

أهمية التعديلات الحاصلة في الممارسات المحاسبية لعقود الإيجار في ظل تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16)

The importance of the amendments made in the accounting practices of lease contracts in light of the application of the International Financial Reporting Standard (IFRS 16)

فؤاد صديقي¹*

¹ جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، (fouadseddiki@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 27 جويلية 2023؛ تاريخ المراجعة: 10 جانفي 2024؛ تاريخ القبول: 12 مارس 2024

ملخص: تتوزع جميع العقود ذات خصائص الإيجار الى صنفين الاول إيجار تمويلي والثاني إيجار تشغيلي بسيط، هذه الدراسة تعالج إشكالية أساسية تتمثل في تحليل أهمية المستجدات المتعلقة بالممارسات المحاسبية لعقود الإيجار نتيجة لتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16) الذي يعوض المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17) خلصت نتائج الدراسة الى ان تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) يضمن تحقيق التغير الرئيسي والمستهدف لطريقة تعامل المستأجرين مع عقود الإيجار، وكذا وجود أهمية لتعزيز مستوى تقديم المعلومات بما يضمن التحليل الجوهرى لتلك العقود، بالإضافة الى ضرورة تعزيز مستوى الإفصاح المحاسبي عند الحالات الاستثنائية مثل ظروف إعادة التفاوض حول العقد. الكلمات المفتاح: معايير محاسبة دولية، النظام المحاسبي المالي، عقد الإيجار، عقد تشغيلي. تصنيف JEL: M41

Abstract: All contracts with leasing characteristics are divided into two categories, the first is a financing lease and the second is a simple operating lease, This study addresses a basic problem represented in analyzing the importance of developments related to accounting practices for lease contracts, As a result of applying the International Financial Reporting Standard (IFRS 16) which replaces the International Accounting Standard (IAS 17).

The results of the study concluded that the application of this standard (IFRS 16) ensures the achievement of the main and targeted change in the way tenants deal with lease contracts, As well as the importance of enhancing the level of information provision to ensure the fundamental analysis of those contracts, In addition to the need to enhance the level of accounting disclosure in exceptional cases, such as the conditions of renegotiation of the contract.

Keywords: IAS/IFRS, financial accounting system, lease contract, operating contract;

Jel Classification Codes : M41

* صديقي فؤاد.

I- تمهيد :

انعكس إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 على النظام المحاسبي الدولي وكذا النظم المحلية ، حيث يحدد هذا المعيار كيفية التعرف على عقود الإيجار وقياسها وعرضها والإفصاح عنها. اين يوفر هذا الأخير نموذجًا محاسبيًا واحدًا للمستأجر ، حيث نجد من جهة ان المستأجرين مطالبون بالاعتراف بالاصول والخصوم لجميع عقود الإيجار عندما لا تتجاوز مدة الإيجار 12 شهرًا أو يكون الأصل الأساسي ذو قيمة منخفضة وغير مهمة نسبيًا ، من جهة اخر يواصل المؤجرون تصنيف عقود الإيجار على أنها تشغيلية أو تمويلية ، مع نصح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 لمحاسبة المؤجر دون تغيير جوهري عن سابقتها عند تطبيق المعيار المحاسبة الدولي 17. تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 في يناير 2016 حيث ينطبق على فترات التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2019.

طرح الإشكالية :

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الذي يستمد احكامه من المعايير المحاسبية عند اخر مستجدات في 2007 سنة انجاز المشروع نجد ان المعيار IAS17 (عقود الإيجار) يتوافق تمام مع احكام النظام المحاسبي المالي في مجالات تحديد المفاهيم وشروط التسجيل والقياس والإفصاح (لخضر، 2021)، كما ان تسجيل عقود الإيجار يكون دون عقود الخدمة عكس ما كان معمولًا به في المعيار IAS17، حيث يتفق هذا الأخير في ممارساته مع ما هو معمول به في SCF (سايج، 2021)، من جهة أخرى نجد أن المعيار المحاسبي الإسلامي هو كذلك يعتمد على الوعد بالتملك في حالة تصنيف عقود الإيجار التمويلي مقارنة بالنظام المحاسبي المالي الذي يتم فيه تغليب الجوهر الاقتصادي على الجانب القانوني حسب (سعدي، علون . و صالح، 2021)

عند مقارنة المعيار IAS17 (عقود الإيجار) نجد اختلاف جوهري مع المعيار الدولي الجديد الذي يعترف بنموذج واحد فقط في المحاسبة على عقد الإيجار، كما يتم الاعتراف بالإيجار كأصل حق الاستخدام وكذلك في المقابل كالتزام في قائمة المركز المالي (سايج، 2021)، من هنا تبرز ضرورة مواكبة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي، حسب المعيار IFRS 16 ، و هذا من أجل زيادة الشفافية في القوائم المالية لتفيد مستعمليها بصدق أكثر. (دباح و عبد الحميد، 2019).

من خلال ما سبق تبرز الإشكالية الرئيسية وهي:

- ما مدى أهمية التعديلات الحاصلة للممارسات المحاسبية الخاصة بعقود الإيجار في ظل تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16)

للإجابة على الإشكالية الرئيسية نختبر الفرضية التالية :

- تكتسي التعديلات الحاصلة للممارسات المحاسبية الخاصة بعقود الإيجار أهمية كبيرة في ظل تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16)

للإجابة على الإشكالية الرئيسية نضع الأسئلة الفرعية التالية :

- هل يضمن تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) إمكانية تحقيق التغيير الرئيسي والمستهدف لطريقة تعامل المستأجرين مع عقود الإيجار؛

- ما مدى ضرورة تعزيز مستوى تقديم المعلومات بما يساهم في التحليل الجوهري لتلك العقود؛

- فيما يتمثل مستوى الإفصاح المحاسبي المناسب للحالات الاستثنائية عند إعادة التفاوض حول العقد.

لاختبار الفرضية الرئيسية نختبر صحة الفرضيات الفرعية التالية :

- يضمن تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) إمكانية تحقيق التغيير الرئيسي والمستهدف لطريقة تعامل المستأجرين مع عقود الإيجار؛

- وجود أهمية لضرورة تعزيز مستوى تقديم المعلومات بما يساهم في التحليل الجوهري لتلك العقود؛

- ضرورة تعزيز مستوى الإفصاح المحاسبي للحالات الاستثنائية عند إعادة التفاوض حول العقد.

1.I- مفهوم عقد الإيجار

تعريف عقد الإيجار : وضع المشرع الجزائري تعريف قانوني لعقد الإيجار في م. 467 المعدلة بقانون 07-05 بتاريخ 2007/05/13 على أنه: "عقد يُمكن المؤجر بمقتضاه المستأجر من الانتفاع بشيء لمدة محددة مقابل بدل إيجار معلوم." ويكون الثمن في الأصل مالا، إلا أنه يجوز أن يكون هذا البديل تقديم عمل.

يوضح هذا التعريف ويبرز أن عناصر الإيجار هي التمكين من الانتفاع و كذا الأجرة والمدة. و حيث يلاحظ مدى تحديد هذا التعريف بالمقارنة مع التعريفات التي جاء بها المشرع في القانون 07-05 اين تم تعديل المادة القديمة التي كانت تنص على أنه: "ينعقد الإيجار بمقتضى عقد بين المؤجر والمستأجر."

تتم المادة الأخيرة بانعقاد عقد الإيجار بالإضافة إلى أنها تجمع بين التعريف، ويلاحظ أيضا أن هذه المادة المعدلة لا ينصب موضوعها فقط على السكنات أو الأماكن المعدة للسكن. بحيث أن عقد الإيجار ينصب على عدة مواضيع أو محلات مثلا السكنات والأراضي الفلاحية والمحلات المخصصة للمهن. ونجد أن المادة الجديدة جعلت من الالتزام بالتمكين من الانتفاع شرطا أساسيا بحيث يعتبر التزام إيجابي. فيجب على المؤجر تسليم العين المؤجرة لتمكين المستأجر من الانتفاع بها.

I.2- خصائص عقد الإيجار ومميزاته عن العقود الأخرى:

I.2-1 خصائص عقد الإيجار

- نستخلص من خلال تعريف عقد الإيجار المدني أن لهذا العقد مجموعة من الخصائص تتمثل في:
- 1- عقد مسمى: أي أن المشرع الجزائري نظم أحكام هذا العقد عن طريق التشريع.
- 2- عقد رضائي: يكفي شرط التراضي بين المتعاقدين فضلا عن المحل والسبب.
- 3- عقد ملزم للجانبين: حيث ينشأ التزامات وحقوق لكلا طرفي العقد.
- 4- عقد معاوضة: يقصد به حصول كل من المتعاقدين على مقابل نتيجة للالتزام بالعقد.
- 5- عقد مؤقت: تمثل جوهر عقد الإيجار حيث أن عقد الإيجار يكون محدد المدة باتفاق الطرفين.
- 6- العقود المحددة: تحدد الالتزامات والحقوق الناتجة عن العقد عند إبرام العقد.
- 7- لا يعطي للمستأجر حقا عينيا في الشيء في المؤجر أي أنه ينشأ التزامات شخصية فقط لكلا الطرفين مثل نقل الملكية.

I.2-2 تمييز عقد الإيجار عن العقود الأخرى : يمكن توضيح أوجه الاختلاف فيما يلي:

عقد الإيجار	أوجه الاختلاف مع عقود أخرى
يقع على منفعة الشيء فقط	عقد البيع: يقع على ملكية الشيء فهو عقد ناقل للملكية
الذي يكون لقاء أجر معلوم	عقد العارية: من عقود التبرع حيث أن المستعير لا يدفع أجرا للمعير
يرد على منفعة شيء	عقد العمل: يرد على القيام بعمل معين
يرد فقط على الانتفاع بالشيء دون التصرف	عقد الوكالة: يميز للموكل له التصرف في الشيء
المستأجر ينتفع بالعين المؤجرة له	عقد الوديعة: والمودع عنده لا يتمتع بحق الانتفاع بالإضافة
لا يحتفظ بالشيء على سبيل الملكية	عقد البيع الإيجاري: عقود ترد على منقولات أو عقارات يحتفظ بالشيء على سبيل الملكية

المصدر: من اعداد الباحث

II - الطريقة والأدوات : توجهات مهمة حسب تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16)

ضرورة الفصل بين مكونات العقد :

يحتوي عقد الإيجار على مكون الإيجار وكذا العناصر الإضافية للتأجير وغير التأجير ، مثل استئجار أحد الأصول إضافة الى توفير خدمة الصيانة ، حيث يتعين على المستأجرين تخصيص المقابل المستحق وذلك على أساس الأسعار المستقلة النسبية ، ويجب كذلك تقدير مدى إذا كانت الأسعار التي يمكن ملاحظتها غير متوفرة بسهولة.

يجوز كطريقة عملية للمستأجر أن يختار حسب صنف الأصول الأساسية ، عدم فصل المكونات ذات طبيعة غير إيجارية عن المكونات الأخرى للتأجير ، وبدلا عدم الفصل يقوم بتخصيص جميع المكونات كعقود إيجار. حيث تسجيل عقود الإيجار فقط دون عقود الخدمة عكس ما كان معمولاً به في المعيار IAS17 هذا الأخير يتفق في ممارساته مع ما هو معمول به في SCF (سايح، 2021)

يجب على المؤجرين تطبيق تخصيص الاعتمادات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 15 " العوائد مع العملاء".

التعريفات الرئيسية:

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار: هو معدل الفائدة الذي ينتج قيمة حالية تمثل مدفوعات الإيجار حيث تكون القيمة المتبقية غير المضمونة مساوية لمجموع القيمة العادلة للأصل الأساسي و وكذا مختلف التكاليف المباشرة الأولية للمؤجر (PLUS, 2019).

مدة الإيجار: وتشمل ما يلي :

- فترة أساسية لا تحمل أي خيار: تمثل الفترة غير القابلة للإلغاء والتي يحق للمستأجر استخدامها في الأصل الأساسي (PLUS, 2019).
- فترة تحمل خيار التمديد : تمثل الفترات التي يغطيها خيار التمديد إذا كانت ممارسة هذا الخيار من جانب المستأجر مؤكدة إلى حد معقول.
- فترة تحمل خيار الانهاء : تمثل الفترات التي يغطيها خيار الإنهاء إذا كان المستأجر على يقين معقول بعدم ممارسة هذا الخيار
- معدل الاقتراض المتزايد للمستأجر: يمثل معدل الفائدة الذي يستوجب على المستأجر دفعه للاقتراض خلال فترة مماثلة ، وضمان مماثل ، للأموال اللازمة للحصول على أصل ذي قيمة مماثلة لأصل حق الاستخدام في بيئة اقتصادية مماثلة.

المحاسبة لدى المستأجر:

- 1- عند بداية تاريخ الإيجار ، يعترف المستأجر بحق الاستخدام كأصول وكذا مسؤولية الإيجار حيث يقاس أصل حق الاستخدام مبدئياً بقيمة تمثل مجموع التزام التأجير مضاف إليها تكاليف أخرى مباشرة وأولية يتحملها المستأجر. كما يمكن ان تكون التعديلات مطلوبة أيضاً و تمثل حوافز التأجير ، أو المدفوعات قبل التزامات البدء والإصلاح أو ما شابه.
- 2- بعد بداية تاريخ الإيجار ، يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام بالاستناد الى نموذج التكلفة الا اذا كان (PLUS, 2019) :
- حق الاستخدام هو عقار استثماري عندها يقدر المستأجر عائد الاستثمار بموجب المعيار المحاسبي الدولي 40 ؛
- يتعلق حق الاستخدام كأصل فئة من معدات الحماية الشخصية التي ينطبق عليها المستأجر نموذج إعادة تقييم (حسب معيار المحاسبة الدولي 16) ،

ملاحظة : في هذه الحالة ، يمكن إعادة تقييم جميع أصول حق الاستخدام المتعلقة بهذه الفئة من معدات الحماية الشخصية. بالاستناد الى نموذج التكلفة ، يتم قياس أصل حق الاستخدام بالتكلفة منقوص منه الاهتلاك المتراكم وكذا نقص القيمة المتراكم . مبدئياً يتم قياس التزام التأجير بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار المستحقة على مدى فترة عقد التأجير ، حيث يتم خصمها بالمعدل الضمني في عقد الإيجار عند إمكانية تحديد ذلك المعدل بسهولة. اما إذا كان هذا المعدل لا يمكن تحديده بسهولة ، فيجب على المستأجر استخدام معدل الاقتراض المتزايد حيث نجد توافق تام بين المعيار 17 والنظام المحاسبي المالي في مجالات تحديد المفاهيم وشروط التسجيل والقياس والإفصاح (الخضر، 2021).

تدرج مدفوعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو سعر في القياس الأولي يخص إلتزامات التأجير حيث يتم قياسها مبدئياً باستخدام المؤشر أو السعر مثل في حال تاريخ البدء. كما يتم تضمين المبالغ المقدّر أن يدفع من طرف المستأجر تحت ضمانات القيمة المتبقية.

يتم إثبات دفعات التأجير المتغيرة التي لم يتم تضمينها عند قياس التزام التأجير ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تحدث فيها تلك المعاملات أو الشرط الذي ينجز فيه الدفع، ما لم يتم تضمين التكاليف في القيمة الدفترية لأصل آخر تحت معيار آخر، و يتم بعد ذلك إعادة تقييم التزام عقد التأجير حتى تعكس اثار تلك التغييرات، ضرورة مواكبة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي، حسب المعيار IFRS 16، وهذا من أجل زيادة الشفافية في القوائم المالية لتفيد مستعمليها بصدق أكثر. (دباح و عبد الحميد، 2019)

عناصر اخر مهمة عند محاسبة المستأجر: (PLUS, 2019)

- مدة الإيجار تكون باستخدام معدل خصم مصحح؛
- تقييم خيار الشراء يكون باستخدام معدل خصم مصحح؛
- المبالغ التي تكون متوقعة الاستحقاق للدفع بموجب ضمانات القيمة المتبقية تكون باستخدام معدل خصم غير متغير؛
- مدفوعات الإيجار المستقبلية الناتجة عن تغيير في مؤشر أو سعر يستخدم لتحديد تلك المدفوعات تكون باستخدام معدل خصم غير متغير.

ملاحظة: يتم التعامل مع عمليات إعادة التسوية على أنها تعديلات على أصول حق الاستخدام. وقد تؤدي تلك التعديلات في الإيجار أيضاً إلى إعادة قياس التزامات الإيجار ما لم يتم التعامل معها كعقود إيجار منفصلة.

المحاسبة لدى المؤجر

يقوم المؤجر بتصنيف كل عقد إيجار تشغيلي واخرى عقد إيجار تمويلي وذلك من خلال تصنيف عقد الإيجار بأنه عقد إيجار تمويلي في كل عقد يتم بموجبه تحويل جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل الأساسي. اما خلاف ذلك فيتم تصنيف كل عقد إيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي، حيث هناك بعض الأمثلة على الحالات التي تؤدي بشكل فردي أو مجتمعة عادة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي وهي (PLUS, 2019):

- يحيل عقد الإيجار ملكية عناصر الاصول إلى المستأجر عند نهاية مدة عقد الإيجار؛
- يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يُتوقع أن يكون أقل بما فيه الكفاية من القيمة العادلة عند التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة في بداية عقد الإيجار؛
- يكون من المؤكد بشكل معقول أن هذا الخيار سيتم ممارسته على أساس مدة الإيجار بالنسبة للجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل، حتى لو لم يتم تحويل الملكية في بداية الإيجار؛
- تمثل القيمة الحالية للحد الأدنى التي تخص مدفوعات الإيجار إلى حد كبير جميع القيمة العادلة للأصل المستأجر على الأقل؛
- تكون الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث لا يمكن إلا للمستأجر استخدامها دون إجراء تعديلات جوهرية.

الاعتراف المحاسبي عند المؤجر :

عند تاريخ بداية مدة الإيجار: يجب على المؤجر أن يعترف بالاصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي كمستحق ويكون بقيمة تساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار، حيث يعترف المؤجر بإيرادات التمويل على مدى فترة عقد الإيجار التمويلي، وذلك على أساس غط يعكس معدل عائد دوري و ثابت على صافي الاستثمار.

عند تاريخ بداية العقد: يقر الصانع أو المؤجر تاجرًا ببيع أو خسارة بيع وفقًا لسياسته للمبيعات الصريحة التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقارير المالية 15. ويعترف المؤجر بدفعات الإيجار التشغيلي كدخل على أساس القسط الثابت، أو إذا تضاعف أكثر تمثيلاً للنمط الذي يستفيد من استخدام الأصل الأساسي، وهو أساس منتظم آخر.

II- النتائج ومناقشتها :

المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16) حول عقود الإيجار:

1) المعيار يعوض المعيار القديم حول عقود الإيجار:

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتاريخ 13 جانفي 2016 بإصدار المعيار الجديد IFRS 16 حول عقود الإيجار و يهدف ذلك إلى عرض وتحسين ترجمة العقود في القوائم المالية، حيث سيغير بشكل كبير ميزانية المستأجرين.

1-1) تسجيل عقود الإيجار في أصول المستأجرين:

يحدد المعيار الحالي IAS 17 طبيعتين من الإيجار وهما: (الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي)، كما يضع المعيار الدولي IFRS 16 حدا لهذا الاختلاف، من خلال ما قام به مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB باختيار نموذجا محاسبيا جديدا يطبق على كل عقود الإيجار للمستأجر، و حسب هذا النموذج فان كل عقد إيجاري يتم تسجيله على أنه اقتناء حق من اجل استعماله كأصل، وذلك خلال مدة العقد وذلك مقابل الالتزام بدفع قيمة الإيجارات. حيث يتوافق ذلك النموذج المحاسبي مع ما جاء به المعيار الدولي IAS 17 بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي، بالتالي يدفع المستأجرين لتسجيل كل عقود الإيجار التشغيلي في الميزانية: (2016, VERCHERE)

- العقود قصيرة الأجل أي التي لا تتجاوز 12 شهر؛
- العقود المتعلقة بالأصول ذات القيمة الضعيفة (5000 دولار)؛
- لا يطبق على العقود المتعلقة ببعض الأصول والتي هي موضوع معيار محاسبي خاص؛
- عقود إيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والبتروك والغاز الطبيعي IFRS 06؛
- عقود إيجار أصول بيولوجية IAS41؛
- الموجودات غير الملموسة IAS 38.

2-1) إشكاليات محاسبية جديد لعمليات التأجير أو الحصول على الخدمات:

لم يعد هناك تمييز في المحاسبة بين الأصل والالتزام، بالنسبة للإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي، حيث تحول الانشغال الأبرز في محاسبة العقود إلى أهمية تصنيف تلك العقود، من خلال عقد الإيجار الذي يسجل في الميزانية، وعقد الخدمات الذي يسجل في النتيجة عند الحصول على الخدمات. حيث يوجد اختلاف جوهري مع المعيار الدولي الجديد الذي يعترف بنموذج واحد فقط في المحاسبة على عقد الإيجار حيث يتم الاعتراف بالإيجار كأصل حق الاستخدام وكذلك في المقابل كالتزام في قائمة المركز المالي (سايج، 2021)،

يحتفظ المعيار الدولي IFRS 16 بمفهوم متوافق مع المفهوم الحالي (الساري المفعول)، وفق المعيار الدولي IAS 17 حيث ينص على أن "عقد الإيجار هو عقد يعطي للعميل الحق في استعمال الأصل لفترة محددة وبمقابل"، حيث ان عقد التأجير يكون ب:.

- التعريف بالأصل المعني حيث يجب أن يكون صريح أو ضمني في العقد؛

- يراقب المؤجر استعمال الأصل عندما يكون صاحب القرار في تحديد مدة العقد، متى وكيف ولأي غرض سينتهي الأصل ويستعمل خلال مدة العقد.

(2) المعالجة المحاسبية لحق الاستعمال و التزام الإيجار:

يكون المستأجر في بداية كل عقد ملزم بالاعتراف بحق الاستعمال كأصل وكذا التزام الإيجار كخصم، حيث تتوافق القيمة المحاسبية الابتدائية لحق الاستعمال مع مجموع: (VERCHERE، 2016)

- القيمة الابتدائية لالتزام الإيجار بالإضافة إلى المبالغ الفعلية المدفوعة و والتي تكون أقل من تلك المستعملة من المؤجر؛
- التكاليف المباشرة الابتدائية؛
- التقدير المحتمل للتكاليف.

يمثل التزام الإيجار ذلك العنصر الأساسي للتقييم وهو الذي يتوافق مع القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا على مدى مدة العقد، حيث يوفر المعيار تفاصيل عن المدفوعات وكذا مدة العقد بالإضافة إلى معدل التحيين.

(1-2) المدفوعات المسترجعة:

تتمثل المدفوعات المسترجعة في المدفوعات التي يتعين أخذها بعين الاعتبار كدين أولي للإيجار و هي كما يلي (VERCHERE، 2016):

- الإيجارات الثابتة منقوص منها المدفوعات المستحقة من المؤجر؛
- الإيجارات المتغيرة، التي تعتمد على مؤشر أو معدل معين؛
- المبالغ التي يتوقع المستأجر دفعها بموجب ضمان القيمة المتبقية؛
- سعر ممارسة خيار الشراء عند التأكد بشكل معقول أن المستأجر سوف يمارس هذا الخيار في نهاية عقد الإيجار؛
- جميع العقوبات الناتجة عن عملية الفسخ و التي يدفعها المستأجر عند التأكد بشكل معقول من ممارسة خيار الفسخ المسبق للعقد.

ملاحظة: تتميز الإيجارات المتغيرة عن تلك المعتمد على مؤشر أو معدل، حيث تستثنى من دين الإيجار، ما لم يتم إصلاحها بشكل جوهري وذلك بسبب ظروف متقلبة غير حقيقية، و تكون الإيجارات المتغيرة الحقيقية هي التي تأسست على سبيل المثال حول استعمال أو أداء الأصل ويتم الاعتراف بها في النتيجة.

(2-2) تحديد مدة عقد الإيجار تحديد مدة التحيين:

— تحديد مدة عقد الإيجار:

تتوافق مدة عقد الإيجار مع الفترة الغير قابلة للفسخ والتي يكون للمستأجر الحق خلالها في استخدام الأصل، حيث يأخذ في الحسبان الفترات التي يغطيها ذلك الخيار عند التجديد أو الفسخ.

— تحديد مدة التحيين

يتم تحين ديون الإيجار ضمنيا في العقد و الذي يتم إبلاغه في بعض الحالات للمستأجرين من طرف المؤجر، إلا إذا كان سيتم الاحتفاظ بمعدل فائدة هامشي للمستأجر، ويعني بالمعدل ذلك الذي سيحصل عليه للاقتراض خلال فترة زمنية وبضمانات ماثلة من الأموال الضرورية للحصول على هذا الأصل.

(3-2) الأحكام الانتقالية

المبدأ العام عند أول تطبيق للمعيار IFRS 16، هو التطبيق بأثر رجعي التي تخص أحكامه على جميع العقود الحالية، وكذا وإلزامية التطبيق على الدورات المفتوحة ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2019، غير أن وبالنظر لتعقيد المعيار وكذا المعالجات الإجمالية التي تصاحب، فلقد تضمنت تدابير تبسيطية و اختيارية للمستأجرين والتي تساهم في تحقيق ذلك وهي (VERCHERE, 2016):

- يطبق المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 16 فقط على العقود المصنفة كعقود إيجار، حسب المعيار الدولي IAS 17 ودون مراجعة لتصنيفها في سياق التعريف الجديد؛
- لا يتم إعادة المعالجة حسب المعيار IFRS 16، لسنوات المقارنة وكذا الاعتراف بالآثار المتراكمة عند تغيير الطريقة في بداية الدورة عند أول تطبيق، ولا تكون في بداية الفترة المعروضة، حيث يرافق هذا الخيار تدابير أخرى تكون تبسيطية و اختيارية.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة :

نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة: كانت نتائج الاختبار كما يلي :

- الفرضية الأولى التي تنص على ان " تطبيق هذا المعيار (IFRS 16) يضمن إمكانية تحقيق التغيير الرئيسي والمستهدف لطريقة تعامل المستأجرين مع عقود الإيجار "كانت محقق لان أكبر الانتقادات في المعيار السابق تعبر عن غياب كبير للممارسات المحاسبية التي تتناسب مع ادراج وقياس وعرض عقود الإيجار لدى المستأجرين ؛
- الفرضية الثانية التي تنص على " وجود أهمية لضرورة تعزيز مستوى تقديم المعلومات بما يساهم في التحليل الجوهري لتلك العقود " محقق اثبتت خصائص بيئة الاعمال الخاصة بعقود الإيجار وجود تعقيدات كبيرة ، مما يبرز ضرورة لأهمية تعزيز مستوى الإفصاح عن المعلومات من اجل تحليل جوهري تلك العقود المعنية بالتصنيف؛
- الفرضية الثالثة التي تنص على " ضرورة تعزيز مستوى الإفصاح المحاسبي للحالات الاستثنائية عند إعادة التفاوض حول العقد " محقق حيث ان العقود الطويلة في معظمها تتضمن بنود توفر إمكانية إعادة التفاوض حول بنود عقد الإيجار وقد تؤدي إعادة التفاوض الى تغيير كلي للعقود الإيجار مما يبرز ضرورة تقديم معلومات أكثر وتفاصيل اشمل حول ظروف إعادة التفاوض حول تلك العقود.

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة :

- بعد تحقق جميع الفرضيات الفرعية يمكن استخلاص تحقق الفرضية الرئيسية التي تنص على "وجود أهمية كبيرة للتعديلات الحاصلة للممارسات المحاسبية الخاصة بعقود الإيجار في ظل تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16)" مما يجيب الإشكالية الرئيسية التي تعبر عن وجود مستوى من الأهمية في تطبيق التعديلات الناتجة عن اعتماد المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16) كبديل للمعيار المحاسبي الدولي IAS17.

IV- الخلاصة :

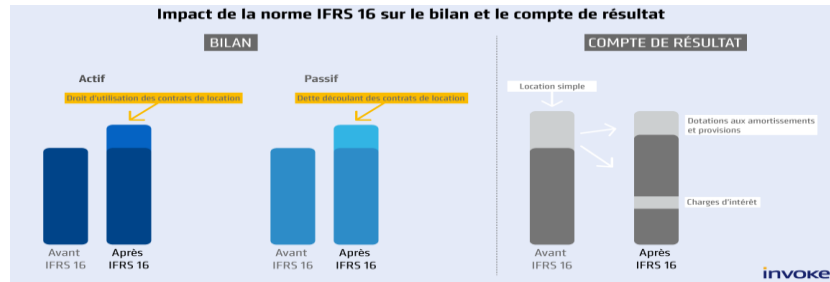
من خلال ما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية:

- يضمن تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16) تحقيق التغيير الرئيسي والمستهدف فيما يخص طريقة تعامل المستأجرين مع عقود الإيجار مما ينعكس على جودة قوائمهم المالية؛
- ضروري العمل على التحضير المناسب عند تطبيق المعيار لأول مرة حيث يعتبر المعيار إلزامي التطبيق منذ 01 جانفي 2019؛

- أهمية تعزيز مستوى تقديم المعلومات بما يضمن انجاز تحليل جوهر يشمل جميع عقود الايجار المنجزة في الكيان؛
- ضرورة تكييف نظام المعلومات المحاسبي من أجل إعادة معالجة المعلومات المطلوب تقديمها في الملحقات؛
- أهمية تعزيز مستوى الإفصاح المحاسبي عند الحالات الاستثنائية مثل ظروف إعادة التفاوض حول العقد عند اقتضى الأمر.

- ملاحق:

الشكل رقم 01 : يوضح مدى تأثير تطبيق IFRS 16 على القوائم المالية



المصدر : (PLUS, 2019)

- الإحالات والمراجع :

- Arnaud VERCHERE (2016). norme sur les contrats de IFRS 16 La nouvelle. *Revue Française de Comptabilité* (496°N).
- IAS PLUS (2019, 05 09). STANDARDS. تاريخ الاسترداد 06 30, 2023، من Deloitte.: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>
- سي محمد لخضر. (2021). عقود الايجار التمويلي بين النظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية الدولية (توحيد أم توافق؟). *مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية*، 4 (1)، 109-124.
- عبد الحق سعدي، محمد لمين علون .، و محمد لخضر صالح. (2021). المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي بين النظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية الشرعية. *مجلة المحاسبة التدقيق والمالية*، 2 (2)، 1-14.
- منال دباح، و حساني عبد الحميد. (2019). المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي حسب ifrs 16 وScf عند المستأجر (دراسة حالة مؤسسة أونيفار دتارجون). *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 12 (2)، 857-873.
- نوال سايح. (2021). المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي وفق المعيار الدولي Ifrs16 -دراسة تحليلية مقارنة بين Ias17، Scf، Ifrs16، Ias17. *مجلة انارة للدراسات الاقتصادية الادارية والمحاسبية*، 1 (2).

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

فؤاد صديقي ، (2024)، أهمية التعديلات الحاصلة في الممارسات المحاسبية لعقود الايجار في ظل تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 16)، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 10 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 39-48.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا ل **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.