study chiefly seeks to determine the potential effects of adopting the new requirements of the International Financial Reporting Standard IFRS16 related to lease contracts on the financial statements prepared according to the financial accounting system SCF in the Algerian environment as well as to determine the extent to which Algerian economic institutions are capable to apply these requirements. Consequently, this research inquiry was operated under the analytical descriptive approach in order to achieve the main objectives and to test the validity of the formulated hypotheses at the outset of the study. Methodologically, one data gathering instrument was employed in this study which is respectively, the questionnaire that was distributed to a sample consisting of practitioners of the accounting profession in Algeria, in addition to university professors specialized in the field of accounting. In essence, a total of 190 questionnaires were distributed to the study sample in various cities nationwide, and only 136 valid questionnaires were retrieved for analysis. The later were processed statistically using the (SPSS V25) program.

This study concluded that the adaptation of the new requirements of the IFRS16 standard represented in the requirements for proving lease contracts, the requirements for measuring them, and the requirements for presenting and disclosing them in the financial statements in the Algerian environment will have a fundamental effect on the content of the financial statements and the quality of accounting information, as well as the various decisions taken by the users of the financial statements. Therefore, this effect is related to the extent to which the Algerian economic institutions are able to control and comply with the application of the requirements of the IFRS16 standard related to lease contracts.

The current research work recommended the necessity to update the rules of the financial accounting system SCF and to make the necessary amendments to the fiscal legislation in line with the new requirements of the IFRS16 standard and to provide an appropriate environment that permits an effective implementation of these requirements by Algerian economic institutions.

**Keywords:** International Financial Reporting Standard IFRS16, Lease contracts, Financial statements, Right of Use Asset, Lease liabilities.

## فهرس المحتويات

### فهرس المحتويات

| الصفحة   | الموضوع                                                                                    |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| -        | البسمة                                                                                     |
| -        | شكر وتقدير                                                                                 |
| -        | الإهداء                                                                                    |
| II - I   | ملخص                                                                                       |
| IX - III | فهرس المحتويات                                                                             |
| X        | فهرس الجداول                                                                               |
| XII      | فهرس الأشكال                                                                               |
| XIII     | فهرس الملاحق                                                                               |
| XIV      | قائمة المختصرات                                                                            |
| ب        | مقدمة                                                                                      |
| 65-02    | الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة الإيجار                                                       |
| 02       | تمهيد                                                                                      |
| 03       | المبحث الأول: التطور التاريخي لمحاسبة الإيجار                                              |
| 03       | المطلب الأول: ظهور فكرة محاسبة الإيجار                                                     |
| 06       | المطلب الثاني: محاسبة الإيجار في ظل المعايير المحاسبية                                     |
| 08       | الفرع الأول: إصدارات لجنة الإجراءات المحاسبية                                              |
| 11       | الفرع الثاني: إصدارات مجلس مبادئ المحاسبة APB                                              |
| 21       | الفرع الثالث: إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB                                    |
| 26       | الفرع الرابع: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB                                    |
| 31       | المبحث الثاني: النهج المحاسبي الجديد لعقود الإيجار                                         |
| 32       | المطلب الأول: إصدارات مجموعة G4+1                                                          |
| 34       | المطلب الثاني: المشروع المشترك لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية |
| 38       | الفرع الأول: ورقة مناقشة DP2009/1                                                          |
| 41       | الفرع الثاني: مسودة العرض 2010                                                             |

## فهرس المحتويات

|        |                                                                                                    |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 45     | الفرع الثالث: مسودة العرض ED2013/6                                                                 |
| 49     | الفرع الرابع: نهاية المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية |
| 50     | المطلب الثالث: نموذج الإيجار الجديد                                                                |
| 50     | الفرع الأول: نموذج الإيجار الجديد على المستوى الدولي IFRS16                                        |
| 51     | الفرع الثاني: نموذج الإيجار الجديد على المستوى الأمريكي ASC842                                     |
| 51     | المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16                               |
| 52     | المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول معيار IFRS16                                                       |
| 52     | الفرع الأول: أسباب إصدار معيار IFRS16                                                              |
| 53     | الفرع الثاني: هدف ونطاق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16                                       |
| 54     | المطلب الثاني: تعريف وتحديد عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16                                   |
| 55     | الفرع الأول: تحديد الأصل                                                                           |
| 57     | الفرع الثاني: حق الحصول على فوائد اقتصادية                                                         |
| 58     | الفرع الثالث: الحق في توجيه استخدام الأصل                                                          |
| 61     | المطلب الثالث: مكونات عقد الإيجار                                                                  |
| 61     | الفرع الأول: فصل مكونات عقد الإيجار                                                                |
| 62     | الفرع الثاني: تحديد وفصل الإيجار عن مكونات العقد غير الإيجارية                                     |
| 63     | المطلب الرابع: تصنيف عقود الإيجار                                                                  |
| 63     | الفرع الأول: بالنسبة للمستأجر                                                                      |
| 63     | الفرع الثاني: بالنسبة للمؤجر                                                                       |
| 65     | خلاصة الفصل                                                                                        |
| 137-67 | الفصل الثاني: المحاسبة عن عقود الإيجار وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16                    |
| 67     | تمهيد                                                                                              |
| 68     | المبحث الأول: متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 لدى المستأجر                      |
| 68     | المطلب الأول: متطلبات إثبات عقود الإيجار                                                           |

## فهرس المحتويات

|     |                                                                              |
|-----|------------------------------------------------------------------------------|
| 68  | الفرع الأول: عقود الإيجار قصيرة الأجل                                        |
| 70  | الفرع الثاني: عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة                                |
| 72  | المطلب الثاني: متطلبات قياس عقود الإيجار                                     |
| 72  | الفرع الأول: القياس المبدئي                                                  |
| 74  | الفرع الثاني: القياس اللاحق                                                  |
| 83  | المطلب الثالث: متطلبات عرض عقود الإيجار                                      |
| 83  | الفرع الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية)                                 |
| 83  | الفرع الثاني: قائمة الأرباح والخسائر والدخل الشامل                           |
| 84  | الفرع الثالث: قائمة التدفقات النقدية                                         |
| 85  | المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح عن عقود الإيجار                               |
| 85  | الفرع الأول: الهدف من الإفصاح                                                |
| 85  | الفرع الثاني: الإفصاح عن الأصول والخصوم والمصروفات والتدفقات النقدية         |
| 87  | الفرع الثالث: إفصاحات إضافية                                                 |
| 90  | المبحث الثاني: متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 لدى المؤجر |
| 90  | المطلب الأول: تصنيف عقود الإيجار                                             |
| 90  | الفرع الأول: معايير تصنيف عقود الإيجار                                       |
| 91  | الفرع الثاني: تصنيف عقد الإيجار للأراضي والمباني                             |
| 93  | المطلب الثاني: متطلبات إثبات وقياس عقود الإيجار التمويلية                    |
| 93  | الفرع الأول: إثبات عقد الإيجار التمويلي                                      |
| 93  | الفرع الثاني: قياس عقد الإيجار التمويلي                                      |
| 96  | المطلب الثالث: متطلبات إثبات وقياس عقود الإيجار التشغيلية                    |
| 96  | الفرع الأول: إثبات وقياس عقد الإيجار التشغيلي بدفاتر المؤجر                  |
| 97  | الفرع الثاني: قياس تعديلات عقد الإيجار                                       |
| 100 | المطلب الرابع: متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار                        |
| 100 | الفرع الأول: عرض عقود الإيجار                                                |
| 100 | الفرع الثاني: الإفصاح عن عقود الإيجار                                        |
| 102 | المبحث الثالث: الانتقال إلى تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16       |

## فهرس المحتويات

|         |                                                                                                                        |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 103     | المطلب الأول: خيارات التحول إلى تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16                                             |
| 103     | الفرع الأول: حسب طبيعة عقد الإيجار                                                                                     |
| 104     | الفرع الثاني: حسب السياسة المحاسبية                                                                                    |
| 113     | الفرع الثالث: حالات أخرى للانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16                                                               |
| 116     | المطلب الثاني: تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 في ظل جائحة - كوفيد-19                                       |
| 117     | الفرع الأول: امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة كوفيد-19                                                                 |
| 121     | الفرع الثاني: محاسبة امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة - كوفيد-19                                                       |
| 123     | الفرع الثالث: امتيازات الإيجار الممنوحة بعد 30 جوان 2021                                                               |
| 124     | الفرع الرابع: الانتقال إلى تطبيق امتيازات الإيجار                                                                      |
| 128     | المطلب الثالث: عقود الإيجار من الباطن                                                                                  |
| 128     | الفرع الأول: تعريف عقد الإيجار من الباطن                                                                               |
| 128     | الفرع الثاني: تصنيف عقود الإيجار من الباطن                                                                             |
| 129     | الفرع الثالث: قياس عقد الإيجار من الباطن                                                                               |
| 130     | الفرع الرابع: متطلبات العرض والإفصاح عن عقد الإيجار من الباطن                                                          |
| 131     | المطلب الرابع: معاملات البيع وإعادة الاستئجار                                                                          |
| 131     | الفرع الأول: تعريف معاملة البيع وإعادة الاستئجار                                                                       |
| 132     | الفرع الثاني: قياس معاملات البيع وإعادة الاستئجار                                                                      |
| 135     | الفرع الثالث: الإفصاح عن معاملات البيع وإعادة الاستئجار                                                                |
| 137     | خلاصة الفصل                                                                                                            |
| 139-192 | الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF |
| 139     | تمهيد                                                                                                                  |
| 140     | المبحث الأول: التنظيم المحاسبي لعقود الإيجار في الجزائر                                                                |
| 140     | المطلب الأول: تحديد عقد الإيجار حسب شروط النظام المحاسبي المالي SCF                                                    |
| 140     | الفرع الأول: مفهوم عقد الإيجار ومعايير تصنيفه حسب النظام المحاسبي المالي                                               |

## فهرس المحتويات

|         |                                                                                      |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| 141     | الفرع الثاني: معايير تصنيف عقد الإيجار                                               |
| 142     | المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار حسب قواعد النظام المحاسبي المالي SCF |
| 142     | الفرع الأول: في دفاتر المستأجر                                                       |
| 146     | الفرع الثاني: في دفاتر المؤجر                                                        |
| 150     | المبحث الثاني: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF                    |
| 151     | المطلب الأول: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي                             |
| 152     | الفرع الأول: تعريف القوائم المالية                                                   |
| 153     | الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية                                                  |
| 154     | الفرع الثالث: أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي                       |
| 158     | المطلب الثاني: محتوى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي                      |
| 158     | الفرع الأول: الميزانية                                                               |
| 162     | الفرع ثاني: حساب النتائج                                                             |
| 167     | الفرع الثالث: جدول سيولة الخزينة                                                     |
| 172     | الفرع الرابع: جدول تغير الأموال الخاصة                                               |
| 173     | الفرع الخامس: ملحق الكشف المالية                                                     |
| 174     | المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية                                             |
| 178     | المطلب الرابع: مستخدمي القوائم المالية                                               |
| 180     | المبحث الثالث: التأثيرات المحاسبية المتوقعة لتطبيق معيار IFRS 16 على القوائم المالية |
| 180     | المطلب الأول: تأثير تطبيق معيار IFRS 16 على القوائم المالية                          |
| 185     | المطلب الثاني: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية                 |
| 188     | المطلب الثالث: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على قرارات مستخدمي القوائم المالية           |
| 192     | خلاصة الفصل                                                                          |
| 254-194 | الفصل الرابع: دراسة ميدانية                                                          |
| 194     | تمهيد                                                                                |
| 195     | المبحث الأول: الإطار المنهجي وأدوات الدراسة الميدانية                                |
| 195     | المطلب الأول: منهجية الدراسة                                                         |



## فهرس المحتويات

|     |                                                                                                            |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 195 | الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة                                                                           |
| 197 | الفرع الثاني: حدود الدراسة                                                                                 |
| 197 | الفرع الثالث: قياس متغيرات الدراسة                                                                         |
| 198 | الفرع الرابع: مصادر جمع البيانات                                                                           |
| 199 | المطلب الثاني: أدوات الدراسة                                                                               |
| 199 | الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات                                                             |
| 202 | الفرع الثاني: الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات                                      |
| 204 | المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة                                                                           |
| 205 | المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان                                                                   |
| 205 | الفرع الأول: اختبار صدق الاستبيان                                                                          |
| 212 | الفرع الثاني: ثبات الاستبيان                                                                               |
| 213 | المطلب الثاني: عرض البيانات العامة لمفردات عينة الدراسة                                                    |
| 214 | الفرع الأول: توزيع مفردات العينة حسب خاصية المؤهل العلمي                                                   |
| 215 | الفرع ثاني: توزيع مفردات العينة حسب خاصية التخصص الأكاديمي                                                 |
| 216 | الفرع الثالث: توزيع مفردات العينة حسب خاصية الوظيفة المهنية                                                |
| 217 | الفرع الرابع: توزيع مفردات العينة حسب خاصية الخبرة المهنية                                                 |
| 218 | الفرع الخامس: توزيع مفردات العينة حسب الإطلاع على معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ الدولية IFRS |
| 218 | المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة                                                                         |
| 219 | المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي                                                                       |
| 220 | المطلب الثاني: تحليل العبارات واتجاهات الآراء                                                              |
| 220 | الفرع الأول: تحليل عبارات المحور الأول "متطلبات تطبيق معيار IFRS16"                                        |
| 224 | الفرع الثاني: تحليل عبارات المحور الثاني "تأثير تطبيق معيار IFRS16 على القوائم المالية"                    |
| 229 | المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة                                                                       |
| 229 | الفرع الأول: نتائج اختبار الفرضية الأولى                                                                   |
| 238 | الفرع الثاني: نتائج اختبار الفرضية الثانية                                                                 |
| 241 | الفرع الثالث: نتائج اختبار الفرضية الثالثة                                                                 |

## فهرس المحتويات

---

|     |                                             |
|-----|---------------------------------------------|
| 245 | الفرع الرابع: نتائج اختبار الفرضية الرابعة  |
| 249 | الفرع الخامس: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية |
| 254 | خلاصة الفصل                                 |
| 256 | خاتمة                                       |
| 264 | قائمة المراجع                               |
| 275 | الملاحق                                     |

فهرس الجداول

| رقم<br>الجدول | عنوان الجدول                                                                                | الصفحة |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1-1           | التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي IAS17                                               | 28     |
| 1-2           | الوسائل العملية المتاحة للمستأجر عند تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل                          | 110    |
| 1-3           | جدول الأصول في الميزانية                                                                    | 159    |
| 2-3           | جدول الخصوم في الميزانية                                                                    | 161    |
| 3-3           | حساب النتائج حسب الطبيعة                                                                    | 164    |
| 4-3           | حساب النتائج حسب الوظيفة                                                                    | 166    |
| 5-3           | جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة )                                                      | 169    |
| 6-3           | جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة )                                                  | 171    |
| 7-3           | جدول تغير الأموال الخاصة                                                                    | 173    |
| 1-4           | توزيع استثمارات الاستبيان                                                                   | 197    |
| 2-4           | قياس متغيرات الدراسة                                                                        | 198    |
| 3-4           | توزيع درجات مقياس ليكرت الخماسي                                                             | 202    |
| 4-4           | الترميز العددي للإجابات                                                                     | 202    |
| 5-4           | طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي                                                               | 203    |
| 6-4           | نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16        | 206    |
| 7-4           | نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات متطلبات القياس وفق معيار IFRS16                    | 207    |
| 8-4           | نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16    | 208    |
| 9-4           | نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية | 209    |
| 10-4          | نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات تأثير تطبيق معيار IFRS16 خصائص المعلومة المحاسبية  | 210    |
| 11-4          | نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات تأثير تطبيق معيار IFRS16 مستخدمي القوائم المالية   | 211    |
| 12-4          | معاملات ثبات وصدق أداة الدراسة                                                              | 212    |

|     |                                                                                    |      |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 214 | توزيع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي                                         | 13-4 |
| 215 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي                                            | 14-4 |
| 216 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية                                             | 15-4 |
| 217 | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية                                              | 16-4 |
| 218 | توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية | 17-4 |
| 219 | نتائج اختبار كولموجروف-سميرنوف                                                     | 18-4 |
| 220 | اتجاهات الآراء بخصوص عبارات متطلبات إثبات عقود الإيجار                             | 19-4 |
| 222 | اتجاهات الآراء بخصوص عبارات متطلبات قياس عقود الإيجار                              | 20-4 |
| 223 | اتجاهات الآراء بخصوص عبارات متطلبات العرض والإفصاح                                 | 21-4 |
| 225 | اتجاهات الآراء بخصوص عبارات محتوى القوائم المالية                                  | 22-4 |
| 226 | اتجاهات الآراء بخصوص عبارات خصائص المعلومة المحاسبية                               | 23-4 |
| 228 | اتجاهات الآراء بخصوص عبارات مستخدمي القوائم المالية                                | 24-4 |
| 230 | نتائج اختبار T للعينة الواحدة لكل عبارة من عبارات المجال الأول                     | 25-4 |
| 232 | نتائج اختبار T للعينة الواحدة لكل عبارة من عبارات المجال الثاني                    | 26-4 |
| 234 | نتائج اختبار T للعينة الواحدة لكل عبارة من عبارات المجال الثالث                    | 27-4 |
| 239 | نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط            | 28-4 |
| 242 | نتائج اختبار الفرضية الثالثة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط            | 29-4 |
| 246 | نتائج اختبار الفرضية الرابعة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط            | 30-4 |
| 250 | نتائج اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط           | 31-4 |

فهرس الأشكال

| رقم الشكل | عنوان الشكل                                                                           | الصفحة |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1-1       | تقييم الحق في استخدام الأصل                                                           | 61     |
| 1-2       | القياس المبدئي لحق استخدام الأصل                                                      | 73     |
| 2-2       | القياس المبدئي للالتزام عقد الإيجار                                                   | 74     |
| 3-2       | إعادة تقييم التزام عقد الإيجار بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16               | 79     |
| 4-2       | متطلبات تعديل عقد الإيجار وفق معيار IFRS16                                            | 82     |
| 5-2       | متطلبات عرض عقد الإيجار بموجب معيار IFRS16                                            | 84     |
| 6-2       | تعديل عقد الإيجار وفق معيار IFRS16                                                    | 99     |
| 7-2       | نهج الأثر الرجعي                                                                      | 106    |
| 8-2       | نهج الأثر الرجعي المعدل                                                               | 113    |
| 9-2       | تعديل المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار نتيجة جائحة كوفيد-19 | 127    |
| 10-2      | عقد إيجار من الباطن                                                                   | 128    |
| 11-2      | معاملات البيع وإعادة الاستئجار                                                        | 136    |
| 1-3       | معايير تصنيف عقد الإيجار                                                              | 142    |
| 1-4       | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي                                                  | 214    |
| 2-4       | توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي                                               | 215    |
| 3-4       | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية                                                | 216    |
| 4-4       | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية                                                 | 217    |
| 5-4       | توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية    | 218    |
| 6-4       | الرسم البياني لنموذج اختبار الفرضية الثانية                                           | 240    |
| 7-4       | الرسم البياني لنموذج اختبار الفرضية الثالثة                                           | 244    |
| 8-4       | الرسم البياني لنموذج اختبار الفرضية الرابعة                                           | 247    |
| 9-4       | الرسم البياني لنموذج اختبار الفرضية الرئيسية                                          | 252    |

## فهرس الملاحق

### فهرس الملاحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق                      | الصفحة |
|------------|-----------------------------------|--------|
| الملحق 01  | استمارة الاستبيان باللغة العربية  | 275    |
| الملحق 02  | استمارة الاستبيان باللغة الأجنبية | 281    |
| الملحق 03  | قائمة المحكمين للاستبيان          | 287    |
| الملحق 04  | مخرجات التحليل الإحصائي           | 288    |

قائمة الاختصارات

| الترجمة باللغة العربية                      | الترجمة باللغة الأجنبية                                        | الرمز المختصر |
|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|---------------|
| الجمعية الأمريكية للمحاسبة                  | American Accounting Association                                | AAA           |
| المعهد الأمريكي للمحاسبين                   | American Institute of Accountants                              | AIA           |
| المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين        | American Institute of Certified Public Accountants             | AICPA         |
| مجلس مبادئ المحاسبة                         | Accounting Principales Board                                   | APB           |
| نشرات أبحاث محاسبية                         | Accounting Research Bulletins                                  | ARB           |
| قسم أبحاث المحاسبة                          | Accounting Research Divisiom                                   | ARD           |
| دراسة بحثية محاسبية                         | Accounting Research Study                                      | ARS           |
| لجنة الإجراءات المحاسبية                    | Committee on Accounting Procedure                              | CAP           |
| المجلس الوطني للمحاسبة                      | Conseil National de La Comptabilité                            | CNC           |
| ورقة مناقشة                                 | Discussion Paper                                               | DP            |
| الربح قبل الفوائد والضرائب                  | Earnings before interest and taxes                             | EBIT          |
| الربح قبل الفوائد والضرائب والهلاك والإطفاء | Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization | EBITDA        |
| مسودة عرض                                   | Exposure Draft                                                 | ED            |
| مجلس معايير المحاسبة المالية                | Financial Accounting Standards Board                           | FASB          |
| معياري التقارير المالية                     | Financial Reporting Standard                                   | FRS           |
| مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً              | Generally Accepted Accounting Principles                       | GAAP          |
| معايير المحاسبة الدولية                     | International Accounting Standards                             | IAS           |
| مجلس معايير المحاسبة الدولية                | International Accounting Standards Board                       | IASB          |
| لجنة معايير المحاسبة الدولية                | International Accounting Standards Committee                   | IASC          |
| لجنة تفسير التقارير المالية الدولية         | International Financial Reporting Interpretations Committee    | IFRIC         |
| المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية    | International Financial reporting standards                    | IFRS          |
| المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية      | International Organization of Securities Commissions           | IOSCO         |

|                                   |                                             |      |
|-----------------------------------|---------------------------------------------|------|
| المخطط المحاسبي الوطني            | Plan comptable national                     | PCN  |
| النظام المحاسبي المالي            | Système Comptable Financier                 | SCF  |
| هيئة تداول الأوراق المالية        | Securities and Exchange Commission          | SEC  |
| بيان معيار المحاسبة المالية       | Statement of Financial Accounting Standards | SFAS |
| لجنة تفسير المعايير               | Standards Interpretation Committee          | SIC  |
| بيان الممارسات المحاسبية القياسية | Statement of standard Accounting Practice   | SSAP |



نفا

## مقدمة:

تعتبر عقود الإيجار وسيلة من وسائل التمويل الخارجي متوسط وطويل الأجل البديلة للقروض والتي أصبحت تعتمد عليها معظم الشركات والمؤسسات الاقتصادية خاصة تلك التي تنشط في قطاعات ذات طبيعة استثمارية ضخمة، للحصول على مختلف الأصول الرأسمالية اللازمة لنشاطها والتي يصعب عليها اقتنائها أو الاقتراض للحصول عليها، وذلك بسبب ارتفاع تكاليف الاقتناء خاصة عندما يتعلق الأمر بأصول ضخمة ذات قيمة كبيرة، أو لعدم توفر السيولة الكافية لدى الشركات، أو رغبة منها في الحفاظ على أموالها وإعادة توجيهها إلى استثمارات أخرى، كما تلجأ العديد من الشركات إلى استئجار الأصل بدلاً من اقتنائها لتفادي التعرض لمخاطر التقادم التكنولوجي، وتضمن الحصول في كل مرة على أصول حديثة تواكب التطورات التكنولوجية السريعة وتمكنها من المحافظة على قدرتها التنافسية، وفي بعض الحالات تكون تقنية الإيجار هي الحل الوحيد أمام الشركات للحصول على أصول غير متوفرة للاقتناء.

وتوفر تقنية الإيجار للمشاريع والشركات ذات الموارد المحدودة فرصة الحصول على أصول ثابتة باهظة الثمن دون أن تضطر إلى دفع المبلغ الإجمالي للأصل، بل تلزم فقط بدفع أقساط إيجار دورية متفق عليها للمؤجر مع منحها إمكانية تملك هذه الأصول في نهاية مدة العقد أو إعادتها، كما يتميز الإيجار بالمرونة لأنه يسمح للمستأجر بالحصول على مختلف الأصول اللازمة لتطوير نشاطه دون تحمل مخاطر مالية كبيرة، وأحسن مثال على ذلك ظهر خلال أزمة كوفيد 19 التي تسببت في توقف معظم القطاعات حول العالم عن العمل والنشاط، مما دفع بالعديد من الشركات خاصة تلك التي تنشط في قطاع الطيران والنقل إلى عدم تجديد عقود الإيجار المتعلقة بوسائل النقل لأنها أصبحت تمتلك قدرة عرض كبيرة مقارنة بالطلب، لهذا وجب عليها تقليص حجم وسائل النقل المستأجرة لتتمكن من مواجهة آثار تلك الأزمة، وهذه المرونة لا تتوفر لو كانت الشركات مالكة لتلك الأصول.

لقد صاحب التوجه إلى التعامل بتقنية عقود الإيجار اهتمام كبير من طرف المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية باعتبار موضوع المحاسبة عن عقود الإيجار من أكثر المواضيع المحاسبية التي أثير حولها الجدل بين معدي ومستخدمي القوائم المالية، وتجسد ذلك الاهتمام في إصدار معايير محاسبية توضح كيفية معالجة عقود الإيجار والإبلاغ عنها لدى كل من المستأجر والمؤجر، إذ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في البداية بإصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS17 بعنوان "عقود الإيجار" والذي نص على ضرورة تصنيف عقود الإيجار إلى نوعين عقود إيجار تمويلية وعقود إيجار تشغيلية، ويعتمد هذا التصنيف على حجم نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، فإذا كان العقد يحول بشكل جوهري معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل إلى المستأجر يصنف كعقد إيجار تمويلي ويتم إظهاره في شكل أصل والتزام في ميزانية المستأجر ويتم استهلاكه طوال مدة العقد، أما بالنسبة لعقد الإيجار الذي لا يحول بشكل جوهري المنافع

والمخاطر المرتبطة بالأصل إلى المستأجر يتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي ولا يظهر في الميزانية بل يتم الاعتراف بدفعات الإيجار الدورية كمصروف في قائمة الدخل على أساس القسط الثابت، ونتيجة لهذا التصنيف تعرض المعيار المحاسبي الدولي IAS17 لعدة انتقادات من طرف مستخدمي القوائم المالية بسبب الالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية التي تبقى خارج الميزانية وتخلق صعوبة في مقارنة القوائم المالية للشركات، مما يجعل معظم مستخدمي القوائم المالية يلجئون إلى تقدير حجم الالتزامات المالية خارج الميزانية والتي تكون في معظم الحالات أكثر من المبالغ الحقيقية، وأظهرت الدراسات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن مبلغ الالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية التي بقيت خارج الميزانية ولم يتم الإفصاح عنها تقدر بـ 2.85 تريليون دولار، ومن هنا تبين أن المعيار المحاسبي الدولي IAS17 غير قادر على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ساهمت مختلف الانتقادات التي تعرض لها المعيار المحاسبي الدولي IAS17 في تشجيع كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB على الموافقة لتنفيذ مشروع مشترك في يوليو 2006، لغرض تطوير معيار جديد للمحاسبة عن عقود الإيجار هدفه الرئيسي تحسين شفافية القوائم المالية من خلال إظهار أكبر عدد ممكن من عقود الإيجار داخل الميزانية، ليتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في جانفي 2016 إلى إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16، أما مجلس معايير المحاسبة المالية فقد أصدر معيار (ASC Topic 842) في فبراير 2016، لتنتقل بذلك محاسبة الإيجار إلى مرحلة جديدة.

وبدأ التطبيق الفعلي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 في 01 جانفي 2019 ليأخذ مكان المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 ويسعى لمعالجة كل الانتقادات الموجهة له، وسيحدث تطبيق المعيار الجديد للمحاسبة عن عقود الإيجار عدة تغيرات جوهرية في ما يخص الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار في دفاتر الشركات المستأجرة، لأنه جاء بأسس جديدة للتمييز بين الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي هدفها القضاء على فكرة التمويل خارج الميزانية عند المستأجر التي كانت تخلق صعوبة في المقارنة بين الشركات التي تستأجر الأصول والشركات التي تقترض لشراء الأصول، وبالتالي فإن المعيار الجديد جاء ليضع حلا لهذه المشكلة من خلال الاعتراف بجميع عقود الإيجار في القوائم المالية للمستأجر وتعامل على أساس أنها عقود إيجار تمويلية إلا في حالات ضئيلة حددها المعيار بدقة، لهذا فإن الالتزام بتطبيق المعيار الجديد سيساهم في تقديم عرض صادق حول أصول والتزامات الشركات، وكذا زيادة الشفافية في القوائم المالية بشكل يمكن من تقديم معلومات كافية للمستخدمين لتقييم تأثير عقود الإيجار على الأداء المالي للشركات.

إن البدء في تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 سوف يحدث ثورة محاسبية كبيرة لدى الشركات لأنه يعتمد على نموذج واحد للمحاسبة عن عقود الإيجار لدى المستأجر والقائم على تضمين جميع عقود

الإيجار في الميزانية كأصول مؤجرة، والاعتراف بالتزامات الإيجار التي يتعين دفعها للمؤجر في جانب الخصوم، وبالتالي فإن الانتقال إلى تطبيق هذا المعيار لن يكون أمرا سهلا خاصة بالنسبة للشركات التي كانت تعتمد على عقود الإيجار التشغيلية بشكل موسع.

### ❖ إشكالية الدراسة

إن إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 ودخوله حيز التطبيق الفعلي بداية من الفاتح جانفي سنة 2019، والالتزام بتطبيقه في العديد من دول العالم يعتبر من الأسباب التي أثارت فضولنا للبحث في الآثار المحتملة لتبني تطبيق هذا المعيار في البيئة الجزائرية التي تعتمد في معالجة عقود الإيجار على مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي SCF وهي قواعد مماثلة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، لهذا ارتأينا إجراء دراسة استكشافية في البيئة الجزائرية التي لم تتبنى بعد معيار IFRS16، للتعرف على مدى تأثير متطلبات معيار IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، وكذا الوقوف على إمكانية تطبيق متطلبات هذا المعيار من قبل المؤسسات الجزائرية، وحصر أهم الصعوبات التي يمكن أن تقف عائقا أمام تطبيقه.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كما يلي:

هل هناك أثر لتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر؟

### ❖ الأسئلة الفرعية:

للتمكن من معالجة الإشكالية الرئيسية قمنا بتقسيمها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- 1 - هل يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق كل المتطلبات الجديدة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار؟
- 2 - هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار حسب معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية؟
- 3 - هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار حسب معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية؟
- 4 - هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار حسب معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية؟

❖ فرضيات الدراسة

للإجابة مبدئياً على أسئلة هذه الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية في انتظار إثبات صحتها أو نفيها:

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$

**الفرضية الأولى:** لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق كل المتطلبات الجديدة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار.

لاختبار صحة هذه الفرضية سيتم تقسيمها إلى ثلاثة فرضيات فرعية:

**الفرضية الفرعية 01:** لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

**الفرضية الفرعية 02:** لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

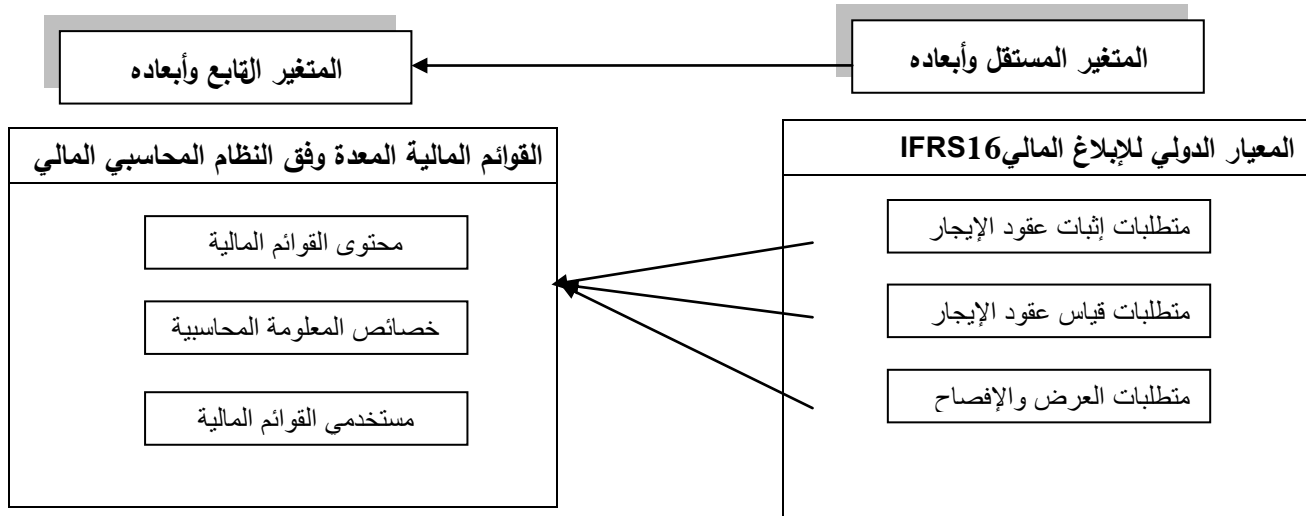
**الفرضية الفرعية 03:** لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

**الفرضية الثانية:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

**الفرضية الثالثة:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

**الفرضية الرابعة:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

## ❖ نموذج الدراسة



## ❖ أهمية الدراسة

تستمد أهمية هذه الدراسة من أهمية عقود الإيجار كمصدر تمويلي حديث تعتمد عليه أغلبية الشركات لتمويل استثماراتها بدلا من اللجوء للاقتراض، إضافة إلى اعتبار موضوع المحاسبة عن عقود الإيجار من أكثر المواضيع المحاسبية التي در حولها الجدل في السنوات الأخيرة خاصة بعد إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لمعيار جديد للمحاسبة عن عقود الإيجار وهو معيار IFRS16، وبما أن موضوع دراسة المتطلبات الجديدة لهذا المعيار أصبح من المواضيع البحثية المعاصرة في الميدان المحاسبي، فإن أهمية هذه الدراسة يمكن أن تتجسد في تسليط الضوء على الأسس والمبادئ التي وضعها معيار IFRS16 فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار، وتحديد تأثير تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية في البيئة الجزائرية التي لا تزال تعتمد على قواعد مماثلة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 في معالجة عقود الإيجار، لهذا ترى الباحثة أن هذه الدراسة ستساهم في لفت انتباه الهيئات المسؤولة على التشريع المحاسبي في الجزائر حول ضرورة تحيين وتطوير قواعد النظام المحاسبي المالي SCF فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار بما يتماشى مع متطلبات معيار IFRS16.

## ❖ أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد الآثار المحتملة لتبني تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية. ويندرج تحت هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- إبراز أهمية تبني تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي الجديد IFRS16 للمحاسبة عن عقود الإيجار في البيئة الجزائرية.
- التعرف على المبادئ والأسس الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16 بخصوص معالجة عقود الإيجار مقارنة بقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي المستمدة من المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17.
- تحديد مدى قدرة المؤسسات الجزائرية على تطبيق متطلبات معيار IFRS16 الجديد.
- دراسة الآثار المحتملة لتبني تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية للشركات.

### ❖ منهج الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الإلمام بالجوانب النظرية للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار، وكذا القوائم المالية المعدة وفق قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي SCF، وتحديد التأثيرات المحتملة لتبني هذا المعيار على مختلف القوائم المالية في البيئة الجزائرية وتحليلها، أما الجانب التطبيقي لهذه الدراسة فقد جاء في شكل دراسة ميدانية اعتمدت على أداة الاستبيان وبعض الأدوات والبرامج الإحصائية التي ساعدتنا في التحليل واختبار الفرضيات.

### ❖ أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أسباب اختيار موضوع هذه الدراسة في أسباب تتعلق بالجانب الذاتي للباحثة وأخرى تتعلق بالجانب الموضوعي والتي يمكن توضيحها كما يلي:

#### أسباب ذاتية:

- الرغبة في دراسة موضوع حديث في المجال المحاسبي.
- الاهتمام بدراسة المواضيع المتعلقة بعقود الإيجار ومتابعة تطوراتها.
- توسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالية.

#### أسباب موضوعية

- ارتباط موضوع الدراسة بمعيار محاسبي دولي للإبلاغ المالي حديث الظهور ولم يتم تطبيقه بعد في البيئة الجزائرية.

- ارتباط موضوع الدراسة بمجال التخصص.
- قلة الدراسات والبحوث المحاسبية المماثلة لموضوع هذه الدراسة في الوطن العربي.
- تزامن اختيار موضوع هذه الدراسة مع التطبيق الأولي لمعيار IFRS16 على المستوى الدولي.
- الرغبة في التعريف بالمعيار الجديد للمحاسبة عن عقود الإيجار في البيئة الجزائرية وتوضيح آثار تطبيقه.
- توجيه اهتمام الهيئات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ضرورة وضع التدابير وخطط العمل اللازمة لضمان التطبيق السليم والمتكامل لمعيار IFRS16 في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### ❖ الحدود المكانية والزمنية للدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

**حدود مكانية:** اعتمدت هذه الدراسة على آراء عينة من المهنيين المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين الذين يمارسون نشاطهم في مختلف ولايات الوطن الجزائري انطلاقاً من ولاية بسكرة مقر سكن الطالبة وبعض ولايات الجنوب الشرقي المجاورة، إلى بعض الولايات الأخرى في الشرق والوسط الجزائري.

**حدود زمنية:** تم إنجاز هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من سنة 2019 إلى سنة 2022.

### ❖ هيكل الدراسة

تضمنت هذه الدراسة أربعة فصول مترابطة منها ثلاثة فصول خصصت للإلمام بالجوانب النظرية للموضوع، وفصل خصص للجانب تطبيقي ويحتوي كل فصل على عدة مباحث كما يلي:

- **الفصل الأول:** بعنوان " مدخل إلى محاسبة الإيجار " والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث حيث تناول

المبحث الأول التطور التاريخي لمحاسبة الإيجار، أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض النهج المحاسبي الجديد لعقود الإيجار، في حين تضمن المبحث الثالث الإطار المفاهيمي للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16.

- **الفصل الثاني:** بعنوان " المحاسبة عن عقود الإيجار وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 "

حيث تم التطرق من خلاله إلى عرض متطلبات تطبيق معيار IFRS16 لدى المستأجر في المبحث الأول، ومتطلبات تطبيق معيار IFRS16 لدى المؤجر في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث فقد خصص لتوضيح طرق الانتقال إلى تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 في الحالات العادية والحالات الاستثنائية.



- **الفصل الثالث: بعنوان** " أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF"، حيث تم تسليط الضوء في المبحث الأول من هذا الفصل على التنظيم المحاسبي لعقود الإيجار في الجزائر لدى كل من المستأجر والمؤجر، ثم انتقلنا إلى عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث فقد خصص للربط بين متغيرات هذه الدراسة من خلال عرض التأثيرات المحاسبية المتوقعة لتطبيق معيار IFRS 16 على القوائم المالية.

- **الفصل الرابع: بعنوان** " دراسة ميدانية "، والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث حيث تضمن المبحث الأول عرض الإطار المنهجي والأدوات التي سيتم الاعتماد عليها في جانب الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض نتائج الدراسة، وفي الأخير تم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ضمن المبحث الثالث والأخير في هذا الفصل.

### ❖ الدراسات السابقة

بعد عملية الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية يمكن القول أن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر قليلة، على عكس بقية الدول العربية ودول العالم الأخرى، التي اهتمت بدراسة معيار المحاسبة الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار، في جميع مراحله منذ صدوره في سنة 2016 إلى دخوله حيز التطبيق الفعلي في جانفي 2019، وهناك من بدأ دراساته على المسودات المختلفة للمعيار قبل صدوره في شكله النهائي، وسنحاول عرض مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات ذات صلة وثيقة بموضوع دراستنا الحالية:

### الدراسات باللغة العربية

1 -دراسة شرشافة إلياس وآخرون، بعنوان: **آثار تطبيق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 " عقود الإيجار" على القوائم المالية للمؤسسات**، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 07، العدد 02، 2020، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد التغيرات الجديدة التي أدخلها المعيار الجديد على المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، والآثار المتوقعة لتلك التغيرات على مختلف القوائم المالية، لتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحديد مبادئ وأسس المعيار الجديد IFRS16 والمعيار السابق

IAS17، ومنهج مقارنة استخدم لتحديد الاختلافات بين متطلبات معالجة عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 ومعيار IAS17، كما استعان الباحثون بدراسة حالة عقد إيجار مبنى لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، وذلك لغرض الوصول إلى تحليل أثار تطبيق معيار IFRS16 في القوائم المالية، وتوصلت هذه الدراسة إلى حصر الآثار المتوقعة لتطبيق معيار IFRS16 على القوائم المالية والتي تمثلت في زيادة مبلغ الأصول والتزامات المؤسسة محل الدراسة، وتسجيل تراجع في عوائد الأموال الخاصة خلال السنوات الأولى من إبرام عقد الإيجار، في حين لم يسجل أي تغيير لصافي التدفقات النقدية، وفي الأخير أوصت هذه الدراسة على ضرورة قيام المؤسسات بتوفير الظروف المناسبة لتطبيق المعيار الجديد بشكل فعال، وكذا ضرورة توسيع نطاق البحوث والدراسات حول هذا المعيار للتعريف بمتطلباته أكثر وتحديد آثاره على مختلف المؤسسات والقطاعات.

## 2 دراسة: عامر محمد سلمان، وآخرون، بعنوان: تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS16 في جودة الإبلاغ

المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، المجلد 24، العدد 108، 2019، العراق.

تسعى هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية تكييف النظام المحاسبي العراقي الموحد لتبني معيار الإبلاغ المالي المتعلق بعقود الإيجار IFRS16 وتحديد تأثير هذا التبني في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية، لتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثان على منهج استنباطي لتبيان المبادئ والأسس التي جاء بها معيار IFRS16، وطريقة مساهمته في القضاء على التمويل خارج الميزانية للمستأجر، ومنهج استقرائي لتوضيح مدى تأثير معيار IFRS16 في جودة الإبلاغ المالي لشركة للخطوط الجوية العراقية، وإمكانية تكييف النظام المحاسبي العراقي لتبني المعيار الجديد، وتم استخدام نموذج (Kothari et al 2005) الذي يمثل احد نماذج قياس المستحقات الاختيارية للوحدة الاقتصادية، واختيار الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية كمحل لإجراء هذه الدراسة لأنها تستأجر عدد معتبر من الطائرات، واستخدم الباحثان بياناتها المالية من سنة 2009 إلى سنة 2016، وخلصت الدراسة إلى أنه يمكن تكييف النظام المحاسبي العراقي لتبني معيار الإبلاغ المالي المتعلق بعقود الإيجار IFRS16، من خلال إضافة حسابات مستحقة لهذا النظام وإدراج أرقام دليل محاسبي تتلائم معها، وأن معيار الإبلاغ المالي المتعلق بعقود الإيجار IFRS16 سيساهم في تحسين جودة الإبلاغ المالي للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية نتيجة تخفيض المستحقات الاختيارية للشركة، وعليه أوصى الباحثان على ضرورة التزام الوحدات الاقتصادية العراقية بتطبيق الإيجار التمويلي وعرض حق استخدام الأصل ومطلوبات

عقد الإيجار في قائمة المركز المالي، والعمل على تحديث الدليل المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع التغيرات الناتجة عن تبني المعايير الدولية والتي من بينها معيار IFRS16.

3 دراسة: عامر محمد سلمان، وآخرون، بعنوان : تحديات تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 في البيئة العراقية ودوره في تحسين المؤشرات المالية للوحدات الاقتصادية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، المجلد 24، العدد 108 ، 2018 ، العراق.

تسعى هذه الدراسة إلى تحديد تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 في مؤشرات الأداء المالي للوحدات الاقتصادية العراقية، وحصر أهم الصعوبات والتحديات التي يمكن أن تقف عائقاً أمام تطبيق هذا المعيار في البيئة العراقية واقتراح طرق لمواجهتها، وللوصول إلى تحقيق هذه الأهداف اعتمد الباحثون على دراسة عينة من عقود إيجار بعض الطائرات التابعة للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية والتي تمثل الطرف المستأجر في هذه العقود، من خلال الاعتماد على بياناتها المالية من الفترة الممتدة من 2009 إلى 2016، كما تم استخدام المنهج الاستنباطي لعرض الإطار المفاهيمي لعقود الإيجار، وأهم ما جاء به معيار IFRS16 من أفكار جديدة في معالجة عقود الإيجار، والمنهج الاستقرائي في تشخيص أهم صعوبات التي تواجه تطبيق IFRS16 في العراق، وتأثير هذا التطبيق في جودة الإبلاغ المالي لشركة الخطوط الجوية العراقية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تبني معيار الإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار في البيئة العراقية سيواجه عدة صعوبات (ثقافية واجتماعية، قانونية وسياسية، اقتصادية)، إلا أنه يساهم في تحسين المؤشرات المالية للشركة من حيث جودة المعلومات والعرض الصادق للقوائم المالية، مما ينعكس إيجاباً على قرارات مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين و مقرضين وغيرهم، بما يتماشى مع توجه العراق إلى جذب الاستثمارات وتنشيط عجلة الاقتصاد، لهذا أوصى الباحثان على ضرورة تعديل أو سن بعض القوانين التي تمهد الطريق لتبني معيار IFRS16 في البيئة العراقية، ومواجهة التحديات التي تعرقل تطبيق هذا المعيار من خلال تقليل مركزية السلطة ودعم السوق المالية في العراق.

4 دراسة: يوسف مامش، وآخرون، بعنوان: محددات جودة المعلومة المحاسبية عند تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (IFRS16) في بيئة الأعمال الجزائرية - حالة الشركات المستأجرة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثالث عشر، جوان 2018، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى فحص وتحليل أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS16 على جودة خاصية ملائمة المعلومة المحاسبية وهذا حسب اتجاهات المهنيين المحاسبين في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثون بإعداد استبيان وتوزيعه على عدد من المهنيين المحاسبين بمختلف مستوياتهم، في بعض الشركات الخاصة والمختلطة الخاضعة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تم إخضاع 200 استبيان إلى التحليل باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS STATISTIC 20)، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن تبني تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار لن يساهم في تحسين خاصية ملائمة المعلومة المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية في الجزائر، وأن تحسين هذه الخاصية عند تطبيق معيار IFRS16 يخضع حسب وجهة نظر المحاسبين الجزائريين إلى أربعة عوامل أساسية تتمثل في: جودة المراجع وأهمية التدريب والهيئات المحاسبية، مستوى الوعي الثقافي المحاسبي للمستثمرين وطبيعة ملكية شركاتهم، الاحتياجات المحاسبية والخصائص الاقتصادية للبلد، التكيف مع الثقافة المحاسبية الجديدة.

5 دراسة بشوادة رفيق وآخرون، بعنوان: أهمية تعديل المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار عند المستأجر للنظام المحاسبي المالي - دراسة مقارنة IAS17 و SCF و IFRS16 - مجلة دفاتر بواذكس، العدد رقم / 07 مارس 2017، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار عند المستأجر، ومقارنة طرق القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الصادرة عن كل من IASB و IASC وعن المجلس الوطني المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي SCF، لتحقيق هذا الهدف استخدم الباحثون منهجا يجمع بين المنهج المقارن لإجراء عملية مقارنة طرق القياس المحاسبي المختلفة لعقود الإيجار عند المستأجر، والمنهج الاستنباطي لاستخلاص النتائج، وخلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 سيؤثر على الميزانية من خلال الرفع من مبلغ الأصول ومبلغ الخصوم وتخفيض في حقوق الملكية، كما سيؤدي إلى ارتفاع الأرباح قبل الفوائد مثل الأرباح التشغيلية على مستوى حساب النتائج، بينما لا يؤدي إلى تغيرات في مبلغ الإجمالي للتدفقات النقدية في جدول سيولة الخزينة، إلا أنه من المتوقع أن يكون له تأثير في عرض التدفقات، وعليه أوصت هذه الدراسة على ضرورة مواكبة النظام المحاسبي الجزائري للتطورات في المجال المحاسبي الدولي بما يتماشى مع متطلبات معيار IFRS16 خاصة بعد الانتقادات الموجهة للمعيار السابق IAS17 المتمثلة أساسا في تقديم معلومات حول الالتزامات المرتبطة بعقود الإيجار تفتقر للشفافية، بينما يتوقع من المعيار الجديد تحسين كبير في المعلومات المقدمة لمستخدمي البيانات المالية لتقييم تأثير الإيجارات على الأداء المالي.

6 دراسة أمال محمد محمد عوض، بعنوان: تقييم أثر تطوير معايير المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية على تحسين جودة التقارير المالية - دراسة استكشافية في البيئة المصرية، معهد القاهرة العالي للهندسة و علوم الحاسب والإدارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد 08، ديسمبر 2017.

تسعى هذه الدراسة إلى تقييم أثر تطوير المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والمصرية على تحسين جودة التقارير المالية لشركات التأجير التمويلي المقيدة في البورصة المصرية، ولتحقيق هذا الهدف اختارت الباحثة شركات التأجير التمويلي الأكثر نشاطا في البورصة المصرية، وصممت استبيان لدراسة آراء عينة متمثلة في مجموعة من المديرين الماليين للشركات المختارة والتي بلغ عددها 35 مفردة، ومجموعة من المستثمرين والمحللين الماليين في البورصة المصرية والتي بلغ عددها 50 مفردة، واعتمدت على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Version 22)، وتوصلت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى أن معيار IFRS16 سوف يعزز من جودة المعلومات المحاسبية المتمثلة في (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم)، إضافة إلى تحسين قرارات المستثمرين في البورصة، وأن تطبيق هذا المعيار له تأثير إيجابي على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية لشركات التأجير التمويلي المسجلة في البورصة المصرية.

#### الدراسات باللغة الأجنبية

1- Tarek Abdelazeem Youssef Alrashedy, Dalia Adel Abbass, **The Effect of IFRS16 Application on Financial Performance -Case Study- Air Arabia**, Journal of Financial and Business Research, Volume 23, Issue 1, 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير تطبيق معيار IFRS16 على الأداء المالي لشركة Air Arabia باعتبار أن قطاع الطيران من أكثر القطاعات تأثرا بتطبيق المعيار الجديد، نتيجة الاعتماد الكبير على عقود الإيجار التشغيلية في تأجير الطائرات وكذا المرافق المتعلقة بالمطارات، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على البيانات المالية المرحلية للفترة المنتهية في 31 مارس 2019 ( بعد تطبيق المعيار) ومقارنتها مع البيانات المالية المرحلية للفترة المنتهية في 30 سبتمبر 2018 ( قبل تطبيق المعيار)، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق معيار IFRS16 في شركة Air Arabia يؤدي إلى ارتفاع في إجمالي الأصول بمقدار 1.5%، وانخفاض في إجمالي الالتزامات بمقدار 3.36%، إضافة إلى ارتفاع كل من حقوق الملكية بمقدار 8.77%، وإجمالي إيرادات شركة Air Arabia بنسبة 17%، وصافي الدخل بنسبة 16.37%، كما أدى تطبيق هذا المعيار أيضا إلى انخفاض كل من نسبة الدين إلى إجمالي الأصول بمقدار 2.87%، ونسبة الدين إلى حقوق

الملكية بمقدار 0.2%، ومؤشر ربحية السهم، وارتفاع كل من نسبة السيولة الجارية بمقدار 2.4%، ومؤشر العائد على حقوق الملكية، ومؤشر العائد على الأصول، ويلاحظ أن النتائج هذه الدراسة جاءت معاكسة للنتائج التي توصلت إليها معظم الدراسات السابقة في نفس الموضوع.

- 2- Renan Eidy Suzuki Tofanelo et al, **IFRS 16 - Impact on the Assets of the Major Airlines Operating in Brazil**, International Journal of Economics and Finance, Vol. 13, No. 9, 2021.

تسعى هذه الدراسة إلى تحديد التأثير المحتمل لتطبيق معيار IFRS16 على المركز المالي وإجمالي الأصول لثلاث شركات طيران تعمل في السوق البرازيلية وهي: شركة Gol Linhas Aéreas Inteligentes، وشركة LATAM Air Lines Brazil، وشركة AZUL Brazilian Air lines، وتبلغ نسبة مساهمة هذه الشركات في السوق المحلية 38% و 31.7% و 17.4% على التوالي، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على البيانات المالية للشركات الثلاثة بداية من 2019/01/01، إضافة إلى استخدام الملاحظات التوضيحية المرفقة بالبيانات المالية للسنوات السابقة للحصول على المعلومات المتعلقة بالمدفوعات المستقبلية لعقود الإيجار التشغيلية، توصل الباحثون بعد تحليل البيانات المالية للشركات الثلاثة المستخدمة في هذه الدراسة إلى أن تطبيق معيار IFRS16 يؤدي إلى زيادة القيمة الإجمالية لأصول شركات الطيران الثلاثة بنسبة 42.69% لأن أغلبية الطائرات التي تستخدمها هذه الشركات تم الحصول عليها بموجب عقود إيجار تشغيلية، كما يؤثر بشكل جوهري على مؤشرات الأداء المالي لشركات الطيران الثلاثة، إذ يؤدي إلى انخفاض كل من نسبة السيولة الجارية، ومعدل دوران الأصول، والعائد على رأس المال، وارتفاع كبير في مؤشر المديونية قدر بنسبة 75% في شركة GOL و 83% في شركة AZUL، ويرجع ذلك إلى زيادة قيمة الالتزامات بشكل كبير بعد تسجيل كل مدفوعات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية ضمن ميزانيات الشركات الثلاثة.

- 3- Xuanyi Zhou, **The Adoption and Effect of IFRS 16 – Based on a Case Study of Kingfisher**, Frontiers in Economics and Management, Volume 2, Issue 5, 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى فحص وتحليل الآثار الناجمة عن تطبيق معيار IFRS16 في شركة Kingfisher التي تنتمي إلى قطاع التجارة بالتجزئة، وتمثل أكبر تاجر تجزئة للأثاث في أوروبا والثالث في العالم، واختار الباحث هذه الشركة بناءً على نتائج الدراسات السابقة التي أكدت أن الشركات التي تنتمي إلى قطاع التجارة بالتجزئة لديها عقود إيجار تشغيلية أكثر من غيرها لهذا ستكون أكثر تأثراً بتطبيق المعيار الجديد، واعتمد الباحث في

هذه الدراسة على البيانات المالية للشركة لسنتي 2018 و 2019، والتي بدأت في تطبيق هذا المعيار في 01 فبراير 2019 باستخدام نهج الأثر الرجعي بالكامل، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن تطبيق معيار IFRS16 من طرف شركة Kingfisher سيؤدي إلى زيادة كل من مبلغ الربح التشغيلي بمقدار 151 مليون دولار، ومبلغ تكاليف التمويل بمقدار 176 مليون دولار بالإضافة إلى زيادة كل من مبلغ الأصول غير المتداولة والمبلغ الإجمالي للالتزامات نتيجة عرض كل من حق استخدام الأصل والتزامات الإيجار ضمن بنود منفصلة في الميزانية، وانخفاض قيمة الأرباح المحتجزة بمقدار 508 مليون دولار بينما لم يتم عدم تسجيل أي تغيير في الأرصدة النقدية ومايعادلها، كما أثر تطبيق معيار IFRS16 أيضا على النسب المالية الرئيسية لشركة Kingfisher حيث أدى إلى ارتفاع في نسبة الربح التشغيلي بمقدار 45.90 %، وانخفاض في كل من نسبة السيولة الجارية بمقدار 10.20 %، ونسبة تغطية الفوائد بمقدار 85.20 %، وفي الأخير وضح الباحث أن النتائج التي توصل إليها لا يمكن تعميمها على السنوات المقبلة أو على قطاعات أخرى نتيجة اعتماد هذه الدراسة على شركة واحدة تنشط في قطاع محدد، لكن يمكن اعتبارها وسيلة عملية تفيد الشركات الأخرى في بناء خطط الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 واستيعاب التعديلات الجديدة بشكل أفضل.

4- Bassam Maali, The Effect of Applying the New IFRS 16 “Leases” on Financial Statements: An Empirical Analysis on the Airline Industry in the Middle East, Organisational Studies and Innovation Review, volume 4, Number 01, 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير تطبيق معيار IFRS16 على البيانات المالية والنسب المالية الأساسية لستة شركات طيران كبرى في الشرق الأوسط وهي: شركة طيران الإمارات، العربية للطيران، الملكية الأردنية، الطيران العماني، الخطوط الجوية التركية والخطوط الجوية القطرية، بالاعتماد على البيانات المالية السنوية لهذه الشركات لسنة 2016، وبما أنها تعمل في بلدان مختلفة فقد تم استخدام سعر الصرف التاريخي اعتباراً من 31 ديسمبر 2016 لترجمة الأرقام في البيانات المالية إلى الدولار الأمريكي، ولغرض تحديد تأثير تطبيق معيار IFRS16 استخدم الباحث طريقة الرسملة البناءة التي طورها Imhoff et al سنة 1991، وهي طريقة مقبولة على نطاق واسع واستخدمت في الدراسات السابقة التي فحصت تأثير رسملة الإيجار، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق معيار IFRS16 يؤدي إلى زيادة إجمالي أصول الشركات الستة بنسبة 24 %، وزيادة التزاماتهم بنسبة 51 %، ولاحظ الباحث أن أكثر الشركات تأثراً بتطبيق المعيار هي شركة طيران الإمارات، والخطوط الجوية الملكية الأردنية لأنها تعتمد بشكل كبير على عقود الإيجار التشغيلية لاقتناء طائراتها، أما فيما يتعلق بالنسب المالية فقد لوحظ أن نسبة الديون إلى الأصول ارتفعت نتيجة رسملة عقود الإيجار التشغيلية في جميع الشركات،



مما يؤثر على قدرة هذه الشركات على الاقتراض في المستقبل، أما بالنسبة لكل من نسبة العائد على الأصول، ونسبة العائد إلى حقوق الملكية فقد كانت نتائج التأثير مختلفة من شركة لأخرى.

5- Morales-Díaz José, and others, **IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities' decisions on financial statements**, AESTIMATIO, The IEB International journal of finance, Number 07, 2018.

جاءت هذه الدراسة بغرض تحليل تأثير معيار الإبلاغ المالي الجديد IFRS 16 المتعلق بعقود الإيجار على مختلف القرارات التي يمكن أن تتخذها إدارة الشركات، و تحديد أهم الخيارات التي يوفرها المعيار بخصوص معالجة عقود الإيجار، وإبراز تأثير كل خيار على البيانات المالية بشكل عام، وخلصت هذه الدراسة إلى إن تطبيق معيار IFRS 16 سوف يكون له تأثير مهم على البيانات المالية بالنسبة للمنشآت التي تلجأ إلى التعامل بعقود الإيجار بكثرة، لأنه سيؤدي إلى ظهور أصول وخصوم جديدة على مستوى الميزانية، مما سيؤثر سلباً على بعض النسب المالية مثل العائد على الأصول، وإيجاباً على عناصر أخرى مثل الأرباح قبل الفوائد والضرائب، وبالنسبة للشركات التي تعتمد في قياس أدائها على تحليل مستوى المصاريف التشغيلية، أي هدفها تخفيض هذه المصاريف من الأفضل لها اللجوء إلى استخدام نموذج رسملة عقود الإيجار التشغيلية على نطاق واسع، كما أشارت هذه الدراسة أن اتباع المنهج الرجعي الكامل والطريقة الثانية من المنهج الرجعي المعدل عند تطبيق معيار IFRS16 سيؤديان إلى تخفيض حقوق الملكية ومصاريف الإيجار في المستقبل لكن هذا يبقى مرتبطاً بهيكل مدفوعات الإيجار، أما تطبيق المنهج الرجعي الكامل سوف يكون نوعاً ما صعباً بالنسبة للشركات التي لديها حجم كبير من عقود الإيجار.

6- Alin Eliodor Tanase, and others, **The Impact of IFRS 16 on the Companies' Key Performance Indicators: Limits, Advantages and Drawbacks**, Academic Journal of Economic Studies, volume 4, Number 01, 2018.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 المتعلق بعقود الإيجار على المؤشرات الأساسية لأداء الشركات، وتحديد أهم مزايا وعيوب تطبيق هذا المعيار، وخلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق معيار محاسبة الإيجار الجديد IFRS 16 سوف يحدث عدة تغيرات جوهرية في تصنيف عقود الإيجار، مما يؤثر على الجانب المالي والتشغيلي واتخاذ القرارات الإستراتيجية خاصة على مستوى الشركات المستأجرة التي تعتمد بشكل كبير في اقتناء أصولها ذات القيم الكبيرة على عقود الإيجار، ويساهم في القضاء على فكرة التمويل



خارج الميزانية عند المستأجرين، وهذا ما سيؤثر على العديد من المؤشرات المالية الشائعة الاستخدام، لكن في نفس الوقت يساهم في زيادة قابلية المقارنة وشفافية البيانات المالية.

- 7- Youcef Mameche, et autres, **La nouvelle norme internationale de reporting financier (IFRS 16) et son impact sur les états financiers des preneurs -étude de cas pratique d'une société algérienne-** Journal de Qoyod pour la recherche comptable et financière, deuxième édition, Juin 2018.

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم المبادئ الأساسية التي جاء بها معيار محاسبة عقود الإيجار الجديد IFRS16 المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، وإظهار أثر تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية لإحدى الشركات الجزائرية، واعتمد الباحثون على دراسة تطبيقية لعقد إيجار خاص بشركة أجنبية تخضع للقانون الجزائري، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن متطلبات معيار IFRS16 تفرض على كل الشركات المستأجرة الاعتراف بجميع عقود الإيجار في الميزانية في شكل حق استخدام الأصل والتزام الإيجار باستثناء حالتين فقط حددهما المعيار بدقة، كما سيؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى التأثير على الربح التشغيلي EBITDA، والنتيجة الصافية السنوية التي تأخذ اتجاه متزايد كلما نقصت الفوائد، وفي الأخير أوصت هذه الدراسة على ضرورة تكيف النظام المحاسبي المالي مع التطورات المحاسبية الدولية في معالجة عقود الإيجار، والعمل على تدريب المهنيين في ميدان المحاسبة سواء على مستوى الشركات الخاصة أو المهنية، التي تشكل الجهات الفاعلة والقادرة على ضمان جودة أفضل للمعلومات المالية، وضرورة التنسيق بين المصالح الجبائية والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومختلف الهيئات المسؤولة على وضع القوانين في البلاد، من أجل ضمان التطبيق الصحيح للمعيار المحاسبي الدولي الجديد المتعلق بعقود الإيجار.

- 8- Michelle Joubert, and others, **Implications of the New Accounting Standard for Leases AASB 16 (IFRS 16) with the Inclusion of Operating Leases in the Balance Sheet**, Journal of New Business Ideas & Trends, Volume 15, Issue 2 ,2017.

تسعى هذه الدراسة إلى تحديد التأثير المحتمل لتطبيق المعيار الدولي للقرارات المالية IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على النسب المالية الأساسية للشركات الكبرى في قطاعي الاتصالات والطيران، إذ أجريت هذه الدراسة على ثلاث شركات كبرى في استراليا وهي: شركة Telstra تعمل في قطاع الاتصالات وشركتي Qantas و Virgin تعمل في قطاع الطيران، بالاعتماد على تقاريرها المالية لسنتي 2015 و 2016 ، كما اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على استخدام نموذج (Altman Z) لتقييم مخاطر الإفلاس التي يمكن أن تهدد هذه الشركات عند تطبيق معيار IFRS16 ، حيث يعتمد هذا النموذج على صيغة رياضية لاستخراج معامل Z وتقييم وضعية الشركات، ولغرض تحليل تأثير رسملة عقود الإيجار التشغيلية على إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات، والتغيرات في النسب المالية للشركات الثلاثة، تم استخدام ما يعرف بعتبة الأهمية النسبية المنصوص عليها في

معيار المحاسبة الاسترالي AASB1031، حيث تحدد هذه العتبة بنسبة 10% أي أن كل مبلغ أو قيمة تساوي أو تزيد عن هذه النسبة يعتبر تأثيرها جوهريا، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن إجمالي الأصول والالتزامات سجلت فيهما نسبة زيادة تتعدى عتبة الأهمية النسبية 10% بالنسبة لشركتي الطيران، على عكس شركة الاتصالات التي لم تتجاوز فيها نسبة الزيادة عتبة الأهمية النسبية، وبالتالي فإن رسملة عقود الإيجار التشغيلية سيكون له تأثير جوهري على إجمالي أصول والتزامات شركتي الطيران دون شركة الاتصالات، أما فيما يتعلق بالنسب المالية فقد أثرت رسملة عقود الإيجار التشغيلية على نسبة العائد على إجمالي الأصول، ونسبة الديون إلى حقوق الملكية، بشكل واضح في شركتي الطيران، أما شركة الاتصالات فلم تتعدى نسب التغير فيها عتبة الأهمية النسبية، وبالتالي فإن إدراج عقود الإيجار التشغيلية ضمن ميزانيتها لن يؤثر على النسب المالية، أما بعد حساب معامل Z لنموذج Altman Z وجد أن شركتي الطيران غير قادرتين على مواصلة النشاط لان هذا المعامل كان أقل من 1.8، لكن بالنسبة لشركة الاتصالات فقيمة معامل Z كانت أكبر من 2.9 وبالتالي فالشركة في وضعية جيدة، كما لوحظ أن رسملة عقود الإيجار التشغيلية تؤدي إلى تخفيض من قيمة هذا المعامل دون أن تغير من وضعية الشركات.

9- Erms Selcuk Sari , and others, **The Effect of The IFRS16 :Constructive Capitalization of Operating Leases in The Turkish Retailing Sector**, Journal of Business, Economics and finance, volume 5, issue 01, 2016.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر معيار الإبلاغ المالي IFRS16 على البيانات المالية والنسب المالية لعينة تتألف من 7 شركات تعمل في قطاع البيع بالتجزئة ومدرجة في بورصة اسطنبول، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثون على البيانات المالية لهذه الشركات للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2014، واستخدموا طريقة الرسملة البناءة التي طورها ( Imhoff et al ) سنة 1991 والتي تم تعديلها لاحقا بواسطة ( Fulbier et al سنة 2008) لتحديد أثر رسملة عقود الإيجار التشغيلية على البيانات والنسب المالية للشركات محل الدراسة، أما تحليل البيانات المجمعة والمحسوبة فقد تم بواسطة البرنامج الإحصائي (SPSS IBM الإصدار رقم 20) وبرنامج Microsoft Excel 2016 ، وتم إجراء اختبارات إحصائية أحادية المتغير، وخلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق معيار الإيجار الجديد IFRS16 سيكون له أثر كبير على إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات خلال سنتي 2010 و 2011، لكن بعد سنة 2011 فإن تأثير رسملة عقود الإيجار ضئيل جدا وهذا راجع إلى عدم وجود عقود إيجار تشغيلية إضافية بعد عام 2010، أما نسبة الديون إلى الأصول (D/A) لا تتأثر بشكل كبير

برسملة عقود الإيجار بينما تتأثر نسبة الديون إلى حقوق الملكية (D/E) خاصة بين سنة 2010 إلى 2013 وهذا راجع إلى وجود زيادة كبيرة في الالتزامات الإيجارية خلال هذه الفترة، كما تؤدي رسملة عقود الإيجار إلى تأثير متزايد على نسبة العائد على الأصول (ROA)، خلال سنتي 2013 و 2014 أما باقي السنوات فلا يوجد دليل واضح للأثر، بينما تنخفض نسبة العائد على حقوق الملكية (ROE) خلال سنة 2010 بسبب رسملة عقود الإيجار، لوحظ أن نتائج هذه الدراسة فيما يخص تأثير رسملة عقود الإيجار على هاتين النسبتين كانت مختلفة في الشركات عينة الدراسة من سنة لأخرى لذلك تعذر استخلاص استنتاج عام ، وفي الأخير أوصت هذه الدراسة على ضرورة إجراء أبحاث بشأن تأثير تطبيق معيار الإيجار الجديد IFRS16، لتشمل قطاعات مختلفة في بورصة اسطنبول.

10-Meryem Ozturk, and others, **Impact of New Standard “IFRS 16 Leases” on Statement of Financial Position and Key Ratios: A Case Study on an Airline Company in Turkey**, Business and Economics research journal, volume 7, Number 04, 2016.

تهدف هذه الدراسة إلى فحص آثار تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 على قائمة المركز المالي، وبعض النسب المالية المهمة في شركة طيران Pergasun Airline تعمل في بورصة اسطنبول في تركيا، وتم اختيار هذه الشركة لأن أكثر من نصف طائراتها تحصلت عليها عن طريق عقود إيجار وأغلبيتها مصنفة ومسجلة كعقود إيجار تشغيلية (خارج الميزانية)، اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على البيانات المالية للشركة لسنة 2015 وذلك لتحديد التزامات الإيجار، والأصول المؤجرة المسجلة خارج قائمة المركز المالي، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه إذا قامت الشركة برسملة عقود الإيجار التشغيلية تطبيقاً لمتطلبات معيار IFRS 16 سترتفع التزاماتها بنسبة 52,20%، وترتفع أصولها بنسبة 29,30%، أما حقوق الملكية فسوف تنخفض بنسبة 12,5%، كما ترتفع كل من نسبة الديون إلى حقوق الملكية بمقدار 75.3% ، ونسبة الديون إلى إجمالي الأصول بمقدار 16.90% ، ونسبة العائد على حقوق الملكية (ROE) بمقدار 15.60% أما نسبة العائد على الأصل (ROA) فتتخفض بمقدار 34.40% بسبب ارتفاع قيمة الأصول، ويبقى تأثير تطبيق معيار IFRS 16 مرتبط بكثافة استخدام الشركة لعقود الإيجار التشغيلية وكذا القطاع الذي تنشط فيه الشركة، وأوصت هذه الدراسة على ضرورة التزام الشركات المدرجة في بورصة اسطنبول بنشر تقاريرها المالية وفقاً لما جاءت به معايير المحاسبة التركية، هذه المعايير هي نسخة معدلة بالكامل من معايير الدولية إلى اللغة التركية.

11- Meryem Ozturk, and others, **YENİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI “IFRS 16 KİRALAMA İŞLEMLERİ”NİN GETİRDİĞİ DEĞİŞİMLER ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME**, Research Gate site, May 2016.

جاءت هذه الدراسة بهدف مناقشة التغيرات والتطورات الجديدة التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 فيما يتعلق بمحاسبة عقود الإيجار وتقييم أثارها، كما تسعى أيضا إلى المساهمة في رفع الوعي حول تطبيق المعيار IFRS 16 من خلال فحص الدراسات التي أجريت بعد مسودة المعيار لسنة 2010 وتحليل التغيرات التي قدمها المعيار IFRS 16 ، وعرض نتائج دراسة أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولي تمثلت في فحص عقود الإيجار المستبعدة من الميزانية لـ 14000 شركة، ونتائج دراسة أخرى على 1145 شركة تهدف إلى تحديد أي القطاعات أكثر تأثرا بتطبيق معيار IFRS 16، تم التعبير عن نتائج هذه الدراسات بأرقام إحصائية وتحليلها، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن أهم تغيير سيحققه معيار IFRS 16 هو إلغاء تصنيف عقود الإيجار إلى عقود تشغيلية، إلى في حالات استثنائية حددها المعيار بدقة، وبالتالي معظم عقود الإيجار أصبح من الضروري إظهارها في ميزانية الشركات المستأجرة، كما يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولي أن تطبيق معيار IFRS 16 سيكون له تأثير على الميزانية، وبيان الدخل، وبيان التدفقات النقدية للشركات، وسيؤدي إلى رفع حجم الأصول والديون في الميزانية، إضافة إلى تخفيض حقوق الملكية للشركات التي لا تظهر عقود الإيجار في الميزانية، كما ستؤثر التغيرات العديدة التي سيحدثها معيار IFRS 16 على مختلف البيانات المالية على نسب الرافعة المالية للشركات، نسبة حقوق الملكية، هوامش صافي الربح، وغيرها من النسب المالية مما سيساهم في زيادة شفافية البيانات المالية، وإمكانية المقارنة بين الشركات، والحصول على معلومات أكثر موثوقية، كما أظهرت هذه الدراسة أن أكثر القطاعات تأثرا بتطبيق معيار IFRS 16 هي قطاع الطيران، و تجارة التجزئة، والقطاع السياحي.

12- Dana Dvořáková, **IFRS 16 Leasingy**, Český finanční a účetní časopis, roč. 11, č. 4, 2016 .

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مساهمة معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 المتعلق بعقود الإيجار في تحسين عرض البيانات المالية من طرف المنشآت، ومنه تحسين عرض الهيكل المالي، إضافة إلى تقييم الفوائد والآثار السلبية المحتملة لتطبيق معيار IFRS 16 ، واعتمدت على التحليل المقارن لاستخراج الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي IAS17 ومعيار IFRS16، ولتقييم فوائد تطبيق معيار IFRS16 اخذ الباحث بعين الاعتبار التوافق العام للمعيار الجديد مع المعايير الأخرى وخاصة الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأظهرت هذه الدراسة أن معيار IFRS16 الجديد يرتبط ارتباطا وثيقا بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 - الإيرادات من العقود مع العملاء - وكلا المعيارين يتفقان مع التعريفات الأساسية في الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأن التغيرات المحاسبية التي جاء بها معيار IFRS16 فيما

يخص معالجة عقود الإيجار تتعلق بالمستأجر فقط، الأمر الذي يمكن أن يحدث إشكال في محاسبة المؤجر إذا تمت إزالة تصنيف عقود الإيجار إلى تشغيلية وتمويلية، ويجب إلغاء الاعتراف الجزئي بالأصول المستأجرة عند المؤجر، وتتضمن المزايا الهامة لمعيار IFRS16 وضع قواعد واضحة لتحديد ما إذا كان العقد يحتوي على عقد إيجار ومع ذلك قد تنشأ إشكالات، على سبيل المثال في تحديد ما إذا كان للمستأجر الحق في الحصول على مبلغ كبير من المنافع الاقتصادية من الأصول المؤجرة، ورغم الإشكالات العديدة التي يمكن أن تواجه تطبيق معيار IFRS16 إلا أنه يبقى خطوة مهمة في مجال معالجة عقود الإيجار، وسيساهم في تحسين جودة البيانات المالية.

### ❖ مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عنها

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت لدراسة موضوع المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار واهتمت بدراسته من عدة زوايا، منذ تاريخ إصداره في سنة 2016 إلى غاية دخوله حيز التطبيق الفعلي في جانفي 2019، إلا أن هذا الموضوع لم يطرح حتى الآن بشكل موسع ومتكامل في البيئة الجزائرية.

#### 1- مناقشة الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار، وجدنا أن بعض الدراسات هدفت إلى تحديد تأثير هذا المعيار على جودة الإبلاغ المالي وجودة المعلومة المحاسبية، مثل دراسة (يوسف مامش وآخرون، 2018) التي ركزت على حصر محددات جودة خاصية ملائمة المعلومة المحاسبية عند تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 في بيئة الأعمال الجزائرية، رغم أن هذه الدراسة توصلت إلى حصر مجموعة من هذه العوامل والمحددات، إلا أنها اعتمدت في ذلك على آراء فئة معينة ومحصورة في المهنيين المحاسبين الجزائريين، الذين يسهرون على إعداد القوائم المالية، دون الالتفات إلى الفئة الثانية المهتمة بالمعلومة المالية والتمثلة في مستخدمي القوائم المالية (كالمستثمرين، المحللين الماليين، مصالح الضرائب، البنوك...). على عكس ما اتجهت إليه دراسة (أمال محمد عوض، 2017) عند تقييمها لأثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على تحسين جودة التقارير المالية في البيئة المصرية، حيث اعتمدت على آراء عينة متمثلة في مجموعة من معدي القوائم المالية في الشركات التي تعمل في مجال التأجير التمويلي، ومجموعة من مستخدمي التقارير المالية (مستثمرين، محللين ماليين) في البورصة المصرية، وتوصلت إلى نتيجة مبنية على آراء الفئتين معا، حول التأثير الإيجابي لتطبيق معيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

لقد اعتمد هاتين الدراستين في تحديد تأثير معيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار في جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية، على آراء عينات مختلفة باستخدام أداة الاستبيان، في حين نجد أن دراسة ( عامر محمد سلمان وآخرون، 2019) اعتمدت في تحديد أثر معيار الإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار في جودة الإبلاغ المالي على دراسة تطبيقية في شركة الخطوط الجوية العراقية، من خلال استخدام نموذج ( Khothari et al 2005 ) لقياس هذا الأثر على البيانات المالية للشركة، والذي يبين كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح من مجموع موجوداتها (أصولها) التي تتأثر كثيرا بتبني معيار IFRS16، وتمكنت هذه الدراسة من إثبات وجود علاقة ايجابية بين تطبيق معيار IFRS16 وجودة الإبلاغ المالي، وبالتالي يمكن القول أن نتائج هذه الدراسة كانت أكثر دقة.

أما بالنسبة للدراسات الهادفة إلى مقارنة معيار الإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار مع المعايير السابقة، وجدنا دراسة ( بشونده رفيق وآخرون، 2017 )، التي جاءت في شكل دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS17 و النظام المحاسبي المالي SCF ومعيار الإبلاغ المالي IFRS16، في قياس ومعالجة عقود الإيجار، لاحظنا أن هذه الدراسة أهملت المقارنة بين المتطلبات الجديدة لمعيار الإبلاغ المالي IFRS16 والقواعد التي نص عليها النظام المحاسبي المالي SCF في معالجة عقود الإيجار، رغم أن هذا المعيار هو الاتجاه الجديد في عالم المحاسبة عن عقود الإيجار، أما دراسة ( Dana Dvořáková 2016 ) فقد ركزت على عرض المحتوى النظري لمعيار الإبلاغ المالي IFRS16 ومقارنته بالمعيار المحاسبي الدولي IAS17 من عدة جوانب، كما حاولت هذه الدراسة تحديد الآثار الاقتصادية المتوقعة من تطبيق معيار IFRS16، لكنها اعتمدت بشكل كبير في تحديد هذه الآثار على نتائج توصل إليها غيرها من الباحثين دون إضافة نتائج جديدة.

بينما سعت دراسة ( Meryem Ozturk, and others 2016 ) إلى تقييم التغيرات التطورات الجديدة التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي IFRS16، وكانت من أوائل الدراسات التي تمكنت من تحديد القطاعات الأكثر تأثراً بتطبيق معيار IFRS16 وحددت في قطاع الطيران، وقطاع التجارة بالتجزئة، والقطاع السياحي، واعتمدت في هذه النتيجة على دراسات أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB على عدة شركات في مختلف دول العالم.

أما باقي الدراسات فقد كانت تهدف إلى تحديد أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية، ومختلف النسب والمؤشرات المالية التي تعبر عن الأداء المالي للشركات، فمنها من

اعتمد في إثبات هذا التأثير عل أسس نظرية فقط، دون أن يدعم دراسته بجانب تطبيقي، مثل دراسة ( Alin Eliodor Tanase, and others 2018 ) ، ودراسة (Morales-Díaz José, , and others 2018)، قدمت هاتين الدراستين شرحا مفصلا لمحتوى معيار IFRS16 وبناءا على ذلك حددت الأثر المتوقع من تطبيق المعيار على قائمة المركز المالي، بيان الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وبعض النسب المالية مثل نسبة العائد على الأصول، نسبة العائد على حقوق الملكية.

في حين كانت الدراسات الأخرى كلها مدعمة بجانب تطبيقي لتقييم أثر تطبيق معيار IFRS16 على مختلف البيانات والمؤشرات المالية مثل ( دراسة شرشافة الياس وآخرون، 2020) التي اعتمد في تحديد أثار تطبيق معيار IFRS16 على دراسة عقد إيجار مبنى لشركة تنشط في قطاع البناء، في حين اختارت بعض الدراسات قطاع الطيران لإجراء دراسته مثل دراسة (عامر محمد سلمان، وآخرون 2018 ) في البيئة العراقية، ودراسة ( Meryem Ozturk, and others, 2016) على شركة الطيران مدرجة في بورصة اسطنبول، ودراسة ( Tarek Abdelazeem, and others, 2022) على شركة الطيران Air Arabia، ودراسة ( Renan Eidy Suzuki Tofanelo, and others, 2021) على أهم ثلاث شركات طيران تعمل في السوق البرازيلية، ودراسة ( Michelle Joubert, 2017) على ثلاث شركات كبرى في قطاع الطيران والاتصالات في استراليا، وأهم ما ميز هذه الدراسة عن بقية الدراسات أنها اهتمت أيضا بتقييم مخاطر الإفلاس التي يمكن أن تهدد الشركات نتيجة تبني معيار IFRS16 ، باستخدام نموذج (Altman Z)، ودراسة (Bassam Maali, 2018) أيضا على الشركات الكبرى للطيران في الشرق الأوسط. وتوصلت كل هذه الدراسات إلى نتيجة واحدة مفادها أن تبني معيار IFRS16 في شركات الطيران، سيكون له تأثير جوهري على بنود القوائم المالية( أصول، التزامات، حقوق الملكية، مصاريف، ربح تشغيلي، نتيجة صافية...)، لكن حجم هذا التأثير سيختلف من شركة لأخرى.

كما اختارت دراسات أخرى قطاع التجارة بالتجزئة مثل دراسة (Erms Selcuk Sari and others, 2016) التي أجريت على شركات البيع بالتجزئة في تركيا لمعرفة أثر تطبيق هذا المعيار على البيانات والنسب المالية في هذا القطاع، حيث اعتمدت على طريقة الرسملة البناءة لتحديد هذا الأثر، وأثبتت أن قطاع البيع بالتجزئة للشركات التركية سيتأثر بتطبيق معيار IFRS16 ، وأهم ما لوحظ على هذه الدراسة أن حجم العينة كان صغيرا، وبالتالي فان النتائج التي توصلت إليها ستكون محدودة وغير قابلة للتعميم على باقي شركات التي تنشط في هذا القطاع، ودراسة (Xuanyi Zhou, 2021) على شركة Kingfisher التي تمثل أكبر تاجر تجزئة للأثاث في أوروبا، والتي بدأت في تطبيق معيار IFRS16 بداية من 2019/01/01 باستخدام نهج الأثر الرجعي الكامل،



وننتائج هذه الدراسة أيضا غير قابلة للتعميم على السنوات القادمة أو على قطاعات أخرى لأنها اعتمدت على شركة واحدة فقط وتنشط في قطاع محدد.

رغم اختلاف كل هذه الدراسات التي تناولت موضوع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار في الحدود المكانية والزمانية، إلا أنها اجتمعت في عدة نتائج وتوصيات أهمها: أن تبني معيار IFRS16 سيكون له أثر جوهري على القوائم المالية ومختلف النسب المالية، كما يمكنه أن يؤثر على وضعية الشركات في بعض الحالات، ويبقى حجم هذا التأثير مرتبط بكثافة استخدام الشركات لعقود الإيجار التشغيلية، وكذا القطاع الذي تنشط فيه الشركات، حيث أثبتت هذه الدراسات أن أكثر القطاعات تأثرا بتطبيق هذا المعيار هي قطاع الطيران، قطاع التجارة بالتجزئة، القطاع السياحي، كما أوصت بضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول للتكيف مع التوجه الجديد لمعيار IFRS16 في معالجة عقود الإيجار، وذلك بهدف المساهمة في القضاء على فكرة التمويل خارج الميزانية، والرفع من مصداقية وشفافية القوائم المالية بشكل يعكس الوضع المالي الحقيقي للشركات.

## 2 - تمييز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

لقد تم إجراء هذه الدراسة في البيئة الجزائرية وتناولت جوانب متعددة لمحاسبة عقود الإيجار، وسلطت الضوء على دراسة متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 بنوع من التعمق والتفصيل، والوقوف على إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على عكس بقية الدراسات التي أشارت إلى هذه المتطلبات بشكل مختصر، كما تناولت هذه الدراسة تأثير تطبيق معيار IFRS16 من ثلاثة جوانب وهي محتوى القوائم المالية، خصائص المعلومة المحاسبية المحددة حسب النظام المحاسبي المالي، وكذا مستخدمي القوائم المالية، على خلاف الدراسات السابقة التي تركز في معظمها على دراسة تأثير معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية.



# الفصل الأول

مدخل إلى محاسبة الإيجار

## تمهيد:

تعتبر تقنية الإيجار من أكثر أساليب التمويل الحديثة الشائعة الاستخدام في مختلف دول العالم على نطاق موسع لأنها تفتح المجال أمام المؤسسات الاقتصادية للحصول على الأصول الإنتاجية التي تحتاجها في نشاطها دون الحاجة إلى إنفاق مبالغ باهظة لاقتنائها، ويعود ظهور هذه التقنية لآلاف السنين ويرتبط تطورها عبر العصور بتطور النشاط الاقتصادي للإنسان، حيث اختلف المؤلفون والكتاب حول تحديد التاريخ الدقيق لظهور ونشأة هذه التقنية أول مرة، إلا أنها عموماً ترجع إلى القرن السابع عشر حيث كانت معاملات الإيجار في ذلك الوقت تقتصر على تأجير أدوات الزراعة والعربات وإيجار الخيول والثيران وغيرها، وتماشياً مع التطورات الصناعية التي عرفها القرن التاسع عشر تطورت تقنية الإيجار وظهرت في صورتها الحديثة وأصبحت تستخدم لتأجير الوسائل والمعدات الإنتاجية.

ومع تطور تقنية الإيجار وانتشار استخدامها في عدة مجالات بدأ الجدل يدور حول ضرورة المحاسبة عن عقود الإيجار والحاجة إلى إيجاد نماذج ملائمة للمحاسبة عن معاملات الإيجار، وارتبط تطور هذه الفكرة مع بداية المحاولات الأولى لتطوير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال إنشاء هيئات مسؤولة عن ذلك، وأهمها هيئة تداول الأوراق المالية SEC التي منحت لها سلطة بيان المبادئ المحاسبية، وبعدها تم إنشاء عدة هيئات مهنية مختصة في متابعة القضايا المحاسبية والتي اهتمت بتطوير موضوع محاسبة الإيجار، حيث تم إصدار أول وثيقة رسمية تتعلق بهذا الموضوع عام 1949 والمتمثلة في النشرة رقم 38 التي تدعو إلى ضرورة الاعتراف بعقود الإيجار التي تظهر في جوهرها عملية شراء بالنقسيط في دفاتر المستأجر، وتم تطوير هذه الفكرة والعمل بجدية لعدة سنوات من طرف العديد من المنظمات والهيئات المحاسبية، إلى أن تم التوصل في الأخير إلى إصدار نموذج محاسبي يوحد المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار ويوفر معلومات تخدم مستخدمي القوائم المالية والذي تمثل في المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16.

لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** التطور التاريخي لمحاسبة الإيجار
- **المبحث الثاني:** النهج المحاسبي الجديد لعقود الإيجار
- **المبحث الثالث:** الإطار المفاهيمي للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16

## المبحث الأول: التطور التاريخي لمحاسبة الإيجار

ظهرت فكرة المحاسبة عن عقود الإيجار أول مرة في القرن العشرين وكانت تعتمد في ذلك الوقت على مبدئين أساسيين وهما " نموذج المنفعة" و " مبدأ الجوهر فوق الشكل" ، ثم توجه الاهتمام إلى ضرورة إنشاء هيئة مهنية تسعى إلى إيجاد معايير محاسبية توحد الممارسات المحاسبية لمختلف المواضيع من بينها موضوع عقود الإيجار، لهذا سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح التطور التاريخي لمحاسبة عقود الإيجار منذ ظهورها إلى يومنا هذا، وبالتالي تم تقسيمه إلى:

### المطلب الأول: ظهور فكرة محاسبة الإيجار

المطلب الثاني: محاسبة الإيجار في ظل المعايير المحاسبية

### المطلب الأول: ظهور فكرة محاسبة الإيجار

عرفت محاسبة الإيجار كموضوع مثير للجدل منذ بداية عشرينيات القرن الماضي، وأشهر المؤلفين الذين اهتموا بهذا الجدل في تلك الفترة هو Harry Anson finney ووضح في سنة 1921م العديد من النماذج التي كانت تستخدم في ذلك الوقت للمحاسبة عن عقود الإيجار في الولايات المتحدة الأمريكية قبل ظهور معايير المحاسبة المقبولة بشكل عام، وفي أكتوبر 1927 نشرت مجلة Harvard business review مقال بعنوان " دراسات حالة في الأعمال التجارية: التأجير مقابل البيع بالتقسيط في تسويق معدات الشركات المصنعة "، وفي تلك الفترة لم يتم تطبيق نموذج الرسملة ولكن بدأ النقاش حول النموذج الصحيح الذي سيتم استخدامه في محاسبة الإيجارات ينتشر داخل مجتمع المحاسبة<sup>1</sup>.

إن تطور محاسبة الإيجار مرتبطاً بتطبيق " مبدأ الجوهر فوق الشكل"، وتأثير نموذج المنفعة (utility paradigm) على التنظيم المحاسبي، وكذلك تعريفات الأصول والالتزامات الواردة في الأطر المفاهيمية.

<sup>1</sup> - José Morales Díaz And all, Lease Accounting: An Inquiry Into The Origins Of The Capitalization Model, De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad, 16 (2), diciembre 2019, p 162.

## أ- نموذج المنفعة :

يقصد بنموذج المنفعة قدرة البيانات المالية على توفير معلومات مفيدة للمستخدمين والتي تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة لمصالحهم، فمنذ منتصف القرن العشرين لوحظ تطور واضح فيما يتعلق بأغراض وأهداف البيانات المالية حيث تم استبدال أو على الأقل استكمال هدف " قياس الأرباح " أي الغرض من إعداد البيانات المالية هو الوصول إلى تحديد الربح الذي حققته المنشأة خلال فترة معينة من الزمن، بهدف آخر وهو " توفير معلومات مفيدة للمستخدم"<sup>1</sup>

«إن تطور الفكر المحاسبي من التسعينات حتى يومنا هذا يعتمد بشكل أساسي على نموذج المنفعة، فالاتجاه العام الحالي في تنظيم المحاسبة يتمثل في قدرة البيانات المالية على تقديم معلومات لجميع المستخدمين المحتملين بشكل عام، وساهم الاعتماد على نموذج المنفعة في تطوير وتوسيع مفهوم مستخدمي المعلومات المحاسبة<sup>2</sup> ، فقبل القبول العام لنموذج المنفعة كان هناك ثلاث مستخدمين رئيسيين للبيانات المالية وهم: الدائنون، المالكون، وسلطات الضرائب، وكانت الأولوية تمنح للدائنين على بقية مستخدمي البيانات المالية الآخرين، وذلك لأن أغلبية الشركات في ذلك الوقت تعتمد في تمويلها على أدوات الدين الثنائية، لهذا أعطى التنظيم المحاسبي أهمية أكبر لحقوق الدائنين بصفتهم مستخدمين خارجيين رئيسيين للبيانات المالية، بينما في الوقت الحاضر فقد ارتفعت نسبة التمويل الذي يتم الحصول عليه من مستثمري الأسهم والسندات، وبالتالي لم يعد من المنطقي الاستمرار في إصدار قواعد محاسبية تعتبر الدائن هو المستخدم الرئيسي للبيانات المالية، ويمكن ملاحظة هذا التطور في الإطار المفاهيمي المحدد من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الذي أوضح أن « الهدف من إعداد التقارير المالية هو تسهيل توفير المعلومات المالية والمعلومات ذات الصلة التي تكون مفيدة لمساعدة مستخدمي الأسواق المالية (المستثمرين) على اتخاذ القرارات الملائمة »<sup>3</sup>.

إن اعتبار المستثمرين الرأسماليين هم المستخدمون الرئيسيون للبيانات المالية يرجع إلى سببين أولهما أهمية سوق رأس المال كمصدر تمويلي، أما السبب الثاني فيتمثل في أوجه القصور في نموذج حماية الدائنين الذي قد تكون له قيود خطيرة عندما يعتمد المستخدمون الخارجيون على البيانات المالية المعدة بغرض اتخاذ قرارات اقتصادية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - Jorge Tua Pereda, **Algunas implicaciones Del Paradigma De Utilidad En La Disciplina Contable**, Universidad Autónoma de Madrid, marzo de 1990, Medellín, Antioquia, p 19.

<sup>2</sup> - M.<sup>a</sup> Teresa Méndez Picazo, Domingo Ribeiro Soriano, **Aspectos Historicos Del Pensamiento Contable: Del Osinicios Al paradigma De La Utilidad**, Ice nuevas Corrientes De Pensamiento Economico Marzo-Abril 2012. N.º 865, p 77.

<sup>3</sup> - Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Concepts No. 2**, May 1980, p 08.

- David Cairns, **The Conceptual Framework- the International Experience**, 22 June 2001, SSRN Electronic<sup>4</sup> Journal, January 2000, p 15.

وبالتالي يمكن القول أنه منذ منتصف القرن العشرين إلى يومنا هذا اتسع نطاق مستخدمي البيانات المالية، فبعدما كانت عملية إعداد البيانات المالية تأخذ بعين الاعتبار المالكين والدائنين فقط، أصبحت اليوم تعطي أهمية أيضا للمستثمرين الحاليين والمحتملين، وبالتالي فإن النموذج المنفعة يعد بمثابة نقطة البداية لإعداد معايير محاسبية، وإنشاء محتوى البيانات المالية والافصاحات اللازمة.

### ب- مبدأ الجوهر فوق الشكل:

تم الاعتراف بأولية الجوهر فوق الشكل من خلال مقترحات الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة عن عدة هيئات المحاسبة الدولية من بينها:

(1) نصت وثيقة الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة 2010 على أنه « عند تقييم ما إذا كان العنصر يلبي تعريف الأصل أو الالتزام أو حق ملكية، يجب النظر إلى جوهره الأساسي والواقع الاقتصادي وليس مجرد شكله القانوني، على سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والواقع الاقتصادي هو اكتساب المستأجر للمنافع الاقتصادية لاستخدام الأصل المؤجر لجزء كبير من عمره الإنتاجي مقابل الدخول في التزام بالدفع مقابل هذا الحق بمبلغ يقارب القيم العادلة للأصل وتكاليف التمويل ذات الصلة، ومن ثم فإن عقد الإيجار التمويلي يؤدي إلى ظهور بنود تستوفي تعريف الأصل والالتزام ويتم الاعتراف بها في ميزانية المستأجر »<sup>1</sup>

(2) نصت وثيقة الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1989 على أنه « لكي تكون المعلومات المحتواة في البيانات المالية موثوقة وتعكس بصدق حقيقة المعاملات التي تقوم بها المنشأة لا بد أن يتم تسجيلها محاسبيا وتقديمها وفقا لمضمونها وواقعها الاقتصادي وليس مجرد شكلها القانوني، لا يتوافق جوهر المعاملات أو الأحداث دوما مع ما هو واضح من شكلها القانوني<sup>2</sup>

(3) نص الإصدار رقم 5 (FRS) بعنوان " الإبلاغ عن جوهر المعاملات " الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية عام 1994 على أنه من الضروري في المحاسبة النظر إلى الجوهر الاقتصادي للمعاملات على شكلها القانوني بشكل يعكس الآثار الحقيقية لمعاملات المنشأة وأصولها والتزاماتها وأرباحها وخسائرها في بياناتها المالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - International Accounting Standards Board, **The Conceptual Framework for Financial Reporting**, September 2010, Paragraph 4.6, p 27.

<sup>2</sup> - IAA Working Group, **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**, published in July 1989, Paragraph 35, p 10.

<sup>3</sup> - Accounting Standards Board, **Financial Reporting Standard 5: Reporting the Substance of Transactions**, April 1994, Paragraph a, p04.

(4) نصت وثيقة الإطار المفاهيمي لإعداد تقارير مالية صادرة عن IASB و FASB في سنة 2018 على أن خاصية التمثيل الصادق للمعلومة المالية تعني تمثيل جوهر العملية اقتصاديا بدلا من تمثيل شكلها القانوني فقط<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: محاسبة الإيجار في ظل المعايير المحاسبية

بدأت المحاولات الأولى لتطوير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية منذ 1930 عقب بداية أزمة الكساد الكبير، من خلال سلسلة من الاجتماعات بين ممثلي سوق تداول الأسهم في نيويورك والمعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA)، وقد كان الغرض من هذه اللقاءات هو مناقشة المشاكل المتعلقة بمصالح كل من المستثمرين، وسوق تداول الأسهم في نيويورك، والمحاسبين عند إعداد التقارير المالية الخارجية<sup>2</sup>.

يرجع التاريخ الرئيسي لتطور الممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في سنة 1934، التي تولت مهمة الإشراف على جميع القوانين المتعلقة بالأوراق المالية، وخولت بموجب السلطات المفتوحة لها من طرف الكونجرس، سلطة بيان المبادئ المحاسبية، وممارسات التقدير، ومضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي تتعامل في سوق الأوراق المالية، وتقوم هيئة تداول الأوراق المالية بنشر متطلباتها وأرائها المحاسبية بعدة صور منها<sup>3</sup>:

- نشرات التقدير المالي؛
- التنظيم S-X الذي يتضمن تعليمات ونماذج لإعداد القوائم المالية؛
- قرارات في الحالات التي تعرض عليها.

وخلال الفترة الممتدة من 1936 إلى 1938 انشغلت لجنة تداول الأوراق المالية SEC في جدل داخلي حول ما إذا كان هناك داعي لتطوير معايير المحاسبة، وعلى الرغم من موافقة رئيس اللجنة آنذاك ورئيس المحكمة العليا فيما بعد (William. O. Douglas)، إلا أن اللجنة شجعت على إنشاء جهة مهنية لوضع المعايير المحاسبية، لأنها اعتقدت أن المهنة لديها موارد مؤهلة وخبرة كافية لوضع المعايير المحاسبية، وقررت في عام 1938 عبر سلسلة الإصدارات المحاسبية رقم (4)، السماح للقطاع الخاص بإيجاد المبادئ المحاسبية، وأشارت هذه السلسلة

<sup>1</sup> - International Accounting Standards Board, **The Conceptual Framework for Financial Reporting**, March 2018, p 06.

<sup>2</sup> - ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، القاهرة، مصر، 2006، ص 29.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص ص 30 - 31.

إلى أن التقارير المقدمة إلى لجنة تداول الأوراق المالية يجب أن تعد وفقا للمبادئ المحاسبية التي تلقى قبولا عاما<sup>1</sup>، لذلك فقد انحصر وضع المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة في الجهات المهنية سواء عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أو مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.

أصبح المحاسبون المهنيون منخرطين في التنظيمات والجمعيات المهنية التي تسعى جاهدة لتطوير مبادئ المحاسبة، وفي سنة 1937 اندمج معهد المحاسبين الأمريكي (AIA) مع جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية (AAA)، وتم بعد ذلك تشكيل تنظيم جديد أكبر يعرف بمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، والذي كان له تأثير متزايد على تطوير نظرية المحاسبة، ومع مرور السنين شكل هذا المعهد مجالس ولجان عديدة للتعامل مع الحاجة إلى زيادة تطوير مبادئ المحاسبة، وكانت أولى هذه اللجان لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP)، التي ضمت في عضويتها محاسبين قانونيين، وكانت لهذه اللجنة صلاحية إصدار النشرات حول الإجراءات والممارسات المحاسبية لوضع ممارسات مقبولة بشكل عام، خلال السنتين الأولى والثانية من بداية عمل هذه اللجنة لم يكن لها نشاط فعال يذكر ولكنها مع مرور الوقت أصبحت فعالة، خصوصا بعد تلقي تنبيه من هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بأنها ستتولى عملية إصدار المعايير إذا لم تقم لجنة الإجراءات المحاسبية بدورها، واستجابت لذلك كان أول إجراء قامت به هو توسيع عضوية لجنة الإجراءات المحاسبية من سبعة أعضاء إلى أحد عشر عضو<sup>2</sup>، ثم باشرت العمل حيث أصدرت 51 نشرة (بحث محاسبي) تتعامل مع مختلف المشاكل المحاسبية المثارة، وذلك خلال الفترة الممتدة من 1939 إلى 1959، ورغم أن هذه النشرات قد عملت على تضيق مجال الاختلاف في الممارسات المحاسبية إلى حد ما، فإن مدخل لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) في التعامل مع كل مشكلة على حدة قد فشل في تقديم هيكل متكامل ومحدد جيدا من المبادئ المحاسبية، وهو ما كان مطلوبا ومرغوبا فيه، ونتيجة لذلك قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في سنة 1959 بإنشاء مجلس مبادئ المحاسبة (APB)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 30.

<sup>2</sup> - المرجع السابق، ص 31.

<sup>3</sup> - دونالد كيسو وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2008، ص ص 31-32.



## الفرع الأول: إصدارات لجنة الإجراءات المحاسبية

## أولا الإصدار رقم 38 (ARB38)

من بين السندات الصادرة عن لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) في إطار المحاسبة عن عقود الإيجار نشرة خاصة متمثلة في النشرة رقم 38 (ARB 38) الصادرة عام 1949 بعنوان "الإفصاح عن عقود الإيجار طويلة الأجل في البيانات المالية للمستأجرين"، كانت هذه الوثيقة أول إصدار لمحاسبة الإيجار في الولايات المتحدة الأمريكية أوصت بضرورة رسملة بعض عقود الإيجار التي تظهر في جوهرها بمثابة عملية شراء بالتقسيط، ففي هذه الحالة يجب على المستأجر تسجيل الأصل محل عقد الإيجار كأصل والتزام و في الميزانية والرسوم ذات الصلة في بيان الدخل<sup>1</sup>.

كما تعتقد لجنة الإجراءات المحاسبية أن نطاق عقد الإيجار من حيث الجوهر في بعض الأحيان لا يزيد عن شراء العقار بالتقسيط، وحددت معايير رسملة عقود الإيجار كما يلي<sup>2</sup>:

- عقد إيجار يحتوي خيار الاستحواذ على الملكية من قبل المستأجر؛
- عقد الإيجار يحتوي على خيار شراء الأصل في نهاية مدة العقد؛
- مدفوعات الإيجار الأولية تكون مرتفعة ثم تتناقص مع مرور الوقت.

أوصت هذه النشرة أيضا على ضرورة الكشف عن معلومات حول مدفوعات الإيجار المستقبلية، حيث ترى لجنة الإجراءات المحاسبية أن المبلغ المادي غير مدفوع للإيجارات والالتزامات الأخرى التي تستحق في سنوات مقبلة بموجب عقود الإيجار، هي حقائق جوهرية لها تأثير على القرارات المستندة إلى البيانات المالية للشركة، وأن مستخدمي البيانات المالية يحق لهم معرفة وجود مثل هذه الإيجارات، وحجم الالتزامات المرتبطة بها، لهذا يجب أن يتم الإفصاح في البيانات المالية أو في الإيضاحات عن مبالغ الإيجار السنوية التي يتعين دفعها بموجب عقود الإيجار، مع الإشارة إلى فترات استحقاقها وأي التزام مهم آخر يتم تحمله أو ضمانه، كما يجب تقديم هذه المعلومات ليس فقط في السنة التي تم فيها إجراء المعاملة، وإنما أيضا لفترات مستقبلية طالما أن

<sup>1</sup> - American Institute of Accountants, **Accounting Research Bulletins No. 38: Disclosure of Long-Term Leases in Financial Statements of Lessees**, October 1949, paragraph 06, p292.

<sup>2</sup> -Ibid, paragraph 02, p 291.



المبالغ المعنية بهذا الإفصاح جوهرية، بالإضافة إلى ذلك في السنة التي تم فيها إجراء المعاملة ( إبرام عقد الإيجار) يجب الإفصاح عن التفاصيل الرئيسية لأي معاملة بيع و إيجار أساسية ومهمة<sup>1</sup>.

يلاحظ أن كل من نموذج المنفعة " ومبدأ الجوهر فوق الشكل " كان لهما تأثير على النشرة ARB 38، حيث كان الهدف الأساسي من الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار وإظهارها في البيانات المالية، هو مساعدة مستخدمي البيانات المالية على حساب إجمالي الالتزامات المتعلقة بهذه العقود واتخاذ القرارات الملائمة، أما مبدأ الجوهر فوق الشكل فقد اعتبرته لجنة الإجراءات المحاسبية أحد ركائز محاسبة الإيجار، حيث ركزت النشرة ARB38 على ضرورة النظر في الجوهر الاقتصادي لعقود الإيجار بعناية فإذا كان يعكس عملية شراء في جوهره فيجب على المستأجر إظهار الأصل المؤجر ضمن عناصر أصول ميزانيته، مع المعالجة المناسبة للالتزامات المقابلة والرسوم ذات الصلة في بيان الدخل، وهذا بغض النظر عن الشكل القانوني للعقد.

اختارت لجنة الإجراءات المحاسبية عدم تطبيق النشرة ARB38 على كل من عقود الإيجار قصيرة الأجل التشغيلية وكذلك تلك المستخدمة عادة لخصائص النفط والغاز، والسبب وراء عدم تطبيقها على العقود قصيرة الأجل راجع إلى أن هذه العقود لا تتطلب عادة من المستأجرين تحمل التكاليف والالتزامات المرتبطة بملكية الأصل المؤجر<sup>2</sup>، ومن ناحية أخرى رفضت لجنة الإجراءات المحاسبية CAP الأساس القائم على عدم تسجيل الأصل المؤجر والالتزام المقابل له، بحجة أن المستأجر لا يملك سند قانوني للممتلكات المؤجرة، وبدلاً من ذلك أشارت إلى رأي مفاده أنه في حالة وجود دليل واضح يشير إلى أن عقد الإيجار هو في جوهره عملية شراء ينبغي على الكيان الاعتراف بالأصل المؤجر والالتزام المقابل له في الميزانية<sup>3</sup>.

أهم ما لوحظ على النشرة ARB38 أيضاً أنه ركز فقط على عقود الإيجار طويلة الأجل أو عقود الإيجار التي سيحصل فيها المستأجر على العقار في نهاية مدة العقد، ولم تكن هناك أي بوادر للتفكير في إمكانية رسملة عقود الإيجار قصيرة الأجل في ذلك الوقت، كما أنها لم تشير إلى أي تعريف مقبول بشكل عام للأصول والخصوم موضوع عقد الإيجار ولم تقترح أي تعريفات من هذا القبيل.

رغم التوصيات العديدة التي جاءت بها النشرة ARB38 إلى أن تطبيقها في الممارسات العملية من طرف الشركات كان ضيق جداً، حيث وجد أن عدد قليل جداً من الشركات التي التزمت برسملة عقود الإيجار في ذلك

<sup>1</sup> - American Institute of Accountants, **Accounting Research Bulletins No. 38: Disclosure of Long-Term Leases in Financial Statements of Lessees**, op, cit, paragraph 05, p 292.

<sup>2</sup> - Ibid, paragraph 04, p 292.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph 07, p 292.

الوقت، في حين قامت شركات أخرى بتحديد قيمة الأصول والالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار لكنها لم تدرجها كجزء من الميزانية، بل أظهرتها في شكل ملاحظات على البيانات المالية فقط، لهذا بقيت مشكلة الإفصاح عن عقود الإيجار إحدى المشاكل المحاسبية المهمة<sup>1</sup>.

بعد تعرض لجنة الإجراءات المحاسبية للانتقاد في بطئ أعمالها وفي طريقة صياغتها وإصدارها للمعايير المحاسبية، وفشلها في تقديم هيكل متكامل ومحدد من المبادئ المحاسبية، قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في عام 1959 بإنشاء « مجلس مبادئ المحاسبة APB » الذي حل محل لجنة الإجراءات المحاسبية CAP و تمثلت أهدافه الأساسية في ما يلي<sup>2</sup>:

- وضع مبادئ محاسبية مكتوبة؛
- تحديد الممارسات المحاسبية المناسبة؛
- تضيق مجالات الاختلاف وعدم الاتساق في الممارسات المحاسبية.

لتحقيق هذه الأهداف كانت مهمة مجلس مبادئ المحاسبة ذات شقين:

- ضرورة وضع إطار نظري متكامل يساعد في حل المشاكل عند ظهوره؛
- ضرورة إجراءات بحث مستفيض في كل قضية قبل إصدار أي نشرة فيها.

وقد كان لدى مجلس مبادئ المحاسبة سلطة ومسؤولية أكبر من سلطة لجنة الإجراءات المحاسبية، وظل ينتقي أعضائه الذين تراوح عددهم بين 18 و 21 عضواً، تم اختيارهم من المحاسبين القانونيين، كما ضم أيضاً ممثلي عن الصناعة والمجتمع الأكاديمي، وكان المجلس يراعي دائماً أن تستند إصداراته الرسمية التي أطلق عليها آراء مجلس مبادئ المحاسبة (APB opinions) بصفة أساسية على دراسات مدعمة بمبررات وتحليلات، وتستند في المقام الأول على أبحاث يقوم بها قسم مستقل من AICPA ويسمى قسم أبحاث المحاسبة ARD ، الذي يقوم بإجراء بحوث موسعة ونشر النتائج التي توصل إليها، ومن ثم السماح لمجلس مبادئ المحاسبة بأخذ زمام المبادرة في المناقشات المتعلقة بالمبادئ والممارسات المحاسبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - Douglas M and all, **Lease Accounting: Lessee Provisions of the Proposed Accounting Standards Update**, Management Accounting Quarterly winter2014, vol 15,N°02, p 15.

<sup>2</sup> - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 32-33.

<sup>3</sup> - Weygandt, J.J., Kieso D.E., & Warfield T.D, **Intermediate Accounting** (14th ed.), New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2012, P, 09.

وأصدر مجلس مبادئ المحاسبة خلال الفترة الممتدة من تاريخ إنشائه سنة 1959 إلى تاريخ حله في سنة 1973، 31 رأياً (نشرة) موثقاً و4 بيانات غير رسمية، تتضمن حلولاً لمختلف المشاكل التي تواجهها المهنة، وأراء حول شكل ومحتوى البيانات المالية، وتعديلات نشرات البحوث المحاسبية، ومع ذلك لم يستند مجلس مبادئ المحاسبة من جهود قسم البحوث المحاسبية ARD الذي نشر خمسة عشر دراسة بحثية خلال فترة عمله، ويرجع ذلك إلى أن كلاهما يعملان بشكل مستقل في اختيار المواضيع لجداول أعمال كل منهما، وقيام المجلس بإصدار بيانات في المجالات التي كان فيها حجم الأبحاث قليل جداً، كما قام قسم الأبحاث المحاسبية بإجراء دراسات بحثية لا تتمتع بالشمول في التحليل، لهذا فإن مجلس مبادئ المحاسبة في نهاية المطاف لم يعمل بشكل مختلف أو أكثر فعالية عن عمل لجنة الإجراءات المحاسبية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني إصدارات مجلس مبادئ المحاسبة APB

#### أولاً: الدراسة (ARS4)

من بين الدراسات البحثية التي أجراها قسم البحوث المحاسبية والتي أطلق عليها "دراسة بحثية محاسبية (ARS)، الدراسة رقم 4 "ARS4" المتعلقة بعقود الإيجار بعنوان "الإبلاغ عن عقود الإيجار في البيانات المالية" الصادرة سنة 1962 والمعدة من طرف John Holmes Myres، الذي أكد أن عقود الإيجار ازدادت أهميتها كأداة للتمويل بعد الاعتراف الرسمي بالاستخدام الجديد لعقد الإيجار من قبل مهنة المحاسبة سنة 1949 عندما أصدرت لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة الأبحاث المحاسبية رقم 38، والتي أعيد إصدارها سنة 1953 في النشرة ARB43 في "الفصل 14 الملحق D" بصيغة متطابقة تقريباً مع ARB38، إلا أن متطلبات الإفصاح وفقاً لـ ARB43 كانت غير كافية، وظل المحللون الماليون يبحثون عن معلومات أكثر من تلك المطلوبة من قبل ARB43، وبقي عرض عقود الإيجار التي تمثل في جوهرها عمليات شراء في ميزانية المستأجر شبه معدوم<sup>2</sup>.

من خلال هذا الإصدار حاول Myres ضبط معايير دقيقة لرسملة عقود الإيجار كما يلي<sup>3</sup>:

- أن يغطي عقد الإيجار جزء كبير من العمر الإنتاجي للأصل المؤجر؛

<sup>1</sup> - Bragg, S. M, *GAAP 2011: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2010, P. 02.

<sup>2</sup> - John Holmes Myers, *Reporting of leases in financial statements; Accounting research study no. 04*, 1962, paragraph 01, p, p 01, 02.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph 04, p 04.

- أن يحتوي عقد الإيجار على خيار شراء الأصل المؤجر من طرف المستأجر في نهاية مدة العقد وبسعر رمزي؛
  - عقد الإيجار غير قابل للإلغاء؛
  - مبالغ الإيجار الثابتة التي يدفعها المستأجر كافية لاسترجاع المؤجر مبلغ استثماره في الأصل محل عقد الإيجار بالإضافة إلى تحقيق فوائد؛
  - تكاليف الصيانة والتأمين والضرائب المتعلقة بالأصل محل عقد الإيجار وغيرها من التكاليف المماثلة يجب أن يدفعها المستأجر.
- وبالتالي عند توفر كل هذه المعايير في عقد الإيجار لابد على المستأجر إظهاره في الميزانية كأصل والتزام.

كما أوصى Myres على ضرورة الالتزام بإظهار جميع عقود الإيجار التي تتوفر فيها المعايير السابقة الذكر ضمن البيانات المالية للمستأجر، وذلك بهدف تمكين مستخدمي البيانات المالية من تحديد حجم الالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار سواء الحالية أو المستقبلية، والوقوف على المركز المالي الصحيح للكيان، وإعطاء معلومات قابلة للمقارنة عن عقود الإيجار، كما أشار أيضا إلى أن عدم قابلية عقد الإيجار للإلغاء يخلق حقوق ملكية قانونية تستدعي الرسملة<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الرأي APB 05

في سبتمبر 1964 أصدر مجلس مبادئ المحاسبة الرأي رقم 5 (APB5) بعنوان "الإبلاغ عن عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجر" والذي حل محل الفصل 14 من ARB43، حيث كلف مجلس مبادئ المحاسبة بإصدار هذا الرأي لسببين: السبب الأول هو الإقبال على استخدام عقود الإيجار طويلة الأجل كبديل لشراء الأصول الممولة (من عقارات، آلات، مركبات ...) بشكل كبير منذ الخمسينيات، وفي ذلك الوقت أشير إلى هذه الممارسة باسم "التمويل خارج الميزانية"، أي أن مجتمع المحاسبة قد أدرك بالفعل أنه يمكن أن تكون هناك التزامات سداد غير معترف بها كالتزام في الميزانية، والسبب الثاني هو نشوء خلافات في الرأي داخل مجتمع الأعمال بما في ذلك مهنة المحاسبة حول كيفية انعكاس عقود الإيجار والالتزامات المرتبطة بها، كأصول

<sup>1</sup> - Ibid, paragraph 03, p,p, 03-04.

والتزامات في البيانات المالية، كما تم التعبير عن مواقف مختلفة فيما يتعلق بمدى الإفصاح عن التزامات الإيجار غير المرسمة في البيانات المالية<sup>1</sup>.

ويوافق مجلس مبادئ المحاسبة بعد فحص التوصيات المقدمة في الدراسة البحثية المحاسبة رقم 4 (ARS4)، على أن طبيعة بعض اتفاقيات الإيجار تجبر المستأجر على ضرورة إظهار الأصل والالتزام المتعلق بها في الميزانية، وأنه من المهم التمييز بين هذا النوع من الإيجارات وعقود الإيجار الأخرى، ويجب أن يعتمد هذا التمييز على ما إذا كان عقد الإيجار هو في جوهره شراء للأصل أم لا، وليس على ما إذا كان حق الملكية موجودة أم لا<sup>2</sup>، وبعبارة أخرى يمكن القول أن مجلس مبادئ المحاسبة فضل نموذج الشراء على نموذج حقوق الملكية الموصى به في الدراسة ARS4.

عدل الرأي رقم 5 معايير رسملة عقود الإيجار، وركز على عقود الإيجار التي تمثل في جوهرها عملية شراء، ويتم النظر إليها إما بشكل فردي أو كمجموعة لأنواع متماثلة من الممتلكات، كما يجب أن تكون عقود الإيجار التي تطبق عليها أحكام الرأي 5 غير قابلة للإلغاء أو العقود القابلة للإلغاء فقط عند حدوث بعض الحالات الطارئة<sup>3</sup>.

كما حدد الرأي رقم 5 شرطين أساسيين إذا تم توفرهما في عقد الإيجار فإنه يعتبر عملية شراء من حيث الجوهر ويجب أن يطبق عليه نموذج الرسملة: <sup>4</sup>

- الشرط الأول: أن تكون المدة الأولية أقل بشكل جوهري من العمر الإنتاجي للأصل، وللمستأجر خيار تجديد عقد الإيجار للفترة المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل بأقل بكثير من القيمة الإيجارية العادلة،
- أما الشرط الثاني: فيحق للمستأجر أثناء أو عند انتهاء عقد الإيجار الحصول على الأصل بسعر يبدو عند بداية عقد الإيجار أنه أقل بكثير من القيمة العادلة للأصول في تاريخ الشراء.

أما بالنسبة لعقود الإيجار التي لا تتوفر فيها شروط الرسملة حسب الرأي رقم 5 والتي لا تسجل كأصول والتزامات، لا بد أن يتم الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالحد الأدنى للإيجارات السنوية بموجب عقود

<sup>1</sup> - Eileen T. Corcoran, **Reporting of Leases**, Financial Analysts Journal, Vol. 24, No. 1, Jan. - Feb., 1968, Published by CFA Institute, p 29.

<sup>2</sup> - American Institute of Accountants, **Reporting of leases in financial statements of lessee; Opinions of the Accounting Principles Board N05**, September 1964, paragraph 05, p29.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph 13, p p, 31-32.

<sup>4</sup> - Ibid, paragraph 10, p p, 30-31.

الإيجار، والفترة التي سيتم خلالها دفع النفقات، في الملاحظات المصاحبة للبيانات المالية لتمكين المستخدمين من تقييم تأثير التزامات الإيجار سواء الحالية أو المستقبلية على المركز المالي للمستأجر<sup>1</sup>.

كما أشار الرأي رقم 5 أيضا إلى طريقة التعامل مع عقود الإيجار في الحالات التي يكون فيها المستأجر والمؤجر مرتبطين، ويجب معاملة كل عقود الإيجار على أنها مشتريات حتى إذا كانت لا تتوفر فيها شروط الرسملة السابقة الذكر، ففي هذه الحالة يجب تسجيل عقد الإيجار على أنه عملية شراء إذا كان الغرض الأساسي من ملكية الأصل من قبل المؤجر هو تأجيره للمستأجر، وتكون مدفوعات الإيجار تشكل تأمين لديون المؤجر، أو يكون المستأجر قادرا بشكل مباشر أو غير مباشر على التحكم أو التأثير بشكل كبير على تصرفات المؤجر فيما يتعلق بعقد الإيجار، ووضح الرأي رقم 5 من خلال الفقرة رقم 12 بعض المواقف التي تظهر فيها هذه الحالات بشكل متكرر كما يلي<sup>2</sup>:

- 1- إذا كان المؤجر هو شركة تابعة للمستأجر، أو المستأجر والمؤجر هما شركتان تابعتان لنفس الشركة الأم وأي منهما غير موحدة؛
- 2- كل من المستأجر والمؤجر يملكان موظفين أو مديرين أو مساهمين عاديين؛
- 3- أن يقوم المستأجر بإنشاء المؤجر والذي يعتمد عليه بشكل كبير في عملياته؛
- 4- يحق للمستأجر الحصول على السيطرة على المؤجر.

أما بالنسبة للإفصاح فقد وضح الرأي رقم 5 أنه يجب الإفصاح عن إيجارات السنة الحالية والمستقبلية لعقود الإيجار التي يغطيها الرأي رقم 5، نوع أو أنواع الأصول المؤجرة، الالتزامات المتعهد بها أو الضمانات المقدمة والأحكام الهامة لاتفاقيات الإيجار (مثل الديون أو الإيجارات الإضافية أو الخيارات غير العادية)، كما أشار إلى أن هذه التفاصيل التي سيتم الإفصاح عنها وطريقة الإفصاح ستختلف من حالة إلى أخرى حسب الظروف، ففي بعض الحالات يكفي أن يكون الإفصاح من خلال بيان بسيط، أما في الحالات الأكثر تعقيدا لابد أن يكون الإفصاح أكثر تفصيلا، كأن يكون من المفيد تقديم جدول يوضح الإيجارات حسب السنوات، أو قد يكون من الضروري تقديم شرح موجز لأساس حساب دفعات الإيجار<sup>3</sup>.

1 - American Institute of Accountants, **Reporting of leases in financial statements of lessee; Opinions of the Accounting Principles Board N05**, op, cit, paragraph 16, p32.

2- Ibid, paragraph 12, p31.

3 - American Institute of Accountants, **Reporting of leases in financial statements of lessee; Opinions of the Accounting Principles Board N05**, op, cit, paragraph 17-18, p p, 32-33.

نص الرأي رقم 5 على أن المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التي تتوفر فيها معايير الرسملة تكون كالتالي:

- يجب تسجيل الأصول والالتزامات المرتبطة بهذه العقود في ميزانية المستأجر بالمبلغ المخصوم لمدفوعات الإيجار المستقبلية، ويتم إهلاك الأصول المرسملة على مدى العمر الإنتاجي المقدر لها بدلا من مدة عقد الإيجار؛<sup>1</sup>

- ويجب أن تكون طريقة الإهلاك المتبعة مناسبة لطبيعة واستخدام هذه الأصول ويجب أن يتم تحديدها دون الرجوع إلى الفترة التي يتم خلالها الوفاء بالالتزام ذات الصلة.<sup>2</sup>

كانت عقود الإيجار المرسملة حسب أحكام الرأي رقم 5 قليلة، إذ تم تأكيد هذه النتيجة من خلال منشور من طرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في طبعة 1966 بعنوان " اتجاهات وتقنيات المحاسبة" الذي سلط الضوء على ممارسات إعداد التقارير المالية لـ 600 شركة عامة بالولايات المتحدة الأمريكية، وكشف عن حالات قليلة جدا لعقود إيجار التي تم الالتزام برسملتها من خلال إدراج الأصول المؤجرة والالتزامات المرتبطة بها في الميزانية.<sup>3</sup>

وبالتالي يمكن القول أن الرأي رقم 5 ساهم في رسملة عدد قليل من عقود الإيجار، رغم أنه كان يقصد التأثير بشكل أكبر، كما لوحظ أيضا استمرار مبدأ الجوهر فوق الشكل ونموذج المنفعة في ملازمة منظمي مهنة المحاسبة عند إصدار كل ما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار، حيث ركز الرأي رقم 5 على ضرورة رسملة عقود الإيجار التي تعكس في جوهرها عملية شراء بغض النظر عن شكلها القانوني، وكان يهدف إلى عرض جميع المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار إما في البيانات المالية للمستأجر أو في شكل ملاحظات مرفقة بالبيانات المالية، لغرض مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تحديد المركز المالي واتخاذ القرارات السليمة وهذا ما يجسد تحقق نموذج المنفعة.

### ثالثا: الرأي APB 07

أصدر مجلس مبادئ المحاسبة الرأي رقم 07 بعنوان " محاسبة عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين" في ماي سنة 1966، ويتعلق بالنموذج المحاسبي الذي سيطبقه المؤجر لمعالجة عقود الإيجار، ويهدف هذا الرأي إلى معالجة المشاكل المحاسبية الرئيسية للمؤجرين والمتعلقة بتخصيص الإيرادات والأعباء للفترة المحاسبية

<sup>1</sup>- Ibid, paragraph 09, p30

<sup>2</sup>- Ibid, paragraph 15, p32

<sup>3</sup>- Eileen T. Corcoran, op, cit, p 31.

التي يغطيها عقد الإيجار، رغم أن عقد الإيجار عادة ما يحدد جدول الإيجار الذي سيحصل عليه المؤجر، إلا أن معاملة هذا الإيجار كإيراد في فترة تحصيله لا تؤدي بالضرورة إلى قياس عادل للدخل الدوري للمؤجر خلال فترة الإيجار<sup>1</sup>.

وحدد الرأي رقم 07 طريقتين يتم استخدامها لتخصيص إيرادات ومصاريف الإيجار على مدار الفترات المحاسبية التي يغطيها عقد الإيجار والمتمثلة في ما يلي:

#### أ. طريقة التمويل:

هذه الطريقة مصممة بشكل عام لتعويض المؤجر عن استخدام الأموال المستثمرة بموجب عقود الإيجار، وتعكس زيادة في إجمالي الإيجارات على تكلفة الأصل المؤجر<sup>2</sup>.

وعند استخدام طريقة التمويل يجب أن يقوم المؤجر بتسجيل إجمالي الإيجارات المطلوبة في عقد الإيجار في الميزانية ضمن بند " ذمم مدنية بموجب عقود الإيجار"، ثم يتم توزيع دفعات الإيجار التي يستلمها المؤجر من المستأجر دورياً بين إيرادات الفوائد والجزء المتبقي يخفض به مبلغ الذمم المدينة بموجب عقود الإيجار، أما فيما يخص اهتلاك الأصل المؤجر فيتم إثباته سنوياً في دفاتر المستأجر بنفس السياسة المستخدمة لإهلاك الأصول المشابهة المملوكة، أي أن المؤجر لا يثبت عملية الإهلاك<sup>3</sup>.

وأشار الرأي رقم 07 إلى أن طريقة التمويل مناسبة بشكل عام لقياس صافي الدخل الدوري من أنشطة الإيجار للكيانات العاملة في مجال إقراض الأموال بفائدة، على سبيل المثال شركات التمويل الإيجاري، البنوك، شركات التأمين، وصناديق المعاشات التقاعدية، وعادة ما تقوم هذه المؤسسات بإبرام عقود إيجار تعكس في جوهرها تحويل كل أو معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، وذلك بهدف ضمان الاسترداد الكامل للأموال المستثمرة من طرف المؤجر بالإضافة إلى عائد معقول<sup>4</sup>.

#### ب. طريقة التشغيل

<sup>1</sup> - José Morales Díaz And all, **Lease Accounting: An Inquiry Into The Origins Of The Capitalization Model**, Op, Cit, p 172.

<sup>2</sup> - American Institute of Accountants, **Accounting for leases in financial statements of lessors; Opinions of the Accounting Principles Board N 07**, May 1966, paragraph 05, p54.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph 14, p p, 58-59.

<sup>4</sup> - American Institute of Accountants, **Accounting for leases in financial statements of lessors; Opinions of the Accounting Principles Board N 07**, op, cit, paragraph 08, p p, 55-56.



وفق طريقة التشغيل يتم الإبلاغ عن إجمالي الإيجارات المحصلة من طرف المؤجر كإيرادات على مدى فترة الإيجار، وعادة ما يكون مبلغ الإيرادات التي سيتم الاعتراف بها في كل فترة محاسبية معادلا لمبلغ الإيجار المستحق وفقا لأحكام عقد الإيجار، ما لم يتم تغيير طريقة دفع الإيجارات الدورية<sup>1</sup>.

وعند استخدام طريقة التشغيل يقوم المؤجر بمعالجة الأصل الذي قام بتأجيره ضمن دفاتره ويتم إظهاره ضمن بند الاستثمار في الممتلكات المؤجرة، أو بند " الممتلكات المتحفظ بها تحت عقد الإيجار"، أو ضمن بند " الممتلكات المؤجرة للغير"، كما يجب أن يخضع الأصل المؤجر وفق طريقة التشغيل للإهلاك في دفاتر المؤجر، ويتم إظهار المخصصات المتراكمة للإهلاك والتقاعد كخصم من مبلغ الأصل المؤجر<sup>2</sup>.

وأشار الرأي رقم 07 إلى أن طريقة التشغيل مناسبة لقياس صافي الدخل الدوري من أنشطة التأجير للشركات التي تكون مثلاً مالكة لمبنى إداري أو مؤجرة لمعدات السيارات، عن طريق عقود إيجار قصيرة الأجل ( يومية، شهرية، أسبوعية)، وتكون عقود الإيجار المبرمة من طرف هذه الشركات تعكس في جوهرها احتفاظ المؤجر بالمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المؤجر، كما يتحمل مسؤولية الحفاظ على الأصول المؤجرة، أو تقديم بعض الخدمات التي ستؤدي إلى تكبد تكاليف في المستقبل (صيانة، تأمين...)، ويتم تغطية تكاليف هذه الخدمات والإهلاك والتقاعد باستخدام إيرادات الإيجار مع توفير ربح كافي لتحمل المخاطر التي ينطوي عليها العقد الإيجار<sup>3</sup>.

وضح الرأي رقم 07 أن أساس الاختيار بين استخدام طريقة التمويل أو طريقة التشغيل يعتمد على مجموعة من العوامل كما يلي<sup>4</sup>:

- طبيعة الأنشطة التجارية للمؤجر؛
- الأهداف المحددة لأنشطة التأجير (على سبيل المثال استثمار الأموال، تسهيل بيع أو استخدام المنتج المصنوع الخاص بالمؤجر، الاحتفاظ بالسيطرة على الأصول المؤجرة...) وعلاقتها بأنشطة الأعمال الأخرى للمؤجر إن وجدت؛
- مدة عقد الإيجار وعلاقتها بالعمر الإنتاجي المقدر للأصل المؤجر؛
- وجود خيارات شراء الأصل أو التجديد في عقد الإيجار وإمكانية استخدامها من طرف المستأجر؛
- إمكانية تحويل المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المؤجر إلى المستأجر من عدمها.

<sup>1</sup> - Ibid, paragraph 06, p p, 54-55.

<sup>2</sup> - Ibid, paragraph 15, p 59.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph 09, p 56.

<sup>4</sup> - Ibid, paragraph 07, p55.

أما في ما يتعلق بمتطلبات الإفصاح فقد ركز هذا الرأي على ضرورة الإفصاح عن الطرق المحاسبية المستخدمة لمعالجة أنشطة التأجير (طريقة التمويل أو طريقة التشغيل)، كما يجب الإفصاح عن معلومة كافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم أهمية أنشطة الإيجار عندما يمثل هذا الأخير جزء مهم من عمليات الكيان غير المالي، ويجب أن تخضع عقود الإيجار والممتلكات المؤجرة أيضا لمتطلبات الإفصاح التي تؤثر على البيانات المالية<sup>1</sup>.

#### رابعاً: الرأي APB 27

أصدر مجلس مبادئ المحاسبة الرأي رقم 27 في نوفمبر سنة 1972 بعنوان "محاسبة معاملات الإيجار من طرف الشركة المصنعة أو التاجر المؤجر"، ويوضح هذا الرأي المحاسبة عن عقود الإيجار المبرمة بين مستأجرين مستقلين ومؤجرين مصنعين (شركات مصنعة) أو تجار، وحدد المعايير التي يعتمد عليها المؤجر المصنع أو التاجر عند الاعتراف بمعاملة الإيجار المبرمة مع مستأجر مستقل ضمن بياناته المالية، أو بعبارة أخرى المعايير التي تتحكم في تحديد حجم نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المستأجر، وهو الأساس في تصنيف عقود الإيجار إلى عقود إيجار تمويلية أو تشغيلية<sup>2</sup>.

ويمكن للمؤجر المصنع أو التاجر الاعتراف بمعاملة الإيجار المبرمة مع المستأجر على أنه بيع عند تحقق الشروط التالية في وقت إبرام المعاملة<sup>3</sup>:

- 1- تحصيل المدفوعات المطلوبة من المستأجر مضمون بشكل معقول؛
  - 2- إمكانية تقدير مبلغ التكاليف التي لم يتم تكبدها بعد بموجب عقد الإيجار.
  - 3- توفر أي من الشروط التالية:
- أ- عقد الإيجار ينقل حق الملكية إلى المستأجر بنهاية مدته الثابتة وغير القابلة للإلغاء؛
  - ب- عقد الإيجار يمنح للمستأجر خيار الحصول على سند ملكية العقار بدون تكلفة أو بتكلفة رمزية بنهاية مدة الإيجار الثابتة غير قابلة للإلغاء؛

<sup>1</sup> - American Institute of Accountants, **Accounting for leases in financial statements of lessors; Opinions of the Accounting Principles Board N 07**, op, cit, paragraph 16, p59.

<sup>2</sup> - José Morales Díaz And all, **Lease Accounting: An Inquiry Into The Origins Of The Capitalization Model**, op, cit, p 172.

<sup>3</sup> - American Institute of Accountants, **Accounting for lease transactions by manufacturer or dealer lessors; Opinions of the Accounting Principles Board N 27**, November 1972, paragraph 04, p p, 509-510.

ت- الأصول المؤجرة قابلة للبيع ومجموع القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار المطلوبة من المستأجر بموجب عقد الإيجار خلال مدة الإيجار الثابتة وغير قابلة للإلغاء، وأي ائتمان ضريبي استثماري يحتفظ به المؤجر يساوي أو يزيد عن سعر البيع العادي؛

ث- مدة الإيجار الثابتة غير قابلة للإلغاء تغطي جزء كبير من العمر الاقتصادي للأصول المؤجرة. وأشار الرأي رقم 27 إلى ضرورة معالجة عقود الإيجار التي لا تتوفر فيها هذه الشروط باستخدام طريقة التشغيل المنصوص عليها في الرأي رقم 07، أما عندما يتم تسجيل معاملة الإيجار من طرف المؤجر المصنع أو التاجر على أنها عملية بيع (توفرت فيها الشروط السابقة الذكر) ينبغي<sup>1</sup>:

أ- الاعتراف بالإيراد في فترة البيع بمبلغ مساوي للقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار المطلوبة من المستأجر بموجب عقد الإيجار؛

ب- تحميل التكاليف التي لم يتم تخفيضها من خلال القيمة المتبقية والتكاليف المستقبلية المقدرة باستثناء الفوائد، على الدخل في تلك الفترة.

كما يجب الاعتراف بالخسارة الضمنية التي يمكن أن يقع فيها المؤجر المصنع أو التاجر، عندما تكون كل من مدفوعات الإيجار المتوقع استلامها من المستأجر على مدى العمر الاقتصادي المتبقي للأصول المؤجرة، والقيمة المتبقية المقدرة غير كافية لتغطية التكاليف غير المستردة المتعلقة بالأصول المؤجرة، والتكاليف المستقبلية المقدرة وأي تكاليف مؤجلة تتعلق بعقود الإيجار<sup>2</sup>.

أشار الرأي رقم 27 أيضا إلى أنه يمكن أن يتدخل طرف ثالث في عقد الإيجار والمتمثل في شركات التمويل المستقلة، أو شركات التأجير المستقلة حيث يقوم المؤجر المصنع أو التاجر بالتنازل عن عقد إيجار، أو أصل خاضع لعقد إيجار لصالح هذه الشركات، وبالتالي تصبح معاملة الإيجار ثلاثية الأطراف بين المؤجر المصنع أو التاجر وشركات التمويل أو التأجير، والمستأجر المستقل، وهذا النوع من العقود يبقى خاضع لنفس المعايير التي نص عليها هذا الرأي في الفقرة رقم 04 فيما يخص تصنيف عقد الإيجار وطرق تسجيله محاسبيا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - American Institute of Accountants, **Accounting for lease transactions by manufacturer or dealer lessors; Opinions of the Accounting Principles Board N 27**, op, cit, paragraph 06, p p, 510-511.

<sup>2</sup> - Ibid, paragraph 09, p 511.

<sup>3</sup> - American Institute of Accountants, **Accounting for lease transactions by manufacturer or dealer lessors; Opinions of the Accounting Principles Board N 27**, op, cit, paragraph 10, p p, 511- 512.

## خامسا: الرأي APB 31

أصدر مجلس مبادئ المحاسبة الرأي رقم 31 في جوان سنة 1973 بعنوان " الإفصاح عن التزامات الإيجار من طرف المستأجرين " ، ليحل محل الفقرات 16 ، 17 ، و 18 من الرأي رقم 5 ولا يعدله، ويطبق هذا الرأي على التزامات إيجار الممتلكات الشخصية أو الممتلكات العقارية بما في ذلك إيجارات المساحات المكتبية، والمرافق ذات الأغراض الخاصة، والممتلكات المؤجرة من الباطن للآخرين، أما اتفاقيات الإيجار المتعلقة بالموارد الطبيعية (نفط، غاز..)، والتزامات الإيجار التي تمت رسملتها بالاعتماد على أحكام الرأي رقم 05 فهي خارج نص تطبيق الرأي رقم 31<sup>1</sup>.

ويهدف الرأي رقم 31 إلى توسيع نطاق الإفصاح عن التزامات الإيجار للعقود غير المرسمة، وذلك بغرض تمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم الأثر الحالي والمستقبلي لتلك الالتزامات على المركز المالي للمستأجرين، ويحدد بدقة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وقسمها إلى قسمين: معلومات متعلقة بمصاريف الإيجار، ومعلومات متعلقة بالقيمة الحالية للالتزامات<sup>2</sup>.

## أ- الإفصاح عن مصاريف الإيجار:

نص الرأي رقم 31 على ضرورة الإفصاح عن إجمالي مصاريف الإيجار التي تدخل في تحديد نتائج العمليات لكل فترة يتم فيها تقديم بيان الدخل، باستثناء مدفوعات الإيجار للعقود قصيرة الأجل لمدة شهر أو أقل والتي يتوقع عدم تجديدها، كما ينبغي أيضا الإفصاح عن الإيجارات المتغيرة (مثل تلك المرتبطة بالاستخدام أو حجم المبيعات ) بشكل منفصل عن الإيجارات الأساسية<sup>3</sup>.

## ب- الحد الأدنى للالتزامات الإيجار:

نص الرأي رقم 31 على أنه ينبغي الإفصاح عن الحد الأدنى من التزامات الإيجار المترتبة عن عقود إيجار غير قابلة للإلغاء اعتبارا من تاريخ آخر ميزانية، ويجب أن يتم الإفصاح عن مجموع الحد الأدنى من الالتزامات المتعلقة بكل من : السنوات المالية الخمسة المقبلة ، كل فترة من السنوات المالية الخمسة المقبلة، والباقي يتم الإفصاح عنه بمبلغ واحد، ويجب تصنيف إجمالي هذه المبالغ المفصح عنها حسب فئات الممتلكات المؤجرة كل على حدى<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - American Institute of Accountants, **Disclosure of lease commitments by lessees; Opinions of the Accounting Principles Board N 31**, June 1973, paragraph 06, p 576.

<sup>2</sup> - Ibid, paragraph 07, p 576.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph 08, p 576.

<sup>4</sup> - American Institute of Accountants, **Disclosure of lease commitments by lessees; Opinions of the Accounting Principles Board N 31**, op, cit, paragraph 08, p 577.

### ج - القيمة الحالية للالتزامات:

يرى مجلس مبادئ المحاسبة أن الإفصاح عن القيمة الحالية للالتزامات الإيجار قد يساعد في تقييم القدرة الائتمانية للمستأجر، وكذا في مقارنة المركز المالي للمستأجر مع المركز المالي للكيانات الأخرى التي تستخدم وسائل تمويل مختلفة للحصول على استخدام الممتلكات.

يشمل الإفصاح عن القيمة الحالية للالتزامات الإيجار الذي يتم تقديمه اعتباراً من تاريخ آخر ميزانية على ما يلي<sup>1</sup>:

- القيمة الحالية لصافي الحد الأدنى الثابت للالتزامات الإيجار المحددة بناءً على معدلات الفائدة الضمنية المنصوص عليها في شروط عقد الإيجار؛

- متوسط سعر الفائدة المرجح، أو أسعار الفائدة المحددة لجميع التزامات الإيجار، ونطاق أسعار الفائدة؛

- القيمة الحالية للإيجارات التي سيتم استلامها من عقود الإيجار من الباطن.

كما أشار الرأي رقم 31 إلى بعض الإفصاحات الإضافية التي يتم الإبلاغ عنها بعبارات عامة كما يلي<sup>2</sup>:

- أساس حساب مدفوعات الإيجار؛

- خيارات تجديد عقود الإيجار وشروط شراء الممتلكات المؤجرة؛

- مبالغ وطبيعة الضمانات أو الالتزامات الممنوحة؛

- قيود توزيع الأرباح والإيجارات المتغيرة وأي ديون إضافية يحتمل تكبدها؛

- أي معلومات أخرى ضرورية لتقييم تأثير التزامات الإيجار على المركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي للمستأجر.

### الفرع الثالث: إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

#### أولاً: بيان معيار المحاسبة المالية رقم 13 (SFAS 13) :

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الذي حل محل مجلس مبادئ المحاسبة APB، المعيار المحاسبي المالي رقم 13 (SFAS 13) في نوفمبر سنة 1976 بعنوان "المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار" والذي ألغى كل الآراء الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة السابقة الذكر (الرأي رقم 5، والرأي رقم 07، والرأي رقم 27، والرأي رقم 31)، وقد كان الهدف الرئيسي من إصدار هذا المعيار هو تحقيق نوع من التناظر في

<sup>1</sup> - Ibid, paragraph 11, p 577.

<sup>2</sup> - Ibid, paragraph 10, p 577.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى كل من المستأجر والمؤجر، والذي كان غائبا في الآراء الأربعة الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة التي سمحت بوجود اختلافات في عملية تسجيل نفس عقد الإيجار والتقارير عنه لدى كل من المستأجر والمؤجر، لهذا جاء هذا المعيار بمجموعة من معايير تصنيف ومعالجة عقود الإيجار والإفصاح عنها لدى كل من المستأجر والمؤجر، والتي تساعد في تقليل هذا الاختلاف دون القضاء عليه نهائياً<sup>1</sup>.

ويعتمد المعيار المحاسبي المالي رقم 13 في رسمة عقود الإيجار على وجهة النظر التي ترى بأن: «الاستئجار الذي ينقل بشكل كبير جميع المنافع والمخاطر التي تنطوي عليها الملكية، يجب معالجته كعملية شراء مع تحميل الالتزام من قبل المستأجر، أما المؤجر فيجب أن يعالج العملية كعملية بيع أو استئجار تمويلي» وتعود وجهة النظر هذه إلى ثلاث نتائج أساسية وهي<sup>2</sup>:

- 1- يجب أن تحدد السمات التي تشير إلى أن جميع المنافع والمخاطر المترتبة على الملكية قد تحولت إلى المستأجر، فهذا الاستئجار يجب تسجيله كما لو أنه ينطوي على شراء وبيع الأصول (استئجار تمويلي).
- 2- أن نفس السمات يجب أن تطبق على كل من المؤجر والمستأجر لذلك يجب إزالة عدم الثبات الذي كان موجودا في المعالجات المحاسبية السابقة.
- 3- أن عقود الإيجار التي لا تقي بالسمات التي سبق تحديدها في النقطة 01 يجب معالجتها كاتفاقيات إيجار (إيجار تشغيلي).

### 1- شروط تصنيف عقود الإيجار حسب معيار (SFAS13)

حدد المعيار رقم 13 مجموعة من الشروط التي يتم الاعتماد عليها في تصنيف عقود إيجار بين عقود إيجار تمويلية وعقود إيجار تشغيلية عند المستأجر، فإذا كان عقد الإيجار تتوفر فيه أحد هذه الشروط يجب تصنيفه كعقد إيجار تمويلي<sup>3</sup>:

- 1- أن يكون عقد الإيجار يؤدي إلى تحويل الملكية إلى المستأجر عند نهاية فترة عقد الإيجار، ويشمل الشروط الثابتة غير القابلة للإلغاء بعقد الإيجار بالإضافة إلى خيارات وفترات تجديد العقد المختلفة؛

<sup>1</sup> - ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، مرجع سابق، ص 498.

<sup>2</sup> - نفس المرجع والصفحة سابقا.

<sup>3</sup> - Brian Edman, **Leases: Off-Balance Sheet Financing and the Strive for Transparency Today**, A Senior Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for graduation in the Honors Program, Liberty University, Spring 2011, p 11.

2- أن يحتوي عقد الإيجار على خيار شراء الأصل المؤجر بسعر أقل من القيمة السوقية العادلة المتوقعة للأصل عند التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للاستخدام؛

3- أن تكون مدة عقد الإيجار تساوي 75% أو أكثر من العمر الاقتصادي المتوقع للأصل المؤجر، ما لم تكن بداية مدة عقد الإيجار قد وقعت في 25% الأخيرة من العمر الاقتصادي المحدد للأصل؛

4- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار عند بداية مدة الإيجار مساوية أو تزيد على 90% من القيمة العادلة للأصل المؤجر مطروحا منها قيمة أي ائتمان ضريبي استثماري مرتبط بها يكون المؤجر حاصلًا عليه، ( يتم تجاهل هذا الشرط إذا كانت مدة الإيجار تقع داخل 25% الأخيرة من العمر الإنتاجي المقرر للأصل)؛

أما بالنسبة للمؤجر فيتم تصنيف عقد الإيجار كعملية بيع أو إيجار إذا توفرت فيه أحد الشروط الأربعة السابقة بالإضافة إلى الشرطين التاليين<sup>1</sup>:

1- أن يكون بالإمكان التنبؤ بدقة معقولة بالقدرة على تحصيل الحد الأدنى لدفعات الإيجار؛

2- أن لا يكون هناك عدم تأكد بشأن مبلغ التكاليف غير قابل للاسترداد والتي لم يتم تكبدها بعد من قبل المؤجر حسب عقد الإيجار.

## 2- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في دفاتر المستأجر حسب معيار (SFAS13)

اشتترطت أحكام المعيار رقم 13 على المستأجر الذي يدخل في اتفاق عقد إيجار تمويلي أن يسجل كلا من الأصل المستأجر والالتزام بأقل قيمة بين مجموع القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الاستئجار والقيمة العادلة للأصل المستأجر عند تاريخ بداية عقد الإيجار، وتتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

1- وضع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB البنود الواجب إدراجها عند تحديد الحد الأدنى لدفعات الإيجار كما يلي<sup>2</sup>:

- الحد الأدنى لدفعات الإيجار على مدى مدة عقد الإيجار؛
- الدفعة المتعلقة بخيار الشراء التفاوضي؛
- ضمانات القيمة المتبقية التي يقدمها المستأجر عند نهاية الإيجار؛

<sup>1</sup> - ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، مرجع سابق، ص 501.

<sup>2</sup> - دونالد كيسو وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2008، ص 1112.

- أي تعويضات يدفعها المستأجر نتيجة عدم تجديد عقد الإيجار.
- 2- لحساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار يجب على المستأجر استخدام معدل الفائدة للاقتراض التفاضلي، إلا أنه إذا كان المستأجر على علم بمعدل الفائدة الضمني للمؤجر، وكان هذا المعدل أقل من معدل الفائدة على الاقتراض التفاضلي، فإنه يتعين عليه استخدام معدل الفائدة الضمني للمؤجر<sup>1</sup>؛
- 3- يجب على المستأجر تحديد الأصول التي حصل عليها في إطار عقد الإيجار التمويلي والتزاماته بشكل منفصل في ميزانية المستأجر، ويجب تصنيف هذه الالتزامات بين المتداولة وغير المتداولة، وفق نفس أساس تصنيف الالتزامات الأخرى أي حسب تاريخ استحقاق دفع الالتزام<sup>2</sup>؛
- 4- يجب على المستأجر اهتلاك الأصل المستأجر المسجل في إطار عقد إيجار تمويلي باستخدام إحدى الطريقتين: إما على أساس العمر الإنتاجي المقدر للأصل، أو المدة عقد الإيجار وهذا اعتماداً على الشروط التي تم استخدامها لتصنيف عقد الإيجار حسب المعيار رقم 13، فإذا كان الشرط المستخدم هو واحد من الشرط الأول أو الثاني أي (نقل ملكية الأصل المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد، أو أن يحتوي عقد الإيجار على خيار الشراء) فعندها يتم اهتلاك الأصل وفق العمر الإنتاجي، أما إذا كان الشرط المستخدم هو واحد من الشرطين الثالث والرابع أي (أن تساوي فترة عقد الإيجار 75% أو أكثر من العمر الإنتاجي للأصل المستأجر، أو أن تساوي القيمة الحالية للحد الأدنى للعقد 90% أو أكثر من القيمة السوقية للأصل المستأجر) فإنه يتم اهتلاك الأصل وفقاً لمدة عقد الإيجار، وأراد مجلس معايير المحاسبة المالية من ذلك تحديد أي من الطرفين يمكنه أن يملك حق استخدام الأصل خلال الفترة الفاصلة بين نهاية مدة العقد ونهاية العمر الإنتاجي للأصل، فإذا تم تصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي لتوفر الشرطين الأول والثاني فمن المنطقي أن يكون المستأجر مالك للأصل بعد نهاية مدة عقد الإيجار وبالتالي سيتم حساب الإهلاك للأصل على أساس العمر الإنتاجي للأصل<sup>3</sup>.
- 5- يؤكد المعيار رقم 13 على تحميل قائمة الدخل لدى المستأجر المصاريف المقابلة لمنافع استخدام الأصل المؤجر، ويجب ملاحظة أنه في حالة تحمل المؤجر لمسؤولية دفع تكاليف تنفيذ العقد فإن الجزء من دفعات الإيجار الذي يتعلق بهذه التكلفة يتم استبعاده من الدفعات الإيجارية قبل احتساب القيمة الحالية للحد الأدنى

<sup>1</sup>- المرجع السابق، ص 1118.

<sup>2</sup>- ريتشارد شويدار وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، مرجع سابق، ص 505.

<sup>3</sup>- ريتشارد شويدار وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، مرجع سابق، ص 505.



لهذه الدفعات، وإذا نص العقد على أن يقوم المستأجر بدفع تكلفة الحيازة والاستحواذ مباشرة إلى طرف ثالث، فإنه يمكن استخدام دفعات الإيجار كما هي دون إجراء أي تسويات عند احتساب القيمة الحالية<sup>1</sup>؛

6- اشترط المعيار رقم 13 ضرورة توزيع الحد الأدنى لكل دفعة في ظل عقد الإيجار التمويلي بين تخفيض الالتزام ومصرف الفوائد؛

7- يرتبط قياس التزامات عقود الإيجار التمويلية بكل من قيمة الالتزام الناشئ عن العقد، وقيمة ما يتم تخفيضه بعد كل عملية سداد للدفعات الإيجارية<sup>2</sup>.

أما بالنسبة لعقود الإيجار التي لا تتوفر فيها الشروط الأربعة للرسملة السابقة الذكر يتم تصنيفها كعقود تشغيلية من قبل المستأجر، ويجب معالجتها بنفس الطريقة التي يعالج بها أي إيجار آخر من خلال تحميل مدفوعات الإيجار بشكل عادي على المصاريف في تاريخ دفعها على مدى مدة الإيجار.

#### 1- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في دفاتر المؤجر حسب معيار SFAS13 :

ظل الهدف الرئيسي دوماً وراء معالجة عقود الإيجار في قوائم المؤجر يركز على التوزيع المناسب للمصاريف والإيرادات على الفترات التي يغطيها عقد الإيجار.

حسب المعيار رقم 13 إذا كان عقد الإيجار يستوفي الشروط الأربعة للرسملة، إضافة إلى الشرطين الإضافيين الخاصين بالمؤجر اللذان سبق ذكرهما، يجب على المؤجر أن يصنف عقد الإيجار إلى:

- الإيجار الشبيه بالبيع أو الإيجار البيعي ( Sales - type Leases )

- الإيجار التمويلي المباشر (Direct financing lease).

إذ يعتمد معيار التفرقة بين الإيجار التمويلي المباشر والإيجار الشبيه للبيع على مدى وجود أو عدم وجود ربح أو خسارة لدى الشركة التي تصنع أو تتعامل في الأصل، فالإيجار الشبيه للبيع يتضمن تحقيق المصنع أو المتعامل في الأصل لربح، في حين أن الإيجار التمويلي المباشر لا يتضمن ذلك، ويتمثل ربح أو خسارة المؤجر في الفرق بين القيمة العادلة للأصل المؤجر عند بداية عقد الإيجار وتكلفة إنتاج الأصل المؤجر أو

<sup>1</sup> - إسماعيل إبراهيم جمعة، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1998، ص100.

<sup>2</sup> - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1998، ص 100.

قيمتها الدفترية، وعادة ما يظهر الإيجار الشبيه للبيع عندما يستخدم المصنع أو المتعامل في الأصل (السمسار) عملية الإيجار كوسيلة لتسويق منتجاته<sup>1</sup>.

ويلاحظ أن كل الإيجارات التي لا تستوفي شروط الإيجار التمويلي المباشر أو الإيجار الشبيه بالبيع، يقوم المؤجر بتصنيفها والمحاسبة عنها كإيجارات تشغيلية.

#### الفرع الرابع: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

##### أولاً: المعيار المحاسبي الدولي IAS17

##### 1- التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي IAS17

نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية مسودة العرض الأولى (E19) للمعيار المحاسبي الدولي IAS17 في أكتوبر سنة 1980 بعنوان " محاسبة عقد الإيجار " وكانت هذه المسودة مشابهة إلى حد كبير للمعيار المحاسبي المالي SFAS13، الذي كان يعتمد على قياس المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المؤجر، وفي سبتمبر 1982 تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS17 الذي دخل حيز التطبيق الفعلي بداية من 01 جانفي 1984، وفي نفس السنة تم إصدار المعيار المحاسبي البريطاني رقم 21 (SSAP21) في أوت سنة 1984 بعنوان " المحاسبة عن عقود الإيجار وعقود الشراء بالتأجير " والذي يتوافق بشكل وثيق مع متطلبات ومحتوى المعيار المحاسبي الدولي IAS17، وكان الالتزام والامتثال لمتطلبات المعيار (SSAP21) يضمن الامتثال لمعيار IAS17 بشكل جوهري في جميع الجوانب<sup>2</sup>.

حدد هذين المعيارين ولأول مرة تعريف عقد الإيجار التمويلي بأنه: « ذلك العقد الذي يحول بشكل كبير المنافع والمخاطر الناتجة عن استخدام الأصل محل عقد الإيجار إلى المستأجر » لهذا فإن جميع عقود الإيجار التي لا تتمتع بهذه الخاصية فهي عقود إيجار تشغيلية<sup>3</sup>.

ويقال أن النشر المسبق للمعيار المحاسبي الدولي IAS17 ساهم بشكل كبير تطوير معيار SSAP21.

<sup>1</sup> - دونالد كيسو وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 1128.

<sup>2</sup> - The Institute Of Chartered Accountants, **Accounting for leases and hire purchase contracts: Statement of standard Accounting Practice No. 21**, August 1984, paragraph 62, p 10.

<sup>3</sup> - Angélica Tavares Moreira And all, **IAS 17 – Analises, Comparacoe e a primazia Da Essencia Sobre a Forma**, Revista De Administracao E Ciencias Contabeis, Vol.6 - n.12 - Janeiro - Junho 2011, p10.

خضع المعيار المحاسبة الدولي IAS17 لبعض التعديلات في أواخر الثمانينات، لكن لم يتم التصريح عنها إلى غاية سنة 1994 أين تم إعادة إخراج وتنسيق معيار IAS17 الصادر في سنة 1982، وفي أبريل 1997 نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية مسودة العرض (E56) بعنوان "عقود الإيجار" التي ركزت على القضايا التي أثارها المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، وبعدها مباشرة تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS17 (المنقح) في ديسمبر سنة 1997 الذي ركز على توسيع نطاق تصنيف عقود الإيجار من خلال توفير مؤشرات إضافية تسهل عملية التصنيف بشكل أكبر، والذي دخل حيز التطبيق الفعلي بداية من جانفي سنة 1999<sup>1</sup>، وفي نفس سنة أعلنت لجنة معايير المحاسبة الدولية أنها تتوقع استكمال مجموعة أساسية من معايير المحاسبة الدولية مع نهاية سنة 1998، وقد وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية مسبقاً على النظر في هذه المجموعة الكاملة من المعايير لاستخدامها في الشركات متعددة الجنسيات<sup>2</sup>.

وتمت مراجعة المعيار المحاسبي الدولي IAS17 مرة أخرى في 18 ديسمبر سنة 2003، لكن هذه المرة المراجعة تمت من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية بداية من سنة 2001، وذلك في إطار تحسين معايير المحاسبة الدولية وركزت المراجعة على توضيح معايير تصنيف إيجارات الأراضي والمباني، وبدء تطبيق المعيار وفق هذا التعديل في 1 جانفي 2005، وفي الأخير تم إصدار النسخة الجديدة للمعيار المحاسبي الدولي IAS17 في 16 أبريل 2009 التي أخذت بعين الاعتبار جميع التعديلات التي أجريت على المعيار منذ صدوره أول مرة، ودخل حيز التطبيق الفعلي بداية من 1 جانفي 2010، مع السماح بإمكانية التطبيق بأثر رجعي مع ضرورة الإفصاح على ذلك<sup>3</sup>.

يمكن تلخيص التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي IAS17 في الجدول التالي:

<sup>1</sup> Ibid-, p 10.

<sup>2</sup> - The 1997 Annual Conference of the International Organization of Securities Commissions, last paragraph, p 03.

<sup>3</sup> - Angélica Tavares Moreira And all, op, cit, p10.

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي IAS17

| التاريخ        | الحدث                                                                                                       |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| أكتوبر 1980    | نشر مسودة العرض E19 بعنوان " محاسبة عقود الإيجار "                                                          |
| سبتمبر 1982    | إصدار النسخة الأولى للمعيار المحاسبي الدولي IAS17 بعنوان " محاسبة عقود الإيجار "                            |
| 1 جانفي 1984   | بداية تطبيق النسخة الأولى من المعيار المحاسبي الدولي IAS17                                                  |
| 1994           | إعادة صياغة وتنسيق المعيار المحاسبي الدولي IAS17 المصدر سنة 1982                                            |
| أفريل 1997     | إصدار مسودة العرض E56 بعنوان " عقود الإيجار "                                                               |
| ديسمبر 1997    | إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS17 المنقح                                                                  |
| 1 جانفي 1999   | دخول المعيار المحاسبي الدولي IAS17 المنقح في 1997 حيز التطبيق                                               |
| 18 ديسمبر 2003 | مراجعة المعيار المحاسبي الدولي IAS17 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB                               |
| 1 جانفي 2005   | بداية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS17 الذي تمت مراجعته من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في 2003 |
| 16 أفريل 2009  | إصدار النسخة الأخيرة من المعيار المحاسبي الدولي IAS17 التي أخذت بعين الاعتبار تصنيف عقود إيجار الأراضي      |
| 1 جانفي 2010   | بداية تطبيق النسخة النهائية من المعيار المحاسبي الدولي IAS17                                                |

source: Deloitte IAS plus <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>

## 2- تعريف عقد الإيجار حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS17

عرف معيار IAS17 عقد الإيجار بأنه « اتفاق ينقل فيه المؤجر إلى المستأجر حق استخدام أصل لفترة زمنية محددة بموجب العقد مقابل دفع أو سلسلة من الدفعات »<sup>1</sup>.

## 3- شروط تصنيف عقد الإيجار حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS17

يعتمد تصنيف عقد الإيجار حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS17 إلى عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على حجم نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل الذي يتم استئجاره إلى المستأجر، أو احتفاظ المؤجر بتلك المخاطر والمنافع، وتشمل المخاطر على سبيل المثال: التقادم التكنولوجي، خسارة الطاقة العاطلة، أما المنافع فتتضمن مثلاً: حقوق بيع الأصل أو أرباح زيادة القيمة الرأسمالية للأصل، وبالتالي فإن عقد الإيجار يصنف كعقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 282.

المستأجر، وإذا كان غير ذلك يتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي، كما يجب النظر إلى جوهر العقد وليس فقط شكله القانوني<sup>1</sup>.

حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS17 شروط رسملة عقود الإيجار و الحالات التي تشير عادة بشكل فردي أو مشترك إلى كون عقد الإيجار هو عقد تمويلي كما يلي<sup>2</sup>:

- 1- انتقال أو تحويل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة العقد؛
- 2- أن يتضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر، أي إمكانية شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل، ويتطلب المعيار وجود تأكيد بدرجة معقولة بممارسة هذا الخيار؛
- 3- أن تكون مدة العقد تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد؛
- 4- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أكبر من أو تساوي القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
- 5- أن تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها على وضعها الحالي دون إدخال تعديلات كبيرة عليها.

كما أشار المعيار إلى حالات أخرى يمكن أن تؤدي بشكل فردي أو مشترك إلى تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي كما يلي<sup>3</sup>:

- أ- إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار وتحمل مخاطر وخسائر الإلغاء؛
- ب- إذا كان المستأجر يتحمل الأرباح أو الخسائر الناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية للأصل؛
- ت- إذا كان لدى المستأجر خيار الاستمرار في عقد الإيجار لمدة إضافية بإيجار يقل بدرجة كبيرة عن معدل الإيجار السائد في السوق، أي وجود حوافز إعادة الاستئجار.

#### 4- المعالجة الحسابية لعقود الإيجار في دفاتر المستأجر حسب معيار IAS17:

##### أ- عقود الإيجار التمويلية:

عند تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي يجب على المستأجر الاعتراف بهذا العقد على أنه أصل والتزام في قائمة المركز المالي، بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل المستأجر أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات أيهما أقل، ويتم إيجاد القيمة الحالية لدفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني إذا كان من الممكن

<sup>1</sup> - جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014، ص 618.

<sup>2</sup> - A. Nandakumar And all, **Understanding IFRS Fundamentals**, Published by John Wiley & Sons, 2010, Canada, p 78.

<sup>3</sup> - Idem.

تحديده عمليا، أو معدل الاقتراض الهامشي (الإضافي) للمستأجر، كما يجب إضافة أي تكاليف أولية مباشرة خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به كأصل، ويقوم المستأجر بتسديد دفعات الإيجار دوريا وتقسيمها بين تخفيض الالتزام وسعر الفائدة<sup>1</sup>.

وبما أن الأصل المستأجر تم نقله إلى دفاتر المستأجر يجب أن يتم اهتلاكه على مدار عمره الإنتاجي باستخدام معدلات اهتلاك الأصول المماثلة المملوكة، أما في حالة عدم تأكد المستأجر من إمكانية امتلاك الأصل في نهاية مدة عقد الإيجار فيجب أن يتم اهتلاكه باستخدام مدة العقد أو العمر الإنتاجي أيهما أقل، كما يجب أن يخضع الأصل المستأجر إلى اختبارات انخفاض قيمة الأصل من خلال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36 IAS "انخفاض قيمة الأصول"، ويتم تسجيل هذا الانخفاض إن وجد في دفاتر المستأجر<sup>2</sup>.

#### ب- عقود الإيجار التشغيلية:

عند تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي يجب على المستأجر الاعتراف بدفعات الإيجار الدورية (باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة)، كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة الإيجار، كما أشار تفسير لجنة معايير المحاسبة الدولية رقم 15 ( SIC - 15 ) إلى أن الحوافز التي يمكن أن يمنحها المؤجر للمستأجر والتي تكون في شكل دفعات مقدمة، أو تحمل المؤجر لتكاليف بدلا من المستأجر (مثل تكاليف إزالة الأصل وتغيير الموقع، تحسينات الحيازة الإيجارية ) يجب أن يتم الاعتراف بها منذ بداية عقد الإيجار، لهذا فإن الفترة التي يعفى فيها المستأجر من الإيجارات لا بد أن يتم تحميلها بمصروف الإيجار بعد توزيع إجمالي أعباء الإيجار الإجمالية المدفوعة على السنوات التي تغطيها مدة الإيجار الكلية<sup>3</sup>.

#### 5- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في دفاتر المؤجر حسب معيار ( IAS17 )

##### أ. عقود الإيجار التمويلية

عند تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي يجب على المؤجر الاعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التمويلي كذمم مدينة بمبلغ صافي الاستثمار في عقد الإيجار، والذي يمثل إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار وأية قيمة متبقية غير مضمونة، ويتم خصمها بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار، بعد الاعتراف الأولي بالأصول المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التمويلي، يقوم المؤجر بالاعتراف بالدخل التمويلي بالاعتماد على نموذج يعكس معدل العائد على صافي الاستثمار في عقد الإيجار، حيث يتم

<sup>1</sup> - Erwin Bakker And all, **Interpretation Application of and IFRS Standards**, Published by John Wiley & Sons, 2017, United States of America, p 543.

<sup>2</sup> - Idem.

<sup>3</sup> - جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص 622.

توزيع مقبوضات عقد الإيجار التمويلي بين إجمالي الاستثمار كتخفيض في الجانب الدائن، وعنصر الدخل التمويلي (الفائدة)<sup>1</sup>.

#### ب. عقود الإيجار التشغيلية:

عند تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي يجب على المؤجر عرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في القوائم المالية وفقا لطبيعة الأصل، ويتم الاعتراف بدخل الإيجار الناتج عن عقود الإيجار التشغيلية في بيان الدخل على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد، ويجب أن يتم تعديل إيراد الإيجار بمقدار الحوافز التي تم منحها للمستأجر، كما يجب أيضا الاعتراف بمصروف الاهتلاك للأصول المؤجرة بمبلغ يتم تحديده وفقا للمعيار المحاسبي IAS 16 والمعيار IAS 38، وتستخدم طرق الاهتلاك التي تطبق على الأصول المشابهة للأصول المؤجرة<sup>2</sup>.

#### المبحث الثاني: النهج المحاسبي الجديد لعقود الإيجار

بعد تعرض محاسبة عقود الإيجار لعدة انتقادات خلال السنوات الماضية قررت الهيئات المحاسبية المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية تطوير نهج محاسبي جديد لعقود الإيجار، يسعى إلى معالجة هذه الانتقادات ويضع حدا لظاهرة التمويل خارج الميزانية التي يستخدمها المستأجر لإخفاء عقود الإيجار التمويلية والالتزامات المرتبطة بها وعدم إظهارها في الميزانية وهذا ما يؤدي إلى ضعف شفافية البيانات المالية وعدم إعطاء صورة تعكس حقيقة الوضع المالي للمستأجر.

ومرت عملية تطوير هذا النهج بعدة مراحل سنحاول توضيحها من خلال هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى:

#### المطلب الأول: إصدارات مجموعة G4+1

المطلب الثاني: المشروع المشترك لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية

المطلب الثالث: نموذج الإيجار الجديد

<sup>1</sup> - Erwin Bakker And all, op, cit, p 549.

<sup>2</sup> - A. Nandakumar And all, op, cit, p 81.

## المطلب الأول: إصدارات مجموعة G4+1

تمثلت الخطوة الأولى لتطوير نهج محاسبي جديد لمعالجة عقود الإيجار في إصدار أول وثيقة من طرف مجموعة G4+1<sup>(1)</sup> (the group of four plus one) في سنة 1996 بعنوان " محاسبة عقود الإيجار: نهج جديد"، تم التوقيع على هذه الوثيقة من طرف المدير التنفيذي للمعهد الاسترالي للمحاسبين القانونيين ( MC Gregor ) سنة 1996، والتي حددت نهجا جديدا ومنقحا في معالجة عقود الإيجار واقتُرحت إلغاء تصنيف عقود الإيجار إلى عقود تشغيلية وعقود تمويلية، والانتقال إلى نموذج يعترف بنوع واحد من عقود الإيجار يتم معاملتها بنفس الطريقة التي تعامل بها عقود الإيجار التمويلية في المعايير المحاسبة السابقة، أي يتم تسجيل جميع الأصول والالتزامات الناشئة بموجب عقود الإيجار في ميزانية المستأجر، وتم التركيز في هذا النهج بشكل أساسي على المحاسبة من طرف المستأجر دون التطرق إلى المحاسبة عند المؤجر، إلا أنه ذكر باختصار ضرورة تحقيق التناظر في المحاسبة بين المؤجر والمستأجر<sup>2</sup>.

وفي سنة 2000 أصدرت مجموعة G4+1 ورقة مناقشة ثانية بعنوان " الإيجارات : تنفيذ نهج جديد " والتي ذهبت أبعد من الورقة البحثية الأولى (1996) في تحديد كيفية تنفيذ النهج الجديد المقترح لمعالجة عقود الإيجار، وبعبارة أخرى قدمت هذه الورقة مقترحات لكيفية انعكاس هذا النهج على قواعد ومعايير محاسبة الإيجار، وأوصت على ضرورة إظهار جميع عقود الإيجار في البيانات المالية بطريقة متسقة، كما وضحت أيضا المعايير التي تحدد بها الأصول والالتزامات التي سيتم الاعتراف بها من طرف المستأجرين والمؤجرين بموجب عقود الإيجار، فمن الناحية المفاهيمية فإن الحق في استخدام عنصر من الأصول طوال فترة الإيجار ( بدلا من العنصر المادي نفسه ) يعتبر أصل بالنسبة للمستأجر، أي أن عقد الإيجار يصبح أصلا لأنه مصدر المنافع الاقتصادية التي يسيطر عليها المستأجر، وفي المقابل يؤدي قيام المستأجر بتسديد دفعات إيجار دورية للمؤجر إلى نشوء التزام، وبموجب النهج الجديد الموصى به يجب على المستأجر في بداية عقد الإيجار الاعتراف بأصل والتزام يعادل القيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي ينقلها عقد الإيجار، حيث يتم قياس القيمة العادلة للحقوق التي حصل عليها المستأجر بشكل عام على أنها القيمة الحالية للحد الأدنى للمدفوعات المطلوبة

<sup>(1)</sup> G4+1 هي عبارة عن مجموعة تتكون من ممثلين عن الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية من أستراليا، وكندا، ونيوزيلندا، والمملكة المتحدة، والولايات المتحدة، و IASC، تجتمع هذه المجموعة أربعة مرات في السنة لمناقشة قضايا التقارير المالية الرئيسية بهدف ضمان تنسيق معايير المحاسبة المستقبلية بين أعضائها.

<sup>2</sup> - Mariana Peprnickova, **What Are the Origins of New Leasing Conceptual Models and How These Models Are Coming True in IFRS 16?**, Department of Financial Accounting and Auditing, University of Economics, Prague, Czech Republic, 2018, p 294.



بموجب عقد الإيجار بالإضافة إلى أي التزامات أخرى مكتوبة، أما المؤجر فينبغي عليه الإبلاغ عن الأصول المالية المتمثلة في المبالغ المستحقة القبض من المستأجر بالإضافة إلى القيمة المتبقية للأصل المؤجر<sup>1</sup>.

وأشارت هذه الورقة إلى أن العديد من ميزات عقود الإيجار يمكن أن تخلق صعوبات لدى المحاسبين، على وجه الخصوص خيارات شراء الأصل في نهاية مدة العقد، أو خيارات تجديد العقد، الإيجارات المتغيرة، مراجعة الإيجار...، لهذا تبنت هذه الورقة مبدأ البعد عن عنصر التوقع عند ممارسة هذه الخيارات، والالتزام بتقييم الخيار نفسه وتسجيله بشكل منفصل شرط أن يكون الخيار جوهرياً<sup>2</sup>.

أما بالنسبة للإيجارات المتغيرة فإن هذه الورقة تقترح ضرورة تقييم الإيجار الأساسي فقط، ولا ينبغي توقع العنصر المتغير إلا إذا كان الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار لا يمثل بوضوح قيمة حقوق الملكية المنقولة عن طريق عقد الإيجار، كما أضافت هذه الورقة أن القيمة العادلة لحقوق الملكية يمكن تقديرها بالمقارنة مع عقد الإيجار مشابه بشرط أن لا يحتوي هذا الأخير على مخصص للإيجارات المتغيرة<sup>3</sup>.

أما في ما يخص مراجعة الإيجارات فقد وجد أن معظم عقود الإيجار طويلة الأجل في المملكة المتحدة تحتوي على أحكام خاصة ببند مراجعة الإيجارات العادية " المتزايدة فقط"، لهذا ألزمت مجموعة G4+1 المستأجرين بتقدير الزيادات المستقبلية في الإيجار عند بداية عقد الإيجار وإدراجها في قيمة الأصول و الالتزامات الخاصة بعقد الإيجار، وبررت هذا الالتزام بكون المستأجر لا يمكنه تجنب مثل هذه الزيادات في الإيجار، ومع ذلك فإن هيئة وضع المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة عارضت هذا الرأي وذلك بسبب صعوبة وضع تقديرات موثوقة لتأثير تلك الزيادات في الإيجار، كما فضل مجلس معايير المحاسبة أن تكون الإيجارات التي يجب أن تشكل أساس لتحديد قيمة الأصول والالتزامات الخاصة بعقد الإيجار هي الإيجارات الحالية فقط، أما إجراء التعديلات فيجب أن يكون في وقت مراجعة الإيجار<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> -Hans Nailor, Andrew Lennard, **Leases: Implementation of a New Approach**, Financial Accounting Series, N° 206 A, Specail Report, February 2000, p 03.

<sup>2</sup> - Alan Goodacre, **Assessing the potential impact of lease accounting reform: a review of the empirical evidence**, Journal of Property Research, 20(1), March 2003, p 02.

<sup>3</sup> - Vivien Beattie And all, **Lease accounting reform and economic consequences: the views of preparers and users**, Department of Accounting, Finance and Law, University of Stirling, December 2001, p p, 13-14.

<sup>4</sup> - Alan Goodacre, op, cit, p 02.

وآخر ما أكدت عليه هذه الورقة هو ضرورة تخصيص حساب منفصل لأي عنصر خدمة في عقد الإيجار مثل خدمات الصيانة والإصلاح، التأمين وغيرها، أي أن مثل هذه الخدمات يجب أن لا تشكل جزءا من مبلغ الأصل المؤجر الذي يتم رسمته، بل يجب تحميلها كمصروف يظهر في بيان دخل المستأجر عند تكبده<sup>1</sup>.

وبالتالي يمكن القول أن هذه الوثائق لم يكن الغرض منها تغيير معايير الإيجار على الفور، وإنما تسليط الضوء على مختلف القضايا والمشاكل المتعلقة بمحاسبة الإيجار واقتراح حل محتمل لها.

### المطلب الثاني: المشروع المشترك لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية

خلال سنة 2005 تسارعت عملية إصلاح معايير الإيجار خاصة بعد تعرض المعيار المحاسبي الدولي 17 IAS للانتقاد من طرف عدة جهات، أهمها هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية التي أشارت إلى أن قواعد هذا المعيار يمكنها أن تؤدي إلى محاسبة مختلفة للمعاملات المتشابهة جدا من الناحية الاقتصادية، وأوصت بضرورة إعادة النظر في التوجه المحاسبي لعقود الإيجار، كما أوضحت هذه الهيئة في تقريرها الصادر في جوان 2005 بموجب قانون Sarbanes Oxley في البند المتعلق بقضايا خارج الميزانية في محاسبة عقود الإيجار، إلى طبيعة التوجه المعروفة بـ: "الكل أو لا شيء"، "all or nothing" والذي يعني أن الترتيبات المتشابهة اقتصاديا قد تخضع لمحاسبة مختلفة، على سبيل المثال يوافق الجميع على وجود فرق اقتصادي ضئيل بين عقد الإيجار الذي يلزم بمدفوعات تعادل 89% من القيمة العادلة للأصل، وعقد الإيجار الذي يلزم بمدفوعات تعادل 90% من القيمة العادلة للأصل، ومع ذلك نظرا لطبيعة قواعد تصنيف عقود الإيجار فإن هذا الاختلاف الاقتصادي الضئيل يمكن أن يغير مجرى المحاسبة تماما، وعلى عكس ذلك يمكن التعامل مع الترتيبات المختلفة اقتصاديا بطريقة متماثلة محاسبيا، على سبيل المثال يوجد فرق اقتصادي كبير بين عقد إيجار مبنى لمدة شهر واحد، وعقد إيجار مبنى لمدة عشر سنوات، ومع ذلك إذا تم تصنيف كلا العقدين على أنهما عقود إيجار تشغيلية سيتم معالجتهما محاسبيا بنفس الطريقة، ومن المحتمل أن يكون لهما تأثير ضئيل أو معدوم على الميزانية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - Ibid, p 03.

<sup>2</sup> - United States Securities and Exchange Commission, **Report and Recommendations Pursuant to Section 401(c) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 On Arrangements with Off-Balance Sheet Implications, Special Purpose Entities, and Transparency of Filings by Issuers**, 30 juil. 2003, p p, 62-63.

كما جاء في تعليق من لجنة معايير المحاسبة التابعة لرابطة المحاسبة الأمريكية أن المحاسبة عن عقود الإيجار التي تستند إلى نموذج الملكية هي أوضح دليل على وجود خلل في المعيار المحاسبي الدولي IAS17، لأن قواعد هذا المعيار أدت إلى عدم امتثال واسع النطاق في معالجة عقود الإيجار<sup>1</sup>.

ساهمت مختلف الانتقادات التي تعرضت لها محاسبة الإيجار في تشجيع كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB بداية من يوليو 2006 على الموافقة لتنفيذ مشروع مشترك لتوحيد معايير الإيجار والعمل معاً لإيجاد معيار جديد للمحاسبة عن عقود الإيجار، وكان الهدف الرئيسي لهذا المشروع هو تحسين شفافية التقارير المالية من خلال إظهار أكبر عدد ممكن من عقود الإيجار داخل الميزانية<sup>2</sup>.

وقام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بعقد أول جلسة مناقشة حول المشروع المشترك لتوحيد معايير الإيجار في 22 مارس 2007، وشارك فيها فريق من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عن بعد، وقدم فريق العمل في هذه الجلسة ورقة عمل حددت من خلالها الحقوق والالتزامات الناشئة من طرف كل من المؤجر والمستأجر في عقد إيجار بسيط غير قابل للإلغاء، وتم تطبيق تعريفات للأصول والخصوم في مشروع الإطار المفاهيمي على الحقوق والالتزامات المحددة<sup>3</sup>.

ووافق المجلس بالإجماع على أن الحقوق والالتزامات تلبي تعريفات كل من الأصول والخصوم ووضح ذلك بمثال كما يلي<sup>4</sup>:

**بالنسبة للمستأجر:** الحق في استخدام الآلات (الأصل في المثال) خلال فترة الإيجار والالتزام بسداد مدفوعات محددة على مدى فترة الإيجار.

**أما بالنسبة للمؤجر:** الحق في استلام المدفوعات خلال فترة الإيجار، والحق في المنافع الاقتصادية التي يمكن الحصول عليها من استخدام الآلات خلال الفترة التي تلي مدة الإيجار (الحقوق المتبقية).

<sup>1</sup> - Yuri Biondi And all, **A Perspective on the Joint IASB/FASB Exposure Draft on Accounting for Leases**, Accounting Horizons, Vol. 25, No. 4, American Accounting Association, December 2011, p 862.

<sup>2</sup> - Tyler M. Padgett, **Lease Accounting: An Investigation Of The Success Of Accounting Convergence Projects**, the Department of Accounting in the Neeley School of Business, Texas Christian University, May 8, 2016, p p, 10-11.

<sup>3</sup> - Deloitte, **IASB Board Meeting 20-22 March 2007**, 14/04/2021, [https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda\\_0703](https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda_0703)

<sup>4</sup> - José Morales Díaz And all, **Lease Accounting: An Inquiry Into The Origins Of The Capitalization Model**, op, cit, p 177.

كما وافق المجلس أيضا على الحقوق والالتزامات التي لا تلبى تعريفات الأصول والخصوم كما يلي<sup>1</sup>:

**بالنسبة للمستأجر:** الالتزام بإعادة الآلات في نهاية مدة الإيجار.

**بالنسبة للمؤجر:** الحق في استرجاع الآلات في نهاية العقد، الالتزام بالسماح باستخدام الآلات خلال فترة الإيجار.

رغم موافقة المجلس على نتائج تحليل ورقة العمل المقدمة من طرف فريق العمل، إلى أن بعض أعضاء المجلس أشاروا إلى أن المثال المستخدم تجاهل العديد من الأمور المعقدة في معاملات الإيجار والتي يمكن أن تظهر في الحياة العملية الواقعية، وكانت أهم تعليقاتهم كما يلي<sup>2</sup>:

- يجب التمييز بين حق استخدام الآلات والحق في استخدام المنافع الاقتصادية للآلات (الأصول).
  - اختلاف المنافع الاقتصادية التي يحصل عليها المؤجر عن تلك التي يحصل عليها المستأجر، وقد يكون لهذا الاختلاف آثار عند حساب القيمة العادلة.
  - شكك المجلس بشكل خاص في عقد إيجار غير قابل للإلغاء عندما يكون الحق في استخدام الآلات والالتزام بالدفع مقابل استخدامها غير مشروط بمجرد تسليم الآلة للمستأجر.
  - لا يعد الالتزام بإعادة الآلات بحد ذاته التزاما، إلا عندما يشترط إعادتها في حالة معينة هنا تنشأ الالتزامات.
- ناقش المجلس أربع نماذج محاسبية لعقد إيجار بسيط تتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

### 1. نموذج حق الاستخدام:

يعتمد هذا النموذج على فرضية أن: « يكون للمستأجر الحق في استخدام الآلات (الأصل) خلال فترة الإيجار، بمجرد استلامه للعنصر المادي (الأصل)»، وفي هذا النموذج يعترف المستأجر بحقه في استخدام الأصل خلال فترة الإيجار كأصل والتزام عن الإيجارات المستحقة الدفع بموجب عقد الإيجار، في حين يعترف المؤجر بأصلين وهما: حقه في استلام مدفوعات الإيجار (حق تعاقدى بموجب عقد إيجار)، بالإضافة إلى حقوق الملكية المتبقية.

<sup>1</sup> - Idem.

<sup>2</sup> - Deloitte, Leases: Meeting 22 March 2007, 15/04/2021, [https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda\\_0703/agenda814](https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda_0703/agenda814)

<sup>3</sup> - Deloitte, Leases: Meeting 22 March 2007, 15/04/2021, [https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda\\_0703/agenda814](https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda_0703/agenda814)

## 2. نموذج الأصول بالكامل:

يعتمد هذا النموذج على فرضية أن: «العنصر المؤجر يكون تحت سيطرة المستأجر خلال فترة الإيجار» وبالتالي وفقا لهذا النموذج يعترف المستأجر بالبند المؤجر بأكمله كأصل، أي الحق في الحصول على المنافع الاقتصادية خلال فترة الإيجار، والحق في حيازة الأصل في نهاية مدة الإيجار، كما يعترف أيضا بالتزامين يتمثل الالتزام الأول في المدفوعات التي يتعين تسديدها على مدى فترة الإيجار، أما الالتزام الثاني فيتمثل في إعادة الأصل في نهاية مدة الإيجار، وهذا الأخير مرتبط بمدة الإيجار فإذا كانت تغطي كامل العمر الإنتاجي المتوقع للأصل يكون هذا الالتزام غير مهم نسبيا، أما بالنسبة لعقد الإيجار قصير الأجل يصبح الالتزام بإعادة الأصل أكثر أهمية، أما المؤجر فيعترف بحقه في استلام مدفوعات الإيجار كأصل.

## 3. نموذج العقد التنفيذي

وفق هذا النموذج يتم التعامل مع جميع عقود الإيجار كعقود تنفيذية ويعتمد على فرضية أن: «حق المستأجر في استخدام الآلات (الأصل) مشروط بالدفع بموجب عقد الإيجار، كما يفترض أن يكون التزام المستأجر بالدفع مشروطا بمنح المؤجر للمستأجر إمكانية استخدام الآلات (الأصل) طوال فترة الإيجار، وبالتالي فإن هذا النموذج يتشابه بشكل كبير مع نموذج عقد الإيجار التشغيلي المستخدم في معيار IAS17.

## 4. النموذج المعتمد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS :

على عكس النماذج الثلاثة السابقة تعتمد المعالجة المحاسبية الحالية لعقود الإيجار على نموذج مختلط يصنف عقود الإيجار إما كعقود تمويلية أو عقود تشغيلية.

وفي الأخير لم يرى المجلس أية ضرورة ومزايا في تطوير نموذج الأصل بالكامل، ونموذج العقد التنفيذي، وقرر التركيز فقط على تطوير نموذج حق الاستخدام.

أعلن كل من مجلس IASB ومجلس FASB في أبريل سنة 2008 عن نيتهما في إصدار معيار مشترك منقح ومحسن يتعلق بمحاسبة الإيجار لدى كل من المستأجر والمؤجر، لكن في شهر جويلية 2008 اتخذ كلا المجلسين قرارا بتأجيل النظر في محاسبة المؤجر والتركيز على تطوير نموذج لمحاسبة المستأجر فقط ويرجع ذلك لعدة أسباب من بينها<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - The International Accounting Standards Board, discussion paper DP/2009/1 Leases—Preliminary Views, March 2009, paragraph 1.20, paragraph 1.21, p 16.

- ارتباط أغلبية المشاكل المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي IAS17 بجانب معالجة عقود الإيجار التشغيلية في البيانات المالية للمستأجر، حيث أبدى مستخدمون البيانات المالية مخاوف أقل بشأن المحاسبة عند المؤجر.
- تؤثر محاسبة المستأجر لعقود الإيجار على مجموعة واسعة من الكيانات في جميع القطاعات.
- المعيار المحاسبي الدولي IAS17 يقلل بشكل كبير من حجم أصول وخصوم الكيانات المستأجرة لهذا فإن الاهتمام بتحسين محاسبة المستأجر سيفيد عدد كبير من مستخدمي البيانات المالية.
- سيحتاج مشروع محاسبة المؤجر إلى معالجة طريقة حساب الممتلكات الاستثمارية والتي وجد أن معالجتها بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية ( GAAP ) والمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS مختلفة تماماً والتوفيق بين هذه الاختلافات سيكون صعباً ويحتاج وفقاً طويلاً.

#### الفرع الأول: ورقة مناقشة DP2009/1

نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية وورقة مناقشة DP 2009/1 في مارس 2009 بعنوان " عقود الإيجار: آراء أولية " والتي وضحت وجهات النظر الأولية لمجلس IASB ومجلس FASB حول العناصر والمكونات الأساسية لنموذج محاسبة عقود الإيجار لدى المستأجر، وتم تقسيمها إلى 10 فصول كل فصل ركز على معالجة عنصر معين، وخصص الفصل الأخير لمناقشة بعض القضايا التي يجب معالجتها في أي معيار محاسبة جديد خاص بالمؤجر، وكانت هذه الورقة مفتوحة للتعليق إلى غاية 17 جويلية 2009<sup>1</sup>.

ركز المجلسان في البداية على تحديد الحقوق والالتزامات الناشئة عن اتفاقيات الإيجار وما إذا كانت تفي بمفهوم الأصول والخصوم الواردة في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية الخاص بمجلس IASB، وبيان مفاهيم مجلس FASB لعناصر البيانات المالية رقم 06، والتي حددت الخصائص المشتركة التالية للأصل<sup>2</sup>:

- ينشئ عن حدث ماضي؛
- إمكانية التحكم في الموارد أو المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل؛
- إمكانية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى الكيان.

<sup>1</sup> - The International Accounting Standards Board, discussion paper DP/2009/1 Leases—Preliminary Views, op, cit, p 03.

<sup>2</sup> - Ibid, paragraph 3.13, p25.

ولاحظ المجلسان أن المستأجر يتحكم في الحق في استخدام البند المؤجر خلال مدة الإيجار، لأن المؤجر غير قادر على استرداد أو الوصول إلى الأصل دون موافقة المستأجر، وبالتالي فإن خاصية (إمكانية التحكم في الموارد أو المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل) محققة، أما خاصية السيطرة على الأصل بموجب أحداث ماضية تتحقق عند توقيع عقد الإيجار واستلام البند المؤجر من طرف المستأجر، في حين تتحقق خاصية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى الكيان عند قيام المستأجر باستخدام البند المؤجر لتوليد تدفقات نقدية خلال فترة الإيجار<sup>1</sup>.

وبالتالي خلص المجلسان إلى أن حق المستأجر في استخدام العنصر المؤجر على مدى فترة الإيجار يفي بمفهوم الأصل حسب الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية .

بعدها انتقل المجلسان إلى تحديد ما إذا كان عقد الإيجار يفي بتعريف الخصوم أيضاً، والذي حددت خصائصها كما يلي<sup>2</sup>:

- يوجد التزام حالي للمنشأة؛
- ينشأ الالتزام عن حدث سابق؛
- من المتوقع أن ينتج عن الالتزام تدفق خارج للمنافع الاقتصادية.

لاحظ المجلسان أن المستأجر عليه التزام حالي ومشروط بتسديد مدفوعات الإيجار خلال مدة العقد، وبالتالي فإن خاصية ( يوجد التزام حالي للمنشأة) محققة، كما تتحقق خاصية ( ينشأ الالتزام عن حدث سابق) عند القيام بتوقيع عقد الإيجار واستلام البند المؤجر، كما ينتج عن الالتزام بتسديد دفعات الإيجار تدفقات نقدية خارجة للمنافع الاقتصادية في شكل مدفوعات نقدية وهو ما يحقق الخاصية الأخيرة<sup>3</sup>.

وبناء على هذا خلص المجلسان إلى أن التزام المستأجر بدفع الإيجار بموجب عقد الإيجار يفي بمفهوم الخصوم حسب الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية .

<sup>1</sup> - Ibid, paragraph 3.16, p26.

<sup>2</sup> - The International Accounting Standards Board, **discussion paper DP/2009/1 Leases—Preliminary Views**, op, cit, paragraph 3.14, p25.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph 3.18, p26.

وقرر كلا المجلسين تطوير نهج جديد لمحاسبة عقود الإيجار يعامل جميع عقود الإيجار على أنها اكتساب لحق استخدام العنصر المؤجر خلال فترة الإيجار، لهذا يجب على المستأجر الاعتراف في ميزانيته بما يلي<sup>1</sup>:

أ- أصل يمثل حقه في استخدام البند المؤجر خلال فترة الإيجار؛

ب- التزام يعكس التزامه بتسديد دفعات الإيجار خلال فترة الإيجار.

إن النهج الجديد لمحاسبة الإيجار سوف يساهم في معالجة العديد من الانتقادات التي وجهت للمعايير السابقة، لأنه سيؤدي إلى الاعتراف بجميع الحقوق والالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار المصنفة بموجب المعايير السابقة كعقود إيجار تشغيلية في ميزانية المستأجر، وبالتالي لن يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى تعديل البيانات المالية لإظهار مبالغ الحقوق والالتزامات المعترف بها خارج الميزانية، كما لوحظ أيضاً أن النهج الجديد سوف يطبق نفس المعالجة المحاسبية على جميع عقود الإيجار (ينهي عملية تصنيف عقود الإيجار)، وبالتالي سيتم القضاء على إمكانية معالجة المعاملات المتماثلة بشكل مختلف، مما سيجعل البيانات أكثر قابلية للمقارنة ويسهل على المستخدمين فهمها، إضافة إلى ذلك فإن النهج الجديد متنسق مع الأطر المفاهيمية لكلا المجلسين<sup>2</sup>.

بعدما تم نشر ورقة المناقشة DP2009/1 حدد المجلسان مدة معينة للتعليق على محتواها وما جاءت به من تغييرات مقترحة بشأن محاسبة الإيجار، والرد على مختلف الأسئلة التي طرحت في نهاية كل فصل من فصول هذه الورقة، وكان آخر أجل لاستلام التعليقات والردود هو تاريخ 17 جويلية 2009، وطلب من الجميع إرسال تعليقاتهم إلكترونياً عبر موقع IASB من خلال صفحة خاصة سميت بـ "Open to comment"، واستقبل المجلسان تعليقات وردود من طرف مجموعة واسعة تتكون من معدي ومستخدمي البيانات المالية، ومختلف المنظمات والهيئات الدولية الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة، إذ عبرت كل الآراء على سلبيات وإيجابيات التغييرات الجديدة المقترحة، فبعد الدراسات العديدة لهذه الردود وجد أن ما يقارب نصف الردود أيدت فكرة رسملة جميع عقود الإيجار، في حين لم تؤيد ثلث هذه الردود التغييرات الجديدة التي جاءت بها هذه الورقة، أما البقية لم يبدو

<sup>1</sup> - Ibid, paragraph 3.20, p27.

<sup>2</sup> - The International Accounting Standards Board, discussion paper DP/2009/1 Leases—Preliminary Views, op, cit, paragraph 3.28, p29.



وجهة نظرهم العامة حول الورقة، فبالنسبة للردود التي لم تؤيد التغييرات المقترحة في هذه الورقة كانت من معدي البيانات المالية، وأجمعت على نفس الأسباب كما يلي<sup>1</sup>:

- تعقيد النموذج الجديد لمحاسبة الإيجار.
- تنفيذ النموذج الجديد سيكلف الشركات الكثير من الأموال، ولا يمكن معرفة ما إذا كانت الفوائد التي ستحقق من تطبيق هذا النموذج كافية لتغطية هذه التكاليف أم لا.
- النموذج الجديد لم يراعي بشكل دقيق الطبيعة المتنوعة والمعقدة لعقود الإيجار.
- النموذج الجديد لا يزال يفتح المجال لاتخاذ قرارات الحكم والتلاعب.

### الفرع الثاني: مسودة العرض 2010

نشر مجلس IASB ومجلس FASB أول مسودة عرض مشتركة لهما ED/ 2010/9 بعنوان " الإيجار " في أوت 2010، والتي وضحت كيفية المحاسبة عن عقود الإيجار، وكانت هذه المسودة مفتوحة للتعليق إلى غاية 15 ديسمبر 2010<sup>2</sup>.

#### 1- محتوى المسودة

اقترحت هذه المسودة الانتقال من النموذج السابق " نموذج الملكية " إلى نموذج جديد يعرف بـ " نموذج حق الاستخدام"، والذي يلزم كل من المستأجر والمؤجر على الاعتراف بالأصول والالتزامات (مدفوعات الإيجار) الناشئة عن عقود الإيجار، وتخضع الأصول للقياس المبدئي بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار، وقياس لاحق يتمثل في اهتلاك الأصل على مدى مدة الإيجار أو العمر الإنتاجي أيهما أقصر، إضافة إلى اختبارات انخفاض القيمة حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية، كما يمكن أيضا أن يخضع الأصل لإعادة التقييم في بعض الحالات، أما الالتزامات فهي تساوي مبدئيا مبلغ الأصول المرسلة، في حين تخضع الإيجارات المتغيرة وفترات تجديد العقد الاختيارية للتقدير والتوقع<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- Roger Hussey, **Accounting for Leases and the Failure of Convergence**, Athens Journal of Business & Economics - Volume 4, N°01, January 2018, p p, 13-14.

<sup>2</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2010/9 Leases**, August 2010 , p 03.

<sup>3</sup> - Yuri Biondi And all, op, cit, p 863.

اقترحت مسودة العرض ED/ 2010/9 على المؤجرين خيارين لمعالجة عقود الإيجار، أطلق على الخيار الأول " نهج التزام الأداء " ( Performance obligation approach ) والذي ينظر إلى الأصل الأساسي على أنه المورد الاقتصادي للمؤجر، وينشئ عقد الإيجار أصلاً جديداً يتمثل في الحق في استلام مدفوعات الإيجار، والتزاماً جديداً يتمثل في التزام المؤجر بالسماح للمستأجر بالاستمرار في استخدام الأصل الأساسي خلال فترة الإيجار (التزام الأداء)، وفقاً لهذا النهج فإن المؤجر لا يفقد السيطرة على الأصل الأساسي عند تأجيله، بل يستمر في الاعتراف بالأصل في ميزانيته جنباً إلى جنب مع الحق في استلام مدفوعات الإيجار<sup>1</sup>.

أما الخيار الثاني فعرف بـ " نهج إلغاء الاعتراف " أو " نهج الاستبعاد " ( Derocognition approach ) والذي يعتمد على مدى تحويل المنافع والمخاطر المرتبطة باستخدام الأصل الأساسي، فإذا كان عقد الإيجار ينقل جزء كبير من هذه المخاطر والمنافع الاقتصادية إلى المستأجر يمكن للمؤجر تطبيق نهج إلغاء الاعتراف، والذي يتطلب إزالة كل أو جزء من الأصل الأساسي من ميزانيته وتسجيل الحق في استلام مدفوعات الإيجار<sup>2</sup>، وأشارت المسودة إلى انقسام هذا النهج إلى نوعين " نهج إلغاء الاعتراف الكلي "، والذي بموجبه يستبعد المؤجر الاعتراف بكامل الأصل الأساسي ويعترف بالحق في استلام مدفوعات الإيجار، والأصل المتبقي والذي يمثل حقوقه بعد انتهاء مدة عقد الإيجار، أما النوع الثاني يتمثل في نهج " إلغاء الاعتراف الجزئي "، والذي بموجبه يستبعد المؤجر الاعتراف بجزء من الحقوق التي تمثل استخدام الأصل الأساسي خلال فترة الإيجار، ويعترف فقط بالدخل الناتج عن جزء الأصل الأساسي الذي تم تحويله إلى المستأجر<sup>3</sup>.

وحددت مسودة العرض ED2010/9 نطاقاً جديداً لتطبيق معيار الإيجار المقترح على جميع العقود باستثناء عقود إيجار الأصول غير الملموسة، وعقود الإيجار المتعلقة باستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وغيرها من الموارد غير المتجددة، عقود إيجار الأصول البيولوجية، عقود الإيجار بين تاريخ الإبرام وتاريخ بداية العقد إذا استوفت تعريف العقد المتوقع خسارته المنصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي IAS37<sup>4</sup>.

لهذا يمكن القول أن سبب استبعاد هذه الأنواع من عقود الإيجار من نطاق تطبيق المعيار المقترح جاء في الإطار الاستجابة لأغلبية الانتقادات التي تلقاها المجلسان بخصوص تعقيد النموذج المقترح، وأنه سيكون مكلفاً جداً عند تنفيذه.

<sup>1</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2010/9 Leases**, op, cit, paragraph BC16, p 12.

<sup>2</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2010/9 Leases**, op, cit, paragraph BC19, p 13.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph BC21, BC22, p 13.

<sup>4</sup> - Deloitte: IFRS in Focus, **IASB issues Exposure Draft on Lease Accounting**, August 2010, p 02.

كما أشارت المسودة ED2010/9 إلى تقسيم عقود الإيجار إلى عقود إيجار قصيرة الأجل مدتها 12 شهرا أو أقل، وعقود الإيجار طويلة الأجل، فإذا دخل المستأجر في عقد إيجار قصير الأجل لن يكون مطالبا برسملة الأصل بل يكفي فقط بتسديد مدفوعات الإيجار على مدى فترة الإيجار، والاعتراف بها في بيان الدخل<sup>1</sup>، ووضحت هذه المسودة أيضا أن كل من المستأجرين والمؤجرين مطالبين بتحديد الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب عقود الإيجار، على أساس " أطول مدة إيجار ممكنة " بما في ذلك خيارات التمديد أو الإنهاء<sup>2</sup>.

وفي الأخير اقترحت مسودة العرض الإفصاحات الخاصة بعقود الإيجار، وألزمت الكيانات بضرورة الكشف عن كل المعلومات المتعلقة بطبيعة عقود الإيجار، وشروط العقد، وأي خيارات تمديد، أما بالنسبة للعقود قصيرة الأجل فيجب الإفصاح عن قيمة عقد الإيجار، وتهدف هذه الإفصاحات إلى زيادة شفافية المعلومات المالية ومساعدة مستخدمي البيانات المالية في الحصول على كل المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار التي تمتلكها الكيانات<sup>3</sup>.

## 2- التعليقات والانتقادات الموجهة للمسودة

بعد انتهاء فترة التعليق على مسودة العرض ED2010/9، استقبل المجلسان العديد من التعليقات والانتقادات حول العناصر التي جاءت في المسودة كما يلي<sup>4</sup>:

- عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية لنفس معاملة الإيجار بين المؤجر والمستأجر، رغم أن المقترحات الجديدة للمحاسبة عن عقود الإيجار تسعى إلى تحقق خاصية القابلية للمقارنة، إلا أنه من المحير أن تسمح هذه المسودة بالاختلاف في طرق معالجة نفس عقد الإيجار عند كل من المستأجر والمؤجر، لذلك يفضل الوصول إلى نهج محاسبي موحد لمعالجة عقود الإيجار يشمل على بعد تشغيلي وبعد تمويلي.

- الاعتراض على تضمين خيارات تمديد عقد الإيجار في مدة العقد لأن ذلك قد يؤدي إلى المبالغة في تقدير الالتزام الذي يتحمله المستأجر، كما أن هذا الخيار لا يفي بتعريف الالتزام الصادر عن المجلسان لهذا يفضل أن لا يتم تضمين خيار تمديد عقد الإيجار في مدة عقد الإيجار إلا إذا كان لدى المستأجر حافز اقتصادي كبير لممارسة هذا الخيار.

<sup>1</sup> - Ibid, p 03.

<sup>2</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2010/9 Leases**, op, cit, paragraph BC118, p 37.

<sup>3</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2010/9 Leases**, op, cit, paragraph BC169, p 52.

<sup>4</sup> - Yuri Biondi, And all, p p , 864-865.

- عدم إظهار العقود قصيرة الأجل مثل العقود التنفيذية في الميزانية يؤدي إلى الاستمرار في خلق إشكال التمويل خارج الميزانية، لهذا يفضل أن تتم المحاسبة عن جميع عقود الإيجار سواء القصيرة أو الطويلة الأجل على أساس ثابت.
- عقود الإيجار التي تم استثنائها من نطاق تطبيق المعيار المقترح قد تتضمن أصول ذات مبالغ كبيرة، واستبعادها بهذا الشكل يمكن أن يفتح العديد من الثغرات التي يمكن استخدامها للتلاعب والتحايل على مقصد معيار الإيجار المقترح.
- تعريف عقد الإيجار الذي قدمته مسودة العرض ED2010/9 جاء موسع للغاية إذ يمكن أن تتدرج ضمنه كل ترتيبات الإيجار والخدمة، والبيع وإعادة التأجير، لهذا يجب إعادة النظر في ذلك التعريف والفصل بين مكونات الإيجار وغير الإيجار.
- تعقيد وصعوبة تنفيذ بعض العناصر أهمها القياس الأولي والقياس اللاحق لحقوق والتزامات عقد الإيجار.
- الجدل حول معدل الخصم المناسب لاستخدامه في معالجة عقود الإيجار، فبالنسبة للمستأجر فإن المعيار المقترح يتطلب استخدام معدل الاقتراض الإضافي، أو المعدل الذي يفرضه المؤجر على المستأجر إذا أمكن تحديده، أما المؤجر يمكنه أن يستخدم المعدل الإضافي أو المعدل الضمني في عقد الإيجار أو العائد على الممتلكات، ويعكس اختيار معدل الخصم الجوهر الاقتصادي لعقد الإيجار، واختلاف المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المتعاقدان، لكن في نفس الوقت يخلق إشكال تقييم نفس عقد الإيجار بطرق مختلفة.
- وفي إطار الاستجابة للتعليقات والانتقادات الموجهة لمسودة العرض ED2010/9، عقد كل من مجلس IASB ومجلس FASB عدة اجتماعات مع الكثير من المنظمات والأطراف المهمة على مستوى العالم، إضافة إلى الموائد المستديرة في عدة دول وحلقات عمل حضرها ممثلون عن عدة منظمات، وفي يناير 2011 وجه فريق العمل اهتمامه لإعادة النظر في كل القضايا التي كانت محل انتقاد وأكد المجلسان إصرارهم على مواصلة العمل وإجراء التعديلات اللازمة من أجل الوصول إلى وضع معيار إيجار قادر على إخراج بيانات مالية متسقة وقابلة للمقارنة.

## الفرع الثالث: مسودة العرض ED2013/6

قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية بنشر مسودة العرض ED2013/6 بعنوان " عقود الإيجار " في 16 ماي 2013، والتي تعكس منهج منفتح للاعتراف بعقود الإيجار وقياسها، وفتحت للتعليق إلى غاية سبتمبر 2013<sup>1</sup>.

## 1- محتوى المسودة

بدأت هذه المسودة بتعديل تعريف عقد الإيجار وتحديد بدقه، وحددت شرطين يجب توفرهما في العقد حتى يتم تصنيفه كعقد إيجار كما يلي<sup>2</sup>:

- أن يتضمن العقد أصلاً قابلاً للتحديد؛
  - أن يكون العقد ينقل الحق في التحكم في استخدام الأصل المحدد لفترة معينة مقابل عوض.
- والعقود التي لا تتوفر فيها هذين الشرطين تصنف كعقود خدمة، ولا يتم الاعتراف بها في الميزانية.
- نلاحظ أن تعريف عقد الإيجار الذي حددته هذه المسودة ألغى عنصر " نقل المخاطر والمنافع الاقتصادية المرتبطة باستخدام الأصل " الذي كان سائد في المعايير السابقة، وتم استبدالها بعنصر " حق التحكم في الاستخدام " (السيطرة ) وهو عنصر جديد في تعريف عقد الإيجار ويسهل الفصل في تصنيف العديد من اتفاقيات الإيجار ومعالجتها بشكل موحد.
- كما أعادت هذه المسودة النظر أيضاً في تحديد مدة عقد الإيجار التي تتضمن فترة التأجير غير قابلة للإلغاء بما في ذلك خيار تمديد أو إنهاء عقد الإيجار إذا كان لدى المستأجر حافز كبير لممارسة هذين الخيارين، أما بالنسبة لعقود الإيجار قصيرة الأجل (أقل من 12 شهراً ) إذا كانت لا تحتوي على حافز لممارسة خيار تمديد العقد، فلن يكون من الضروري الاعتراف بها في الميزانية، أما إذا كانت تحتوي على خيار التمديد فيجب الاعتراف بها في الميزانية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2013/6 Leases**, May 2013, p 02.

<sup>2</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2013/6 Leases**, op, cit, paragraph 06, p 13.

<sup>3</sup> - Christine Lund, **Exposure Draft 2013/06 effekt for den regnskabsmæssige behandling af leasing for leasingtager**, HD Regnskab og Økonomistyring, Copenhagen Business School, 2014, p 29.

نلاحظ أن مسودة العرض ED2013/6 وضعت هذا الشرط بخصوص عقود الإيجار قصيرة الأجل لمنع التلاعب بتحديد فترات إيجار قصيرة لغرض تجنب الاعتراف بعقود الإيجار في الميزانية.

## 1-1 تصنيف عقود الإيجار

أحدثت مسودة العرض ED2013/6 تغيير جوهري في تصنيف عقود الإيجار واقترحت إلغاء تصنيفها إلى عقود تشغيلية وعقود تمويلية، واستبداله بالتصنيف إلى عقود إيجار من النوع A و عقود إيجار من النوع B، وقرر المجلسان إتباع نهج مزدوج في تصنيف عقود الإيجار لأنهم وجدوا أن استخدام نموذج محاسبي واحد لمعالجة كل أنواع عقود الإيجار لن يكون قادرا على تمثيل الجوهر الاقتصادي لمجموعة واسعة من عقود الإيجار المختلفة<sup>1</sup>.

ويتم تصنيف عقود الإيجار إلى النوع A أو النوع B في بداية عقد الإيجار عندما يكون الأصل متاحا للمستأجر ولا يمكن تغييره بعد ذلك :

### أ- عقود الإيجار من النوع A.

تتمثل في العقود المتعلقة بالأصول والممتلكات المنقولة كالمعدات والأدوات وغيرها، التي تكون فيها القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار تشكل جزءا مهما بالنسبة للقيمة العادلة للأصل في تاريخ بداية العقد، ومدة العقد تغطي جزءا كبيرا من العمر الاقتصادي للأصل، أي أن المستأجر يستهلك جزءا مهم من الأصل على مدى فترة الإيجار<sup>2</sup>.

### ب- عقود الإيجار من النوع B:

تتمثل في العقود المتعلقة بالأصول والممتلكات غير المنقولة كالأراضي، المباني، التي تكون فيها القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار غير مهمة مقارنة بالقيمة العادلة للأصل، ومدة العقد لا تغطي جزءا كبيرا من العمر الاقتصادي للأصل، أي أن المستأجر يستهلك جزء ضئيل من الأصل على مدى فترة الإيجار<sup>3</sup>.

## 1-2 عرض عقود الإيجار

ألزمت مسودة العرض ED2013/6 المستأجر على ضرورة الاعتراف بجميع عقود الإيجار في الميزانية

<sup>1</sup> - Tyler M. Padgett, op, cit, p 15.

<sup>2</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2013/6 Leases**, op,cit, paragraph 29, p17.

<sup>3</sup> - Ibid, paragraph 30, p17.

كأصل ( حق استخدام ) والتزام باستثناء عقود الإيجار التي تقل مدتها عن 12 شهرا ولا تحتوي على خيار التمديد، ويتم عرض عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجر كما يلي<sup>1</sup>:

### الميزانية

يجب على المستأجر عرض الأصول والالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار في الميزانية ضمن بنود منفصلة عن الأصول والالتزامات الأخرى، كما يمكنه اختيار الجمع بينها بشرط أن يوضح كل ما يتعلق بعقود الإيجار في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية، وتطبق هذه القاعدة على جميع عقود الإيجار سواء كانت من النوع A أو من النوع B.

### بيان الدخل

في بيان الدخل يقوم المستأجر بعرض ما يلي:

- بالنسبة لعقود الإيجار من النوع A: يتم عرض كل من الفائدة وقسط اهتلاكه الأصل في بندين منفصلين عن المصاريف الأخرى.
- بالنسبة لعقود الإيجار من النوع B: تدمج الفائدة والاهتلاك في إجمالي مدفوعات الإيجار وتعرض ضمن المصاريف التشغيلية.

### بيان التدفق النقدي

- بالنسبة لعقود الإيجار من النوع A: يتم عرض القسط الرئيسي لمدفوعات الإيجار ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، بينما تعرض الفوائد ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- بالنسبة لعقود الإيجار من النوع B: يتم عرض القسط الإجمالي لمدفوعات الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- يتم تصنيف مدفوعات الإيجار المتغيرة ومدفوعات عقود الإيجار قصيرة الأجل التي لم يتم تضمينها في التزام الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

### 3-1 الإفصاح عن عقود الإيجار

<sup>1</sup> - Ibid, paragraph 54-57, p20.

حددت مسودة العرض ED2013/6 الإفصاحات التي تجعل معالجة عقود الإيجار أكثر قابلية للفهم من قبل مستخدمي البيانات المالية، والمتمثلة في تقديم معلومات حول طبيعة العقد، وتقييم ما إذا كانت هناك أجزاء من اتفاقيات الإيجار لا تحتوي على عقود إيجار بل تمثل عقود خدمة وغيرها من المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار<sup>1</sup>.

## 2- التعليقات والانتقادات الموجهة للمسودة

بعد انتهاء فترة التعليق على مسودة العرض ED 2013/6 في 13 سبتمبر 2013 استقبل كل من مجلس IASB ومجلس FASB التعليقات والانتقادات من مختلف المنظمات المهنية والشركات وأصحاب المصالح في مختلف دول العالم، وركز المجلسان على الحصول على أكبر عدد ممكن من التعليقات من مستخدمي البيانات المالية والمحاسبين من أجل الاقتراب أكثر من إصدار معيار محاسبي جديد لعقود الإيجار.

تجسدت معظم التعليقات والانتقادات على هذه المسودة فيما يلي<sup>2</sup>:

- دعم العديد من مستخدمي ومعدّي البيانات المالية النموذج المقترح في هذه المسودة فيما يتعلق بالاعتراف بالأصول والالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار.
- عدم الحاجة إلى وضع معيار محاسبي جديد لعقود الإيجار بل يمكن للمجلسان التركيز على تعديل وتحسين معيار المحاسبة الدولي IAS17 بدلا من تغييره .
- الاعتراض على تغيير طريقة معالجة عقود الإيجار التشغيلية، بل يمكن تحسينها فقط من خلال إلزام المستأجرين بالكشف عن القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار التشغيلي المستقبلية والتي تعتبر حلا عمليا وغير مكلف.
- يرى بعض المدققين أنه إذا تم تحسين متطلبات الإفصاح في معيار IAS17 سيصبح لدى مستخدمي البيانات المالية معلومات كافية لإجراء التعديلات اللازمة لتحليلاتهم.
- عبّر الكثير من مستخدمي البيانات المالية عن تخوفهم بشأن تطبيق النهج المزدوج لعقود الإيجار الذي يخلق تكاليف إضافية، ومتطلبات إعادة التقييم الدوري للأصول والالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار.
- تطبيق النهج المقترح في هذه المسودة سيكون مكلفا ومعقدا، لهذا اقترح العديد من المنتقدين على المجلسان القيام بإعداد تحليل تفصيلي للتكلفة والعائد قبل اعتماد التعديل.

<sup>1</sup> - The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2013/6 Leases**, op,cit, paragraph 58, p21

<sup>2</sup> - Christine Lund, op, cit, p p, 39-40.



- عدم تقديم دليل واضح وتعريفات دقيقة للتمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة والعقود الأخرى .
- رغم توصل هذه المسودة إلى اقتراح نموذج محاسبي قادر على معالجة وتقييم عقود الإيجار بطريقة تلبي إلى حد كبير احتياجات مستخدمي البيانات المالية، وتقدم رؤية صادقة وعادلة عن الوضع المالي للكيانات، إلا أن هناك بعض التحديات التي لا تزال تترك مجالاً للتحسين والتعديل في الاقتراحات المقبلة.

**الفرع الرابع: نهاية المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية**

ظل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB يعملان بجد لإنتاج مجموعة من معايير الإيجار المتقاربة التي تسعى إلى تحسين جودة البيانات المالية، لكن في الأخير لم يوفق هذان المجلسان في إتمام المشروع المشترك لهما والمتمثل في وضع مجموعة واحدة من المعايير، وأعلنوا في 27 أغسطس 2014 في اجتماع مشترك لهما عن قرار السير في طريق منفصل والتعامل مع عقود الإيجار بشكل مختلف، وكان سبب الخلاف بين المجلسان يدور حول ما إذا كانت محاسبة عقود الإيجار لدى المستأجر يجب أن تتبع نهج مزدوج (FASB)، أو نهجاً واحد (IASB)<sup>1</sup>.

ومن بين العوامل التي أدت إلى قرار انفصال المجلسان هو تعارض مصالح كل من مستخدمي ومعدّي البيانات المالية، فبعد إصدار مسودة العرض لعام 2013 تلقى المجلسان الكثير من التعليقات منها ما جاء من معدّي البيانات المالية الذين عارضوا بالأغلبية الاقتراح الجديد باعتقادهم أن التغيرات التي جاءت بها المسودة لا تمثل حلاً للمشكلة، وإنما ستؤدي فقط إلى رفع التكلفة وأنها جاءت معقدة للغاية وستزيد الأمور سوءاً على المدى الطويل، أما مستخدمي البيانات المالية فقد دافعوا عن ضرورة تغيير معايير الإيجار منذ فترة طويلة، لأن المعايير القديمة لا تسمح بإجراء تقييم دقيق للبيانات المالية للشركات، وفي إطار تعليقاتهم بشأن مسودة العرض لعام 2013 طرحوا العديد من عناصر النموذج المقترح التي لا تزال تحتاج إلى تعديلات ومزيداً من العمل، وفي نفس الوقت أشاروا إلى أن التغيرات الإضافية المقترحة ستؤدي إلى تأخير تنفيذ النموذج الجديد، واقترحوا على المجلسان استكمال تنفيذ معاييرهم الجديدة مع السماح بإجراء التعديلات عند ظهور أي إشكال في المستقبل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - Tyler M. Padgett, op, cit, p 17.

<sup>2</sup> - Idem.

## المطلب الثالث: نموذج الإيجار الجديد

## الفرع الأول: نموذج الإيجار الجديد على المستوى الدولي IFRS16

في الفاتح من جانفي لسنة 2016 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار جديد لمعالجة عقود الإيجار المتمثل في المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 بعنوان "عقود الإيجار"، وبموجب هذا المعيار تم إلغاء التصنيف المزدوج لعقود الإيجار والاعتماد على نموذج واحد يتم من خلاله رسملة على كل العقود باستثناء عقود الإيجار قصيرة الأجل، وعقود إيجار الأصول منخفضة القيمة، وسمح مجلس معايير المحاسبة الدولية للمستأجر باتخاذ القرار بشأن طريقة تسجيل عقود الإيجار قصيرة الأجل أو منخفضة القيمة، إذ يمكنه إتباع متطلبات المعيار الجديد IFRS16، أو الاستمرار في إتباع قواعد المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، وتهدف هذه الاستثناءات في المعيار الجديد تبسيط إلى محاسبة الإيجار وتقليل تكاليف تنفيذه، أما بالنسبة لمحاسبة عقود الإيجار لدى المؤجر لم يحدث المعيار الجديد تغيرات كبيرة، إذ يتم الاستمرار في تصنيف عقود الإيجار إما كعقود إيجار تشغيلية أو عقود إيجار تمويلية وفق شروط مماثلة لشروط المعيار السابق<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: نموذج الإيجار الجديد على المستوى الأمريكي ASC842

في فيفري 2016 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية معيار الإيجار الجديد بعنوان "Leases.fasb ASC Topic 842"، والذي اختار إتباع النهج المزدوج في معالجة عقود الإيجار التي يصنفها إلى نوعين مختلفين إما عقود إيجار تمويلية أو عقود إيجار تشغيلية عند المستأجر، بينما يصنف المؤجر عقد الإيجار على أنه نوع مبيعات، أو تمويل مباشر، أو عقد إيجار تشغيلي<sup>2</sup>.

الجزء المهم في هذا المعيار هو ضرورة رسملة كلا النوعين من عقود الإيجار في ميزانية المستأجر، ويتم تصنيف عقود الإيجار بالاعتماد على شروط مشابهة للشروط المذكورة في المعيار السابق ASC840، ويجب على المستأجر بشكل عام تسجيل أصل حق الاستخدام، والتزام الإيجار بناء على القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار المتبقية لكل من عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، ويقوم أيضا برسملة التكاليف المباشرة الأولية كجزء من أصل حق الاستخدام، إضافة إلى ضرورة تقييم انخفاض القيمة للأصل باستخدام معيار ASC360<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - Francesca Magli And all, **The Effects on Financial Leverage and Performance: The IFRS 16**, International Business Research, Vol. 11, No. 8, 2018, p 77.

<sup>2</sup> -PWC, **Leases**, Partially updated November 2019, Lease guide, United States of America., p 1-2.

<sup>3</sup> -Ibid, p 3-2.

وفق معيار ASC842 فإن عرض كلا النوعين من عقود الإيجار في ميزانية المستأجر متشابهة، حيث يتم الاعتراف بحق استخدام الأصل ضمن الأصول، والتزام الإيجار ضمن الالتزامات، بينما يختلف عرضهما في بيان الدخل، ففي حالة عقد إيجار تشغيلي يظهر قسط الإيجار كمصروف في بند واحد على مدى فترة الإيجار، أما في حالة عقد الإيجار التمويلي تظهر الفائدة على التزام الإيجار منفصلة عن إهلاك أصل حق الاستخدام، أي أن الفائدة تظهر في بند والإهلاك يظهر في بند آخر مستقل في بيان الدخل المستأجر<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16

جاء معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 بمفاهيم ومبادئ جديدة لمعالجة عقود الإيجار عند المستأجر مختلفة تماماً عن مبادئ المعايير السابقة، أهمها إظهار معظم عقود الإيجار في الميزانية كأصول والتزامات، وضرورة التمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة بالاعتماد على بعض الشروط التي حددها المعيار بدقة، وكذا فكرة الفصل بين مكونات الإيجار وتقسيمها إلى مكونات إيجارية ومكونات غير إيجارية ومعالجة كل منهما بطريقة مستقلة وغيرها من المفاهيم الأخرى، أي أن هذا المعيار ركز أساساً على الجوهر الاقتصادي لعقود الإيجار بدلاً من الاهتمام بالجانب القانوني والشكلي للعقد، وذلك لغرض الوصول إلى تقديم معلومات ملائمة وكافية لمستخدمي القوائم المالية تعكس الصورة الصادقة والحقيقية لعقود الإيجار.

سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح بعض المفاهيم الأساسية التي جاء بها معيار IFRS16 لهذا تم تقسيمه إلى:

#### المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول معيار IFRS16

#### المطلب الثاني: تعريف وتحديد عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16

#### المطلب الثالث: مكونات عقد الإيجار

#### المطلب الرابع: تصنيف عقود الإيجار

<sup>1</sup> - PWC, Leases, op, cit, p 9-2.

## المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول معيار IFRS16

## الفرع الأول: أسباب إصدار معيار IFRS16

ساهمت الانتقادات العديدة الموجهة للمعيار المحاسبي الدولي السابق IAS 17 في قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار معيار جديد لمعالجة عقود الإيجار يعرف بـ معيار الإبلاغ المالي IFRS16، وتتلخص أهم هذه الانتقادات فيما يلي:

- عدم تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية:

يعتقد العديد من مستخدمي البيانات المالية (مستثمرين، محللين...) أن عقود الإيجار التشغيلية تؤدي إلى نشوء أصول والتزامات من الضروري الاعتراف بها في البيانات المالية للمستأجرين، وأن عدم إظهارها سيجبر مستخدمي البيانات المالية على إجراء تعديلات على تلك البيانات لتأخذ بعين الاعتبار الأصول والتزامات المتعلقة بعقود الإيجار وتعكس تأثيرها في الربح أو الخسارة، وتعتمد هذه التعديلات على المعلومات المتاحة للمستخدمين في الملاحظات على البيانات المالية (الافصاحات)، إلا أن هذه المعلومات قد تكون في معظم الحالات غير كافية بالنسبة لهم لإجراء تعديلات موثوقة على المبالغ المعترف بها، مما يجعل مستخدمي البيانات المالية يلجئون إلى أسلوب التقدير والافتراض والذي عادة ما يعطي نتائج مبالغ فيها (تضخيم) أو نتائج تقلل من قيمة الالتزامات والأصول المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية<sup>1</sup>.

- ضعف القواعد التي تحدد تصنيف عقود الإيجار إلى عقود إيجار تمويلية أو تشغيلية حسب معيار المحاسبي الدولي السابق IAS 17، لأنها تترك مجالاً للاجتهاد والحكم الشخصي في التصنيف إذ يمكن تصنيف نفس عقد الإيجار بطريقة مختلفة بين منشأة وأخرى وبالتالي اختلاف المعالجة المحاسبية، وهذا ما يقلل من إمكانية مقارنة البيانات المالية من طرف مستخدمي البيانات المالية<sup>2</sup>.
- غياب الشفافية والصورة العادلة:

يؤدي عدم إظهار المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية ضمن البيانات المالية للمستأجرين إلى ضعف شفافية البيانات المالية، وعدم إعطاء صورة صادقة للمستخدمين عن المركز المالي للمنشأة، وعدم تمكنهم من

<sup>1</sup> - IASB, Discussion Paper, **Leases Preliminary Views**, mars 2009, paragraph 1.12, P 14

<sup>2</sup> - Ibid, paragraph 01.12, P 14

إجراء المقارنة بين البيانات المالية للمنشآت التي تكتسب أصولها عن طريق الإيجار والمنشآت التي تلجأ إلى الاقتراض لتمويل عملية اقتناء الأصول، إلا بعد إجراء التعديلات اللازمة<sup>1</sup>.

- عدم احترام قيود الإطار المفاهيمي:

يرى العديد من المنتقدون لمعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 أن هناك عدم توافق بين متطلبات المعيار والإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، لأن حق استخدام الأصل الذي يحصل عليه المستأجر عند إبرام عقد الإيجار يفي بمعايير تحديد وتعريف الأصل في الإطار المفاهيمي، وفي المقابل يلبي التزام المستأجر بدفع أقساط الإيجار على مدى فترة الإيجار تعريف الالتزام، بينما حسب معيار IAS17 إذا قام المستأجر بتصنيف العقد على أنه عقد إيجار تشغيلي، فلن يتم الاعتراف بهذا الحق وهذا الالتزام ضمن أصول وخصوم الميزانية المستأجر، وهو ما يتعارض مع المبادئ المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: هدف ونطاق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16

##### أولاً: هدف المعيار

يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار، وذلك بهدف ضمان تقديم المستأجرين والمؤجرين معلومات ملائمة بطريقة تعطي تعبيراً صادقاً عن تلك المعاملات، تعطي هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة<sup>3</sup>.

يتطلب المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 من المنشآت أن تأخذ بعين الاعتبار شروط وأحكام العقود وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة، وتلتزم بتطبيق المعيار بشكل ثابت على العقود ذات الخصائص المماثلة وفي الظروف المماثلة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - Pierre SCHEVIN, **Comptabilisation Des Contrats De Location en Normes IFRS: L'IAS 17 et Le Projet De Réforme**, Revue Française de Comptabilité, N°427, Décembre 2009, P 06.

<sup>2</sup> - Pierre SCHEVIN, op, cit, p06.

<sup>3</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 858.

<sup>4</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين socpa، عقود الإيجار وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي 16، ص 1005.

## ثانياً: نطاق المعيار

يطبق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على كافة عقود الإيجار، باستثناء<sup>1</sup>:

- عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة؛
  - عقود إيجار الأصول البيولوجية المحتفظ بها بواسطة المستأجر (معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة")؛
  - ترتيبات امتياز الخدمة العامة ضمن نطاق لجنة تفسيرات معيار التقارير المالية الدولية رقم 12 "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"؛
  - تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيراد من العقود مع العملاء"؛
  - الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة"، لمثل هذه البنود كالأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق الطبع والنشر.
- يجوز للمستأجر ولكن ليس مطلوب منه تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار الأصول غير الملموسة ماعدا تلك الوارد وصفها في الفقرة السابقة.

## ثالثاً: إعفاءات من الاعتراف

يجوز للمستأجر اختيار عدم تطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على<sup>2</sup>:

- عقود الإيجار قصيرة الأجل؛
- عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة.

## المطلب الثاني: تعريف وتحديد عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16

يعرف معيار IFRS16 عقد الإيجار بأنه "عقد أو جزء من عقد يحول الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن في مقابل عوض"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> EY's International Financial Reporting Standards Group, **Applyin IFRS - A closer look at IFRS 16 Lease**, Updated 1 December 2020, Group London, p05.

<sup>2</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 859.

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الملحق (أ)، ص 16.

يلاحظ من خلال هذا التعريف أنه يتم تحليل أي عقد إيجار على أنه اكتساب لحق استخدام أصل معين خلال مدة زمنية محددة (مدة العقد)، مقابل الالتزام بدفع مبلغ الإيجار، كما يركز تعريف عقد الإيجار وفقاً لهذا المعيار على مفهوم السيطرة (control) وقدرة المستأجر على التحكم بالأصل محل عقد الإيجار<sup>1</sup>.

وحدد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 شروط جديدة يجب أن تعتمد عليها الكيانات في بداية عقد الإيجار لتقييم ما إذا كان هذا العقد يمثل عقد إيجار أو ينطوي في حقيقته على عقد إيجار فقط، والتي يمكن إيضاحها كما يلي:

### الفرع الأول : تحديد الأصل

عادة ما يتم تحديد الأصول الخاضعة للإيجار بشكل صريح في العقد، كما يمكن تحديدها بشكل ضمني في التاريخ الذي تصبح فيه متاحة للاستخدام من طرف العميل<sup>2</sup>.

ويمكن للعميل (المستأجر) أن يفقد الحق في السيطرة على استخدام الأصول محل العقد إذا كان المورد (المؤجر) يملك حق أساسي في استبدال تلك الأصول خلال فترة الاستخدام حتى لو كانت هذه الأصول محددة، ويصبح حق المورد في استبدال الأصل أساسياً إذا كان يملك القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام أو يستفيد اقتصادياً من ممارسة حقه في استبدال الأصل، أما إذا كان للمورد الحق في استبدال الأصل في تاريخ معين أو نتيجة لحدث معين فقط فإن هذا الحق لا يعتبر أساسياً، كما أن حق المورد أو التزامه باستبدال الأصل لأغراض الصيانة والإصلاح لن يمنع العميل من الحصول على استخدام الأصل محل العقد<sup>3</sup>. ويعتمد الكيان في تقييم ما إذا كان حق المورد في الاستبدال جوهرياً على الحقائق والظروف عند بداية العقد، إذ يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الأحداث المستقبلية التي لا يحتمل حدوثها، ويقدم معيار IFRS16 الأمثلة التالية للظروف التي من غير المحتمل أن تحدث عند بداية العقد وبالتالي يتم استبعادها عند تقييم ما إذا كان حق الاستبدال للمورد جوهرياً طوال فترة الاستخدام<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> - Wolfgang Toferer, *Der Übergang von IAS 17 auf IFRS 16 Versuch einer Abschätzung der bilanziellen Auswirkungen*, Springer Gabler, Germany, 2018, p 23.

<sup>2</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 859.

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرتين ب14 و ب15، الملحق ب، ص 20.

<sup>4</sup> - Nguyen Hong Ha And all, *Insights into IFRS16*, Grant Thornton International, 22 November 2021, p04.

- اتفاق بواسطة عميل مستقبلي لدفع سعر أعلى من معدل السوق لاستخدام الأصل؛
  - إدخال تكنولوجيا جديدة لم يتم تطويرها بشكل كبير في بداية العقد؛
  - اختلاف كبير بين استخدام العميل للأصل أو أداء الأصل واستخدام أو أداء الأصل المرجح في بداية العقد؛
  - اختلاف كبير بين السعر السوقي للأصل خلال فترة الاستخدام والسعر السوقي المرجح في تاريخ بداية العقد.
- إن الشرط الذي ينص بأن حق الاستبدال حتى يكون أساسيا يجب أن يستفيد منه المورد اقتصاديًا هو مفهوم جديد، وفي كثير من الحالات لن يستفيد المورد من ممارسة حق الاستبدال بسبب التكاليف المرتبطة باستبدال الأصل، فإذا كان هذا الأصل موجودًا في مقر العميل أو في أي مكان آخر فإن التكاليف المرتبطة بالاستبدال ستكون مرتفعة مقارنة بما لو كان الأصل موجودًا في مقر المورد، وبالتالي من المرجح أن تتجاوز هذه التكاليف قيمة الفوائد المرتبطة باستبدال الأصل، ومع ذلك حتى إذا وجد المورد أن تكلفة الاستبدال ليست مرتفعة فهذا لا يعني أنه سيستفيد اقتصاديًا من حق الاستبدال<sup>1</sup>.

يوضح معيار IFRS16 أيضًا أنه يجب على العميل أن يفترض أن حق الاستبدال للمورد ليس أساسيا عندما يتعذر عليه تحديد ما إذا كان للمورد حق أساسي في الاستبدال<sup>2</sup>، ويبين هذا المطلب أنه لا يفترض من العميل بذل جهد لتقديم دليل على أن حق الاستبدال للمورد ليس أساسيا، بينما يلاحظ أن المعيار لا يقدم نفس البند بالنسبة للموردين لأنه يجب أن يكون لديهم معلومات كافية لاتخاذ قرار بشأن ما إذا كان حق الاستبدال أساسيا أم لا.

كما يعتبر الأصل محددًا إذا كان متميز ماديًا على سبيل المثال طابق في مبنى، أما إذا كان غير متميز ماديًا على سبيل المثال الجزء من الطاقة الإنتاجية من كابل الألياف البصرية لا يعتبر أصلاً محددًا ما لم يمثل ما يقارب جميع الطاقة الإنتاجية للأصل ومن ثم يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل<sup>3</sup>.

يلاحظ أن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 وضع شروط دقيقة لتحديد الأصل محل العقد، حيث ركز على وجود أصل قابل للتحديد المادي، وحق العميل (المستأجر) في السيطرة على استخدام ذلك الأصل.

<sup>1</sup> - Sarah Carroll, **Insights into IFRS16**, Grant Thornton International, 22 November 2018, p02.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعيار الدولي للتقرير المالي 16**، الفقرة ب 19، ص 21.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، الفقرة ب 20، ص 21.



كما استخدم هذا المعيار مصطلح العميل للدلالة على المستأجر، مصطلح المورد للدلالة على المؤجر، ويرجع هذا إلى عدم وضوح نوعية العقد بعد هل هو عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار فقط، أي أن طبيعة العلاقة بين طرفي العقد (المستأجر، المؤجر) لم تتضح بعد<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: حق الحصول على فوائد اقتصادية

تتحقق السيطرة على استخدام الأصل محل العقد عندما يكون للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل خلال فترة زمنية معينة، ويمكن للعميل الحصول على الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل إما بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعدة طرق مثل: استخدام الأصل، أو الاحتفاظ به، أو تأجيره من الباطن، وتتمثل المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل في منتجاته الرئيسية والثانوية، والمنافع الاقتصادية الأخرى من استخدام الأصل التي يمكن تحققها من معاملة تجارية مع طرف ثالث<sup>2</sup>.

وعندما يتم تقييم الحق في الحصول على جميع المنافع الاقتصادية بشكل جوهري من استخدام الأصل، يجب أن يأخذ الكيان بعين الاعتبار المنافع الاقتصادية الناتجة عن استخدام الأصل ضمن النطاق المحدد لحق العميل في هذا الاستخدام على سبيل المثال<sup>3</sup>:

- إذا كان عقد الإيجار يقتصر على استخدام السيارة في منطقة معينة واحدة فقط خلال فترة الاستخدام، فإن الكيان يأخذ بعين الاعتبار المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة داخل تلك المنطقة فقط وليس خارجها؛ أو
  - إذا نص عقد الإيجار على أنه يمكن للعميل قيادة السيارة لمسافة تصل إلى عدد معين من الأميال خلال فترة الاستخدام، فإن الكيان يأخذ بعين الاعتبار المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة للأميال المسموح بها فقط.
- في بعض الحالات يفرض العقد على العميل أن يدفع للمورد أو أي طرف آخر جزءاً من التدفقات النقدية الناتجة من استخدام الأصل على سبيل العوض، وهذه التدفقات النقدية يجب اعتبارها جزءاً من المنافع الاقتصادية التي يحصل عليها العميل من استخدام الأصل، سبيل المثال إذا طلب من العميل أن يدفع للمورد نسبة من المبيعات الناتجة من استخدام متجر تجزئة على سبيل العوض لذلك الاستخدام، فهذا لا يمنع

<sup>1</sup> - عامر محمد سلمان، وآخرون، تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS 16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، المجلد 24، العدد 108، 2019، العراق، ص 495.

<sup>2</sup> - Kimber Bascom And all, IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting, KPMG International Standards Group, Publication N°: 137395, March 2021, p 38.

<sup>3</sup> - Ibid.

العميل من الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام متجر التجزئة لأن التدفقات النقدية الناتجة من تلك المبيعات تُعد منافع اقتصادية يحصل عليها العميل من استخدام المتجر<sup>1</sup>. يلاحظ أن السيطرة على استخدام الأصل بموجب معيار IFRS16 تنتقل إذا كان المستأجر قادر على الحصول على جميع المنافع الاقتصادية المباشرة وغير المباشرة من استخدام الأصل خلال المدة وضمن النطاق المحددين في العقد.

### الفرع الثالث: الحق في توجيه استخدام الأصل

يكون للعميل الحق في توجيه استخدام أصل محدد طوال فترة معينة في إحدى الحالتين الآتيتين فقط<sup>2</sup>:

- إذا كان للعميل الحق في توجيه الكيفية والغرض من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام؛ أو

- إذا كانت القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدام الأصل محددة مسبقاً:

- وكان للعميل الحق في تشغيل الأصل ( أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالطريقة التي يحددها ) طوال فترة الاستخدام من دون أن يكون للمورد حق تغيير إرشادات التشغيل؛ أو
- كان العميل قد صمم الأصل ( أو جوانب محددة من الأصل ) بطريقة تحدد مسبقاً الكيفية والغرض الذي سيستخدم له الأصل طوال فترة الاستخدام.

### أولاً: كيفية وغرض استخدام الأصل

يكون للعميل الحق في توجيه كيفية وغرض استخدام الأصل إذا كان يمكنه تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام، في حدود نطاق حقه في الاستخدام المحدد في العقد، وعند إجراء هذا التقييم يجب أن يأخذ الكيان بعين الاعتبار حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة بتغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام، وتكون حقوق اتخاذ القرار ذات صلة عندما تؤثر على المنافع الاقتصادية التي ستنتج عن الاستخدام، ومن المرجح أن تختلف حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة باختلاف العقود استناداً إلى طبيعة الأصل وشروط وأحكام العقد<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - Bonoît Lebrun, **IFRS 16 sur les contrats de location Décryptage d'une norme novatrice**, une tribune publiée sur le site RF comptable, N°440, juillet- Août 2016, p35.

<sup>2</sup>-Ibid.

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعيار الدولي للتقرير المالي 16**، الفقرة ب 25 ص22.

من أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي تمنح الحق للعميل في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل اعتماداً على الظروف وضمن النطاق المحدد لحق العميل في الاستخدام ما يلي<sup>1</sup>:

- حقوق تغيير نوع المخرجات التي ينتجها الأصل (على سبيل المثال اتخاذ قرار بشأن استخدام حاوية شحن لنقل بضائع أو للتخزين، أو اتخاذ قرار لتحديد تشكيلة المنتجات التي سيتم بيعها في متجر التجزئة)؛
  - حقوق تغيير توقيت إنتاج المخرجات (على سبيل المثال اتخاذ قرار بشأن توقيت استخدام ماكينة أو محطة طاقة)؛
  - حقوق تغيير مكان إنتاج المخرجات (على سبيل المثال اتخاذ قرار بشأن وجهة شاحنة أو سفينة، أو اتخاذ قرار بشأن مكان استخدام آلة)؛
  - حقوق تغيير إمكانية إنتاج المخرجات، وكمية تلك المخرجات (على سبيل المثال اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان سيتم إنتاج الطاقة من محطة طاقة، وما هي كمية الطاقة التي سيتم إنتاجها من تلك المحطة).
- أما حقوق اتخاذ القرار التي لا تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل فتتمثل في الحقوق التي تقتصر على تشغيل أو صيانة الأصل والتي يمكن أن يحتفظ بها العميل أو المورد، وعلى الرغم من أن هذا النوع من الحقوق يعد ضرورياً في كثير من الأحيان لكفاءة استخدام الأصل إلا أنه لا يعتبر من حقوق توجيه كيفية وغرض استخدام الأصل<sup>2</sup>.

### ثانياً: القرارات المحددة خلال فترة الاستخدام وقبلها<sup>3</sup>

تحدد القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل مسبقاً بعدة طرق على سبيل المثال يمكن تحديد هذه القرارات مسبقاً عن طريق تصميم الأصل أو عن طريق القيود التعاقدية على استخدام الأصل. عند تقييم ما إذا كان للعميل الحق في توجيه استخدام الأصل يجب على الكيان أن يأخذ بعين الاعتبار فقط الحقوق في اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الأصل خلال فترة الاستخدام، ما لم يكن العميل هو الذي صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل)، ونتيجة لذلك فإنه لا يجوز أن تأخذ القرارات المحددة مسبقاً قبل فترة الاستخدام في الحسبان إلا إذا كان للعميل الحق في تشغيل الأصل أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل

<sup>1</sup> - المرجع السابق، الفقرة ب 26 ص 22

<sup>2</sup> - المرجع السابق، الفقرة ب 27 ص 22.

<sup>3</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p24.

بالطريقة التي يحددها طوال فترة الاستخدام دون أن يكون للمورد حق تغيير إرشادات التشغيل، أو كان العميل قد صمم الأصل أو جوانب محددة من الأصل بطريقة تحدد مسبقاً الكيفية والغرض الذي سيستخدم له الأصل طوال فترة الاستخدام.

على سبيل المثال إذا كان العميل قادراً فقط على تحديد مخرجات الأصل قبل فترة الاستخدام، فإن العميل ليس له الحق في توجيه استخدام ذلك الأصل، لأن القدرة على تحديد المخرجات في العقد قبل فترة الاستخدام دون أي حقوق أخرى لاتخاذ القرارات فيما يتعلق باستخدام الأصل، تعطي العميل نفس الحقوق التي يتمتع بها أي عميل يشتري السلع أو الخدمات.

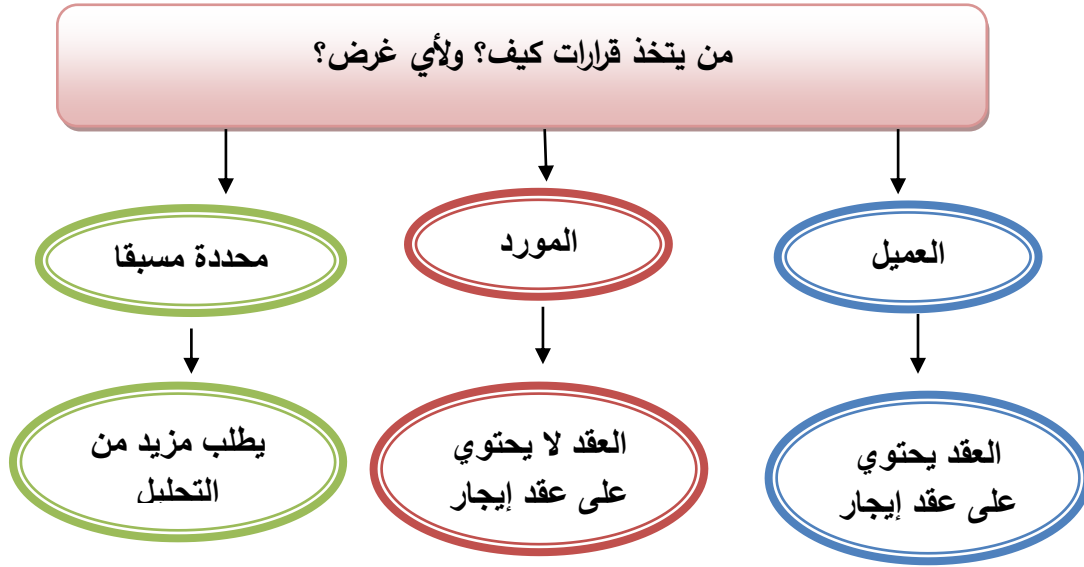
### ثالثاً: حقوق الحماية

- قد يتضمن العقد شروطاً وأحكاماً مصممة لحماية مصلحة المورد في الأصل أو في الأصول الأخرى، أو حماية موظفيه، أو ضمان التزام المورد بالأنظمة أو اللوائح، وفيما يلي بعض الأمثلة عن حقوق الحماية<sup>1</sup>:
- تحديد الحد الأقصى لحجم استخدام الأصل أو تقييد الإطار المكاني أو الزمني لاستخدام الأصل من طرف العميل؛
  - تقييد العميل إتباع ممارسات تشغيلية معينة؛
  - إلزام العميل بإبلاغ المورد بالتغييرات في كيفية استخدامه للأصل.
- وتحدد حقوق الحماية عادة نطاق حقوق العميل في الاستخدام ولكنها لا تمنع بمفردها العميل من امتلاك حق توجيه استخدام الأصل.

ويمكن تلخيص طريقة تقييم الحق في توجيه استخدام الأصل من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> - Kimber Bascom, op, cit, p 45

الشكل رقم (1.1): تقييم الحق في استخدام الأصل



Source: Kimber Bascom And all, **IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting**, KPMG International Standards Group, Publication N°: 137395, March 2021, p 45.

### المطلب الثالث: مكونات عقد الإيجار

#### الفرع الأول: فصل مكونات عقد الإيجار

غالبًا ما تحتوي العقود على أنواع مختلفة من التزامات المورد والتي قد تكون مزيّجًا من مكونات الإيجار أو مزيج من مكونات الإيجار وغير الإيجار، وفي حالة وجود هذا النوع من الترتيبات متعددة العناصر يجب أن يتم تحديد كل مكون منفصل لعقد الإيجار والمحاسبة عنه بشكل مستقل عن المكونات غير ايجارية.

ويعتبر الحق في استخدام الأصل عبارة عن مكون عقد إيجار منفصل عند توفر الشرطين الآتيين<sup>1</sup>:

1- إذا كان بإمكان المستأجر أن يستفيد من استخدام الأصل إما بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة للمستأجر بسهولة، وتتمثل هذه الموارد في السلع أو الخدمات التي يتم بيعها أو تأجيرها بشكل منفصل (بواسطة المؤجر أو الموردين الآخرين)، أو الموارد التي حصل عليها المستأجر بالفعل (من المؤجر أو من المعاملات أو الأحداث الأخرى)؛

2- إذا كان الأصل محل العقد لا يعتمد على الأصول الأخرى محل نفس العقد ولا يرتبط بها بدرجة كبيرة، على سبيل المثال قدرة المستأجر على اتخاذ قرار بعدم استئجار الأصل محل العقد دون أن يؤثر ذلك بشكل كبير

<sup>1</sup>-A Schmulian And all, **Introduction to IFRS**, Eighth Edition, printed by novus print, 2019, p238.

على حقه في استخدام الأصول الأخرى محل نفس العقد، مما يدل على أن هذا الأصل لا يعتمد على الأصول الأخرى محل العقد أو لا يرتبط بها بدرجة كبيرة.

إذا لم يتم استيفاء أحد هذين الشرطين أو كليهما، فإن الحق في استخدام أصول متعددة يعتبر عنصر إيجار واحد.

### الفرع الثاني: تحديد وفصل الإيجار عن مكونات العقد غير الإيجارية

قد تحتوي العديد من عقود الإيجار على مكونات غير إيجارية والتي يجب تحديدها والمحاسبة عنها بشكل منفصل عن المكونات الإيجارية، ما لم يختار المستأجر تطبيق الوسيلة العملية المتاحة إليه بموجب معيار IFRS 16 والتي تمنح له إمكانية عدم فصل المكونات الإيجارية عن المكونات غير الإيجارية وذلك حسب فئة الأصل محل العقد، ويقوم بمعالجتها محاسبيا على أساس أنها مكون إيجاري واحد، ولا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات المضمنة التي تستوفي الضوابط الواردة في المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 09 «الأدوات المالية»<sup>1</sup>.

إذا اختار المستأجر عدم تطبيق الوسيلة العملية المتاحة إليه فإنه مطالب بالمعالجة المحاسبية للمكونات غير الإيجارية بتطبيق المعايير الأخرى الخاصة بها، ولا يمكن للمؤجر الاستفادة من هذه الوسيلة العملية فهو مطالب دائماً بالمعالجة المحاسبية للمكونات غير الإيجارية بشكل منفصل عن مكونات عقد الإيجار.<sup>2</sup>

في بعض الحالات يتضمن عقد الإيجار مبالغ مستحقة الدفع من طرف المستأجر متعلقة بأنشطة وتكاليف لا تحول له سلعة أو خدمة، على سبيل المثال تكلفة خاصة بمهام إدارية، أو تكاليف أخرى متعلقة بعقد الإيجار، لهذا فإن مثل هذه المبالغ المستحقة الدفع لا تعتبر مكون منفصل في العقد لأنها لا تمثل مدفوعات للسلع أو الخدمات، بل تعتبر جزءا من مجموع العوض المخصص للمكونات التي تم تحديدها بشكل منفصل في العقد.<sup>3</sup>

إذا كان العقد يحتوي على مكون إيجار واحد أو أكثر أو مكونات غير الإيجارية، يجب أن يقوم المستأجر بتخصيص المقابل في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية،

<sup>1</sup>- PwC, IFRS 16: The leases standard is changing – are you ready?, September 2016, p04.

<sup>2</sup>- Kimber Bascom, op, cit, p 48.

<sup>3</sup>-A Schmulian, op, cit, p239.

والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية<sup>1</sup>، إذ يتم تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس السعر سيفرضه المؤجر أو مورد مماثل على المنشأة مقابل ذلك المكون أو مكون مماثل بصورة منفصلة، وفي حالة تعذر تحديد هذا السعر بسهولة يجب على المستأجر تقدير السعر المستقل<sup>2</sup>.

#### المطلب الرابع: تصنيف عقود الإيجار

حدد المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 شروط جديدة لتصنيف عقود الإيجار عند للمستأجر، لكنه حافظ على نفس الشروط التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 بالنسبة لتصنيف عقود الإيجار عند المؤجر.

##### الفرع الأول: بالنسبة للمستأجر

ألغى المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS16 نظام تصنيف عقود الإيجار المتبع في المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، وأصبحت جميع عقود إيجار تصنف كعقود إيجار تمويلي وتظهر في الميزانية، كما سمح المعيار للمستأجر بإمكانية تصنيف عقود الإيجار إلى إيجار التشغيلي في نطاق ضيق وفي حالتين فقط وهما<sup>3</sup>:

✓ أن تكون مدة العقد قصيرة الأجل أقل من 12 شهرا وأن لا يحتوي العقد على خيار الشراء؛

✓ أن تكون القيمة الإيجارية منخفضة أي غير هامة نسبيا (مثل معدات بسيطة للمكتب أو أجهزة الحاسوب).

##### الفرع الثاني: بالنسبة للمؤجر

بالنسبة للمؤجر يتم تصنيف عقود الإيجار إلى عقود تمويلية وعقود تشغيلية باتباع نفس الشروط المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، إذ يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل محل العقد، ويحقق الشروط التالية<sup>4</sup>:

- عقد الإيجار يحول ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة العقد؛
- عقد الإيجار يمنح للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار؛

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 13 ص 02.

<sup>2</sup> - المرجع السابق، الفقرة 14 ص 02.

<sup>3</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 859.

<sup>4</sup> - Salim Alibhai, And all, **Interpretation and Application of IFRS Standards**, Printed in Great Britain by TJ International Ltd, Padstow, Cornwall, UK, 2020, p 541.

- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل محل العقد ما لم يكن هناك تحويل للملكية؛
- عند بداية عقد الإيجار تبلغ القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار على الأقل إجمالي القيمة العادلة للأصل محل العقد؛

- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة تستعمل من طرف المستأجر فقط دون أن يدخل عليها تعديلات هامة. كما يتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل محل العقد.

وحسب معيار IFRS16 هناك حالات أخرى يمكن أن تؤدي أيضاً إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي<sup>1</sup>:

- أن يتحمل المستأجر الخسائر المرتبطة بإلغاء عقد الإيجار إذا كان بإمكانه إلغاء هذا العقد؛
- أن تكون المكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية مستحقة للمستأجر (على سبيل المثال تكون في شكل تخفيض في مبلغ الإيجار يساوي معظم متحصلات البيع في نهاية عقد الإيجار)؛
- أن يكون المستأجر قادر على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانوية بمبلغ إيجار يقل بشكل جوهري عن المبلغ السائد في السوق.

إن المؤشرات المذكورة في الفقرتين السابقتين ليست حاسمة دائماً في تصنيف عقد الإيجار إلى عقد تمويلي عند المؤجر، فإذا كانت الخصائص الأخرى توضح أن عقد الإيجار لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد فإن عقد الإيجار يصنف على أنه عقد إيجار تشغيلي، على سبيل المثال إذا تم نقل ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة، أو إذا كانت هناك دفعات إيجار متغيرة توضح أن المؤجر لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع<sup>2</sup>.

ويجب أن يتم تصنيف عقد الإيجار في تاريخ بداية العقد وأن يتم إعادة تقييم هذا التصنيف إذا حدث تعديل في عقد الإيجار، أما التغيرات في التقديرات على سبيل المثال: التغير في تقدير العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للأصل محل العقد، أو التغير في الظروف كتعثر المستأجر في السداد، لا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار لأغراض محاسبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -Deloitte LLP, Leases/ A guide to IFRS16, june 2016, p 71.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 65، ص 11.

<sup>3</sup> -A Schmulian, op, cit, p260.



## خلاصة الفصل

عرفت محاسبة الإيجار تطوراً مستمراً منذ ظهورها كموضوع مثير للاهتمام في عشرينيات القرن الماضي إلى يومنا هذا، وكان هذا التطور مرتبطاً بتطبيق مبدأ الجوهر فوق الشكل وتأثير نموذج المنفعة على التنظيم المحاسبي إضافة إلى تعريفات الأصول والالتزامات الواردة في الأطر المفاهيمية، حيث كانت المحاسبة عن جميع عقود الإيجار في البداية تتم بنفس الطريقة من خلال إثبات مدفوعات الإيجار في شكل مصروف فقط دون الاعتراف بهذه العقود في الميزانية، أي أن المحاسبة عن عقود الإيجار كانت تتم على أساس الشكل القانوني للمعاملة دون الاهتمام بواقعها الاقتصادي، لهذا فإن عدم إظهار الالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار في الميزانية أدى إلى ظهور ما يعرف بعملية " التمويل خارج الميزانية".

وبعد الانتقادات الموجهة لعملية المحاسبة عن عقود الإيجار باعتبارها لا تختلف عن معاملات شراء الأصول الممولة، بدأت الهيئات والمنظمات المحاسبية تبحث عن إيجاد نموذج محاسبي قادر على معالجة هذه الانتقادات، فتوصلت لجنة الإجراءات المحاسبية عام 1949 إلى إصدار النشرة رقم 38 التي تلزم المستأجر على رسملة عقود الإيجار في ميزانية المستأجر، إلا أن الالتزام بتطبيق هذه النشرة كان ضيقاً جداً، وبداية من سنة 1962 واصل مجلس مبادئ المحاسبة مهمة تطوير المحاسبة عن عقود الإيجار حيث قام بإصدار عدة آراء أهمها الرأي رقم 4 الذي حدد من خلالها شروط معينة لرسملة عقود الإيجار، والرأي رقم 5 الذي عدل من خلاله معايير رسملة عقود الإيجار وركز على عقود الإيجار التي تمثل في جوهرها عملية شراء، والرأي رقم 7 الذي تضمن المحاسبة عن عقود الإيجار عند المؤجر والذي تم تطويره في سنة 1972 من خلال إصدار الرأي رقم 27 الذي حدد المعايير التي يعتمد عليها المؤجرين الصناع والتجار عند الاعتراف بمعاملات الإيجار، وآخر رأي كان في سنة 1973 وهو الرأي رقم 31 الذي حدد نطاق الإفصاح عن عقود الإيجار من طرف المستأجر.

ومع ظهور كل من مجلس IASB ومجلس FASB اهتموا بإصدار معايير جديدة تصنف عقود الإيجار إلى عقود تشغيلية وعقود تمويلية، إلا أن هذه المعايير لم توفق في إيقاف ظاهرة التمويل خارج الميزانية، لهذا اتفق المجلسان على ضرورة إيجاد نموذج محاسبي جديد، حيث توصل مجلس IASB في سنة 2016 إلى إصدار معيار IFRS16، ومجلس FASB إلى إصدار معيار ASC TOPIC 842، وأوصت هذه المعايير على ضرورة رسملة كل عقود الإيجار والاعتراف بالالتزامات المتعلقة بهذه العقود في ميزانية المستأجر بهدف توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية.

# الفصل الثاني

المحاسبة عن عقود الإيجار وفق

المعيار الدولي الإبلاغ المالي

IFRS16

## تمهيد:

بعد سنوات من العمل لتطوير محاسبة عقود الإيجار تمكن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من الوصول إلى نشر نموذج محاسبي جديد للمحاسبة عن عقود الإيجار يعالج كل الانتقادات التي تعرضت لها النماذج السابقة، ويسمح بتوفير كل المعلومات التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بعقود الإيجار، ويتمثل هذا النموذج في المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 الذي تم إصداره في مطلع سنة 2016، وبدأ العمل به رسمياً في الفاتح من جانفي سنة 2019 أي بعد 3 سنوات من ظهوره.

ومع دخول المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 حيز التطبيق الفعلي تم إلغاء المعيار المحاسبي الدولي IAS17، والتفسيرات المرتبطة به والمتمثلة في تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي IFRIC4 (الترتيبات التي تتضمن التأجير)، وتفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة SIC 15 (عقود الإيجار التشغيلي)، التفسير رقم SIC 27 (تقييم جوهر العملية التي تتضمن شكل قانوني لعقد الإيجار)، وأحدث المعيار الجديد تغييرات جذرية في المحاسبة عن عقود الإيجار عند المستأجر هدفها تحقيق المزيد من الشفافية في القوائم المالية، وتقديم معلومات صادقة وملائمة عن عقود الإيجار، وتمثلت أهم هذه التغييرات في إلغاء تصنيف عقود الإيجار إلى عقود تشغيلية وعقود تمويلية ووضع نموذج واحد لتصنيف عقود الإيجار، فطالما أن العقد يعتبر إيجاراً فيجب على المستأجر إظهاره في الميزانية في شكل حق استخدام الأصل في جانب الأصول ويقابله التزام الإيجار في جانب الخصوم، باستثناء العقود قصيرة الأجل أو العقود منخفضة القيمة، أما بالنسبة للمحاسبة عن عقود الإيجار عند المؤجر فلم يحدث هذا المعيار تغييرات كبيرة بل حافظ على متطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17.

وسنحاول من خلال هذا الفصل عرض المتطلبات الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16 فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار عند كل من المستأجر والمؤجر، لهذا ارتأينا تقسيمه إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 لدى المستأجر.
- **المبحث الثاني:** متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 لدى المؤجر.
- **المبحث الثالث:** الانتقال إلى تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16.

**المبحث الأول: متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 لدى المستأجر**

يعكس معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 إصلاح حقيقي لمحاسبة عقود الإيجار للمستأجرين، حيث جاء هذا المعيار بأسس جديدة تلغي التمييز بين الإيجار التشغيلي والإيجار التمويلي، التي كانت سائدة بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS17، وأصبح المستأجر مجبر على الاعتراف بكل عقود الإيجار في الميزانية باستثناء العقود قصيرة الأجل والعقود منخفضة القيمة، أما فيما يتعلق بقياس عقود الإيجار فقد جاء معيار IFRS16 بنموذج القياس المزدوج والذي يتضمن القياس المبدئي والقياس اللاحق لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار.

**المطلب الأول: متطلبات إثبات عقود الإيجار**

يجب على المستأجر الاعتراف بحق استخدام الأصل المؤجر والتزام الإيجار في بداية عقد الإيجار، وينطبق هذا على جميع عقود الإيجار ما لم يختار المستأجر عقد إيجار قصير الأجل و / أو عقود إيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة، وإذا طبق المستأجر هذه الإعفاءات فيجب عليه أن يفصح عن هذه الحقيقة كما يلي<sup>1</sup>:

**الفرع الأول: عقود الإيجار قصيرة الأجل**

عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 عقد الإيجار قصير الأجل بأنه عقد إيجار تبلغ مدته 12 شهراً أو أقل في تاريخ بداية عقد الإيجار، وعقد الإيجار الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد إيجار قصير الأجل<sup>2</sup>. وألزم معيار IFRS16 المستأجر على تطبيق الاختيار الخاص بعقود الإيجار قصيرة الأجل حسب فئة الأصل محل العقد الذي يتعلق به حق الاستخدام، إذ تتمثل فئة الأصل محل العقد في مجموعة الأصول الأساسية ذات الطبيعة المتشابهة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة<sup>3</sup>، وبمجرد أن يضع المستأجر سياسة لفئة من الأصول الأساسية يجب المحاسبة عن جميع عقود الإيجار قصيرة الأجل المستقبلية لهذه الفئة وفقاً لسياسة المستأجر، ويقوم المستأجر بتقييم أي تغيير محتمل في سياسته المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS08 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 5 ص 01.

<sup>2</sup> - IASB, **International Financial Reporting Standard 16 Leases**, January 2016, London, Appendix A, P 14.

<sup>3</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group, **Applying IFRS-A closer look at IFRS 16 Lease**, op, cit, p61.

<sup>4</sup> - Jeremy Barnes. And all, **International GAAP 2019**, first edition, published in 2019 by John Wiley & Sons, p1727.

على سبيل المثال يفترض أن يقوم كيان معين باستئجار عدة عناصر من المعدات المكتبية - بعضها لمدة أقل من 12 شهرا، والبعض الآخر لمدة تزيد عن 12 شهرا، مع عدم احتواء أي منها على خيارات الشراء، وبافتراض أن جميع عناصر المعدات المكتبية تعتبر من نفس الفئة، فإذا اختار الكيان استخدام إعفاء الإيجار قصير الأجل فيجب عليه تطبيق هذا الإعفاء لجميع عقود الإيجار التي مدتها 12 شهرا أو أقل، أما بقية عقود الإيجار التي تزيد مدتها عن 12 شهرا فسيتم المحاسبة عنها وفقا لمتطلبات الاعتراف والقياس العامة عند المستأجرين<sup>1</sup>.

بالنسبة للمستأجر الذي يقوم باختيار استخدام هذا النوع من الإعفاءات لا يطلب منه الاعتراف بالتزام الإيجار أو حق استخدام الأصل في ميزانيته، بل يكفي بالاعتراف بدفعات الإيجار المرتبطة كمصروف إما على أساس القسط الثابت على مدى فترة الإيجار، أو على أساس منتظم آخر، حيث يلجأ المستأجر إلى تطبيق أساس منهجي آخر إذا كان هذا الأساس أكثر تمثيلاً لنمط منفعة المستأجر<sup>2</sup>.

عند تحديد ما إذا كان عقد الإيجار مؤهلاً للاعتراف به كعقد إيجار قصير الأجل، يقوم المستأجر بتقييم مدة الإيجار بنفس الطريقة التي تقيم بها في جميع عقود الإيجار الأخرى، أي أنها تشمل مدة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء، والفترات التي يغطيها خيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدا بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار، والفترات التي يغطيها الخيار، حيث يتم تحديدها في تاريخ بداية العقد ولا يمكن تصنيف عقد الإيجار على أنه قصير الأجل إذا تم تخفيض مدة الإيجار لاحقاً إلى أقل من 12 شهراً<sup>3</sup>.

يمكن للمستأجر أن يعتبر عقد الإيجار قصير الأجل على أنه عقد إيجار جديد إذا كان هناك تعديل في عقد الإيجار، أو كان هناك أي تغيير في مدة عقد الإيجار، على سبيل المثال إذا مارس المستأجر خياراً لم يتم تضمينه سابقاً في تحديده لمدة عقد الإيجار<sup>4</sup>.

يلاحظ أن الهدف من اختيار سياسة محاسبة الإيجار قصير الأجل هو تقليل تكلفة وتعقيد تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 على المستأجرين، كما يلاحظ أيضاً أن المعيار لم يفرض قيود على تصنيف العقد كعقد إيجار قصير الأجل بناء على قيمة الأصل الأساسي أو مبلغ مدفوعات الإيجار.

1 -Deloitte LLP, **Leases**, op, cit, p44.

2 -Morales-Díaz, José, And all, **IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities' decisions on financial statements**, Aestimatio, The IEB International Journal Of Finance, 2018, p 70.

3 -Idem.

4 -Jeremy Barnes, op, cit, p1727.

## الفرع الثاني: عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة

لم يوفر معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 تعريفاً واضحاً لمصطلح الأصول منخفضة القيمة ومع ذلك فإن الاستنتاجات الأساسية التي توصل إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن قرارات الإعفاء في عام 2015 كانت تأخذ في الاعتبار عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة على أنها تلك العقود التي لا تزيد قيمتها عن 5000 دولار أمريكي عندما تكون جديدة<sup>1</sup>، أي لا تعتبر الأصول منخفضة القيمة إذا كانت مثيلاتها الجديدة ليست ذات قيمة منخفضة، على سبيل المثال لن يتم تأهيل عقود إيجار السيارات كعقود إيجار لأصول منخفضة القيمة لأن السيارة الجديدة لن تكون عادةً ذات قيمة منخفضة، ومن أمثلة الأصول ذات القيمة المنخفضة أجهزة الحاسب الآلي، والأثاث المكتبي الصغير والهواتف..<sup>2</sup> الخ.

ألزم معيار IFRS16 المستأجرين عند تطبيق الاختيار الخاص بعقود الإيجار منخفضة القيمة، بضرورة الفصل بين عقود الإيجار أي كل عقد على حدى<sup>3</sup>.

وبالنسبة للمستأجر الذي يقوم باختيار استخدام هذا النوع من الإعفاءات لا يطلب منه الاعتراف بالتزام الإيجار أو حق استخدام الأصل في ميزانيته، بل يكفي بالاعتراف بدفعات الإيجار المرتبطة بعقود الإيجار كمصروف إما على أساس القسط الثابت على مدى فترة الإيجار أو على أساس منتظم آخر، ويلجأ المستأجر إلى تطبيق أساس منهجي آخر إذا كان هذا الأساس أكثر تمثيلاً لنمط منفعة<sup>4</sup>.

ويقوم المستأجر بتقييم قيمة الأصل محل العقد بناءً على قيمته عندما يكون جديداً بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم تأجيله، كما يتم إجراء التقييم لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة على أساس مطلق، فعقود إيجار الأصول ذات القيمة المنخفضة تخضع للمعالجة المحاسبية المذكورة في الفقرة السابقة، بغض النظر عما إذا كانت تلك العقود ذات أهمية نسبية للمستأجر، أي أن التقييم لا يتأثر بحجم أو

<sup>1</sup> - A Schmulian, op, cit, p241.

<sup>2</sup> - Deloitte LLP, **Leases**, op, cit, p45.

<sup>3</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group, **Applyin IFRS-A closer look at IFRS 16 Lease**, op, cit, p61.

<sup>4</sup> - Morales-Díaz, José, **IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities' decisions on financial statements**, op, cit, p70.

طبيعة أو ظروف المستأجر، وبالتالي يتوقع أن يتوصل مختلف المستأجرين لنفس الاستنتاجات بشأن تقييم ما إذا كان أصل معين محل العقد ذا قيمة منخفضة<sup>1</sup>.

ويكون الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة إذا كان:

✓ بإمكان المستأجر الاستفادة من استخدام الأصل محل العقد بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة للمستأجر بسهولة<sup>2</sup>؛

على سبيل المثال: أبرم مستشفى عقد إيجار لعدد كبير من أسرة المستشفيات حيث يشكل كل سرير ضمن العقد أصلاً أساسياً ومحددا ويتم استيفاء الشروط الأخرى لتحديد عقد الإيجار، لهذا تعتبر قيمة سرير المستشفى الفردي منخفضة رغم أن العقد على جميع الأسرة ليس كذلك، كما يمكن أن يستفيد المستشفى من استخدام سرير فردي مع الموارد الأخرى المتوفرة، ولا يحتاج كل سرير إلى أصول أخرى لجعله فعالاً للمريض، وبالتالي فإن كل سرير يتم معالجته كأصل منخفض القيمة ويمكن للكيان أن يختار تطبيق إعفاء الأصول منخفضة القيمة على جميع الأسرة بموجب العقد<sup>3</sup>.

✓ الأصل محل العقد لا يعتمد على أصول أخرى أو يرتبط بها بدرجة كبيرة<sup>4</sup>.

على سبيل المثال، قد تستأجر إحدى الكيانات شاحنة لاستخدامها في أعمالها ويتضمن عقد الإيجار استخدام الإطارات المرفقة بالشاحنة، إن استخدام الإطارات للغرض المقصود منها لا يمكن أن يكون إلا مع الشاحنة، أي أنه يعتمد عليها ويرتبط بها ارتباطاً وثيقاً، لذلك فإن الإطارات لن تكون مؤهلة للاستفادة من الإعفاء المخصص للأصول منخفضة القيمة<sup>5</sup>.

أما إذا قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن أو توقع أن يقوم بتأجيره من الباطن، فإن عقد الإيجار الرئيسي لا يمكن أن يكون عقد إيجار لأصل ذا قيمة منخفضة<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ب4 ص19.

<sup>2</sup> - المرجع السابق، الفقرة ب5 ص19.

<sup>3</sup> - Deloitte LLP, *Leases*, op, cit, p45.

<sup>4</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ب5 ص19.

<sup>5</sup> - Jeremy Barnes, op, cit, p1729.

<sup>6</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ب7 ص19.



## المطلب الثاني: متطلبات قياس عقود الإيجار

يتم قياس عقود الإيجار وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 من خلال نموذج القياس المزدوج والذي يتضمن القياس المبدئي والقياس اللاحق لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار.

## الفرع الأول: القياس المبدئي

## أولاً: قياس حق استخدام الأصل

عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 حق استخدام الأصل بأنه الأصل الذي يمثل حق المستأجر لاستخدام أصل محدد لمدة عقد الإيجار محددة<sup>1</sup>، والذي يتم قياسه من طرف المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار بالتكلفة والتي تتكون من<sup>2</sup>:

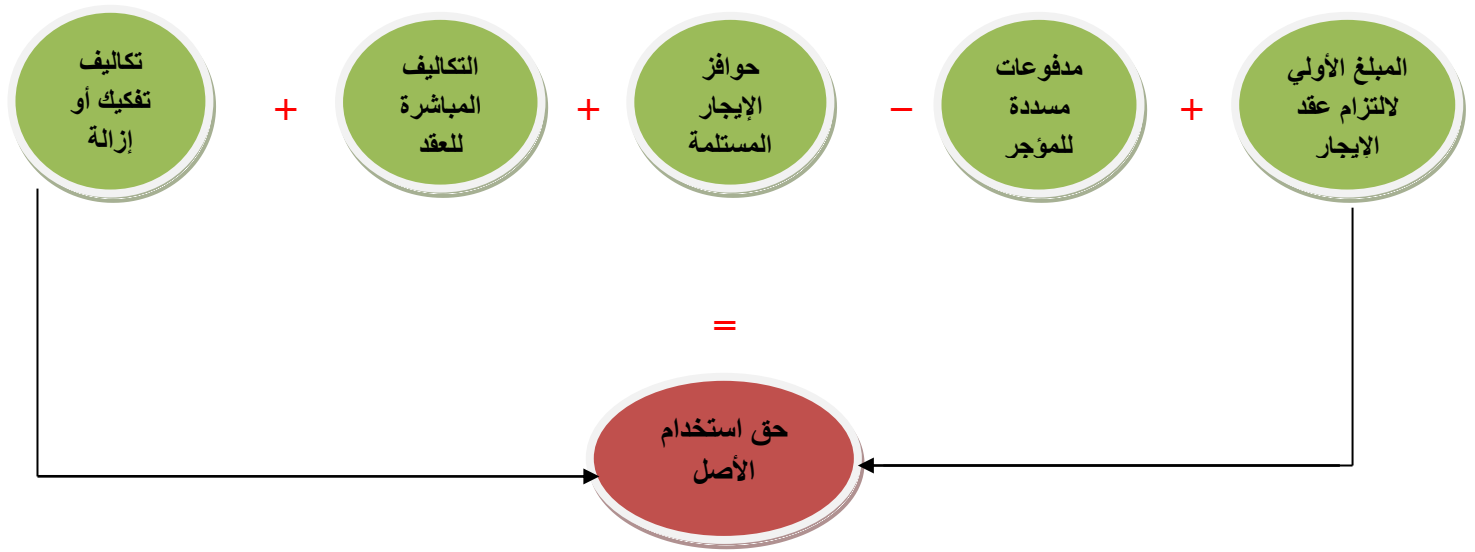
- مبلغ القياس المبدئي للالتزام عقد الإيجار؛
  - أي مدفوعات عقد إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار ناقصاً أي حوافز إيجار مستلمة؛
  - أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر؛
  - تقدير التكاليف التي يتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل، أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة وفقاً لأحكام وشروط عقد الإيجار ما لم تكن تلك التكاليف تم تكبدها لإنتاج المخزون، حيث يمكن للمستأجر أن يتكبد تلك التكاليف إما في بداية عقد الإيجار أو كنتيجة لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة.
- يمكن تلخيص طريقة القياس المبدئي لحق استخدام الأصل من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الملحق أ، ص17.

<sup>2</sup> - Erasmo Brito, IFRS 16 Arrendamento mercantile, BLB Brasil Escola de Negócios, p 38.



الشكل رقم (1.2): القياس المبدئي لحق استخدام الأصل



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

### ثانيا: قياس التزام عقد الإيجار

يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة حتى تاريخه، ويجب خصم مدفوعات عقد الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة، أما إذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر معدل الاقتراض الإضافي<sup>1</sup>.

وتتكون مدفوعات الإيجار المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار في تاريخ بداية العقد من المدفوعات التالية<sup>2</sup>:

- مدفوعات ثابتة ناقصا أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل؛
- مدفوعات عقد إيجار متغيرة تعتمد على مؤشر أو معدل يتم قياسها مبدئيا باستخدام مؤشر أو معدل في تاريخ بداية عقد الإيجار؛
- مبالغ يتوقع دفعها بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية؛
- سعر ممارسة خيار شراء إذا كان المستأجر متأكدا من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة؛

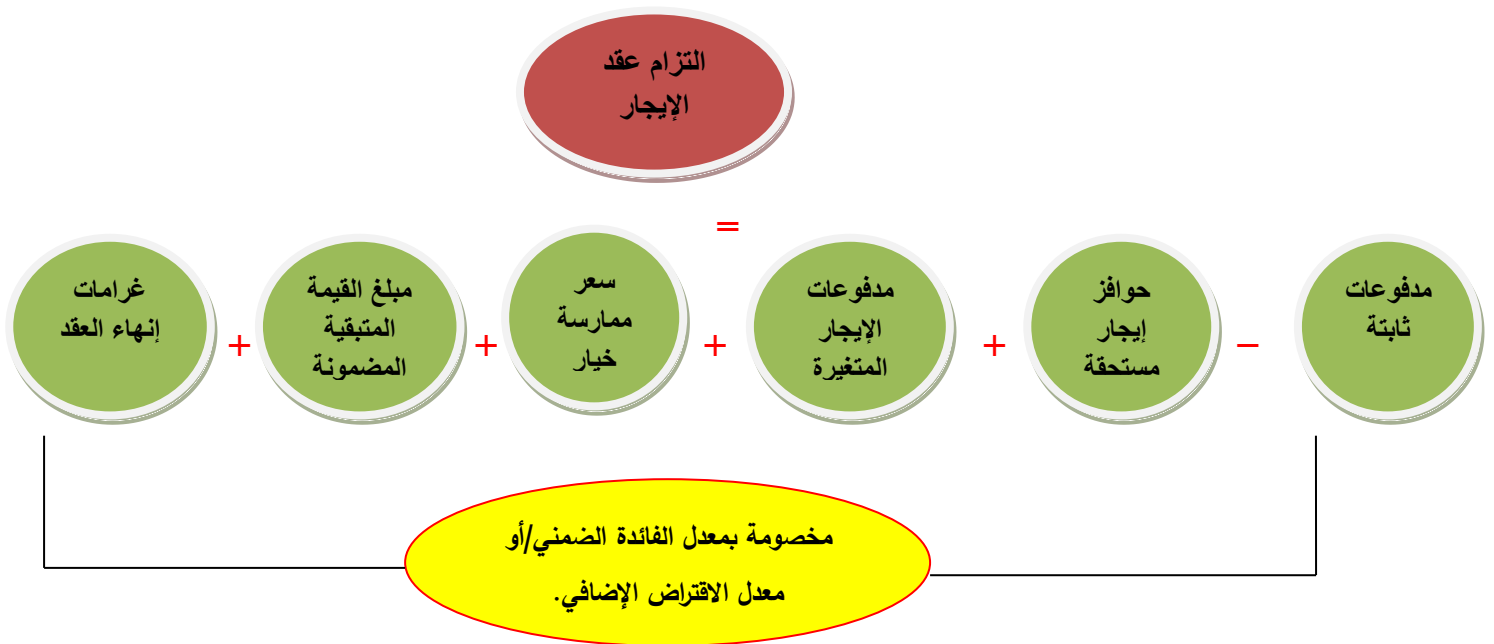
<sup>1</sup> -Mouad LAMFICHEKH, **IFRS 16 & IAS 17 Differences**, YASAR University, 21 May 2019, Izmir, Turquie, p 5.

<sup>2</sup> -Erasm Brito, op, cit, p 38.

- مدفوعات غرامات إنهاء عقد الإيجار إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار.

يمكن تلخيص طريقة القياس المبدئي لالتزام عقد الإيجار من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2.2): القياس المبدئي لالتزام عقد الإيجار



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

الفرع الثاني: القياس اللاحق

أولاً: قياس حق استخدام الأصل

نص معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 على ضرورة قياس حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار إما باستخدام " نموذج التكلفة "، أو " نماذج قياس الأخرى "

1- نموذج التكلفة

يتمثل نموذج التكلفة الذي يمكن أن يعتمد عليه المستأجر لقياس حق استخدام الأصل في: (تكلفة الأصل مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وأي خسائر هبوط القيمة المتراكم، ومعدلا بأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار)<sup>1</sup>.

و يتم اهتلاك الأصل محل عقد الإيجار على أساس العمر الإنتاجي للأصل إذا كان عقد الإيجار يحول ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة العقد، أو أن تكلفة حق استخدام الأصل توضح أن المستأجر سيمارس

<sup>1</sup> -BDO, IFRS In Practice - IFRS 16 Leases, 2017, p37.

خيار الشراء، وفيما عدا هاتين الحالتين يجب على المستأجر اهتلاك الأصل محل عقد الإيجار على أساس العمر الإنتاجي أو مدة العقد أيهما أقرب<sup>1</sup>، كما يجب على المستأجر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "IAS36 الانخفاض في قيمة الأصول"، لتحديد ما إذا كان حق استخدام الأصل قد انخفضت قيمته المحاسبة عن ذلك الانخفاض<sup>2</sup>.

## 2- نماذج أخرى للقياس اللاحق

جاء معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 بنماذج أخرى تختلف عن نموذج التكلفة لقياس حق استخدام الأصل والتي تتمثل فيما يلي:

### 2-1 حق الاستخدام الأصل الذي يتوافق مع تعريف الاستثمار العقاري

إذا قام المستأجر بتطبيق نموذج القيمة العادلة في المعيار المحاسبي الدولي IAS40 "العقار الاستثماري" على عقاراته الاستثمارية، فإن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 يلزمه أيضا بتطبيق نموذج القيمة العادلة على حق الاستخدام الأصول التي بقي بتعريف الاستثمار العقاري في معيار IAS40<sup>3</sup>.

ويطلب من المستأجر المحاسبة عن حق الاستخدام الأصول التي بقي بتعريف العقار الاستثماري بطريقة تتفق مع سياسته الخاصة بالعقار الاستثماري المملوك، أي باستخدام إما نموذج التكلفة والإفصاح عن القيمة العادلة، أو باستخدام نموذج القيمة العادلة<sup>4</sup>.

### 2-2 حق الاستخدام الأصل الذي يتعلق بفئة من الممتلكات والآلات والمعدات المعاد تقييمها

إذا كان حق الاستخدام الأصل لديه علاقة بفئة من العقارات والآلات والمعدات التي يطبق عليها المستأجر نموذج إعادة التقييم الوارد في المعيار المحاسبي الدولي IAS16 "العقارات والآلات والمعدات"، فيمكن للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقييم على حق الاستخدام كل الأصول التي لديها علاقة بتلك الفئة من العقارات والآلات والمعدات<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - BDO IFRS In Practice, op, cit, p37

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 33، ص05.

<sup>3</sup> - Salim Alibhai, op, cit, p 545.

<sup>4</sup> - Deloitte LLP, Leases, op, cit, p53.

<sup>5</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group, How will IFRS 16 impact real estate entities, May 2016, p 09.

## ثانياً: قياس التزام عقد الإيجار

بالنسبة للقياس اللاحق لالتزام الإيجار فإن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 اتبع نهجاً مماثلاً لذلك الذي نص عليه معيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، حيث يتم قياسه بعد تاريخ بداية عقد الإيجار كما يلي<sup>1</sup>:

- زيادة القيمة الدفترية لعكس الفائدة على التزام الإيجار؛
- تخفيض القيمة الدفترية لعكس مدفوعات الإيجار؛
- إعادة قياس القيمة الدفترية لتعكس أي إعادة قياس، أو تعديلات عقد الإيجار، أو لعكس مدفوعات عقد الإيجار الثابتة في جوهرها المعدلة نتيجة التغير في المؤشر أو المعدل المستخدم لتحديد تلك المدفوعات.

### 1- الاعتراف بالفائدة على التزام عقد الإيجار

تمثل الفائدة على التزام الإيجار خلال كل فترة من مدة عقد الإيجار المبلغ الذي ينتج عنه معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام الإيجار، ومعدل الفائدة الدوري هو معدل الخصم الموضح في بداية العقد (معدل الفائدة الضمني)، ما لم تكن عملية إعادة التقييم تتطلب تغييراً في معدل الخصم<sup>2</sup>.

### 2- المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر أن يثبت في الربح أو الخسارة التكاليف الآتية ما لم تكن هذه التكاليف قد تم إدراجها في المبلغ الدفترى لأصل آخر بتطبيق معايير أخرى منطبقة عليها<sup>3</sup>:

- الفائدة على التزام عقد الإيجار؛
- مدفوعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك المدفوعات.

وبالتالي يلاحظ أنه عندما يستهلك المستأجر حق استخدام الأصل على أساس القسط الثابت يكون إجمالي المصاريف الدورية (أي مجموع مصروف الفائدة ومصروف الاهتلاك) أعلى بشكل عام في الفترات الأولى للعقد وأقل في الفترات اللاحقة، لأن تطبيق معدل فائدة ثابت على التزام الإيجار يؤدي إلى تخفيض مصروف الفائدة عند تسديد المدفوعات الدورية للإيجار وتناقص مبلغ التزام الإيجار، لذلك يتم تحمل مبلغ كبير من مصاريف الفائدة في الفترات الأولى للعقد وينقص تدريجياً في الفترات اللاحقة، ويتوافق هذا الاتجاه في مصروف الفائدة و

<sup>1</sup> - HM Treasury-GOV.UK, **IFRS16 Application guidance**, December,2020, p p, 13-14.

<sup>2</sup> - Kimber Bascom, op, cit, p 12.

<sup>3</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 68.

مصرف الاهتلاك الثابت لحق استخدام الأصل، مع القياس اللاحق لعقود الإيجار التمويلي بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17.

### ثالثاً: إعادة تقييم التزام عقد الإيجار

فرض معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 على المستأجر بعد تاريخ بداية عقد الإيجار وفي حالة حدوث تغييرات في مدفوعات الإيجار، إعادة قياس التزام عقد الإيجار ويجب عليه الاعتراف بمبلغ إعادة قياس هذا الالتزام على أنه تعديل لحق استخدام الأصل، ولكن إذا كان المبلغ الدفئ لحق استخدام الأصل قد تم تخفيضه إلى الصفر وكان هناك تخفيض إضافي في قياس التزام عقد الإيجار، فيجب على المستأجر إثبات أي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الربح أو الخسارة<sup>1</sup>.

### 1- حالات إعادة تقييم التزام عقد الإيجار

يكون المستأجر مطالب بإعادة قياس التزام عقد الإيجار في إحدى الحالات التالية:

#### 1-1 تغيير في مدة عقد الإيجار أو إعادة تقييم خيار الشراء

يقوم المستأجر بإعادة قياس التزام عقد الإيجار عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية لدفعات الإيجار المعاد حسابها باستخدام معدل خصم معاد حسابه، في إحدى الحالتين الآتيتين<sup>2</sup>:

- إذا كان هناك تغير في مدة عقد الإيجار يجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعاد حسابها على أساس مدة عقد الإيجار المعاد حسابها.
  - إذا كان هناك تغير في تقييم خيار شراء الأصل محل العقد يجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعاد حسابها لإظهار أثر التغير في المبالغ مستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.
- عندما يقوم المستأجر بإعادة قياس التزام عقد الإيجار الناتج عن التغير في مدة عقد الإيجار أو إعادة تقييم خيار الشراء يجب عليه تحديد معدل الخصم المستخدم كما يلي<sup>3</sup>:
- إما معدل الفائدة المتضمن في عقد الإيجار لبقية مدة عقد الإيجار إذا تمكن من تحديده بسهولة؛
  - أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

<sup>1</sup> - Jeremy Barnes, op, cit, p1733.

<sup>2</sup> - Jessica Taurae, And all, IFRS 16 – a new era of lease accounting, No INT2016-01, February 2016, p17.

<sup>3</sup> - Deloitte LLP, Leases, op, cit, p55.

## 1-2 تغيير في مبالغ ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المستقبلية

يقوم المستأجر بإعادة قياس التزام عقد الإيجار بخضم التدفقات النقدية المستقبلية لدفعات الإيجار المعاد حسابها في إحدى الحالتين الآتيتين<sup>1</sup>:

- إذا كان هناك تغيير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية يجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعاد حسابها لإظهار أثر التغيير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية.

- إذا كان هناك تغيير في دفعات الإيجار المستقبلية ناتج عن تغيير في مؤشر أو معدل مستخدم لتحديد تلك الدفعات، على سبيل المثال (تغيير ناتج عن التغييرات في أسعار الإيجار في السوق بعد مراجعة الإيجار)، ويجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار لإظهار أثر دفعات الإيجار المعاد حسابها عندما يكون هناك تغيير في التدفقات النقدية أي عندما يطبق التعديل على دفعات الإيجار، ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعاد حسابها خلال مدة عقد الإيجار المتبقية على أساس الدفعات التعاقدية المعدلة.

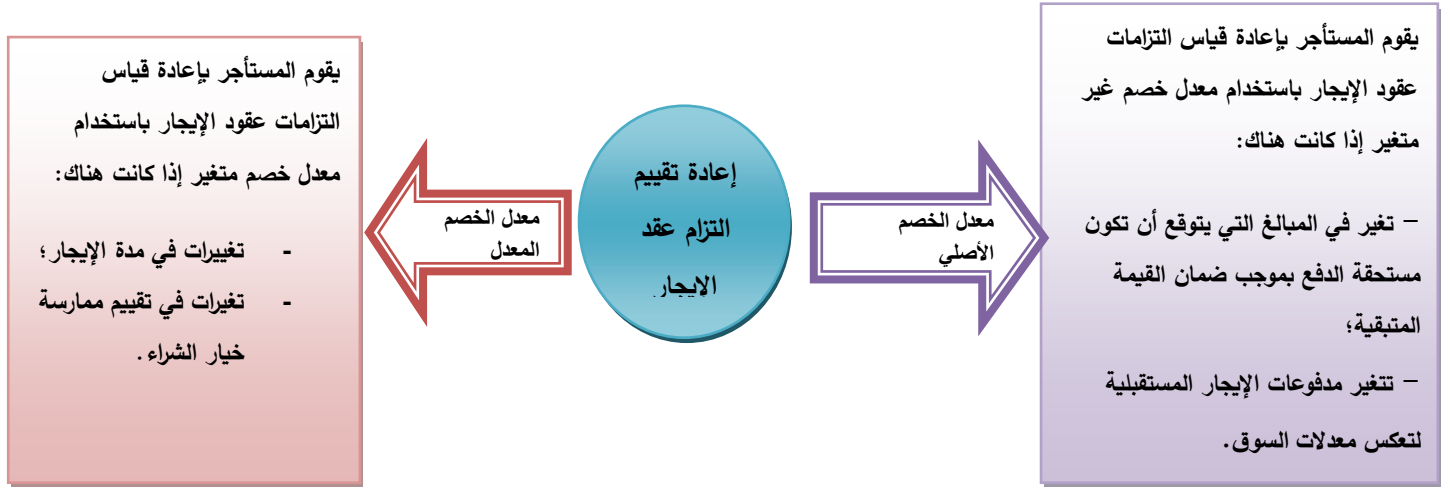
عندما يقوم المستأجر بإعادة قياس التزام عقد الإيجار الناتج عن التغيير في المبالغ المتوقعة دفعها بموجب ضمان القيمة المتبقية أو مدفوعات الإيجار المستقبلية لا بد أن يستخدم معدل الخصم ثابت، إلا إذا كان التغيير في مدفوعات الإيجار ينتج من تغيير في معدلات الفائدة المتغيرة في هذه الحالة يجب على المستأجر استخدام معدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدلات الفائدة<sup>2</sup>.

يمكن تلخيص حالات إعادة تقييم التزام عقد الإيجار من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup>- BDO, op, cit, p38.

<sup>2</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 71.

الشكل رقم (3.2): إعادة تقييم التزام عقد الإيجار بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

#### رابعاً: تعديلات عقد الإيجار

##### 1- تعريف تعديل عقد الإيجار

عرف معيار IFRS16 تعديل عقد الإيجار بأنه: تغيير في نطاق عقد الإيجار، أو عوض عقد الإيجار، لم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار (على سبيل المثال، إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول محل العقد، أو تمديد أو تقصير المدة التعاقدية لعقد الإيجار) <sup>1</sup>.

أما التاريخ الذي يوافق فيه كلا الطرفين على تعديل في عقد الإيجار فيعرف بـ "تاريخ سريان التعديل" <sup>2</sup>.

وبالنسبة لممارسة خيار الشراء أو تجديد عقد الإيجار، أو التغيير في تقييم ما إذا كان هناك تأكيد بشكل معقول من ممارسة هذه الخيارات لا تعد تعديلات على عقود الإيجار، إلا أنها يمكن أن تؤدي إلى إعادة قياس التزامات الإيجار وحق استخدام الأصول.

بينما عند تعديل عقد إيجار فإنه يتم تقييم العقد المعدل لتحديد ما إذا كان هذا العقد يمثل عقد إيجار أو يحتوي على عقد إيجار حسب متطلبات معيار IFRS16، فإذا تحققت فيه شروط تحديد عقد الإيجار يمكن أن ينتج عن تعديل هذا العقد حالتين:

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الملحق أ، ص16.

<sup>2</sup> - نفس المرجع والصفحة سابقاً.

- عقد إيجار منفصل؛
- عقد إيجار غير منفصل (تغيير في المحاسبة عن عقد الإيجار الحالي).

## 2- المحاسبة عن تعديلات عقد إيجار ينتج عنها عقد إيجار منفصل

يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار على أنها عقد إيجار منفصل إذا تحقق كلا الشرطين الآتيين<sup>1</sup>:

- إذا كان التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛
  - إذا كان عوض عقد الإيجار يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل ليعكس ظروف العقد ذي الصلة.
- إذن يمكن القول أنه عند تحقق الشرطين السابقين يترتب عن تعديل عقد الإيجار إنشاء عقد إيجار جديد منفصل عن عقد الإيجار الأصلي، ويتم المحاسبة عن اتفاقية الحق في استخدام أصل إضافي واحد أو أكثر كعقد أو عقود إيجار منفصلة تطبق عليها متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 بشكل مستقل عن عقد الإيجار الأصلي.

## 3- المحاسبة عن تعديلات عقد إيجار لا ينتج عنها عقد إيجار منفصل

فيما يخص تعديل عقد الإيجار الذي لا تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، يجب على المستأجر في تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار القيام بما يلي<sup>2</sup>:

- تخصيص المقابل الوارد في العقد المعدل؛
- تحديد مدة الإيجار لعقد الإيجار المعدل؛
- إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم التدفقات النقدية المستقبلية لدفعات الإيجار المعاد حسابها وذلك باستخدام معدل خصم معاد حسابه، ويتم تحديد معدل الخصم المعاد حسابه على أنه معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لمدة عقد الإيجار المتبقية إذا كان من الممكن تحديده بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ سريان التعديل إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

<sup>1</sup> - Stephen Taylor, **Lease modifications – ten comprehensive examples**, Deloitte, July 2019, p04.

<sup>2</sup> - Patrina Buchanan, Kathryn Donkersley, **IFRS16 Lease Modifications: lessee**, IFRS Foundation, nd, P06.



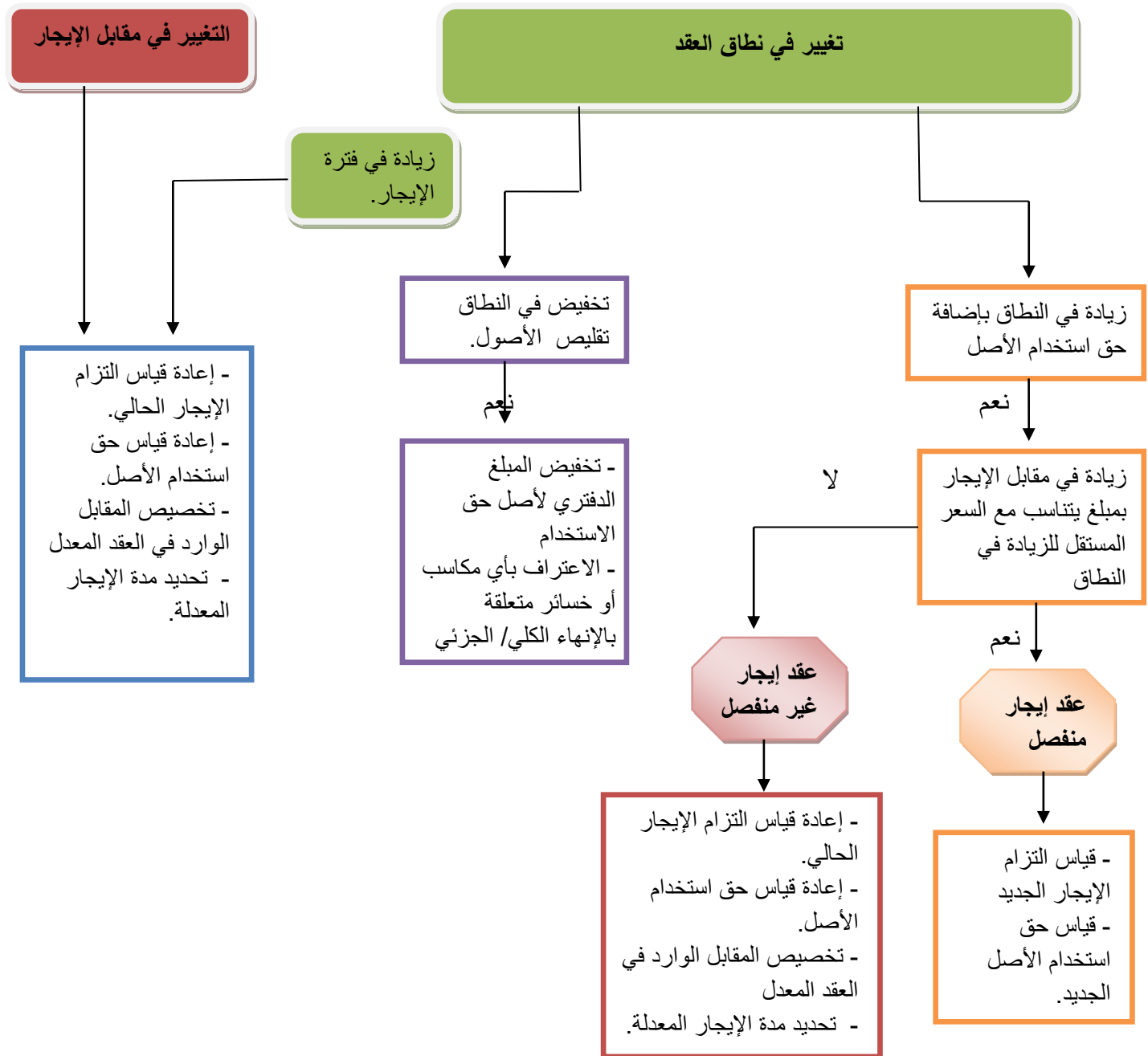
وتتم المعالجة المحاسبية لعملية إعادة قياس التزام عقد الإيجار المعدل الذي لم يتم المحاسبة عنه كعقد إيجار كما يلي<sup>1</sup>:

- تخفيض المبلغ الدفترى لحق استخدام الأصل ليعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار وذلك فيما يخص تعديلات عقد الإيجار التي تخفض نطاق عقد الإيجار، ويجب على المستأجر أن يثبت في الربح أو الخسارة أي مكاسب أو خسائر متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار؛
- إجراء تعديلات مقابلة في حق استخدام الأصل وذلك فيما يخص جميع تعديلات عقد الإيجار الأخرى.

ويمكن تلخيص متطلبات تعديل عقد الإيجار من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> - Kimber Bascom And all, **Lease modifications Accounting for changes to lease contracts - IFRS 16- KPMG**, September 2018, p07.

الشكل رقم (4.2): متطلبات تعديل عقد الإيجار وفق معيار IFRS16



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

### المطلب الثالث: متطلبات عرض عقود الإيجار

ألزم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 المستأجر على عرض البنود المتعلقة بعقود الإيجار ضمن القوائم المالية كما يلي:

#### الفرع الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية)

يجب على المستأجر أن يعرض عقود الإيجار في قائمة المركز المالي أو أن يفصح عنها في الإيضاحات كما يلي:

- يعرض حق استخدام الأصل ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى، وإذا لم يتم المستأجر بعرض حق استخدام الأصول بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب عليه<sup>1</sup>:
  - إدراج حق استخدام الأصل ضمن نفس البند المستقل الذي كان من الممكن أن يعرض فيه الأصل محل العقد لو تم اقتنائه؛
  - الإفصاح عن البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تتضمن حق استخدام الأصل.
  - إدراج التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى، وإذا لم يتم المستأجر بعرض هذه الالتزامات بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب عليه الإفصاح عن البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تتضمن تلك الالتزامات.
- أما بالنسبة لحق استخدام الأصول التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري لا ينبغي أن يتم عرضها ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى، بل يجب عرضها في قائمة المركز المالي باعتبارها عقاراً استثمارياً<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: قائمة الأرباح والخسائر والدخل الشامل

يجب على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، بشكل منفصل عن مصروف إهلاك حق استخدام الأصل، ويعد مصروف الفائدة على عقد الإيجار مكوناً من مكونات تكاليف التمويل التي يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS01 « عرض القوائم المالية »، أن يتم عرضها بشكل منفصل في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - Sajel Arora, **IFRS16 New Lease Accounting**, first edition, 2020, p 86.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعيار الدولي للتقرير المالي 16**، الفقرة 48، ص 08.

<sup>3</sup> - Jessica Taurae, And all, op, cit, P 23.

### الفرع الثالث: قائمة التدفقات النقدية

يجب على المستأجر تصنيف المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار في قائمة التدفقات النقدية كما يلي<sup>1</sup>:

- تعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الرئيسي لالتزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

- تعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار حسب المتطلبات الواردة في معيار المحاسبي الدولي IAS7، إما ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

- تعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، أو العقود المنخفضة القيمة، ومدفوعات عقد الإيجار المتغيرة غير مدرجة في قياس التزام الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. ويمكن تلخيص متطلبات عرض عقود الإيجار من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5.2): متطلبات عرض عقد الإيجار بموجب معيار IFRS16



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة

<sup>1</sup> -Sajel Arora, op, cit, P 86.

**المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح عن عقود الإيجار**

يلزم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 المستأجر على إظهار العديد من المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار ضمن إيضاحات البيانات المالية

**الفرع الأول: الهدف من الإفصاح**

حسب ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 فإن الهدف من قيام المستأجر بالإفصاح عن معلومات في إيضاحات البيانات المالية إلى جانب المعلومات الواردة في بيان المركز المالي وبيان الربح أو الخسارة وبيان التدفقات النقدية، هو توفير أساس لمستخدمي البيانات المالية لتقييم تأثير عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر<sup>1</sup>.

إن الإفصاح عن المعلومات المطلوبة حسب معيار IFRS16 حول عقود الإيجار لا بد أن تكون في شكل ملاحظات منفصلة عن القوائم المالية، وفي هذه الملاحظات ليس من الضروري تكرار المعلومات التي قدمها المستأجر في أجزاء أخرى من القوائم المالية بل استكمالها فقط، مثلاً إذا أعادت المنشأة تقييم حقوق استخدام الأصول فيجب عليها الإفصاح عن معلومات متعلقة بإعادة التقييم كتاريخ إعادة التقييم، مجموعة الأصول المعاد تقييمها، مبالغ إعادة التقييم، طريقة إعادة التقييم إذا تم تحديدها بواسطة خبير مستقل<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني: الإفصاح عن الأصول والخصوم والمصروفات والتدفقات النقدية**

لتحقيق هدف الإفصاح ألزم معيار IFRS16 المستأجر على الإفصاح عن مجموعة من المعلومات خلال فترة التقرير وهي كالآتي<sup>3</sup>:

- عبئ الإهلاك لحق استخدام الأصل حسب فئة الأصل محل العقد؛
- مصروف الفائدة على التزامات عقود الإيجار؛
- المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، والتي يجب أن لا تتضمن المصروف المتعلق بعقود الإيجار التي تكون مدتها شهراً واحداً أو أقل؛
- المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول منخفضة القيمة، والذي يجب أن لا يتضمن المصروف المتعلق بعقود الإيجار التي تكون مدتها شهراً واحداً أو أقل للأصول منخفضة القيمة؛

<sup>1</sup>- Sajel Arora, op, cit, P 90.

<sup>2</sup>- Dana Dvořáková, **IFRS 16 Leasingy**, Český finanční a účetní časopis, roč. 11, č. 4, 2016. P90.

<sup>3</sup>-Grant Thornton International, **Insights into IFRS 16 (Presentation and disclosure)**, 31 July 2019, p02.

- المصروف المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لم تدخل في قياس التزامات عقود الإيجار؛
  - الدخل من عقد إيجار حق استخدام أصل من الباطن؛
  - المبلغ الإجمالي للتدفقات النقدية الخارجة لعقود الإيجار؛
  - التعديلات على حق استخدام الأصول؛
  - المكاسب أو الخسائر الناتجة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛
  - المبلغ الدفترى لحق استخدام الأصول في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل محل العقد.
- ويقوم المستأجر بتقديم الإفصاحات السابقة في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر ملائمة، ويجب أن تشمل المبالغ المفصح عنها التكلفة التي قام المستأجر بتضمينها في المبلغ الدفترى لأصل آخر خلال فترة التقرير<sup>1</sup>.

أما إذا كان حق استخدام الأصل يستوفي تعريف العقار الاستثماري فيجب على المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS40، وفي هذه الحالة يكون غير ملزم بتقديم الإفصاح المذكور سابقاً لحق استخدام الأصل<sup>2</sup>.

إذا قام المستأجر بقياس حق استخدام الأصول بمبالغ معاد تقييمها طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS16، يجب عليه بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة رقم 77 من المعيار المحاسبي الدولي IAS16 لحق استخدام هذه الأصول<sup>3</sup>، ويمكن أن تشمل هذه الإفصاح التاريخ الفعلي لإعادة التقييم، مبالغ إعادة التقييم، طريقة إعادة التقييم إذا تم تحديدها بواسطة خبير مستقل، والقيمة الدفترية لفئة الأصل التي كان من الممكن الاعتراف بها بموجب نموذج التكلفة وفائض إعادة التقييم.

كما يجب على المستأجر الإفصاح عن تحليل استحقاق التزامات عقود الإيجار تطبيقاً للفقرة رقم 39 والفقرة رقم ب 11 من المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS07 «الأدوات المالية - الإفصاحات» بشكل منفصل عن تحليلات الاستحقاق للالتزامات المالية الأخرى، حيث أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه نظراً لأن النموذج المحاسبي للمستأجر حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 يستند إلى فرضية أن التزام الإيجار

<sup>1</sup> -Salim Alibhai And all, op, cit, p 557.

<sup>2</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 84.

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 57، ص 09.

هو التزام مالي، فسيكون من المناسب للمستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح عن تحليل الاستحقاق للالتزامات عقود الإيجار، مثل تلك المطبقة على المطلوبات المالية الأخرى<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: إفصاحات إضافية

إضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في الفقرات السابقة يجب على المستأجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية عن أنشطته الإيجارية عندما تكون تلك المعلومات ضرورية للوفاء بهدف الإفصاح، وقد تتضمن هذه المعلومات الإضافية على سبيل المثال لا الحصر كل المعلومات التي من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم كل من<sup>2</sup>:

- طبيعة الأنشطة الإيجارية الخاصة بالمستأجر؛
- التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يحتمل أن يدفعها المستأجر والتي لم تأخذ بعين الاعتبار في قياس التزامات عقد الإيجار وتتضمن كل من:
- مدفوعات الإيجار المتغيرة؛
- خيارات التمديد والإنهاء؛
- ضمانات القيمة المتبقية؛
- عقود الإيجار التي لم تبدأ بعد والتي تعهد بها المستأجر.
- القيود والتعهدات التي يفرضها المستأجر؛
- معاملات البيع وإعادة الاستئجار.

عند تحديد ما إذا كانت المعلومات الإضافية حول أنشطة التأجير ضرورية لتحقيق هدف الإفصاح، يتعين على المستأجر مراعاة<sup>3</sup>:

- ما إذا كانت هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية وتساعدهم على فهم ما يلي:
- المرونة التي توفرها عقود الإيجار: على سبيل المثال إذا استطاع المستأجر تقليل تعرضه للمخاطر عن طريق ممارسة خيارات الإنهاء أو تجديد عقود الإيجار بشروط وأحكام مواتية له.
- القيود التي تفرضها عقود الإيجار: على سبيل المثال مطالبة المستأجر بالحفاظ على نسب مالية معينة.

<sup>1</sup> -Jeremy Barnes, op, cit, P 1742

<sup>2</sup> -Sajel Arora, op, cit, P 90.

<sup>3</sup> - Deloitte LLP, Leases, op, cit, p105.

- حساسية المعلومات التي يتم التقرير عنها للمتغيرات الرئيسية: على سبيل المثال قد تكون المعلومات التي يتم التقرير عنها حساسة لدفعات الإيجار المتغيرة المستقبلية.
- التعرض للمخاطر الأخرى الناشئة عن عقود الإيجار
- الانحرافات عن الممارسات الصناعية: على سبيل المثال قد تتضمن هذه الانحرافات شروط وأحكام إيجار غير عادية تؤثر على محفظة الإيجار لدى المستأجر.
- ما إذا كانت هذه المعلومات موضحة ومعمّدة في القوائم المالية الرئيسية، أو مفصّل عنها في الإيضاحات، ولا يحتاج المستأجر إلى تكرار المعلومات المعمّدة بالفعل في أماكن أخرى من القوائم المالية.
- كما أشار معيار IFRS16 إلى طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يخص دفعات الإيجار المتغيرة، خيارات التمديد أو الإنهاء، ضمانات القيمة المتبقية، ومعاملات البيع وإعادة الاستئجار كما يلي:

#### أولاً: الإفصاحات الإضافية الخاصة بدفعات الإيجار المتغيرة

يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بدفعات الإيجار المتغيرة كل المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم ما يلي<sup>1</sup>:

- مبررات استخدام المستأجر لدفعات الإيجار المتغيرة ومدى انتشار تلك المدفوعات؛
- نسبة حجم دفعات عقود الإيجار المتغيرة إلى الدفعات الثابتة؛
- المتغيرات الرئيسية التي تعتمد عليها دفعات الإيجار المتغيرة والكيفية التي يتوقع أن تتغير بها؛
- الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لدفعات الإيجار المتغيرة.

#### ثانياً: الإفصاحات الإضافية الخاصة بخيارات التمديد أو خيارات الإنهاء

يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بخيارات التمديد أو خيارات الإنهاء كل المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم ما يلي<sup>2</sup>:

- مبررات المستأجر لاستخدام خيارات التمديد أو خيارات الإنهاء؛
- الحجم النسبي لدفعات الإيجار الاختيارية إلى دفعات الإيجار؛

<sup>1</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 87.

<sup>2</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 87.



- مدى ممارسة الخيارات التي لم تدخل في قياس التزامات عقود الإيجار؛
- الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الخيارات.

### ثالثاً: الإفصاحات الإضافية الخاصة بضمانات القيمة المتبقية

يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بضمانات القيمة المتبقية كل المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم ما يلي<sup>1</sup>:

- مبررات المستأجر لتقديم ضمانات القيمة المتبقية؛
- حجم تعرض المستأجر إلى مخاطر القيمة المتبقية؛
- طبيعة الأصول محل عقد الإيجار التي استفادة من تلك الضمانات؛
- الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الضمانات.

### رابعاً: الإفصاحات الإضافية الخاصة بمعاملات البيع وإعادة الاستئجار

يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بمعاملات البيع وإعادة الاستئجار كل المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم ما يلي<sup>2</sup>:

- مبررات المستأجر لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار؛
- الشروط والأحكام الرئيسية لكل معاملة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛
- الدفعات التي لم تدخل في قياس التزامات عقد الإيجار؛
- أثر التدفقات النقدية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار في فترة التقرير.

يمكن القول أن تركيز معيار IFRS16 على التحديد الدقيق والشامل للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها من طرف المستأجر فيما يتعلق بعقود الإيجار، يهدف إلى تقليل الإفصاح غير الضروري وتحسين جودة البيانات المالية من خلال تسليط الضوء على المعلومات الأكثر صلة بمستخدمي القوائم المالية وتجنب الإفصاح عن معلومات غير جوهرية.

<sup>1</sup> -Deloitte LLP, Leases, op, cit, p106.

<sup>2</sup> -Deloitte LLP, Leases, op, cit, p106.

### المبحث الثاني: متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 لدى المؤجر

حافظ معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 إلى حد كبير على نموذج المحاسبة عن عقود الإيجار عند المؤجر في معيار المحاسبي الدولي السابق IAS 17، مع وجود بعض الفروق الجوهرية بين متطلبات محاسبة المؤجر في معيار IFRS16 وتلك الواردة في معيار IAS17 والتي في الأساس ظهرت نتيجة للتغيرات التي تم إحداثها على النموذج المحاسبي الجديد للمستأجر.

#### المطلب الأول: تصنيف عقود الإيجار

يبقى تصنيف عقود الإيجار بموجب معيار IFRS16 هو نفسه بموجب معيار المحاسبي الدولي IAS17. حيث يتم تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل كبير جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد، أما إذا كان لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد فيتم تصنيف كعقد إيجار تشغيلي.

#### الفرع الأول: معايير تصنيف عقود الإيجار

يعتمد تصنيف عقد الإيجار فيما يخص المؤجرين في هذا المعيار على نقل المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد، وتشمل المخاطر على سبيل المثال احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم التقني والتكنولوجي، أو من التغيرات في العائدات بسبب تغير الظروف الاقتصادية، أما المنافع فيمكن أن تتمثل في توقع التشغيل المربح على مدى العمر الاقتصادي للأصل محل العقد، أو في تحقيق مكاسب من الزيادة في القيمة أو من تحقق قيمة متبقية<sup>1</sup>، كما يعتمد التصنيف أيضا على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد<sup>2</sup>، وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تؤدي بمفردها أو عند اجتماعها إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي<sup>3</sup>:

- عقد الإيجار يحول ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة العقد؛
- عقد الإيجار يوفر للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد بسعر من المتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية عن القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلا للممارسة، وبما يجعله مؤكدا بشكل معقول في تاريخ نشأة عقد الإيجار أن هذا الخيار سيتم ممارسته؛
- مدة الإيجار تمثل الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل محل العقد حتى إذا لم يتم تحويل الملكية؛

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ب 53، ص 29.

<sup>2</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين socpa، عقود الإيجار وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي 16، مرجع سابق، ص 48.

<sup>3</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 863.

- القيمة الحالية لمدفوعات عقد الإيجار في تاريخ بداية العقد تمثل على الأقل ما يقارب جميع القيمة العادلة للأصل محل العقد؛

- تعد الأصول محل العقد ذات طبيعة متخصصة يحق للمستأجر فقط استخدامها بدون تعديلات هامة.

وهناك حالات أخرى يمكن أيضاً أن تؤدي بمفردها أو عند اجتماعها إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي<sup>1</sup>:

- أن يتحمل المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار؛

- أن تكون المكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية المستحقة للمستأجر

على سبيل المثال أن تكون في شكل تخفيض في الإيجار يساوي معظم عائدات البيع في نهاية عقد الإيجار؛

- أن تكون للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانوية بمبلغ إيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار السائد في السوق.

إن المؤشرات المذكورة أعلاه ليست حاسمة دائماً فإذا كانت الخصائص الأخرى توضح أن عقد الإيجار لا ينقل

بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل الأساسي، فيجب أن يتم تصنيفه كعقد إيجار

تشغيلي، على سبيل المثال إذا تم نقل ملكية الأصل الأساسي في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة تساوي

قيمتها العادلة في ذلك الوقت، أو إذا كانت هناك مدفوعات إيجار متغيرة تؤدي إلى عدم قيام المؤجر بنقل ما

يقارب جميع المخاطر والمنافع<sup>2</sup>.

يجب أن يقوم المؤجر بتصنيف عقد الإيجار في تاريخ بداية العقد، ولا يخضع هذا التصنيف لإعادة تقييم إلا

إذا حدث تعديل في عقد الإيجار، أما فيما يخص التغيرات في التقديرات (على سبيل المثال التغيرات في

تقديرات العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للأصل محل العقد)، أو التغيرات في الظروف (على سبيل

المثال تعثر المستأجر في السداد) فلا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: تصنيف عقد الإيجار للأراضي والمباني

عندما يحتوي عقد الإيجار على عنصر الأرض والمباني فيجب على المؤجر تصنيف كل عنصر على أنه عقد

إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بشكل منفصل بتطبيق معايير التصنيف المذكورة سابقاً. وعند تحديد ما إذا

<sup>1</sup> - A Schmulian, OP, cit, p 26.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 65، ص 11.

<sup>3</sup> - Jeremy Barnes, op, cit, P 1746.

كان عنصر الأرض هو عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي فيجب أن يأخذ بعين الاعتبار أن الأرض عادة لها عمرا إنتاجي غير محدد<sup>1</sup>.

يلاحظ أن تتمتع الأرض بعمر إنتاجي غير محدد يجعل إمكانية تحقق معيار التصنيف المتعلق بمدى تغطية مدة الإيجار للجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل مستبعد، ومع ذلك قد يتم استيفاء بعض المعايير الأخرى على سبيل المثال أن تكون القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار في تاريخ البداية تبلغ على الأقل بشكل جوهري كل القيمة العادلة للأصل محل العقد، وبالتالي يكون عقد إيجار الأرض عقد إيجار تمويلي.

### 1- تجزئة عقود إيجار الأراضي والمباني

يجب على المؤجر تخصيص دفعات الإيجار المقدمة بصورة إجمالية بين عنصري الأرض والمباني بما يتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص الحيازة الإيجارية في عنصر الأرض وعنصر المباني في عقد الإيجار في تاريخ نشأة عقد الإيجار، عندما يكون ذلك ضروريا لغرض التصنيف والمحاسبة عن عقد إيجار الأرض والمباني، ويتم تصنيف عقد الإيجار الكلي على أنه عقد إيجار تمويلي إذا لم يتمكن المؤجر من تخصيص دفعات الإيجار بين هذين العنصرين بطريقة يمكن الاعتماد عليها وإذا لم يكن كلا العنصرين عبارة عن عقود إيجار تشغيلي، أما إذا توفرت شروط عقد الإيجار التشغيلي في كلا العنصرين فيتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي<sup>2</sup>.

بالنسبة لعقد إيجار الأرض والمباني الذي يكون فيه مبلغ عنصر الأرض غير جوهري لعقد الإيجار، يجوز للمؤجر معاملة الأرض والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف الإيجار وتصنيفها كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي، وفي مثل هذه الحالة يعتبر المؤجر العمر الاقتصادي للمباني بمثابة العمر الاقتصادي لكامل الأصل محل العقد<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 90.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعيار الدولي للتقرير المالي 16**، الفقرة ب 56، ص 29  
<sup>3</sup> - المرجع السابق، الفقرة ب 57، ص 29.

## المطلب الثاني: متطلبات إثبات وقياس عقود الإيجار التمويلية

### الفرع الأول: إثبات عقد الإيجار التمويلي

عند تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي يجب على المؤجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات الأصول المحتفظ بها بموجب هذا العقد على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار، حيث عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 صافي الاستثمار في عقد الإيجار على أنه " إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوما بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار"، ويمثل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مجموع مدفوعات الإيجار المستحقة التحصيل بواسطة مؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي، وأي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر<sup>1</sup>.

و بالتالي يمكن القول انه عندما يقوم المؤجر بتصنيف عقد الإيجار على انه عقد إيجار تمويلي لابد أن يقوم باستبعاد الأصل محل هذا العقد من دفاتره واستبداله بحساب " الإيجارات المستحقة " (Lease receivable) وفق القيد التالي:

| البيان                                                                                                                 | مدین | دائن |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| من ح/ إيجارات مستحقة<br>إلى ح/الأصل محل عقد الإيجار التمويلي<br>استبعاد الأصل محل عقد الإيجار التمويلي من دفاتر المؤجر |      |      |

### الفرع الثاني: قياس عقد الإيجار التمويلي

#### أولاً: القياس المبدئي لعقد الإيجار التمويلي

##### 1- القياس المبدئي للدفعات المدرجة في صافي الاستثمار في عقد الإيجار

تتمثل دفعات الإيجار المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار في تاريخ بداية العقد في: دفعات حق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار التي لم تستلم في تاريخ بداية عقد الإيجار والمتمثلة فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> -Mahabubul Alam, **IFRS 16: Leases; a New Era of Lease Accounting!**, journal of cost and management, volume 46, N°01, January –February, 2018, p 64.

<sup>2</sup> -Salim Alibhai And all, op, cit, p 553.

- الدفعات الثابتة (بما في ذلك الدفعات الثابتة في جوهرها ) ناقصا أي حوافز إيجار مستحقة الدفع؛
- دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، ويتم قياسها أوليا باستخدام مؤشر أو معدل؛
- أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالالتزامات بموجب الضمان؛
- سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدا بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار؛
- دفعات غرامات إنهاء عقد الإيجار إذا كانت مدة الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار.

## 2- قياس التكاليف الأولية المباشرة

عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 التكاليف الأولية المباشرة بأنها التكاليف الإضافية للحصول على عقد إيجار، أي أنه يتم تحملها نتيجة الحصول على عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي<sup>1</sup>.

يتوافق هذا التعريف مع تعريف التكاليف الإضافية للحصول على عقد في المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS15 " الإيرادات من العقود مع العملاء"، وبالتالي فإن التكاليف التي يتكبدها المؤجر للحصول على عقد إيجار يتم احتسابها بشكل متوافق مع التكاليف المتكبدة للحصول على عقود أخرى مع العملاء<sup>2</sup>.

ويجب أن يقوم المؤجر الذي ليست له صفة المؤجر الصانع أو التاجر بتضمين التكاليف الأولية المباشرة في القياس الأولي للاستثمار في عقد الإيجار، وتخفيض مبلغ الدخل المثبت على مدى فترة عقد الإيجار<sup>3</sup>، وتتضمن التكاليف الأولية المباشرة جميع التكاليف التي تنشأ عند التفاوض على عقد إيجار وترتيبه، على سبيل المثال العمولات والرسوم القانونية والتكاليف الداخلية الإضافية، ويتم استبعاد النفقات الأخرى مثل تكاليف المبيعات والتسويق، أو إذا قام المؤجر مثلا بتوظيف موظفين دائمين للتفاوض وترتيب عقود الإيجار الجديدة، فلا يمكن له إدراج تكاليف رواتب هؤلاء الموظفين ضمن القياس الأولي لمستحقات الإيجار التمويلي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group, **How will IFRS 16 impact real estate entities?**, op, cit, p10

<sup>2</sup> -Ibid.

<sup>3</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group, **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 92.

<sup>4</sup> -Deloitte LLP, op, cit, p 79.

## 2-3 القياس المبدئي لعقد الإيجار التمويلي عند المؤجرون الصناع أو التجار

عندما يكون المؤجر عبارة عن صانع أو تاجر فيجب عليه أن يثبت لكل عقد من عقود الإيجار التمويلية في تاريخ بداية العقد ما يلي<sup>1</sup>:

- الإيراد المتمثل في القيمة العادلة للأصل محل العقد، أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي، إذا كانت أقل؛
- تكلفة البيع المتمثلة في التكلفة أو المبلغ الدفترية إذا كان مختلفاً للأصل محل العقد ناقصاً القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة؛
- ربح أو خسارة البيع (التمثل في الفرق بين الإيراد وتكلفة البيع) وفقاً لسياسة مبيعاته المباشرة التي يطبق عليها معيار IFRS15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"، ويجب على المؤجر الصناع أو التاجر إثبات ربح أو خسارة البيع على عقد الإيجار التمويلي في تاريخ بداية عقد الإيجار بغض النظر عما إذا كان المؤجر ينقل الأصل محل العقد كما هو مبين في معيار IFRS15.

يقوم المؤجرون الصناع أو التجار حسب معيار IFRS16 بعمليات عديدة نوضحها كما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ في كثير من الأحيان يقدم المؤجرون الصناع أو التجار للعملاء اختيار شراء أو استئجار الأصل.
- ✓ ينتج عن عقد الإيجار التمويلي للأصل بواسطة المؤجر الصناع أو التاجر ربح أو خسارة معادل للربح أو الخسارة الناتجة من المبيعات المباشرة للأصل محل العقد بأسعار البيع العادية، وبما يعكس أي حوافز أو خصومات تجارية منطبقة عليه.
- ✓ يقوم المؤجرون الصناع أو التجار في بعض الأحيان بفرض معدلات فائدة منخفضة بشكل مصطنع من أجل جذب العملاء، مما يؤدي إلى اعتراف المؤجر بجزء زائد من إجمالي الدخل من المعاملة في تاريخ بداية عقد الإيجار، كما أنه عند تحديد أسعار فائدة منخفضة بشكل مصطنع يجب أن يقتصر ربح البيع على ما يمكن تطبيقه إذا تم فرض سعر فائدة في السوق.

<sup>1</sup>- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 71، ص12.

<sup>2</sup>- EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 94.

✓ يجب على المؤجرين الصناع أو التجار الاعتراف بالتكاليف المتعلقة بالحصول على عقد إيجار تمويلي كمصروف في تاريخ بداية العقد، لأنها مرتبطة بشكل أساسي بكسب أرباح البيع للمؤجر الصانع أو التاجر، وهذه التكاليف لا تدخل ضمن التكاليف الأولية المباشرة وبالتالي يتم استبعادها من صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

### ثانياً: القياس اللاحق لعقد الإيجار التمويلي

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المؤجر الاعتراف بإيرادات التمويل على مدى فترة الإيجار، بناءً على نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار، حيث يقوم باستخدام دفعات الإيجار الدورية مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب<sup>1</sup>، أي أن المؤجر يقوم بتخفيض صافي الاستثمار في عقد الإيجار مقابل مدفوعات الإيجار المستلمة.

### المطلب الثالث: متطلبات إثبات وقياس عقود الإيجار التشغيلية

يعرف عقد الإيجار التشغيلي بأنه عقد إيجار لا ينقل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: إثبات وقياس عقد الإيجار التشغيلي بدفاتر المؤجر

بموجب المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 يقوم المؤجر بالمحاسبة عن عقود الإيجار التشغيلي بطريقة مماثلة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، أي أنه يستمر في الاعتراف بالأصل الأساسي بينما لا يعترف بصافي الاستثمار في عقد الإيجار ضمن الميزانية، أو الربح الأولي في بيان الدخل (إن وجد). ويقوم المؤجر بالمحاسبة عن عقود الإيجار التشغيلي كما يلي<sup>3</sup>:

- ✓ إثبات دفعات عقود الإيجار الناتجة من عقود الإيجار التشغيلي على أنها دخل إما على أساس قسط ثابت أو أي أساس منتظم آخر، مع مراعاة أنه يجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن النمط الذي تتناقص به المنفعة من استخدام الأصل محل العقد؛
- ✓ إثبات الاهتلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل الإيجار على أنها مصروف؛

<sup>1</sup> - A Schmulian, op, cit, p 265.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الملحق أ، ص 17.

<sup>3</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين socpa، عقود الإيجار وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي 16، مرجع سابق، ص 58.



✓ إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد إيجار تشغيلي إلى المبلغ الدفترى للأصل محل العقد، وإثبات تلك التكاليف على أنها مصروف على مدى مدة عقد الإيجار بنفس الأساس المستخدم في دخل عقد الإيجار؛

✓ اهتلاك الأصول المؤجرة بعقد إيجار تشغيلي والقابلة للاهتلاك بنفس طريقة الاهتلاك المستخدمة مع الأصول المماثلة، حيث يجب على المؤجر إتباع طرق الاهتلاك التي جاء بها كل من المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 والمعيار لمحاسبي الدولي IAS38.

✓ تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS36 لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجاراً تشغيلياً قد انخفضت قيمته، والمحاسبة عن أي خسائر انخفاض قيمتها يتم تحديدها.

✓ عدم قيام المؤجر الصانع أو التاجر بإثبات أي ربح للبيع عند إبرام عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعادل عملية بيع.

#### الفرع الثاني: قياس تعديلات عقد الإيجار

عند تعديل عقد الإيجار يتم تقييم العقد المعدل لتحديد ما إذا كان التعديل يؤدي إلى إنشاء عقد إيجار منفصل أو عقد إيجار غير منفصل عن العقد الأصلي.

#### أولاً: تعديلات عقد الإيجار التمويلي

عند حدوث تعديلات في عقد الإيجار التمويلي يجب المحاسبة عن هذه التعديلات في دفاتر المؤجر مع الأخذ بعين الاعتبار التمييز بين حالتين وهما:

#### الحالة الأولى: تحديد ما إذا كان تعديل عقد الإيجار التمويلي ينتج عنه عقد إيجار منفصل

تتم المحاسبة عن أي تعديل في عقد الإيجار التمويلي على أنه عقد إيجار منفصل في دفاتر المؤجر عند تحقق الشرطين التاليين<sup>1</sup>:

- أن يؤدي التعديل إلى زيادة نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 79، ص 12.

- أن يزيد عوض عقد الإيجار بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد ذي الصلة.

إذا تم استيفاء كلا الشرطين أعلاه، فإن تعديل عقد الإيجار ينتج عنه عقد إيجار منفصل، إذ يقوم المؤجر بالمحاسبة عن عقد الإيجار المنفصل بنفس الطريقة المحاسبية عن عقود الإيجار الجديدة الأخرى.

ومن وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن مثل هذا التعديل من حيث الجوهر يتماشى إلى حد كبير مع المتطلبات المكافئة في معيار IFRS15 التي تتطلب من البائع حساب التعديلات التي تضيف سلعا أو خدمات مميزة كعقود منفصلة، إذا تم تسعير تلك السلع أو الخدمات الإضافية بشكل يتناسب مع سعر البيع المستقل<sup>1</sup>.

أما إذا لم يتم استيفاء أي من الشروط السابقة فإن تعديل عقد الإيجار لا يؤدي إلى عقد إيجار منفصل.

**الحالة الثانية: تحديد ما إذا كان تعديل عقد الإيجار التمويلي لا ينتج عنه عقد إيجار منفصل**

يجب على المؤجر المحاسبة عن التعديل في عقد الإيجار التمويلي الذي لا ينتج عنه عقد إيجار منفصل كما يلي:

✓ إذا كان عقد الإيجار سيتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تشغيلي فيما لو كان التعديل نافذا في تاريخ نشأة العقد، فيجب على المؤجر<sup>2</sup>:

- المحاسبة عن تعديل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار جديد اعتبارا من تاريخ سريان التعديل، أي إنهاء عقد الإيجار الأصلي وإنشاء عقد إيجار جديد من تاريخ نفاذ التعديل؛

- قياس المبلغ الدفترى للأصل محل العقد باعتباره صافي الاستثمار في عقد الإيجار قبل تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار مباشرة.

✓ أما إذا كان عقد الإيجار سيتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تمويلي فيما لو كان التعديل نافذا في تاريخ نشأة العقد، يقوم المؤجر بالمحاسبة عنه بموجب متطلبات معيار IFRS 9 "الأدوات المالية".

**ثانيا: تعديلات عقد الإيجار التشغيلي**

يجب على المؤجر المحاسبة عن أي تعديل في عقد الإيجار التشغيلي على أنه عقد إيجار جديد اعتبارا من تاريخ سريان التعديل، مع الأخذ بعين الاعتبار أن أي دفعات إيجار مستلمة مقدما أو مستحقة تتعلق بعقد

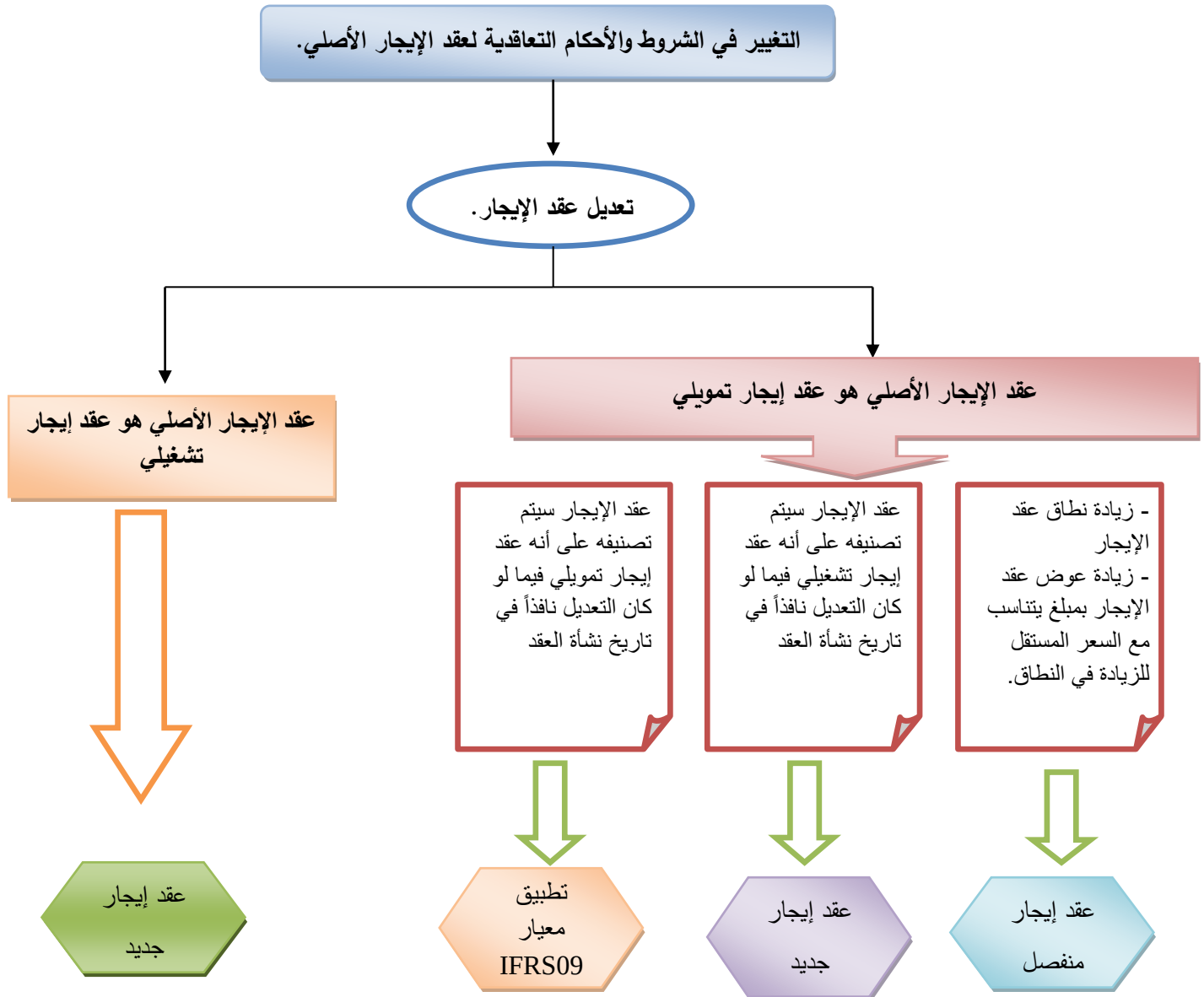
<sup>1</sup> - International Financial Reporting Standard, Lease- Basis for Conclusions IFRS16, January 2016, paragraph BC238, p 69.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 80، ص13.

الإيجار الأصلي تعد جزءاً من دفعات الإيجار لعقد الإيجار الجديد<sup>1</sup>.

يمكن تلخيص متطلبات تعديل عقد الإيجار من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (6.2): تعديل عقد الإيجار وفق معيار IFRS16



Source: Kimber Bascom, And all, **Lease modifications Accounting for changes to lease contracts - IFRS 16-** KPMG, September 2018, p30.

<sup>1</sup>- المرجع السابق، الفقرة 87، ص 13.

## المطلب الرابع: متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار

### الفرع الأول: عرض عقود الإيجار

يتطلب المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 من المؤجر الاعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في بيانات المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل ( ذمم مدينة) بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار، والذي يخضع لنفس الاعتبارات التي تخضع لها الأصول الأخرى في التصنيف كموجودات متداولة أو غير متداولة في بيان المركز المالي، أما بموجب عقد الإيجار التشغيلي يقوم المؤجر بعرض الأصول محل العقد في قائمة مركزه المالي وفقاً لطبيعة الأصل<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الإفصاح عن عقود الإيجار

#### أولاً: الهدف من الإفصاح

إن الغرض من قيام المؤجر بالإفصاح في الإيضاحات عن معلومات بالإضافة إلى تلك المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح أو الخسارة، وقائمة التدفقات النقدية، هو توفير أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر.

#### ثانياً: الإفصاح الشامل

يجب على المؤجر الإفصاح خلال فترة التقرير عن المبالغ الآتية<sup>2</sup>:

✓ فيما يخص عقود الإيجار التمويلي :

- ربح أو خسارة البيع؛
- دخل التمويل على صافي الاستثمار في عقد الإيجار؛
- الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المضمنة في قياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار.
- ✓ أما فيما يخص عقود الإيجار التشغيلي:

- دخل الإيجار، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر أو معدل.

<sup>1</sup> -Jeremy Barnes, op, cit, P 1752.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 90، ص ص 13-14.

يقوم المؤجر بتقديم الإفصاحات المحددة أعلاه في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر ملائمة.

كما يجب على المؤجر أيضا الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية عن أنشطته الإيجارية عندما تكون تلك المعلومات ضرورية للوفاء بهدف الإفصاح، وتتضمن هذه المعلومات الإضافية على سبيل المثال لا الحصر المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم كل من<sup>1</sup>:

✓ طبيعة الأنشطة الإيجارية الخاصة بالمؤجر؛

✓ كيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأي حقوق يحتفظ بها في الأصول محل العقد، وعلى وجه الخصوص يجب على المؤجر الإفصاح عن إستراتيجية إدارة المخاطر للحقوق التي يحتفظ بها في الأصول محل العقد بما في ذلك أية وسيلة يقلل من خلالها المؤجر تلك المخاطر، ويمكن أن تشمل مثل هذه الوسائل على سبيل المثال: اتفاقيات إعادة الشراء أو ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المتغيرة للاستخدام الذي يتجاوز حدودا معينة.

### ثالثا: الإفصاح عن عقد الإيجار التمويلي

بموجب عقد الإيجار التمويلي يقوم المؤجر بتقديم تفسيرات نوعية وكمية للتغيرات المهمة في المبلغ الدفري لصافي الاستثمار في عقود الإيجار التمويلي، كما يجب عليه الإفصاح عن تحليل الاستحقاق لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل، بما يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنويا وذلك بحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى ومجموع المبالغ للسنوات المتبقية، ويعمل المؤجر على مطابقة دفعات الإيجار غير المخصومة مع صافي الاستثمار في عقد الإيجار، ويجب أن تحدد المطابقة دخل التمويل غير المكتسب فيما يتعلق بدفعات الإيجار مستحقة التحصيل وأية قيمة متبقية غير مضمونة مخصومة<sup>2</sup>.

### رابعا: الإفصاح عن عقد الإيجار التشغيلي

بموجب عقد الإيجار التشغيلي يطبق المؤجر متطلبات الإفصاح الواردة في معيار IFRS16 وعند القيام بذلك لا بد عليه أن يفصل كل فئة من فئات الممتلكات والآلات والمعدات إلى أصول خاضعة لعقود الإيجار التشغيلية وأصول غير خاضعة لعقود الإيجار التشغيلية، وبالتالي فإن المؤجر يقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 92، ص 14.

<sup>2</sup> - BDO, op, cit, p55.

بالنسبة للأصول الخاضعة لعقد إيجار تشغيلي حسب فئة الأصل الأساسي بشكل منفصل عن الأصول المملوكة التي يحتفظ بها ويستخدمها المؤجر<sup>1</sup>.

يجب على المؤجر أيضا الإفصاح عن تحليل الاستحقاق لدفعات الإيجار يبين دفعات الإيجار غير المخصصة التي سيتم استلامها سنويا وذلك بحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى، ومجموع المبالغ للسنوات المتبقية<sup>2</sup>.

كما ألزم المعيار المؤجر على تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 والمعيار المحاسبي الدولي IAS 38 ، والمعيار المحاسبي الدولي للمحاسبة IAS 40 ، والمعيار المحاسبي الدولي IAS 41 للأصول المؤجرة بموجب عقود الإيجار التشغيلي<sup>3</sup>.

### المبحث الثالث: الانتقال إلى تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16

منح معيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 خيارات متعددة للكيانات التي تبدأ في تطبيقه أول مرة وذلك لغرض فتح المجال أمامها للمفاضلة بين تكاليف تطبيق المعيار والقدرة على مقارنة البيانات المالية ومن خلال هذا المبحث سنحاول تحديد هذه الخيارات في الظروف العادية، والظروف الاستثنائية " فترة كوفيد-19 " وحالات أخرى لتطبيق معيار IFRS16، لهذا تم تقسيمه إلى:

- المطلب الأول: خيارات التحول إلى تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16
- المطلب الثاني: تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 في ظل جائحة - كوفيد 19-
- المطلب الثالث: عقود الإيجار من الباطن
- المطلب الرابع: معاملات البيع وإعادة الاستئجار

<sup>1</sup>- Salim Alibhai, And all, op, cit, p 558.

<sup>2</sup> -Ibid.

<sup>3</sup> -Jessica Taurae, And all, op, cit, p 32.

### المطلب الأول: خيارات التحول إلى تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16

إن طريقة الانتقال إلى تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 التي تختارها الكيانات سيكون لها تأثير جوهري على كل من العناصر التالية<sup>1</sup>:

- القيمة الدفترية للأصول والالتزامات؛
- اتجاهات أرباح الكيان وأرباحه في السنوات المقبلة بعد تطبيق المعيار؛
- التكاليف والموارد والمدة الزمنية التي ستخصصها الكيانات لتطبيق المعيار.

أدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن عملية الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 ستكون مكلفة جدا بالنسبة للكيانات، لهذا تضمن المعيار عددا من الإعفاءات والوسائل العملية المصممة خصيصا للسماح للكيانات بتقليل تلك التكاليف دون التأثير بشكل كبير على جودة المعلومات المالية . وفيما يلي عرض للوسائل العملية وخيارات الانتقال التي جاء بها المعيار الجديد:

#### الفرع الأول: حسب طبيعة عقد الإيجار

عند البدء في تطبيق معيار IFRS16 لأول مرة قد يكون لدى الكيانات عقود إيجار مبرمة قبل ذلك التاريخ ولا تزال سارية في تاريخ التطبيق الأولي وبعده، في هذه الحالة لا يطلب من الكيانات إعادة تقييم ما إذا كانت تلك العقود هي عقود إيجار أو تنطوي على عقود إيجار في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار، وأتاح للكيانات إمكانية استخدام إحدى الطرق التالية<sup>2</sup>:

- تطبيق معيار IFRS16 على كل عقود الإيجار التي تم تصنيفها سابقا وفق المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية IFRIC4 " تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد إيجار"، على أنها عقود إيجار قبل تاريخ دخول المعيار الجديد حيز التنفيذ الفعلي.
  - عدم تطبيق معيار IFRS16 على العقود التي لم يتم تصنيفها بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية IFRIC4 على أنها تحتوي على عقد إيجار.
- أي أنه يتم استثناء العقود التي كانت تصنف كعقود إيجار تشغيلية بموجب المعيار السابق.

<sup>1</sup> -Kimber Bascom And all, **IFRS16- Leases transition options**, KPMG International Standards Group, Publication N°: 136118, November 2018, p 02.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ج3، ص30.

يلاحظ أن هذه الوسيلة العملية التي أتاحها معيار IFRS16 والتي تسمح للكيان بعدم تقييم ما إذا كان العقد يحتوي على عقد إيجار، تنطبق فقط على عقود الإيجار والترتيبات التي تم تقييمها بشكل مناسب ودقيق بموجب معيار IAS17 و IFRIC4 .

عندما تختار الكيانات تطبيق هذه الوسيلة العملية فيجب عليها الإفصاح عنها وتطبيقها على جميع العقود، وبالتالي فإن الكيانات مطالبة بتطبيق شروط تحديد عقود الإيجار الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16 على عقود الإيجار المبرمة بعد تاريخ التطبيق الأولي، أما إذا اختارت الكيانات عدم تطبيق هذه الوسيلة العملية فهي ملزمة بفحص جميع عقود الإيجار لتحديد ما إذا كانت تحتوي على عقد إيجار أم لا وذلك حسب المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16، وقد تكون هذه العملية مكلفة جداً، وستحتاج الكيانات إلى تقييم إذا كانت الفوائد الناتجة عن إعادة تقييم جميع عقود الإيجار قادرة على تغطية تكاليف القيام بذلك<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: حسب السياسة المحاسبية

يمكن للمستأجر اختيار تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على عقود الإيجار لأول مرة بطريقتين:

- نهج الأثر الرجعي ( Retrospective approach )
- نهج الأثر الرجعي المعدل ( Modified Retrospective approach )

وفيما يلي عرض لهاتين الطريقتين:

#### أولاً: نهج الأثر الرجعي

إذا اختار المستأجر تطبيق معيار IFRS16 بأثر رجعي بما يتناسب مع المعيار المحاسبي الدولي IAS08 " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " ، فإنه ملزم بتطبيق متطلبات معيار IFRS16 على جميع عقود الإيجار الخاصة به كما لو تم تطبيقه منذ تاريخ بداية هذه العقود المعروضة في القوائم المالية<sup>2</sup>، وهذا يعني أن المستأجر مطالب بما يلي<sup>3</sup>:

- إعداد بياناته المالية كما لو كان معيار IFRS16 مطبقاً بشكل دائم؛
- تعديل المعلومات المالية المتعلقة بعقود الإيجار على مستوى القوائم المالية المقارنة؛

<sup>1</sup> - Cullum Alan and all, And all, **International GAAP 2021**, first edition, published in 2021 by John Wiley & Sons, volume 02, p1809.

<sup>2</sup> - Kimber Bascom, And all, **IFRS16- Leases transition options**, op; cit, p12

<sup>3</sup> - Cullum Alan and all, op, cit, p 1809.



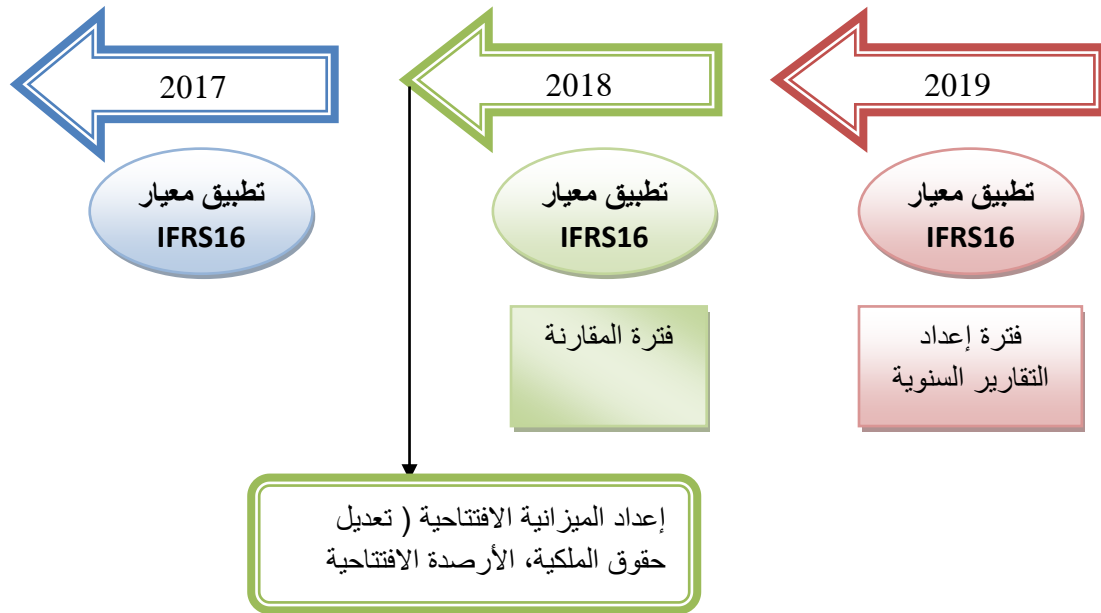
- الاعتراف بالتعديل في حقوق الملكية وتعديل الأرصدة الافتتاحية في أقرب مدة زمنية للقوائم المالية، على سبي المثال بالنسبة للمنشآت التي تبدأ في تطبيق معيار IFRS16 في 01 جانفي 2019 وتختار نهج الأثر الرجعي فسيظهر تأثير هذا النهج على حقوق الملكية والميزانية اعتبارا من 01 جانفي 2018، كما يجب أيضا الكشف على الميزانية الافتتاحية المعاد تعديلها في 01 جانفي 2018 وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS01 " عرض البيانات المالية " ؛
- الالتزام بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 28 من معيار IAS08 فيما يتعلق بالتغير في السياسات المحاسبية.

سيكون تطبيق هذا النهج صعبا ومكلفا للغاية خاصة على الكيانات ذات الحجم الكبير والتي لديها عدد كبير من عقود الإيجار، لأنه يتطلب العودة إلى بداية كل عقد إيجار وإعادة حساب حق استخدام الأصل والالتزام المتعلق بعقد الإيجار وفقا للمتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 من تلك الفترة إلى غاية سنة 2018، وهذه العملية ستتطلب توفر كل المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار ( كمعدلات الخصم، معلومات تاريخية متعلقة بمدفوعات الإيجار، معلومات متعلقة بإمكانية تجديد أو إنهاء عقود الإيجار، المبالغ المتوقع دفعها بموجب ضمانات القيمة المتبقية... وغيرها)، مما يجعلها صعبة لأنها تتطلب معلومات عديدة قد لا تستطيع الكيانات توفيرها عند تطبيق المعيار الجديد فضلا عن تكاليف القيام بذلك، وهذا ما دفع بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإيجاد نهج ثاني " نهج الأثر الرجعي المعدل"<sup>1</sup>.

ويمكن توضيح نهج الأثر الرجعي بالشكل التالي:

<sup>1</sup> - International Accounting Standards Board, 16 Leases: Project Summary and Feedback Statement, January 2016, London, Appendix B, P 15.

الشكل رقم (7.2): نهج الأثر الرجعي



Source: Mahabubul Alam, IFRS 16: Leases; a New Era of Lease Accounting!, the cost and management journal, Volume 46, N°01, January-February, 2018, p63.

### ثانياً: نهج الأثر الرجعي المعدل

إذا اختار المستأجر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 بأثر رجعي معدل لا يطلب منه تعديل القوائم المالية للسنوات المقارنة، وإنما يكفي بتطبيق متطلبات المعيار الجديد بداية من تاريخ التطبيق الأولي، كما يجب عليه إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي لحقوق الملكية في نفس الفترة<sup>1</sup>.

عموماً فإن المستأجر الذي يختار هذا النهج يكون ملزم بما يلي<sup>2</sup>:

- الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لمعيار IFRS16، أي أنه إذا بدأ المستأجر في تطبيق المعيار لأول مرة في الفترة المحاسبية التي تبدأ في 01 جانفي 2019 فيجب عليه أن يعترف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي عن طريق تعديل الأرصدة في 01 جانفي 2019؛
- عدم الحاجة إلى تعديل القوائم المالية للسنوات المقارنة؛
- ترحيل المبالغ المعترف بها سابقاً فيما يتعلق بعقود الإيجار المصنفة كعقود إيجار تمويلية؛

<sup>1</sup> - Salah Abdel-Hafeez Mostafa M. Ali, Compliance with IFRS 16 Mandatory Presentation and Disclosure Requirements and Company Characteristics: Evidence from an Emerging Market, Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches, Vol.2, No.1, Part 1., January, 2021, p189.

<sup>2</sup> -Cullum Alan and all, op, cit, p 1810.

- الإفصاح عن تأثير تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل وغيره من الإفصاحات المطلوبة بموجب معيار IFRS16؛

- الاستفادة من إعفاء فيما يتعلق ببعض الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 28 من معيار IAS08 فيما يتعلق بالتغير في السياسات المحاسبية.

قد يبدو أن تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل أبسط بكثير من تطبيق نهج الأثر الرجعي وذلك نتيجة عدم الحاجة إلى إعادة إعداد القوائم المالية للسنوات المقارنة، كما أن هذا النهج يوفر العديد من الوسائل العملية التي من شأنها أن تبسط على المستأجر عملية الانتقال إلى تطبيق المعيار الجديد، ومع ذلك يبقى المستأجر بحاجة إلى تحديد مبلغ التزام الإيجار في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار، بالإضافة إلى أن القوائم المالية الناتجة عند تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل غير قابلة للمقارنة مع القوائم المالية للفترة السابقة، وبالتالي ستكون أقل أهمية وفائدة لمستخدمي القوائم المالية.

ويتم تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل على النحو التالي:

#### 1- بالنسبة لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلية

##### 1-1- قياس التزام الإيجار

يقوم المستأجر بتحديد قيمة التزام الإيجار المتعلق بعقود الإيجار المصنفة بموجب معيار المحاسبي الدولي IAS17 كعقود إيجار تشغيلية، من خلال قياس القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستقبلية المتبقية لجميع عقود الإيجار مخصصة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار IFRS16، ويتم إظهار قيمة هذا الالتزام في ميزانية المستأجر ضمن بند الالتزامات المالية<sup>1</sup>.

يلاحظ عند تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل على عقود الإيجار المصنفة سابقاً كعقود إيجار تشغيلية أن المستأجر لا يأخذ بعين الاعتبار مدفوعات الإيجار المسددة بل يعتمد في قياس التزام عقد الإيجار على مدفوعات الإيجار للفترة المتبقية من مدة عقد الإيجار، كما يلاحظ أيضاً أن المستأجر يتجاهل معدل الفائدة الضمني لعقود الإيجار الفردية ويعتمد على معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار.

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ج8، ص31.

ويتم استخدام معدل الاقتراض الإضافي أيضا في القياس اللاحق للالتزامات الإيجار ما لم يتم تعديل أو إعادة تقييم عقد الإيجار يتطلب من المستأجر تحديد معدل خصم جديد، أما بالنسبة لعقود الإيجار التي تبرم بعد فترة الانتقال إلى المعيار فإن المستأجر يستخدم مباشرة معدل الفائدة الضمني وإذا لم يتمكن من تحديده يلجأ إلى معدل الاقتراض الإضافي<sup>1</sup>.

## 1-2 قياس حق استخدام الأصل

حدد المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 للمستأجر خيارين لقياس حق استخدام الأصول المتعلقة بعقود الإيجار المصنفة سابقا على أنها عقود إيجار تشغيلية كما يلي<sup>2</sup>:

- **الخيار الأول:** قياس حق استخدام الأصل بمبلغه الدفترى كما لو كان المعيار قد تم تطبيقه منذ تاريخ بداية عقد الإيجار، مخصصا باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار، أو بعبارة أخرى يتم حساب القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستقبلية منذ بداية عقود الإيجار باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر.

- **الخيار الثاني:** قياس حق استخدام الأصل بمبلغ مساوي للالتزام عقد الإيجار معدلا بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مقدما أو مستحقة مثبتة في الميزانية قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

يقوم المستأجر باختيار أساس قياس حق استخدام الأصل بالنسبة لكل عقد إيجار على حدى، كما يجب عليه تطبيق متطلبات معيار IAS36 "انخفاض قيمة الأصول" على حق استخدام الأصل في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار مالم يختار المستأجر تطبيق الوسيلة العملية<sup>3</sup>.

أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى أن اختيار الخيار المناسب لقياس حق استخدام الأصل عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 يجب أن يعتمد على أساس أقل تكلفة من حيث التطبيق، لهذا سيكون الخيار الثاني هو الأنسب لكن في نفس الوقت أشار العديد من مستخدمي القوائم المالية إلى أن هذا الخيار من شأنه أن يزيد في التكاليف المتعلقة بعقود الإيجار في السنوات التي تلي الانتقال إلى تطبيق المعيار مباشرة (

<sup>1</sup> - Kimber Bascom, And all, **IFRS16- Leases transition options**, op; cit, p18.

<sup>2</sup> - Morales-Díaz, José, op, cit, p75.

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 8، ص31.

لأن مصاريف الاهتلاك ستكون أعلى مما لو كان المعيار مطبقاً دائماً)، هذه الزيادة غير طبيعية في التكاليف ستؤدي إلى تقديم معلومات مالية مضللة لمستخدمي القوائم المالية<sup>1</sup>.

### 1-2-1 قياس حق استخدام الأصل بالنسبة لعقود إيجار الأصول منخفضة القيمة

بالنسبة لعقود الإيجار التي تم تصنيفها بأنها عقود إيجار لأصول منخفضة القيمة والتي تعتبر معفية من تطبيق متطلبات المعيار فإن المستأجر غير مطالب بإجراء أي تعديلات على هذه العقود عند الانتقال إلى تطبيق المعيار، بل يجب عليه تطبيق متطلبات معيار IFRS16 على تلك العقود بداية من تاريخ التطبيق الأولي<sup>2</sup>.

### 1-2-2 قياس عقود إيجار العقارات الاستثمارية

بالنسبة لعقود الإيجار التي تم تصنيفها سابقاً بأنها عقود إيجار لعقارات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة المنصوص عليه في المعيار IAS40 "العقارات الاستثمارية" فإنه يطلب من المستأجر عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 إجراء أي تعديلات عليها، لكن بداية من تاريخ التطبيق الأولي يجب على المستأجر قياس حق استخدام الأصل المتعلق بهذه العقود بالقيمة العادلة وكذا قياس التزامات الإيجار بتطبيق متطلبات كل من معيار IAS40 ومعيار IFRS16 معاً<sup>3</sup>.

### 1-3 وسائل عملية لتطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل

قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية توفير بعض الوسائل العملية للمستأجر عند تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل على عقود الإيجار المصنفة سابقاً كعقود إيجار تشغيلية، وذلك في إطار المساهمة في تخفيف تكاليف الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 على المستأجر، وتتمثل هذه الوسائل فيما يلي<sup>4</sup>:

- نهج محفظة عقود الإيجار؛
- مخصصات عقود الإيجار المتوقع خسارتها المعترف بها سابقاً؛
- عقود الإيجار التي تنتهي مدتها خلال 12 شهراً؛
- التكاليف الأولية المباشرة؛

<sup>1</sup> - International Financial Reporting Standard, **Lease- Basis for Conclusions IFRS16**, op, cit, paragraph BC286, p 80.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ج 9 "أ"، ص 31.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، الفقرة ج 9 "ب" و "ج" ص 31.

<sup>4</sup> - BDO, IFRS IN PRACTICE ,op, cit, p103.

- استخدام المعلومات المتاحة في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار ( hindsight ).

والجدول التالي يوضح كل وسيلة على حدى:

الجدول رقم (2-1): الوسائل العملية المتاحة للمستأجر عند تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل

| الوسيلة العملية                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | رأي مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>نهج محفظة عقود الإيجار</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| - يمكن للمستأجر أن يقوم بتطبيق معدل خصم واحد على محفظة عقود الإيجار ذات خصائص متشابهة بدرجة معقولة.                                                                                                                                                                                                                                                                      | - يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية أن السماح للمستأجر بتطبيق معدل خصم واحد على محفظة من عقود الإيجار المتماثلة عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 سيساهم في تخفيض التكاليف بالنسبة للمستأجر ولن يكون له تأثير كبير على المعلومات الواردة في القوائم المالية.                                                                               |
| <b>مخصصات عقود الإيجار المتوقع خسارتها المعترف بها سابقا</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| - يمكن للمستأجر أن يعتمد في تقييمه لعقود الإيجار المتوقع خسارتها على معيار المحاسبة الدولي IAS37 مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي لمعيار IFRS16 وتعتبر هذه الوسيلة عملية بديلة لإجراء اختبارات انخفاض القيمة، فإذا اختار المستأجر هذه الوسيلة العملية يجب أن يقوم بتعديل مبلغ حق استخدام الأصل بمبلغ أي مخصص للعقود المتوقع خسارتها وذلك في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار. | - يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن عملية إجراء اختبارات انخفاض القيمة لكل حق استخدام أصل عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 ستكون مكلفة للمستأجر لهذا فإن هذه الوسيلة العملية التي تسمح بإجراء مخصصات لعقود الإيجار المتوقع خسارتها ستوفر على المستأجر تحمل هذه التكاليف دون التأثير بشكل جوهري على المعلومات الواردة في القوائم المالية. |
| <b>عقود الإيجار التي تنتهي مدتها خلال 12 شهرا</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| - يسمح للمستأجر الذي يختار تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل على عقود الإيجار التي تنتهي مدتها خلال 12 شهرا بمعالجتها بنفس طريقة عقود الإيجار قصيرة الأجل الموضحة في معيار IFRS16، أي الاكتفاء بالإفصاح عن مدفوعات الإيجار المرتبطة بتلك العقود ضمن البند المتعلق بالإفصاح عن مصاريف عقود الإيجار في فترة التقرير السنوي والتي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.                   | - يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الوسيلة العملية تتشابه إلى حد كبير مع الإعفاء من الاعتراف بعقود الإيجار قصيرة الأجل الموضحة في الفقرة 06 من معيار IFRS16، وستسمح للمستأجر بتجنب تكبد تكاليف مقابل فوائد ضعيفة عند التطبيق الأولي لمعيار IFRS16.                                                                                     |
| - كما أشار IASB إلى أنه يمكن للمستأجر استخدام هذه الوسيلة العملية عند الانتقال إلى تطبيق المعيار حتى إذا لم يكن يخطط لاستخدام إعفاء الاعتراف بعقود الإيجار قصيرة الأجل الذي يوفره له معيار IFRS16 في المستقبل وذلك لأن استخدام هذه الوسيلة يعتبر إجراء مستقل عن السياسة المحاسبية للمستأجر فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار قصيرة الأجل.                                  | - كما أشار IASB إلى أنه يمكن للمستأجر استخدام هذه الوسيلة العملية عند الانتقال إلى تطبيق المعيار حتى إذا لم يكن يخطط لاستخدام إعفاء الاعتراف بعقود الإيجار قصيرة الأجل الذي يوفره له معيار IFRS16 في المستقبل وذلك لأن استخدام هذه الوسيلة يعتبر إجراء مستقل عن السياسة المحاسبية للمستأجر فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار قصيرة الأجل.       |

| التكاليف الأولية المباشرة                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>- يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية أن إدراج التكاليف الأولية المباشرة في قياس حق استخدام الأصل لن يؤثر كثيرا على قيمة المعلومات الواردة في القوائم المالية، وأن التكلفة التي يتحملها المستأجر لتحديد هذه التكاليف ستفوق الفائدة من إدراجها ضمن قياس حق استخدام الأصل، لهذا فإن استخدام هذه الوسيلة العملية ستؤدي إلى تقليل تكاليف الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 على المستأجر، بالإضافة إلى تخفيض القيمة الدفترية لحق استخدام الأصل وهذا بدوره سيؤدي إلى تخفيض مصروف الإهلاك وخطر انخفاض قيمة الأصل في الفترات المستقبلية.</p> <p>- يمكن للمستأجر الاستفادة من تطبيق هذه الوسيلة في حالة واحدة فقط وهي عندما يختار قياس حق استخدام الأصل باستخدام الخيار الأول ( قياس حق استخدام الأصل بالمبلغ الدفترى كما لو تم تطبيق المعيار من بداية العقد، مخصوما بمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر).</p> | <p>- يمكن للمستأجر استبعاد التكاليف الأولية المباشرة من قياس حق استخدام الأصل عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 لأول مرة.</p>                                                                                      |
| استخدام المعلومات المتاحة في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار ( hindsight ).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                      |
| <p>- يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أن السماح للمستأجر بتطبيق هذه الوسيلة العملية سيساهم في تقديم معلومات مفيدة، كما أشار مستخدمي القوائم المالية أن هذه الوسيلة ستجعل تطبيق معيار IFRS16 بسيط نوعا ما بالنسبة للمستأجرين.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | <p>- يمكن للمستأجر أن يستخدم المعلومات المتاحة لديه في تاريخ الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 لقياس عقود الإيجار على سبيل المثال تحديد مدة عقد الإيجار إذا كان العقد يشمل على خيارات تمديد عقد الإيجار أو إنهائه.</p> |

source: International Financial Reporting Standard, Lease- Basis for Conclusions IFRS16, January 2016, paragraph BC287, p 80-82.

## 2- بالنسبة لعقود الإيجار المصنفة سابقا على أنها عقود إيجار تمويلية

عندما يختار المستأجر تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل على عقود الإيجار المصنفة بموجب معيار المحاسبي الدولي IAS17 على أنها عقود إيجار تمويلية، فإن القيم الدفترية لكل من حق استخدام الأصل وكذا التزام الإيجار المتعلق بهذه العقود عند الانتقال إلى تطبيق المعيار الجديد هي نفسها تلك القيم التي تم قياسها بموجب متطلبات معيار IAS17، ويبدأ المستأجر بتطبيق متطلبات معيار IFRS16 على عقود الإيجار بداية من تاريخ التطبيق الأولي للمعيار<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - Jessica Taurae And all, Op, Cit, p29.

يمكن القول أن هذه الوسيلة التي وفرها معيار IFRS16 من شأنها أن تساعد المستأجر على تجنب إعادة تقييم عقود الإيجار التي تم تصنيفها بموجب معيار IAS17 على أنها عقود إيجار تمويلية عند الانتقال إلى تطبيق المعيار الجديد، لهذا فإن المستأجر لن يواجه صعوبات كبيرة عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 مع العقود التي تم تصنيفها سابقاً كعقود الإيجار التمويلية.

### 3 - الإفصاحات المطلوبة عند تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل

عندما يختار المستأجر تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 يجب عليه الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بذلك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبي الدولي IAS08 الموضحة في الفقرة 28، إضافة إلى ذلك يجب عليه الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بما يلي<sup>1</sup>:

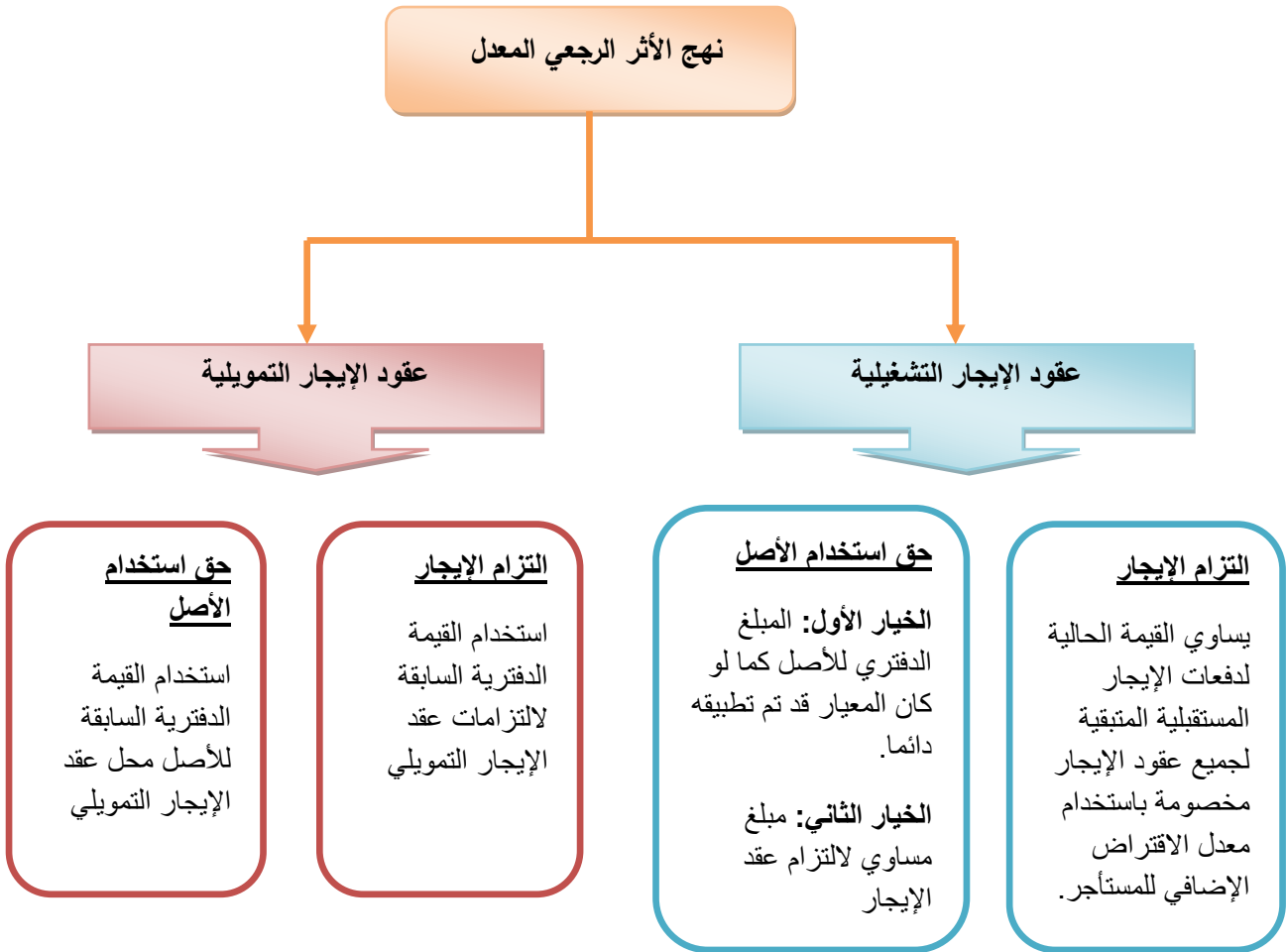
- المتوسط المرجح لمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر المطبق على التزامات عقود الإيجار في تاريخ التطبيق الأولي لمعيار IFRS16؛
- تفسير لأي فروقات بين مدفوعات عقود الإيجار التشغيلية المستقبلية المفصح عنها بتطبيق معيار IAS17 في نهاية فترة التقرير السنوية التي تسبق تاريخ التطبيق الأولي لمعيار IFRS16 مباشرة مخصومة بمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر، والتزامات عقد الإيجار المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.
- الوسائل العملية المتاحة للمستأجر عندما يختار تطبيق نهج الأثر الرجعي المعدل.

يمكن توضيح نهج الأثر الرجعي المعدل بالشكل التالي:

<sup>1</sup> - Sarah Carroll, **Sale and leaseback accounting**, Grant Thornton International, 30 January 2019,p07.



الشكل رقم (8.2): نهج الأثر الرجعي المعدل



source: Kimber Bascom And all, **IFRS16- Leases transition options**, KPMG International Standards Group, Publication N°: 136118, November 2018, p17.

### الفرع الثالث: حالات أخرى للانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16

#### أولاً: المؤجر

بما أن متطلبات معيار IFRS16 فيما يخص معالجة عقود الإيجار عند المؤجر لم تتغير بشكل جوهري عن متطلبات المعيار السابق IAS17، فإن المؤجر غير مطالب بإجراء أي تعديلات عند الانتقال إلى تطبيق المعيار الجديد على عقود الإيجار التي يكون فيها هو المؤجر، بل يبدأ في تطبيق متطلبات المعيار الجديد في تاريخ التطبيق الأولي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases**, op, cit, p 141.

### ثانياً: عقود الإيجار من الباطن

عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 لأول مرة يجب أن يقوم المؤجر الوسيط بإعادة تقييم عقود الإيجار من الباطن التي تم تصنيفها كعقود إيجار تشغيلية بموجب المعيار السابق IAS17، لتحديد تصنيفها من جديد بناءً على متطلبات معيار IFRS16 إما كعقود إيجار تشغيلية أو تمويلية وذلك حسب المدة المتبقية وشروط عقد الإيجار الرئيسي وعقد الإيجار من الباطن في تاريخ التطبيق الأولي<sup>1</sup>.

أما بالنسبة لعقود الإيجار من الباطن المصنفة كعقود إيجار تشغيلية بموجب معيار IAS17، لكنها صُنفت بموجب معيار IFRS16 على أنها عقود إيجار تمويلية، تتم معالجتها محاسبياً على أنها عقود إيجار تمويلية جديدة بدأت في تاريخ التطبيق الأولي<sup>2</sup>.

يلاحظ أن العديد من عقود الإيجار من الباطن التي تم تصنيفها من قبل المؤجر الوسيط كعقود إيجار تشغيلية بموجب معيار IAS17 سيعاد تصنيفها بموجب متطلبات المعيار الجديد إلى عقود إيجار تمويلية، وذلك لأن متطلبات معيار IFRS16 تفرض على المؤجر الوسيط عند تقييم تصنيف عقود الإيجار من الباطن الرجوع إلى حق استخدام الأصل الناشئ بموجب عقد الإيجار الرئيسي، بدلاً من الاعتماد على الأصل الأساسي كما هو مطلوب بموجب معيار IAS17.

### ثالثاً: معاملات البيع وإعادة الاستئجار

فيما يخص معاملات البيع وإعادة الاستئجار فإن معيار IFRS16 لا يطلب من المنشآت إعادة تقييم هذا النوع من المعاملات التي تم إبرامها قبل تاريخ التطبيق الأولي للمعيار من أجل تحديد ما إذا كان نقل الأصل محل العقد يستوفي المتطلبات الواردة في معيار IFRS15 لئتم معالجة المعاملات على أنها بيع<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ÖZEN METERİZ, Evaluation Of Lease Accounting Under IFRS 16 in Comparison With The Previous Standard: Analysis Of The New Standard's Impact On Publicly-Listed Companies In TURKEY, Marmara University, Faculty Of Business Administration, Department Of Accounting And Finance, Istanbul, 2019, p61.

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ج 16، ص 33.

**1- معاملة البيع وإعادة الاستئجار المتضمنة " بيع وعقد إيجار تمويلي "**

- بالنسبة لمعاملة البيع وإعادة الاستئجار التي تتم معالجتها على أنها عملية بيع وعقد إيجار تمويلي بموجب متطلبات معيار IAS17 فيجب على المستأجر - البائع عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 ما يلي<sup>1</sup>:
- المحاسبة عن معاملة إعادة الاستئجار بنفس طريقة المحاسبة عن أي عقد إيجار تمويلي آخر.
  - الاستمرار في إطفاء ( استنفاد ) أي مكسب من عملية البيع على مدى مدة عقد الإيجار.

**2- معاملة البيع وإعادة الاستئجار المتضمنة " بيع وعقد إيجار تشغيلي "**

- بالنسبة لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار التي تتم معالجتها على أنها عملية بيع وعقد إيجار تشغيلي بموجب متطلبات معيار IAS17 فيجب على المستأجر - البائع عند الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 ما يلي<sup>2</sup>:
- المحاسبة عن معاملة إعادة الاستئجار بنفس طريقة المحاسبة عن أي عقد إيجار تشغيلي آخر.
  - تعديل حق استخدام الأصل المعاد استئجاره بأي مكاسب أو خسائر مؤجلة تتعلق بشروط خارج السوق ومثبتة في قائمة المركز المالي قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

يلاحظ أن إعفاء المستأجر من إعادة تقييم معاملات البيع وإعادة الاستئجار المبرمة قبل تاريخ التطبيق الأولي لمعيار IFRS16 يهدف إلى تبسيط إجراءات الانتقال إلى تطبيق المعيار الجديد خاصة بالنسبة للمنشآت التي لديها عدد كبير من معاملات البيع وإعادة الاستئجار، إضافة إلى أن عملية إعادة التقييم ستكون مكلفة جدا.

كما لاحظنا أيضا أن متطلبات معالجة معاملات البيع وإعادة الاستئجار عند الانتقال إلى تطبيق المعيار الجديد تتوافق مع متطلبات معالجة عقود الإيجار بشكل عام، لهذا فإن أغلبية معاملات البيع وإعادة الاستئجار ستظهر في ميزانية المستأجر - البائع عند تطبيق نموذج محاسبة عقود الإيجار الجديد على عملية " إعادة الاستئجار " ، باستثناء تلك التي تطبق عليها إعفاءات الاعتراف التي جاء بها معيار IFRS16 ( عقود الإيجار قصيرة الأجل، عقود الإيجار منخفضة القيمة).

<sup>1</sup> - Sarah Carroll, **Sale and leaseback accounting**, Grant Thornton International, 12 February 2019, p03.

<sup>2</sup> - Ibid.

**المطلب الثاني: تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 في ظل جائحة - كوفيد 19-**

ظهرت جائحة كوفيد-19- أول مرة في نهاية عام 2019 على مستوى مدينة ووهان بجمهورية الصين، ثم انتشرت إلى بقية دول العالم في مطلع سنة 2020 بشكل سريع جداً، تسببت هذه الجائحة في كارثة صحية هددت الوجود البشري وأدت إلى وفاة ملايين الأشخاص على مستوى العالم، كما أثرت على كل مجالات الحياة من بينها المجال الاقتصادي حيث تسببت في انخفاض وتيرة النشاط الاقتصادي وتراجع عجلة الإنتاج ومعدلات النمو الاقتصادي العالمي نتيجة انخفاض الطلب العالمي بشكل ملحوظ، وامتدت آثار الجائحة إلى أسواق النفط العالمية وتسببت لها في انهيار غير مسبوق<sup>1</sup>.

إن التغيرات التي مست النشاط الاقتصادي نتيجة جائحة كوفيد-19- أدت إلى قيام العديد من المنشآت بإعادة النظر في شروط العقود المبرمة قبل ظهور هذه الجائحة والتي من بينها عقود الإيجار، لهذا قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في إطار الاستجابة لتداعيات جائحة كوفيد-19- بإدخال بعض التعديلات على معايير المحاسبة الدولية وكذا معايير الإبلاغ المالي من بينها متطلبات تطبيق معيار IFRS16<sup>2</sup>، وجاءت هذه التعديلات نتيجة تعاون المؤجرين مع المستأجرين من خلال منحهم امتيازات إيجارية تمثلت في تخفيض دفعات الإيجار لفترة معينة، أو الإعفاء من دفع الإيجار، أو تأجيل الدفع لفترات لاحقة، لكن عملياً قد يواجه كل من المستأجر والمؤجر صعوبات في تقييم ما إذا كانت امتيازات الإيجار تشكل تعديل لعقد الإيجار خاصة بالنسبة للمنشآت التي لديها حجم كبير من عقود الإيجار<sup>3</sup>.

ونظراً لحدثة تطبيق معيار IFRS16 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نشرات خاصة توضح كيفية تطبيق متطلبات المعيار في ظل ظروف جائحة كوفيد-19- وتمثلت فيما يلي:

- نشرة 10 أبريل 2020 بعنوان "محاسبة امتيازات الإيجار المتعلقة بكوفيد-19- عند تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 عقود الإيجار"، توضح هذه الوثيقة كيفية معالجة امتيازات الإيجار

<sup>1</sup> - بولعراس صلاح الدين، الاقتصاد الجزائري في ظل التداعيات العالمية لجائحة كورونا بين الاستجابة الآتية والمواكبة البعيدة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 20، العدد الخاص حول الآثار الاقتصادية لجائحة كورونا، سبتمبر 2020، ص 164.

<sup>2</sup> - قادري عبد القادر، أثر أزمة كوفيد 19 - على القياس المحاسبي للمخصصات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية - دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 05، العدد 01، مارس 2021، ص 100.

<sup>3</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد 19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، نشرة إرشادية مختصرة، أبريل 2020، الرياض، السعودية، ص15.

الممنوحة نتيجة جائحة كوفيد-19، وذلك بهدف دعم التطبيق المحكم والمتسق لمتطلبات معيار IFRS16.

• نشرة ماي 2020 بعنوان " امتيازات الإيجار المتعلقة بكوفيد-19 " توضح هذه الوثيقة الوسيلة العملية التي وفرها مجلس معايير المحاسبة الدولية للمستأجرين والمتمثلة في إعفاء اختياري من تطبيق إرشادات معيار IFRS16 فيما يتعلق بالمحاسبة عن امتيازات الإيجار.

• نشرة مارس 2021 بعنوان " امتيازات الإيجار المتعلقة بكوفيد-19 للفترة ما بعد 30 جوان 2021 " أصدرت هذه الوثيقة لغرض تمديد فترة الاستفادة من استخدام الوسيلة العملية لمدة سنة إضافية. يلاحظ أن التعديلات التي جاءت بها كل من نشرة ماي 2020 ونشرة مارس 2021 تهدف إلى تبسيط معالجة امتيازات الإيجار التي يحصل عليها المستأجرين، مع الاستمرار في تقديم معلومات ملائمة حول عقود الإيجار.

#### الفرع الأول: امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة كوفيد-19-

في ظل الاستجابة لتداعيات جائحة كوفيد-19- ظهرت امتيازات الإيجار الممنوحة من طرف المؤجرين للمستأجرين لمساعدتهم على تجاوز آثار هذه الجائحة، لهذا قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات على معيار IFRS16 لتوضيح كيفية معالجة هذه الامتيازات.

#### أولاً: تقييم امتيازات الإيجار

لتقييم ما إذا كان امتياز الإيجار يشكل تعديلاً لعقد الإيجار يجب الرجوع إلى مفهوم "تعديل الإيجار" حسب متطلبات معيار IFRS16 والذي يعرفه بأنه " تغيير في نطاق عقد الإيجار أو في مقابل عقد الإيجار والذي لم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار"<sup>1</sup>.

وتم توضيح كيفية تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار يشكل تعديلاً لعقد الإيجار من خلال الوثيقة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في 10 أبريل 2020 كما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - قادري عبد القادر، محاسبة امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة كوفيد 19 وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 05، العدد 04، 2020، ص 339.

<sup>2</sup> - International Accounting Standards Board, IFRS 16 and covid-19 - Accounting for covid-19-related rent concessions applying IFRS 16 Leases -, 10 April 2020, p01.

**1- تقييم نطاق عقد الإيجار**

عند تقييم ما إذا كان هناك تغيير في نطاق عقد الإيجار تعتمد المنشأة على تقييم ما إذا كان هناك تغيير في حق استخدام الأصل الذي تم نقله إلى المستأجر بموجب العقد، ويظهر التغيير في نطاق عقد الإيجار على سبيل المثال عند إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول الأساسية، أو عند تمديد أو تقصير مدة عقد الإيجار، لهذا فإن امتيازات الإيجار التي يحصل عليها المستأجر في شكل تخفيض دفعات الإيجار، أو تأجيل الدفع، أو الإعفاء من دفع الإيجار، لا تعتبر تغييراً في نطاق عقد الإيجار لأن التغيير في هذه الحالة لم يمس حق استخدام الأصل.

**2- تقييم مقابل عقد الإيجار**

عند تقييم ما إذا كان هناك تغيير في مقابل عقد الإيجار تأخذ المنشأة بعين الاعتبار الأثر الإجمالي لأي تغيير في مدفوعات الإيجار، على سبيل المثال منح المستأجر امتياز عدم دفع الإيجار لمدة 3 أشهر وفي المقابل يتم زيادة دفعات الإيجار للفترات المستقبلية بطريقة تناسبية تؤدي إلى عدم تغيير المبلغ الإجمالي لمدفوعات الإيجار، هذا الامتياز لن يؤدي إلى تغيير مقابل عقد الإيجار، أما إذا كانت امتيازات الإيجار في شكل إعفاء جوهري من دفع الإيجار، أو تخفيض في دفعات الإيجار دون زيادة في الفترات المستقبلية، سيؤدي إلى تغيير في المقابل الإجمالي لعقد الإيجار مما ينتج عنه تعديل لعقد الإيجار.

**3- تقييم الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار**

بعد التأكد من وجود تغيير في نطاق أو مقابل عقد الإيجار يجب النظر فيما إذا كانت تلك التغييرات تمثل جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار، فإذا كان امتياز الإيجار الممنوح للمستأجر لا يدخل ضمن نطاق الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار فإن التغيير في نطاق أو مقابل عقد الإيجار يؤدي إلى تعديل العقد، وفي هذه الحالة يتم تطبيق المتطلبات المنصوص عليها في معيار IFRS16 فيما يخص معالجة تعديل عقد الإيجار عند كل من المستأجر والمؤجر.

أما إذا كان امتياز الإيجار يدخل ضمن نطاق الشروط والأحكام الأصلية للعقد فإن التغيير في نطاق أو مقابل عقد الإيجار لن يؤدي إلى تعديل العقد.

لهذا يجب على الكيانات النظر بدقة في الشروط الواردة في العقود لأنها قد تحتوي على بنود تؤدي إلى تغييرات في مدفوعات الإيجار نتيجة ظروف أو أحداث معينة والتي يمكن أن تكون تحت عنوان بند " القوة القاهرة " على سبيل المثال قد يتضمن العقد بندا يمنح للمستأجر الحق في الاستفادة من تخفيض في مدفوعات الإيجار نتيجة إجراء حكومي يتطلب إغلاق المحلات التجارية لفترة زمنية معينة بسبب جائحة كوفيد-19- ، في هذه الحالة فإن التغييرات في مدفوعات الإيجار الناتجة عن هذه الظروف تشكل جزءا من الشروط و الأحكام الأصلية للعقد لهذا لن يؤدي التغير في نطاق أو مقابل عقد الإيجار إلى تعديل عقد الإيجار<sup>1</sup>.

#### 4- التغير في مدفوعات الإيجار الذي لا يشكل تعديلا

أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال الوثيقة الصادرة في 10 أبريل 2020 إلى أن التغير في مدفوعات الإيجار الذي لا ينتج عنه تعديل عقد الإيجار يتم تصنيفه كمدفوعات إيجار متغيرة، في هذه الحالة يجب على المستأجر أن يقوم بإثبات امتياز الإيجار في الربح أو الخسارة ، ما لم يتم تضمين هذه المدفوعات المتغيرة في قياس التزام الإيجار، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم إعادة تقييم التزام الإيجار لإظهار تأثير التغييرات في مدفوعات الإيجار<sup>2</sup>.

#### 5- امتياز الإيجار الذي يفرضه التغير في القوانين أو التعليمات المعمول بها

في إطار الاستجابة للآثار الاقتصادية لجائحة كوفيد-19 قد تقوم بعض الحكومات بإدخال تغييرات على القوانين المعمول بها، أو إصدار تعليمات جديدة تطلب من المؤجرين تقديم امتيازات إيجار للمستأجرين كإعفاءهم من دفع الإيجار لمدة معينة، أو تخفيض دفعات الإيجار وغيرها، وفي هذه الحالة يتساءل مستخدمي القوائم المالية حول ما إذا كانت هذه الامتيازات التي يفرضها التغير في القوانين أو التعليمات المعمول بها سينتج عنها تعديلا لعقد الإيجار، فمنهم من يرى أن هذه الامتيازات ستؤدي إلى تغيير في مقابل عقد الإيجار وهذا التغيير غير موجود ضمن الشروط والأحكام الأصلية للعقد، وبالتالي فإن هذه الامتيازات تؤدي إلى تعديل عقد الإيجار ويجب معالجته محاسبيا، في حين يرى الآخرون أن إبرام عقد الإيجار بين المؤجر والمستأجر يخضع للقوانين والتعليمات الصادرة عن الحكومة، لهذا فإن الطرفان يتفقان ضمنا على الالتزام بأي تغييرات مستقبلية في القوانين

<sup>1</sup> - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد 19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، مرجع سابق، ص16.

<sup>2</sup> - AKKOUCHE Mohamed Amine, MEFTAH Mohamed, Treatment of lease contracts under the covid-19 pandemic. (IASB response through amendments to IFRS16), REVIEW OF ECO RESEARCH, Volume 16, N° :02, 2021, p16.

والتعليمات المعمول بها، وبالتالي فإن امتيازات الإيجار التي تفرضها التغيرات في تلك القوانين لا تعتبر تعديلاً لعقد الإيجار<sup>1</sup>.

يلاحظ أن الوثيقة الصادرة في 10 أبريل 2020 عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والخاصة بتقييم امتيازات الإيجار لم تتطرق إلى امتياز الإيجار الذي يفرضه التغير في القوانين أو التعليمات المعمول بها، لهذا نعتقد أن المعالجة المحاسبية لهذه الحالة ستختلف وسيكون كلا النهجين مقبولا.

### ثانياً: انخفاض قيمة الأصول

يمكن أن تؤدي امتيازات الإيجار التي يستفيد منها المستأجر نتيجة الظروف التي تفرضها جائحة كوفيد -19- إلى انخفاض في قيمة حق استخدام الأصل بالنسبة للمستأجر، على سبيل المثال خسارة المكاسب خلال الفترة التي يغطيها الامتياز الإيجاري قد تكون مؤشراً على انخفاض قيمة حق استخدام الأصل الذي يمس الامتياز، لهذا يجب على المستأجر تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS36 "انخفاض قيمة الأصول" لتحديد قيمة الانخفاض ومعالجته محاسبياً، كما يجب على المؤجر أيضاً دراسة الانخفاض في قيمة مستحقات الإيجار ومعالجتها محاسبياً بتطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS9 "الأدوات المالية"<sup>2</sup>.

### ثالثاً: امتياز الإيجار الممنوح بعد فترة التقرير

تصنف امتيازات الإيجار الممنوحة للمستأجر بعد فترة التقرير كأحداث لا تتطلب التعديل حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS10 "الأحداث اللاحقة" فإذا كانت هذه الأحداث جوهرية أي أن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية على إجراء مختلف التقييمات واتخاذ القرارات المناسبة، يجب على الكيانات الإفصاح في القوائم المالية على كل من<sup>3</sup>:

- طباعة الحدث

<sup>1</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - Accounting for COVID-19 related rent concessions**, April 2021, Group London, p07.

<sup>2</sup> - BDO, **Changes To Lease Payments As A Result Of Covid-19: IASB Responds To Questions About IFRS 16 and FASB Issues A staff Q&A For Topics 840 and 842 (Update as at 14 April 2020)**, International Financial Reporting Bulletin, May 2020, p 03-04.

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار المحاسبي الدولي IAS10 "الأحداث اللاحقة"، الفقرة 21، ص 04.



- تقدير أثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

#### رابعاً: الإفصاح

يجب على كل من المستأجر والمؤجر الإفصاح عن كل المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أثر التغيرات الناجمة عن جائحة كوفيد-19 على مدفوعات الإيجار على المركز المالي والأداء المالي للكيانات<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: محاسبة امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة - كوفيد-19

في ماي 2020 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلاً على معيار IFRS16 لغرض تسهيل المحاسبة عن امتيازات الإيجار الممنوحة للمستأجرين نتيجة جائحة كوفيد-19، حيث أضاف هذا التعديل عدة فقرات للمعيار منها الفقرة " 46 أ " والفقرة " 46 ب " تتعلق بكيفية معالجة امتيازات الإيجار، والفقرة " 60 أ " والمتعلقة بالمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في حالة تطبيق الفقرتين السابقتين، أما فيما يخص تاريخ سريان هذا التعديل فقد تم توضيحه من خلال إضافة الفقرة " ج 1 أ "، أما الفقرتين " ج 20 أ " و " ج 20 ب " فقد تم إضافتهما لتوضيح طريقة الانتقال إلى تطبيق التعديل<sup>2</sup>.

يوفر هذا التعديل وسيلة عملية للمستأجر تتمثل في إعفاء اختياري من تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار يؤدي إلى تعديل عقد الإيجار، فالمستأجر الذي يختار استخدام هذه الوسيلة يتعامل مع التغيير في مدفوعات الإيجار الناتج عن امتيازات الإيجار على أساس أنه لا يشكل تعديلاً لعقد الإيجار، كما يمكن للمستأجر أن يختار تطبيق هذه الوسيلة العملية بشكل ثابت على العقود ذات الخصائص المتشابهة وفي ظروف متماثلة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - International Accounting Standards Board, **IFRS 16 and covid-19 - Accounting for covid-19-related rent concessions applying IFRS 16 Leases**, op, cit, p03.

<sup>2</sup> - AKKOUCHE Mohamed Amine, MEFTAH Mohamed, op, cit, p19.

<sup>3</sup> - International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions - Amendment to IFRS 16- May 2020**, Paragraph 46A, p 04.

### أولاً: شروط امتيازات الإيجار

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض الشروط الواجب توافرها في امتيازات الإيجار التي يحصل عليها المستأجر حتى يتمكن من الاستفادة من تطبيق الوسيلة العملية كما يلي<sup>1</sup>:

- أن تكون امتيازات الإيجار التي حصل عليها المستأجر جاءت كنتيجة مباشرة لتأثيرات جائحة كوفيد 19 ؛
- أن تكون امتيازات الإيجار التي ينتج عنها تغيير في مدفوعات الإيجار تؤدي إلى تعديل مقابل عقد الإيجار بشكل يجعله يساوي أو يقل عن مقابل عقد الإيجار قبل التغيير؛
- امتيازات الإيجار تؤدي إلى تخفيض مدفوعات الإيجار المستحقة في أو قبل 30 جوان 2021 ؛
- امتيازات الإيجار لا تؤثر على شروط وأحكام عقد الإيجار بشكل جوهري.

إذا كان امتياز الإيجار الممنوح للمستأجر يفي بجميع الشروط المذكورة أعلاه فإنه يمكن للمستأجر الاستفادة من تطبيق الوسيلة العملية المتاحة، ومع ذلك يبقى تطبيقها اختياريًا، لكن إذا اختار المستأجر تطبيق هذه الوسيلة يجب عليه الالتزام بتطبيقها بشكل ثابت على جميع عقود الإيجار ذات الخصائص المتشابهة وفي الظروف المتماثلة<sup>2</sup>.

### ثانياً: المعالجة المحاسبية لامتيازات الإيجار

فيما يخص كيفية المعالجة المحاسبية لامتيازات الإيجار عند تطبيق الوسيلة العملية فإن التعديلات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم توفر أي إرشادات واضحة بخصوص ذلك، ولكنها أشارت بدلاً من ذلك إلى تطبيق متطلبات معيار IFRS16، أي أن المستأجر يقوم بمعالجة أي تغيير في مدفوعات الإيجار الناتج عن امتياز الإيجار الممنوح نتيجة جائحة كوفيد-19، بنفس الطريقة التي يعالج بها ذلك التغيير الذي لا يؤدي إلى تعديل عقد الإيجار بالاعتماد على المتطلبات الحالية لمعيار IFRS16، وبالتالي فإن معظم امتيازات الإيجار التي تفي بشروط تطبيق الوسيلة العملية غالباً ما تحسب على أنها " دفعة إيجار متغيرة " ويتم إثباتها في الربح أو الخسارة للفترة التي وقع فيها الحدث أو الطرف الذي أدى إلى تلك المدفوعات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions** - Amendment to IFRS16-, op, cit, Paragraph 46B, p 04.

<sup>2</sup> - Deloitte, **IFRS in Focus - IASB finalises amendment to IFRS 16 Leases regarding COVID-19-related rent concessions**, May 2020,p 03.

<sup>3</sup> - BDO, **IASB Issues Amendments To IFRS 16: Covid-19 Related Rent Concessions**, International Financial Reporting Bulletin, August 2020, p 05-06.

## ثالثاً: الإفصاح المتعلق بامتيازات الإيجار

يجب على المستأجر الذي يستفيد من تطبيق الوسيلة العملية الإفصاح عن تلك الحقيقة، وما إذا كان قد تم تطبيق تلك الوسيلة على جميع امتيازات الإيجار التي تفي بالشروط المذكورة سابقاً، أما إذا كان المستأجر لا يطبق تلك الوسيلة على جميع امتيازات الإيجار فيجب عليه الإفصاح عن معلومات حول طبيعة العقود التي طبقت عليها الوسيلة العملية، كما يتعين على المستأجر أيضاً الإفصاح عن المبلغ المعترف به في الربح أو الخسارة للفترة المالية، والذي يعكس التغير في المدفوعات التي تنشأ من امتيازات الإيجار التي طبق عليها المستأجر الوسيلة العملية<sup>1</sup>.

يلاحظ أن متطلبات الإفصاح المذكورة أعلاه ستمكن المستأجرين من الاستمرار في تقديم معلومات مفيدة تسمح لمستخدمي البيانات المالية بتقييم تأثير عقود الإيجار على المركز المالي والتدفقات النقدية.

## الفرع الثالث: امتيازات الإيجار الممنوحة بعد 30 جوان 2021

في مطلع سنة 2021 أشارت إحصائيات منظمة الصحة العالمية أن وباء كوفيد 19 لا يزال في ذروته، بناءً على ذلك بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية يفكر في تمديد الإطار الزمني للاستفادة من تطبيق الوسيلة العملية عند الحصول على امتياز الإيجار، وعمل على تطوير هذا الاقتراح من خلال إصدار مسودة عرض استقبل من خلالها عدد كبير من التعليقات الأولية من طرف معدي ومستخدمي القوائم المالية تدعم هذا الاقتراح، كما صرح بعض المستأجرين أنهم حصلوا على امتيازات إيجار نتيجة جائحة كوفيد - 19 تمتد إلى غاية ديسمبر 2021، وقدم مستخدمي القوائم المالية آراء متباينة حول المدة التي ينبغي أن يستغرقها هذا التمديد، حيث اقترح البعض 31 ديسمبر 2021 بينما اقترح آخرون 30 جوان 2022، في حين أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية أن أهمية تمديد الإطار الزمني للوسيلة العملية بشكل كافٍ يمكن من تجنب إجراءات تعديلات أخرى في كل مرة، لكن من ناحية أخرى فإن توسيع الإطار الزمني لهذه الوسيلة لمدة طويلة سيؤدي إلى عدم تحقق خاصية " القابلية للمقارنة " للقوائم المالية مما سيؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions - Amendment to IFRS16-**, op, cit, Paragraph 60A, p 04-05.

<sup>2</sup> - International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021- Proposed amendment to IFRS 16-**, Exposure Draft ED/2021/2, February 2021, Paragraph BC7, p11-12.

## الفرع الرابع: الانتقال إلى تطبيق امتيازات الإيجار

## أولاً: امتيازات الإيجار الممنوحة للمستأجر بموجب تعديلات 2020

يبدأ المستأجر في تطبيق الوسيلة العملية على امتيازات الإيجار التي حصل عليها حسب الوثيقة الصادرة في 28 ماي 2020 على القوائم المالية للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد 01 جوان 2020، كما يسمح للمستأجر بالتطبيق المبكر لهذه الوسيلة على البيانات المالية غير مصرح بإصدارها في 28 ماي 2020<sup>1</sup>. على سبيل المثال: في 31 ماي 2020 كانت أحد الكيانات التي تقوم بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي مازالت بصدد إعداد قوائمها المالية للفترة المنتهية في 31 مارس 2020، في هذه الحالة يمكنها الاستفادة من تطبيق الإعفاء الممنوح بموجب الوسيلة العملية على امتيازات الإيجار التي حصلت عليها في أو قبل 31 مارس 2020 إذا كانت تستوفي شروط تطبيق امتيازات الإيجار<sup>2</sup>.

يمكن للمستأجر تطبيق الوسيلة العملية على امتيازات الإيجار التي يحصل عليها نتيجة جائحة كوفيد -19- ، بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذه الامتيازات كتعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة أو أي مكون آخر من حقوق الملكية حسب الاقتضاء، وهذا يعني أن المستأجر لا يقوم بتعديل القوائم المالية للسنوات المقارنة ومع ذلك بالنسبة للتقارير المرحلية قد يحتاج إلى تعديل بيانات الفترة السابقة إذا قام بتطبيق الوسيلة العملية بأثر رجعي<sup>3</sup>.

إن تطبيق الوسيلة العملية التي جاءت بها تعديلات 2020 يعتبر تغيير في السياسة المحاسبية، ومع ذلك لا يطلب من المستأجر الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمبلغ التعديل لكل بند من بنود القوائم المالية التي مسها التعديل لمطلوبة بموجب الفقرة 28 (و) من معيار المحاسبي الدولي IAS08، وذلك بالنسبة لفترة التقرير التي يطبق فيها المستأجر التعديلات لأول مرة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group, **IFRS Developments- IASB amends IFRS 16 Leases for covid-19 related rent concessions**, May 2020, Group London, p01.

<sup>2</sup> - BDO, **IASB Issues Amendments To IFRS 16: COVID-19 Related Rent Concessions**, op, cit, p07.

<sup>3</sup> - International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions - Amendment to IFRS16-**, op, cit, Paragraph C20A, p05.

<sup>4</sup> - International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions - Amendment to IFRS16-**, op, cit, Paragraph C20B, p05.

## ثانياً: امتيازات الإيجار الممنوحة للمستأجر بموجب تعديلات 2021

في مارس 2021 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلات تضمنت توسيع الإطار الزمني لتطبيق الوسيلة العملية على امتيازات الإيجار الممنوحة للمستأجر، حيث يبدأ في تطبيق هذه التعديلات على القوائم المالية للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد 01 أبريل 2021، كما يسمح للمستأجر بالتطبيق المبكر لهذه الوسيلة على البيانات المالية غير مصرح بإصدارها في مارس 2021<sup>1</sup>.

يمكن أن يقوم المستأجر بتطبيق امتيازات الإيجار المتعلقة بالدفعات المستحقة بعد 30 جوان 2021 بأثر رجعي مع ضرورة الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذه الامتيازات كتعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة أو أي مكون آخر من حقوق الملكية، وذلك في بداية فترة التقرير السنوي التي يطبق فيها المستأجر هذه الامتيازات أول مرة، ويعتبر تطبيق التعديلات التي جاءت بها الوثيقة المصدرة في مارس 2021 تغيير في السياسة المحاسبية، إلا أنه لا يطلب من المستأجر الإفصاح عن المعلومات بموجب الفقرة 28 (و) من معيار المحاسبي الدولي IAS08 والمتعلقة بمبلغ التعديل لكل بند من بنود القوائم المالية الذي مسه التعديل<sup>2</sup>.

إن التعديلات التي جاءت بها الوثيقة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس 2021 بخصوص امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة كوفيد-19، لم تقدم وسيلة عملية جديدة ولا خيارات جديدة لتطبيق أو عدم تطبيق الوسيلة العملية، بل تضمنت تمديد في مدة استخدام الوسيلة العملية المقترحة بموجب تعديلات 2020 فقط، لهذا أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب على المستأجر الذي قام بتطبيق الوسيلة العملية في سنة 2020 أن يلتزم بتطبيق النطاق الموسع لهذه الوسيلة في سنة 2021، وفي المقابل إذا اختار المستأجر في سنة 2020 عدم تطبيق الوسيلة العملية على امتيازات الإيجار التي استوفت الشروط، فلا يسمح له اختيار

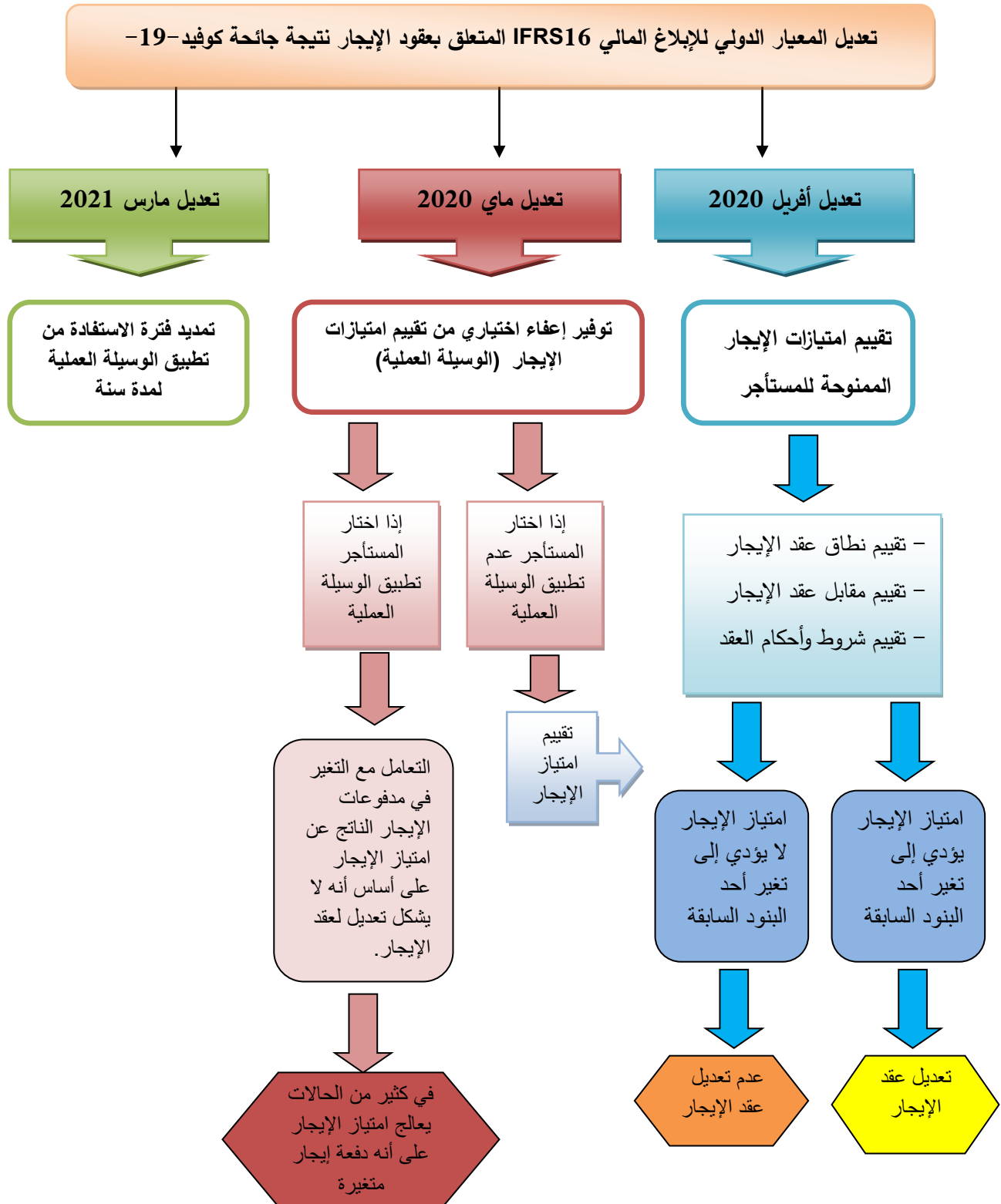
<sup>1</sup> - International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021** - Amendment to IFRS16, March 2021, Paragraph C1C, p05.

<sup>2</sup> - Kimber Bascom, And all, **IFRS 16 – Leases – Rent concessions- Responding to the COVID-19 pandemic**, KPMG International Standards Group, Publication N°: 137599, May 2021, p 42.

تطبيقها على الامتيازات التي يحصل عليها في سنة 2021، أما إذا كان المستأجر لم يضع أي سياسة محاسبية بشأن تطبيق الوسيلة العملية أو عدم تطبيقها، فمتى ما قرر تطبيق الوسيلة العملية فسيطلب منه القيام بذلك بأثر رجعي وتطبيقها بشكل مستمر على كافة العقود ذات الخصائص المتشابهة وفي الظروف المماثلة<sup>1</sup>. ويمكن تلخيص أهم التعديلات التي تم إجراؤها على معيار IFRS16 نتيجة جائحة كوفيد-19- من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup>- International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021- Proposed amendment to IFRS 16-**, op, cit, Paragraph BC8, p12.

الشكل رقم (9.2): تعديل المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار نتيجة جائحة كوفيد-19-



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

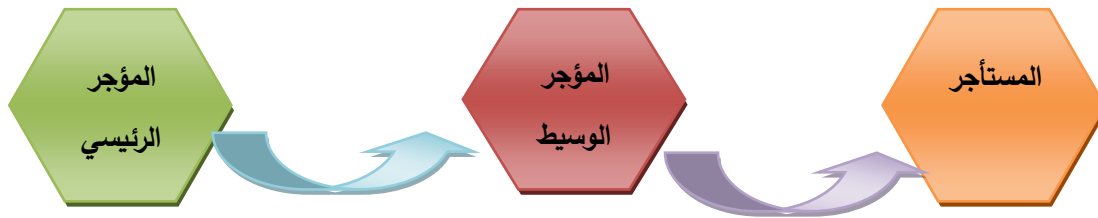
### المطلب الثالث: عقود الإيجار من الباطن

#### الفرع الأول: تعريف عقد الإيجار من الباطن

عرف المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 عقد الإيجار من الباطن بأنه : معاملة إعادة تأجير أصل محدد بواسطة المستأجر (مؤجر وسيط) لطرف ثالث ويظل عقد الإيجار (عقد الإيجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.<sup>1</sup>

في معظم الحالات يدخل المستأجرون في معاملات لتأجير أصل مؤجر من الباطن لطرف ثالث أثناء سريان عقد الإيجار الأصلي، وفي هذه المعاملات يكون أحد الأطراف كمستأجر ومؤجر لنفس الأصل الأساسي، ويشير إلى عقد الإيجار الأصلي على أنه عقد إيجار رئيسي، أما المستأجر الأصلي فيصبح مؤجر وسيط أو مؤجر من الباطن، والمستأجر النهائي للأصل يصبح المستأجر من الباطن. ويمكن توضيح هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(10.2): عقد إيجار من الباطن



عقد إيجار رئيسي

عقد إيجار من الباطن

Source: Jessica Taurae, And all, IFRS 16 – a new era of lease accounting, No INT2016-01, February 2016, p25.

#### الفرع الثاني: تصنيف عقود الإيجار من الباطن

يقوم المؤجر الوسيط بتصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي وفقاً لما يلي<sup>2</sup>:

✓ إذا كان عقد الإيجار الرئيسي الذي تكون فيه المنشأة هي المستأجر عقد إيجار قصير الأجل، فيجب تصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي.

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، ملحق أ، ص 17.

<sup>2</sup> - EY's International Financial Reporting Standards Group, op, cit, p112.



✓ بخلاف ذلك يجب تصنيف عقد الإيجار من الباطن بالرجوع إلى حق استخدام الأصل الناتج عن عقد الإيجار الرئيسي، وليس بالرجوع إلى الأصل محل العقد على سبيل المثال، بند العقارات أو الآلات أو المعدات موضوع عقد الإيجار.

### الفرع الثالث: قياس عقد الإيجار من الباطن

تعتمد المعالجة المحاسبية لعقد إيجار من الباطن على تصنيفه من قبل المؤجر الوسيط وتتم على النحو التالي:

✓ إذا تم تصنيف عقد الإيجار الأساسي كعقد إيجار تشغيلي وكان المستأجر الأصلي (المؤجر الوسيط) يعترف فقط أقساط الإيجار الدورية كمصروف، فسيقوم في عقد الإيجار من الباطن إذا تم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي بالاعتراف بدخل الإيجار الدوري كإيراد فقط<sup>1</sup>.

✓ إذا تم تصنيف عقد الإيجار الأساسي كعقد إيجار تمويلي وكان المستأجر الأصلي (المؤجر الوسيط) قد اعترف بحق استخدام الأصل والتزام الإيجار في ميزانيته، فيجب عليه تقييم ما إذا كان عقد الإيجار من الباطن هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي كما يلي<sup>2</sup>:

- إذا كان عقد الإيجار من الباطن عبارة عن عقد إيجار تمويلي فيجب أن يقوم المؤجر الوسيط بإلغاء الاعتراف بحق استخدام الأصل، والاعتراف بمستحقات الإيجار وإيرادات الفوائد.
- أما إذا عقد الإيجار من الباطن عبارة عن عقد إيجار تشغيلي فيجب أن يقوم المؤجر الوسيط بالاعتراف بإيرادات الإيجار الدورية فقط، ويستمر في المحاسبة عن التزام الإيجار وأصل حق الاستخدام في عقد الإيجار الرئيسي مثل أي عقد إيجار آخر، وإذا لاحظ أن إجمالي تكلفة الإيجار المتبقية في عقد الإيجار الرئيسي تتجاوز دخل الإيجار من الباطن المتوقع، فإن ذلك يشير إلى أن حق استخدام الأصل المرتبط بعقد الإيجار الرئيسي قد انخفضت قيمته، فلا بد أن يتم تقييمه لتحديد الانخفاض في القيمة حسب متطلبات معيار IAS36 .

✓ أما المستأجر الجديد (الطرف الثالث) يقوم بـ :

- إذا صنف عقد الإيجار من الباطن كعقد إيجار تشغيلي يجب عليه الاعتراف بمصروف الإيجار فقط.
- أما إذا صنف عقد الإيجار من الباطن كعقد إيجار تمويلي يجب عليه الاعتراف بحق استخدام الأصل، والتزام الإيجار، ومصروف الفوائد الدوري.

<sup>1</sup> - PwC, How would IFRS 16 change sublease accounting for intermediate lessors?, August 2019, Malaysia, p01.

<sup>2</sup> - Adéla Kárníková, Změny ve vykázání leasing v důsledku vydání IFRS 16, VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditing, diplomovou práci, 2018, Tchéquie, p 34.

- ✓ في عقد إيجار من الباطن إذا كان معدل الفائدة الضمني لا يمكن تحديده بسهولة يجوز للمؤجر الوسيط استخدام معدل الخصم المستخدم لعقد الإيجار الرئيسي ( بعد تعديله تبعاً لأي تكاليف مباشرة أولية مرتبطة بعقد الإيجار من الباطن) لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار من الباطن<sup>1</sup>.
- ✓ إذا قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن، أو توقع أن يقوم بتأجيره من الباطن، فإن عقد الإيجار الرئيسي لا يمكن أن يكون عقد إيجار لأصل ذي قيمة منخفضة.

#### الفرع الرابع: متطلبات العرض والإفصاح عن عقد الإيجار من الباطن

##### أولاً: عرض عقد الإيجار من الباطن

لم يتطرق معيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 إلى تحديد المتطلبات المتعلقة بعرض عقود الإيجار من الباطن ويرجع ذلك إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يرى أن هناك إرشادات كافية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى يمكن الاعتماد عليها<sup>2</sup>.

وحسب معيار IAS01 " عرض القوائم المالية " لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الدخل والمصاريف ما لم تكن مطلوبة أو مسموحاً بها بموجب معيار دولي للتقرير المالي<sup>3</sup>، لهذا لا يسمح للمؤجر الوسيط بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات الناشئة عن عقد إيجار رئيسي وعقد إيجار من الباطن لنفس الأصل الأساسي، ما لم يتم استيفاء متطلبات المقاصة المنصوص عليها في معيار IAS01، وبالمثل لا يمكن للمؤجر الوسيط إجراء مقاصة بين مصاريف الفوائد والاهتلاك وإيرادات الإيجار الناشئة عن عقد إيجار رئيسي وعقد إيجار من الباطن لنفس الأصل الأساسي، ما لم يتم استيفاء متطلبات المقاصة المنصوص عليها في معيار المحاسبي الدولي IAS01<sup>4</sup>.

فكر مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما إذا كان ينبغي وضع استثناء يسمح للمؤجر الوسيط بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات الناشئة عن عقد إيجار رئيسي وعقد إيجار من الباطن لنفس الأصل الأساسي، لكنه توصل إلى أن أهمية عرض الأصول والالتزامات الناشئة عن عقد الإيجار بمبلغها الإجمالي تختلف عن عرض صافي مستحق الإيجار أو التزام الإيجار، لهذا فإن إجراء المقاصة وعرض الأصول والالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار

<sup>1</sup> - BDO, op, cit, p88.

<sup>2</sup> -International Financial Reporting Standard, Lease-Basis for Conclusions IFRS16, op, cit, BC235, p69

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار المحاسبي الدولي IAS01 " عرض القوائم المالية"، الفقرة 32، ص 07.

<sup>4</sup> -International Financial Reporting Standard, Lease-Basis for Conclusions IFRS16, op, cit, BC235, p69

على أساس المبلغ الصافي يوفر معلومات مضللة حول المركز المالي للمؤجر الوسيط لأنه قد يخفي وجود بعض المعاملات، كما يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم المعاملات والأحداث المتعلقة بعقود الإيجار<sup>1</sup>، لهذا يجب عرض كل الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات المتعلقة بعقود الإيجار من الباطن على أساس مبلغها الإجمالي.

### ثانياً: الإفصاح عن عقد الإيجار من الباطن

يجب على المؤجر الوسيط مثل أي مؤجر آخر الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية التي توفر أساساً لمستخدمي البيانات المالية لتقييم تأثير عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر<sup>2</sup>.

### المطلب الرابع: معاملات البيع وإعادة الاستئجار

#### الفرع الأول: تعريف معاملة البيع وإعادة الاستئجار

تتضمن معاملة البيع وإعادة الاستئجار تحويل أصل من قبل منشأة (المستأجر البائع) إلى منشأة أخرى (المؤجر المشتري) وإعادة استئجار نفس الأصل مرة أخرى من المؤجر المشتري، وبهذه الطريقة يحصل البائع (المستأجر) على تمويل نتيجة عملية البيع وفي نفس الوقت يمكنه الاستفادة من استخدام الأصل الذي تتعلق به المعاملة، لأن الأصل يبقى في مكانه ويخضع لسيطرة المستأجر وبالتالي يمكن القول أن المستأجر يحصل على قرض مضمون بهذا الأصل<sup>3</sup>.

بعبارة أخرى يمكن القول أن معاملة البيع وإعادة الاستئجار تتمثل في قيام منشأة ببيع أحد أصولها إلى منشأة أخرى ثم تقوم باستئجار هذا الأصل من المالك الجديد (المشتري)، وبالتالي يصبح المالك القديم للأصل (البائع) مستأجراً للأصل والمالك الجديد (المشتري) مؤجراً للأصل، والحكمة من هذه المعاملة هي الحاجة الماسة لبعض المنشآت إلى السيولة وفي نفس الوقت عدم قدرتها على الاستغناء عن استخدام الأصل، لهذا تلجأ إلى ترتيب

<sup>1</sup> - International Financial Reporting Standard, Lease-Basis for Conclusions IFRS16, op, cit, BC235, p69.

<sup>2</sup> - Jeremy Barnes, op, cit, P 1756.

<sup>3</sup> - Adéla Kárníková, op, cit, p33.

عقود بيع ثم عقود إيجار لنفس الأصول، وبالتالي تحصل على السيولة اللازمة دون التأثير على قدرتها التشغيلية<sup>1</sup>.

بما أن المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 يتطلب من المستأجرين الاعتراف بمعظم عقود الإيجار في الميزانية (جميع عقود الإيجار باستثناء عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة والعقود قصيرة الأجل اعتماداً على اختيار السياسة المحاسبية للمستأجر)، فإن معاملات البيع وإعادة الاستئجار لم تعد توفر للمستأجرين مصدراً من مصادر التمويل خارج الميزانية.

### الفرع الثاني: قياس معاملات البيع وإعادة الاستئجار

تتميز معاملة البيع وإعادة الاستئجار بإبرام نوعان من العقود الأول عبارة عن عقد بيع للأصل والثاني يتمثل في عقد إيجار لنفس الأصل، وعادة ما يتم التفاوض عن سعر البيع وأقساط الإيجار كحزمة واحدة (يعتمدان على بعضهما البعض)، حيث يمكن للمؤجر -المشتري- أن يسترد سعر البيع من خلال أقساط الإيجار المستقبلية المدفوعة من طرف المستأجر -البائع-، وحسب المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 كانت معالجة معاملات البيع وإعادة الاستئجار تعتمد على تصنيف عقد الإيجار المتعلق بمعاملة إعادة الاستئجار، فإذا تم تصنيفه كعقد إيجار تمويلي فإنه ينبغي على المستأجر -البائع- الاعتراف بأي فائض من عائدات المبيعات التي تتجاوز القيمة الدفترية للأصل على أنها دخل، كما ينبغي على المستأجر تأجيل هذا الفائض وإطفائه خلال مدة عقد الإيجار<sup>2</sup>.

أما إذا نتجت معاملة البيع وإعادة الاستئجار في عقد إيجار تشغيلي، وكان من الواضح أن المعاملة تأسست عند القيمة العادلة، فينبغي على المستأجر -البائع الاعتراف بأي ربح أو خسارة مباشرة، إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة ينبغي على المستأجر -البائع الاعتراف بأي ربح أو خسارة مباشرة ما لم تعوض الخسارة من خلال دفعات إيجار مستقبلية تقل عن سعر السوق، وينبغي على المستأجر -البائع في تلك الحالة أن يؤجل ويطفئ هذه الخسارة بما يتناسب مع دفعات الإيجار خلال المدة التي يتوقع فيها استخدام الأصل، وفي حالة ما إذا كان سعر

<sup>1</sup> - عمرو السيد زكي محمود، أثر تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (16) - عقود الإيجار - على نفعية المعلومات المحاسبية وقرارات أصحاب المصالح في منشأة المستأجر - دراسة تجريبية - ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الثاني، العدد الثاني، ديسمبر 2018، قسم المحاسبة -كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، ص 215.

<sup>2</sup> - مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم - الوحدة 20 "عقود الإيجار"، 9 يوليو 2009، شارع 30 كانون لندن، المملكة المتحدة، ص 55.

البيع أعلى من القيمة العادلة ينبغي على المستأجر - البائع تأجيل ما يزيد عن القيمة العادلة وإطفائه خلال المدة التي يتوقع فيها استخدام الأصل<sup>1</sup>.

أما وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي الجديد IFRS16 فإن معالجة معاملات البيع وإعادة الاستئجار تعتمد على تقييم ما إذا كان تحويل الأصل مؤهل لأن يكون عملية بيع بشكل يتوافق مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"، وحتى يتم الاعتراف بتحويل الأصل على أنه عملية بيع يجب على كل من المستأجر - البائع والمؤجر - المشتري تقييم ما إذا كان البيع يشكل ما يعرف بالتزام الأداء المنصوص عليه في معيار IFRS15 والذي يتضمن تحويل أصل من المستأجر ( المالك السابق للأصل) إلى المؤجر ( المالك الجديد للأصل)، فإذا انتقلت السيطرة على الأصل الأساسي إلى المؤجر - المشتري فإنه يتم تصنيف المعاملة على أنها بيع أو شراء للأصل وعقد إيجار، أما إذا لم يكن الأمر كذلك فإنه يتم تصنيف المعاملة كمعاملة تمويل<sup>2</sup>.

#### أولاً: المعاملات التي تشكل عملية بيع

إذا استوفت عملية نقل الأصل من المستأجر - البائع المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS15 تتم معالجتها على أنها عملية بيع للأصل كما يلي<sup>3</sup>:

- ✓ يجب على المستأجر - البائع قياس حق استخدام الأصل الناتج عن إعادة الاستئجار بالجزء من المبلغ الدفترى السابق للأصل المتعلق بحق الاستخدام الذي يحتفظ به المستأجر - البائع ، وبناء عليه يجب على المستأجر - البائع أن يثبت فقط مبلغ أي مكسب أو خسارة متعلقة بالحقوق المنقولة للمشتري المؤجر .
- ✓ يجب على المؤجر - المشتري المحاسبة عن عملية شراء الأصل بتطبيق المعايير المنطبقة عليه، والمحاسبة عن عقد الإيجار بتطبيق متطلبات المحاسبة الخاصة بالمؤجر الواردة في هذا المعيار .

أما إذا كانت القيمة العادلة لعوض بيع أصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت مدفوعات عقد الإيجار ليست وفقاً لأسعار السوق فيجب على المنشأة إجراء التعديلات التالية لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة كما يلي:

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم - الوحدة 20 "عقود الإيجار"، مرجع سابق، ص 57.

<sup>2</sup> - Stephen Murray. And all, Insights into IFRS 16 «Sale and leaseback accounting», Grant Thornton International Ltd, 2019, p01.

<sup>3</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة 100 والفقرة 101 ص 15.

✓ يجب المحاسبة عن أي شروط سوق أقل بمثابة دفعة مقدمة من مدفوعات عقد الإيجار؛

✓ يجب المحاسبة عن أي شروط سوق أعلى بمثابة تمويل إضافي مقدم بواسطة المؤجر المشتري للمستأجر البائع.

ولضمان عدم المبالغة في تقدير الربح أو الخسارة من بيع الأصول والالتزامات المرتبطة بهذه المعاملات أو المبالغة في تقديرها، يتطلب المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 16 تعديلات على أي شروط بيع خارج السوق ومعاملات إعادة التأجير على أساس أكثر قابلية للتحديد لما يلي:

✓ الفرق بين القيمة العادلة لعوض البيع والقيمة العادلة للأصل؛

✓ الفرق بين القيمة الحالية للدفعات التعاقدية لعقد الإيجار والقيمة الحالية لدفعات عقد الإيجار بأسعار السوق.

### ثانياً: المعاملات التي لا تشكل عملية بيع

عندما لا تستوفي عملية تحويل أصل من قبل المستأجر البائع لمتطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 15 للمحاسبة عنه باعتباره عملية بيع للأصل فإنه:

✓ يجب على المستأجر البائع الاستمرار في إثبات الأصل المنقول، ويجب عليه إثبات التزام مالي يساوي

متحصلات التحويل، وتتم المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS09.

✓ لا يجوز للمؤجر المشتري إثبات الأصل المنقول، ويجب إثبات أصل مالي يساوي متحصلات التحويل، وتتم المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS09.

ومنه يمكن القول أنه في مثل هذه الحالات لا يقوم المستأجر - البائع بالاعتراف بعملية البيع ولا المؤجر المشتري - بأي عملية شراء، وبدلاً من ذلك يتعين على المستأجر - البائع والمؤجر المشتري - حساب أي مبالغ مستلمة أو مدفوعة تتعلق بإعادة الإيجار كأصل مالي أو التزام مالي بتطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS09 أو معيار المحاسبة الدولي IAS39، لأن مثل هذه الصفقة تمثل من حيث الجوهر " ترتيب تمويل" <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> -Deloitte LLP, op, cit, p 87

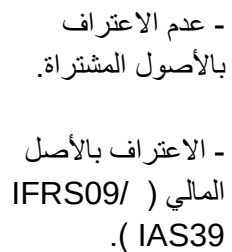
## الفرع الثالث: الإفصاح عن معاملات البيع وإعادة الاستئجار

قد يحتاج المستأجر البائع إلى تقديم معلومات إضافية تتعلق بمعاملات البيع وإعادة الإيجار لتحقيق هدف الإفصاح والتي يمكن أن تشمل المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم<sup>1</sup>:

- ✓ مبررات المستأجر لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار؛
  - ✓ الشروط والأحكام الرئيسية لكل معاملة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛
  - ✓ الدفعات غير المضمنة في قياس التزامات عقد الإيجار؛
  - ✓ أثر التدفقات النقدية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار في فترة التقرير.
- ويمكن تلخيص طريقة معالجة معاملات البيع وإعادة الاستئجار من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار الدولي للتقرير المالي 16، الفقرة ب 52، ص 28.

## المعالجة المحاسبية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار



- الاعتراف بالأصل.
- الاستمرار في الاعتراف بالالتزامات المالية ( IAS39 / IFRS09 ).

- المحاسبة عن عملية شراء الأصل.
- المحاسبة عن عقد الإيجار بتطبيق متطلبات المحاسبة الخاصة بالمؤجر

- إلغاء الاعتراف بالأصل الأساسي وتطبيق متطلبات محاسبة المستأجر.
- قياس أصل حق الاستخدام بالجزء من المبلغ الدفئري السابق للأصل.
- الاعتراف بالتزامات عقد الإيجار.
- إثبات مبلغ أي مكسب

{ 136 }



## خلاصة الفصل:

جاء المعيار الدولي للإبلاغ المالي الجديد IFRS16 بمجموعة من المفاهيم والمبادئ التي تعتبر بمثابة إصلاحات جذرية للمحاسبة عن عقود الإيجار عند المستأجر هدفها الرئيسي القضاء على ظاهرة التمويل خارج الميزانية، لأن حسب الدراسات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على عدة شركات عالمية تنشط في مختلف القطاعات، أظهرت أن مبلغ الالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار التي لم يتم إظهارها في الميزانية تقدر بـ 2.85 تريليون دولار وهو مبلغ كبير جداً، لهذا ألزم معيار IFRS16 المستأجرين بضرورة رسمة جميع عقود الإيجار باستثناء حالتين حددهما المعيار بدقة.

وتضمن معيار IFRS16 مجموعة من المتطلبات اللازمة لتطبيقه بشكل جيد والتي قسمت إلى متطلبات إثبات عقود الإيجار في شكل حق استخدام الأصل والالتزام بالإيجار في دفاتر المستأجر، ومتطلبات القياس التي تضمنت قياس أولي وقياس لاحق لكل من حق استخدام الأصل والالتزام بالإيجار، بالإضافة إلى متطلبات عرض عقود الإيجار ضمن القوائم المالية التي حددها المعيار في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، ومتطلبات الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار بنوع من التفصيل والدقة ضمن البيانات المالية المرفقة بالقوائم المالية، والهدف من كل هذه المتطلبات هو الوصول إلى إعداد قوائم مالية لكل من المستأجر والمؤجر تسمح بتوفير معلومات ملائمة وصادقة، يمكن لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها لتقييم تأثير عقود الإيجار على المركز المالي والأرباح التي تحققها الشركات.

وحدد معيار IFRS16 طريقتين يمكن إتباعهما من طرف المستأجرين عند الانتقال لتطبيقه لأول مرة وهما طريقة الأثر الرجعي، وطريقة الأثر الرجعي الكامل، كما تضمن المعيار مجموعة من الإعفاءات والوسائل العملية المصممة خصيصاً للمساهمة في تقليل تكاليف الانتقال إلى تطبيق المتطلبات الجديدة للمعيار أول مرة مع الحرص على عدم التأثير بشكل كبير على جودة المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، وهذا يعني أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أدرك مسبقاً أن عملية الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 لن تكون سهلة على المستأجرين.

# الفصل الثالث

أثر تطبيق المعيار الدولي  
للإبلاغ المالي IFRS16 على  
القوائم المالية المعدة وفق النظام  
المحاسبي المالي SCF

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### تمهيد:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي تعتمد عليها المنشآت الاقتصادية لإيصال المعلومات المتعلقة بنشاطها الاقتصادي وأدائها المالي إلى مختلف مستخدميها من مساهمين ومستثمرين ومقرضين وجهات حكومية وغيرهم، لهذا يحرص معدي القوائم المالية على أن تظهر هذه القوائم في صورة ملائمة وصادقة وقادرة على توفير المعلومات التي تلبي احتياجات مختلف المستخدمين، وكانت عملية إعداد القوائم المالية في السابق تختلف من بلد لآخر نتيجة اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية وكذا اختلاف القوانين السائدة في كل بلد، ومع ظهور المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية كمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية، حاولت إصدار معايير محاسبية دولية لتوحيد عملية إعداد القوائم المالية في مختلف الدول، وتم الإقبال على تبني هذه المعايير وتطبيقها في عدة دول من بينها الجزائر التي قامت بإلغاء نظامها المحاسبي السابق وإصدار نظام جديد يعرف بـ " النظام المحاسبي المالي " الذي استمد مفاهيمه ومبادئه من معايير المحاسبة الدولية.

إن معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي IFRS تشهد تطورات سريعة ومستمرة، إلا أن النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر بطيء جدا في مواكبة هذه التطورات، فمنذ إصداره إلى يومنا هذا لا يزال يحتفظ بقواعد ومبادئ مستمدة من معايير محاسبية دولية تم تعديلها أو إلغائها، من بينها موضوع المحاسبة عن عقود الإيجار الذي يعتمد على متطلبات معيار المحاسبي الدولي IAS17 الذي تم استبداله بمعيار IFRS16 منذ سنة 2019، ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تسليط الضوء على تحديد الآثار المحتملة لتبني المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 على القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية لهذا ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** التنظيم المحاسبي لعقود الإيجار في الجزائر
- **المبحث الثاني:** عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
- **المبحث الثالث:** التأثيرات المحاسبية المتوقعة لتطبيق معيار IFRS 16 على القوائم المالية

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### المبحث الأول: التنظيم المحاسبي لعقود الإيجار في الجزائر

إن الانتشار الواسع والتطور السريع الذي عرفته تقنية الإيجار كمصدر تمويلي صاحبه اهتمام متزايد في مجال الدراسات المحاسبية بهدف الوصول إلى مجموعة من المعايير تحكم المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى كل من المؤجر والمستأجر بما يتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ففي الجزائر قبل ظهور النظام المحاسبي المالي SCF كانت المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار يغلب عليها الطابع القانوني، لكن بعد ظهور النظام المحاسبي المالي SCF في سنة 2007 أصبحت المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار تتم وفقا لواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بالشكل القانوني، وهو ما يعكس طبيعة وجوهر عقد الإيجار.

لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على الكيفية التي عالج بها النظام المحاسبي المالي عقود

الإيجار.

### المطلب الأول: تحديد عقد الإيجار حسب شروط النظام المحاسبي المالي SCF

حدد النظام المحاسبي المالي SCF مجموعة من الشروط الواجب توافرها لتصنيف عقد الإيجار إلى عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي.

### الفرع الأول: مفهوم عقد الإيجار ومعايير تصنيفه حسب النظام المحاسبي المالي

لقد أشار المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، إلى تعريف عام خاص بعقد الإيجار، وتعريف آخر خاص بعقد الإيجار التمويلي، كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1- عقد الإيجار

يعرف بأنه «عبرة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة».

#### 2- عقد الإيجار التمويلي

يعرف بأنه «هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها».

#### 3- عقد الإيجار البسيط

يعرف بأنه «هو كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل».

إن جوهر عقد الإيجار التمويلي هو تحويل كل المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل موضوع عقد الإيجار التمويلي إلى المستأجر باعتباره سيحتفظ بالأصل طيلة مدة الإيجار.

<sup>1</sup>- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 1-135، ص 19.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### الفرع الثاني: معايير تصنيف عقد الإيجار

إن تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط (تشغيلي) يتم بناءً على الواقع الاقتصادي للمعاملة بدلاً من الشكل القانوني للعقد، وتتمثل المعايير التي يتم الاعتماد عليها في تصنيف عقد الإيجار فيما يلي<sup>1</sup>:

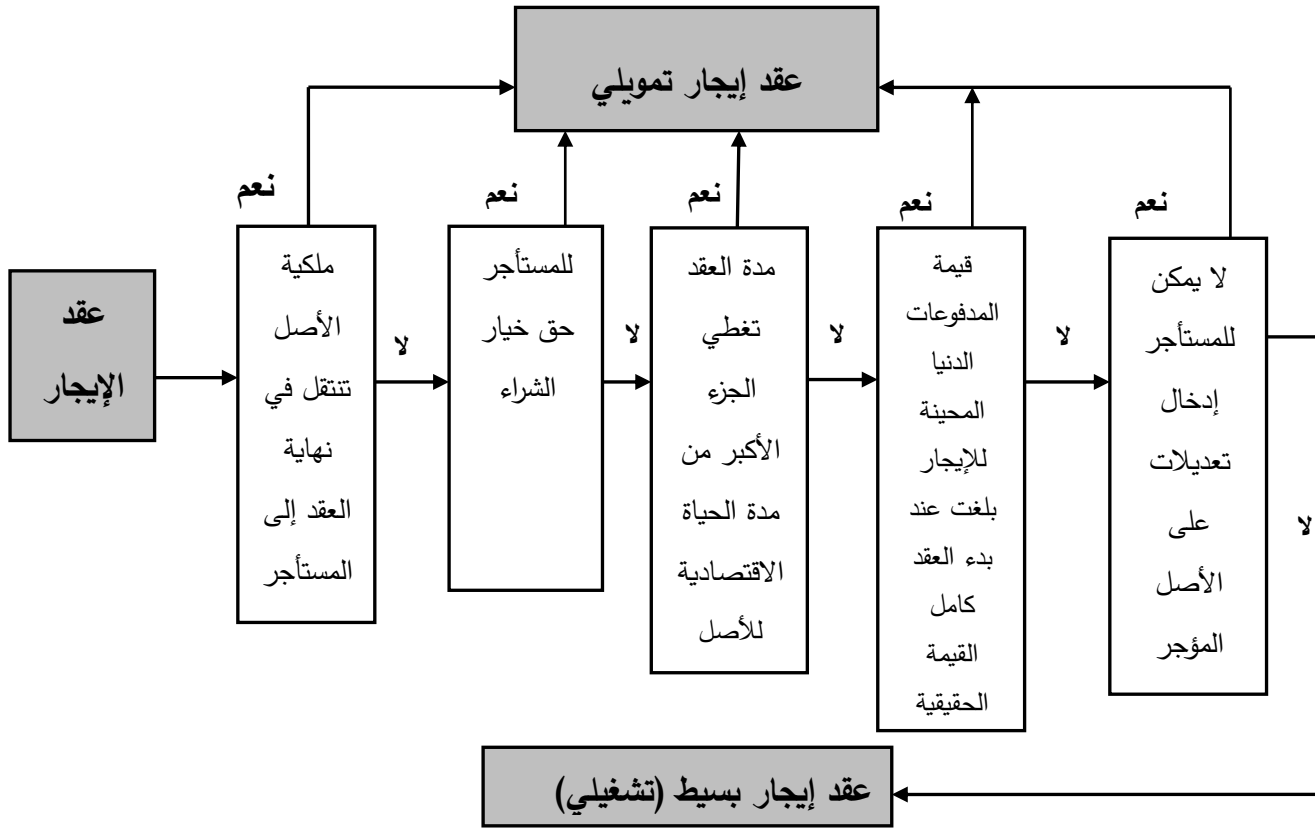
- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية؛
- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

إذا لم يستوفي عقد الإيجار المعايير السابقة فلا يمكن تصنيفه كعقد إيجار تمويلي، بل يصنف كعقد إيجار بسيط (تشغيلي)، ويمكن تلخيص المعايير السابقة في الشكل التالي:

<sup>1</sup>- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 1-135، ص 19.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الشكل رقم (1.3): معايير تصنيف عقد الإيجار



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

### المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار حسب قواعد النظام المحاسبي المالي SCF الفرع الأول، في دفاتر المستأجر

إن المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التي تم تصنيفها كعقود تمويلية تتم على أساس تطبيق مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، وهو أحد المبادئ المحاسبية التي لم تكن موجودة في ظل النظام المحاسبي السابق " المخطط المحاسبي الوطني PCN"، وظهر هذا المبدأ مع النظام المحاسبي المالي SCF، والذي أصبحت المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيقه وتقوم بتسجيل العمليات محاسبيا وعرضها في الكشوف المالية طبقا لطبيعتها المالية والاقتصادية، دون التمسك فقط بالشكل القانوني وهذا ما يتم تطبيقه على عقود الإيجار التمويلي، إذ أصبح المستأجر مطالب بتسجيل الأصل محل العقد ضمن أصوله في الميزانية باعتباره المالك الاقتصادي للأصل، وفي المقابل يسجل مدفوعات الإيجار الدورية ضمن عناصر الخصوم.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

- وبالتالي فإن التسجيل المحاسبي للأصل محل عقد الإيجار التمويلي عند المستأجر يتم وفق الخطوات التالية<sup>1</sup>:
- تسجيل الأصل محل عقد الإيجار في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة لمدفوعات الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة تمثل القيمة الأقل ثمناً؛
  - تسجيل أقساط الإيجار المستقبلية في حسابات خصوم الميزانية بنفس مبلغ؛
  - تسجيل الأصل محل عقد الإيجار التمويلي في الأصول بأضعف قيمة بين القيمة الحقيقية للأصل والقيمة المحينة لمدفوعات الإيجار المنصوص عليها في العقد ( تتضمن هذه المدفوعات القيمة المحينة لخيار شراء الأصل في نهاية مدة الإيجار إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد بأن خيار الشراء سيتم استخدامه)؛
  - يتم تحديد مبلغ القيمة المحينة بمعدل الفائدة الضمني في العقد وإن لم يتوفر هذا المعدل يمكن استخدام معدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر.

ويتم تسجيل عقد الإيجار التمويلي في ميزانية المستأجر كما يلي<sup>2</sup>:

### ✓ استلام الأصل محل العقد من طرف المستأجر

بمجرد ما يستلم المستأجر الأصل ويصبح تحت سيطرته لا بد أن يقوم بتسجيله في الجانب المدين لحساب التثبيت الذي ينتمي إليه الأصل، ويقابله في الجانب الدائن حساب " ديون عن عقد إيجار تمويل"، وفق القيد المحاسبي التالي:

| مدين | دائن | البيان                                                                                             | مدين | دائن |
|------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| 2-   | 167  | من ح/ التثبيات<br>إلى ح/ الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويل<br>دخول الملك تحت مراقبة المستأجر. | XXXX | XXXX |

### ✓ تسديد مدفوعات الإيجار الدورية

عند تسديد مدفوعات الإيجار الدورية يقوم المستأجر بتسجيل مبلغ هذه المدفوعات في الجانب الدائن لحساب الخزينة يقابله في الجانب المدين حساب الديون عن عقد إيجار-التمويل (د 167) بقيمة الجزء المسدد من المبلغ الرئيسي، بالإضافة إلى حساب المصاريف المالية بقيمة مبلغ الفوائد.

وفق القيد المحاسبي التالي:

<sup>1</sup> - TAZDAIT ALI, MAITRISE DU SYSTÈME COMPTABLE FINANCIER, EDITION ACG, première édition 2009, p p 191-192.

<sup>2</sup> - Rabah Tafighoult, Le Système Comptable Financier, Imprimerie Aures Emballages, Tizi Ouzou , ALgérie, 2015, p 121.

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

| مدین | دائن      | البيان                             | مدین | دائن |
|------|-----------|------------------------------------|------|------|
| 167  |           | ح/ ديون مترتبة عن عقد إيجار تمويل. | XXXX |      |
| 661  |           | ح/ أعباء الفوائد.                  | XXXX |      |
|      | 512 أو 53 | إلى ح/ بنك أو ح/ صندوق.            | XXXX |      |
|      |           | تسديد قسط الإيجار                  |      |      |

**✓ تسجيل قسط الإهلاك**

يخضع الأصل محل عقد الإيجار التمويلي للاهلاك في دفاتر المستأجر كغيره من عناصر التثبيات الأخرى، إذ يتم اهتلاكه على أساس مدة الانتفاع، إضافة إلى ضرورة إثبات خسائر القيمة إن وجدت، وبالتالي يتم تسجيل قسط اهتلاك في نهاية كل سنة للأصل موضوع عقد الإيجار التمويلي<sup>1</sup> وفق القيد المحاسبي التالي:

N/12/31

| مدین | دائن | البيان                                                                | مدین | دائن |
|------|------|-----------------------------------------------------------------------|------|------|
| 681  |      | من ح/ المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية . | XXXX |      |
|      | 28-  | ح/ اهتلاك التثبيات.                                                   | XXXX |      |
|      |      | تسجيل قسط الإهلاك                                                     |      |      |

أما عند إثبات خسائر في قيمة الأصل موضوع عقد الإيجار التمويلي يكون القيد المحاسبي كما يلي:

N/12/31

| مدین | دائن | البيان                                                               | مدین | دائن |
|------|------|----------------------------------------------------------------------|------|------|
| 681  |      | من ح/ المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية. | XXXX |      |
|      | 29-  | إلى ح/ خسائر القيمة عن التثبيات.                                     | XXXX |      |
|      |      | إثبات خسارة قيمة التثبيات.                                           |      |      |

<sup>1</sup> - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 58.



## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### ✓ خيار الشراء عند انقضاء العقد

عند نهاية مدة عقد الإيجار التمويلي يكون أمام المستأجر خيارين إما شراء الأصل محل العقد، أو عدم شرائه ويتم معالجة هذين الخيارين كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1- إذا قرر المستأجر شراء الأصل

إذا قرر المستأجر استخدام خيار الشراء في نهاية مدة العقد، يجب أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار، ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون وعليه يكون القيد المحاسبي كما يلي:

| مدین | دائن      | البيان                                                                                                                                                    | مدین | دائن |
|------|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| 167  | 512 أو 53 | ح/ديون مرتبة عند عقد إيجار تمويل<br>إلى ح/البنك أو<br>ح/ الصندوق<br>ترصيد حساب الديون المترتبة عن عقد الإيجار<br>التمويلي مع الاحتفاظ بالأصل موضوع العقد. | XXXX | XXXX |

#### 2: إذا قرر المستأجر عدم شراء الأصل

إذا قرر المستأجر عدم شراء الأصل في نهاية مدة العقد فإن هذا الأصل يرجع إلى المؤجر ويتم إخراجه من دفاتر المستأجر، وهذا الخروج يكون عديم القيمة أي لا ينتج عنه فائض قيمة أو خسارة قيمة للمستأجر لأن مدة اهتلاك الأصل هي نفسها مدة الإيجار، وفي هذه الحالة تتم تصفية حساب الديون (167) باعتماد الجانب الدائن للحساب (78) الاسترجاعات عن خسائر القيم والتموينات. ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

| مدین | دائن | البيان                                                                                                                                    | مدین | دائن |
|------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| 167  | 78   | من ح/ديون مرتبة عن عقد إيجار تمويل .<br>إلى ح/استرجاعات عن خسائر القيم والتموينات.<br>ترصيد حساب الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي. | XXXX | XXXX |

ثم يتم تسجيل قيد خروج الأصل من ميزانية المستأجر وفق القيد المحاسبي التالي:

<sup>1</sup> -Djelloul BOUBIR, Contrat de location simple, Contrat de location-Financement, Contrat de cession-bail, en SCF-IFRS, Les Editions Du Sahal, 2014, p18.

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

| مدین | دائن | البيان                                  | مدین | دائن |
|------|------|-----------------------------------------|------|------|
| 28 - |      | من ح/اهتلاك التثبيات                    |      |      |
| 29 - |      | ح/خسائر القيمة عن التثبيات              |      |      |
|      | 2-   | إلى ح التثبيات                          |      |      |
|      |      | خروج الأصل من الميزانية في نهاية العقد. |      |      |

**الفرع الثاني: في دفاتر المؤجر**

في عقد الإيجار التمويلي يتم بشكل ضمني تحويل جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر، وهكذا فإن دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ الأصلي ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة عن استثماره وخدماته<sup>1</sup>.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي نوعين من المؤجرين وهما: المؤجر غير صانع أو غير موزع للأصل المؤجر، والمؤجر الصانع أو الموزع للأصل المؤجر، وسيتم توضيح المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي عند كل مؤجر على حدى من خلال هذا العنصر.

**أولاً: المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر**

تتم المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي في دفاتر المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر كما يلي<sup>2</sup>:

**1: الاعتراف بمعاملة الإيجار التمويلي**

- يتم إظهار مبلغ الأصول محل عقد إيجار- تمويل لدى المؤجر ضمن الحساب رقم 274 " القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل" في التثبيات المالية، بدلا من إظهاره في حسابات التثبيات العينية حتى ولو احتفظ المؤجر بملكته القانونية للأصل؛
  - مبلغ الحسابات الدائنة يساوي مبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار، وهذا المبلغ يوافق من الناحية العملية القيمة الحقيقية للأصل الممنوح كإيجار- تمويل؛
  - في حالة عقد إيجار- تمويل يرتضيه مؤجر أموال غير صانع وغير موزع، فإن مبلغ الملك موضوع العقد تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض وإنشاء العقد.
- وعليه يتم إثبات هذه العملية لدى المؤجر وفق القيد المحاسبي التالي:

<sup>1</sup> - شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص74.

<sup>2</sup> - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص ص، 58-59.

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

| مدین | دائن | البيان                                                                                                                         | مدین | دائن |
|------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| 274  | 404  | من ح/القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - تمويل<br>إلى ح/مورد التثبيات<br>إثبات عملية الإيجار التمويلي حسب العقد. | XXXX | XXXX |

## 2: تحصيل مدفوعات الإيجار

يقوم المؤجر بإثبات العائد المالي (جزء الإيجار المكافئ لاستثمار المؤجر) كمنتوج عندما يقوم المستأجر بدفع أقساط الإيجار على أساس مبلغ يحسب بواسطة صيغة تعبر عن نسبة المردودية الإجمالي للعقد بالنسبة إلى المؤجر (نسبة الفائدة الفعلية الإجمالي).

لهذا فإن كل دفعة إيجار يستلمها المؤجر لا بد أن يقوم بإدراجها في حساباته كما يلي:

- في الجانب الدائن لحساب المنتجات المالية (الحساب 763 عائدات الحسابات الدائنة)

- في الجانب الدائن لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس المال الرئيسي (الحساب 274

القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل) عن طريق الحسم من حساب الخزينة.

وبالتالي يتم تسجيل عملية تحصيل قسط الإيجار في دفاتر المؤجر وفق القيد المحاسبي التالي:

| مدین         | دائن | البيان                                                                                           | مدین | دائن |
|--------------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| 512<br>أو 53 | 274  | من ح/ البنك<br>أو ح/ الصندوق<br>إلى ح/القروض والحسابات الدائنة المترتبة على<br>عقد إيجار - تمويل | XXXX | XXXX |
| 763          |      | ح/عائدات الحسابات الدائنة<br>تحصيل أقساط الإيجار.                                                | XX   |      |

## ثانيا: المؤجر الصانع أو الموزع لأصل المؤجر

تتم المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي في دفاتر المؤجر الصانع أو الموزع للأصل المؤجر كما يلي:

### 1: الاعتراف بمعاملة الإيجار التمويلي

- يقوم المؤجر الصانع أو الموزع للأصل بإدراج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للأصل طبقا للمبادئ التي يعتمد عليها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة (الإثبات المتزامن للدين والبيع)، لهذا فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية، لكن إذا كانت نسب فائدة عقد

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الإيجار متدنية بصورة اصطناعية فإن الربح الناتج عن البيع يجب أن يكون محدودا بما كان يقف عنده لو كان الإيجار مبرما على أساس نسبة الفائدة المعمول بها في السوق، كما يتم إثبات المصاريف الأصلية المباشرة التي التزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ كأعباء في تاريخ إبرام العقد<sup>1</sup>. وبالتالي فإن عملية الإيجار التمويلي لدى المؤجر الصانع أو الموزع للمؤجر تسجل مثل أية عملية بيع، وذلك بجعل الحساب 274 (ديون على عقود إيجار التمويل) مدينا، وجعل الحساب 70 (المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة) دائنا بسعر البيع العادي للأصول المؤجرة وفق القيد المحاسبي التالي<sup>2</sup>:

| مدین | دائن | البيان                                                                                                                                                                                     | مدین | دائن |
|------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| 274  | 70-  | من ح/القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل.<br>إلى ح/مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة الخدمات<br>المقدمة والمنتجات الملحقة<br>إثبات عملية الإيجار التمويلي حسب العقد. | XXXX | XXXX |

- يوفر هذا النوع من العقود للمؤجر نوعين من العوائد<sup>3</sup>:

✓ الربح أو الخسارة الناجمتان عن بيع بسيط.

✓ منتج مالي عن مدة حياة الإيجار.

### 2: تحصيل مدفوعات الإيجار

تتم عملية تحصيل أقساط الإيجار لدى المؤجر الصانع أو الموزع للأصل المؤجر بنفس الطريقة التي تتم بها عند المؤجر غير صانع أو موزع للأصل.

### ملاحظة<sup>4</sup>:

- إذا كانت نسبة الفائدة المترتبة على عقد الإيجار أقل بصورة محسوسة من النسب المعمول بها في السوق، فإن الربح المنجز عن عملية البيع سيكون مقصورا على الربح الذي يمكن الحصول عليه ولو تمت الفاتورة بسعر الفائدة التجارية.

<sup>1</sup> - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 157-2، ص 20.

<sup>2</sup> - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار النشر، الجزائر، 2011، ص 182.

<sup>3</sup> - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 59.

<sup>4</sup> - نفس المرجع والصفحة سابقا.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

وبالتالي فإن مبلغ البيع والدين الدائن يدرج في الحسابات بمبلغ القيم المحينة بسعر الفائدة التجارية للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد مزيدا عليه عند الاقتضاء القيمة المتبقية للملك في نهاية العقد (أي القيمة المحينة لعملية إعادة الشراء عند انتهاء الإيجار المنصوص عليه في العقد).

- إن التكاليف المباشرة الأصلية التي يتحملها المؤجر الصانع أو الموزع من أجل التفاوض وإبرام العقد (العمولات، الأتعاب) تثبت كأعباء في تاريخ إبرام العقد دون إمكانية تمديد على مدى مدة الإيجار، وبالتالي نعتبر هذه التكاليف مرتبطة بتحقيق الصانع أو الموزع ربحا على المبيعات.

### ثالثا: رفع أو عدم رفع خيار الشراء في نهاية مدة العقد

إن معالجة المحاسبية لرفع خيار الشراء أو عدم رفعه في نهاية مدة العقد تتم بنفس الطريقة سواء كان المؤجر غير صانع أو غير موزع للأصل، أو كان صانعا أو موزعا للأصل كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1: رفع خيار الشراء

إذا قرر المستأجر رفع خيار الشراء فإنه يقوم بدفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق لرفع هذا الخيار، فإن والذي يجب أن يوافق لدى المؤجر رصيد حساب الدين الدائن المعني ويأتي بالتالي لتصفية هذا الحساب. وعليه يكون القيد المحاسبي كما يلي:

| مدین   | دائن | البيان                                                         | مدین  | دائن |
|--------|------|----------------------------------------------------------------|-------|------|
| 512 أو |      | من ح/البنك أو                                                  |       |      |
| 53     |      | ح/الصندوق                                                      |       |      |
|        | 274  | إلى ح/ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - تمويل | xxxxx |      |
|        |      | ترصيد حساب ديون عقد الإيجار التمويلي.                          |       |      |

#### 2: عدم رفع خيار الشراء

إذا قرر المستأجر إرجاع الأصل إلى المؤجر فإن هذا الأخير يجب عليه أن يقوم بتسجيل الأصل المسترجع ضمن أصوله في حساب المخزون أو في حساب تثبیت بمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد الدين الدائن الذي يبقى مستحقا من المستأجر، وهذا الحساب الدائن تتم تصفيته على هذا النحو<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - Djelloul BOUBIR, op, cit, p 20.

<sup>2</sup> - Idem.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يمكن للأصل المسترجع أن يسجل عند المؤجر ضمن عناصر المخزونات أو ضمن عناصر التثبيات حسب كيفية استخدامه في المستقبل من طرف المؤجر، حيث يسجل في حساب المخزونات إذا كان المؤجر ينوي بيعه في وقت لاحق.

وبالتالي يكون القيد المحاسبي كما يلي:

| مدين | دائن | البيان                                                                                                                                        | مدين | دائن |
|------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| 3-   | 274  | ح/ المخزونات.<br>إلى ح/ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل.<br>ترصيد حساب ديون عقد الإيجار التمويلي واسترجاع الأصل المؤجر. | xxxx | xxxx |

أما إذا كان المؤجر ينوي استخدام الأصل بنفسه، أو عرضه على أطرافه أخرى للإيجار البسيط يقوم بتسجيله في حساب التثبيات.

وبالتالي يكون القيد المحاسبي كما يلي:

| مدين | دائن | البيان                                                                                                                                      | مدين   | دائن   |
|------|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 2 -  | 274  | ح/ التثبيات<br>إلى ح/ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويل.<br>ترصيد حساب ديون عقد الإيجار التمويلي واسترجاع الأصل المؤجر. | xxxxxx | xxxxxx |

### المبحث الثاني: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تعتبر القوائم المالية إحدى الوسائل الأساسية التي تعطي صورة مختصرة عن الأداء المالي والمركز المالي للوحدات الاقتصادية، فهي تشكل في مجملها المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتحتوي على معلومات مالية مهمة يعتمد عليها المستخدمون من مستثمرين ومحللين ماليين وبنوك وغيرهم في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية الرشيدة.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

وقد تظهر عملية إعداد القوائم المالية متشابهة في معظم دول العالم إلا أن هناك بعض الفروقات الجوهرية في المبادئ والأساليب التي يتم الاعتماد عليها عند إعداد القوائم المالية، نتيجة اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية وكذا اختلاف القوانين والتشريعات من بلد لآخر، وللد من هذه الفروق ظهرت الحاجة لإيجاد معايير موحدة، لذلك تم إنشاء عدة هيئات ومنظمات محاسبية من بينها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB، التي تسعى إلى إصدار معايير محاسبية دولية تهدف إلى توحيد الأسس والمبادئ المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية في العديد من دول العالم، لهذا بدأت العديد من الدول في تغيير أنظمتها المحاسبية لتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، والجزائر واحدة من الدول التي سعت إلى مواكبة التطورات المحاسبية العالمية، وقامت بإصلاحات محاسبية جذرية تمثلت في إلغاء النظام المحاسبي السابق "المخطط الوطني المحاسبي PCN" وإصدار نظام محاسبي جديد يعرف بـ "النظام المحاسبي المالي SCF" الذي يستمد مفاهيمه ومبادئه من معايير المحاسبة الدولية، والذي تم إصداره بموجب « القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي » وتم توضيح طريقة تطبيق أحكام هذا القانون بموجب «مرسوم تنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي» وتقرر دخول النظام المحاسبي حيز التطبيق من بداية 1 جانفي 2009 حسب نص المادة 41 من القانون 11-07، إلا أنه تم تأجيل تطبيقه لمدة سنة أخرى، وذلك حسب أحكام المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ليدخل النظام المحاسبي المالي SCF حيز التطبيق الفعلي بداية من 1 جانفي 2010.

### المطلب الأول: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

سننتظر من خلال هذا العنصر إلى تحديد مفهوم القوائم المالية، وأنواعها حسب النظام المحاسبي المالي، والهدف من إعداد هذه القوائم.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

يطلق على القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي مصطلح "الكشوف المالية" وتعرف بأنها: مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغيير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات وتشمل<sup>1</sup>:

- ميزانية
- حساب نتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة
- ملحق

ويجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان، ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه<sup>2</sup>، كما يجب أن تعرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية<sup>3</sup>.

وتضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان<sup>4</sup>.

يجب أن تتضمن الكشوف المالية المعلومات الآتية وبطريقة دقيقة<sup>5</sup>:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).

<sup>1</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 08 - 156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007

والمتمضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، ص 85.

<sup>2</sup> - القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 26، ص 05.

<sup>3</sup> - المرجع سابق، المادة 28، ص 05.

<sup>4</sup> - المرجع سابق، المادة 27، ص 05.

<sup>5</sup> - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 210-3، ص ص 22-23.



## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

- تاريخ الإقفال.

- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

كما يجب أن تتضمن الكشوف المالية معلومات تسمح بتحديد هوية الكيان على سبيل المثال:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.

- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.

- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

مما سبق يمكن القول أن الكشوف المالية هي عبارة عن مجموعة مترابطة من الوثائق يتم إعدادها مرة واحدة على الأقل في السنة، تحتوي على معلومات مالية تعكس نشاط الكيانات الاقتصادية خلال مدة زمنية معينة ويعبر عنها بوحدات نقدية، وتعتبر الكشوف المالية وسيلة رئيسية لنقل المعلومات المالية إلى مختلف الأطراف المهتمة بها سواء الداخليين أو الخارجيين ومساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات.

### الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

تسعى القوائم المالية إلى تحقيق جملة من الأهداف التي يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

- توفير معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية بشكل رشيد،

ويجب أن تكون هذه المعلومات قابلة للاستيعاب من طرف أفراد يفهمون الأنشطة التجارية والاقتصادية بصورة معقولة ولديهم الرغبة في بذل جهد مناسب في دراسة المعلومات.

- توفير معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على تقدير حجم وتوقيت ودرجة التأكد من المتحصلات

النقدية المتوقعة من التوزيعات أو الفوائد، وكذلك المتحصلات من بيع وتسوية أو استحقاق الأوراق المالية أو القروض.

<sup>1</sup> - دونالد كيسو وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 24.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

- توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة والمطالبات المترتبة عن هذه الموارد (تعهدات المؤسسة بتحويل موارد إلى وحدات أخرى وكذلك حقوق ملكية)، وعن آثار المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي لتغيير موارد المؤسسة والمطالبات المترتبة عنها.
  - توفير معلومات للأجهزة الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح تساعد في تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية ومدى فعاليتها في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.
- يشير إطار العمل المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع وأدائه المالي، والتغيير في مركزه المالي، بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية، كما أشار إلى أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تفي باحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات التي قد تكون هناك حاجة لها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، لأنها تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية ولا تعرض معلومات غير مالية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

نصت المادة 25 من القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي على أن كل كيان اقتصادي يدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزم بإعداد الكشوف المالية مرة واحدة في السنة على الأقل وتشمل:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغيير الأموال الخاصة؛
- ملحق.

<sup>1</sup> - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 139.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### أولاً: الميزانية

عرفت المادة 33 من المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 الميزانية بأنها « كشف يصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم مع ضرورة إبراز الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية »<sup>1</sup>.

أي أن الميزانية هي كشف تلخيصي لإجمالي أصول الكيان وإجمالي خصومه عند تاريخ إغلاق الحسابات، وتحتوي على معطيات السنة المالية الجارية N وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية N-1 وتعرض بطريقة تمكن من التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية وعناصر الخصوم الجارية وغير الجارية<sup>2</sup>.

وتظهر الميزانية في شكل جدول يحتوي على جانبين، جانب على اليمين تعرض فيه كل العناصر المتعلقة بأصول الكيان والحقوق القابلة للتحويل، وجانب على اليسار يحتوي على كل العناصر المتعلقة بخصوم الكيان والالتزامات الواجبة التسديد، ويتم إعداد الميزانية في تاريخ محدد، فإذا تم إعدادها في بداية نشاط الكيان فتعرف بالميزانية الافتتاحية أما إذا أعدت في نهاية الدورة فهي عبارة عن ميزانية ختامية، والهدف من إعداد الميزانية هو بيان المركز المالي للكيان في تاريخ إعداد الميزانية لأنها تتضمن ما للكيان من حقوق وما عليه من التزامات، ومعرفة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة، كما تساعد أيضا على القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها<sup>3</sup>.

### ثانياً: حساب النتائج

يعرف حساب النتائج بأنه بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ الدفع، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 08 - 156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، المادة 33، ص 14.

<sup>2</sup> - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 202.

<sup>3</sup> - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سابق، ص 202.

<sup>4</sup> - قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 1.230 ص 24.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات، وتمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات على الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية<sup>1</sup>.

إن الهدف من إعداد حساب النتائج هو التعرف على نتيجة نشاط الكيان من ربح أو خسارة في آخر الفترة المالية، ومنه تحديد مقدار الضريبة على الأرباح الواجب دفعها، كما يهدف أيضا إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الكفاءة الاقتصادية للكيان، وكذا توفير معلومات تمكن من معرفة ربحية السهم الواحد للمساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية<sup>2</sup>.

### ثالثا: جدول سيولة الخزينة

يعرف جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي SCF بأنه ذلك الجدول الذي يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة<sup>3</sup>.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها والتي تقسم إلى ثلاثة أنواع أساسية<sup>4</sup>:

- تدفقات ناتجة عن الأنشطة العملية.
- تدفقات مالية ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية.
- تدفقات ناتجة عن أنشطة تمويلية.

<sup>1</sup> - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، المادة 34، ص 05.

<sup>2</sup> - دونالد كيسو وآخرون، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 168.

<sup>3</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007

والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، المادة 35، ص 14.

<sup>4</sup> - قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 2.240، ص 26.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

ويهدف جدول سيولة الخزينة إلى توفير معلومات عن سيولة الكيان وقدرته على سداد التزاماتها، وكذلك درجة المرونة المالية، كما يقدم معلومات لمستخدمي القوائم المالية تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المنشأة، إضافة إلى ذلك فإن هذا الجدول يساهم في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المنشآت لأنه يعزل الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية باعتباره يركز على الأساس النقدي وبدلاً من أساس الاستحقاق، وتستخدم المعلومات المتعلقة بسيولة الخزينة في أغلب الحالات كمؤشر يساعد في التنبؤ بمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي<sup>1</sup>.

### رابعاً: جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول سيولة الخزينة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية<sup>2</sup>.

جدول تغير الأموال الخاصة هو عبارة عن بيان موجز يعرض نتيجة الفترة، إضافة إلى الأعباء والنواتج الأخرى المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة، كما يقدم هذا البيان الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية على الدورة المالية، كما يعرض أيضاً رصيد الاحتياطات (أرباح غير موزعة)، توزيعات الأرباح وتغيرات في رأس المال مما يسمح بإجراء مقارنة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية السنة المالية لكل فئة من فئات رأس المال، وكل احتياطات وتحديد العناصر التي مسها التغير<sup>3</sup>.

### خامساً: الملحق

يعرف ملحق الكشف المالية بأنه: « بيان يتضمن معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في الكشف المالية، إذ تكون الملاحظات الملحقة بهذه الكشف موضوع عرض منظم، ويحيل كل قسم من أقسام

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 100.

<sup>2</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007

والمتمضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، المادة 36، ص 15.

<sup>3</sup> - OULD AMER Smail, La Normalisation Comptable En Algerie : Presentation Du Nouveau Systeme Comptable Et Financier, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N°10, 2010, p 37.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحق<sup>1</sup>.

يعتبر الملحق جزء لا يتجزأ من الكشوف المالية لأنه يوفر معلومات مكملية وضرورية لفهم أفضل للكشوف المالية، كما يقدم معلومات توضح القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية<sup>2</sup>.

المطلب الثاني: محتوى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

### الفرع الأول: الميزانية

تتكون الميزانية من عنصرين أساسيين وهما عنصر الأصول وعنصر الخصوم ويتم عرضها داخل الميزانية من خلال الفصل بين العناصر الجارية وغير جارية.

### أولاً: الأصول

هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، وترتب الأصول داخل الميزانية حسب درجة سيولتها وتنقسم إلى<sup>3</sup>:

#### 1- أصول غير جارية:

هي تلك الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة وتتضمن ما يلي:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة (الأراضي، المباني، المعدات) أو المعنوية (شهرة محل، براءة اختراع....).
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل، أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهر بداية من تاريخ إقفال الحسابات.

#### 2- أصول جارية:

<sup>1</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007

والمضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، المادة 37، ص 15.

<sup>2</sup> - OULD AMER Smail, op, cit, p 41.

<sup>3</sup> - Rabah Tafighoult, op, cit, p 24.

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

هي تلك الأصول غير الموجهة للاستخدام الدائم في الكيان وتتضمن ما يلي:

- الأصول الذي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال، وانجازها في شكل سيولة الخزينة.
- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا.

-السيولة أو شبه السيولة التي لا يخضع استعمالها لقيود.

ويظهر جدول الأصول حسب النظام المحاسبي المالي حسب الشكل التالي:

**الجدول رقم(1.3): جدول الأصول في الميزانية**

| الأصل                                         | ملاحظة | N إجمالي | N اهتلاك رصيد | N صافي | N-1 صافي |
|-----------------------------------------------|--------|----------|---------------|--------|----------|
| أصول غير جارية                                |        |          |               |        |          |
| فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي |        |          |               |        |          |
| تثبيات معنوية                                 |        |          |               |        |          |
| تثبيات عينية                                  |        |          |               |        |          |
| أراض                                          |        |          |               |        |          |
| مبان                                          |        |          |               |        |          |
| تثبيات عينية أخرى                             |        |          |               |        |          |
| تثبيات ممنوح امتيازها                         |        |          |               |        |          |
| تثبيات يجري انجازها                           |        |          |               |        |          |
| تثبيات مالية                                  |        |          |               |        |          |
| سندات موضوعة موضع معادلة                      |        |          |               |        |          |
| مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها          |        |          |               |        |          |
| سندات أخرى مثبتة                              |        |          |               |        |          |
| قروض وأصول مالية أخرى غير جارية               |        |          |               |        |          |
| ضرائب مؤجلة على الأصل                         |        |          |               |        |          |
| مجموع الأصل غير الجاري                        |        |          |               |        |          |

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

|  |  |  |  |  |                                                |
|--|--|--|--|--|------------------------------------------------|
|  |  |  |  |  | أصول جارية                                     |
|  |  |  |  |  | مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ                    |
|  |  |  |  |  | حسابات دائنة واستخدامات مماثلة                 |
|  |  |  |  |  | الزبائن                                        |
|  |  |  |  |  | المدينون الآخرون                               |
|  |  |  |  |  | الضرائب وماشابهها                              |
|  |  |  |  |  | حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة            |
|  |  |  |  |  | الموجودات وماشابهها                            |
|  |  |  |  |  | الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى |
|  |  |  |  |  | الخزينة                                        |
|  |  |  |  |  | مجموع الأصول الجارية                           |
|  |  |  |  |  | المجموع العام للأصول                           |

المصدر: قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 28.

### ثانيا: الخصوم

الخصوم هي تلك الالتزامات الرهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وترتب الخصوم داخل الميزانية حسب درجة استحقاقها وتنقسم إلى<sup>1</sup>:

#### 1- الأموال الخاصة

تمثل رؤوس الأموال الخاصة فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.

#### 2- الخصوم غير الجارية

وهي تلك الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية بشرط أن يكون:

- استحقاقها الأصلي أكثر من 12 شهرا؛
- الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل، وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

<sup>1</sup> - Rabah Tafighoult, op, cit, p 25.



الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

3- الخصوم الجارية

هي تلك الخصوم التي يتوقع الكيان تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا المالية لتاريخ إقفال الحسابات.

ويظهر جدول الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي حسب الشكل التالي:

الجدول رقم(2.3): جدول الخصوم في الميزانية

| N-1 | N | ملاحظة | الخصوم                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-----|---|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |   |        | رؤوس الأموال الخاصة<br>رأس مال تم إصداره<br>رأس مال غير مستعان به<br>علاوات واحتياطيات - احتياطيات مدمجة (1)<br>فوارق إعادة التقييم<br>فارق المعادلة(1)<br>نتيجة صافية/ ( نتيجة صافية حصة المجمع (1))<br>رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد<br>حصة الشركة المدمجة(1)<br>حصة ذوي الأقلية(1)<br>المجموع 1 |
|     |   |        | الخصوم غير الجارية<br>قروض وديون مالية                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|     |   |        | ضرائب ( مؤجلة ومرصود لها)<br>ديون أخرى غير جارية<br>مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا<br>مجموع الخصوم غير الجارية(2)<br><br>الخصوم الجارية<br>موردون وحسابات ملحقه<br>ضرائب<br>ديون أخرى                                                                                                                        |

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

|                                                 |  |  |  |
|-------------------------------------------------|--|--|--|
| خزينة سلبية                                     |  |  |  |
| مجموع الخصوم الجارية (3)                        |  |  |  |
| مجموع عام للخصوم                                |  |  |  |
|                                                 |  |  |  |
| (1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة |  |  |  |

المصدر: قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 29.

### الفرع ثاني: حساب النتائج

يتكون حساب النتائج من عنصرين رئيسيين وهما الأعباء والمنتجات ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي<sup>1</sup>:

#### أولاً: المنتجات

تتمثل منتجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتجات استعادة خسارة القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

#### ثانياً: الأعباء

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسائر القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات الواجب إظهارها في حساب النتائج كما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - Boulahdour Mohammed Nidal, Ouguenoune Hind, **Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologies**, Revue EL - Maqrizi pour les études économiques et financières, Volume: 5 /N°: 2, 2021, p 357.

<sup>2</sup> - قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 2.230 ، ص 24.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
  - منتجات الأنشطة العادية.
  - المنتجات المالية والأعباء المالية.
  - أعباء المستخدمين.
  - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
  - المخصصات للإهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
  - نتيجة الأنشطة العادية.
  - العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
  - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
  - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.
- كما حدد النظام المحاسبي المالي أيضا طريقتين لعرض حساب النتائج وهما<sup>1</sup>:
- حساب النتائج حسب الطبيعة.
  - حساب النتائج حسب الوظيفة.
- أ- حساب النتائج حسب الطبيعة:

يعتمد على تصنيف الأعباء والمنتجات حسب طبيعتها مما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية كالقيمة المضافة والفائض الإجمالي عن الاستغلال<sup>2</sup>.

ويظهر حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي حسب الشكل التالي:

<sup>1</sup> - OULD AMER Smail, op, cit, p 35.

<sup>2</sup> - قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 2.230، ص 24.

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

الجدول رقم(3.3): حساب النتائج حسب الطبيعة

| N-1 | N | ملاحظة |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-----|---|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |   |        | <p>رقم الأعمال</p> <p>تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع</p> <p>الإنتاج المثبت</p> <p>إعانات الاستغلال</p> <p>1- إنتاج السنة المالية</p> <p>المشتريات المستهلكة</p> <p>الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى</p> <p>2- استهلاك السنة المالية</p> <p>3- القيمة المضافة للاستغلال(1-2 )</p> <p>أعباء المستخدمين</p> <p>الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة</p> <p>الفائض الإجمالي عن الاستغلال</p> <p>المنتجات العملية الأخرى</p> |
|     |   |        | <p>الأعباء العملية الأخرى</p> <p>المخصصات للاهلاكات والمؤونات</p> <p>استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات</p> <p>5- النتيجة العملية</p> <p>المنتوجات المالية</p> <p>الأعباء المالية</p> <p>6- النتيجة المالية</p> <p>7- النتيجة العادية قبل الضرائب ( 6+5 )</p>                                                                                                                                                                                      |

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

|                                                 |  |  |                                                        |
|-------------------------------------------------|--|--|--------------------------------------------------------|
|                                                 |  |  | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية                |
|                                                 |  |  | الضرائب المؤجلة ( تغيرات ) حول النتائج العادية         |
|                                                 |  |  | مجموع منتجات الأنشطة العادية                           |
|                                                 |  |  | مجموع أعباء الأنشطة العادية                            |
|                                                 |  |  | 8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية                     |
|                                                 |  |  | العناصر غير العادية- المنتوجات ( يطلب بيانها )         |
|                                                 |  |  | العناصر غير العادية - الأعباء ( يطلب بيانها )          |
|                                                 |  |  | 9- النتيجة غير العادية                                 |
|                                                 |  |  | 10- النتيجة الصافية للسنة المالية                      |
|                                                 |  |  | حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية |
|                                                 |  |  | 11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)                  |
|                                                 |  |  | ومنها حصة ذوي الأقلية                                  |
|                                                 |  |  | حصة المجموع(1)                                         |
| (1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة |  |  |                                                        |

المصدر: قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 30.

#### ب- حساب النتائج حسب الوظيفة

يعتمد على تصنيف الأعباء حسب وظائف الكيان مما يسمح بتحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة والأعباء التي تتحملها كل وظيفة ( تجارية، إدارية، مالية)، ونص النظام المحاسبي المالي على أنه يمكن للكيانات تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في ملحق الكشوف المالية، فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيمة مع خصوصيتها واحتياجاتها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 3.230، ص 25.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

« تحتسب النتيجة الأعباء أو المنتوجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد الكشوف المالية. وهكذا فإن الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل الأصول أو الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية»<sup>1</sup>.

ويظهر حساب النتائج حسب الوظيفة وفق النظام المحاسبي المالي حسب الشكل التالي:

الجدول رقم(4.3): حساب النتائج حسب الوظيفة

| N-1 | N | ملاحظة |                                                           |
|-----|---|--------|-----------------------------------------------------------|
|     |   |        | رقم الأعمال                                               |
|     |   |        | كلفة المبيعات                                             |
|     |   |        | <b>هامش الربح الإجمالي</b>                                |
|     |   |        | منتجات أخرى عملياتية                                      |
|     |   |        | التكاليف التجارية                                         |
|     |   |        | الأعباء الإدارية                                          |
|     |   |        | أعباء أخرى عملياتية                                       |
|     |   |        | <b>النتيجة العملياتية</b>                                 |
|     |   |        | تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة                          |
|     |   |        | ( مصاريف المستخدمين المخصصات للاهلاكات )                  |
|     |   |        | منتجات مالية                                              |
|     |   |        | الأعباء المالية                                           |
|     |   |        | <b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>                        |
|     |   |        | الضرائب الواجبة على النتائج العادية                       |
|     |   |        | الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)            |
|     |   |        | <b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>                    |
|     |   |        | الأعباء غير العادية                                       |
|     |   |        | المنتوجات غير العادية                                     |
|     |   |        | <b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>                      |
|     |   |        | حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتائج الصافية(1) |

<sup>1</sup> - المرجع سابق، المادة 8.230 ، ص 25.

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

|                                                 |  |  |                                   |
|-------------------------------------------------|--|--|-----------------------------------|
|                                                 |  |  | النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1) |
|                                                 |  |  | منها حصة ذوي الأقلية(1)           |
|                                                 |  |  | حصة المجمع(1)                     |
| (1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة |  |  |                                   |

المصدر: قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 31.

### الفرع الثالث: جدول سيولة الخزينة

يمكن جدول سيولة الخزينة من تحديد المركز النقدي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وتكون عادة نهاية السنة المالية، فهو يعرض رصيد التدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها والتي تم تقسيمها إلى ثلاث فئات أساسية كما يلي<sup>1</sup>:

- **التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية** ( الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل). أي أن التدفقات النقدية التي تصنف في هذه الفئة تشمل التدفقات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية المولدة للسيولة، وتشمل على سبيل المثال الأموال المقبوضة من الزبائن أو المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين وغيرها.
- **التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار**: على سبيل المثال عمليات سحب أموال عن اقتناء أصول طويلة الأجل، أو تحصيل أموال عن بيع هذه الأصول، وغيرها.
- **التدفقات الناتجة عن أنشطة التمويل** ( الأنشطة التي تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض) وتشمل هذه الفئة من التدفقات النقدية على سبيل المثال تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، وغيرها.

يتم تقديم هذه التدفقات داخل جدول سيولة الخزينة كل على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى.

<sup>1</sup> - قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 2.240، ص 26.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يبين النظام المحاسبي المالي أن جدول سيولة الخزينة يتم عرضه باستخدام طريقتين وهما<sup>1</sup>:

- الطريقة المباشرة والتي يوصي بها المشرع الجزائري.
- الطريقة غير المباشرة.

بالنسبة للتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية يتم عرضها بنفس الطريقة سواء عند تطبيق الطريقة المباشرة وغير المباشرة، أما بالنسبة للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية فتختلف طريقة عرضها وفيما يلي توضيح لذلك:

### أولاً: الطريقة المباشرة

تقدم التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة المباشرة كما يلي<sup>2</sup>:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية ( الزبائن، الموردون، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

يمكن القول أن الطريقة المباشرة تعتمد في تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية على تقديم العناصر المكونة للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة من النشاط الرئيسي وبشكل مفصل كل على حدى، والفرق بينهما يمثل صافي التدفق النقدي الذي تتم مقارنته مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.

ويشجع النظام المحاسبي المالي الكيانات على تقديم جدول سيولة الخزينة باستخدام الطريقة المباشرة لسهولة إعدادها، فعند استخدام الطريقة المباشرة يمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية

<sup>1</sup> - خالد هادفي، مساهمة جدول سيولة الخزينة في تطوير أساليب تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة: مجمع صيدال الصناعي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي، الجزائر، العدد الثامن، السنة الثامنة، 2017، ص 345.

<sup>2</sup> - سماي علي، خلف الله بن يوسف، تحليل سيولة جدول تدفقات الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية الوطنية للأنايب (ALFA PIPE) بولاية غرداية، معارف مجلة علمية محكمة، قسم العلوم الاقتصادية، السنة العاشرة، العدد 20، جوان 2016، ص 80.



**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

لإجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية من خلال الرجوع مباشرة إلى التسجيلات المحاسبية المتعلقة بعمليات التسديد والتحويل، وكذلك الرجوع إلى مصلحة الخزينة لحصر كل التغيرات التي حدثت فيها مصنفة حسب تصنيفها في الدفاتر<sup>1</sup>.

ويظهر جولة سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة حسب النظام المحاسبي المالي وفق الشكل التالي:

**الجدول رقم(5.3): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة )**

| السنة المالية<br>N-1 | السنة المالية N | ملاحظة |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------|-----------------|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                      |                 |        | <p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية</b></p> <p>التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن</p> <p>المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين</p> <p>الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة</p> <p>الضرائب عن النتائج المدفوعة</p> <p><b>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر العادية</b></p> <p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</p> <p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية(أ)</b></p> <p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</b></p> <p>المسحوبات عن اقتناء تشييبات عينية أو معنوية</p> <p>التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشييبات عينية أو معنوية</p> <p>المسحوبات عن اقتناء تشييبات مالية</p> <p>التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشييبات مالية</p> <p>الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية</p> <p>الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة</p> <p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)</b></p> <p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</b></p> <p>التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم</p> <p>الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها</p> <p>التحصيلات المتأتية من القروض</p> <p>تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة</p> <p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)</b></p> <p>تأثيرات تغيرات أسعار الصرف على السيولات وشبه السيولات</p> <p>تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ ب +ج)</p> |

<sup>1</sup> - سايج فايز، إعداد وتحليل جدول سيولة الخزينة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 13، العدد 02، 2013، ص 62.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

|  |  |  |                                                   |
|--|--|--|---------------------------------------------------|
|  |  |  |                                                   |
|  |  |  | أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية |
|  |  |  | أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية  |
|  |  |  | تغير أموال الخزينة خلال الفترة                    |
|  |  |  | المقاربة مع النتيجة المحاسبية                     |

المصدر: قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 35.

### ثانيا: الطريقة غير المباشرة

تتمثل الطريقة غير المباشرة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار<sup>1</sup>:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة ( اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين... )؛
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل ( قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

تعرف الطريقة غير المباشرة في عرض جدول سيولة الخزينة بطريقة التسوية ( Reconciliation Method ) لأنها تعتمد في تحديد صافي التدفق النقدي على تسوية النتيجة الصافية للمؤسسة قبل الفوائد والضرائب وتعديلها لتتحول من أساس الاستحقاق إلى أساس نقدي، عن طريق إضافة كل العناصر غير النقدية (الأعباء) التي تم طرحها عند تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية، وطرح جميع العناصر غير النقدية (المنتجات) التي تم إضافتها عند تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية<sup>2</sup>.

ويظهر جول سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة حسب النظام المحاسبي المالي وفق الشكل التالي:

<sup>1</sup> - OULD AMER Smail, op, cit, p 39.

<sup>2</sup> - سايح فايز، مرجع سابق، ص 64.

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

الجدول رقم(6.3): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة )

| السنة المالية<br>N-1 | السنة المالية<br>N | ملاحظة |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------|--------------------|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                      |                    |        | <p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية</b></p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p> <p>تصحيات من أجل:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاهتلاكات والأرصدة</li> <li>- تغير الضرائب المؤجلة</li> <li>- تغير المخزونات</li> <li>- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى</li> <li>- تغير الموردين والديون الأخرى</li> <li>- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</li> </ul> <p>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)</p> <p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</b></p> <p>مسحوبات عن اقتناء تشييات</p> <p>تحصيلات التنازل عن تشييات</p> <p>تأثير تغيرات محيط الإدماج(1)</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)</p> <p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</b></p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين</p> <p>زيادة رأس المال النقدي(المنقودات)</p> <p>إصدار قروض</p> <p>تسديد القروض</p> <p><b>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)</b></p> <p><b>تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ ب +ج)</b></p> <p>أموال الخزينة عند الافتتاح</p> <p>أموال الخزينة عند الإقفال</p> <p>تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)</p> <p>تغير أموال الخزينة</p> |
|                      |                    |        | (1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

المصدر: قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 36.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

إن الاختلاف بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة في إعداد جدول سيولة الخزينة ناجم عن كيفية تقديم سيولة الخزينة الناتجة عن الأنشطة العملية، فالطريقة المباشرة تقدم هذا النوع من التدفقات في شكل عناصر رئيسية لدخول وخروج السيولة الإجمالية للزبائن والموردون وغيرهم من العناصر الأخرى المتعلقة بسيولة الخزينة المرتبطة بالنشاط الرئيسي للكيان بهدف إظهار صافي التدفق النقدي، بينما الطريقة غير المباشرة تعتمد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من أثار المعاملات التي لا تؤثر على الخزينة أو العناصر التي ليس لها علاقة بالأنشطة العملية، أما فيما يتعلق بباقي التدفقات الأخرى المتعلقة بأنشطة الاستثمار والتمويل فتعرض كل على حدى و بنفس الكيفية في الطريقتين<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: جدول تغير الأموال الخاصة

حسب النظام المحاسبي المالي فإن جدول تغير الأموال الخاصة يجب أن يحتوي على الأقل على المعلومات المتعلقة بحركة العناصر الآتية<sup>2</sup>:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة ( الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ويظهر جدول تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي وفق الشكل التالي:

<sup>1</sup> - ظريف مريم، الحائك أيمن، أهمية إعداد وتحليل جدول تدفقات الخزينة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية - دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بومرداس، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد 03، 2018، ص ص، 87-88 .

<sup>2</sup> - قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 1.250، ص 26.

**الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

الجدول رقم (7.3): جدول تغير الأموال الخاصة

| ملاحظة                                                                                                                                                                                                     | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فرق إعادة التقييم | الاحتياطات والنتيجة |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|--------------|-------------------|---------------------|
| <b>الرصيد في 31 ديسمبر N-2</b>                                                                                                                                                                             |               |               |              |                   |                     |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات<br>في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية |               |               |              |                   |                     |
| <b>الرصيد في 31 ديسمبر N-1</b>                                                                                                                                                                             |               |               |              |                   |                     |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات<br>في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية |               |               |              |                   |                     |
| <b>الرصيد في 31 ديسمبر N</b>                                                                                                                                                                               |               |               |              |                   |                     |

المصدر: قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 37.

#### الفرع الخامس: ملحق الكشوف المالية

يحتوي ملحق الكشوف المالية على المعلومات تكتسي طابعا هاما ومفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، المادة 1.260، ص 26.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.
  - مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
  - المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
  - المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.
- يجب أن تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة يميل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

### المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية

تشكل المعلومات المحاسبية الدعامية الأساسية التي تبنى عليها مختلف القرارات التي تتخذها الوحدات الاقتصادية، فهي تمثل مخرجات النظام المحاسبي وتعرف بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي تتم معالجتها بواسطة نظام المعلومات المحاسبية والتقرير عنها في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا<sup>1</sup>، وحتى تكون المعلومة المحاسبية مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها وصالحة للاستخدام فيجب أن تتسم بمجموعة من الخصائص التي اختلفت المنظمات المحاسبية والتنظيمات المهنية في تحديدها وضبطها لتأخذ شكل القاعدة أو القانون الإلزامي، غير أن النظام المحاسبي المالي حدد في إطاره التصوري أربعة خصائص أساسية يجب أن تتوفر في المعلومات الواردة في القوائم المالية كما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - حسناء مشري وآخرون، دور نظام تخطيط الموارد ERP في تحسين جودة المعلومة المحاسبية - دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 07، المجلد 01، 2022، ص 70.

<sup>2</sup> - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، المادة 06، ص 04.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

- القابلية للفهم (Intelligibilité)
- الدلالة (الملائمة) (Pertinence)
- المصدقية (Fiabilité)
- القابلية للمقارنة (Comparabilité)

### أولاً: القابلية للفهم

يقصد بها أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وبسيطة وخالية من الغموض والتعقيد مما يسهل على المستخدمين فهمها، لهذا الغرض يفترض أن يكون لدى مستخدمي المعلومة المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال الأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية، وأن تكون لديهم الإرادة لدراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية بطريقة جادة إلى حد معقول، ومن جهة أخرى يجب عدم استبعاد عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة ببعض الأحداث والعمليات المعقدة بحجة أنه من الصعب فهمها من طرف بعض المستخدمين<sup>1</sup>.

تتأثر خاصية القابلية للفهم بمهارة وخبرة معدي القوائم المالية من جهة، ثم بمهارة وخبرة مستخدميها من جهة أخرى<sup>2</sup>.

### ثانياً: الدلالة (الملائمة)

تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييمهم في الماضي، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، إذ تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين اعتماداً على القوائم المالية<sup>3</sup>، حتى تتحقق خاصية ملائمة المعلومات يجب أن توفر العناصر التالية<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> - Rabah Tafighoult, op, cit, p 08.

<sup>2</sup> - حنان قسوم، إسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية - دراسة تطبيقية - مجلة مجاميع المعرفة/ رقم: 05، عدد أكتوبر 2017، ص 68.

<sup>3</sup> - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سابق، ص 192.

<sup>4</sup> - أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 274.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

- أن تكون المعلومات قادرة على مساعدة المستخدمين على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية الماضية، الحاضرة والمستقبلية.
- أن تكون المعلومات قادرة على مساعدة المستخدمين على التحقق من صحة توقعاتهم السابقة أو القيام بتصحيح هذه التوقعات.
- توفير المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها قبل أن تفقد قيمتها ومنفعتيها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.

### ثالثاً: المصدقية (الموثوقية)

يقصد بالمصدقية أو الموثوقية أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية خالية من الأخطاء المادية والتحيز في العرض، وتعتبر بصدق عن العمليات والأحداث الاقتصادية ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين، وتمثل خاصية المصدقية ضرورة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم محتوى القوائم المالية<sup>1</sup>.

ولكي تتسم المعلومات المحاسبية بالمصدقية يجب أن تتوفر فيها ثلاثة خصائص فرعية أساسية وهي:

### 1- القابلية للتحقق

يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين الأفراد القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طريقة القياس ويتوصلون إلى نفس النتائج، كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، أما إذا توصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق، ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها<sup>2</sup>، لهذا فإن المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تكون قابلة للتحقق.

<sup>1</sup> - KHELIFA Islam, **Le SCF et la qualité de l'information financière:Etat des lieux et perspectives**, Ecole préparatoire en sciences économiques commerciales et sciences de gestion, LE MANAGER, N°7, Décembre, 2018, p 22.

<sup>2</sup> - دونالد كيسو وآخرون، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 70.



### 1- الصدق في العرض

ويقصد به ضرورة وجود تطابق أو توافق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية المتعلقة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية من جهة، والموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من جهة أخرى، بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث فعلاً في الواقع<sup>1</sup>.

وبالتالي حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات مصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت وتكون خالية من أي تلاعب معتمد.

### 3- الحياد

يقصد بخاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، ويجب أن لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد، وإنما يجب أن تكون للاستخدام العام ودون تحيز، كما تتصف المعلومات بالحياد عندما تتم معالجتها بعيداً عن أي تنبؤات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل إليها<sup>2</sup>.

### رابعا: القابلية للمقارنة

يقصد بهذه الخاصية إمكانية مقارنة المعلومات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية محددة مع المعلومات الخاصة بفترات أخرى، أو مقارنتها مع المعلومات المتعلقة بوحدات أخرى تعمل في نفس المجال الاقتصادي، بحيث تسمح للمستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة<sup>3</sup>، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل، وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وكذا إجراء مقارنة بين المنشآت المختلفة، وتفرض عملية المقارنة الثبات في استخدام البيانات المحاسبية من فترة لأخرى، وكذا الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية وتصنيف البنود من فترة

<sup>1</sup> - نفس المرجع والصفحة سابقا.

<sup>2</sup> - حنان قسوم، مرجع سابق، ص 65.

<sup>3</sup> - KHELIFA Islam, op, cit, p 22.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

لأخرى، لهذا فإن الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية من طرف المنشآت يساهم في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: مستخدمي القوائم المالية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية فمنهم من له علاقة مباشرة ودائمة بالوحدة الاقتصادية كالمديرين والملاك، ومنهم من له علاقة غير مباشرة مثل المقرضين والموردين وغيرهم، ولقد نشأ عن هذا التعدد في الاستعمالات رغبات متنوعة في المعلومات المطلوبة تتوقف إلى حد كبير على مجال القرار الذي يراد اتخاذه، وتشمل أهم الفئات المستفيدة من القوائم المالية ما يلي<sup>2</sup>:

#### 1- المستثمرون:

يهتم المستثمرون ومستشاريهم عادة بمتابعة المخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتحتاج هذه الفئة من المستخدمين إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات، كما تحتاج أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقديم كفاءة إدارة الشركة، وقدرتها على إجراء توزيعات الأرباح، حيث يعتمد المستثمرون في اتخاذ قراراتهم على مجموعة من المؤشرات المستخرجة من القوائم المالية منها: العائد المتوقع من السهم، قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح، العائد على الاستثمار وغيرها من المؤشرات الأخرى.

#### 2- المقرضون:

تتمثل هذه الفئة في البنوك والمؤسسات المالية المختصة في تقديم القروض سواء طويلة أو قصيرة الأجل، ويهتم المقرضون بالمعلومات المرتبطة بالهيكل المالي للمقترض، والتي تسمح لهم بتقدير درجة المخاطرة المرتبطة بقروضهم، وتحديد ما إذا كانت هذه القروض والفوائد المستحقة عليها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص ص، 04-05.

### 3- الموظفون:

يهتم الموظفون والعمال بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يحتاجون أيضا إلى المعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة مؤسساتهم على توفير المكافآت والتعويضات ومنافع التقاعد وغيرها من الخدمات الاجتماعية الأخرى.

### 4-الموردون:

تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي تمكنهم من دراسة الوضعية المالية للزبون في الأجل القصير ويركزون على دراسة السيولة النقدية وقدرته على تسديد مستحقاته، وعلى عكس المقروض فان الموردون يركزون اهتماماتهم على الزبون في الأجل القصير، باستثناء حالة اعتمادهم على الزبون في الأجل الطويل كزبون رئيسي<sup>1</sup>، ويعتمد الموردون في اتخاذ قراراتهم على مجموعة من المؤشرات المستخرجة من القوائم المالية منها: نسب السيولة، معدل دوران المخزون وغيرها من المؤشرات الأخرى.

### 5-الزبائن:

يحتاج الزبائن إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضعية الشركة المستقبلية وقدرتها على الاستمرار في النشاط والوفاء بالتزاماتها التعاقدية.

### 6- الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت:

تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات، قانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد القومي.

<sup>1</sup> - أحمد حابية، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة، مجلة (المدير)، المجلد 07، العدد 02، 2020، ص 52.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### 7-الجمهور العام.

يحتاج الجمهور العام للقوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، فيما أن المؤسسات تؤثر على الجمهور العام بطرق متعددة كالمساهمة في الاقتصاد المحلي من خلال توفير فرص العمل أو دعم الموردين المحليين، فإن القوائم المالية في هذه الحالة ستزود الجمهور بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة المتعلقة بأنشطة المؤسسة وفرص ازدهارها<sup>1</sup>.

إن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة (stakeholders) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن هذه الفئات من لم يرد ذكرها ضمن الإطار النظري لإعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية كإدارة المنشأة، المحللون والمستشارون الماليون والسوق المالي والمنافسون، وقد ورد ضمن الإطار النظري لإعداد وعرض البيانات المالية أن المستثمرون هم الجهة التي تزود المنشأة برأس المال وهم الأكثر تحملاً للمخاطر، وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم احتياجات بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة، كما يوضح الإطار النظري أن العامل المشترك لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الحصول على معلومات تساعد في عملية تقييم مدى قدرة المنشأة في توليد تدفقات نقدية أو شبه نقدية، وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل<sup>2</sup>.

### المبحث الثالث: التأثيرات المحاسبية المتوقعة لتطبيق معيار IFRS 16 على القوائم المالية

جاء المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 بمبادئ جديدة في معالجة عقود الإيجار تضمن تقديم معلومات ملائمة عن معاملات الإيجار، وزيادة الشفافية في القوائم المالية بشكل يساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم الوضع المالي وأداء المؤسسات، ويسمح لهم بإجراء المقارنة بين القوائم المالية للشركات التي تستأجر الأصول والقوائم المالية للشركات التي تقتض شراء الأصول.

<sup>1</sup> - المرجع سابق، ص 53.

<sup>2</sup> - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 05.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

وأكدت المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 على ضرورة رسملة كل عقود الإيجار في ميزانية المستأجر دون التمييز بين عقد الإيجار التشغيلي والتمويلي، مما يؤدي إلى التأثير على القوائم المالية وهذا ما سنوضحه من خلال هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى:

**المطلب الأول: تأثير تطبيق معيار IFRS 16 على القوائم المالية**

**المطلب الثاني: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية**

**المطلب الثالث: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية**

**المطلب الأول: تأثير تطبيق معيار IFRS 16 على القوائم المالية**

إن تبني تطبيق المعيار دولي للإبلاغ المالي IFRS 16 المتعلق بعقود الإيجار سيكون له تأثير محاسبي واضح على القوائم المالية للمستأجر والذي يمكن توضيحه على النحو التالي:

**أولاً: تأثير معيار IFRS16 على الميزانية**

جاء معيار IFRS16 بفكرة الاعتماد على نموذج واحد في معالجة عقود الإيجار لدى المستأجر أي تصنيف كل عقود الإيجار كعقود تمويلية، باستثناء عقود الإيجار قصيرة الأجل ( لمدة اثني عشر شهر أو أقل)، أو عقود الإيجار منخفضة القيمة ( أقل من 5000 دولار)، إذ يتم إثبات الأصل (حق الاستخدام) المتعلق بعقد الإيجار ضمن عناصر الأصول (التثبيات)، وفي المقابل يتم إثبات مدفوعات الإيجار ضمن عناصر الخصوم (الالتزامات المالية)، وبالتالي فإن المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 سوف تؤثر على ميزانية المستأجر من خلال زيادة المبلغ الإجمالي للأصول وكذا زيادة المبلغ الإجمالي للخصوم، إضافة إلى ذلك سيكون لها تأثير على رؤوس الأموال الخاصة لأن القيمة الدفترية للأصل المتعلق بعقد الإيجار (حق استخدام الأصل) ستخفض بشكل أسرع من القيمة الدفترية للالتزامات الإيجار مما يؤدي إلى انخفاض رؤوس الأموال الخاصة، وستظهر هذه التأثيرات بشكل جوهري في الشركات التي تستخدم عقود الإيجار خارج الميزانية (عقود الإيجار التشغيلية) بشكل كبير مثل شركات الطيران، شركات التجارة بالتجزئة وغيرها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - Marian SĂCĂRIN, IFRS 16 "Leases" – consequences on the financial statements and financial indicators, Audit financiar, XV, Nr. 1, 2017, p 116.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### ثانياً: تأثير معيار IFRS16 على حساب النتائج

إن تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 سوف يؤدي إلى تغيير طبيعة المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية، والتي كانت تظهر حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) السابق في حساب النتائج على شكل دفعات متساوية لمصروف الإيجار تحت بند المصاريف التشغيلية (أعباء عملياتية)، إلى مصروف اهتلاك الأصل المتعلق بعقد الإيجار، ومصروف الفوائد المترتبة على دفعات الإيجار المسددة والذي يظهر تحت بند المصاريف المالية، مما يعني أن المصاريف المعترف بها بموجب معيار IFRS16 في كل فترة تختلف عن تلك المعترف بها بموجب المعيار السابق (IAS17)، والسبب في هذا الاختلاف هو أنه عند تطبيق المعيار السابق تكون مصاريف الإيجار ثابتة على مدى مدة عقد الإيجار، بينما عند تطبيق المعيار الجديد يتم حساب مصروف الاهتلاك على أساس القسط الثابت، في حين يكون مصروف الفائدة مرتفع في السنوات الأولى للعقد ثم ينخفض مع انخفاض التزامات الإيجار، لهذا فإن مجموع مصروف الاهتلاك ومصروف الفائدة سيكون خلال النصف الأول من العقد أعلى من مصروف قسط الإيجار الثابت بموجب معيار IAS17، ليحدث العكس خلال النصف الثاني من العقد أي أن مجموع مصروف الاهتلاك ومصروف الفائدة يكون أقل<sup>1</sup>، وبالتالي سيؤدي استبدال مصروف الإيجار التشغيلي بمصروف الاهتلاك ومصروف الفائدة عند تطبيق معيار IFRS16 إلى التأثير على الأرباح التشغيلية كما يلي<sup>2</sup>:

#### 1- التأثير على الربح قبل الفوائد والضرائب والاهتلاك والإطفاء

سيؤدي تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 إلى ارتفاع مبلغ الربح قبل الفوائد والضرائب والاهتلاك والإطفاء EBITDA عما كان عليه سابقاً عند تطبيق معيار IAS17، وذلك نتيجة استبعاد مصاريف الإيجار التشغيلي (الإيجار خارج الميزانية) من حساب النتائج، وتحويلها إلى مصروف اهتلاك ومصروف فائدة على التزامات الإيجار.

<sup>1</sup> - Mohammad Nahedh Kadhim, Nidhal Raouf Ahmed, **The application of the International Financial Reporting Standard 16 (IFRS 16) "Lease" and its impact on tax due on companies**, Review of International Geographical Education, N°11(08), 2021,p 2385.

<sup>2</sup> -The International Accounting Standards Board , **Effects Analysis**, IFRS 16 Leases, January, 2016, p 46.

## 2-التأثير على الربح قبل الفوائد والضرائب

سيؤدي تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 إلى ارتفاع مبلغ الربح قبل الفوائد والضرائب EBIT عما كان عليه عند تطبيق المعيار السابق، ويرجع ذلك إلى أن مصروف اهتلاك الأصل المتعلق بعقد الإيجار المضاف إلى حساب النتائج عند تطبيق معيار IFRS16 سيكون أقل من مصروف الإيجار التشغيلي ( إيجار خارج الميزانية) المستبعد بموجب المعيار الجديد، ومع ذلك فإن حجم الزيادة في مبلغ EBIT سيكون أقل مقارنة بحجم الزيادة في مبلغ EBITDA بسبب وجود مصروف الاهتلاك.

إن تأثير معيار IFRS16 على هذه المؤشرات يختلف وفقا لحجم عقود الإيجار خارج الميزانية (عقود الإيجار التشغيلية)، أي أنه كلما زاد حجم اعتماد الشركات على استخدام عقود الإيجار خارج الميزانية ( الإيجار التشغيلي) كأداة تمويل، كلما كان تأثير تطبيق متطلبات معيار IFRS16 على حساب النتائج جوهري.

## ثالثا: تأثير معيار IFRS16 على جدول سيولة الخزينة

سيؤدي تطبيق متطلبات معيار IFRS16 إلى التأثير على عرض التدفقات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية، حيث كانت مدفوعات الإيجار تعرض وفق المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما حسب المعيار الجديد IFRS16 أصبحت مدفوعات الإيجار النقدية المتعلقة بالمبلغ الرئيسي للالتزام الإيجار تعرض ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، أما الجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار يعرض إما ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية حسب سياسة الوحدة الاقتصادية، في حين تعرض مدفوعات الإيجار المتعلقة بالعقود التي لا تدخل ضمن نطاق تطبيق معيار IFRS16 ( عقود الإيجار قصيرة الأجل، أو عقود الإيجار منخفضة القيمة)، أو مدفوعات الإيجار المتغيرة التي لم يتم إدراجها في قياس التزام الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وبالتالي فإن تطبيق معيار IFRS16 سيؤدي إلى ارتفاع مبلغ التدفق النقدي التشغيلي نتيجة استبعاد مدفوعات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية من بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ضمن جدول سيولة الخزينة، وفي المقابل سينخفض مبلغ التدفق النقدي التمويلي بسبب تضمين المبلغ الرئيسي لقسط الإيجار والفائدة المتعلقة به ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، أما

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

بالنسبة لمبلغ التدفق النقدي الإجمالي لن يتأثر بتطبيق معيار IFRS16 لأن النقد الإجمالي لجدول سيولة الخزينة في الأخير سيبقى نفسه لن يتغير<sup>1</sup>.

### رابعاً: تأثير معيار IFRS16 على جدول تغير الأموال الخاصة

إن تطبيق المعيار الجديد IFRS16 سيكون له تأثير سلبي على الأموال الخاصة ( حقوق الساهمين) المعترف بها مقارنة بمعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، لأنه عند تطبيق معيار IFRS16 على عقود الإيجار فإن القيمة الدفترية للأصل المتعلق بهذه العقود (حق استخدام الأصل) ستخضع بشكل أسرع من القيمة الدفترية للالتزام الإيجار، ويرجع ذلك إلى أنه خلال مدة الإيجار عادة ما يتم اهتلاك الأصل (حق استخدام الأصل) على أساس القسط الثابت، بينما ينخفض مبلغ التزام الإيجار على أساس دفعات الإيجار المسددة بما في ذلك الفائدة، وبالتالي على الرغم من أن مبلغ الأصل المتعلق بعقد الإيجار ومبلغ التزام الإيجار هو نفسه في بداية ونهاية عقد الإيجار، إلا أنه عادة ما يكون مبلغ الأصل أقل من مبلغ الالتزام خلال فترة الإيجار، مما يؤدي إلى تناقص مبلغ الأموال الخاصة من أجل استعادة المساواة: إجمالي الأصول = إجمالي الخصوم<sup>2</sup>.

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن حجم تأثير معيار IFRS16 على الأموال الخاصة يعتمد على عدة متغيرات من بينها شروط عقد الإيجار، معدلات الخصم، ونسبة التزامات الإيجار إلى حقوق الملكية، وهذا بدوره يعتمد على نسبة الأصول التي يملكها الكيان، ونسبة الأصول المؤجرة وطريقة التمويل المعتمد عليها.

### خامساً: تأثير معيار IFRS16 على الملحق

يظهر تأثير تطبيق المعيار الجديد IFRS16 على ملحق القوائم المالية من خلال ما يلي<sup>3</sup>:

#### 1- الإفصاح عن الأصول المؤجرة والمصاريف المتعلقة بعقود الإيجار والتدفقات النقدية

يتطلب معيار IFRS16 من الكيانات تقديم معلومات مفصلة عن المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار في شكل ملاحظات ضمن ملحق القوائم المالية، وهذا ما يتوافق مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي السابق

<sup>1</sup>- Eleonora Stancheva, Nadya Velinova, **IFRS 16 Leases and Its Impact on Company's Financial Reporting, Financial Ratios and Performance Metrics**, Economic ALTERNATIVES, Issue 1, 2019, p56.

<sup>2</sup> - Alessandro La Rosa, **IFRS 16 : An analysis of the impact on the financial statements**, Department of Business and Management, luiss university, Roma, Italy, 2019, p p, 30-31.

<sup>3</sup>- The International Accounting Standards Board , **Effects Analysis**, IFRS 16 Leases, op, cit, p 51.



## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

IAS17، إضافة إلى ذلك يلزم المعيار الجديد الكيانات على ضرورة تقديم معلومات حول الأصول المتعلقة بعقود الإيجار حسب فئة الأصول التي صنفت فيها، وكذا المبلغ الإجمالي للتدفقات النقدية المدفوعة (الخارجة) من الإيجار، وهذا ما لم يكن مطلوباً بموجب المعيار السابق، والهدف من كل هذه المعلومات هو تقديم صورة واضحة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية عن جميع معاملات الإيجار المبرمة من طرف الكيانات.

### 2- تحليل استحقاق التزامات الإيجار

على خلاف المعيار المحاسبي السابق IAS17 يعتمد المعيار الجديد على متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS7 "الأدوات المالية: الإفصاحات" للإفصاح عن تحليل استحقاق التزام الإيجار، إذ يلزم معيار IFRS16 المستأجر على تقديم كل المعلومات المتعلقة بتحليل آجال استحقاق التزامات الإيجار بشكل منفصل عن تحليل آجال استحقاق الالتزامات المالية الأخرى ضمن ملحق القوائم المالية، وذلك بغرض توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمحللين.

### 3- إفصاحات إضافية

يتطلب معيار IFRS16 من الكيانات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بعقود الإيجار التي تحتوي على خصائص معقدة (كمدفوعات الإيجار المتغيرة، وخيارات التمديد، وضمانات القيمة المتبقية...) في شكل ملاحظات في الملحق المرفق بالقوائم المالية.

على خلاف المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، لا يتضمن المعيار الجديد IFRS16 قائمة خاصة بالمعلومات النوعية الإلزامية الواجب الإفصاح عنها، بل يحدد الأهداف ويتطلب من الكيانات تحديد المعلومات التي من شأنها أن تحقق تلك الأهداف والإفصاح عنها، وذلك لأن معيار IFRS16 يهدف إلى تحسين جودة الإفصاح عن عقود الإيجار من خلال التركيز على المعلومات الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية، على سبيل المثال الإفصاح عن معلومات حول طبيعة أنشطة الإيجار، معلومات حول تأثير خيارات تمديد أو إنهاء عقد الإيجار، أو مدفوعات الإيجار المتغيرة إذا كانت هذه المعلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم تأثير عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للكيان.

### المطلب الثاني: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية

يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن تساهم المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 في تحسين المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للكيانات التي لديها عدد كبير من عقود الإيجار خارج الميزانية، ويمكن توضيح انعكاسات تطبيق معيار IFRS16 على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما يلي:

#### أولاً: تأثير معيار IFRS16 على خاصية القابلية للفهم

تتحقق خاصية القابلية للفهم عند تطبيق معيار IFRS16 لأن الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية الناتجة عن أغلبية عقود الإيجار في صلب القوائم المالية سيساهم في تبسيط عملية إعداد القوائم المالية، نتيجة نقص حجم المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار خارج الميزانية التي يجب أن تشير إليها الكيانات في ملحق القوائم المالية، ومنه تقليل نسبة ارتكاب أخطاء فيما يتعلق بالاعتراف وقياس عقود الإيجار، مما يؤدي إلى سهولة فهم القوائم المالية بشكل أفضل، وإزالة الاختلاف وعدم التناسق الموجود في متطلبات المعايير السابقة، وهذا يوفر على مستخدمي القوائم المالية الاستعانة بالمحللين الماليين لغرض فهم القوائم المالية وإجراء عدة تحليلات يتم على ضوءها اتخاذ مختلف القرارات<sup>1</sup>.

#### ثانياً: تأثير معيار IFRS16 على خاصية الدلالة (الملائمة)

إن تطبيق معيار IFRS16 يجعل المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية قادرة على التأثير وإحداث فرق في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون الحاليين والمرتقبين، ويرجع ذلك إلى عرض معظم عقود الإيجار في ميزانية المستأجر في شكل حق استخدام الأصل ضمن الأصول، والتزام الإيجار ضمن الالتزامات. سيمكن مستخدمي القوائم المالية من تحديد طبيعة ومقدار عقود الإيجار ضمن أصول الكيان، وكذا مقدار التزامات الإيجار ضمن الخصوم، وبالتالي قياس الأداء المالي للكيان ومختلف المؤشرات المالية وكذا تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، لهذا فإن معيار IFRS16 سيساهم في تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، ومساعدة المستخدمين على التنبؤ بنتائج الأحداث الاقتصادية المستقبلية، وفي نفس الوقت إعادة تقييم

<sup>1</sup> - أمال محمد عوض، تقييم أثر تطوير معايير المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية على تحسين جودة التقارير المالية - دراسة استكشافية في البيئة المصرية، معهد القاهرة العالي للهندسة و علوم الحاسب والإدارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد 08، ديسمبر 2017، ص844.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

توقعاتهم السابقة أو القيام بتصحيحها، وبالتالي فإن كل من القدرة التنبؤية والقدرة التأكيدية للمعلومات الواردة في القوائم المالية محققة، أما فيما يخص الأهمية النسبية للمعلومات فتتجسد من خلال استثناء معيار IFRS16 العقود الإيجار قصيرة الأجل، والعقود منخفضة القيمة من العرض ضمن ميزانية المستأجر لأن هذه العقود ليس لها تأثير جوهري على المركز المالي والأداء المالي للكيانات<sup>1</sup>.

### ثالثاً: تأثير معيار IFRS16 على خاصية المصادقية (الموثوقية)

تتحقق خاصية مصادقية أو موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية عند تطبيق معيار IFRS16 نتيجة تركيز هذا المعيار على شروط دقيقة يجب أن تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية لتقييم ما إذا كان العقد يمثل عقد إيجار أو عقد خدمة، إضافة إلى استخدام مفهوم السيطرة (control) لتحديد الأصل المتعلق بعقد الإيجار وتوضيح شروط انتقالها بدقة، وهذا سيساهم في تحقيق الصدق في عرض المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار، كما يشترط معيار IFRS16 ضرورة إظهار الأصول والالتزامات المالية المتعلقة بعقود الإيجار التي تتوفر فيها الشروط ضمن ميزانية للمستأجر، مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على تحديد مقدار الالتزامات المالية خارج الميزانية بصورة أدق، وهذا ما يمكنهم من تقييم المركز المالي والأداء المالي للمستأجر بشكل أفضل، واتخاذ القرارات اللازمة<sup>2</sup>، وبالتالي فإن معيار IFRS16 سيساهم في تحسين نوعية المعلومات المتاحة لمختلف المستخدمين، كما يوفر عليهم أعباء اللجوء إلى تعديل القوائم المالية باستخدام أساليب وطرق معينة لغرض تقدير مبلغ الأصول والالتزامات المالية وكذا مبلغ المصاريف والفوائد، ومبلغ التدفقات النقدية الناتجة عن عقود الإيجار التي كانت تظهر خارج الميزانية في ظل المعايير المحاسبية الدولية السابقة.

كما يوفر معيار IFRS16 للمستخدمين قابلية التحقق من المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار، وذلك من خلال اشتراط افصاحات إضافية مكتملة لما تم عرضه في القوائم المالية حول حق استخدام الأصل والالتزام الإيجار، مما يسمح لمستخدمي القوائم المالية التحقق من صدق وعدالة المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار، إضافة إلى ذلك فإن إتباع نموذج محاسبي واحد لمعالجة كل عقود الإيجار عند المستأجر سيؤدي إلى التوصل إلى نتائج متماثلة عند تطبيق معيار IFRS16 من طرف الكيانات.

<sup>1</sup> - عامر محمد سلمان، وآخرون، تحديات تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS16 في البيئة العراقية ودوره في تحسين المؤشرات المالية للوحدات الاقتصادية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، المجلد 24، العدد 108، 2018، العراق، ص520.

<sup>2</sup> - أمال محمد عوض، مرجع سابق، ص842.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### رابعاً: تأثير معيار IFRS16 على خاصية القابلية للمقارنة

يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى تحقيق خاصية القابلية لمقارنة المعلومات المحاسبية والمالية وذلك نتيجة<sup>1</sup>:

- الاعتراف بالأصول المستأجرة والتزامات الإيجار لمعظم عقود الإيجار في الميزانية.
- إتباع نفس الطريقة في قياس الأصول المستأجرة وكذا التزامات الإيجار.
- الاعتراف فقط بالحقوق التي تم الحصول عليها والالتزامات التي تم تكبدها نتيجة عقد الإيجار.

وهذا ما يمكن مستخدمي القوائم المالية من مقارنة عقود الإيجار لعدة فترات داخل نفس الوحدة الاقتصادية، وكذا مقارنة حجم عقود الإيجار مع الوحدات الاقتصادية التي تنشط في نفس القطاع، ومنه مساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات.

تعكس القوائم المالية مختلف القرارات التشغيلية التي تتخذها الكيانات، فعندما يكون عقد الإيجار مشابه لعملية الاقتراض لشراء أصل من الجانب الاقتصادي (على سبيل المثال عقد إيجار طائرة جديدة لمدة تزيد عن 20 سنة)، فإن المبالغ المعترف بها عند تطبيق معيار IFRS16 ستكون مماثلة للمبالغ التي سيتم الاعتراف بها إذا قامت الشركة بالاقتراض لشراء الأصل، أما في حالة ما إذا كان عقد الإيجار يختلف من الناحية الاقتصادية عن عملية الاقتراض لشراء أصل (على سبيل المثال عقد إيجار طائرة جديدة لمدة 7 سنوات) فإن تطبيق معيار IFRS16 سوف يعكس هذا الاختلاف في القرارات التشغيلية، وسيكون مبلغ الأصول والالتزامات المعترف به أقل مقارنة مما سيتم الاعتراف به عندما تقتض الشركة لشراء الأصل، ويرجع ذلك إلى حق الشركة في استخدام الطائرة لمدة 7 سنوات يختلف اختلافاً جوهرياً عن الحقوق التي ستحصل عليها عند شراء هذه الطائرة، لذلك فإنه من المتوقع أن تختلف المبالغ المعترف بها عند تطبيق معيار IFRS16 اختلافاً جوهرياً عن المبالغ المعترف بها عند الاقتراض لشراء ذلك الأصل.

وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة عن عقود الإيجار وعمليات الاقتراض لشراء الأصول ستكون قابلة للمقارنة بشكل أفضل عند تطبيق معيار IFRS16 وهو ما يخدم مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرون والمحللون.

<sup>1</sup> - The International Accounting Standards Board , **Effects Analysis**, IFRS 16 Leases, op, cit, p 27.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### المطلب الثالث: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على قرارات مستخدمي القوائم المالية

يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى تحسين عملية اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية و يمكن توضيح هذا التأثير كما يلي:

#### أولاً: تأثير معيار IFRS16 على المستثمرون و المحللون الماليون

يساهم تطبيق معيار IFRS16 في توفير معلومات عن عقود الإيجار أكثر شمولية و ثراء مقارنة بما يوفره المعيار السابق IAS17، وذلك نتيجة الاعتراف بالأصول و الالتزامات المتعلقة بمعظم عقود الإيجار في القوائم المالية للشركات المستأجرة، وهو ما يوفر التعبير بصدق عن حقيقة المركز المالي للشركات وزيادة شفافية الرافعة المالية ورأس المال المستخدم، مما يسمح للمستثمرين والمحللين بتقييم الوضع المالي والأداء المالي للشركات المستأجرة بشكل أفضل ومن ثم دعم قدرتهم على اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية بصورة أدق<sup>1</sup>.

وفي هذا الصدد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، إلى أن تقديم معلومات حول الأصول المستأجرة والتزامات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار خارج الميزانية في شكل ملاحظات ضمن ملحق القوائم المالية كما هو مطلوب بموجب المعيار المحاسبي السابق IAS17 يعتبر غير كاف وذلك لأن تلك المعلومات تعتبر<sup>2</sup>:

- غير كافية لبعض المستثمرين و المحللين الذين يعتمدون في معظم الأحيان على المعلومات المحدودة المتاحة لديهم لتقدير حجم الأصول والالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار خارج الميزانية و باستخدام أساليب معينة تؤدي إلى الوصول إلى تقديرات غير دقيقة و مبالغ فيها.
- غير واضحة للمستثمرين والمحللين الذين يعتمدون على الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة للحصول على معلومات حول الرفع المالي وإجمالي أصول الشركة دون مراعاة المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية.

يمكن القول أن المستثمرون والمحللون الذين يعتمدون على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية دون اللجوء إلى تعديل عقود الإيجار خارج الميزانية، سيستفيدون أكثر من المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 لأن

<sup>1</sup> - The International Accounting Standards Board , **Effects Analysis**, IFRS 16 Leases, op, cit, p 22.

<sup>2</sup>- Idem.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

المعلومات الجديدة المعترف بها في القوائم المالية فيما يتعلق بعقود الإيجار ستوفر لهم أساساً أفضل لاتخاذ القرارات.

### ثانياً: تأثير معيار IFRS16 على المقرضين

توفر المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 معلومات للمقرضين تعكس الوضع المالي الحقيقي للمستأجر، لأن رسملة عقود الإيجار ضمن الميزانية سوف ينتج عنها زيادة في المبلغ الإجمالي للأصول خاصة الأصول الثابتة، وكذا زيادة في مبالغ الالتزامات المالية (سواء طويلة الأجل أو قصيرة الأجل) المعترف بها في الميزانية، إضافة إلى انخفاض قيمة الأرباح خلال السنوات الأولى من عقد الإيجار ومنه انخفاض مبلغ الأرباح المحتجزة، مما يؤثر بشكل جوهري على مقاييس إعداد القوائم المالية، ومؤشرات الأداء المالي خاصة بالنسبة للشركات المستأجرة التي لديها حجم كبير من عقود الإيجار خارج الميزانية، فزيادة الالتزامات قصيرة الأجل سوف تؤدي إلى تراجع نسب السيولة، أما زيادة الالتزامات طويلة الأجل فسوف تؤدي إلى ارتفاع مؤشر الرفع المالي (نسب المديونية) مما يؤثر على قرارات منح القروض<sup>1</sup>، وبالتالي فإن تطبيق معيار IFRS16 سوف يساهم بشكل كبير في إضفاء الشفافية والمصادقية على المعلومات الواردة في القوائم المالية، بما يدعم قدرة المقرضين في الحصول على صورة واضحة وحقيقية عن الهيكل المالي للمستأجرين وتسهيل عملية اتخاذ القرار.

### ثالثاً: تأثير معيار IFRS16 على الموظفين

يهتم الموظفون والعمال بالمعلومات المتعلقة بربحية و استقرار المؤسسات التي يعملون بها، وتطبيق معيار IFRS16 يمكن أن يكون له تأثير على المكافآت والتوزيعات والأجور التي يحصل عليها الموظفون إذا كانت هذه الأخيرة مرتبطة بالأرباح، ويرجع ذلك إلى أن رسملة معظم عقود الإيجار وفق متطلبات المعيار الجديد ستؤدي إلى ظهور نوعين من المصاريف وهي مصاريف اهتلاك الأصل محل العقد والتي تكون ثابتة ومصاريف الفائدة على التزام الإيجار والتي تكون مرتفعة خلال السنوات الأولى ثم تتخفف مع انخفاض التزام الإيجار، لهذا فإن المبلغ الإجمالي لهذه المصاريف خلال السنوات الأولى من العقد سيكون مرتفعاً مما يؤدي إلى انخفاض في قيمة الأرباح المحققة من طرف الوحدات الاقتصادية، ومن ثم انخفاض قيمة الأرباح

<sup>1</sup> - Deloitte, IFRS 16: Leases and the impact on Credit institutions, 2019, p06.

## الفصل الثالث: أثر تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

المحتجزة<sup>1</sup>، وهذا ما يؤثر على إمكانية حصول الموظفين على مكافآت، كما يؤثر أيضا على قيمة الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية.

### رابعا: تأثير معيار IFRS16 على الحكومة و دوائرها المختلفة و الجهات المنظمة لأعمال المنشآت

إن تبني معيار IFRS16 يجبر الهيئات والمنظمات المسؤولة عن إصدار القوانين في الدولة على إعادة النظر في كل الأنظمة والقوانين التي لها تأثير على السياسات والإجراءات المحاسبية المتعلقة بعقود الإيجار، أولها القوانين و الأنظمة المحاسبية، وقوانين الضرائب المختلفة، بالإضافة إلى الأنظمة والقوانين المتعلقة بقطاع البنوك، وقوانين الإيجار التمويلي إن وجدت وغيرها، كما يمكن أن تقوم هيئة السوق المالية بتحديد المتطلبات الجديدة لمعالجة عقود الإيجار وفق معيار IFRS16، ودراسة تأثيرها على القوائم المالية ومؤشرات الأداء المالي وغيرها، وإعدادها في شكل نشرات تعليمية تساهم في رفع مستوى الوعي بالمعيار الجديد لدى المستثمرين والمحليلين الماليين وغيرهم.

ويساهم معيار IFRS16 في جعل المعلومات الواردة في القوائم المالية للمستأجر تتسم بالدقة والمصادقية والشفافية، مما يساعد الحكومة ومختلف الهيئات والمنظمات التابعة لها على وضع التقديرات المناسبة وتحديد المؤشرات الاقتصادية المختلفة بناءا على معلومات تعكس الواقع المالي والاقتصادي الحقيقي للكيانات.

<sup>1</sup> - The International Accounting Standards Board , **Effects Analysis**, IFRS 16 Leases, op, cit, p 44.

### خلاصة الفصل

تعتمد المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيئة الجزائرية على مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي SCF المماثلة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 الذي تم إلغاؤه منذ سنة 2019 واستبداله بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 الذي تضمن نموذج جديد في معالجة عقود الإيجار يختلف تماما عن النموذج المحاسبي السابق وكذا قواعد النظام المحاسبي المالي SCF خاصة في دفاتر المستأجر.

من خلال ما تم تقديمه في هذا الفصل يمكن القول أن النموذج الجديد الذي جاء به معيار IFRS16 فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار المتمثل في نموذج واحد للمحاسبة عن جميع عقود الإيجار بنفس الطريقة، وإظهارها في المختلف القوائم المالية للمستأجر باستثناء عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار منخفضة القيمة، سيكون له تأثير جوهري على القوائم المالية للشركات المستأجرة خاصة تلك كانت تعتمد على استخدام عقود الإيجار التشغيلية بشكل كبير للحصول على مختلف أصولها، كما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية، لأنه يوفر كل المعطيات المرتبطة بمعاملات الإيجار بشكل مفصل مما يسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم تأثير التزامات عقود الإيجار على الوضع المالي للمنشآت بسهولة، دون الحاجة إلى الاستعانة بمحللين ماليين لتقدير قيمة الالتزامات المرتبطة بعقود الإيجار والتي في معظم الحالات تكون مبالغ فيها.



# الفصل الرابع

## دراسة ميدانية

تمهيد:

بعد الإلمام بالجوانب النظرية لموضوع هذه الدراسة المتعلق بالمتطلبات الجديدة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار وتأثيرها على القوائم المالية في الفصول السابقة، تم تخصيص هذا الفصل للجانب التطبيقي الذي حاولنا من خلاله إسقاط المفاهيم النظرية في شكل دراسة ميدانية، والسبب الرئيسي وراء اختيار هذا النوع من الدراسة بدلا من إجراء دراسة تطبيقية على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية التي تستخدم عقود الإيجار بكثرة، يرجع إلى طبيعة موضوع هذه الدراسة الذي يتمحور حول معيار محاسبي دولي للإبلاغ المالي حديث الظهور، ولم يتم تنبيه بعد في البيئة الجزائرية التي لا تزال تعتمد في معالجة عقود الإيجار على قواعد مماثلة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17.

وتهدف هذه الدراسة الميدانية إلى فحص أراء عينة مكونة من (المهنيين ومجموعة من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمهتمين بتدريس معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية على مستوى الجامعات) حول إمكانية تطبيق متطلبات معيار IFRS16 الجديد من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وانعكاس هذا التطبيق على محتوى القوائم المالية وخصائص المعلومة المحاسبية وكذا مستخدمي القوائم المالية، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية في هذه الدراسة.

وسيتيم في هذا الفصل عرض الإطار المنهجي الذي اعتمدنا عليه للتمكن من الإجابة عن الإشكالية الرئيسية، وكذا الطرق والأدوات المستخدمة في اختبار الفرضيات والتي تتضمن أدوات وبرامج إحصائية، كما يوضح أيضا نتائج التحليل الإحصائي واختبار فرضيات هذه الدراسة وتفسيرها، ويختتم هذا الفصل بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، لهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: الإطار المنهجي وأدوات الدراسة الميدانية.

- المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة.

- المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.

### المبحث الأول: الإطار المنهجي وأدوات الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث عرض مختلف الجوانب المنهجية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية والتي تتضمن وصفا لمجتمع وعينة الدراسة، وتحديد طرق قياس متغيرات الدراسة، والحدود التي أجريت ضمنها الدراسة مع تحديد مختلف المصادر التي تم الاعتماد عليها في جمع البيانات اللازمة، بالإضافة إلى توضيح مختلف الأدوات والبرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات.

#### المطلب الأول: منهجية الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب تحديد مجتمع هذه الدراسة واختيار عينة منه وكذا طرق قياس متغيرات الدراسة، وحدود الدراسة الميدانية ومختلف المصادر المستخدمة في الحصول على البيانات.

#### الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتشكل مجتمع الدراسة من مجموعة كبيرة من الأفراد أو العناصر أو الأحداث أو الظواهر التي تشترك في خاصية واحدة أو أكثر تميزها عن غيرها، وفي معظم الحالات يصعب على الباحث الوصول إلى جميع أفرادها بسبب الحجم الكبير لمجتمع الدراسة لهذا يلجأ إلى اختيار مجموعة فرعية منه تعرف بعينة الدراسة، والتي يتم اختيارها بطريقة معينة لإجراء البحث عليها وتعميم نتائجها على مجتمع البحث كاملا، وبشكل عام كلما كان حجم العينة كبيرا كلما زاد تمثيلها لخصائص المجتمع موضوع الدراسة.

#### أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المهنيين ( المحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين، والمحاسبين على مستوى المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى الأكاديميين المتخصصين والمهتمين بتدريس مقاييس تتعلق بالمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالية IFRS ) في مختلف جامعات الوطن.

#### ثانياً: عينة الدراسة

تعرف عينة الدراسة بأنها عدد محدد أو جزء من إجمالي عدد مفردات المجتمع الأصلي للدراسة، ويجب أن تتوفر فيها نفس خصائص ومواصفات المجتمع، ويلجأ الباحث إلى استخدام العينة عندما يتعذر عليه دراسة

جميع مفردات المجتمع الأصلي بسبب حجمه الكبير في معظم الحالات، واختبار العينة بشكل دقيق ومناسب يمكن من الحصول على نتائج مماثلة إلى حد كبير للنتائج التي يمكن الحصول عليها عند دراسة المجتمع ككل. وتنقسم العينات إلى مجموعتين أساسيتين وهما عينات عشوائية (احتمالية) والتي تعتمد على نظرية الاحتمالات، وتعطي لكل فرد من أفراد المجتمع الأصلي للدراسة فرصة أو احتمال متساوي للظهور ضمن مفردات العينة ويتفرع من هذه المجموعة عدة أنواع من العينات تختلف باختلاف طبيعة الدراسة وأهدافها، وعينات غير عشوائية (غير احتمالية) يعتمد فيها الباحث عند اختيار مفردات معينة من المجتمع لكي تكون ضمن العينة على رأيه وخبرته الشخصية وما يراه مناسباً لدراسته، ويتفرع من هذه المجموعة أيضاً عدة أنواع من العينات. وفي هذه الدراسة قمنا باختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة المتمثل في المهنيين المحاسبين باعتبارهم أكثر فئة معدة للقوائم المالية ومستخدمة للمعلومة المحاسبية وتملك مهارات وخبرات علمية وعملية كافية في ميدان المحاسبة، إضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين باعتبارهم أكثر فئة مطلعة على المستجدات التي يعرفها المجال المحاسبي خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية IFRS/IAS.

وقمنا بتوزيع 190 استمارة استبيان على المهنيين في مختلف ولايات الوطن وكذا الأساتذة الجامعيين على مستوى عدة جامعات ومدارس عليا على المستوى الوطني، واعتمدنا في ذلك على التوزيع اليدوي والالكتروني للاستمارات، وإجراء لقاءات شخصية مع بعض مفردات العينة لتقديم شروحات حول متطلبات المعيار الجديد IFRS16 المتعلق بمعالجة عقود الإيجار، والرد على بعض الاستفسارات لضمان الحصول على إجابات تتصف بالجدية وتخدم أغراض الدراسة، وقد بلغ عدد الاستمارات المسترجعة 152 استمارة أي بنسبة استجابة 80%، وبعد الفحص الدقيق لهذه الاستمارات تم إلغاء 16 استمارة لعدم احترامها للشروط الصحيحة للإجابة وعدم الالتزام بالجدية في الإجابات، وبالتالي أصبح عدد الاستمارات الصالحة للتحليل يساوي 136 استمارة بنسبة 71.57%.

والجدول الموالي يوضح توزيع استمارات الاستبيان المستخدمة في هذه الدراسة:

الجدول رقم(1.4): توزيع استثمارات الاستبيان

| نوع الاستثمار                 | العدد | النسبة المئوية |
|-------------------------------|-------|----------------|
| الاستثمارات الموزعة           | 190   | 100%           |
| الاستثمارات المسترجعة         | 152   | 80%            |
| الاستثمارات غير المسترجعة     | 38    | 20%            |
| الاستثمارات غير قابلة للتحليل | 16    | 8%             |
| الاستثمارات المقبولة للتحليل  | 136   | 71.57%         |

المصدر: من إعداد الطالبة

### الفرع الثاني: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تسعى هذه الدراسة إلى تقييم تأثير تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية التي لم تتبنى بعد هذا المعيار، لهذا اعتمدت على آراء عينة من المهنيين المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين الذين يمارسون نشاطهم في مختلف ولايات الوطن الجزائري انطلاقا من ولاية بسكرة مقر سكن الطالبة وبعض ولايات الجنوب الشرقي المجاورة، إلى بعض الولايات الأخرى في الشرق والوسط الجزائري.
- **الحدود الزمانية:** تم الانطلاق في العمل الميداني لهذه الدراسة بداية من شهر جوان 2022 إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2022.
- **الحدود البشرية:** استندت هذه الدراسة على آراء وإجابات عينة مكونة من المهنيين: محاسبين معتمدين، ومحافظي الحسابات، وخبراء محاسبين، والمحاسبين على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى الأكاديميين، وكلهم يتمتعون بمهارات علمية وعملية عالية في المجال المحاسبي في البيئة الجزائرية.
- **الحدود الموضوعية:** يتعلق موضوع هذه الدراسة بتقييم تأثير معيار الإبلاغ المالي الدولي الجديد IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على محتوى القوائم المالية وخصائص المعلومة المحاسبية وكذا مستخدمي القوائم المالية في البيئة الجزائرية، حسب آراء عينة من المهنيين والأكاديميين الجزائريين.

### الفرع الثالث: قياس متغيرات الدراسة

من خلال هذا العنصر سيتم توضيح كيفية قياس متغيرات هذه الدراسة والتي تضم متغير مستقل ومتغير تابع وفيما يلي توضيح موجز لطريقة قياسهما:

#### أولاً : المتغير المستقل

تم قياس المتغير المستقل في هذه الدراسة والمتمثل في تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 باستخدام المتطلبات الجديدة لإثبات عقود الإيجار، ومتطلبات القياس (القياس المزدوج)، وكذا متطلبات العرض والإفصاح.

#### ثانياً: المتغير التابع

تم قياس المتغير التابع في هذه الدراسة والمتمثل في القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي من خلال محتوى القوائم المالية، وخصائص المعلومة المحاسبية ( الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة)، ومستخدمي القوائم المالية ( المستثمرين، المحللين الماليين، المقرضين، الموظفون....) والجدول الموالي يلخص قياس متغيرات هذه الدراسة:

الجدول رقم(2.4): قياس متغيرات الدراسة

| المتغير                                                     | طريقة القياس                             |
|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16<br>المتعلق بعقود الإيجار | - متطلبات إثبات عقود الإيجار             |
|                                                             | - متطلبات قياس عقود الإيجار              |
|                                                             | - متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار |
| القوائم المالية المعدة حسب النظام<br>المحاسبي المالي SCF    | - محتوى القوائم المالية                  |
|                                                             | - خصائص المعلومة المحاسبية               |
|                                                             | - مستخدمي القوائم المالية                |

المصدر: من إعداد الطالبة

#### الفرع الرابع: مصادر جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات التي تخدم موضوع هذه الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي على نوعين من المصادر وهما:

#### أولاً: مصادر أولية

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لهذه الدراسة على أداة الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة مكونة من المهنيين والأكاديميين في البيئة الجزائرية، والتي يتم إخضاعها فيما بعد للتحليل الإحصائي للتمكن من الإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة واختبار فرضياتها.

## ثانيا: مصادر ثانوية

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات المتعلقة بالجانب النظري لهذه الدراسة على مصادر علمية تتمثل في الكتب العربية والأجنبية، المقالات التي ترتبط بموضوع الدراسة، الدوريات والتقارير، الأطروحات والرسائل الجامعية، القوانين والمراسيم الصادرة عن المشرع الجزائري، المجلات الصادرة عن مختلف الهيئات الدولية، مواقع البحث العلمي على الانترنت.

## المطلب الثاني: أدوات الدراسة

تعتبر عملية جمع البيانات والمعلومات الضرورية حول مجتمع الدراسة من المراحل الأساسية في الدراسة الميدانية، وتعتمد على أدوات مختلفة أهمها الاستبيان، والمقابلة، والملاحظة، ويختلف استخدامها باختلاف نوع الدراسة.

## الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية على أداة الاستبيان.

## أولاً: الاستبيان

يعتبر الاستبيان من أكثر الأدوات استخداماً من طرف الباحثين في جمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية، ويحتاج تصميمه إلى الدقة ويختلف من دراسة إلى أخرى حسب موضوع الدراسة وأهدافها ونوع البيانات المراد الحصول عليها، ويجب على الباحث أن يحرص على تصميم استبيان بطريقتة تجعل المستجيب يتفاعل معه ويقدم له إجابات دقيقة وكاملة.

## 1 مراحل إعداد استمارة الاستبيان

مرت عملية تصميم استمارة استبيان هذه الدراسة بعدة مراحل يمكن توضيحها فيما يلي:

- الإطلاع على مجموعة واسعة من الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات ذات صلة وثيقة بموضوع دراستنا، مما ساعدنا على تحديد أبعاد كل من المتغير المستقل والمتغير التابع، وتصور الإطار العام لاستمارة الاستبيان مبدئياً.
- البدء في تصميم محتوى الاستبيان عن طريق صياغة الأسئلة بلغة بسيطة وواضحة وغير معقدة حتى يسهل فهمها من طرف أفراد العينة، مع الحرص على ترتيب أسئلة هذه الاستمارة بشكل منطقي ومتسلسل من العام إلى الخاص، والتأكد من استخدام أسئلة مرتبطة بشكل مباشر مع إشكالية ومتغيرات الدراسة، وبهذا تم التوصل إلى إعداد استمارة الاستبيان الأولية.

- بعد إعداد الاستمارة الأولية للاستبيان تم عرضها على مجموعة من المحكمين ( أساتذة متخصصين في المحاسبة، ومنهجية البحث العلمي، وبعض المهنيين) للتأكد من صلاحية هذه الاستمارة لقياس ما وضعت لقياسه، وقدم هؤلاء المحكمين ملاحظاتهم فيما يتعلق بالجانب الشكلي ومحتوى هذا الاستبيان.
- القيام بتعديل استمارة الاستبيان الأولية بالاعتماد على الملاحظات والمقترحات المقدمة من طرف جميع المحكمين.

- توزيع الاستبيان على عينة اختبارية مكونة من 30 مفردة لاختبار الصدق والثبات.

- إخراج الاستبيان في شكله النهائي وبلغتين مختلفتين (العربية والفرنسية) كما هو مبين في الملحق رقم 01 والملحق رقم 02.

## 2 - محتوى استمارة الاستبيان

تحتوي استمارة الاستبيان المستخدمة في هذه الدراسة على 55 سؤال موزعة على جزئين كما يلي:

### 1-2 الجزء الأول

تم تخصيص هذا الجزء لجمع البيانات الشخصية المتعلقة بمفردات عينة الدراسة وذلك من خلال طرح أسئلة تتعلق بـ : المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية لكل مستجيب، كما تم إضافة سؤال يتعلق بالاطلاع على معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي IFRS وذلك بغرض التأكد من قدرة مفردات العينة على الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة وجدية.

### 2-2 الجزء الثاني

تم تخصيص هذا الجزء لمحاور ومجالات الاستبيان ويحتوي على 50 سؤال موزعة كما يلي:

**المحور الأول:** بعنوان " متطلبات تطبيق معيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار" وتم تقسيم هذا المحور إلى 3 مجالات كما يلي:

**المجال الأول:** بعنوان " متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"، ويتكون من 06 أسئلة تهدف إلى التعرف على مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الالتزام بتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار في ظل معيار IFRS16.

**المجال الثاني:** بعنوان " متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"، ويتكون من 07 أسئلة تسعى إلى تحديد مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على التحكم في تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق ما جاء به معيار IFRS16.



**المجال الثالث:** بعنوان " متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"، ويتكون من 09 أسئلة تهدف إلى معرفة مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الالتزام بتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار في ظل معيار IFRS16.

**المحور الثاني:** بعنوان " تأثير معيار IFRS16 على القوائم المالية"، وتم تقسيم هذا المحور إلى ثلاثة مجالات: **المجال الأول:** بعنوان " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية"، ويتكون من 09 أسئلة تهدف إلى تحديد تأثير المعيار الجديد على محتوى القوائم المالية الخمسة والمتمثلة في: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق.

**المجال الثاني:** بعنوان " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية"، ويتكون من 10 أسئلة تسعى إلى تحديد التأثير المحتمل لمعيار IFRS16 على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المتمثلة في: الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة.

**المجال الثالث:** بعنوان " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية"، ويتكون من 09 أسئلة تهدف إلى تحديد تأثير المعيار الجديد على بعض مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين، المقرضين، المحللين الماليين، الموظفون... وغيرهم.

### 3 - قياس محاور الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة نوعا واحدا من الأسئلة وهي الأسئلة المغلقة التي جاءت إجاباتها مبوبة وفق مقياس ليكرت، والذي يعتبر من أشهر المقاييس المستخدمة في معرفة اتجاهات وأراء مفردات عينة الدراسة حول ظاهرة أو إشكالية معينة، وتحديد درجة موافقتهم أو عدم موافقتهم على الظاهرة المدروسة.

ويمنح مقياس ليكرت للمجيب على فقرات الاستبيان عدة بدائل (خيارات) تساعده على التعبير عن اتجاه رأيه حول الإشكالية المدروسة، لهذا فإن تسمية هذا المقياس تعتمد على عدد البدائل المستخدمة فإذا وضع الباحث ثلاثة بدائل يسمى مقياس ليكرت الثلاثي، وإذا وضع خمسة يسمى مقياس ليكرت الخماسي وهكذا، ويبقى الهدف الرئيسي من استخدام مقياس ليكرت هو تحويل البيانات الوصفية إلى بيانات كمية يسهل التعامل معها وتحليلها إحصائيا.

وفي هذه الدراسة اعتمدنا على استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمسة بدائل وهي: موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة، وتعطى لكل بديل درجة معينة للتمكن من معرفة اتجاهات آراء مفردات العينة حول كل محور من محاور الدراسة على حدى.

والجدول الموالي يوضح توزيع درجات مقياس ليكرت الخماسي للاستبيان المستخدم في هذه الدراسة:

الجدول رقم(3.4): توزيع درجات مقياس ليكرت الخماسي

| الإجابة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| الدرجة  | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |

المصدر: من إعداد الطالبة

#### الفرع الثاني: الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

بعد الانتهاء من عملية جمع استمارات الاستبيان الموزعة على مفردات عينة الدراسة وفرزها واستخراج الاستمارات الصالحة للتحليل والتي بلغ عددها 136 استمارة، قامت الباحثة بتفريغ هذه الاستمارات وتحويل الإجابات من الشكل الوصفي إلى الشكل العددي بإتباع أسلوب الترميز العددي وبالإستعانة ببرنامج ( Excel 2007).

والجدول الموالي يوضح الترميز العددي للإجابات المتعلقة بأسئلة الجزء الأول الخاص بالبيانات الشخصية:

الجدول رقم(4.4): الترميز العددي للإجابات

| الخيارات | الخيار - أ - | الخيار - ب - | الخيار - ج - | الخيار - د - | الخيار - هـ - |
|----------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| الترميز  | 1            | 2            | 3            | 4            | 5             |

المصدر: من إعداد الطالبة

وبعد إتمام عملية ترميز الإجابات المتعلقة بجميع الاستمارات تم نقلها إلى برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss v25) وذلك لغرض إجراء التحليل الإحصائي لهذه البيانات، والتوصل إلى نتائج تمكنا من اختبار فرضيات الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية.

وقد اعتمدت الباحثة في تحليل بيانات الدراسة على استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- **المدى**: تم استخدامه لتحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي وتصنيف الإجابات إلى خمسة مستويات تساعدنا في التعبير عن اتجاهات آراء مفردات عينة الدراسة حول كل عبارة من عبارات الاستبيان، ويتم حساب المدى بالعلاقة التالية:

**المدى** = أكبر قيمة في مقياس ليكرت - أقل قيمة في مقياس ليكرت

$$\text{المدى} = 5 - 1$$

$$\text{المدى} = 4$$

ولتقسيم إجابات المستجوبين إلى خمسة مستويات يتم تحديد طول الفئة بالعلاقة التالية:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}}$$

$$\text{طول الفئة} = \frac{4}{5} = 0.8$$

بعدها يتم إضافة طول الفئة إلى أقل قيمة في مقياس ليكرت وهي قيمة الواحد الصحيح "1"، وذلك بهدف تحديد الحد الأعلى لهذه الفئة.

والجدول الموالي يوضح طول كل فئة:

الجدول رقم(5.4): طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي

| الفئة | طول الفئة     | درجة الموافقة  | مستوى الأهمية |
|-------|---------------|----------------|---------------|
| 01    | [1 - 1.80]    | غير موافق بشدة | ضعيف جدا      |
| 02    | [1.81 - 2.60] | غير موافق      | ضعيف          |
| 03    | [2.61 - 3.40] | محايد          | متوسط         |
| 04    | [3.41 - 4.20] | موافق          | جيد           |
| 05    | [4.21 - 5]    | موافق بشدة     | جيد جدا       |

المصدر: من إعداد الطالبة

- **التكرارات والنسب المئوية**: تستخدم لوصف مفردات عينة الدراسة حسب خصائصها الديموغرافية

المستخدمة في هذه الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية).

- **المتوسطات الحسابية**: تستخدم في معرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابة مفردات عينة الدراسة على

كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان وعلى كل محور من محاوره، كما تساعد على ترتيب العبارات

واتجاهات الآراء لكل محور بناء على أكبر متوسط حسابي.

- **الانحراف المعياري:** يتم استخدامه لتحديد انحراف إجابات مفردات عينة الدراسة لكل عبارة ولكل محور من محاور الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للإجابات، فكلما اقتربت قيمة الانحراف المعياري من الصفر انخفض تشتت الإجابات، كما يساعد أيضا في ترتيب العبارات في حالة تساوي المتوسطات الحسابية إذ يتم ترتيبها على أساس أقل انحراف معياري.
- **معامل الثبات:** تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس ثبات عبارات الاستبيان وملائمتها لأغراض الدراسة، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة محصورة بين [0-1] وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات أداة الدراسة.
- **معامل الصدق:** تم استخدام معامل الصدق الذاتي الذي يتمثل في الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ بهدف قياس مدى صدق الاستبيان وإمكانية الاعتماد على نتائجه.
- **معامل الارتباط بيرسون:** يستخدم لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، بالإضافة إلى قياس نوع ودرجة العلاقة بين متغيرات الدراسة ومدى ارتباطها أو استقلاليتها عن بعضها البعض.
- **معامل التحديد:** يستخدم هذا المعامل لتفسير التباين في المتغير التابع من خلال التغير في المتغير المستقل، ويتمثل معامل التحديد في مربع معامل الارتباط ويرمز له بـ  $R^2$ .
- **تحليل الانحدار البسيط:** يستخدم لدراسة وتفسير العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
- **اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test):** لتحديد ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة يساوي قيمة معينة (درجة الحياد) أو يختلف عنها.

وبالنسبة للبرامج الإحصائية فقد اعتمدنا على استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS الإصدار رقم 25.

#### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث عرض النتائج المتعلقة باختبارات صدق وثبات أداة الاستبيان (الخصائص السيكومترية)، إضافة إلى الوصف الإحصائي لمفردات عينة الدراسة وفق خصائصها الشخصية والوظيفية، مما يساهم في إعطاء فكرة عن موضوع الدراسة الميدانية قبل البدء في اختبار الفرضيات وتحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها.

### المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان

في هذه الدراسة تم الاعتماد في اختبار صدق أداة الاستبيان على نوعين من اختبارات الصدق وهما الصدق الظاهري الذي يتم من خلال تحكيم الاستبيان من طرف مجموعة من المختصين، وصدق الاتساق الداخلي باستخدام معامل بيرسون، أما فيما يتعلق باختبار الثبات فقد اعتمدنا على معامل ألفا كرونباخ.

### الفرع الأول: اختبار صدق الاستبيان

يعبر صدق الاستبيان على قدرة العبارات الواردة فيه على قياس ومعالجة الموضوع الذي وضعت لقياسه، وقد تم التحقق من صدق الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة بالاعتماد على نوعين من اختبارات الصدق وهما:

#### أولاً: الصدق الظاهري

يعتمد هذا النوع من اختبارات الصدق على رأي خبراء ومجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال معين حول بنود وعبارات الاستبيان وتقييم صلاحيته، ويشترط الصدق الظاهري أن يتم تنويع المحكمين حسب تخصصهم العلمي وأن يكون عددهم كافي لأخذ أكبر قدر ممكن من الآراء، كما يجب المزج بين محكمين أكاديميين متخصصين ومحكمين مهنيين يمارسون وظائف ذات صلة بموضوع الدراسة.

ولاختبار صدق الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة تم عرضه في مرحلة أولى على بعض الأساتذة المتخصصين في مجال العلوم المالية والمحاسبية، ومنهجية البحث العلمي، والإحصاء، بالإضافة إلى بعض المهنيين الذي لديهم خبرة وكفاءة عالية في ميدان المحاسبة، وذلك بغرض التأكد من مدى قدرة العبارات الواردة في هذا الاستبيان على قياس ما وضعت لقياسه، وأنه تم صياغتها وفق أسلوب علمي يساعد على تحقيق هذا الغرض، وقد أخذت الباحثة كل الملاحظات والاقتراحات المقدمة من طرف المحكمين بعين الاعتبار وقامت بإجراء التعديلات اللازمة على الاستبيان ليتم إخراجها في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم 01.

#### ثانياً: صدق الاتساق الداخلي

يعبر صدق الاتساق الداخلي على أن كل عبارة من عبارات الاستبيان تسير في نفس المسار الذي يسير فيه المجال أو البعد الذي تنتمي إليه هذه العبارة، أي مدى ارتباط كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال أو البعد الذي تنتمي إليه.

ويتم تحديد الاتساق الداخلي للاستبيان بالاعتماد على معاملات الارتباط التي توضح درجة ارتباط كل عبارة من عبارات المجال أو البعد مع الدرجة الإجمالية للمجال أو البعد، وفي هذه الدراسة اعتمدنا على استخدام معامل الارتباط بيرسون (Pearson) الذي تم تطبيقه على البيانات المتعلقة بمفردات العينة الاختبارية، لقياس الاتساق الداخلي للاستبيان قبل توزيعه على مفردات عينة الدراسة.

وسيتم توضيح نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للعبارات المستخدمة في كل محور من محاور الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة كما يلي:

### 1 - نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

تم تقسيم المحور الأول للاستبيان إلى ثلاثة مجالات لهذا سيتم توضيح نتائج اختبار الاتساق الداخلي لكل مجال على حدى كما يلي:

#### 1 1 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الأول " متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"

يتم اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الأول من المحور الأول للاستبيان والمتعلق بمتطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16، باستخدام معامل الارتباط بيرسون والقيمة الاحتمالية sig.

والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الأول:

الجدول رقم (6.4): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16

| العبارة                                                                                                                     | قيمة معامل بيرسون | القيمة الاحتمالية (Sig) |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.                                                     | 0.735             | 0.000                   |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق معايير التمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة في دفاتر المستأجر وفق معيار IFRS16.              | 0.800             | 0.000                   |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في تحديد عقود الإيجار قصيرة الأجل، وعقود الإيجار منخفضة القيمة حسب متطلبات معيار IFRS16.           | 0.686             | 0.000                   |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16 .                              | 0.778             | 0.000                   |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية بموجب معيار IFRS16 الاعتراف بعقود الإيجار كأصول والتزامات في دفاتر المستأجر عند تاريخ بداية كل عقد. | 0.851             | 0.000                   |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإثبات التزامات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار                                             |                   |                         |

|       |       |                                                           |
|-------|-------|-----------------------------------------------------------|
| 0.000 | 0.621 | قصيرة الأجل أو منخفضة القيمة في شكل مصروف في قائمة الدخل. |
|-------|-------|-----------------------------------------------------------|

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (6.4) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات مجال " متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " والدرجة الكلية للمجال دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  إذ تتراوح قيمه بين [0.800-0.621]، والقيمة الاحتمالية sig لجميع العبارات كانت أقل من 0.05، مما يعني أن كل العبارات المستخدمة في هذا المجال صادقة ومتسقة داخليا مع المجال الذي تنتمي إليه.

#### 1 2 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثاني " متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 "

يتم اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثاني من المحور الأول للاستبيان والمتعلق بمتطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16، باستخدام معامل الارتباط بيرسون والقيمة الاحتمالية sig، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثاني:

#### الجدول (7.4): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات متطلبات القياس وفق معيار IFRS16

| العبارة                                                                                                                                         | قيمة معامل بيرسون | القيمة الاحتمالية (Sig) |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق نموذج القياس المزدوج لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار.                                                 | 0.890             | 0.000                   |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بقياس حق استخدام الأصل في بداية عقد الإيجار بالتكلفة.                                                          | 0.951             | 0.000                   |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في قياس التزام الإيجار في بداية عقد الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار.                                          | 0.937             | 0.000                   |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية استخدام نموذج التكلفة أو النماذج الأخرى التي جاء بها معيار IFRS16 لقياس حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار. | 0.909             | 0.000                   |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية قياس التزام الإيجار بعد تاريخ بداية عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16 .                                            | 0.939             | 0.000                   |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في إعادة قياس التزام الإيجار حسب الحالات التي حددها معيار IFRS16 ومتابعة ذلك بدقة.                                     | 0.644             | 0.000                   |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإتباع نفس الطرق المحاسبية في قياس حق استخدام الأصل وكذا التزام الإيجار.                                       | 0.863             | 0.000                   |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (7.4) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات مجال "متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16" والدرجة الإجمالية للمجال دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  إذ تتراوح قيم هـ بين [0.644-0.951]، والقيمة الاحتمالية sig لجميع العبارات كانت أقل من 0.05، مما يعني أن كل العبارات المستخدمة في هذا المجال صادقة ومتسقة داخليا مع المجال الذي تنتمي إليه.

## 2 - نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثالث "متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار"

يتم اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثالث من المحور الأول للاستبيان والمتعلق بمتطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16، باستخدام معامل الارتباط بيرسون والقيمة الاحتمالية sig، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثالث:

الجدول رقم (8.4): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16

| القيمة الاحتمالية (Sig) | قيمة معامل بيرسون | العبارات                                                                                                                                                                                                                |
|-------------------------|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.000                   | 0.716             | يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض حق استخدام الأصل ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى في ميزانية المستأجر.                                                                                                                        |
| 0.000                   | 0.784             | يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض التزام الإيجار ضمن بند منفصل عن الالتزامات الأخرى في ميزانية المستأجر.                                                                                                                      |
| 0.000                   | 0.801             | تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض مصروف الاهتلاك الخاص بالأصل المستأجر بشكل منفصل عن مصروف الفائدة المترتبة عن التزام الإيجار في قائمة الدخل.                                                                     |
| 0.000                   | 0.808             | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بالمبلغ الرئيسي لالتزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                                                                     |
| 0.000                   | 0.736             | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                     |
| 0.000                   | 0.870             | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، أو العقود المنخفضة القيمة، أو دفعات الإيجار المتغيرة ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.                         |
| 0.010                   | 0.462             | تتحكم المؤسسات الجزائرية في الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والمصاريف والتدفقات النقدية الخاصة بعقود الإيجار.                                                                                          |
| 0.026                   | 0.407             | تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بالإفصاح عن جوهر عقد الإيجار بدلا من الشكل القانوني للعقد مما يوفر أمانة أكثر في العرض.                                                                                              |
| 0.011                   | 0.460             | يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل. |



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (8.4) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات مجال "متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16" والدرجة الإجمالية للمجال دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  إذ تتراوح قيمه بين [0.407-0.870]، والقيمة الاحتمالية sig لجميع العبارات كانت أقل من 0.05، مما يعني أن كل العبارات المستخدمة في هذا المجال صادقة ومتسقة داخليا مع المجال الذي تنتمي إليه.

## 2 - نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

تم تقسيم المحور الثاني للاستبيان إلى ثلاثة مجالات لهذا سيتم توضيح نتائج اختبار الاتساق الداخلي لكل مجال على حدى كما يلي:

### 2 1 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الأول " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية "

يتم اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الأول من المحور الثاني للاستبيان والمتعلق بـ " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية "، باستخدام معامل الارتباط بيرسون والقيمة الاحتمالية sig.

والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الأول:

الجدول رقم (9.4): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية

| العبارة                                                                                                       | قيمة معامل بيرسون | القيمة الاحتمالية (Sig) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------|
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على المبلغ الإجمالي للأصول والالتزامات في ميزانية المستأجر.                           | 0.528             | 0.003                   |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى استبعاد مصاريف الإيجار التشغيلي (الإيجار خارج الميزانية) من قائمة الدخل للمستأجر. | 0.476             | 0.008                   |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مجموع المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار.                                            | 0.442             | 0.014                   |
| ينتج عن تطبيق معيار IFRS16 تغير في قيمة الأرباح المحققة من طرف المستأجر.                                      | 0.410             | 0.025                   |
| يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.                             | 0.724             | 0.000                   |
| يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                             | 0.577             | 0.001                   |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مبلغ الأموال الخاصة ( حقوق المساهمين).                                            | 0.703             | 0.000                   |

|       |       |                                                                                                            |
|-------|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.021 | 0.418 | يساهم تطبيق معيار IFRS16 في توضيح جميع العمليات والطرق المحاسبية الجديدة المستخدمة في معالجة عقود الإيجار. |
| 0.031 | 0.395 | يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تقديم صورة واضحة عن جميع عقود الإيجار المبرمة من طرف الكيانات.                 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (9.4) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات مجال " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية " والدرجة الإجمالية للمجال دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  إذ تتراوح قيمه بين [0.724-0.395]، والقيمة الاحتمالية sig لجميع العبارات كانت أقل من 0.05، مما يعني أن كل العبارات المستخدمة في هذا المجال صادقة ومتسقة داخليا مع المجال الذي تنتمي إليه.

## 2 2 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثاني " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية "

يتم اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثاني من المحور الثاني للاستبيان والمتعلق بـ " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية "، باستخدام معامل الارتباط بيرسون والقيمة الاحتمالية sig، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثاني:

الجدول رقم (10.4): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات تأثير تطبيق معيار IFRS16 خصائص المعلومة المحاسبية

| العبارة                                                                                                                                                                                | قيمة معامل بيرسون | القيمة الاحتمالية (Sig) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------|
| يساعد معيار IFRS16 على فهم القوائم المالية بشكل أفضل.                                                                                                                                  | 0.824             | 0.000                   |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات كاملة تعبر بصدق عن كل العمليات المتعلقة بعقود الإيجار.                                                                                                       | 0.760             | 0.000                   |
| يوفر معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية الاستعانة بمحللين لغرض فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية.                                                                         | 0.634             | 0.000                   |
| يساهم معيار IFRS16 في تعزيز إمكانية مقارنة عقود الإيجار لعدة فترات داخل نفس الوحدة الاقتصادية أو مع وحدات أخرى.                                                                        | 0.731             | 0.000                   |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات قادرة على التأثير وإحداث فرق في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمرين الحاليين والمترقبين.                                                              | 0.687             | 0.000                   |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات تساعد المستخدمين على تحديد حجم اعتماد المستأجر على عقود الإيجار للحصول على مختلف الأصول الحالية والمستقبلية وكذا الالتزامات المترتبة عليها.                  | 0.843             | 0.000                   |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.                                                                                                 | 0.784             | 0.000                   |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية الناتجة عن معاملة جميع عقود إيجار المستأجر معاملة واحدة وبالتالي تمثل أكثر صدقا للأصول المستأجرة والالتزامات الناتجة | 0.797             | 0.000                   |

|                                                                               |       |       |
|-------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|
| عنها.                                                                         |       |       |
| يمكن معيار IFRS16 من تحديد مقدار الالتزامات المالية خارج الميزانية بصورة أدق. | 0.568 | 0.001 |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات ذات موثوقية عالية عن عقود الإيجار.                  | 0.807 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (10.4) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات مجال " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية " والدرجة الإجمالية للمجال دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  إذ تتراوح قيمه بين [0.843-0.568]، والقيمة الاحتمالية sig لجميع العبارات كانت أقل من 0.05، مما يعني أن كل العبارات المستخدمة في هذا المجال صادقة ومتسقة داخليا مع المجال الذي تنتمي إليه.

## 2 3 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثالث " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية "

يتم اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثالث من المحور الثاني للاستبيان والمتعلق بـ " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية "، باستخدام معامل الارتباط بيرسون والقيمة الاحتمالية sig.

والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثالث:

الجدول رقم (11.4): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات تأثير تطبيق معيار IFRS16 مستخدمي القوائم المالية

| العبارة                                                                                                                                     | قيمة معامل بيرسون | القيمة الاحتمالية (Sig) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------------|
| يسمح معيار IFRS16 للمستثمرين بتقييم الوضع المالي والأداء المالي للمستأجر بشكل أفضل.                                                         | 0.574             | 0.001                   |
| يهدف معيار IFRS16 أساسا إلى جعل الميزانية أكثر جاذبية للمستثمرين مما يؤثر على اختياراتهم ويدعم قدرتهم على اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية. | 0.670             | 0.000                   |
| يمكن معيار IFRS16 المحللين الماليين من تحديد مؤشرات الأداء المالي وتقييم الوضع المالي للمستأجر بصورة أدق.                                   | 0.493             | 0.006                   |
| يساعد معيار IFRS16 المقرضين على تحديد المقدرة المالية الحقيقية للمستأجر.                                                                    | 0.647             | 0.000                   |
| يوفر معيار IFRS16 للمقرضين صورة واضحة وحقيقية عن الهيكل المالي للمستأجر.                                                                    | 0.647             | 0.000                   |
| يسهل معيار IFRS16 عملية اتخاذ مختلف القرارات الائتمانية.                                                                                    | 0.733             | 0.000                   |
| يؤثر معيار IFRS16 على قيمة المكافآت والتوزيعات التي يمكن أن يحصل عليها المساهمين والعمال وغيرهم.                                            | 0.748             | 0.000                   |
| يؤثر معيار IFRS16 على قيمة الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية.                                                                           | 0.597             | 0.000                   |

|       |       |                                                                                                                 |
|-------|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       |       |                                                                                                                 |
| 0.135 | 0.279 | يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى ضرورة إجراء تعديلات على الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تنظم معالجة عقود الإيجار. |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (11.4) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات مجال " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية " والدرجة الإجمالية للمجال دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  إذ تتراوح قيمته بين [0.279-0.748]، والقيمة الاحتمالية sig لجميع العبارات كانت أقل من 0.05، مما يعني أن كل العبارات المستخدمة في هذا المجال صادقة ومتسقة داخليا مع المجال الذي تنتمي إليه.

### الفرع الثاني: ثبات الاستبيان

ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائجه وعدم تغييرها بشكل جوهري عند إعادة توزيعه على مفردات عينة الدراسة عدة مرات في نفس الظروف وتحت نفس الشروط خلال فترات زمنية معينة.

ولقياس ثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ الذي يعد من أكثر المقاييس استخداما في قياس الثبات، حيث تتراوح قيمة هذا المعامل بين [ 0-1 ] وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات الاستبيان. والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار ثبات وصدق عبارات الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق (صدق المحك) الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (12.4): معاملات ثبات وصدق أداة الدراسة

| معامل الصدق | معامل (Alpha de Gronbach) | عدد العبارات | المحور/ المجال                                                                         |
|-------------|---------------------------|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.91        | 0.83                      | 06           | متطلبات إثبات عقود الإيجار                                                             |
| 0.96        | 0.93                      | 07           | متطلبات قياس عقود الإيجار                                                              |
| 0.91        | 0.84                      | 09           | متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار                                                 |
| 0.96        | 0.93                      | 22           | المحور الأول: متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار |
| 0.80        | 0.65                      | 09           | تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية                                     |
| 0.94        | 0.89                      | 10           | تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية                                  |
| 0.86        | 0.74                      | 09           | تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية                                   |

|      |      |    |                                                                                                           |
|------|------|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.94 | 0.88 | 28 | المحور الثاني: تأثير تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية |
| 0.96 | 0.94 | 50 | الإجمالي                                                                                                  |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (12.4) أن:

- قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل مجال من مجالات المحور الأول "متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار" تتراوح بين [0.83-0.93] وفي المقابل كانت قيم معامل الصدق تتراوح بين [0.91-0.96]، وهذا يعني أن معامل الثبات والصدق في هذه المجالات مرتفع ويناسب أغراض هذه الدراسة.
- قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول "متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار" المكون من 22 عبارة قدرت بـ 0.93، أما قيمة معامل الصدق فقد قدرت بـ 0.96، وهي قيم جيدة تدل على ثبات وصدق العبارات التي تنتمي إلى هذا المحور.
- قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل مجال من مجالات المحور الثاني "تأثير تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية" تتراوح بين [0.65-0.89]، وفي المقابل كانت قيم معامل الصدق تتراوح بين [0.80-0.94]، وهي قيم جيدة وتناسب أغراض الدراسة.
- قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني "تأثير تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية" المكون من 28 عبارة قدرت بـ 0.88 أما قيمة معامل الصدق فقد قدرت بـ 0.94، مما يعني أن العبارات التي تنتمي إلى هذا المحور تتسم بالثبات والصدق.
- قيمة معامل ألفا كرونباخ لإجمالي عبارات الاستبيان المتمثلة في 50 عبارة قدرت بـ 0.94 وقيمة معامل الصدق قدرت بـ 0.96، وهي قيم مرتفعة وجيدة تدل على ثبات وصدق أداة الاستبيان وصلاحياتها لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة والإجابة على إشكالياتها.

#### المطلب الثاني: عرض البيانات العامة لمفردات عينة الدراسة

تم تخصيص هذا المطلب لعرض توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية والوظيفية المتمثلة في المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية.

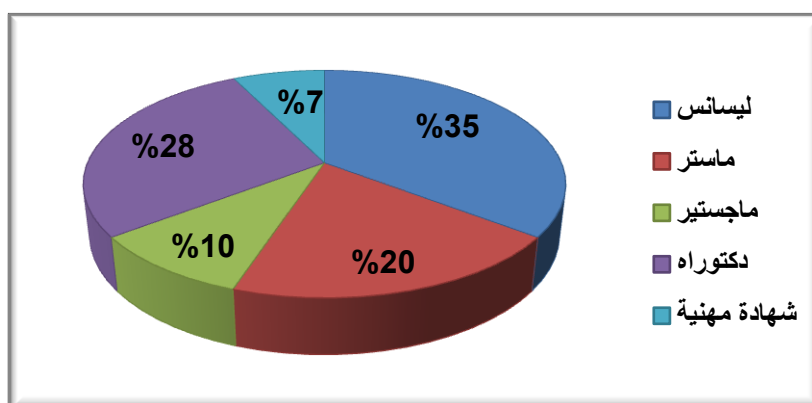
### الفرع الأول: توزيع مفردات العينة حسب خاصية المؤهل العلمي

الجدول رقم (13.4): توزيع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| ليسانس        | 48      | 35.3%          |
| ماستر         | 27      | 19.9%          |
| ماجستير       | 13      | 9.5%           |
| دكتوراه       | 38      | 27.9%          |
| شهادة مهنية   | 10      | 7.4%           |
| المجموع       | 136     | 100%           |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (SPSS V25)

الشكل رقم (1.4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (Excel 2007)

يتضح من خلال الجدول رقم (13.4)، والشكل رقم (1.4) أن ما نسبته 35.2% من مفردات عينة الدراسة يحملون شهادة ليسانس وهي تمثل أكبر نسبة، وهذا يدل على اتجاه معظم المهنيين في السابق إلى ممارسة مهنة المحاسبة واكتساب الخبرة وإهمال مواصلة التكوين الأكاديمي والحصول على شهادات أعلى، ثم تليها نسبة 27.9% من حاملي شهادة الدكتوراه والتي تمثل في معظمها فئة الأكاديميين، أما حاملي شهادة الماستر فقد بلغت نسبتهم 19.9% والتي تمثل فئة المهنيين الجدد الذين اهتموا بمواصلة التكوين الأكاديمي ثم الاتجاه إلى ممارسة المهنة، في حين يمثل حاملي شهادة الماجستير (9.6%) والحاصلين على شهادة مهنية (7.4%) فئة الأقلية في مفردات عينة هذه الدراسة.

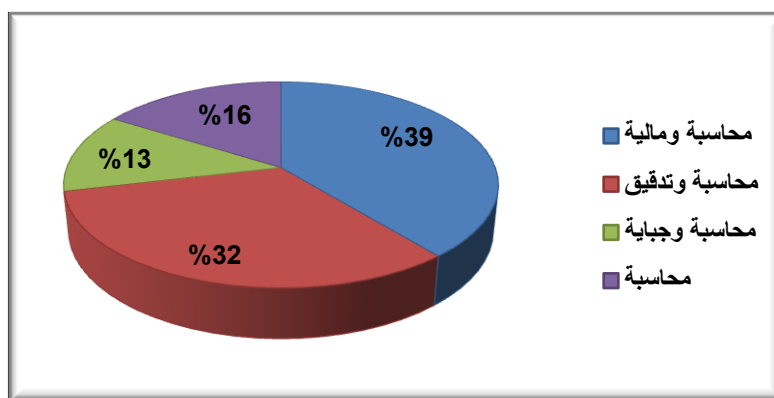
## الفرع الثاني: توزيع مفردات العينة حسب خاصية التخصص الأكاديمي

الجدول رقم (14.4): توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي

| النسبة المئوية | التكرار | التخصص الأكاديمي |
|----------------|---------|------------------|
| 38.9%          | 53      | محاسبة ومالية    |
| 32.4%          | 44      | محاسبة وتدقيق    |
| 12.5%          | 17      | محاسبة وجباية    |
| 16.2%          | 22      | محاسبة           |
| 100%           | 136     | المجموع          |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (SPSS V25)

الشكل رقم (2.4): توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (Excel 2007)

يتضح من خلال الجدول رقم (14.4)، والشكل رقم (2.4) أن معظم مفردات عينة الدراسة متخصصين في مجال المحاسبة والمالية بنسبة 38.9%، والمحاسبة والتدقيق بنسبة 32.4%، أما بقية مفردات العينة يتوزعون بين تخصص المحاسبة بنسبة 16.2% وتخصص محاسبة وجباية بنسبة 12.4%، لهذا من المفترض أن يكون لدى معظم مفردات العينة رصيد معرفي كافٍ حول موضوع دراستنا تمكّنها من الإجابة على أسئلة الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة.

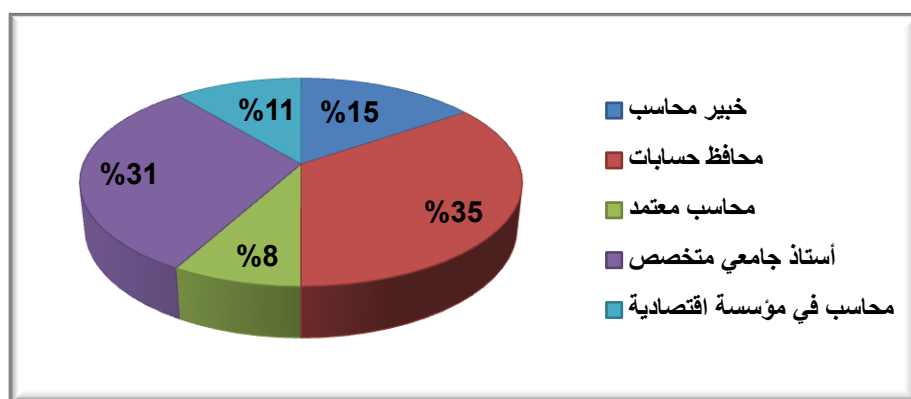
### الفرع الثالث: توزيع مفردات العينة حسب خاصية الوظيفة المهنية

الجدول رقم (15.4): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية

| الوظيفة المهنية         | التكرار | النسبة المئوية |
|-------------------------|---------|----------------|
| خبير محاسب              | 21      | %15.4          |
| محافظ حسابات            | 47      | %34.6          |
| محاسب معتمد             | 11      | % 8.09         |
| محاسب في مؤسسة اقتصادية | 15      | %11.01         |
| أستاذ جامعي متخصص       | 42      | %30.9          |
| المجموع                 | 136     | %100           |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (SPSS V25)

الشكل رقم (3.4): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (Exel 2007)

يتضح من خلال الجدول رقم (15.4) والشكل رقم (3.4) أن معظم مفردات عينة هذه الدراسة يمارسون وظيفة محافظ حسابات بنسبة %34.6، والتدريس الجامعي بنسبة %30.9، وتليهم فئة الخبراء المحاسبين بنسبة %15.4، أما بقية مفردات العينة يتوزعون بين وظيفة محاسب في مؤسسة اقتصادية بنسبة %11.01، ومحاسب معتمد بنسبة %8.09، وتدل هذه النتائج على أن معظم مفردات عينة الدراسة من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة والكفاءة المهنية في مجال ممارسة مهنة المحاسبة.



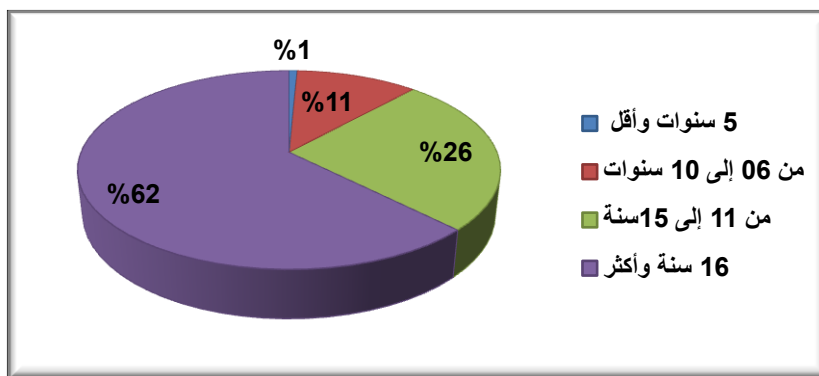
الفرع الرابع: توزيع مفردات العينة حسب خاصية الخبرة المهنية

الجدول رقم (16.4) : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

| الخبرة المهنية     | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------------|---------|----------------|
| 5 سنوات وأقل       | 1       | 1 %            |
| من 06 إلى 10 سنوات | 15      | 11 %           |
| من 11 إلى 15 سنة   | 35      | 26 %           |
| 16 سنة وأكثر       | 85      | 62 %           |
| المجموع            | 136     | 100 %          |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (SPSS V25)

الشكل رقم (4.4): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (Exel 2007)

يتضح من خلال الجدول رقم (16.4)، والشكل رقم (4.4) أن أكثر من نصف مفردات عينة هذه الدراسة لديهم خبرة مهنية من 16 سنة فأكثر، أما البقية فقد كانت خبرتهم المهنية تتراوح بين 5 سنوات وأقل بنسبة 1%، وفئة من 6 إلى 10 سنوات بنسبة 11%، وفئة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 26%، ويلاحظ أن هذه النسب قليلة مما يدل على أن إقبال الجيل الجديد على ممارسة مهنة المحاسبة ضعيف وهذا راجع إلى أسباب تنظيمية تتعلق بممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر.

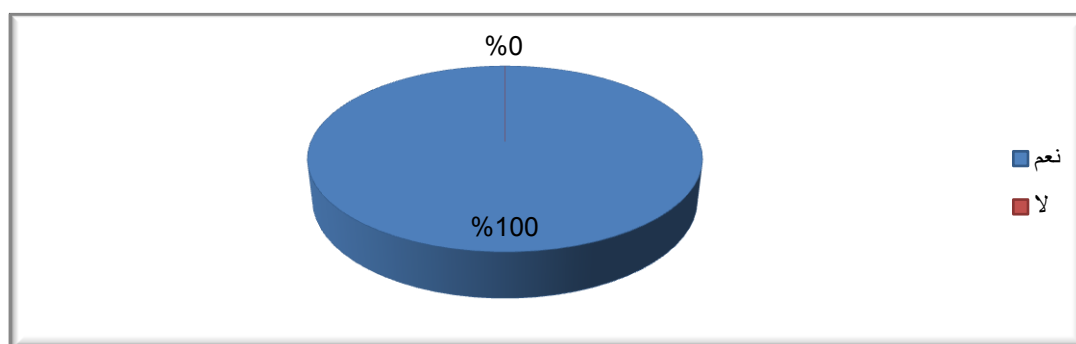
## الفرع الخامس: توزيع مفردات العينة حسب الإطلاع على معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ الدولية IFRS

الجدول رقم (17.4): توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية

| النسبة المئوية | التكرار | الإطلاع على معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية |
|----------------|---------|-------------------------------------------------------------|
| %100           | 136     | نعم                                                         |
| %00            | 00      | لا                                                          |
| %100           | 136     | المجموع                                                     |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (SPSS V25)

الشكل رقم (5.4): توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (Excel 2007)

يتضح من خلال الجدول رقم (17.4)، والشكل رقم (5.4) أن جميع مفردات عينة الدراسة لديها إطلاع على معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالية IFRS وبالتالي فإن قدرتها على فهم الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان ستكون كبيرة وإجاباتهم ستتنسّم بالدقة والجدية.

### المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

تم تخصيص هذا المبحث لتحليل البيانات المجمعة بواسطة الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة تحليلًا إحصائيًا بهدف التوصل إلى الإجابة على أسئلة هذه الدراسة واختبار فرضياتها.

لهذا تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب:

- المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي
- المطلب الثاني: تحليل العبارات واتجاهات الآراء

- المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

### المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

قبل التطرق إلى تحليل اتجاهات الآراء لمفردات العينة واختبار فرضيات هذه الدراسة يجب تحديد ما إذا كانت البيانات المستخدمة في هذه الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) أو التوزيع غير طبيعي، وحتى نتأكد من تحديد نوع الأساليب الإحصائية التي سيتم الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات، فإذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي سنقوم باستخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية (البارامترية)، أما إذا كانت البيانات تتبع توزيع غير طبيعي فلا بد من نقوم باستخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية (اللابارامترية).

وللتحقق من مدى إتباع البيانات المستخدمة في هذه الدراسة للتوزيع الطبيعي قمنا باستخدام اختبار كولموجوروف-سميرنوف من خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS. V25) والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (18.4): نتائج اختبار كولموجوروف-سميرنوف

| Kolmogorov- Smirnov                                                |                              |                       |                       |
|--------------------------------------------------------------------|------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| المتغيرات                                                          | القيمة الإحصائية statistique | عدد مفردات العينة ddl | القيمة الاحتمالية sig |
| المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 (متغير مستقل)                 | 0.983                        | 136                   | 0.087                 |
| القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي scf (متغير تابع) | 0.073                        | 136                   | 0.076                 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

لاختبار التوزيع الطبيعي اعتمدنا قاعدة القرار التالية:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي
- الفرضية البديلة  $H_1$ : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي
- ✓ يتم قبول الفرضية الصفرية عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أكبر من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$
- ✓ يتم قبول الفرضية البديلة عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$

من خلال الجدول رقم (18.4) نلاحظ أن نتائج اختبار كولموجروف-سميرنوف تشير إلى أن القيمة الاحتمالية sig لكل من المتغير المستقل " المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 " والمتغير التابع " القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي scf " كانت أكبر من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$  وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية  $H_0$ ، أي أن البيانات المستخدمة في هذه الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، لهذا يمكننا الاعتماد على الأساليب الإحصائية المعلمية لاختبار فرضيات هذه الدراسة.

### المطلب الثاني: تحليل العبارات واتجاهات الآراء

يتناول هذا المطلب تحليلًا لإجابات مفردات العينة حول كل عبارة من عبارات الاستبيان باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة، وترتيبها بشكل تصاعدي ضمن المجال الذي تنتمي إليه، على أساس العبارة التي لديها أكبر متوسط حسابي وأقل انحراف معياري، ثم تحديد اتجاه الآراء حول كل عبارة ( درجة الموافقة) باستخدام طول فئات مقياس ليكرت الخماسي.

### الفرع الأول: تحليل عبارات المحور الأول " متطلبات تطبيق معيار IFRS16 "

تم تقسيم هذا المحور إلى ثلاثة مجالات لهذا سيتم تحليل عبارات كل مجال على حدى كما يلي:

### أولاً: تحليل عبارات المجال الأول " متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 "

يتكون هذا المجال من ستة (06) عبارات تهدف إلى تحديد مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق ما جاء به المعيار الجديد IFRS16.

والجدول الموالي يوضح نتائج حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات هذا المجال:

الجدول رقم (19.4): اتجاهات الآراء بخصوص عبارات متطلبات إثبات عقود الإيجار

| العبارات والأبعاد                                                                                                 | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | اتجاه الآراء |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------|--------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.                                           | 3.78            | 0.605             | 3       | موافق        |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق معايير التمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة في دفاتر المستأجر وفق معيار IFRS16.    | 3.85            | 0.582             | 2       | موافق        |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في تحديد عقود الإيجار قصيرة الأجل، وعقود الإيجار منخفضة القيمة حسب متطلبات معيار IFRS16. | 3.74            | 0.658             | 5       | موافق        |

|                                                                                                                                           |             |              |          |              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------------|----------|--------------|
| متحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16 .                                            | 3.28        | 0.776        | 6        | محاييد       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية بموجب معيار IFRS16 الاعتراف بعقود الإيجار كأصول والتزامات في دفاتر المستأجر عند تاريخ بداية كل عقد.               | 3.78        | 0.617        | 4        | موافق        |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإثبات التزامات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل أو منخفضة القيمة في شكل مصروف في قائمة الدخل. | 3.87        | 0.500        | 1        | موافق        |
| <b>متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16</b>                                                                                        | <b>3.71</b> | <b>0.460</b> | <b>1</b> | <b>موافق</b> |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (19.4) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المجال الأول " متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16" يساوي 3.71 ووفق لمقياس ليكرت الخماسي فإن هذه القيمة تنتمي إلى الفئة الرابعة من [3.41-4.20] والتي تمثل درجة الموافقة، أما قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0.460 مما يدل على قلة تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة في هذا المجال، كما نلاحظ أيضا أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات التي تنتمي إلى هذا المجال تتراوح بين [3.28-3.87] أي بدرجة محاييد لعبارة واحدة فقط وهي عبارة " تتحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16"، أما باقي العبارات كلها أخذت درجة الموافقة بقيم متفاوتة، أما الانحراف المعياري فقد تراوحت قيمه بين [0.500-0.776] وهي قيم جيدة تدل على تجانس إجابات مفردات عينة الدراسة حول عبارات هذا المجال.

تدل النتائج الموضحة في الجدول أعلاه على أن مفردات عينة الدراسة ترى بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قادرة على تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.

#### ثانيا: تحليل عبارات المجال الثاني " متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 "

يتكون هذا المجال من سبعة (07) عبارات تهدف إلى تحديد مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق ما جاء به المعيار الجديد IFRS16. والجدول الموالي يوضح نتائج حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات هذا المجال:

الجدول رقم (20.4): اتجاهات الآراء بخصوص عبارات متطلبات قياس عقود الإيجار

| العبارات والأبعاد                                                                                                                               | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب  | اتجاه الآراء     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------|------------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق نموذج القياس المزدوج لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار.                                                 | 2.65            | 1.044             | 2        | محايد            |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بقياس حق استخدام الأصل في بداية عقد الإيجار بالتكلفة.                                                          | 2.64            | 1.113             | 3        | محايد            |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في قياس التزام الإيجار في بداية عقد الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار.                                          | 2.53            | 1.115             | 4        | غير موافق        |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية استخدام نموذج التكلفة أو النماذج الأخرى التي جاء بها معيار IFRS16 لقياس حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار. | 2.32            | 1.010             | 6        | غير موافق        |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية قياس التزام الإيجار بعد تاريخ بداية عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16.                                             | 2.37            | 0.926             | 5        | غير موافق        |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في إعادة قياس التزام الإيجار حسب الحالات التي حددها معيار IFRS16 ومتابعة ذلك بدقة.                                     | 2.13            | 0.859             | 7        | غير موافق        |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإتباع نفس الطرق المحاسبية في قياس حق استخدام الأصل وكذا التزام الإيجار.                                       | 2.76            | 1.042             | 1        | محايد            |
| <b>متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16</b>                                                                                               | <b>2.49</b>     | <b>0.861</b>      | <b>3</b> | <b>غير موافق</b> |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (20.4) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المجال الثاني " متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " يساوي 2.49 ووفق لمقياس ليكرت الخماسي فإن هذه القيمة تنتمي إلى الفئة الثانية من [1.81-2.60] والتي تمثل درجة عدم الموافقة، أما قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0.861 مما يدل على قلة تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة في هذا المجال، كما نلاحظ أيضا أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات التي تنتمي إلى هذا المجال تتراوح بين [2.13-2.76] أي بدرجة عدم الموافقة لأربع عبارات ودرجة محايد لثلاثة عبارات، أما الانحراف المعياري فقد تراوحت قيمه بين [0.859-1.115] ، وبالتالي فإن النتائج الموضحة في الجدول أعلاه تدل على أن مفردات عينة الدراسة ترى بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لن تتمكن من تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.

ثالثًا: تحليل عبارات المجال الثاني " متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 "

يتكون هذا المجال من تسعة (09) عبارات تهدف إلى تحديد مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق ما جاء به معيار الدولي للإبلاغ المالي الجديد IFRS16، والجدول الموالي يوضح نتائج حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات هذا المجال:

الجدول رقم (21.4): اتجاهات الآراء بخصوص عبارات متطلبات العرض والإفصاح

| العبارات والأبعاد                                                                                                                                                                                                       | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | اتجاه الآراء |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------|--------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض حق استخدام الأصل ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى في ميزانية المستأجر.                                                                                                                        | 3.76            | 0.615             | 2       | موافق        |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض التزام الإيجار ضمن بند منفصل عن الالتزامات الأخرى في ميزانية المستأجر.                                                                                                                      | 3.74            | 0.632             | 3       | موافق        |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض مصروف الاهتلاك الخاص بالأصل المستأجر بشكل منفصل عن مصروف الفائدة المترتبة عن التزام الإيجار في قائمة الدخل.                                                                     | 3.69            | 0.615             | 4       | موافق        |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بالمبلغ الرئيسي لالتزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                                                                     | 3.76            | 0.611             | 1       | موافق        |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                     | 3.68            | 0.641             | 5       | موافق        |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، أو العقود المنخفضة القيمة، أو دفعات الإيجار المتغيرة ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.                         | 3.66            | 0.772             | 6       | موافق        |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والمصاريف والتدفقات النقدية الخاصة بعقود الإيجار.                                                                                          | 3.52            | 0.788             | 8       | موافق        |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بالإفصاح عن جوهر عقد الإيجار بدلا من الشكل القانوني للعقد مما يوفر أمانة أكثر في العرض.                                                                                              | 3.56            | 0.777             | 7       | موافق        |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل. | 3.02            | 0.802             | 9       | محايد        |
| متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16                                                                                                                                                                 | 3.60            | 0.491             | 2       | موافق        |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (21.4) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المجال الثالث " متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " يساوي 3.60 ووفق مقياس ليكرت الخماسي فإن هذه القيمة تنتمي إلى الفئة الرابعة من [3.41-4.20] والتي تمثل درجة الموافقة، أما قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0.491 وهذا يدل على قلة تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة في هذا المجال، كما نلاحظ أيضا أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات التي تنتمي إلى هذا المجال تتراوح بين [3.02-3.76] أي بدرجة محايد لعبارة واحدة فقط وهي عبارة " يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل"، أما باقي العبارات كلها أخذت درجة الموافقة بقيم متفاوتة، أما الانحراف المعياري فقد تراوحت قيمه بين [0.611-0.802] وهي قيم جيدة تدل على تجانس إجابات مفردات عينة الدراسة حول عبارات هذا المجال.

تدل النتائج الموضحة في الجدول أعلاه على أن مفردات عينة الدراسة ترى بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ستتمكن من تطبيق متطلبات عرض عقود الإيجار والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية وفق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.

#### الفرع الثاني: تحليل عبارات المحور الثاني " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على القوائم المالية "

تم تقسيم هذا المحور إلى ثلاثة مجالات لهذا سيتم تحليل عبارات كل مجال على حدى كما يلي:

##### أولاً: تحليل عبارات المجال الأول " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية "

يتكون هذا المجال من تسعة (09) عبارات تهدف إلى استطلاع رأي مفردات عينة الدراسة حول التأثير المحتمل لتطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية الخمسة ( الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق).

والجدول الموالي يوضح نتائج حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات هذا المجال:



الجدول رقم (22.4): اتجاهات الآراء بخصوص عبارات محتوى القوائم المالية

| العبارات والأبعاد                                                                                               | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | اتجاه الآراء |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------|--------------|
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على المبلغ الإجمالي للأصول والالتزامات في ميزانية المستأجر .                            | 4.73            | 0.447             | 1       | موافق بشدة   |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى استبعاد مصاريف الإيجار التشغيلي (الإيجار خارج الميزانية ) من قائمة الدخل للمستأجر . | 4.34            | 0.574             | 4       | موافق بشدة   |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مجموع المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار .                                             | 4.20            | 0.555             | 7       | موافق        |
| ينتج عن تطبيق معيار IFRS16 تغير في قيمة الأرباح المحققة من طرف المستأجر .                                       | 4.16            | 0.475             | 8       | موافق        |
| يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.                               | 4.38            | 0.621             | 3       | موافق بشدة   |
| يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                               | 4.44            | 0.555             | 2       | موافق بشدة   |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مبلغ الأموال الخاصة ( حقوق المساهمين).                                              | 4.29            | 0.771             | 5       | موافق بشدة   |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في توضيح جميع العمليات والطرق المحاسبية الجديدة المستخدمة في معالجة عقود الإيجار .     | 4.11            | 0.706             | 9       | موافق        |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تقديم صورة واضحة عن جميع عقود الإيجار المبرمة من طرف الكيانات.                      | 4.27            | 0.509             | 6       | موافق بشدة   |
| محتوى القوائم المالية                                                                                           | 4.32            | 0.366             | 1       | موافق بشدة   |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (22.4) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المجال الأول " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية " يساوي 4.32 ووفق مقياس ليكرت الخماسي فإن هذه القيمة تنتمي إلى الفئة الخامسة من [4.21-5] والتي تمثل درجة الموافقة بشدة، أما قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0.366 وهي قيمة ضعيفة تدل على قلة تشتت الإجابات مفردات عينة الدراسة في هذا المجال، كما نلاحظ أيضاً أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات التي تنتمي إلى هذا المجال تتراوح بين [4.11-4.73] وهي قيم مرتفعة تدل على أن درجة الاستجابة في هذا المجال تتراوح بين الموافقة والموافقة بشدة، أما الانحراف المعياري فقد تراوحت قيمته بين [0.447-0.771] وهي قيم جيدة تدل على تجانس إجابات مفردات عينة الدراسة حول عبارات هذا المجال.

تدل هذه النتائج على أن مفردات عينة الدراسة تؤكد على التأثير الإيجابي لتطبيق معيار IFRS16 في معالجة عقود الإيجار على محتوى القوائم المالية الخمسة.

ثانياً: تحليل عبارات المجال الثاني " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية "

يتكون هذا المجال من عشرة (10) عبارات تسعى إلى استطلاع رأي مفردات عينة الدراسة حول التأثير المحتمل لتطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية، والجدول الموالي يوضح نتائج حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات هذا المجال:

الجدول رقم (23.4): اتجاهات الآراء بخصوص عبارات خصائص المعلومة المحاسبية

| العبارات والأبعاد                                                                                                                                                                             | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | اتجاه الآراء |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------|--------------|
| يساعد معيار IFRS16 على فهم القوائم المالية بشكل أفضل.                                                                                                                                         | 4.37            | 0.499             | 1       | موافق بشدة   |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات كاملة تعبر بصدق عن كل العمليات المتعلقة بعقود الإيجار.                                                                                                              | 4.36            | 0.512             | 2       | موافق بشدة   |
| يوفر معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية الاستعانة بمحللين لغرض فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية.                                                                                | 3.80            | 0.768             | 9       | موافق        |
| يساهم معيار IFRS16 في تعزيز إمكانية مقارنة عقود الإيجار لعدة فترات داخل نفس الوحدة الاقتصادية أو مع وحدات أخرى.                                                                               | 4.13            | 0.725             | 4       | موافق        |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات قادرة على التأثير وإحداث فرق في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمين الحاليين والمرتقبين.                                                                     | 4.04            | 0.654             | 6       | موافق        |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات تساعد المستخدمين على تحديد حجم اعتماد المستأجر على عقود الإيجار للحصول على مختلف الأصول الحالية والمستقبلية وكذا الالتزامات المترتبة عليها.                         | 3.63            | 0.806             | 10      | موافق        |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.                                                                                                        | 4.11            | 0.567             | 5       | موافق        |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية الناتجة عن معاملة جميع عقود إيجار المستأجر معاملة واحدة وبالتالي تمثل أكثر صدقاً للأصول المستأجرة والالتزامات الناتجة عنها. | 4.00            | 0.584             | 7       | موافق        |
| يمكن معيار IFRS16 من تحديد مقدار الالتزامات المالية خارج الميزانية بصورة أدق.                                                                                                                 | 3.94            | 0.641             | 8       | موافق        |

|                                                               |      |       |   |            |
|---------------------------------------------------------------|------|-------|---|------------|
| يوافر معيار IFRS16 معلومات ذات موثوقية عالية عن عقود الإيجار. | 4.21 | 0.589 | 3 | موافق بشدة |
| خصائص المعلومة المحاسبية                                      | 4.06 | 0.432 | 2 | موافق      |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (23.4) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المجال الثاني " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية " يساوي 4.06 ووفق مقياس ليكرت الخماسي فإن هذه القيمة تنتمي إلى الفئة الرابعة من [4.20-3.41] والتي تمثل درجة الموافقة، أما قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0.432 وهي قيمة ضعيفة تدل على قلة تشتت الإجابات مفردات عينة الدراسة في هذا المجال، كما نلاحظ أيضا أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات التي تنتمي إلى هذا المجال تتراوح بين [4.37-3.63] وهي قيم مرتفعة تدل على أن درجة الاستجابة في هذا المجال تتراوح بين الموافقة والموافقة بشدة، أما الانحراف المعياري فقد تراوحت قيمته بين [0.806-0.499] وهي قيم جيدة تدل على تجانس إجابات مفردات عينة الدراسة حول عبارات هذا المجال.

تدل النتائج المتحصل عليها على اتفاق مفردات عينة الدراسة على أن تطبيق معيار IFRS16 في معالجة عقود الإيجار سيكون له تأثير على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

### ثالثا: تحليل عبارات المجال الثالث " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية "

يتضمن هذا المجال تسعة (09) عبارات تسعى إلى استطلاع رأي مفردات عينة الدراسة حول التأثير المحتمل لتطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية، والجدول الموالي يوضح نتائج حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات هذا المجال:

الجدول رقم (24.4): اتجاهات الآراء بخصوص عبارات مستخدمي القوائم المالية

| العبارات والأبعاد                                                                                                                           | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الترتيب | اتجاه الآراء |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|---------|--------------|
| يسمح معيار IFRS16 للمستثمرين بتقييم الوضع المالي والأداء المالي للمستأجر بشكل أفضل.                                                         | 4.13            | 0.468             | 5       | موافق        |
| يهدف معيار IFRS16 أساسا إلى جعل الميزانية أكثر جاذبية للمستثمرين مما يؤثر على اختياراتهم ويدعم قدرتهم على اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية. | 4.15            | 0.480             | 3       | موافق        |

|            |   |       |      |                                                                                                                 |
|------------|---|-------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| موافق      | 4 | 0.458 | 4.14 | يمكن معيار IFRS16 المحللين الماليين من تحديد مؤشرات الأداء المالي وتقييم الوضع المالي للمستأجر بصورة أدق.       |
| موافق      | 6 | 0.463 | 4.09 | يساعد معيار IFRS16 المقرضين على تحديد المقدرة المالية الحقيقية للمستأجر.                                        |
| موافق      | 2 | 0.431 | 4.17 | يوفر معيار IFRS16 للمقرضين صورة واضحة وحقيقية عن الهيكل المالي للمستأجر.                                        |
| موافق      | 7 | 0.599 | 4.07 | يسهل معيار IFRS16 عملية اتخاذ مختلف القرارات الائتمانية.                                                        |
| موافق      | 8 | 0.732 | 3.86 | يؤثر معيار IFRS16 على قيمة المكافآت والتوزيعات التي يمكن أن يحصل عليها المساهمين والعمال وغيرهم.                |
| محايد      | 9 | 0.802 | 3.12 | يؤثر معيار IFRS16 على قيمة الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية.                                               |
| موافق بشدة | 1 | 0.483 | 4.75 | يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى ضرورة إجراء تعديلات على الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تنظم معالجة عقود الإيجار. |
| موافق      | 3 | 0.320 | 4.05 | مستخدمي القوائم المالية                                                                                         |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (24.4) أن المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المجال الثالث " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية " يساوي 4.05 ووفق مقياس ليكرت الخماسي فإن هذه القيمة تنتمي إلى الفئة الرابعة من [3.41-4.20] والتي تمثل درجة الموافقة، أما قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0.320 وهي قيمة ضعيفة تدل على انخفاض التشتت في إجابات مفردات عينة الدراسة في هذا المجال، كما نلاحظ أيضا أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات التي تنتمي إلى هذا المجال تتراوح بين [3.12-4.75] أي بدرجة محايد لعبارة واحدة وهي " يؤثر معيار IFRS16 على قيمة الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية"، أما بقية العبارات فتتراوح درجة الاستجابة بين الموافقة والموافقة بشدة، أما بالنسبة لقيم الانحراف المعياري فقد تراوحت بين [0.431-0.802] وهي قيم جيدة تدل على تجانس إجابات مفردات عينة الدراسة حول عبارات هذا المجال.

تدل النتائج المتحصل عليها على أن مفردات عينة الدراسة أكدت أن تطبيق معيار IFRS16 في معالجة عقود الإيجار سيكون له تأثير على مختلف القرارات التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

تم تخصيص هذا المطلب لاختبار فرضيات هذه الدراسة وذلك بالاعتماد على اختبار T للعينة الواحدة ( One Sample T test)، وأسلوب الانحدار الخطي البسيط لأن دراستنا تحتوي على متغيرين فقط (متغير مستقل، متغير تابع).

### الفرع الأول: نتائج اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أنه: لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق كل المتطلبات الجديدة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16.

لاختبار صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة ( One Sample T test ) لتحديد ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة يساوي قيمة معينة ( درجة الحياد) أو يختلف عنها، وذلك بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

✓ قبول الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على أن " متوسط درجة الاستجابة يساوي درجة الحياد والتي يعبر عنها بالقيمة (3) حسب مقياس ليكرت الخماسي"، إذا كانت القيمة الاحتمالية sig لاختبار T أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

✓ قبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أن " متوسط درجة الاستجابة لا يساوي درجة الحياد والتي يعبر عنها بالقيمة (3) حسب مقياس ليكرت الخماسي"، إذا كانت القيمة الاحتمالية sig لاختبار T أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

وبالتالي فإن تحقق الفرضية الصفرية يدل على أن المتوسط الحسابي لأراء مفردات عينة الدراسة حول قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الالتزام بتطبيق المتطلبات الجديدة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 لا يختلف عن درجة الحياد، أما تحقق الفرضية البديلة فهو يدل على أن المتوسط الحسابي لأراء مفردات العينة سيختلف عن درجة الحياد بشكل جوهري إما بالزيادة أو بالنقصان، إضافة إلى ذلك فإنه إذا كان المتوسط الحسابي النسبي للعبارة أو المجال أكبر من الدرجة المتوسطة للمقياس (50%) فهذا يعني أن مفردات عينة الدراسة توافق على محتوى العبارة أو المجال، أما إذا كان المتوسط الحسابي النسبي للعبارة أو المجال أقل من الدرجة المتوسطة للمقياس (50%) فهذا يعني أن مفردات عينة الدراسة لا توافق على محتوى العبارة أو المجال.

تم تقسيم الفرضية الأولى إلى ثلاثة فرضيات فرعية لهذا سنحاول اختبار كل فرضية على حدى كما يلي:

أولاً: الفرضية الفرعية (01):

تنص الفرضية الفرعية (01) على أنه: لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

لاختبار صحة هذه الفرضية تم تحليل عبارات المجال الأول " متطلبات إثبات عقود الإيجار حسب معيار IFRS16 " من المحور الأول للاستبيان باستخدام اختبار T للعينة الواحدة والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

الجدول رقم (25.4): نتائج اختبار T للعينة الواحدة لكل عبارة من عبارات المجال الأول

| العبارة والأبعاد                                                                                                                          | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة اختبار T | القيمة الاحتمالية sig |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------|-----------------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.                                                                   | 3.78            | %75.6                  | 15.029        | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق معايير التمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة في دفاتر المستأجر وفق معيار IFRS16.                            | 3.85            | %77.0                  | 16.938        | 0.000                 |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في تحديد عقود الإيجار قصيرة الأجل، وعقود الإيجار منخفضة القيمة حسب متطلبات معيار IFRS16.                         | 3.74            | %74.8                  | 13.030        | 0.000                 |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16 .                                            | 3.28            | %65.6                  | 4.197         | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية بموجب معيار IFRS16 الاعتراف بعقود الإيجار كأصول والتزامات في دفاتر المستأجر عند تاريخ بداية كل عقد.               | 3.78            | %75.6                  | 14.733        | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإثبات التزامات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل أو منخفضة القيمة في شكل مصروف في قائمة الدخل. | 3.87            | %77.4                  | 20.277        | 0.000                 |
| متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16                                                                                               | 3.71            | %74.2                  | 18.100        | 0.000                 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (25.4) أن:

- قيمة المتوسطات الحسابية لمعظم عبارات المجال الأول " متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " تتجاوز القيمة 3.41 والتي تعبر عن درجة الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا

يعني أن مفردات عينة هذه الدراسة توافق على عبارات هذا المجال باستثناء عبارة واحدة وهي " تتحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16 " التي قدر متوسطها الحسابي بـ 3.28 والذي يعبر عن درجة الحياد حسب مقياس ليكرت الخماسي، كما يلاحظ أيضا أن القيمة الاحتمالية sig لاختبار T لجميع عبارات هذا المجال تساوي 0.000، وهذا يدل على أن كل عبارات هذا المجال دالة إحصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

- قيمة المتوسط الحسابي للمجال الأول ككل تساوي 3.71 وهي قيمة تنتمي إلى مجال الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وبمتوسط نسبي يقدر بـ 74.2% وهو أكبر من الدرجة المتوسطة للمقياس (50%) أي أن معظم مفردات العينة توافق على إمكانية تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار، وقيمة اختبار T لهذا المجال تساوي 18.100 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  وبالتالي حسب قاعدة القرار السابقة يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة حول عبارات المجال الأول يختلف عن درجة الحياد (3)، وحسب نتائج اختبار T للعينة الواحدة فإن قيمة هذا الاختلاف تقع ضمن المجال  $[0.6364 - 0.7925]$  أي ضمن مجال الموافقة.

### نتيجة اختبار الفرضية الفرعية (01)

بعد تحليل إجابات مفردات عينة هذه الدراسة حول عبارات المجال الأول " متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " باستخدام اختبار T للعينة الواحدة، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يختلف عن درجة الحياد وهذا الاختلاف يقع في مجال الموافقة وبالتالي يمكن القول أنه: يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

### ثانيا: الفرضية الفرعية (02)

تنص الفرضية الفرعية (02) على أنه: لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

لاختبار صحة هذه الفرضية تم تحليل عبارات المجال الثاني " متطلبات قياس عقود الإيجار حسب معيار IFRS16 " من المحور الأول للاستبيان باستخدام اختبار T للعينة الواحدة والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

الجدول رقم (26.4): نتائج اختبار T للعينة الواحدة لكل عبارة من عبارات المجال الثاني

| العبارة والأبعاد                                                                                                                                | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة اختبار T | القيمة الاحتمالية sig |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------|-----------------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق نموذج القياس المزدوج لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار.                                                 | 2.65            | % 53.0                 | -3,944        | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بقياس حق استخدام الأصل في بداية عقد الإيجار بالتكلفة.                                                          | 2.64            | % 52.8                 | -3,774        | 0.000                 |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في قياس التزام الإيجار في بداية عقد الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار.                                          | 2.53            | % 50.6                 | -4,921        | 0.000                 |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية استخدام نموذج التكلفة أو النماذج الأخرى التي جاء بها معيار IFRS16 لقياس حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار. | 2.32            | % 46.4                 | -7,809        | 0.000                 |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية قياس التزام الإيجار بعد تاريخ بداية عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16.                                             | 2.37            | % 47.4                 | -7,867        | 0.000                 |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في إعادة قياس التزام الإيجار حسب الحالات التي حددها معيار IFRS16 ومتابعة ذلك بدقة.                                     | 2.13            | % 42.6                 | -11,779       | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإتباع نفس الطرق المحاسبية في قياس حق استخدام الأصل وكذا التزام الإيجار.                                       | 2.76            | % 55.2                 | -2,634        | 0.009                 |
| <b>متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16</b>                                                                                               | <b>2.49</b>     | <b>% 49.8</b>          | <b>-6,945</b> | <b>0.000</b>          |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (26.4) أن:

- قيمة المتوسطات الحسابية لجميع عبارات المجال الثاني " متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " تتراوح بين درجة الحياد ودرجة عدم الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يعني أن مفردات عينة هذه الدراسة لم توافق على عبارات هذا المجال، وقيمة اختبار T لجميع العبارات تحمل إشارة سالبة تدل على اختلاف متوسط درجة الإجابة لكل عبارة عن درجة الحياد(3) بالنقصان، كما يلاحظ أيضا أن القيمة الاحتمالية sig لاختبار T لمعظم عبارات هذا المجال تساوي 0.000، وهذا يدل على أن كل عبارات هذا المجال دالة إحصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .
- قيمة المتوسط الحسابي للمجال الثاني ككل تساوي 2.49 وهي قيمة تنتمي إلى مجال عدم الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وبمتوسط نسبي يقدر بـ 49.8% وهو أقل من الدرجة المتوسطة



للمقياس (50%) أي أن معظم مفردات العينة لا يوافقون على إمكانية تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار، وقيمة اختبار T لهذا المجال تساوي (-6,945) بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  وبالتالي حسب قاعدة القرار السابقة يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة حول عبارات المجال الثاني يختلف عن درجة الحياد (3)، وحسب نتائج اختبار T للعينة الواحدة فإن قيمة هذا الاختلاف تقع ضمن المجال [-0,6586 - -0,3666] أي أن احتمال وقوع هذا الاختلاف في مجال عدم الموافقة سيكون أكثر من احتمال وقوعه في مجال الحياد.

### نتيجة اختبار الفرضية الفرعية (02)

بعد تحليل إجابات مفردات عينة هذه الدراسة حول عبارات المجال الثاني " متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " باستخدام اختبار T للعينة الواحدة، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يختلف عن درجة الحياد، وهذا الاختلاف يقع في مجال عدم الموافقة بنسبة كبيرة وبالتالي يمكن القول أنه:

لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

### ثالثا: الفرضية الفرعية (03)

تنص الفرضية الفرعية (03) على أنه: لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

لاختبار صحة هذه الفرضية تم تحليل عبارات المجال الثالث " متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار حسب معيار IFRS16 " من المحور الأول للاستبيان باستخدام اختبار T للعينة الواحدة والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

الجدول رقم (27.4): نتائج اختبار T للعينة الواحدة لكل عبارة من عبارات المجال الثالث

| العبارة والأبعاد                                                                                                                                                                                                        | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة اختبار T | القيمة الاحتمالية sig |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------|-----------------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض حق استخدام الأصل ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى في ميزانية المستأجر.                                                                                                                        | 3.76            | % 75.2                 | 14,371        | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض التزام الإيجار ضمن بند منفصل عن الالتزامات الأخرى في ميزانية المستأجر.                                                                                                                      | 3.74            | % 74.8                 | 13,695        | 0.000                 |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض مصروف الاهتلاك الخاص بالأصل المستأجر بشكل منفصل عن مصروف الفائدة المترتبة عن التزام الإيجار في قائمة الدخل.                                                                     | 3.69            | % 73.8                 | 13,110        | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بالمبلغ الرئيسي لالتزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                                                                     | 3.76            | % 75.2                 | 14,585        | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                     | 3.68            | % 73.6                 | 12,448        | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، أو العقود المنخفضة القيمة، أو دفعات الإيجار المتغيرة ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.                         | 3.66            | % 73.2                 | 9,998         | 0.000                 |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والمصاريف والتدفقات النقدية الخاصة بعقود الإيجار.                                                                                          | 3.52            | % 70.4                 | 7,721         | 0.000                 |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بالإفصاح عن جوهر عقد الإيجار بدلا من الشكل القانوني للعقد مما يوفر أمانة أكثر في العرض.                                                                                              | 3.56            | % 71.2                 | 8,386         | 0.000                 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل. | 3.02            | % 60.4                 | 0,321         | 0.749                 |
| <b>متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16</b>                                                                                                                                                          | <b>3.60</b>     | <b>% 72</b>            | <b>14,245</b> | <b>0.000</b>          |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (27.4) أن:

- قيمة المتوسطات الحسابية لمعظم عبارات المجال الثالث " متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " تتجاوز القيمة 3.41 والتي تعبر عن درجة الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يعني أن مفردات عينة هذه الدراسة توافق على عبارات هذا المجال باستثناء

العبارة الأخيرة وهي " يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل" التي قدر متوسطها الحسابي بـ 3.02 والذي يعبر عن درجة الحياد حسب مقياس ليكرت الخماسي، كما يلاحظ أيضا أن القيمة الاحتمالية sig لاختبار T لجميع عبارات هذا المجال تساوي 0.000، وهذا يدل على أن كل عبارات هذا المجال دالة إحصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، باستثناء العبارة الأخيرة التي قدرت قيمتها الاحتمالية sig لاختبار T بـ 0.749 وهي قيمة أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  وهذا يعني أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة حول هذه العبارة لا يختلف عن درجة الحياد بشكل جوهري.

- قيمة المتوسط الحسابي للمجال الأول ككل تساوي 3.60 وهي قيمة تنتمي إلى مجال الموافقة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وبمتوسط نسبي يقدر بـ 72% وهو أكبر من الدرجة المتوسطة للمقياس (50%) أي أن معظم مفردات العينة توافق على إمكانية تطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار، وقيمة اختبار T لهذا المجال تساوي 14,245 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  وبالتالي حسب قاعدة القرار السابقة يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة حول عبارات المجال الثالث يختلف عن درجة الحياد (3)، وحسب نتائج اختبار T للعينة الواحدة فإن قيمة هذا الاختلاف تقع ضمن المجال [0.6839 - 0.5171] أي ضمن مجال الموافقة.

### نتيجة اختبار الفرضية الفرعية 03

بعد تحليل إجابات مفردات عينة هذه الدراسة حول عبارات المجال الثالث " متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " باستخدام اختبار T للعينة الواحدة، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يختلف عن درجة الحياد، وهذا الاختلاف يقع في مجال الموافقة وبالتالي يمكن القول أنه:

يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار حسب معيار IFRS16.

### نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

بناءً على ما سبق فإن نتيجة اختبار الفرضية الأولى بالاعتماد على تحليل عبارات المجال الأول، والمجال الثاني والمجال الثالث من المحور الأول للاستبيان باستخدام اختبار T للعينة الواحدة، تتمثل في رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أن متوسط درجة الاستجابة حول إمكانية تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يختلف عن درجة الحياد التي يعبر عنها بالقيمة (3) وبالتالي يمكن القول أنه:

يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبيق بعض المتطلبات الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16 والمتمثلة في متطلبات إثبات عقود الإيجار ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، أما بالنسبة لمتطلبات القياس فلن تتمكن من تطبيقها.

### تفسير نتيجة اختبار الفرضية الأولى

تشير النتائج المتحصل عليها أن مفردات عينة الدراسة اتفقت على إمكانية تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية للمستأجر، لكنها أجمعت على عدم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار سواء تعلق الأمر بالقياس الأولي لحق استخدام الأصل والتزام الإيجار، أو القياس اللاحق لهما.

وبالتالي فإن الإشكال الرئيسي الذي ستواجهه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في معالجة عقود الإيجار عند تبني معيار IFRS16 يتعلق بقياس هذه العقود لأن هذا المعيار جاء بشروط دقيقة جداً ومضبوطة، وهو نفس الإشكال الذي تواجهه معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حالياً عند تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار التمويلية، والمستمدة من المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، حيث نجد أن أغلبية المؤسسات لا تتحكم في تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار التمويلية لهذا تلجأ إلى تصنيف عقد الإيجار إلى عقد إيجار تشغيلي حتى وإن كانت تتوفر فيه شروط تصنيف عقد الإيجار التمويلي وذلك لتفادي تفاصيل قياسه، وذا ما يجعل عدد كبير من عقود الإيجار تبقى خارج الميزانية. ترى الباحثة أن السبب الذي يجعل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تواجه صعوبات في تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار خاصة في ظل الشروط الجديدة لمعيار IFRS16، يرجع إلى اعتماد عملية القياس على مفهوم

القيمة العادلة في عدة حالات وهذا مالا يمكن تحديده في البيئة الجزائرية نظرا لعدم وجود سوق مالية نشطة، بالإضافة إلى ذلك فإن عملية قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 تتطلب تحديد مجموعة من العناصر على سبيل المثال القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار، معدل الفائدة الضمني، مدة عقد الإيجار، ضمانات القيمة المتبقية، مدفوعات الإيجار المتغيرة... وغيرها، والوصول إلى تحديد كل العناصر المكونة لعملية قياس عقود الإيجار ليس بالأمر السهل لأن بعضها يعتمد على التقديرات والأحكام الشخصية، والبعض الآخر يعتمد على معدلات ومؤشرات معينة تحتاج إلى متابعة دقيقة، ومنها ما يعتمد على معايير محاسبية دولية IAS ومعايير الإبلاغ المالية IFRS أخرى.

وبالتالي فإن عملية قياس عقود الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16 تحتاج إلى توفر مؤهلات علمية كافية في مجال المعايير المحاسبية IFRS/IAS والإلمام بمتطلبات تطبيقها، وتوفر الإمكانيات والظروف المناسبة للتطبيق، وهذا ما تفتقر له البيئة الجزائرية.

أما فيما يتعلق بمتطلبات إثبات عقود الإيجار ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، فحسب رأي مفردات عينة الدراسة بإمكان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبيق هذه المتطلبات، أي أنه إذا تمكنت من قياس عقود الإيجار قياسا دقيقا فلن تجد صعوبات كبيرة في إثباتها أو في عرضها والإفصاح عنها في مختلف القوائم المالية.

ترى الباحثة أنه حتى بالنسبة لمتطلبات إثبات عقود الإيجار ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها لن يكون تطبيقها سهلا على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأن معيار IFRS16 جاء بشروط ومفاهيم دقيقة جدا تبدأ من تحديد عقد الإيجار والتمييز بينه وبين عقود الخدمة، والتحكم في تحديد مدة عقد الإيجار التي بدورها تتحكم في تحديد عناصر أخرى كعقود الإيجار قصيرة الأجل، وإثبات حالات تعديل عقد الإيجار وتحديد ما إذا كان هذا التعديل ينتج عنه إيجار منفصل أو غير منفصل... وغيرها، هذا يعني أن متطلبات الإثبات لا تقتصر فقط على إثبات عقد الإيجار في شكل أصل والتزام ضمن القوائم المالية، بل تتضمن عدة عناصر، وحتى بالنسبة لمتطلبات عرض عقود الإيجار فقد كان معيار IFRS16 دقيقا في تحديدها، وتطبيقها يحتاج إلى التحكم في تطبيق معايير محاسبية أخرى مثل المعيار المحاسبي الدولي IAS01 "عرض القوائم المالية"، والمعيار المحاسبي الدولي IAS07 "قائمة التدفقات النقدية"، المحاسبي الدولي IAS40 "العقارات الاستثمارية"، أما متطلبات الإفصاح فقد اشترط المعيار أيضا الإفصاح عن كل المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بعقود الإيجار

بشكل دقيق، إضافة إلى الإفصاح بشكل خاص عن معلومات متعلقة بعناصر مكونة لعقود الإيجار على سبيل المثال دفعات الإيجار المتغيرة، خيارات تمديد أو إنهاء عقود الإيجار، ضمانات القيمة المتبقية... وغيرها، وهذا الأمر يتطلب أولاً التحكم في تحديد هذه العناصر حتى يتم التمكن من الإفصاح عنها بشكل صحيح.

وبالتالي فإن عملية تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها حسب ما جاء به معيار IFRS16، ليس بالأمر السهل والبسيط بل يحتاج إلى دراسة معمقة للمعيار، والإلمام بمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS التي يتقاطع معها معيار IFRS16، وتوفر الكفاءة العلمية والخبرة الكافية للقيام بذلك.

#### الفرع الثاني: نتائج اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  ".

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية اعتمدنا قاعدة القرار التالية:

✓ قبول الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على " عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للبعد المستقل على المتغير التابع " عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

✓ رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على " وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للبعد المستقل على المتغير التابع " عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (28.4): نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط

| مصدر التباين              | مجموع المربعات | درجات الحرية                          | متوسط المربعات | قيمة (F) المحسوبة                            | مستوى الدلالة (Sig) | النتيجة                         |
|---------------------------|----------------|---------------------------------------|----------------|----------------------------------------------|---------------------|---------------------------------|
| رفض الفرضية الصفرية       | 3.440          | 1                                     | 3.440          | 51.210                                       | 0.000b              |                                 |
|                           | 9.001          | 134                                   | 0.067          |                                              |                     |                                 |
|                           | 12.441         | 135                                   |                |                                              |                     |                                 |
|                           | المعامل        | الخطأ المعياري                        | (T) المحسوبة   | مستوى الدلالة (Sig)                          |                     |                                 |
|                           | 2.858          | 0.181                                 | 15.757         | 0.000                                        |                     |                                 |
|                           | 0.347          | 0.048                                 | 7.156          | 0.000                                        |                     |                                 |
| معامل الارتباط: R = 0.526 |                | معامل التحديد: R <sup>2</sup> = 0.276 |                | معامل التحديد المعدل: R <sup>2</sup> = 0.271 |                     | المتغير التابع: القوائم المالية |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (28.4) أن:

-قيمة (F) المحسوبة بلغت 51.210 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ ، وهذا يدل على ثبات وصلاحيّة النموذج لاختبار الفرضية الثانية، التي يتم اختبارها فيما بعد باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لتحديد تأثير البعد المستقل المتمثل في متطلبات إثبات عقود الإيجار على المتغير التابع المتمثل في القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية.

-قيمة معامل الارتباط (R) تساوي 0.526 وهذا يعني وجود ارتباط موجب ومتوسط بين متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 والقوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية، كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) تساوي 0.276 وهذا يدل على أن تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار في البيئة الجزائرية تفسر ما نسبته 27.6% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية.

-قيمة (T) المحسوبة بلغت 7.156 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$  وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 على القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي يمكن القول أنه: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية

لتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$

-قيمة معامل الانحدار تساوي 0.347 ومعادلة الانحدار تأخذ الشكل التالي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X \text{ أي } Y = 2.858 + 0.347X$$

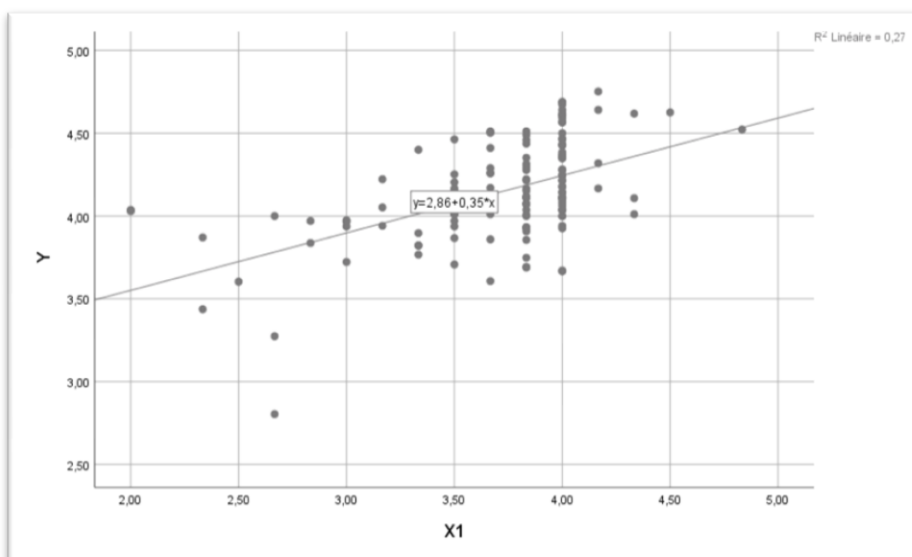
حيث:

- $Y$  : المتغير التابع (القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي)
- $X$ : البعد المستقل (متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16)
- $\beta_0$ : قيمة الثابت.
- $\beta_1$ : قيمة ميل البعد المستقل

وهذا يعني أنه إذا حدث تغير في البعد المستقل "متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16" بوحدة واحدة سيؤدي إلى التأثير على المتغير التابع "القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي" بقيمة 0.347.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (6.4): الرسم البياني لنموذج اختبار الفرضية الثانية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

حيث:



X1 : متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16

Y: القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يوضح الشكل رقم (6.4) وجود علاقة موجبة بين تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية وتأثيرها على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي وهذا ما يؤكد نتائج اختبار الفرضية الثانية.

#### تفسير نتائج اختبار الفرضية الثانية

أكدت نتيجة اختبار الفرضية الثانية على وجود تأثير معنوي لتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق ما جاء به معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، ويفسر ذلك بأن الالتزام برسمة جميع عقود التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16 والاعتراف بها في شكل أصول والتزامات في دفاتر المستأجر عند تاريخ بداية كل عقد، وكذا التحكم في تحديد عقود الإيجار قصيرة الأجل (12 شهرا وأقل) والعقود منخفضة القيمة (أقل من 5000 دولار) وإثبات الالتزامات المتعلقة بها في شكل مصروف، سيؤدي إلى القضاء على ظاهرة التمويل خارج الميزانية لأن جميع عقود الإيجار سيتم إثباتها في ميزانية المستأجر باستثناء حالتين حددهما المعيار بدقة، إضافة إلى ظهور بنود جديدة تعكس حق استخدام الأصل محل عقد الإيجار في جانب الأصول، والتزامات الإيجار في جانب الخصوم في ميزانية المستأجر.

لهذا فإن تبني متطلبات معيار IFRS16 فيما يتعلق بإثبات عقود الإيجار في البيئة الجزائرية يتطلب إعادة النظر في مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF لاستحداث حسابات جديدة لتسجيل عقود الإيجار وفق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16، وتعديل بعض الحسابات المخصصة لتسجيل عقود الإيجار التمويلية كالحساب الفرعي رقم " ح 167" ديون عن عقد إيجار تمويل " لأن المعيار الجديد ألغى تصنيف عقود الإيجار إلى عقود تشغيلية وعقود تمويلية عند المستأجر.

#### الفرع الثالث: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية المعدة عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  ".

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية اعتمدنا قاعدة القرار التالية:

- ✓ قبول الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على " عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للبعد المستقل على المتغير التابع " عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .
- ✓ رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على " وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للبعد المستقل على المتغير التابع " عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (29.4): نتائج اختبار الفرضية الثالثة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط

| مصدر التباين                                | مجموع المربعات               | درجات الحرية                        | متوسط المربعات                  | قيمة (F) المحسوبة   | مستوى الدلالة (Sig) | النتيجة             |
|---------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| الانحدار                                    | 0.466                        | 1                                   | 0.466                           | 5.209               | 0.024 <sup>b</sup>  | رفض الفرضية الصفرية |
| البواقي                                     | 11.976                       | 134                                 | 0.132                           |                     |                     |                     |
| الإجمالي                                    | 12.441                       | 135                                 |                                 |                     |                     |                     |
| المتغير المستقل                             | المعامل                      | الخطأ المعياري                      | (T) المحسوبة                    | مستوى الدلالة (Sig) |                     |                     |
| الثابت                                      | 3.976                        | 0.079                               | 50.557                          | 0.000               |                     |                     |
| متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 | 0.068                        | 0.030                               | 2.282                           | 0.024               |                     |                     |
| معامل الارتباط: $R = 0.193$                 | معامل التحديد: $R^2 = 0.037$ | معامل التحديد المعدل: $R^2 = 0.030$ | المتغير التابع: القوائم المالية |                     |                     |                     |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (29.4) أن:

- قيمة (F) المحسوبة تساوي 5.209 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.024 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$  ، وهذا يدل على ثبات وصلاحية النموذج لاختبار هذه الفرضية، التي يتم اختبارها فيما بعد باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، لتحديد تأثير البعد المستقل المتمثل في متطلبات قياس عقود الإيجار على المتغير التابع المتمثل في القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية.

-قيمة معامل الارتباط (R) تساوي 0.193 وهذا يعني وجود ارتباط موجب وضعيف بين متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 والقوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية، كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) تساوي 0.037 وهذا يعني أن تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار في البيئة الجزائرية تفسر ما نسبته 3.7% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية.

-قيمة (T) المحسوبة بلغت 2.282 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.024 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ ، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 على القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي يمكن القول أنه: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ "

-قيمة معامل الانحدار تساوي 0.068 ومعادلة الانحدار تأخذ الشكل التالي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X \text{ أي } Y = 3.976 + 0.068X$$

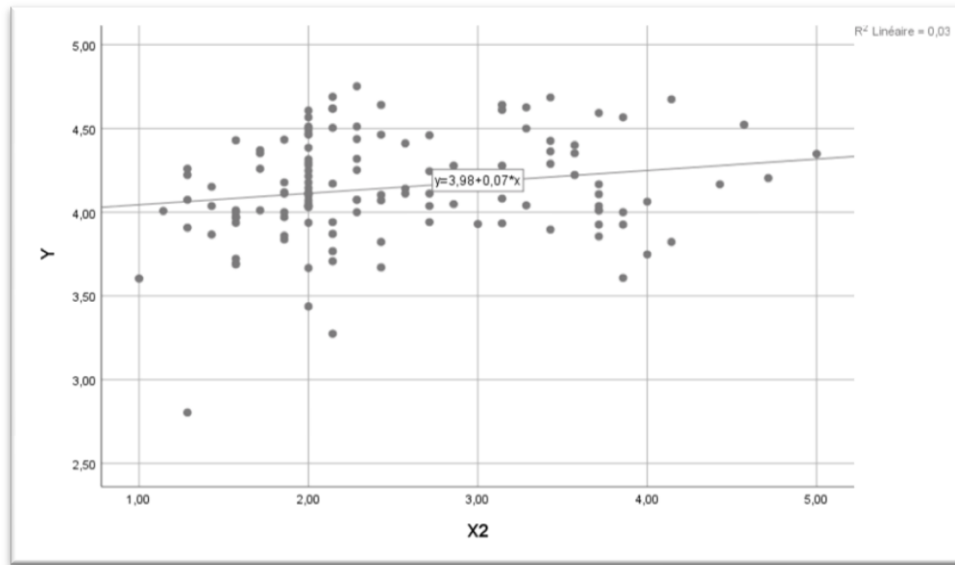
حيث:

- Y : المتغير التابع (القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي)
- X: البعد المستقل (متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16)
- $\beta_0$ : قيمة الثابت.
- $\beta_1$ : قيمة ميل البعد المستقل

وهذا يعني أنه إذا حدث تغير في البعد المستقل "متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16" بوحدة واحدة سيؤدي إلى التأثير على المتغير التابع "القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي" بقيمة 0.068.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (7.4): الرسم البياني لنموذج اختبار الفرضية الثالثة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

حيث:

X2 : متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16

Y: القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يوضح الشكل رقم (7.4) وجود علاقة موجبة بين تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية وتأثيرها على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي وهذا ما يؤكد نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

#### تفسير نتائج اختبار الفرضية الثالثة

بينت نتيجة اختبار الفرضية الثالثة وجود تأثير معنوي لتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، ويرجع ذلك إلى أن تطبيق نموذج القياس المبدئي والقياس اللاحق لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار حسب القواعد والحالات التي حددها معيار IFRS16، سوف يؤدي إلى التأثير على المبلغ الإجمالي للأصول والمبلغ الإجمالي للالتزامات في ميزانية المستأجر وذلك نتيجة إضافة مبلغ حق استخدام الأصل إلى جانب الأصول، ومبلغ مدفوعات الإيجار إلى جانب الالتزامات المالية ( القياس المبدئي ) بالإضافة إلى التأثير على مبلغ رؤوس

الأموال الخاصة، كما سيؤدي أيضا إلى استبعاد مصاريف الإيجار التشغيلية واستبدالها بمصروف اهتلاك وخسائر القيمة لحق استخدام الأصل محل عقد الإيجار، ومصروف الفائدة على مدفوعات الإيجار المسددة والتي تظهر تحت بند المصاريف المالية ( القياس اللاحق )، مما يؤدي إلى التأثير على مبلغ الأرباح المحققة من طرف المستأجر والمتمثلة تحديدا في مبلغ الربح قبل الضرائب والفوائد والاهتلاك والإطفاء EBITDA، ومبلغ الربح قبل الضرائب والفوائد EBIT.

تتفق نتيجة اختبار هذه الفرضية مع النتائج التي توصلت إليها عدة دراسات سابقة من بينها: دراسة Xuanyi (Zhou, 2021) التي أكدت أن قياس عقود الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16 سوف تؤثر على القوائم المالية من خلال زيادة المبلغ الإجمالي للأصول و المبلغ الإجمالي للالتزامات، ودراسة ( دراسة شرشافة الياس وآخرون، 2020) التي أشارت أن تطبيق معيار IFRS16 سيؤدي إلى تراجع في مبلغ الأموال الخاصة، أما دراسة (Morales-Díaz José, , and others 2018) ودراسة (Youcef Mameche, et autres,2018) فقد بينت أن تطبيق معيار IFRS16 سيؤثر إيجابا على قيمة الأرباح قبل الضرائب والفوائد والاهتلاك والإطفاء، وقيمة الربح قبل الضرائب والفوائد.

ترى الباحثة أن نتيجة اختبار الفرضية الثالثة أشارت إلى أن تأثير متطلبات قياس عقود الإيجار في البيئة الجزائرية على القوائم المالية سيكون ضعيفا جدا، وهذا بسبب عدم تحكم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 حسب ما أشارت إليه نتائج اختبار الفرضية الفرعية 02، لهذا فإن تبني متطلبات القياس في البيئة الجزائرية سيكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية إذا ما تم تطبيقها من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بشكل جيد ودقيق.

#### الفرع الرابع: نتائج اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  ."

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضية اعتمدنا قاعدة القرار التالية:

✓ قبول الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على " عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للبعد المستقل على المتغير التابع " عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

✓ رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على " وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للبعد المستقل على المتغير التابع " عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (30.4): نتائج اختبار الفرضية الرابعة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط

| مصدر التباين                                            | مجموع المربعات               | درجات الحرية                        | متوسط المربعات                  | قيمة (F) المحسوبة   | مستوى الدلالة (Sig) | النتيجة             |
|---------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| الانحدار                                                | 1.655                        | 1                                   | 1.655                           | 20.559              | 0.000 <sup>b</sup>  | رفض الفرضية الصفرية |
| البواقي                                                 | 10.786                       | 134                                 | 0.080                           |                     |                     |                     |
| الإجمالي                                                | 12.441                       | 135                                 |                                 |                     |                     |                     |
| المتغير المستقل                                         | المعامل                      | الخطأ المعياري                      | (T) المحسوبة                    | مستوى الدلالة (Sig) |                     |                     |
| الثابت                                                  | 3.335                        | 0.180                               | 18.478                          | 0.000               |                     |                     |
| متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 | 0.225                        | 0.050                               | 4.534                           | 0.000               |                     |                     |
| معامل الارتباط: $R = 0.365$                             | معامل التحديد: $R^2 = 0.133$ | معامل التحديد المعدل: $R^2 = 0.127$ | المتغير التابع: القوائم المالية |                     |                     |                     |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (30.4) أن:

-قيمة (F) المحسوبة تساوي 20.559 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ ، وهذا يدل على ثبات وصلاحيّة النموذج لاختبار هذه الفرضية، التي يتم اختبارها فيما بعد باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، لتحديد تأثير البعد المستقل المتمثل في متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار على المتغير التابع المتمثل في القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية.

-قيمة معامل الارتباط (R) تساوي 0.365 وهذا يعني وجود ارتباط موجب وضعيف بين متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 والقوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية، كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) تساوي 0.133 وهذا يعني أن تطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار في البيئة الجزائرية تفسر ما نسبته 13.3% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية.

-قيمة (T) المحسوبة بلغت 4.534 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$  ، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 على القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي يمكن القول أنه: " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ "

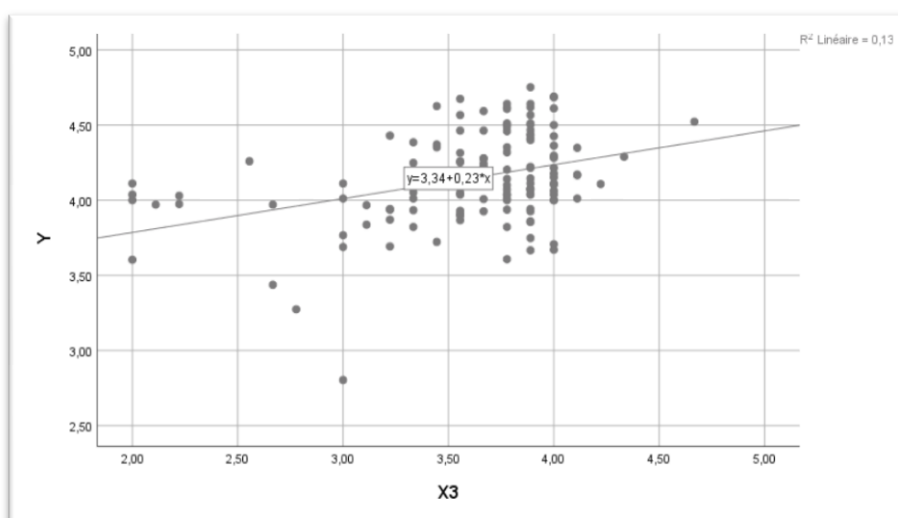
-قيمة معامل الانحدار تساوي 0.225 ومعادلة الانحدار تأخذ الشكل التالي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X \text{ أي } Y = 3.335 + 0.225X \text{ حيث:}$$

- $Y$  : المتغير التابع (القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي)
- $X$ : البعد المستقل (متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16)
- $\beta_0$ : قيمة الثابت.
- $\beta_1$ : قيمة ميل البعد المستقل

وهذا يعني أنه إذا حدث تغير في البعد المستقل " متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 " بوحدة واحدة سيؤدي إلى التأثير على المتغير التابع " القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي " بقيمة 0.225، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (8.4): الرسم البياني لنموذج اختبار الفرضية الرابعة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

حيث:

X3 : متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16

Y: القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يوضح الشكل رقم (8.4) وجود علاقة موجبة بين تطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية وتأثيرها على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي وهذا ما يؤكد نتائج اختبار الفرضية الرابعة.

#### تفسير نتائج اختبار الفرضية الرابعة

أكدت نتائج اختبار الفرضية الرابعة وجود تأثير معنوي لتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، ويرجع ذلك إلى أن عرض عقود الإيجار ضمن الأصول والالتزامات في ميزانية المستأجر، وعرض المصاريف المتعلقة بها في حساب النتائج، وكذا عرض التدفقات النقدية الناتجة عن عقود الإيجار ضمن بنود التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية أو التشغيلية في جدول سيولة الخزينة حسب الشروط التي حددها معيار IFRS16 لكل قائمة مالية، إضافة إلى الإفصاح عن كل المعلومات النوعية والكمية المتعلقة بعقود الإيجار بنوع من التفصيل في الملحق حسب ما يتطلبه معيار IFRS16 سوف يؤدي إلى:

- التأثير على تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار ضمن جدول سيولة الخزينة نتيجة عرض المبلغ الرئيسي للالتزام الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، والمبلغ المتعلق بمصروف الفائدة ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية أو التشغيلية حسب السياسة المتبعة في المؤسسة بدلا من عرضها في شكل مبلغ واحد ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- عرض عقود الإيجار والإفصاح عنها في القوائم المالية للمستأجر سوف يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية من حيث توفير معلومات تعكس حقيقة عقود الإيجار وملائمتها لعملية اتخاذ القرار، وتسهل على مستخدمي القوائم المالية تحديد تأثير عقود الإيجار على المركز المالي للشركات دون الحاجة إلى الاستعانة بمحللين للقيام بذلك، وتحقيق خاصية القابلية للمقارنة بالنسبة للقوائم المالية لأن معيار IFRS16 يوحد عملية العرض والإفصاح عن عقود الإيجار.



- تسهيل عملية اتخاذ القرار على مختلف مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومحللين ماليين ومقرضين وغيرهم وذلك من خلال توفير كل المعلومات المتعلقة بعقود الإيجار والتي تسمح لهم بتقييم الأداء المالي والمقدرة المالية الحقيقية للمستأجر، وتساهم في جعل ميزانية المستأجر تظهر في صورة تجذب المستثمرين وتؤثر على اختياراتهم وقراراتهم.

تتفق نتيجة اختبار الفرضية الرابعة التي أثبتت أن تطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 سيكون له تأثير إيجابي على القوائم المالية والذي يتمحور حول محتوى القوائم المالية وخصائص المعلومة المحاسبية والقرارات التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية، مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل (دراسة أمال محمد عوض في البيئة المصرية) و (دراسة عامر محمد سلمان في البيئة العراقية) التي أكدت على أن تطبيق متطلبات معيار IFRS16 سوف يعزز جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق خصائصها النوعية المتمثلة في (الموثوقية، الملائمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة) ويساهم في تحسين قرارات مستخدمي القوائم المالية.

#### الفرع الخامس: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

تنص الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  " .

ولاختبار مدى صحة هذه الفرضيات اعتمدنا قاعدة القرار التالية:

- ✓ قبول الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على " عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع " عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .
- ✓ رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على " وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع " عندما تكون القيمة الاحتمالية sig أقل من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (31.4): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط

| مصدر التباين                        | مجموع المربعات                        | درجات الحرية                                 | متوسط المربعات                  | قيمة (F) المحسوبة   | مستوى الدلالة (Sig) | النتيجة |
|-------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------------------------|---------------------------------|---------------------|---------------------|---------|
| الانحدار                            | 2.077                                 | 1                                            | 2.077                           | 26.847              | 0.000 <sup>b</sup>  |         |
| البواقي                             | 10.365                                | 134                                          | 0.053                           |                     |                     |         |
| الإجمالي                            | 12.441                                | 135                                          |                                 |                     |                     |         |
| المتغير المستقل                     | المعامل                               | الخطأ المعياري                               | (T) المحسوبة                    | مستوى الدلالة (Sig) |                     |         |
| الثابت                              | 3.301                                 | 0.165                                        | 20.030                          | 0.000               |                     |         |
| معياري الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 | 0.259                                 | 0.50                                         | 5.181                           | 0.000               |                     |         |
| معامل الارتباط: R = 0.409           | معامل التحديد: R <sup>2</sup> = 0.167 | معامل التحديد المعدل: R <sup>2</sup> = 0.161 | المتغير التابع: القوائم المالية |                     |                     |         |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

يتضح من خلال الجدول رقم (31.4) أن:

- قيمة (F) المحسوبة تساوي 26.847 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ ، وهذا يدل على ثبات وصلاحيّة النموذج لاختبار هذه الفرضية، التي يتم اختبارها فيما بعد باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، لتحديد تأثير المتغير المستقل المتمثل في " تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 على المتغير التابع المتمثل في " القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر " .

- قيمة معامل الارتباط (R) تساوي 0.409 وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة بين تطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 والقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 في معالجة عقود الإيجار كلما كان تأثيرها على القوائم المالية جوهري.

- قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) تساوي 0.167 وهذا يدل على أن تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 في البيئة الجزائرية تفسر ما نسبته 16.7% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية، وهي نسبة ضعيفة ترجع إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لن تتمكن من التحكم الجيد في تطبيق متطلبات معيار IFRS16 حسب رأي مفردات عينة هذه الدراسة.

-قيمة (T) المحسوبة تساوي 5.181 بقيمة احتمالية sig تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ ، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، "، وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي يمكن القول أنه: " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  ".

-قيمة معامل الانحدار تساوي 0.259 ومعادلة الانحدار تأخذ الشكل التالي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X \quad \text{أي} \quad Y = 3.301 + 0.259X$$

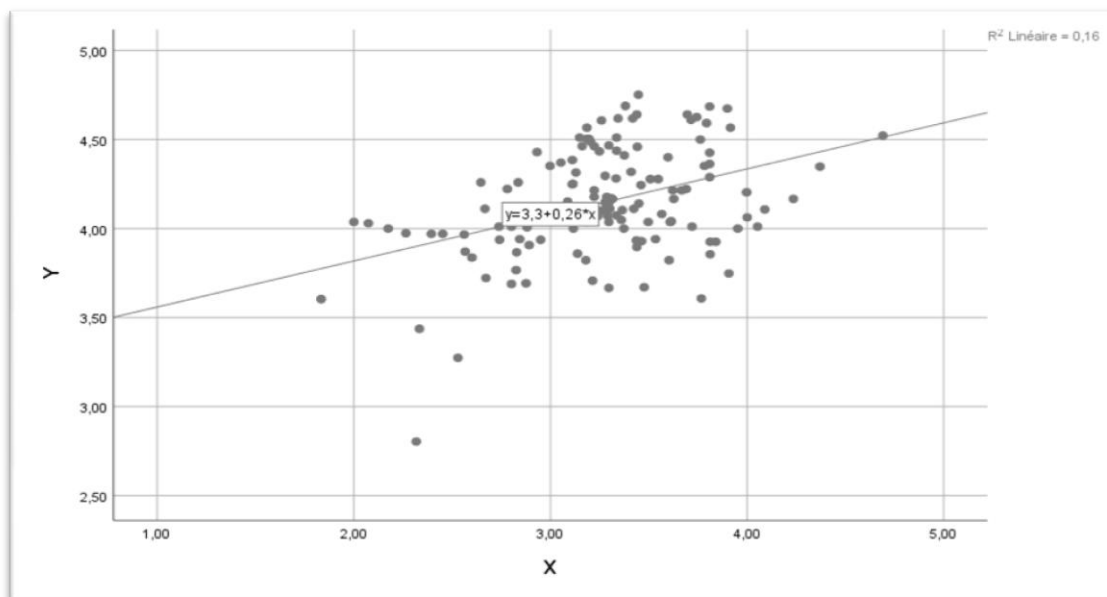
حيث:

- $Y$  : المتغير التابع (القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي)
- $X$ : المتغير المستقل (المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16)
- $\beta_0$ : قيمة ميل المتغير المستقل
- $\beta_1$ : قيمة الثابت.

وهذا يعني أنه إذا حدث تغير في المتغير المستقل "المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 " بوحدة واحدة سيؤدي إلى التأثير على المتغير التابع " القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي " بقيمة 0.259 أي بالتقريب 0.26.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (9.4): الرسم البياني لنموذج اختبار الفرضية الرئيسية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V25)

حيث:

X : المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16

Y: القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يوضح الشكل رقم (9.4) وجود علاقة موجبة بين تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 في البيئة الجزائرية وتأثيرها على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي وهذا ما يؤكد نتائج اختبار الفرضية الرئيسية.

### تفسير نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

أكدت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة على وجود تأثير معنوي لتطبيق معيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، ويمكن تفسير ذلك بأن التوجه إلى تبني معيار IFRS16 والاهتمام بتطبيق متطلباته في البيئة الجزائرية من خلال التحكم الجيد في تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار، ومتطلبات قياسها، ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، سيكون له تأثير جوهري على محتوى القوائم المالية (الميزانية،

حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق)، والذي ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية من حيث الموثوقية، الملائمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، ويسهل عملية اتخاذ القرارات على مختلف مستخدمي القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

جاء هذا الفصل في شكل دراسة ميدانية تهدف إلى تحديد التأثيرات المحتملة لتبني متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية التي لا تزال تعتمد في معالجة عقود الإيجار على قواعد ومبادئ مماثلة لمتطلبات معيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على أراء عينة مكونة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة في مختلف ولايات الوطن.

وبعد التحليل الإحصائي للبيانات المجمعة في هذه الدراسة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار رقم 25، تبين وجود علاقة ارتباط بين تطبيق متطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 المتمثلة في كل من متطلبات إثبات عقود الإيجار، ومتطلبات القياس، ومتطلبات العرض والإفصاح، وتأثيرها على القوائم المالية من حيث المحتوى، وخصائص المعلومة المحاسبية، والقرارات مستخدمي القوائم المالية، كما أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى تحفظ مفردات عينة هذه الدراسة بخصوص إمكانية تطبيق المتطلبات الجديدة لمعالجة عقود الإيجار في ظل معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية خاصة عندما يتعلق الأمر بمتطلبات قياس عقود الإيجار.

نكة

### خاتمة

تلقى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عدة انتقادات بخصوص موضوع المحاسبة عن عقود الإيجار نتيجة عدم تمكن المعيار المحاسبي الدولي IAS17 من تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، لأن هذا المعيار فتح المجال أمام المنشآت للتلاعب بتصنيف عقود الإيجار التي تتوفر فيها شروط عقود الإيجار التمويلية إلى عقود تشغيلية حتى لا يتم إظهارها في القوائم المالية، مما يؤدي إلى خلق إشكالية التمويل خارج الميزانية نتيجة عدم إظهار الالتزامات المتعلقة بعقود الإيجار في ميزانية المستأجر، وبالتالي يتم إعطاء صورة غير حقيقية لمستخدمي القوائم المالية عن المركز المالي والأداء المالي للشركات المستأجرة، بالإضافة إلى عدم قدرتهم على مقارنة القوائم المالية للشركات التي تحصل على أصولها عن طريق الإيجار والشركات التي تقترض من أجل اقتناء الأصول التي تحتاجها.

ساهمت كل هذه الانتقادات في جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يفكر في ضرورة إيجاد معيار محاسبي جديد قادر على معالجة أوجه القصور الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي IAS17، وبعد سنوات من العمل توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في الفاتح من جانفي سنة 2016 إلى إصدار المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 الذي يعد بمثابة تغيير جذري في المحاسبة عن عقود الإيجار عند المستأجر، لأنه جاء بشروط ومتطلبات جديدة تسعى إلى توحيد المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار عند المستأجر، حيث ألغى تصنيف عقود الإيجار إلى عقود تشغيلية وعقود تمويلية، وأصبح من الضروري أن يتم الاعتراف بجميع عقود الإيجار في شكل أصول والالتزامات ضمن الميزانية باستثناء عقود الإيجار قصيرة الأجل أو عقود الإيجار منخفضة القيمة .

إن النموذج الجديد الذي جاء به المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار سوف يزيد من شفافية القوائم المالية للمستأجر ويساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية وتدعم قدرتهم على اتخاذ مختلف القرارات.

### أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

بعد التحليل الإحصائي للبيانات المستخدمة في هذه الدراسة تم اختبار الفرضيات والتوصل إلى النتائج التالية:



## 1 - نتائج اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أنه: " لا يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الالتزام بتطبيق كل المتطلبات الجديدة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 " وقد تم إثبات هذه الفرضية لأن نتائج التحليل الإحصائي لأراء مفردات عينة الدراسة بينت أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لن تتمكن من تطبيق كل المتطلبات التي جاء بها معيار IFRS16، إذ يمكننا التحكم في تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، لكنها لن تتمكن من الالتزام بتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق ما جاء به معيار IFRS16.

## 2 - نتائج اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  "، وقد تم رفض هذه الفرضية لأن نتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليها من خلال الدراسة الميدانية أثبتت وجود علاقة تأثير بين تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16 والقوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية.

## 3 - نتائج اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  "، وقد تم رفض هذه الفرضية لأن نتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليها من خلال الدراسة الميدانية أثبتت وجود علاقة تأثير بين تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار وفق القواعد الجديدة لمعيار IFRS16 والقوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية، أي أنه كلما التزمت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار ( القياس الأولي/ القياس اللاحق) بشكل سليم ويتوافق مع ما نص عليه معيار IFRS16 كلما أثر ذلك أكثر على القوائم المالية.

## 4 - نتائج اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 في البيئة الجزائرية على القوائم المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  "،

وقد تم رفض هذه الفرضية لأن نتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليها من خلال الدراسة الميدانية أثبتت وجود علاقة تأثير بين تطبيق متطلبات عرض عقود الإيجار والإفصاح عنها في القوائم المالية وفق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 والقوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية، أي أن تحكم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق ما نص عليه معيار IFRS16 سينعكس إيجاباً على القوائم المالية والمعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية.

### 5 نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

تنص الفرضية الرئيسية على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$  "، لقد تم رفض هذه الفرضية لأنه بناءً على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري لهذه الدراسة ونتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليها من خلال الدراسة الميدانية، تبين وجود علاقة تأثير بين تطبيق متطلبات معيار IFRS16 والقوائم المالية المعدة في البيئة الجزائرية، أي أن تبني المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار المتمثلة في متطلبات إثبات عقود الإيجار، ومتطلبات قياسها، ومتطلبات عرضها والإفصاح عنها سيكون لها تأثير إيجابي على محتوى القوائم المالية، وجودة المعلومة المحاسبية، ومختلف القرارات التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية.

### ثانياً: نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

-ظهرت فكرة المحاسبة عن عقود الإيجار كموضوع مثير للاهتمام والجدل في بداية عشرينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية قبل ظهور المعايير المحاسبية المقبولة عموماً، وكان تطورها مرتبطاً بتطبيق مبدأ الجوهر فوق الشكل وتأثير نموذج المنفعة ( توفير معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة لمصالحهم).

-أصدرت لجنة الإجراءات المحاسبية CAP أول وثيقة للمحاسبة عن عقود الإيجار عام 1949 بالولايات المتحدة الأمريكية، والمتمثلة في النشرة رقم 38 (ARB38) والتي أوصت على ضرورة رسملة عقود الإيجار التي تمثل في جوهرها عملية شراء بالتقسيط.

-اهتم مجلس مبادئ المحاسبة بمواصلة تطوير موضوع المحاسبة عن عقود الإيجار من خلال إصدار عدة نشرات وأراء تسعى في كل مرة إلى معالجة جانب معين، ويحاول الوصول إلى إيجاد نموذج محاسبي لمعالجة عقود الإيجار قادر على توفير معلومات تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

-اهتم كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB بإصدار معايير محاسبية متعلقة بمعالجة عقود الإيجار (معيار IAS17 ومعيار SFAS13) التي تم تطبيقهما والعمل بهما لعدة سنوات، لكن هذه المعايير فشلت في توفير المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية وتعرضت لعدة انتقادات، ووصفها الكثيرون بأنها ساهمت في ظهور إشكالية " التمويل خارج الميزانية".

-قرر كل من مجلس IASB و FASB البدء في المشروع مشترك لتطوير نهج محاسبي جديد لعقود الإيجار يسعى إلى معالجة أوجه القصور في المعايير السابقة ويضع حدا لظاهرة التمويل خارج الميزانية، وفي الأخير توصل مجلس IASB إلى إصدار معيار IFRS16 في الفاتح من جانفي 2016، أما مجلس FASB فقد أصدر معيار ASC TOPIC 842 في فبراير 2016.

-يهدف معيار IFRS16 إلى وضع نموذج موحد للمحاسبة عن عقود الإيجار لدى المستأجر حيث جاء بشروط ومتطلبات جديدة أهمها إلغاء تصنيف عقود الإيجار إلى عقود تمويلية وعقود تشغيلية، وضرورة رسملة كل عقود الإيجار أي الاعتراف بها في شكل أصول والتزامات في ميزانية المستأجر، أما بالنسبة للمؤجر فلم يحدث معيار IFRS16 تغييرات كبيرة بل حافظ على متطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17.

-تساهم المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 في القضاء على ظاهرة التمويل خارج الميزانية، وزيادة شفافية القوائم المالية من خلال توفير المعلومات اللازمة والملائمة عن عقود الإيجار التي تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ مختلف القرارات.

-إن تبني المتطلبات الجديدة لتطبيق معيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار لن يكون سهلا على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأنه جاء بمفاهيم وشروط دقيقة جدا في معالجة عقود الإيجار تختلف تماما عن مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي SCF المستمدة من متطلبات المعيار السابق IAS17.

-إن التحكم في تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 في البيئة الجزائرية يحتاج إلى توفر الإمكانيات والظروف المناسبة للتطبيق، ودراسة متطلبات المعيار الجديد بشكل معمق، وتوفير المؤهلات العلمية الكافية في مجال معايير المحاسبة IFRS/IAS والإلمام بمتطلبات تطبيقها.

-إن العائق الأساسي الذي ستواجهه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في المحاسبة عن عقود الإيجار عند تبني متطلبات معيار IFRS16 سيتعلق بقياس هذه العقود لأن عملية القياس تعتمد على: معدلات ومؤشرات

معينة تحتاج إلى متابعة دقيقة، وتقديرات وأحكام شخصية، ومعايير محاسبية IFRS/IAS أخرى، إضافة إلى ارتباطها بمفهوم القيمة العادلة في عدة حالات وهذا ما يصعب تحديده في البيئة الجزائرية بسبب غياب سوق مالية نشطة.

-بينت نتائج هذه الدراسة أن تطبيق متطلبات إثبات عقود الإيجار في البيئة الجزائرية وفق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16 ستؤثر على القوائم المالية وتفسر ما نسبته 27,6% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية.

-بينت نتائج الدراسة أن تطبيق متطلبات قياس عقود الإيجار في البيئة الجزائرية في ظل الشروط والمبادئ الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16 ستؤثر على القوائم المالية وتفسر ما نسبته بالتقريب 4% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية، وهي نسبة ضعيفة سببها عدم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على التحكم في تطبيق المتطلبات الجديدة لقياس عقود الإيجار حسب رأي مفردات العينة.

-بينت نتائج الدراسة أن تطبيق متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار في البيئة الجزائرية وفق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16 ستؤثر على القوائم المالية وتفسر ما نسبته 13,3% من التغيرات الحاصلة في القوائم المالية.

-بينت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط موجبة بين تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 والقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، إذ أن تطبيق هذه المتطلبات في البيئة الجزائرية سوف يفسر ما نسبته 16,7% من التغيرات الحاصلة على القوائم المالية.

-إن التوجه إلى تبني متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي الجديد IFRS16 فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار في البيئة الجزائرية، وتوفير الظروف والإمكانات اللازمة لتطبيقها بشكل جيد وسليم سيؤدي إلى التأثير بشكل جوهري على محتوى القوائم المالية، ويساهم في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها هذه القوائم من حيث الموثوقية والملائمة وقابليتها للفهم والمقارنة، مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم تأثير التزامات الإيجار على المركز المالي والأداء المالي للشركات ويدعم قدرتهم على اتخاذ مختلف القرارات.

-إن المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيئة الجزائرية لا تزال تعتمد على مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي SCF المماثلة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17، فبالرغم من مرور عدة سنوات على ظهور هذا المعيار ودخوله حيز التطبيق وتبنيه من طرف عدة دول لا سيما الدول العربية إلا أن الجزائر لم تتخذ أي موقف من هذا المعيار إلى يومنا.

### ثالثا: توصيات الدراسة

بالاعتماد على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات كما يلي:

- أن يقوم المجلس الوطني للمحاسبة CNC بتحيين قواعد النظام المحاسبي المالي SCF فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار بما يتلائم مع المتطلبات الجديدة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 ، لأن تطبيق هذا المعيار سيساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية.
- ضرورة إجراء تعديلات على التشريع الجبائي الجزائري بالموازاة مع تحيين قواعد النظام المحاسبي المالي SCF فيما يتعلق بعقود الإيجار وفق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 وذلك لضمان التطبيق السليم للنموذج المحاسبي الدولي الجديد، والمساهمة في تضيق الفجوة الموجودة بين المحاسبة والجبائية في الجزائر.
- تنظيم جلسات و ورشات عمل تضم المسؤولين عن التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي في الجزائر وبعض المهنيين والأكاديميين ذوي الخبرة والكفاءة العالية في مجال المحاسبة، لدراسة المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 بشكل معمق ومحاولة تكييفها مع البيئة الجزائرية لضمان تطبيقها من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بشكل جيد.
- توفير الظروف والإمكانيات والبيئة الملائمة لتبني وتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS في البيئة الجزائرية وذلك من خلال تفعيل السوق المالية، وإنشاء هيئات مسؤولة عن متابعة كل التطورات التي تعرفها المعايير المحاسبية IFRS/IAS على المستوى الدولي، مثل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ESAA وغيرها من الهيئات، وذلك لضمان مواكبة هذه التطورات بشكل أسرع في البيئة الجزائرية.
- إنشاء مراكز لتكوين وتدريب المهنيين الجزائريين على تطبيق المعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS وذلك بالاستعانة بمكونين ومدرّبين مختصين وحاصلين على شهادات معتمدة للتكوين في مجال معايير المحاسبة IFRS/IAS من مختلف الدول التي لديها خبرة في مجال تطبيق هذه المعايير.
- اهتمام الجهات الأكاديمية من جامعات ومعاهد عليا بتحديث برامج ومقررات التدريس بما يضمن إدخال متطلبات معيار IFRS16 الجديد.
- تنظيم ملتقيات ومؤتمرات وأيام دراسية تجمع بين كل الفئات المهمة بالمجال المحاسبي من مهنيين وأساتذة وطلبة جامعيين، للتعريف بالمتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار ومناقشة الآثار المحتملة لهذا المعيار، وتحديد أهم الصعوبات التي يمكن أن تقف أمام تطبيقه في البيئة الجزائرية.

-اهتمام الجامعات الجزائرية بتوفير منح لفائدة الأساتذة الجامعيين وكذا الطلبة المتفوقين لإجراء تریصات ودورات تدريبية في الدول التي لديها خبرة كافية في مجال تطبيق معايير IFRS/IAS للتكوين والاستفادة من تجارب هذه الدول.

-اهتمام الهيئات المسؤولة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بتنظيم دورات تكوينية لفائدة المهنيين إلى الدول التي تهتم بتطبيق معايير IFRS/IAS ولديها خبرة في هذا المجال.

-القيام بتحديث وتطوير البرامج والأنظمة المحاسبية للشركات بشكل يضمن استيعابها للمتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار.

### رابعاً: آفاق الدراسة

بعد إتمام هذه الدراسة يمكن اقتراح بعض المواضيع التي تفتح آفاقاً لدراسات وأبحاث مستقبلية نذكر منها:

-آليات مقترحة لتكييف قواعد النظام المحاسبي المالي SCF مع المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 فيما يتعلق بمعالجة عقود الإيجار.

-الآثار المحتملة لتطبيق معيار IFRS16 على الجانب الجبائي للشركات في البيئة الجزائرية.

-تأثير تطبيق المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16 على مؤشرات الأداء المالي للشركات.

-تأثير تبني متطلبات معيار IFRS16 على مهنة التدقيق ومراجعة الحسابات في الجزائر.

-اقتراح آليات وتدابير تضمن الانتقال إلى تطبيق معيار IFRS16 من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بشكل سليم وفعال.

-دراسة العلاقة بين المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 والمعايير الأخرى المرتبطة به مثل معيار

IFRS15، IAS12 وغيرها.

-آليات مقترحة لتكييف نظم المعلومات المحاسبية مع المتطلبات الجديدة لمعيار IFRS16.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب

- 1 - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- 2 - إسماعيل إبراهيم جمعة، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1998.
- 3 - دونالد كيسو وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، الطبعة العربية الثانية، دار المريح للنشر، القاهرة، مصر، 2008.
- 4 - دونالد كيسو وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، الطبعة العربية الثانية، دار المريح للنشر، القاهرة، مصر، 2008.
- 5 - ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريح للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006.
- 6 - شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 7 - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار النشر، الجزائر، 2011.
- 8 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي الجوانب النظرية والعملية ، مطابع الدستور للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 9 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- 10 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعة للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1998.

❖ المقالات

- 11 - أحمد حابية، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة، مجلة (المدير)، المجلد 07، العدد 02، 2020.
- 12 - أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019.
- 13 - بولعراس صلاح الدين، الاقتصاد الجزائري في ظل التداعيات العالمية لجائحة كورونا بين الاستجابة الآنية والمواكبة البعيدة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 20، العدد الخاص حول الآثار الاقتصادية لجائحة كورونا، سبتمبر 2020.
- 14 - حسناء مشري وآخرون، دور نظام تخطيط الموارد ERP في تحسين جودة المعلومة المحاسبية - دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 07، المجلد 01، 2022.



- 15 -حنان قسوم، إسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية - دراسة تطبيقية- مجلة مجاميع المعرفة/ رقم:05، عدد أكتوبر2017.
  - 16 -خالد هادفي، مساهمة جدول سيولة الخزينة في تطوير أساليب تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة: مجمع صيدال الصناعي ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر- الوادي، الجزائر، العدد الثامن، السنة الثامنة، 2017.
  - 17 -سايح فايز، إعداد وتحليل جدول سيولة الخزينة وفقا للنظام المحاسبي المالي ، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 13، العدد 02، 2013.
  - 18 -سماي علي، خلف الله بن يوسف، تحليل سيولة جدول تدفقات الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية الوطنية للأنابيب ( ALFA PIPE ) بولاية غرداية ، معارف مجلة علمية محكمة، قسم العلوم الاقتصادية، السنة العاشرة، العدد 20، جوان 2016.
  - 19 -ظريف مريم، الحائك أيمن، أهمية إعداد وتحليل جدول تدفقات الخزينة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية - دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بومرداس، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد 03، 2018.
  - 20 -عامر محمد سلمان، وآخرون، تأثير معيار الإبلاغ المالي IFRS16 في جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية بالتطبيق على الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية ، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، المجلد 24، العدد 108، 2019.
  - 21 -عمرو السيد زكي محمود، أثر تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (16) - عقود اليجار - على نفعية المعلومات المحاسبية وقرارات أصحاب المصالح في منشأة المستأجر - دراسة تجريبية- ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الثاني، العدد الثاني، ديسمبر 2018، قسم المحاسبة -كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
  - 22 -قادري عبد القادر، أثر أزمة كوفيد 19 -على القياس المحاسبي للمخصصات وفقا لمعايير المحاسبية الدولية -دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 05، العدد 01، مارس 2021.
  - 23 -قادري عبد القادر، محاسبة امتيازات الإيجار المتعلقة بجائحة كوفيد 19 وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 05، العدد 04، 2020.
  - 24 -أمال محمد محمد عوض ، تقييم أثر تطوير معايير المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية على تحسين جودة التقارير المالية - دراسة استكشافية في البيئة المصرية ، معهد القاهرة العالي للهندسة و علوم الحاسب والإدارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد 08، ديسمبر 2017.
- ❖ الجرائد الرسمية**
- 25 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009..
  - 26 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 08 - 156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.
  - 27 -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

❖ النشريات والمعايير

- 28 -جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014.
- 29 -مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم- الوحدة 20 " عقود الإيجار " ، 9 يوليو 2009، شارع 30 كانون لندن، المملكة المتحدة.
- 30 -مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS16، يبدأ سريانه في 01 جانفي 2019م.
- 31 -مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار المحاسبي الدولي IAS10 " الأحداث اللاحقة".
- 32 -مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعيار المحاسبي الدولي IAS01 " عرض القوائم المالية".
- 33 -الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد 19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، نشرة إرشادية مختصرة، أبريل 2020، الرياض، السعودية.
- 34 -الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين socpa، عقود الإيجار وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي 16.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

❖ Les ouvrages:

- 35- A Schmulian And all, **Introduction to IFRS**, Eighth Edition, printed by novus print, 2019.
- 36- A. Nandakumar et al, **Understanding IFRS Fundamentals**, Published by John Wiley & Sons, 2010, Canada.
- 37- Bragg, S. M, **GAAP 2011: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2010.
- 38- Cullum Alan and all, And all, **International GAAP 2021**, first edition, published in 2021by John Wiley & Sons, volume 02.
- 39- Djelloul Boubir, **Contrat de location simple, contrat de location financement, contrat de cession-bail en scf-ifrs- Fondements théoriques, cas pratiques : traitement comptable et fiscal**, Edition Sahel Alger,2014.
- 40- Erwin Bakker et al, **Interpretation Application of and IFRS Standards**, Published by John Wiley & Sons, 2017, United States of America.
- 41- Jeremy Barnes. And all, **International GAAP 2019**, first edition, published in 2019 by John Wiley & Sons.
- 42- PWC, **Leases**, Partially updated November 2019, Lease guide,United States of America.

- 43- Rabah Tafighoult, **Le Système Comptable Financier**, Imprimerie Aures Emballages, Tizi Ouzou, ALgérie, 2015.
- 44- Sajel Arora, **IFRS16 New Lease Accounting**, first edition, 2020.  
[https://books.google.dz/books?id=N6\\_YDwAAQBAJ&pg=PT5&dq=ifrs16&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKEwjOzOuju5P9AhVnQ6QEHCViA1sQ6AF6BAGFEAI#v=onepage&q=ifrs16&f=false](https://books.google.dz/books?id=N6_YDwAAQBAJ&pg=PT5&dq=ifrs16&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKEwjOzOuju5P9AhVnQ6QEHCViA1sQ6AF6BAGFEAI#v=onepage&q=ifrs16&f=false)
- 45- Salim Alibhai, And all, **Interpretation and Application of IFRS Standards**, Printed in Great Britain by TJ International Ltd, Padstow, Cornwall, UK, 2020.
- 46- TAZDAIT ALI, **MAITRISE DU SYSTÈME COMPTABLE FINANCIER**, EDITION ACG, première édition 2009.
- 47- Weygandt, J.J., Kieso D.E., & Warfield T.D, **Intermediate Accounting** (14th ed.), New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2012.
- 48- Wolfgang Toferer, **Der Übergang von IAS 17 auf IFRS 16 Versuch einer Abschätzung der bilanziellen Auswirkungen**, Springer Gabler, 2018 , Germany.
- ❖ **Les Articles:**
- 49- AKKOUCHE Mohamed Amine, MEFTAH Mohamed, **Treatment of lease contracts under the covid-19 pandemic. (IASB response through amendments to IFRS16)**, REVIEW OF ECO RESEARCH, Volume 16, N° :02 ,2021.
- 50- Alan Goodacre, **Assessing the potential impact of lease accounting reform: a review of the empirical evidence**, Journal of Property Research, 20(1), March 2003.
- 51- Angélica Tavares Moreira et al, **IAS 17 – ANÁLISES, COMPARAÇÕES E A PRIMAZIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA**, REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS, Vol.6 - n.12 - Janeiro - Junho 2011.
- 52- Boulahdour Mohammed Nidal, Ouguenoune Hind, **Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologies**, Revue EL - Maqrizi pour les études économiques et financières, Volume: 5 /N°: 2, 2021.
- 53- Dana Dvořáková, **IFRS 16 Leasingy**, Český finanční a účetní časopis, roč. 11, č. 4, 2016.
- 54- David Cairns, **The Conceptual Framework- the International Experience**, 22 June 2001, SSRN Electronic Journal, January 2000.
- 55- Eileen T. Corcoran, **Reporting of Leases**, Financial Analysts Journal, Vol. 24, No. 1, Jan. - Feb., 1968, Published by CFA Institute.
- 56- Eleonora Stancheva, Nadya Velinova, **IFRS 16 Leases and Its Impact on Company's Financial Reporting, Financial Ratios and Performance Metrics**, Economic ALTERNATIVES, Issue 1, 2019.

- 57- Erasmo Brito, **IFRS 16 Arrendamiento mercantile**, BLB Brasil Escola de Negócios, [https://www.academia.edu/43454417/CPC\\_06\\_R2\\_IFRS\\_16\\_Arrendamento\\_mercantil?sm=b](https://www.academia.edu/43454417/CPC_06_R2_IFRS_16_Arrendamento_mercantil?sm=b)
- 58- Francesca Magli And all, **The Effects on Financial Leverage and Performance: The IFRS 16**, International Business Research, Vol. 11, No. 8,2018.
- 59- Jorge Tua Pereda, **ALGUNAS IMPLICACIONES DEL PARADIGMA DE UTILIDAD EN LA DISCIPLINA CONTABLE**, Universidad Autónoma de Madrid, marzo de 1990, Medellín, Antioquia
- 60- José Morales Díaz et al, **LEASE ACCOUNTING: AN INQUIRY INTO THE ORIGINS OF THE CAPITALIZATION MODEL**, De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad, 16 (2), diciembre 2019.
- 61- KHELIFA Islam, **Le SCF et la qualité de l'information financière:Etat des lieux et perspectives**, Ecole préparatoire en sciences économiques commerciales et sciences de gestion, LE MANAGER, N°7, Décembre, 2018.
- 62- M.<sup>a</sup> Teresa Méndez Picazo, Domingo Ribeiro Soriano, **ASPECTOS HISTÓRICOS DEL PENSAMIENTO CONTABLE: DE LOS INICIOS AL PARADIGMA DE LA UTILIDAD**, ICE NUEVAS CORRIENTES DE PENSAMIENTO ECONÓMICO Marzo-Abril 2012. N.º 865.
- 63- Mahabubul Alam, **IFRS 16: Leases; a New Era of Lease Accounting!**, journal of cost and management, volume 46, N°01, January –February, 2018.
- 64- Marian SĂCĂRIN, **IFRS 16 “Leases” – consequences on the financial statements and financial indicators**, Audit financiar, XV, Nr. 1, 2017.
- 65- Mohammad Nahedh Kadhim, Nidhal Raouf Ahmed, **The application of the International Financial Reporting Standard 16 (IFRS 16) “Lease” and its impact on tax due on companies**, Review of International Geographical Education, N°11(08), 2021.
- 66- Morales-Díaz, José, And all, **IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities’ decisions on financial statements**, AESTIMATIO, THE IEB INTERNATIONAL JOURNAL OF FINANCE, 2018.
- 67- Mouad LAMFICHEKH, **IFRS 16 & IAS 17 DIFFERENCES**, YASAR University, 21 May 2019, Izmir, Turquie.  
[https://www.academia.edu/39240899/DIFFERENCES\\_between\\_IFRS\\_16\\_and\\_IAS\\_17](https://www.academia.edu/39240899/DIFFERENCES_between_IFRS_16_and_IAS_17)
- 68- OULD AMER Smail, **La Normalisation Comptable En Algerie : Presentation Du Nouveau Systeme Comptable Et Financier**, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N°10, 2010.
- 69- Pierre SCHEVIN, **Comptabilisation Des Contrats De Location en Normes IFRS: L’IAS 17 et Le Projet De Réforme**, Revue Française de Comptabilité,N°427, Décembre 2009 .

- 70– Roger Hussey, **Accounting for Leases and the Failure of Convergence**, Athens Journal of Business & Economics - Volume 4, N°01, January 2018.
- 71– Salah Abdel-Hafeez Mostafa M. Ali, **Compliance with IFRS 16 Mandatory Presentation and Disclosure Requirements and Company Characteristics: Evidence from an Emerging Market**, Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches, Vol.2, No.1, Part 1., January, 2021.
- 72– Vivien Beattie And all, **Lease accounting reform and economic consequences: the views of preparers and users**, Department of Accounting, Finance and Law, University of Stirling, December 2001.
- 73– Yuri Biondi And all, **A Perspective on the Joint IASB/FASB Exposure Draft on Accounting for Leases**, Accounting Horizons, Vol. 25, No. 4, American Accounting Association, December 2011.
- ❖ **Thèses et Projets:**
- 74– Adéla Kárníková, **Změny ve vykazování leasing v důsledku vydání IFRS 16**, VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditing, diplomovou práci, 2018, Tchéquie.
- 75– Alessandro La Rosa, **IFRS 16 : An analysis of the impact on the financial statements**, Department of Business and Management, luiss university, Roma, Italy, 2019.
- 76– Antonius Sieverding, “A critical analysis of the accounting for sale and lease back transactions under the new IFRS 16”, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, 28/05/2018.
- 77– Brian Edman, **Leases: Off-Balance Sheet Financing and the Strive for Transparency Today**, A Senior Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for graduation in the Honors Program, Liberty University, Spring 2011.
- 78– Christine Lund, **Exposure Draft 2013/06 effekt for den regnskabsmæssige behandling af leasing for leasingtager**, HD Regnskab og Økonomistyring, Copenhagen Business School, 2014.
- 79– Douglas M and all, **Lease Accounting: Lessee Provisions of the Proposed Accounting Standards Update**, Management Accounting Quarterly winter, vol 15,N°02, 2014.
- 80– Mariana Peprnickova, **What Are the Origins of New Leasing Conceptual Models and How These Models Are Coming True in IFRS 16?**, Department of Financial Accounting and Auditing, University of Economics, Prague, Czech Republic, 2018.
- 81– ÖZEN METERİZ, **Evaluation Of Lease Accounting Under IFRS 16 in Comparison With The Previous Standard: Analysis Of The New Standard's Impact On Publicly-Listed Companies In TURKEY**, Marmara University, Faculty Of Business Administration, Department Of Accounting And Finance, Istanbul, 2019.
- 82– Tyler M. Padgett, **LEASE ACCOUNTING: AN INVESTIGATION OF THE SUCCESS OF ACCOUNTING CONVERGENCE PROJECTS**, the Department of Accounting in the Neeley School of Business, Texas Christian University, May 8, 2016.

❖ **Bulletin et Rapports:**

- 83– Accounting Standards Board, **Financial Reporting Standard 5: Reporting the Substance of Transactions**, April 1994.
- 84– American Institute of Accountants, **Accounting for lease transactions by manufacturer or dealer lessors; Opinions of the Accounting Principles Board N 27**, November 1972.
- 85– American Institute of Accountants, **Accounting for leases in financial statements of lessors; Opinions of the Accounting Principles Board N 07**, May 1966.
- 86– American Institute of Accountants, **Accounting Research BULLETINS No. 38: Disclosure of Long-Term Leases in Financial Statements of Lessees**, October 1949.
- 87– American Institute of Accountants, **Disclosure of lease commitments by lessees; Opinions of the Accounting Principles Board N 31**, June 1973.
- 88– American Institute of Accountants, **Reporting of leases in financial statements of lessee; Opinions of the Accounting Principles Board N05**, September 1964.
- 89– BDO, **Changes To Lease Payments As A Result Of Covid-19: IASB Responds To Questions About IFRS 16 and FASB Issues A staff Q&A For Topics 840 and 842 (Update as at 14 April 2020)**, International Financial Reporting Bulletin, May 2020.
- 90– BDO, **IASB Issues Amendments To IFRS 16: Covid-19 Related Rent Concessions**, International Financial Reporting Bulletin, August 2020.
- 91– Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Concepts No. 2**, May 1980.
- 92– Hans Nailor, Andrew Lennard, **Leases: Implementation of a New Approach**, Financial Accounting Series, N° 206 A, Specail Report, February 2000.
- 93– IAA Working Group, **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**, published in July 1989.
- 94– IASB, Discussion Paper, **Leases Preliminary Views** , mars 2009.
- 95– IASB, International Financial Reporting Standard 16 Leases, January 2016,London, Appendix A.
- 96– International Accounting Standards Board, **16 Leases: Project Summary and Feedback Statement**, January 2016,London, Appendix B.
- 97– International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions - Amendment to IFRS 16- May 2020**.

- 98– International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021- Proposed amendment to IFRS 16-**, Exposure Draft ED/2021/2, February 2021.
- 99– International Accounting Standards Board, **Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021** -Amendment to IFRS16, March 2021.
- 100– International Accounting Standards Board, **IFRS 16 and covid-19 - Accounting for covid-19-related rent concessions applying IFRS 16 Leases** -, 10 April 2020.
- 101– International Accounting Standards Board, **The Conceptual Framework for Financial Reporting**, March 2018.
- 102– International Accounting Standards Board, **The Conceptual Framework for Financial Reporting**, September 2010.
- 103– International Financial Reporting Standard, **Lease- Basis for Conclusions IFRS16**, January 2016.
- 104– John Holmes Myers, **Reporting of leases in financial statements; Accounting research study no. 04**, 1962.
- 105– The 1997 Annual Conference of the International Organization of Securities Commissions.
- 106– The Institute Of Chartered Accountants, **Accounting for leases and hire purchase contracts: Statement of standard accounting practice No. 21**, August 1984.
- 107– The International Accounting Standards Board , **Effects Analysis**, IFRS 16 Leases, January, 2016.
- 108– The International Accounting Standards Board, **discussion paper DP/2009/1 Leases—Preliminary Views**, March 2009.
- 109– The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2010/9 Leases**, August 2010.
- 110– The International Accounting Standards Board, **Exposure Draft ED/2013/6 Leases**, May 2013.
- 111– United States Securities and Exchange Commision, **Report and Recommendations Pursuant to Section 401(c) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 On Arrangements with Off-Balance Sheet Implications, Special Purpose Entities, and Transparency of Filings by Issuers**, 30 juil. 2003.

❖ Documents:

- 112– BDO, **IFRS IN PRACTICE - IFRS 16 Leases**, 2017.



- 113– Bonoît Lebrun, **IFRS 16 sur les contrats de location Décryptage d'une norme novatrice**, une tribune publié sur le site RF comptable, N°440, juillet- Août 2016.
- 114– Deloitte LLP, **Leases/ A guide to IFRS16**, June 2016.
- 115– Deloitte, **IFRS 16: Leases and the impact on Credit institutions**, 2019.
- 116– Deloitte, **IFRS in Focus - IASB finalises amendment to IFRS 16 Leases regarding COVID-19-related rent concessions**, May 2020.
- 117– Deloitte: IFRS in Focus, **IASB issues Exposure Draft on Lease Accounting**, August 2010.
- 118– EY's International Financial Reporting Standards Group, **Applying IFRS-A closer look at IFRS 16 Lease**, Updated December 2020, Group London.
- 119– EY's International Financial Reporting Standards Group, **How will IFRS 16 impact real estate entities**, May 2016.
- 120– EY's International Financial Reporting Standards Group, **IFRS Developments- IASB amends IFRS 16 Leases for covid-19 related rent concessions**, May 2020, Group London.
- 121– EY's International Financial Reporting Standards Group. **Applying IFRS - Accounting for COVID-19 related rent concessions**, April 2021, Group London.
- 122– Grant Thornton International, **Insights into IFRS 16 (Presentation and disclosure)**, 31 July 2019.
- 123– HM Treasury - GOV.UK, **IFRS 16 Application guidance**, December 2020.
- 124– Jessica Taurae, And all, **IFRS 16 – a new era of lease accounting**, No INT2016-01, February 2016.
- 125– Kimber Bascom And all, **Lease modifications Accounting for changes to lease contracts - IFRS 16- KPMG**, September 2018.
- 126– Kimber Bascom, And all, **IFRS 16 – An overview: The new normal for lease accounting**, KPMG International Standards Group, Publication N°: 137395, March 2021.
- 127– Kimber Bascom, And all, **IFRS 16 – Leases – Rent concessions- Responding to the COVID-19 pandemic**, KPMG International Standards Group, Publication N°: 137599, May 2021.
- 128– Kimber Bascom, And all, **IFRS16- Leases transition options**, KPMG International Standards Group, Publication N°: 136118, November 2018.



- 129–** Nguyen Hong Ha, And all, **Insights into IFRS16**, Grant Thornton International, 22 November 2021.
- 130–** Patrina Buchanan, Kathryn Donkersley, **IFRS16 Lease Modifications: lessee**, IFRS Foundation, nd.
- 131–** PwC, **How would MFRS 16 change sublease accounting for intermediate lessors?**, August 2019, Malaysia.
- 132–** PwC, **IFRS 16: The leases standard is changing – are you ready?**, September 2016.
- 133–** Sarah Carroll, **Insights into IFRS16**, Grant Thornton International, 22 November 2018.
- 134–** Sarah Carroll, **Sale and leaseback accounting**, Grant Thornton International, 30 January 2019.
- 135–** Sarah Carroll, **Sale and leaseback accounting**, Grant Thornton International, 12 February 2019.
- 136–** Stephen Murray. And all, **Insights into IFRS 16 «Sale and leaseback accounting»**, Grant Thornton International Ltd, 2019.
- 137–** Stephen Taylor, **Lease modifications – ten comprehensive examples**, Deloitte, July 2019.

❖ **Les sites internet:**

- 138–** Deloitte IAS plus: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>.
- 139–** Deloitte, **IASB Board Meeting 20-22 March 2007**, 14/04/2021,  
[https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda\\_0703](https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda_0703)
- 140–** Deloitte, **Leases: Meeting 22 March 2007**, 15/04/2021,  
[https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda\\_0703/agenda814](https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2007/agenda_0703/agenda814)

الملاحف

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان باللغة العربية

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



إستمارة إستبيان

سيدي الفاضل، سيدتي الفاضلة

تحية طيبة وبعد ،،،

نحن نحيط علم سيادتكم أن الطالبة بصدد إعداد دراسة بعنوان:

أثر تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر - دراسة ميدانية-

وذلك في إطار استكمال متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه LMD في العلوم المالية والمحاسبية.

تسعى هذه الدراسة إلى التوصل لتحديد تأثير تبني تطبيق معيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار الذي حل محل معيار IAS17 بداية من 01 جانفي 2019، على القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية التي لم تتبنى هذا المعيار بعد، لذا نرجو من سيادتكم بما لديكم من خبرة في هذا الموضوع بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بدقة وموضوعية للوصول إلى تحقيق أهداف هذه الدراسة والقدرة على تعميم نتائجها.

وتود الطالبة أن تؤكد لكم بأن إجاباتكم حول فقرات الاستبيان ستعامل بسرية ولن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي، وأشركم على حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام والتقدير...

الطالبة: معلى حنان

الجزء الأول: البيانات الشخصية

- يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

1 المؤهل العلمي

أ - ليسانس ☐ ب - ماستر ☐ ج - ماجستير ☐ د - دكتوراه ☐ هـ - شهادة مهنية ☐

2 التخصص الأكاديمي

أ - محاسبة ومالية ☐ ب - محاسبة وتدقيق ☐ ج - محاسبة وجباية ☐ د - محاسبة ☐

3 الوظيفة المهنية

أ - خبير محاسب ☐ ب - محافظ حسابات ☐ ج - محاسب معتمد ☐ د - أستاذ جامعي ☐  
متخصص ☐ هـ - محاسب في مؤسسة اقتصادية ☐

4 الخبرة المهنية

أ - 5 سنوات وأقل ☐ ب - من 6 إلى 10 سنوات ☐ ج - من 11 إلى 15 سنة ☐  
د - أكثر من 16 سنة ☐

5 هل لديكم إطلاع على معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالية IFRS ؟

أ - نعم ☐ ب - لا ☐

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار

- يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة التي تراها مناسبة

| المجال الأول: متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 |                                                                                                                |            |       |       |                |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|----------------|
| رقم العبارة                                               | العبارة                                                                                                        | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة |
| 06                                                        | يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.                                        |            |       |       |                |
| 07                                                        | يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق معايير التمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة في دفاتر المستأجر وفق معيار IFRS16. |            |       |       |                |
| 08                                                        | تتحكم المؤسسات الجزائرية في تحديد عقود الإيجار قصيرة الأجل،                                                    |            |       |       |                |

|                                                                               |  |  |  |  |                                                                                                                                                     |  |
|-------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|                                                                               |  |  |  |  | وعقود الإيجار منخفضة القيمة حسب متطلبات معيار IFRS16.                                                                                               |  |
| 09                                                                            |  |  |  |  | تتحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16 .                                                      |  |
| 10                                                                            |  |  |  |  | يمكن للمؤسسات الجزائرية بموجب معيار IFRS16 الاعتراف بعقود الإيجار كأصول والتزامات في دفاتر المستأجر عند تاريخ بداية كل عقد.                         |  |
| 11                                                                            |  |  |  |  | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإثبات التزامات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل أو منخفضة القيمة في شكل مصروف في قائمة الدخل.           |  |
| <b>المجال الثاني: متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16</b>              |  |  |  |  |                                                                                                                                                     |  |
| 12                                                                            |  |  |  |  | يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق نموذج القياس المزدوج لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار.                                                     |  |
| 13                                                                            |  |  |  |  | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بقياس حق استخدام الأصل في بداية عقد الإيجار بالتكلفة.                                                              |  |
| 14                                                                            |  |  |  |  | تتحكم المؤسسات الجزائرية في قياس التزام الإيجار في بداية عقد الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار.                                              |  |
| 15                                                                            |  |  |  |  | تستطيع المؤسسات الجزائرية استخدام نموذج التكلفة أو النماذج الأخرى التي جاء بها معيار IFRS16 لقياس حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار.     |  |
| 16                                                                            |  |  |  |  | تستطيع المؤسسات الجزائرية قياس التزام الإيجار بعد تاريخ بداية عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16 .                                                |  |
| 17                                                                            |  |  |  |  | تتحكم المؤسسات الجزائرية في إعادة قياس التزام الإيجار حسب الحالات التي حددها معيار IFRS16 ومتابعة ذلك بدقة.                                         |  |
| 18                                                                            |  |  |  |  | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإتباع نفس الطرق المحاسبية في قياس حق استخدام الأصل وكذا التزام الإيجار.                                           |  |
| <b>المجال الثالث: متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16</b> |  |  |  |  |                                                                                                                                                     |  |
| 19                                                                            |  |  |  |  | يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض حق استخدام الأصل ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى في ميزانية المستأجر.                                                    |  |
| 20                                                                            |  |  |  |  | يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض التزام الإيجار ضمن بند منفصل عن الالتزامات الأخرى في ميزانية المستأجر.                                                  |  |
| 21                                                                            |  |  |  |  | تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض مصروف الاهتلاك الخاص بالأصل المستأجر بشكل منفصل عن مصروف الفائدة المترتبة عن التزام الإيجار في قائمة الدخل. |  |

|    |                                                                                                                                                                                                                         |  |  |  |  |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
| 22 | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بالمبلغ الرئيسي للالتزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                                                                    |  |  |  |  |
| 23 | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                     |  |  |  |  |
| 24 | يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، أو العقود المنخفضة القيمة، أو دفعات الإيجار المتغيرة ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.                         |  |  |  |  |
| 25 | تتحكم المؤسسات الجزائرية في الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والمصاريف والتدفقات النقدية الخاصة بعقود الإيجار.                                                                                          |  |  |  |  |
| 26 | تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بالإفصاح عن جوهر عقد الإيجار بدلا من الشكل القانوني للعقد مما يوفر أمانة أكثر في العرض.                                                                                              |  |  |  |  |
| 27 | يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل. |  |  |  |  |

## المحور الثاني: تأثير تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية

| المجال الأول: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية |                                                                                                               |            |       |       |                |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|----------------|
| رقم العبارة                                                      | العبارة                                                                                                       | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة |
| 28                                                               | يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على المبلغ الإجمالي للأصول والالتزامات في ميزانية المستأجر.                           |            |       |       |                |
| 29                                                               | يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى استبعاد مصاريف الإيجار التشغيلي (الإيجار خارج الميزانية) من قائمة الدخل للمستأجر. |            |       |       |                |
| 30                                                               | يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مجموع المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار.                                            |            |       |       |                |
| 31                                                               | ينتج عن تطبيق معيار IFRS16 تغير في قيمة الأرباح المحققة من طرف المستأجر.                                      |            |       |       |                |
| 32                                                               | يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من                                                |            |       |       |                |

|                                                                             |  |  |  |  |                                                                                                                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|                                                                             |  |  |  |  | الأنشطة التشغيلية.                                                                                                                                                                            |    |
|                                                                             |  |  |  |  | يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                                                                                                             | 33 |
|                                                                             |  |  |  |  | يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مبلغ الأموال الخاصة ( حقوق المساهمين).                                                                                                                            | 34 |
|                                                                             |  |  |  |  | يساهم تطبيق معيار IFRS16 في توضيح جميع العمليات والطرق المحاسبية الجديدة المستخدمة في معالجة عقود الإيجار.                                                                                    | 35 |
|                                                                             |  |  |  |  | يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تقديم صورة واضحة عن جميع عقود الإيجار المبرمة من طرف الكيانات.                                                                                                    | 36 |
| <b>المجال الثاني: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية</b> |  |  |  |  |                                                                                                                                                                                               |    |
|                                                                             |  |  |  |  | يساعد معيار IFRS16 على فهم القوائم المالية بشكل أفضل.                                                                                                                                         | 37 |
|                                                                             |  |  |  |  | يوفر معيار IFRS16 معلومات كاملة تعبر بصدق عن كل العمليات المتعلقة بعقود الإيجار.                                                                                                              | 38 |
|                                                                             |  |  |  |  | يوفر معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية الاستعانة بمحللين لغرض فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية.                                                                                | 39 |
|                                                                             |  |  |  |  | يساهم معيار IFRS16 في تعزيز إمكانية مقارنة عقود الإيجار لعدة فترات داخل نفس الوحدة الاقتصادية أو مع وحدات أخرى.                                                                               | 40 |
|                                                                             |  |  |  |  | يوفر معيار IFRS16 معلومات قادرة على التأثير وإحداث فرق في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون الحاليين والمرتقبين.                                                                     | 41 |
|                                                                             |  |  |  |  | يوفر معيار IFRS16 معلومات تساعد المستخدمين على تحديد حجم اعتماد المستأجر على عقود الإيجار للحصول على مختلف الأصول الحالية والمستقبلية وكذا الالتزامات المترتبة عليها.                         | 42 |
|                                                                             |  |  |  |  | يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.                                                                                                        | 43 |
|                                                                             |  |  |  |  | يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية الناتجة عن معاملة جميع عقود إيجار المستأجر معاملة واحدة وبالتالي تمثيل أكثر صدقا للأصول المستأجرة والالتزامات الناتجة عنها. | 44 |
|                                                                             |  |  |  |  | يمكن معيار IFRS16 من تحديد مقدار الالتزامات المالية خارج الميزانية بصورة أدق.                                                                                                                 | 45 |
|                                                                             |  |  |  |  | يوفر معيار IFRS16 معلومات ذات موثوقية عالية عن عقود الإيجار.                                                                                                                                  | 46 |
| <b>المجال الثالث: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية</b>  |  |  |  |  |                                                                                                                                                                                               |    |

|  |  |  |  |  |    |                                                                                                                                              |
|--|--|--|--|--|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  |  |  | 47 | يسمح معيار IFRS16 للمستثمرين بتقييم الوضع المالي والأداء المالي للمستأجر بشكل أفضل.                                                          |
|  |  |  |  |  | 48 | يهدف معيار IFRS16 أساساً إلى جعل الميزانية أكثر جاذبية للمستثمرين مما يؤثر على اختياراتهم ويدعم قدرتهم على اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية. |
|  |  |  |  |  | 49 | يمكن معيار IFRS16 المحللين الماليين من تحديد مؤشرات الأداء المالي وتقييم الوضع المالي للمستأجر بصورة أدق.                                    |
|  |  |  |  |  | 50 | يساعد معيار IFRS16 المقرضين على تحديد المقدرة المالية الحقيقية للمستأجر.                                                                     |
|  |  |  |  |  | 51 | يوفر معيار IFRS16 للمقرضين صورة واضحة وحقيقية عن الهيكل المالي للمستأجر.                                                                     |
|  |  |  |  |  | 52 | يسهل معيار IFRS16 عملية اتخاذ مختلف القرارات الائتمانية.                                                                                     |
|  |  |  |  |  | 53 | يؤثر معيار IFRS16 على قيمة المكافآت والتوزيعات التي يمكن أن يحصل عليها المساهمين والعمال وغيرهم.                                             |
|  |  |  |  |  | 54 | يؤثر معيار IFRS16 على قيمة الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية.                                                                            |
|  |  |  |  |  | 55 | يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى ضرورة إجراء تعديلات على الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تنظم معالجة عقود الإيجار.                              |



الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان باللغة الأجنبية

Université Echahid Hamma Lakhdar - El Oued –  
Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion  
Département des sciences financières et comptables



Questionnaire

Monsieur, Madame

Salutations,,,

Nous vous informons que le chercheur est en train de préparer une étude intitulée

**L'impact de l'adoption de la norme internationale IFRS16 relative aux contrats de location sur les états financiers préparés selon Le système comptable financière en Algérie.**

dans le cadre de la réalisation d'un doctorat LMD en sciences financières et comptables.

Cette étude vise à déterminer l'impact de l'adoption de la norme internationale IFRS16 relative aux contrats de location, qui a remplacé la norme comptable internationale IAS17, à partir du 1er janvier 2019, sur les états financiers préparés selon Le système comptable financière dans l'environnement algérien qui n'a pas encore adopté cette norme.

Nous vous demandons donc avec ce que vous avez comme expérience dans ce domaine de répondre aux questions de ce questionnaire avec précision et objectivité pour nous aider à atteindre les objectifs de cette étude et à généraliser ses résultats.

Le chercheur tient à vous assurer que vos réponses concernant les paragraphes du questionnaire seront traitées de manière confidentielle et ne seront utilisées qu'à des fins de recherche scientifique, et je vous remercie de votre aimable coopération.

Bien cordialement et merci...

**Le chercheur**

- MAALLA Hanane

### La Première partie : Questions générales

Veuillez mettre un (X) dans la case appropriée

#### 1- Diplôme académique

A- Licence ☐ B- Master ☐ C- Magistère ☐ D- Doctorat ☐ E- diplôme professionnel ☐

#### 2- Spécialisation académique

A- comptabilité et finance ☐ B- comptabilité et audit ☐ C- comptabilité et fiscalité ☐  
D- comptabilité ☐

#### 3- Spécialisation professionnelle

A- expert-comptable ☐ B- commissaire au compte ☐ C- comptable agréé ☐  
D- professeur à l'université ☐

#### 4- Expérience professionnelle

A- 5 ans et moins ☐ B- De 6 à 10 ans ☐ C- De 11 à 15 ans ☐  
D - 16 ans et plus ☐

#### 5- Connaissez-vous les normes comptables internationales (IAS) et les normes d'information financière (IFRS)?

A- Oui ☐ B- Non ☐

### La Deuxième partie: Exigences pour l'application de la norme IFRS16 relative aux contrats de location

-Veuillez mettre un (X) dans la case appropriée

| N°                                                                                 | Paragraphe                                                                                                                                                                      | Tout à fait d'accord | d'accord | neutre | pas d'accord | Tout à fait pas d'accord |
|------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------|--------|--------------|--------------------------|
| <b>I- Exigences pour la comptabilisation des contrats de location selon IFRS16</b> |                                                                                                                                                                                 |                      |          |        |              |                          |
| 06                                                                                 | Les entités algériennes sont tenues d'appliquer les nouvelles conditions prévues par la norme IFRS16                                                                            |                      |          |        |              |                          |
| 07                                                                                 | Les entités algériennes sont tenues d'appliquer les modalités de distinction entre location financière et location simple.                                                      |                      |          |        |              |                          |
| 08                                                                                 | Les entités algériennes contrôlent l'identification des contrats de location à court terme et les contrats de location de faible valeur selon les exigences de la norme IFRS16. |                      |          |        |              |                          |
| 09                                                                                 | Les entités algériennes sont tenues à capitaliser                                                                                                                               |                      |          |        |              |                          |

|                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
|                                                                                                   | tous les contrats de location qui répondent aux nouvelles exigences de la norme IFRS16.                                                                                                                                                                               |  |  |  |  |  |
| 10                                                                                                | Les entités algériennes sont tenues de comptabiliser les contrats de location comme des actifs au titre du droit d'utilisation, et à comptabiliser la dette de location dans le bilan du preneur à la date de début de chaque contrat conformément à la norme IFRS16. |  |  |  |  |  |
| 11                                                                                                | Les entités algériennes doivent s'engager à comptabiliser les obligations locatives liées aux contrats de location à court terme ou de faible valeur sous la forme d'une charge dans le compte de résultat.                                                           |  |  |  |  |  |
| <b>II- Exigences d'évaluation des contrats de location selon IFRS16</b>                           |                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |  |
| 12                                                                                                | Les entités algériennes sont tenues d'appliquer le modèle de double évaluation des contrats de location conformément à la norme IFRS16.                                                                                                                               |  |  |  |  |  |
| 13                                                                                                | Les entités algériennes doivent mesurer le droit d'utilisation de l'actif loué au début du contrat au coût de revient.                                                                                                                                                |  |  |  |  |  |
| 14                                                                                                | Les entités algériennes doivent mesurer l'obligation locative au début du contrat à la valeur actualisée des loyers.                                                                                                                                                  |  |  |  |  |  |
| 15                                                                                                | Les entités algériennes doivent utiliser le modèle du coût de revient, ou d'autres modèles pour mesurer le droit d'utiliser l'actif loué après la date de début du contrat.                                                                                           |  |  |  |  |  |
| 16                                                                                                | Les entités algériennes doivent mesurer l'obligation locative après la date de début du contrat de location.                                                                                                                                                          |  |  |  |  |  |
| 17                                                                                                | Les entités algériennes sont tenues de remesurer l'obligation locative selon les cas définis par la norme IFRS16.                                                                                                                                                     |  |  |  |  |  |
| 18                                                                                                | Les entités algériennes sont tenues de suivre les mêmes méthodes d'évaluation du droit d'utiliser l'actif loué et de l'obligation locative.                                                                                                                           |  |  |  |  |  |
| <b>III- Exigences de présentation et d'information pour les contrats de location selon IFRS16</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |  |
| 19                                                                                                | Les entités algériennes sont tenues de présenter le droit d'utilisation de l'actif loué séparément des autres actifs dans l'état de la situation financière de preneur.                                                                                               |  |  |  |  |  |

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                               |  |  |  |  |  |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| 20 | Les entités algériennes sont tenues de présenter l'obligation locative séparément des autres passifs dans l'état de la situation financière de preneur.                                                                                                                       |  |  |  |  |  |
| 21 | Les entités algériennes sont tenues de présenter la charge d'intérêts sur l'obligation locative séparément de la dotation aux amortissements pour l'actif au titre du droit d'utilisation conformément à la norme IFRS16.                                                     |  |  |  |  |  |
| 22 | Les entités algériennes sont tenues de présenter les sorties de trésorerie se rapportant au principal de l'obligation locative dans les activités de financement.                                                                                                             |  |  |  |  |  |
| 23 | Les entités algériennes sont tenues de présenter les sorties de trésorerie se rapportant à la charge d'intérêts sur l'obligation locative dans les activités d'exploitation ou les activités de financement.                                                                  |  |  |  |  |  |
| 24 | Les entités algériennes sont tenues de présenter les paiements des loyers au titre de contrats de location à court terme, les paiements des loyers au titre de contrats de location de faible valeur et les paiements de loyers variables, dans les activités d'exploitation. |  |  |  |  |  |
| 25 | Les entités algériennes doivent fournir toutes les informations relatives aux actifs, passifs, charges et flux de trésorerie des contrats de location.                                                                                                                        |  |  |  |  |  |
| 26 | Les entités algériennes doivent fournir la réalité économique du contrat de location et non la forme juridique du contrat, ce qui permet plus de fidélité dans la présentation.                                                                                               |  |  |  |  |  |
| 27 | Les entités algériennes doivent fournir des informations qualitatives ou quantitatives détaillées sur les contrats de location, ce qui permet de mieux comprendre la nature, le montant et le moment de l'incertitude liée aux flux de trésorerie des contrats de location.   |  |  |  |  |  |

-Veuillez mettre un (X) dans la case appropriée

| N°                                                                                                          | Paragraphe                                                                                                                                                                                         | Tout à fait d'accord | d'accord | neutre | pas d'accord | Tout à fait pas d'accord |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------|--------|--------------|--------------------------|
| <b>I- L'impact de l'application de la norme IFRS16 sur le contenu des états financiers</b>                  |                                                                                                                                                                                                    |                      |          |        |              |                          |
| 28                                                                                                          | L'application de la norme IFRS 16 a un impact sur le montant total des actifs et passifs du preneur.                                                                                               |                      |          |        |              |                          |
| 29                                                                                                          | L'application de la norme IFRS16 conduit à exclure les charges de location simple du compte de résultat du preneur.                                                                                |                      |          |        |              |                          |
| 30                                                                                                          | L'application de la norme IFRS 16 a un impact sur le total des charges liées aux contrats de location.                                                                                             |                      |          |        |              |                          |
| 31                                                                                                          | L'application de la norme IFRS16 entraîne une variation de la valeur des bénéfices réalisés par le preneur.                                                                                        |                      |          |        |              |                          |
| 32                                                                                                          | L'application de la norme IFRS16 a un impact sur le montant des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation.                                                                              |                      |          |        |              |                          |
| 33                                                                                                          | L'application de la norme IFRS16 a un impact sur le montant des flux de trésorerie liés aux activités de financement.                                                                              |                      |          |        |              |                          |
| 34                                                                                                          | L'application de la norme IFRS16 a un impact sur le montant des capitaux propres.                                                                                                                  |                      |          |        |              |                          |
| 35                                                                                                          | La norme IFRS16 définit les nouveaux processus et méthodes comptables utilisés dans le traitement des contrats de location.                                                                        |                      |          |        |              |                          |
| 36                                                                                                          | La norme IFRS16 fournit une image fidèle de tous les contrats de location dans les entités.                                                                                                        |                      |          |        |              |                          |
| <b>II- L'impact de l'application de la norme IFRS16 sur les caractéristiques de l'information comptable</b> |                                                                                                                                                                                                    |                      |          |        |              |                          |
| 37                                                                                                          | La norme IFRS16 permet une meilleure compréhension des états financiers.                                                                                                                           |                      |          |        |              |                          |
| 38                                                                                                          | La norme IFRS16 fournit des informations fiables sur toutes les transactions liées aux contrats de location.                                                                                       |                      |          |        |              |                          |
| 39                                                                                                          | Lors de l'application de la norme IFRS16, les utilisateurs des états financiers n'ont pas besoin de l'assistance d'analystes pour comprendre les informations contenues dans les états financiers. |                      |          |        |              |                          |

|                                                                                                     |                                                                                                                                                                                             |  |  |  |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| 40                                                                                                  | La norme IFRS16 améliore la comparabilité des contrats de location pour plusieurs périodes au sein de la même unité économique ou avec d'autres unités.                                     |  |  |  |  |  |
| 41                                                                                                  | La norme IFRS16 fournit des informations qui peuvent faire la différence dans les décisions économiques des utilisateurs actuels et potentiels.                                             |  |  |  |  |  |
| 42                                                                                                  | IFRS16 fournit des informations qui aident les utilisateurs à déterminer le montant des actifs et passifs actuels et futurs que le preneur obtient par des contrats de location.            |  |  |  |  |  |
| 43                                                                                                  | La norme IFRS16 améliore la qualité de l'information comptable contenue dans les états financiers.                                                                                          |  |  |  |  |  |
| 44                                                                                                  | L'application de la norme IFRS16 conduit à l'expression fidèle des informations comptables résultant du traitement de l'ensemble des contrats de location d'une même manière.               |  |  |  |  |  |
| 45                                                                                                  | La norme IFRS16 permet de définir plus précisément le montant des obligations financières hors bilan.                                                                                       |  |  |  |  |  |
| 46                                                                                                  | La norme IFRS16 fournit des informations fiables sur les contrats de location.                                                                                                              |  |  |  |  |  |
| <b>III - L'impact de l'application de la norme IFRS16 sur les utilisateurs des états financiers</b> |                                                                                                                                                                                             |  |  |  |  |  |
| 47                                                                                                  | La norme IFRS16 permet aux investisseurs de mieux évaluer la situation financière et la performance financière d'un preneur.                                                                |  |  |  |  |  |
| 48                                                                                                  | L'objectif principal de La norme IFRS16 est de rendre le bilan plus attractif pour les investisseurs, ce qui affecte leurs choix et leur capacité à prendre des décisions d'investissement. |  |  |  |  |  |
| 49                                                                                                  | La norme IFRS16 permet aux analystes financiers de définir des indicateurs de performance financière et d'évaluer plus précisément la situation financière du preneur.                      |  |  |  |  |  |
| 50                                                                                                  | La norme IFRS16 aide les prêteurs à déterminer la véritable capacité financière d'un preneur.                                                                                               |  |  |  |  |  |
| 51                                                                                                  | La norme IFRS16 fournit aux prêteurs une image fidèle de la structure financière d'un preneur.                                                                                              |  |  |  |  |  |
| 52                                                                                                  | La norme IFRS16 permet aux prêteurs de prendre plus facilement des décisions de crédit.                                                                                                     |  |  |  |  |  |

## الملاحق

|    |                                                                                                                                                                       |  |  |  |  |  |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| 53 | La norme IFRS16 a un impact sur la valeur des primes et des distributions pouvant être reçues par les actionnaires, les travailleurs et autres.                       |  |  |  |  |  |
| 54 | La norme IFRS16 a un impact sur la valeur des unités économiques sur les marchés financiers.                                                                          |  |  |  |  |  |
| 55 | L'application de la norme IFRS16 nécessite des modifications de la réglementation, des lois et de la législation réglementant le traitement des contrats de location. |  |  |  |  |  |

### الملحق رقم 03: قائمة المحكمين للاستبيان

| الرقم | اسم ولقب المحكم  | الصفة        | مؤسسة الإنتماء |
|-------|------------------|--------------|----------------|
| 01    | عبد الحليم سعيدي | أستاذ        | جامعة بسكرة    |
| 02    | بشير بن عيشي     | أستاذ        | جامعة بسكرة    |
| 03    | بوعزيز شيشون     | أستاذ        | جامعة بسكرة    |
| 04    | معلي محمد        | محافظ حسابات | /              |
| 05    | علي نجاي         | محافظ حسابات | /              |

الملحق رقم 04: مخرجات التحليل الإحصائي

1 -البيانات العامة لمفردات عينة الدراسة

Table de fréquences

|        |             | المؤهل العلمي |             |                    |                    |
|--------|-------------|---------------|-------------|--------------------|--------------------|
|        |             | Fréquence     | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | ليسانس      | 48            | 35.3        | 35.3               | 35.3               |
|        | ماستر       | 27            | 19,9        | 19,9               | 55,2               |
|        | ماجستير     | 13            | 9,5         | 9,5                | 64,7               |
|        | دكتوراه     | 38            | 27.9        | 27.9               | 92,6               |
|        | شهادة مهنية | 10            | 7,4         | 7,4                | 100,0              |
|        | Total       | 136           | 100,0       | 100,0              |                    |

الوظيفة المهنية

|        |                         | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | خبير محاسب              | 21        | 15.4        | 15.4               | 15.4               |
|        | محافظ حسابات            | 47        | 34.6        | 34.6               | 50.0               |
|        | محاسب معتمد             | 11        | 8.09        | 8.09               | 58,09              |
|        | أستاذ جامعي متخصص       | 42        | 30,9        | 30,9               | 88.99              |
|        | محاسب في مؤسسة اقتصادية | 15        | 11,01       | 11,01              | 100,0              |
|        | Total                   | 136       | 100,0       | 100,0              |                    |

الخبرة المهنية



## الملاحق

|        |                    | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | 5 سنوات وأقل       | 1         | ,7          | ,7                 | ,7                 |
|        | من 06 إلى 10 سنوات | 15        | 11,0        | 11,0               | 11,8               |
|        | من 11 إلى 15 سنة   | 35        | 25,7        | 25,7               | 37,5               |
|        | 16 سنة فأكثر       | 85        | 62,5        | 62,5               | 100,0              |
|        | Total              | 136       | 100,0       | 100,0              |                    |

### الإطلاع على معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية

|        |     | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | نعم | 136       | 100,0       | 100,0              | 100,0              |

## 2 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

### Tests de normalité

|                                                   | Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup> |     |      | Shapiro-Wilk |     |      |
|---------------------------------------------------|---------------------------------|-----|------|--------------|-----|------|
|                                                   | Statistiques                    | ddl | Sig. | Statistiques | ddl | Sig. |
| القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي | ,073                            | 136 | ,076 | ,961         | 136 | ,001 |

a. Correction de signification de Lilliefors

### Tests de normalité

|                                      | Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup> |     |      | Shapiro-Wilk |     |      |
|--------------------------------------|---------------------------------|-----|------|--------------|-----|------|
|                                      | Statistiques                    | ddl | Sig. | Statistiques | ddl | Sig. |
| المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 | ,983                            | 136 | ,087 | ,100         | 136 | ,002 |

a. Correction de signification de Lilliefors

## 3 - صدق الاتساق الداخلي

3 ± نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

3-1-1 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الأول "متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"

Corrélations

| متطلبات إثبات عقود<br>الإيجار وفق معيار<br>IFRS16                                                                                        |                        |        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.                                                                  | Corrélation de Pearson | ,735** |
|                                                                                                                                          | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                          | N                      | 30     |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق معايير التمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة في دفاتر المستأجر وفق معيار IFRS16                            | Corrélation de Pearson | ,800** |
|                                                                                                                                          | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                          | N                      | 30     |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في تحديد عقود الإيجار قصيرة الأجل، وعقود الإيجار منخفضة القيمة حسب متطلبات معيار IFRS16                         | Corrélation de Pearson | ,686** |
|                                                                                                                                          | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                          | N                      | 30     |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16                                             | Corrélation de Pearson | ,778** |
|                                                                                                                                          | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                          | N                      | 30     |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية بموجب معيار IFRS16 الاعتراف بعقود الإيجار كأصول والتزامات في دفاتر المستأجر عند تاريخ بداية كل عقد               | Corrélation de Pearson | ,851** |
|                                                                                                                                          | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                          | N                      | 30     |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإثبات التزامات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل أو منخفضة القيمة في شكل مصروف في قائمة الدخل | Corrélation de Pearson | ,621** |
|                                                                                                                                          | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                          | N                      | 30     |

3-1-2 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثاني "متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"

Corrélations

| متطلبات قياس عقود<br>الإيجار وفق معيار<br>IFRS16 |  |  |
|--------------------------------------------------|--|--|
|--------------------------------------------------|--|--|

|                                                                                                                                                |                        |        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق نموذج القياس المزدوج لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار                                                 | Corrélation de Pearson | ,890** |
|                                                                                                                                                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                | N                      | 30     |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بقياس حق استخدام الأصل في بداية عقد الإيجار بالتكلفة                                                          | Corrélation de Pearson | ,951** |
|                                                                                                                                                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                | N                      | 30     |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في قياس التزام الإيجار في بداية عقد الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار                                          | Corrélation de Pearson | ,937** |
|                                                                                                                                                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                | N                      | 30     |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية استخدام نموذج التكلفة أو النماذج الأخرى التي جاء بها معيار IFRS16 لقياس حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار | Corrélation de Pearson | ,909** |
|                                                                                                                                                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                | N                      | 30     |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية قياس التزام الإيجار بعد تاريخ بداية عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16                                             | Corrélation de Pearson | ,939** |
|                                                                                                                                                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                | N                      | 30     |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في إعادة قياس التزام الإيجار حسب الحالات التي حددها معيار IFRS16 ومتابعة ذلك بدقة                                     | Corrélation de Pearson | ,644** |
|                                                                                                                                                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                | N                      | 30     |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإتباع نفس الطرق المحاسبية في قياس حق استخدام الأصل وكذا التزام الإيجار                                       | Corrélation de Pearson | ,863** |
|                                                                                                                                                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                | N                      | 30     |

3-1-3 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثالث " متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"

### Corrélations

| متطلبات العرض<br>والإفصاح عن عقود<br>الإيجار وفق معيار<br>IFRS16                                                                                                                                   |                        |        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------|
|                                                                                                                                                                                                    | Corrélation de Pearson | ,716** |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض حق استخدام الأصل ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى في ميزانية المستأجر                                                                                                    | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                                    | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                                    |                        |        |
|                                                                                                                                                                                                    | Corrélation de Pearson | ,784** |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض التزام الإيجار ضمن بند منفصل عن الالتزامات الأخرى في ميزانية المستأجر                                                                                                  | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                                    | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                                    |                        |        |
|                                                                                                                                                                                                    | Corrélation de Pearson | ,801** |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض مصروف الإهلاك الخاص بالأصل المستأجر بشكل منفصل عن مصروف الفائدة المترتبة عن التزام الإيجار في قائمة الدخل                                                  | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                                    | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                                    |                        |        |
|                                                                                                                                                                                                    | Corrélation de Pearson | ,838** |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بالمبلغ الرئيسي للالتزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية                                                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                                    | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                                    |                        |        |
|                                                                                                                                                                                                    | Corrélation de Pearson | ,736** |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                                    | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                                    |                        |        |
|                                                                                                                                                                                                    | Corrélation de Pearson | ,870** |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، أو العقود المنخفضة القيمة، أو دفعات الإيجار المتغيرة ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية     | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                                    | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                                    |                        |        |
|                                                                                                                                                                                                    | Corrélation de Pearson | ,462*  |

## الملاحق

|                                                                                                                                                                                                                        |                        |       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-------|
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والمصاريف والتدفقات النقدية الخاصة بعقود الإيجار                                                                                          | Sig. (bilatérale)      | ,010  |
|                                                                                                                                                                                                                        | N                      | 30    |
|                                                                                                                                                                                                                        | Corrélation de Pearson | ,407* |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بالإفصاح عن جوهر عقد الإيجار بدلا من الشكل القانوني للعقد مما يوفر أمانة أكثر في العرض                                                                                              | Sig. (bilatérale)      | ,026  |
|                                                                                                                                                                                                                        | N                      | 30    |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل | Corrélation de Pearson | ,460* |
|                                                                                                                                                                                                                        | Sig. (bilatérale)      | ,011  |
|                                                                                                                                                                                                                        | N                      | 30    |

### 3 2 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

3 2 1 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الأول " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية "

#### Corrélations

| تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية                                                            |                        |        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------|
|                                                                                                               | Corrélation de Pearson | ,528** |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على المبلغ الإجمالي للأصول والالتزامات في ميزانية المستأجر                            | Sig. (bilatérale)      | ,003   |
|                                                                                                               | N                      | 30     |
|                                                                                                               | Corrélation de Pearson | ,476** |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى استبعاد مصاريف الإيجار التشغيلي (الإيجار خارج الميزانية ) من قائمة الدخل للمستأجر | Sig. (bilatérale)      | ,008   |
|                                                                                                               | N                      | 30     |
|                                                                                                               | Corrélation de Pearson | ,442*  |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مجموع المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار                                             | Sig. (bilatérale)      | ,014   |
|                                                                                                               | N                      | 30     |
|                                                                                                               | Corrélation de Pearson | ,410*  |
| ينتج عن تطبيق معيار IFRS16 تغير في قيمة الأرباح المحققة من طرف المستأجر                                       | Sig. (bilatérale)      | ,025   |

## الملاحق

|                                                                                                           |                        |        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------|
|                                                                                                           | N                      | 30     |
|                                                                                                           | Corrélation de Pearson | ,724** |
| يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية                          | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                           | N                      | 30     |
|                                                                                                           | Corrélation de Pearson | ,577** |
| يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية                          | Sig. (bilatérale)      | ,001   |
|                                                                                                           | N                      | 30     |
|                                                                                                           | Corrélation de Pearson | ,703** |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مبلغ الأموال الخاصة ( حقوق المساهمين).                                        | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                           | N                      | 30     |
|                                                                                                           | Corrélation de Pearson | ,418*  |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في توضيح جميع العمليات والطرق المحاسبية الجديدة المستخدمة في معالجة عقود الإيجار | Sig. (bilatérale)      | ,021   |
|                                                                                                           | N                      | 30     |
|                                                                                                           | Corrélation de Pearson | ,395*  |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تقديم صورة واضحة عن جميع عقود الإيجار المبرمة من طرف الكيانات                 | Sig. (bilatérale)      | ,031   |
|                                                                                                           | N                      | 30     |

3 2 2 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثاني " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية "

### Corrélations

|                                                      |                        |                                                       |
|------------------------------------------------------|------------------------|-------------------------------------------------------|
|                                                      |                        | تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية |
|                                                      | Corrélation de Pearson | ,824**                                                |
| يساعد معيار IFRS16 على فهم القوائم المالية بشكل أفضل | Sig. (bilatérale)      | ,000                                                  |
|                                                      | N                      | 30                                                    |
|                                                      | Corrélation de Pearson | ,760**                                                |

|                                                                                                                                                                                              |                        |        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------|
| يوفر معيار IFRS16 معلومات كاملة تعبر بصدق عن كل العمليات المتعلقة بعقود الإيجار                                                                                                              | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                              | N                      | 30     |
| يوفر معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية الاستعانة بمحللين لغرض فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية                                                                                | Corrélation de Pearson | ,634** |
|                                                                                                                                                                                              | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                              | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                              | Corrélation de Pearson | ,731** |
| يساهم معيار IFRS16 في تعزيز إمكانية مقارنة عقود الإيجار لعدة فترات داخل نفس الوحدة الاقتصادية أو مع وحدات أخرى                                                                               | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                              | N                      | 30     |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات قادرة على التأثير وإحداث فرق في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون الحاليين والمرقبين                                                                      | Corrélation de Pearson | ,687** |
|                                                                                                                                                                                              | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                              | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                              | Corrélation de Pearson | ,843** |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات تساعد المستخدمين على تحديد حجم اعتماد المستأجر على عقود الإيجار للحصول على مختلف الأصول الحالية والمستقبلية وكذا الالتزامات المترتبة عليها                         | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                              | N                      | 30     |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية                                                                                                        | Corrélation de Pearson | ,784** |
|                                                                                                                                                                                              | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                              | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                              | Corrélation de Pearson | ,797** |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية الناتجة عن معاملة جميع عقود إيجار المستأجر معاملة واحدة وبالتالي تمثيل أكثر صدقا للأصول المستأجرة والالتزامات الناتجة عنها | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                                                                              | N                      | 30     |
| يمكن معيار IFRS16 من تحديد مقدار الالتزامات المالية خارج الميزانية بصورة أدق                                                                                                                 | Corrélation de Pearson | ,568** |
|                                                                                                                                                                                              | Sig. (bilatérale)      | ,001   |
|                                                                                                                                                                                              | N                      | 30     |
|                                                                                                                                                                                              | Corrélation de Pearson | ,807** |

|                                                             |                   |      |
|-------------------------------------------------------------|-------------------|------|
| يوفر معيار IFRS16 معلومات ذات موثوقية عالية عن عقود الإيجار | Sig. (bilatérale) | ,000 |
|                                                             | N                 | 30   |

3 2 3 نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي للمجال الثالث " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية

### Corrélations

| تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية                                                                                        |                        |        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------|
|                                                                                                                                             | Corrélation de Pearson | ,574** |
|                                                                                                                                             | Sig. (bilatérale)      | ,001   |
|                                                                                                                                             | N                      | 30     |
| يسمح معيار IFRS16 للمستثمرين بتقييم الوضع المالي والأداء المالي للمستأجر بشكل أفضل                                                          |                        |        |
|                                                                                                                                             | Corrélation de Pearson | ,670** |
|                                                                                                                                             | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                             | N                      | 30     |
| يهدف معيار IFRS16 أساساً إلى جعل الميزانية أكثر جاذبية للمستثمرين مما يؤثر على اختياراتهم ويدعم قدرتهم على اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية |                        |        |
|                                                                                                                                             | Corrélation de Pearson | ,493** |
|                                                                                                                                             | Sig. (bilatérale)      | ,006   |
|                                                                                                                                             | N                      | 30     |
| يمكن معيار IFRS16 المحللين الماليين من تحديد مؤشرات الأداء المالي وتقييم الوضع المالي للمستأجر بصورة أدق                                    |                        |        |
|                                                                                                                                             | Corrélation de Pearson | ,647** |
|                                                                                                                                             | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                             | N                      | 30     |
| يساعد معيار IFRS16 المقرضين على تحديد المقدرة المالية الحقيقية للمستأجر                                                                     |                        |        |
|                                                                                                                                             | Corrélation de Pearson | ,647** |
|                                                                                                                                             | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                             | N                      | 30     |
| يوفر معيار IFRS16 للمقرضين صورة واضحة وحقيقية عن الهيكل المالي للمستأجر                                                                     |                        |        |
|                                                                                                                                             | Corrélation de Pearson | ,733** |
|                                                                                                                                             | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                             | N                      | 30     |
| يسهل معيار IFRS16 عملية اتخاذ مختلف القرارات الائتمانية                                                                                     |                        |        |
|                                                                                                                                             | Corrélation de Pearson | ,733** |
|                                                                                                                                             | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                                             | N                      | 30     |



|                                                                                                                |                        |        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------|
|                                                                                                                | N                      | 30     |
|                                                                                                                | Corrélation de Pearson | ,748** |
| يؤثر معيار IFRS16 على قيمة المكافآت والتوزيعات التي يمكن أن يحصل عليها المساهمين والعمال وغيرهم                | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                | N                      | 30     |
|                                                                                                                | Corrélation de Pearson | ,597** |
| يؤثر معيار IFRS16 على قيمة الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية                                               | Sig. (bilatérale)      | ,000   |
|                                                                                                                | N                      | 30     |
|                                                                                                                | Corrélation de Pearson | ,279   |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى ضرورة إجراء تعديلات على الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تنظم معالجة عقود الإيجار | Sig. (bilatérale)      | ,135   |
|                                                                                                                | N                      | 30     |

#### 4 - ثبات أداة الدراسة

4-1 ثبات عبارات المحور الأول: متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلقة بعقود الإيجار

##### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,937              | 22                |

4-1-1 ثبات عبارات المجال الأول: متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16

##### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,838              | 6                 |

4-1-2 ثبات عبارات المجال الثاني: متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16

##### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
|                   |                   |

|   |      |
|---|------|
| 7 | ,931 |
|---|------|

4-1-3 ثبات عبارات المجال الثالث: متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16

#### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,840              | 9                 |

4-2 ثبات عبارات المحور الثاني: تأثير تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية

#### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,886              | 28                |

4-2-1 ثبات عبارات المجال الأول: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية

#### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,651              | 9                 |

4-2-2 ثبات عبارات المجال الثاني: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية

#### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,895              | 10                |

4-2-3 ثبات عبارات المجال الثالث: تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية

#### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,748              | 9                 |

ثبات كل عبارات الاستبيان

### Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,941              | 50                |

### 5 - تحليل العبارات واتجاهات الآراء

5-1 تحليل عبارات المحور الأول "متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار "

5-1-1 اتجاهات الآراء بخصوص عبارات المجال الأول "متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"

### Statistiques descriptives

|                                                                                                                                           | N   | Moyenne | Ecart type |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.                                                                   | 136 | 3,78    | ,605       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق معايير التمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة في دفاتر المستأجر وفق معيار IFRS16.                            | 136 | 3,85    | ,582       |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في تحديد عقود الإيجار قصيرة الأجل، وعقود الإيجار منخفضة القيمة حسب متطلبات معيار IFRS16.                         | 136 | 3,74    | ,658       |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16.                                             | 136 | 3,28    | ,776       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية بموجب معيار IFRS16 الاعتراف بعقود الإيجار كأصول والتزامات في دفاتر المستأجر عند تاريخ بداية كل عقد.               | 136 | 3,78    | ,617       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإثبات التزامات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل أو منخفضة القيمة في شكل مصروف في قائمة الدخل. | 136 | 3,87    | ,499       |
| متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16.                                                                                              | 136 | 3,7145  | ,46032     |
| N valide (liste)                                                                                                                          | 136 |         |            |

5-1-2 اتجاهات الآراء بخصوص عبارات المجال الثاني "متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"

### Statistiques descriptives

|                                                                                                       | N   | Moyenne | Ecart type |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق نموذج القياس المزدوج لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار        | 136 | 2,65    | 1,044      |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بقياس حق استخدام الأصل في بداية عقد الإيجار بالتكلفة.                | 136 | 2,64    | 1,113      |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في قياس التزام الإيجار في بداية عقد الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار | 136 | 2,53    | 1,115      |

## الملاحق

|                                                                                                                                                 |     |        |        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|--------|--------|
| تستطيع المؤسسات الجزائرية استخدام نموذج التكلفة أو النماذج الأخرى التي جاء بها معيار IFRS16 لقياس حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار. | 136 | 2,32   | 1,010  |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية قياس التزام الإيجار بعد تاريخ بداية عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16.                                             | 136 | 2,37   | ,926   |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في إعادة قياس التزام الإيجار حسب الحالات التي حددها معيار IFRS16 ومتابعة ذلك بدقة.                                     | 136 | 2,13   | ,859   |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإتباع نفس الطرق المحاسبية في قياس حق استخدام الأصل وكذا التزام الإيجار.                                       | 136 | 2,76   | 1,042  |
| متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16.                                                                                                     | 136 | 2,4874 | ,86075 |
| N valide (liste)                                                                                                                                | 136 |        |        |

3-1-5 اتجاهات الآراء بخصوص عبارات المجال الثالث "متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16"

### Statistiques descriptives

|                                                                                                                                                                                                    | N   | Moyenne | Ecart type |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|------------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض حق استخدام الأصل ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى في ميزانية المستأجر                                                                                                    | 136 | 3,76    | ,615       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض التزام الإيجار ضمن بند منفصل عن الالتزامات الأخرى في ميزانية المستأجر                                                                                                  | 136 | 3,74    | ,632       |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض مصروف الاهلاك الخاص بالأصل المستأجر بشكل منفصل عن مصروف الفائدة المترتبة عن التزام الإيجار في قائمة الدخل.                                                 | 136 | 3,69    | ,615       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بالمبلغ الرئيسي لالتزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                                                | 136 | 3,76    | ,611       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية | 136 | 3,68    | ,641       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، أو العقود المنخفضة القيمة، أو دفعات الإيجار المتغيرة ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.    | 136 | 3,66    | ,772       |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والمصاريف والتدفقات النقدية الخاصة بعقود الإيجار.                                                                     | 136 | 3,52    | ,788       |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بالإفصاح عن جوهر عقد الإيجار بدلا من الشكل القانوني للعقد مما يوفر أمانة أكثر في العرض                                                                          | 136 | 3,56    | ,777       |

## الملاحق

|                                                                                                                                                                                                                          |     |        |        |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|--------|--------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكيد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل. | 136 | 3,02   | ,802   |
| متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16.                                                                                                                                                                 | 136 | 3,6005 | ,49161 |
| N valide (liste)                                                                                                                                                                                                         | 136 |        |        |

**5-2 تحليل عبارات المحور الثاني " تأثير تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار على القوائم المالية "**

**5-2-1 اتجاهات الآراء بخصوص عبارات المجال الأول: " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية "**

### Statistiques descriptives

|                                                                                                               | N   | Moyenne | Ecart type |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|------------|
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على المبلغ الإجمالي للأصول والالتزامات في ميزانية المستأجر                            | 136 | 4,73    | ,447       |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى استبعاد مصاريف الإيجار التشغيلي (الإيجار خارج الميزانية ) من قائمة الدخل للمستأجر | 136 | 4,34    | ,574       |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مجموع المصاريف المتعلقة بعقود الإيجار                                             | 136 | 4,20    | ,555       |
| ينتج عن تطبيق معيار IFRS16 تغير في قيمة الأرباح المحققة من طرف المستأجر                                       | 136 | 4,16    | ,475       |
| يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية                              | 136 | 4,38    | ,621       |
| يترتب عن تطبيق معيار IFRS16 تأثير على مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية                              | 136 | 4,44    | ,555       |
| يؤثر تطبيق معيار IFRS16 على مبلغ الأموال الخاصة ( حقوق المساهمين).                                            | 136 | 4,29    | ,771       |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في توضيح جميع العمليات والطرق المحاسبية الجديدة المستخدمة في معالجة عقود الإيجار     | 136 | 4,11    | ,706       |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تقديم صورة واضحة عن جميع عقود الإيجار المبرمة من طرف الكيانات                     | 136 | 4,27    | ,509       |
| تأثير تطبيق معيار IFRS16 على محتوى القوائم المالية                                                            | 136 | 4,3252  | ,36681     |
| N valide (liste)                                                                                              | 136 |         |            |

**5-2-2 اتجاهات الآراء بخصوص عبارات المجال الثاني: " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية "**

### Statistiques descriptives

## الملاحق

|                                                                                                                                                                                              | N   | Moyenne | Ecart type |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|------------|
| يساعد معيار IFRS16 على فهم القوائم المالية بشكل أفضل                                                                                                                                         | 136 | 4,37    | ,499       |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات كاملة تعبر بصدق عن كل العمليات المتعلقة بعقود الإيجار                                                                                                              | 136 | 4,36    | ,512       |
| يوفر معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية الاستعانة بمحللين لغرض فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية                                                                                | 136 | 3,80    | ,768       |
| يساهم معيار IFRS16 في تعزيز إمكانية مقارنة عقود الإيجار لعدة فترات داخل نفس الوحدة الاقتصادية أو مع وحدات أخرى                                                                               | 136 | 4,13    | ,725       |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات قادرة على التأثير وإحداث فرق في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون الحاليين والمرتقبين                                                                     | 136 | 4,04    | ,654       |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات تساعد المستخدمين على تحديد حجم اعتماد المستأجر على عقود الإيجار للحصول على مختلف الأصول الحالية والمستقبلية وكذا الالتزامات المترتبة عليها                         | 136 | 3,63    | ,806       |
| يساهم تطبيق معيار IFRS16 في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية                                                                                                        | 136 | 4,11    | ,567       |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية الناتجة عن معاملة جميع عقود إيجار المستأجر معاملة واحدة وبالتالي تمثيل أكثر صدقا للأصول المستأجرة والالتزامات الناتجة عنها | 136 | 4,00    | ,584       |
| يمكن معيار IFRS16 من تحديد مقدار الالتزامات المالية خارج الميزانية بصورة أدق                                                                                                                 | 136 | 3,94    | ,641       |
| يوفر معيار IFRS16 معلومات ذات موثوقية عالية عن عقود الإيجار                                                                                                                                  | 136 | 4,21    | ,589       |
| تأثير تطبيق معيار IFRS16 على خصائص المعلومة المحاسبية                                                                                                                                        | 136 | 4,0596  | ,43160     |
| N valide (liste)                                                                                                                                                                             | 136 |         |            |

5-2-3 اتجاهات الآراء بخصوص عبارات المجال الثالث: " تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية"

### Statistiques descriptives

|                                                                                                                                            | N   | Moyenne | Ecart type |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|------------|
| يسمح معيار IFRS16 للمستثمرين بتقييم الوضع المالي والأداء المالي للمستأجر بشكل أفضل                                                         | 136 | 4,13    | ,468       |
| يهدف معيار IFRS16 أساسا إلى جعل الميزانية أكثر جاذبية للمستثمرين مما يؤثر على اختياراتهم ويدعم قدرتهم على اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية | 136 | 4,15    | ,480       |
| يمكن معيار IFRS16 المحللين الماليين من تحديد مؤشرات الأداء المالي وتقييم الوضع المالي للمستأجر بصورة أدق                                   | 136 | 4,14    | ,458       |
| يساعد معيار IFRS16 المقرضين على تحديد المقدرة المالية الحقيقية للمستأجر                                                                    | 136 | 4,09    | ,463       |

## الملاحق

|                                                                                                                |     |        |        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|--------|--------|
| يوفر معيار IFRS16 للمقرضين صورة واضحة وحقيقية عن الهيكل المالي للمستأجر                                        | 136 | 4,17   | ,431   |
| يسهل معيار IFRS16 عملية اتخاذ مختلف القرارات الانتمانية                                                        | 136 | 4,07   | ,599   |
| يؤثر معيار IFRS16 على قيمة المكافآت والتوزيعات التي يمكن أن يحصل عليها المساهمين والعمال وغيرهم                | 136 | 3,86   | ,732   |
| يؤثر معيار IFRS16 على قيمة الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية                                               | 136 | 3,12   | ,802   |
| يؤدي تطبيق معيار IFRS16 إلى ضرورة إجراء تعديلات على الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تنظم معالجة عقود الإيجار | 136 | 4,75   | ,483   |
| تأثير تطبيق معيار IFRS16 على مستخدمي القوائم المالية                                                           | 136 | 4,0531 | ,32088 |
| N valide (liste)                                                                                               | 136 |        |        |

### 6 - اختبار فرضيات الدراسة

#### 6-1 اختبار الفرضية الأولى

##### 6-1-1 اختبار الفرضية الفرعية 01

#### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

|                                                                                                                   | t      | ddl | Sig.<br>(bilatéral) | Différence<br>moyenne | Intervalle de<br>confiance de la<br>différence à 95 % |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----|---------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------|-----------|
|                                                                                                                   |        |     |                     |                       | Inférieur                                             | Supérieur |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق الشروط الجديدة التي جاء بها معيار IFRS16.                                           | 15,029 | 135 | ,000                | ,779                  | ,68                                                   | ,88       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق معايير التمييز بين عقود الإيجار وعقود الخدمة في دفاتر المستأجر وفق معيار IFRS16.    | 16,938 | 135 | ,000                | ,846                  | ,75                                                   | ,94       |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في تحديد عقود الإيجار قصيرة الأجل، وعقود الإيجار منخفضة القيمة حسب متطلبات معيار IFRS16. | 13,030 | 135 | ,000                | ,735                  | ,62                                                   | ,85       |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في رسملة جميع عقود الإيجار التي تستوفي الشروط الجديدة لمعيار IFRS16.                     | 4,197  | 135 | ,000                | ,279                  | ,15                                                   | ,41       |

## الملاحق

|                                                                                                                                           |        |     |      |      |     |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----|------|------|-----|-----|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية بموجب معيار IFRS16 الاعتراف بعقود الإيجار كأصول والتزامات في دفاتر المستأجر عند تاريخ بداية كل عقد.               | 14,733 | 135 | ,000 | ,779 | ,67 | ,88 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بإثبات التزامات الإيجار المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل أو منخفضة القيمة في شكل مصروف في قائمة الدخل. | 20,277 | 135 | ,000 | ,868 | ,78 | ,95 |

### Statistiques sur échantillon uniques

|                                             | N   | Moyenne | Ecart type | Moyenne erreur standard |
|---------------------------------------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 | 136 | 3,7145  | ,46032     | ,03947                  |

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

|                                             | t      | ddl | Sig.<br>(bilatéral) | Différence<br>moyenne | Intervalle de confiance<br>de la différence à 95 % |           |
|---------------------------------------------|--------|-----|---------------------|-----------------------|----------------------------------------------------|-----------|
|                                             |        |     |                     |                       | Inférieur                                          | Supérieur |
| متطلبات إثبات عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 | 18,100 | 135 | ,000                | ,71446                | ,6364                                              | ,7925     |

02-1-6 اختبار الفرضية الفرعية

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

|                                                                                                | t      | ddl | Sig.<br>(bilatéral) | Différence<br>moyenne | Intervalle de confiance de la<br>différence à 95 % |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----|---------------------|-----------------------|----------------------------------------------------|-----------|
|                                                                                                |        |     |                     |                       | Inférieur                                          | Supérieur |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية تطبيق نموذج القياس المزدوج لكل من حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار | -3,944 | 135 | ,000                | -,353                 | -,53                                               | -,18      |



## الملاحق

|                                                                                                                                                 |         |     |      |       |       |      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-----|------|-------|-------|------|
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بقياس حق استخدام الأصل في بداية عقد الإيجار بالتكلفة.                                                          | -3,774  | 135 | ,000 | -,360 | -,55  | -,17 |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في قياس التزام الإيجار في بداية عقد الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار                                           | -4,921  | 135 | ,000 | -,471 | -,66  | -,28 |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية استخدام نموذج التكلفة أو النماذج الأخرى التي جاء بها معيار IFRS16 لقياس حق استخدام الأصل بعد تاريخ بداية عقد الإيجار. | -7,809  | 135 | ,000 | -,676 | -,85  | -,51 |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية قياس التزام الإيجار بعد تاريخ بداية عقد الإيجار وفق متطلبات معيار IFRS16.                                             | -7,867  | 135 | ,000 | -,625 | -,78  | -,47 |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في إعادة قياس التزام الإيجار حسب الحالات التي حددها معيار IFRS16 ومتابعة ذلك بدقة.                                     | -11,779 | 135 | ,000 | -,868 | -1,01 | -,72 |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام باتباع نفس الطرق المحاسبية في قياس حق استخدام الأصل وكذا التزام الإيجار.                                       | -2,634  | 135 | ,009 | -,235 | -,41  | -,06 |

### Statistiques sur échantillon uniques

|                                            | N   | Moyenne | Ecart type | Moyenne erreur standard |
|--------------------------------------------|-----|---------|------------|-------------------------|
| متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 | 136 | 2,4874  | ,86075     | ,07381                  |

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

| t                                          | ddl    | Sig.<br>(bilatéral) | Différence<br>moyenne | Intervalle de confiance<br>de la différence à 95 % |           |
|--------------------------------------------|--------|---------------------|-----------------------|----------------------------------------------------|-----------|
|                                            |        |                     |                       | Inférieur                                          | Supérieur |
| متطلبات قياس عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 | -6,945 | 135                 | ,000                  | -,51261                                            | -,6586    |

3-1-6 اختبار الفرضية الفرعية 03

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

## الملاحق

|                                                                                                                                                                                                                         | t      | ddl | Sig.<br>(bilatéral) | Différence<br>moyenne | Intervalle de confiance<br>de la différence à 95 % |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----|---------------------|-----------------------|----------------------------------------------------|-----------|
|                                                                                                                                                                                                                         |        |     |                     |                       | Inférieur                                          | Supérieur |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض حق استخدام الأصل ضمن بند منفصل عن الأصول الأخرى في ميزانية المستأجر                                                                                                                         | 14,371 | 135 | ,000                | ,757                  | ,65                                                | ,86       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية عرض التزام الإيجار ضمن بند منفصل عن الالتزامات الأخرى في ميزانية المستأجر                                                                                                                       | 13,695 | 135 | ,000                | ,743                  | ,64                                                | ,85       |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض مصروف الاهتلاك الخاص بالأصل المستأجر بشكل منفصل عن مصروف الفائدة المترتبة عن التزام الإيجار في قائمة الدخل.                                                                     | 13,110 | 135 | ,000                | ,691                  | ,59                                                | ,80       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بالمبلغ الرئيسي لالتزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.                                                                     | 14,585 | 135 | ,000                | ,765                  | ,66                                                | ,87       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية للجزء المتعلق بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية                      | 12,448 | 135 | ,000                | ,684                  | ,58                                                | ,79       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية الالتزام بعرض المدفوعات النقدية المتعلقة بعقود الإيجار قصيرة الأجل، أو العقود المنخفضة القيمة، أو دفعات الإيجار المتغيرة ضمن بند التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.                         | 9,998  | 135 | ,000                | ,662                  | ,53                                                | ,79       |
| تتحكم المؤسسات الجزائرية في الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والمصاريف والتدفقات النقدية الخاصة بعقود الإيجار.                                                                                          | 7,721  | 135 | ,000                | ,522                  | ,39                                                | ,66       |
| تستطيع المؤسسات الجزائرية الالتزام بالإفصاح عن جوهر عقد الإيجار بدلا من الشكل القانوني للعقد مما يوفر أمانة أكثر في العرض                                                                                               | 8,386  | 135 | ,000                | ,559                  | ,43                                                | ,69       |
| يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن معلومات نوعية أو كمية حول عقود الإيجار، وتوفير التفصيل الكافي الذي يساعد على فهم طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية لعقود الإيجار بشكل أفضل. | ,321   | 135 | ,749                | ,022                  | -,11                                               | ,16       |

### Statistiques sur échantillon uniques

| N | Moyenne | Ecart type | Moyenne erreur standard |
|---|---------|------------|-------------------------|
|---|---------|------------|-------------------------|

## الملاحق

|                                                         |     |        |        |        |
|---------------------------------------------------------|-----|--------|--------|--------|
| متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 | 136 | 3,6005 | ,49161 | ,04216 |
|---------------------------------------------------------|-----|--------|--------|--------|

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

|                                                            | t      | ddl | Sig.<br>(bilatéral) | Différence<br>moyenne | Intervalle de confiance<br>de la différence à 95 % |           |
|------------------------------------------------------------|--------|-----|---------------------|-----------------------|----------------------------------------------------|-----------|
|                                                            |        |     |                     |                       | Inférieur                                          | Supérieur |
| X3 متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار وفق معيار IFRS16 | 14,245 | 135 | ,000                | ,60049                | ,5171                                              | ,6839     |

### 2-6 اختبار الفرضية الثانية

#### Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables introduites                   | Variables éliminées | Méthode    |
|--------|-----------------------------------------|---------------------|------------|
| 1      | متطلبات إثبات عقود الإيجار <sup>b</sup> | .                   | Introduire |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

#### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,526 <sup>a</sup> | ,276   | ,271          | ,25918                          |

a. Prédicteurs : (Constante), متطلبات إثبات عقود الإيجار

#### ANOVA<sup>a</sup>

|   | Modèle     | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F      | Sig.              |
|---|------------|------------------|-----|-------------|--------|-------------------|
| 1 | Régression | 3,440            | 1   | 3,440       | 51,210 | ,000 <sup>b</sup> |
|   | de Student | 9,001            | 134 | ,067        |        |                   |

## الملاحق

|       |        |     |  |  |  |
|-------|--------|-----|--|--|--|
| Total | 12,441 | 135 |  |  |  |
|-------|--------|-----|--|--|--|

a. Variable dépendante : القوائم المالية

b. Prédicteurs : (Constante), متطلبات إثبات عقود الإيجار

### Coefficients<sup>a</sup>

|        |             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés |        |      |
|--------|-------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
| Modèle |             | B                             | Erreur standard | Bêta                      | t      | Sig. |
| 1      | (Constante) | 2,858                         | ,181            |                           | 15,757 | ,000 |
|        | X1          | ,347                          | ,048            | ,526                      | 7,156  | ,000 |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

### 3-6 اختبار الفرضية الثالثة

## Régression

### Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables introduites                  | Variables éliminées | Méthode    |
|--------|----------------------------------------|---------------------|------------|
| 1      | متطلبات قياس عقود الإيجار <sup>b</sup> | .                   | Introduire |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,193 <sup>a</sup> | ,037   | ,030          | ,29895                          |

a. Prédicteurs : (Constante), متطلبات قياس عقود الإيجار

### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F     | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|-------------|-------|-------------------|
| 1 Régression | ,466             | 1   | ,466        | 5,209 | ,024 <sup>b</sup> |

## الملاحق

|            |        |     |      |  |  |
|------------|--------|-----|------|--|--|
| de Student | 11,976 | 134 | ,089 |  |  |
| Total      | 12,441 | 135 |      |  |  |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

b. Prédictors : (Constante), متطلبات قياس عقود الإيجار

### Coefficients<sup>a</sup>

|        |             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés |        |      |
|--------|-------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
| Modèle |             | B                             | Erreur standard | Bêta                      | t      | Sig. |
| 1      | (Constante) | 3,976                         | ,079            |                           | 50,557 | ,000 |
|        | X2          | ,068                          | ,030            | ,193                      | 2,282  | ,024 |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

## 4-6 اختبار الفرضية الرابعة

## Régression

### Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables introduites                               | Variables éliminées | Méthode    |
|--------|-----------------------------------------------------|---------------------|------------|
| 1      | متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار <sup>b</sup> | .                   | Introduire |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,365 <sup>a</sup> | ,133   | ,127          | ,28372                          |

a. Prédictors : (Constante), متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار

### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F      | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|-------------|--------|-------------------|
| 1 Régression | 1,655            | 1   | 1,655       | 20,559 | ,000 <sup>b</sup> |

## الملاحق

|            |        |     |      |  |  |
|------------|--------|-----|------|--|--|
| de Student | 10,786 | 134 | ,080 |  |  |
| Total      | 12,441 | 135 |      |  |  |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

b. Prédictors : (Constante), متطلبات العرض والإفصاح عن عقود الإيجار

### Coefficients<sup>a</sup>

|        |             | Coefficients non standardisés |                 | Coefficients standardisés |        |      |
|--------|-------------|-------------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
| Modèle |             | B                             | Erreur standard | Bêta                      | t      | Sig. |
| 1      | (Constante) | 3,335                         | ,180            |                           | 18,478 | ,000 |
|        | X3          | ,225                          | ,050            | ,365                      | 4,534  | ,000 |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

## 5-6 اختبار الفرضية الرئيسية

## Régression

### Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>

| Modèle | Variables introduites                             | Variables éliminées | Méthode    |
|--------|---------------------------------------------------|---------------------|------------|
| 1      | <sup>b</sup> المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 | .                   | Introduire |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

### Récapitulatif des modèles

| Modèle | R                 | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|--------|-------------------|--------|---------------|---------------------------------|
| 1      | ,409 <sup>a</sup> | ,167   | ,161          | ,27812                          |

a. Prédictors : (Constante), IFRS16 المعيار الدولي للإبلاغ المالي

### ANOVA<sup>a</sup>

| Modèle       | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F      | Sig.              |
|--------------|------------------|-----|-------------|--------|-------------------|
| 1 Régression | 2,077            | 1   | 2,077       | 26,847 | ,000 <sup>b</sup> |

## الملاحق

|            |        |     |      |  |  |
|------------|--------|-----|------|--|--|
| de Student | 10,365 | 134 | ,077 |  |  |
| Total      | 12,441 | 135 |      |  |  |

a. Variable dépendante : القوائم المالية

b. Prédicteurs : (Constante), المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16

### Coefficients<sup>a</sup>

| Coefficients non standardisés |       |                 | Coefficients standardisés |        |      |
|-------------------------------|-------|-----------------|---------------------------|--------|------|
| Modèle                        | B     | Erreur standard | Bêta                      | t      | Sig. |
| 1 (Constante)                 | 3,301 | ,165            |                           | 20,030 | ,000 |
| X                             | ,259  | ,050            | ,409                      | 5,181  | ,000 |

a. Variable dépendante : القوائم المالية