

ملخص:

العديد من المستأجرين استفادوا امتيازات إيجار بهدف الصمود أمام هذه أزمة كوفيد-19، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية معالجة تلك الإمتيازات الممنوحة للمستأجرين من الناحية المحاسبية؟، حيث تم تحقيق مجموعة من النتائج من أهمها، اصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلاً على المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 بغية تسهيل محاسبة المستأجرين عن امتيازات الإيجار ذات الصلة بكوفيد-19، ومن أهم التغييرات: منح المستأجرين إعفاءً من تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار المتصل بكوفيد-19 تعديلاً في الإيجار.

كلمات مفتاحية: امتيازات، دفعات، مستأجر، معايير، كوفيد-19.
كلمات مفتاحية: التنمية الإنسانية، الأمن الإنساني، المخاطر

Abstract:

Many lessees have benefited from rent concessions in order to withstand the covid-19 crisis, as this study aims to know how to account for those concessions granted to lessees, In that, a set of results has been achieved, the most important of them. The IASB has issued an amendment to IFRS 16 to make it easier for lessees to account for Covid-19 related rent concessions.

Keywords: concessions; Payments; lessee; Standards; Coved-19.

Keywords: Human Development, Human security, Risks,
, current status.

محاسبة امتيازات الإيجار**المتعلقة بجائحة كوفيد-****19 وفقا لمعايير إعداد****التقارير المالية الدولية**

*Accounting for lease concessions
related to the Covid-19 pandemic
in accordance with international
financial reporting standards
(IFRS)*

د.قادري عبد القادر*

abdulkader.kadri@univ-mosta.dz

جامعة مستغانم

(الجزائر)

. مقدمة:

جاء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار، الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ليحل محل المعيار الدولي للمحاسبة رقم 17: عقود الإيجار، وذلك ابتداءً من 01 جاني 2019، حيث يعالج المعيار (IFRS16) نقائص المعيار المحاسبي الدولي الذي سبقه، ومن أهمها تلك النقائص سد الثغرة التي كان يستغلها معدي القوائم المالية للمستأجرين وإدارة المؤسسات الاقتصادية المستأجرة والمتمثلة في اعتماد تصنيف عقد الإيجار في كثير من الأحيان كتأجير تشغيلي وهو بمثابة غطاء تستتر به الإدارة للحصول على تمويل خارج الميزانية بدون التأثير على مؤشرات المالية التي تثبت جدارتها الائتمانية أمام البنوك والمؤسسات المالية، كما يصنف الإجراء المحاسبي السابق من أجل هذا الغرض ضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي استغلال الثغرات المحاسبية بطريقة شرعية من أجل الحصول على منافع شخصية على حساب أصحاب المصالح الأخرى، وفي نفس السياق تعديل معيار المحاسبة الدولي سابقاً رقم 17 : عقود الإيجار لأسباب المذكورة آنفاً، اعترفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتعديل معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود إيجار، وذلك استجابة لتداعيات وباء كوفيد-19 الذي انجر عنه استفادة المستأجرين من امتيازات إيجارية من قبل المؤجرين في إطار التخفيف من تداعيات وباء كورونا، وبالتالي احتمال أن يتم معالجة تلك الإمتيازات بطريقة غير مناسبة سواء بحسن أو سوء النية مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي الجوانب المحاسبية لدى المستأجر التي شملها التعديل الأخير لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 في إطار الإستجابة لتداعيات كوفيد-19 وكيف يتم تطبيق ذلك؟

أهمية البحث:

- تعتبر المعلومات المالية المشمولة في القوائم المالية الركيزة الأساسية لإتخاذ القرارات الإدارية، المالية والإقتصادية، حيث تعتبر الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصروفات الناشئة من معاملات التأجير من أهم العناصر التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية؛
- تعتمد معظم الشركات على التأجير لممارسة أنشطتها الإقتصادية، فعلى سبيل المثال أكثر من 90% من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية تعتمد عملياتها على التأجير؛
- عملية التأجير والإستئجار من العمليات الإقتصادية المميزة عن باقي العمليات التي تحدث داخل المؤسسة على غرار الشراء والبيع وتقديم الخدمات... إلخ والتي تستوجب معالجة محاسبية خاصة لتعكس بصورة صادقة وعادلة في القوائم المالية؛
- تستمد المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار أهميتها كونها أحد المجالات المحاسبية التي تلقى أهمية كبيرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية مروراً بإصدار معيار محاسبة خاص بها سنة 1997 يعالج عقود الإيجار والذي تم استبداله ابتداءً من 2019 بمعيار التقرير المالي الدولي رقم 16: عقود الإيجار؛
- إن تأثير كل من المؤجر والمستأجر بتداعيات كوفيد-19 سيعكس تأثيره على المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار؛
- قد تتسبب تداعيات كوفيد-19 في معالجات محاسبية لعقود الإيجار بطريقة غير مناسبة في حالة تطبيق نفس المعالجات في الظروف العادية والظروف الإستثنائية، كما في ظروف كوفيد-19 التي لم يعرف لها مثيل ولا يمكن التنبؤ بآثارها ومدتها.

أهداف البحث:

- إبراز أهم الإجراءات المحاسبية الأساسية الخاصة بعقود الإيجار لدى المستأجر وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار؛
- إبراز العلاقة بين تداعيات كوفيد-19 والمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار؛

- عرض التعديلات في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار استجابة لتغيرات الأحداث الناتجة عن تداعيات كوفيد-19؛

- تسليط الضوء على بعض الإقتراحات والانتقادات التي تستهدف النقص التي يمكن أن تتضمنها تعديلات معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار وسبل تطويرها.

المنهج المتبع في الدراسة:

تم التطرق إلى هذا الموضوع من خلال إتباع المنهج الوصفي لتوضيح المفاهيم المختلفة وكذلك المنهج التحليلي قصد تسهيل الفهم الكامل لموضوع من خلال تسليط الضوء على كافة أجزاءه.

2. متطلبات تصنيف عقود الإيجار تمهيدا للمعالجة المحاسبية وفقا لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود لإيجار

1.2 الهدف من معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 ونطاق تطبيقه:

يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات، تعطي هذه المعلومات أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للكيان. (THE EUROPEAN COMMISSION, 2017, p. 3)

ويجب على الكيان تطبيق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لأصل "حق الاستخدام" من الباطن، باستثناء: (MNP SENCRL, srl, 2017, p. 5)

- عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة؛
 - عقود إيجار الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 41 "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر؛
 - ترتيبات امتياز الخدمة العامة ضمن نطاق تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي رقم 12 "ترتيبات امتياز الخدمة العامة"؛
 - تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 "الإيراد من العقود مع العملاء"؛
 - الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة" لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر.
- يمكن للمستأجر، ولكن ليس مطلوبا منه، تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار الأصول غير الملموسة بخلاف تلك الوارد وصفها في الفقرة الأخيرة. (Ernst & Young(EY), 2018, p. 6)

و عقد الإيجار بالباطن هو معاملة إعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر (مؤجر وسيط) لطرف ثالث ويظل عقد الإيجار (عقد الإيجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 5)

2.2 التعريفات المستخدمة في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود لإيجار

1.2.2 عقد الإيجار: هو عقد، أو جزء من عقد يحول الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن في مقابل عوض. (deloitte, 2016, p. 15)

2.2.2 مدة عقد الإيجار: يجب على المؤسسة تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الإيجار جنبا إلى جنب مع كل من: (دبليت أند توش (الشرق الأوسط)، 2016، صفحة 26)

- الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار؛
- الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من عدم ممارسة هذا الخيار.

3.2.2 معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر: معدل الفائدة الذي يتعين على المستأجر دفعه على أساس عقد إيجار مماثل ، أو ، إذا لم يكن ذلك ممكناً تحديده (Alibhai, et al., 2018, p. 530)، هو معدل الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر لكي يقتضئ التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة (أي أن مدة القرض تساوي مدة الإيجار) وبنفس الضمانات للحصول على أصل بنفس قيمة أصل "حق الاستخدام" في بيئة اقتصادية مماثلة. (Ernst & Young(EY), 2018, p. 5)

4.2.2 معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار: هو سعر الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الحالية لمجموع ما يلي: (Paul, 2017, p. 11)

(أ) الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار، و (ب) القيمة المتبقية غير المضمونة، مساوية لمجموع ما يلي:

(1) القيمة العادلة للأصل المؤجر، (2) أي تكاليف أولية مباشرة إضافية للمؤجر (ماعدات المنتج أو التاجر).

5.2.2 دفعات ثابتة: هي دفعات تمت بواسطة مستأجر لمؤجر للحق في استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار بخلاف دفعات الإيجار المتغيرة (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 619)

6.2.2 حوافز إيجار: هي دفعات تمت بواسطة مؤجر لمستأجر مرتبطة بعقد إيجار أو تعويض أو تحمل بواسطة المؤجر لتكاليف المستأجر (THE EUROPEAN COMMISSION, 2017, p. 16)

7.2.2 القيمة المتبقية المضمونة: هي الضمان الذي يقدم للمؤجر بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل محل العقد في نهاية عقد الإيجار ستكون مبلغاً محدداً على الأقل. (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 621)

8.2.2 تكاليف مباشرة أولية: هي التكاليف الإضافية للحصول على عقد إيجار والتي لن تتكبد لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي. (Ernst & Young(EY), 2018, p. 53)

9.2.2 دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها: هي دفعات قد تنطوي في شكلها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها، على سبيل المثال المدفوعات التي تحدث فقط في حالة وقوع حدث معين ، ولكن هذا الحدث ليس هناك إمكانية حقيقية لعدم حدوثه. (RSM UK, 2017, p. 8)

3.2 تصنيف عقود الإيجار لدى المستأجر وفقا لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16:

لقد ألغى معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 عملية تصنيف عقد الإيجار لدى المستأجر إما كعقد إيجار تمويلي أو عقد تشغيلي (Donkersley, 2017, p. 5) المعمول بها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 17 الملغى ابتداء من جانفي 2019.

وفقا لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16، يجب على المستأجر تصنيف جميع عقود الإيجار كعقد إيجار تمويلي، ويعرف عقد الإيجار التمويلي بأنه عقد الإيجار الذي يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المنافع والمخاطر العائدة للملكية الأصل محل العقد. (ElGamal و Saber، لا يوجد سنة النشر)

فلمستأجرون مطالبون بالإعتراف بالأصول والالتزامات الناشئة عن جميع عقود الإيجار ما لم تكن مدة عقد الإيجار 12 شهر أو أقل أو الأصل محل العقد لديه قيمة منخفضة. (International Federation of Accountants(IFAC), 2020, p. 221)

بخلاف عقد إيجار تمويلي، يعتبر أي عقد إيجار عقد تشغيلي، فهو عقد لا ينقل بشكل جوهري كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بملكية الأصل. (GREUNING, 2006, p. 137)

فقد يختار المستأجر عدم تطبيق متطلب تصنيف عقد إيجار ما على أنه عقد تمويلي وبالتالي اعتباره كعقد تشغيلي على: (وزارة الإستثمار والتعاون الدولي، 2019، صفحة 578)

- عقود الإيجار قصيرة الأجل؛

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

وعقد الإيجار قصير الأجل: هو عقد إيجار له مدة إيجار تبلغ 12 شهر أو أقل في تاريخ بداية عقد الإيجار، عقد الإيجار الذي يتضمن خيار

شراء لا يعد عقد إيجار قصير الأجل. (HM Treasury, 2019, p. 6)

أما عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة: يجب على المستأجر تقييم قيمة الأصل محل العقد بناء على قيمته عندما يكون جديداً، بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم استئجاره (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 17)،

ويمكن أن يكون الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة فقط في حال: (Binder Dijker Otte(BDO), 2018, p. 8)

- إمكانية استفادة المستأجر من استخدام الأصل محل العقد لوحده أو مع غيره من المصادر المتاحة للمستأجر بسهولة؛

- عدم اعتماد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة أو ارتباطه بدرجة كبيرة بأصول أخرى.

وقد تشمل أمثلة الأصول ذات القيمة المنخفضة محل العقد أجهزة الحاسب الآلي اللوحية والشخصية والأصناف الصغيرة من الأثاث المكتبي

والهواتف. (Ernst & Young(EY), 2018, p. 58)

ولا يتأهل عقد إيجار الأصل محل العقد لصفة عقد إيجار أصل ذي قيمة منخفضة إذا كانت طبيعة ذلك الأصل أنه ليس أصلاً ذا قيمة

منخفضة عادة عندما يكون جديداً فعلى سبيل المثال، عقود إيجار السيارات لا تنطبق عليها صفة أصول ذات قيمة منخفضة، وكذلك إذا

قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن أو يتوقع أن يقوم بتأجيره من الباطن، فإن الإيجار الرئيسي لا تنطبق عليه صفة عقد إيجار لأصل

ذي قيمة منخفضة. (Ernst & Young(EY), 2018, p. 58)

3. محاسبة عقود الإيجار لدى المستأجر وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار

1.3 المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجر وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16:

أدخل هنا محتوى العنوان الفرعي الأول، أدخل هنا محتوى العنوان الفرعي الأول، أدخل هنا محتوى العنوان الفرعي الأول، أدخل هنا إذا

اختار المستأجر تصنيف عقد الإيجار ما على أنه عقد تشغيلي سواء لعقود الإيجار قصيرة الأجل أو عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل

العقد ذا قيمة منخفضة، فيجب على المستأجر إثبات دفعات الإيجار المرتبطة بتلك الإيجارات باعتبارها مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت

على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر، ويجب على المستأجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن نمط

منفعة المستأجر. (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 1)

ويعرف عقد الإيجار التشغيلي بأنه عقد إيجار ما عدا عقد الإيجار التمويلي.

2.3 المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية لدى المستأجر وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16

مطلوب من المستأجرين الاعتراف بالأصل المستأجر والالتزام / دين الإيجار في قائمة الميزانية (United Nations Conference on Trade

and Development(UNCTAD), 2019, p. 14)

1.1.3 التزام الإستهجار

أ- القياس الأولي:

يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ، يجب

خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة.

وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر. (RSM UK,

2017, p. 12)

تتكون دفعات الإيجار في تاريخ بداية عقد الإيجار المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار، التي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد الإيجار: (Eddy, 2017, p. 8)

- دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها) ناقصا أي حوافر إيجار مستحقة التحصيل؛
- دفعات عقد إيجار متغيرة تعتمد على مؤشر أو معدل يتم قياسها أوليا باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد الإيجار، وتتضمن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، على سبيل المثال، الدفعات المربوطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة مرجعي (مثل لايبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات التأجير السوقية؛ (وزارة الإستثمار والتعاون الدولي، 2019، صفحة 582)
- مبالغ يتوقع دفعها بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية؛
- سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدا من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة؛
- دفعات الغرامات لإنهاء عقد الإيجار إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار.

ب- القياس اللاحق:

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بما يلي: (Ernst & Young(EY), 2020, p. 63)

- زيادة المبلغ الدفترى ليعكس الفائدة على التزام عقد الإيجار؛
- عكس الفائدة على التزام عقد الإيجار؛
- إعادة قياس المبلغ الدفترى ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الإيجار أو ليعكس دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها المعدلة.

الفائدة على التزام عقد الإيجار في كل فترة خلال مدة عقد الإيجار يجب أن تكون المبلغ الذي ينتج معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد الإيجار، ومعدل الفائدة الدوري هو معدل الخصم أو معدل الخصم المعدل إذا كان منطبقا (Ernst & Young(EY), 2020, p. 63) بالنسبة لتعديل عقد الإيجار الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل. (Ernst & Young(EY), 2020, p. 69)

- بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر أن يثبت في الربح أو الخسارة كلا من التكاليف الآتية، ما لم تكن التكاليف تم إدراجها في المبلغ الدفترى لأصل آخر بتطبيق معايير أخرى منطبقة عليها: (وزارة الإستثمار والتعاون الدولي، 2019، صفحة 584)

أ- الفائدة على التزام عقد الإيجار؛

ب- دفعات عقد الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار، وذلك في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.

2.1.3 أصل الإستئجار

أ- القياس الأولي:

في تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة. (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 3) التي تتكون من: (وزارة الإستثمار والتعاون الدولي، 2019، صفحة 582)

- القيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ، يجب خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 4)، وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر، وتتكون دفعات الإيجار في تاريخ بداية

عقد الإيجار المدرجة في قياس التزام عقد الإيجار من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد الإيجار، التي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد الإيجار: (Ernst & Young(EY), 2018, p. 45)

- دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها) ناقصا أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل؛ (HM Treasury, 2019, p. 12)

- دفعات عقد إيجار متغيرة تعتمد على مؤشر أو معدل يتم قياسها أوليا باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد الإيجار، وتتضمن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، على سبيل المثال، الدفعات المربوطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة مرجعي (مثل لايبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات التأجير السوقية. (وزارة الإستثمار والتعاون الدولي، 2019، صفحة 582)

- مبالغ يتوقع دفعها بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية؛ (HM Treasury, 2019, p. 12)

- سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدا من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة؛ (HM Treasury, 2019, p. 12)

- دفعات الغرامات لإنهاء عقد الإيجار إذا كانت مدة عقد الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد الإيجار. (HM Treasury, 2019, p. 12)

- أي دفعات عقد إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار ناقصا أي حوافز إيجار مستلمة؛ (Eddy, 2017, p. 8)

- أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر؛ (Eddy, 2017, p. 7.8)

- تقدير للتكاليف التي سيتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة الأصلية أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة (Eddy, 2017, p. 9)

- وفقا لأحكام وشروط عقد الإيجار، ما لم تكن تلك التكاليف سيتم تكبدها لإنتاج المخزون، ويتكبد المستأجر التزامات لتلك التكاليف سواء في تاريخ بداية عقد الإيجار أو كنتيجة لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة؛ ويجب على المستأجر إثبات هذه التكاليف على أنها جزء من تكلفة أصل "حق الاستخدام" عندما يتكبد الالتزام بتلك التكاليف، ويطبق المستأجر معيار المحاسبة الدولي رقم 2 "المخزون" على التكاليف المتكبدة خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام أصل "حق الاستخدام" لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة، إن التزامات هذه التكاليف المحاسب عنها بتطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة الدولي رقم 2 يتم إثباتها وقياسها بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 37 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". (Ernst & Young(EY), 2018, p. 60)

ب- القياس اللاحق:

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بتطبيق نموذج التكلفة ما لم يطبق أيا من نماذج القياس البديلة الأخرى. (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 4)

ب- 1 نموذج التكلفة:

يجب على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل "حق الاستخدام" بالتكلفة: (Binder Dijker Otte(BDO), 2018, p. 39)

- مطروحا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في القيمة؛

- ومعدلة بأي إعادة قياس للالتزام عقد الإيجار ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد الإيجار أو ليعكس دفعات الإيجار

الثابتة في جوهرها المعدلة. (Ernst & Young(EY), 2020, p. 63)

يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاستهلاك الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 16 "العقارات والمصانع والمعدات" في استهلاك أصل "حق الاستخدام" مع مراعاة، إذا كان عقد الإيجار يحول ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار أو إذا كانت

تكلفة أصل "حق الاستخدام" تعكس أن المستأجر سيمارس خيار الشراء، فيجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الاستخدام" من تاريخ بداية عقد الإيجار وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد، وفيما عدا ذلك يجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الاستخدام" من تاريخ بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي لأصل "حق الاستخدام" أو نهاية مدة عقد الإيجار أيهما أبكر. (Ernst & Young(EY), 2020, p. 63)

يجب على المستأجر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 "الهبوط في قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان أصل "حق الاستخدام" قد هبطت قيمته، وللمحاسبة عن أي خسائر هبوط تم تحديدها. (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 5)

ب-2 نماذج القياس البديلة الأخرى

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس أصل "حق الاستخدام" بتطبيق نموذج التكلفة ما لم يطبق أيًا من نماذج القياس المبينة (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2017، صفحة 4) فيما يلي: (Ernst & Young(EY), 2020, p. 63)

أ- إذا كان أصل "حق الاستخدام" ذا علاقة بفتة من العقارات والمصانع والمعدات التي يطبق فيها المستأجر نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي رقم 16، فيمكن للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقييم على جميع أصول "حق الاستخدام" ذات العلاقة بتلك الفتة من العقارات والمصانع والمعدات؛ (Ernst & Young(EY), 2020, p. 63)

ب- إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية" على عقاراته الاستثمارية، فيجب على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول "حق الاستخدام" التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري في معيار المحاسبة الدولي. (RSM UK, 2017, p. 12)

4. التعديلات في محاسبة عقود الإيجار لدى المستأجر بموجب معايير إعداد التقارير المالية الدولية كاستجابة لتداعيات كوفيد-19

كاستجابة لتداعيات كوفيد-19 التي نشأت عنها بعض الإمتيازات من قبل المؤجرين الممنوحة للمستأجرين كمساعدة لتخفيف من آثار أزمة كوفيد-19، قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بطرح مشروع لتعديل معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار، وبالفعل تم اعتماد ذلك مشروع التعديل في أواخر ماي 2020 الذي تضمن ما يلي:

- يمس التعديل تعديلات عقود الإيجار لدى المستأجرين بموجب معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار؛
- الإبقاء على متطلبات القياس والقياس اللاحق وكذا متطلبات العرض بموجب معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار بدون تعديل.

1.4 متطلبات تعديل عقود الإيجار لدى المستأجر بموجب معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار

تعديل عقد الإيجار هو التغيير في نطاق عقد الإيجار أو عوض عقد الإيجار لم يكن جزء من الشروط والأحكام الأساسية لعقد الإيجار (على سبيل المثال: إضافة أو إنهاء حق استخدام) (انتفاع) واحد أو أكثر للأصول محل العقد أو تمديد أو تقصير الفترة التعاقدية لعقد الإيجار). (وزارة الإستثمار والتعاون الدولي، 2019، صفحة 599)

يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد إيجار على أنها عقد إيجار منفصل، إذا كان: (ديلويت أند توش (الشرق الأوسط)، 2016، صفحة 34)

- أ- التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛
- ب- وكان عوض عقد الإيجار يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المعين.

بالنسبة لتعديل عقد الإيجار الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، فإنه يجب على المستأجر في تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار: (Ernst & Young(EY), 2020, p. 69)؛

أ - تخصيص العوض في العقد المعدل كما يلي: (THE EUROPEAN COMMISSION, 2017, p. 4)

- بالنسبة للعقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، فإنه يجب على المستأجر تخصيص العوض في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري، والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية.

- يجب تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس سعر المؤجر أو المورد المماثل الذي يحمله على المؤسسة لذلك المكون أو المكون المماثل بصورة منفصلة، وإذا لم تتوفر أسعار مستقلة قابلة للرصد بسهولة، فيجب على المستأجر تقدير السعر المستقل باستخدام المعلومات القابلة للرصد إلى أقصى حد.

- كوسيلة عملية، يمكن للمستأجر أن يختار حسب فئة الأصل محل العقد عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية، ومن ثم يقوم بالمحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجارية مصاحبة باعتبارها مكوناً إيجارياً واحداً.

ب- تحديد مدة عقد الإيجار لعقد الإيجار المعدل كما يلي: (وزارة الإستثمار والتعاون الدولي، 2019، صفحة 580)

- يجب على المؤسسة تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الإيجار جنباً إلى جنب مع كل من:

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار؛

(ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من عدم ممارسة هذا الخيار.

- عند تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار فإنه يجب على المؤسسة الأخذ في الحسبان كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزاً اقتصادياً للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار.

ج- إعادة قياس التزام عقد الإيجار بخصم دفعات الإيجار المعدلة وذلك باستخدام معدل خصم معدل، ويتم تحديد معدل الخصم المعدل على أنه معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لمدة عقد الإيجار المتبقية، إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ سريان التعديل إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

(THE EUROPEAN COMMISSION, 2017, p. 8)

د- لتعديل عقد الإيجار الذي لم يتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام

عقد الإيجار بما يلي: (وزارة الإستثمار والتعاون الدولي، 2019، صفحة 586)

- تخفيض المبلغ الدفترى لأصل "حق الاستخدام" ليعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار لتعديلات عقد الإيجار التي تخفض نطاق عقد الإيجار، ويجب على المستأجر الإثبات في الربح أو الخسارة لأي مكاسب أو خسائر متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار؛

- إجراء تعديلات مقابلة لأصل "حق الاستخدام" لكافة تعديلات عقد الإيجار الأخرى.

2.4 التغييرات في متطلبات تعديلات عقد الإيجار لدى المستأجر استجابة لتداعيات كوفيد-19 بموجب معيار إعداد التقارير

التقارير المالية الدولية رقم 16

في 28 مايو 2020، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) امتيازات الإيجار ذات الصلة بكوفيد-19، وهو التعديل على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 16 عقود الإيجار.

حيث قدم العديد من المؤجرين امتيازات الإيجار للمستأجرين نتيجة لوباء كورونا، تشمل امتيازات الإيجار تأجيل الإيجار أو تخفيضات الإيجار لفترة من الوقت، ربما تليها زيادة دفعات الإيجار في الفترات المستقبلية، قد يكون تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية 16 للتغيرات التي تطرأ على دفعات الإيجار، وخاصة تقييم ما إذا كانت امتيازات الإيجار بمثابة تعديلات على الإيجار، وتطبيق المحاسبة المطلوبة، أمرا صعبا عمليا في البيئة الحالية، والهدف من التعديل هو مساعدة المستأجرين الذين تم منحهم امتيازات الإيجار ذات الصلة بكوفيد-19، مع الإستمرار في توفير معلومات مفيدة حول عقود الإيجار لمستخدمي القوائم المالية، وينطبق التعديل على فترات إعداد التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يونيو 2020، كما يُسمح بالتطبيق المبكر، بما في ذلك في القوائم المالية غير المصرح بإصدارها في 28 مايو 2020. (Ernst & Young(EY), 2020, p. 1)

1.2.4 متطلبات تعديلات عقد الإيجار لدى المستأجر استجابة لتداعيات كوفيد-19:

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تعديلاً على المعيار الدولي للتقارير المالية 16 بغية تسهيل محاسبة المستأجرين عن امتيازات الإيجار ذات الصلة بكوفيد-19 (International Federation of Accountants(IFAC), 2020)، التغييرات كما يلي:

كوسيلة عملية، يسمح للمستأجرين أن يختاروا عدم تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار (تخفيض الأجرة) يعد تعديلاً لعقد الإيجار، ويجب على المستأجر الذي يقوم بهذا الاختيار أن يحاسب عن أي تغيير في دفعات عقد الإيجار نتيجة لامتنياز الإيجار بنفس الطريقة التي كان سيحاسب بها عن التغيير بتطبيق هذا المعيار فيما لو لم يكن التغيير تعديلاً لعقد الإيجار. (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 2)

وتنطبق الوسيلة العملية فقط على امتيازات الإيجار التي تحدث كنتيجة مباشرة لجائحة كوفيد-19 فقط في حال استيفاء جميع الشروط الآتية: (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA)، 2020، صفحة 2)

أ- أن يؤدي التغيير في دفعات الإيجار إلى عوض معدل لعقد الإيجار يماثل إلى حد كبير عوض عقد الإيجار قبل التغيير مباشرة، أو أقل منه؛ (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 2)

ب- أن يؤثر أي تخفيض في دفعات الإيجار فقط على الدفعات المستحقة، ابتداءً، في أو قبل 30 جوان 2021 (على سبيل المثال، سيستوفي تخفيض الأجرة هذا الشرط إذا أدى إلى تخفيض في دفعات الإيجار في أو قبل 30 جوان 2021 وزيادة في دفعات الإيجار التي تلي 30 جوان 2021)؛

ج- ألا يكون هناك أي تغيير جوهري في الشروط والأحكام الأخرى لعقد الإيجار. (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 4)

د- وإذا قام المستأجر بتطبيق الوسيلة العملية، فيجب عليه الإفصاح عما يلي: (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 4.5)

أ. أنه قد قام بتطبيق الوسيلة العملية على جميع امتيازات الإيجار التي تستوفي الشروط، وفي حالة عدم التطبيق على جميع امتيازات الإيجار، فإنه يفصح عن معلومات عن طبيعة العقود التي طبق عليها الوسيلة العملية؛

ب. المبلغ المثبت ضمن الربح أو الخسارة خلال فترة التقرير لإظهار أثر التغييرات في دفعات الإيجار الناشئة عن تخفيضات الأجرة التي طبق عليها المستأجر الوسيلة العملية.

ويجب على المستأجر تطبيق ذلك التعديل لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في 1 جوان 2020 أو بعد ذلك التاريخ، ويسمح بالتطبيق الأسبق، بما في ذلك في القوائم المالية غير المعتمدة للإصدار في 28 ماي 2020، (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA)، 2020،

صفحة 3)

سيطبق المستأجرون الوسيلة العملية بأثر رجعي، مع الإعتراف بالأثر التراكمي لتطبيق التعديل مبدئيًا كتعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة (أو أي مكون آخر من حقوق الملكية، حسب الإقتضاء) في بداية فترة التقرير السنوي التي يطبق فيها المستأجر التعديل أولاً، و في فترة اعداد التقارير التي يطبق فيها المستأجر التعديل لأول مرة، لا يُطلب من المستأجر الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 28 من معيار المحاسبة الدولي 8: السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. (Ernst & Young(EY), 2020, p. 2)

2.2.4 الأساس المستند من قلب مجلس (IASB) في تعديل معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار:

في البيئة الحالية ، قد يطلب المستأجرون امتيازات إيجار من المؤجرين، قد يأخذ هذا شكل الإيجار المخفض أو المجاني لفترة ، أو تأجيل الإيجار أو نوع آخر من الإعانات (على سبيل المثال ، تصبح مدفوعات الإيجار الثابتة متغيرة)، ستعتمد الآثار المحاسبية للتغيير المتفق عليه على الإيجار على ما إذا كان التغيير منصوص عليه في اتفاقية الإيجار الأصلية. (International Federation of Accountants(IFAC), 2020)

إذا كان هناك تغيير قد حدث في نطاق عقد الإيجار أو العوض الخاص به، تنظر المؤسسة بعد ذلك فيما إذا كان ذلك التغيير يشكل جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار، وتطبق المؤسسة الفقرة 2 من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16 وتنتظر في كل من الشروط والأحكام الخاصة بالعقد وفي جميع الحقائق والظروف ذات الصلة، وقد تشمل هذه الحقائق والظروف ذات الصلة عقداً أو تشريعاً أو نظاماً أو لائحة أخرى منطبقة على عقود الإيجار، فعلى سبيل المثال، قد تحتوي عقود الإيجار أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة على بنود تفضي إلى حدوث تغييرات في الدفعات إذا وقعت أحداث معينة أو طرأت ظروف معينة، ويمكن أن تكون الإجراءات الحكومية (مثل، فرض إغلاق المتاجر لفترة زمنية بسبب ظروف فيروس كوفيد-19) ذات صلة بالتفسير القانوني للبنود، مثل القوة القاهرة، التي كانت منصوصاً عليها في العقد الأصلي أو في الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، وتعد التغييرات في دفعات الإيجار التي تنشأ عن البنود المنصوص عليها في العقد الأصلي أو في الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار، حتى وإن لم يكن أثر تلك البنود (الناشئ عن حدث مثل ظروف كوفيد-19) متصوراً في السابق، وفي مثل هذه الحالات، لا يكون هناك أي تعديل قد تم في العقد لأغراض المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، 2020، صفحة 16)

إذا لم يكن التغيير في دفعات الإيجار ناتجاً من تعديل في العقد، فإن ذلك التغيير ستمت المحاسبة عنه عادة على أنه من دفعات الإيجار المتغيرة، وفي هذه الحالة، يطبق المستأجر الفقرة 38 من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16 ويقوم عادة بإثبات أثر الإعفاء الإيجاري ضمن الربح أو الخسارة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، 2020، صفحة 16، 17)

3.2.4 بعض وجهات النظر حول التعديلات في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار

- بعض الإقتراحات تفضل أن ينظر المجلس (IASB) في نهج أوسع قائم على المبادئ، بدلا من التركيز على التعديل فقط على امتيازات الإيجار ذات الصلة بـ كوفيد-19، وقد حددوا أحداثاً مهمة أخرى قد تؤدي أيضاً إلى امتيازات الإيجار، ومن وجهة نظرهم ، يجب أن تستدعي وسيلة عملية مماثلة، وشملت الأمثلة الزلازل ، أو الأزمات النفطية، أو الاضطرابات الاقتصادية الأخيرة في هونغ كونغ؛ (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 6.7)
- طلب العديد من المحييين من المجلس أن يقدم وسيلة عملية مماثلة للمؤجرين، وهذا يرجع أساساً، في رأيهم ، إلى: (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 7)
- يواجه المؤجرون أيضاً تحديات عملية كبيرة في المحاسبة عن امتيازات الإيجار المرتبطة بـ كوفيد-19؛

- سيؤدي تطبيق وسيلة عملية مماثلة لتلك المقترحة للمستأجرين إلى نتائج محاسبية تعكس اقتصاديات امتيازات الإيجار ذات الصلة بـ "كوفيد 19"؛
- إن الوسيلة العملية للمؤجرين ستحقق التماثل بين محاسبة المستأجر والمؤجر وتتوافق مع المساعدة أو التخفيف الذي يقدمه مجلس معايير المحاسبة المالية؛
- طلب العديد من هؤلاء المحيين من المجلس النظر في وسيلة عملية للمؤجرين كمشروع منفصل حتى لا يؤخر المجلس وضع اللمسات الأخيرة على الوسيلة العملية للمستأجرين.
- طلب العديد من المحيين من مجلس (IASB) إعادة النظر في الشرط المقترح بأنه يمكن تطبيق الوسيلة العملية على امتياز الإيجار المرتبط بكوفيد-19 فقط إذا كان أي تخفيض في المدفوعات يؤثر فقط على المدفوعات المستحقة في الأصل في 2020¹، كان هؤلاء المستجيبون قلقين في المقام الأول بشأن محاسبة امتيازات الإيجار المماثلة بشكل مختلف ، لا سيما إذا استمر جائحة كوفيد 19 لفترة طويلة. (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 7)
- طلب بعض المحيين من المجلس أن يقدم توجيهات مفصلة بشأن كيفية قيام المستأجر بمحاسبة امتيازات الإيجار التي لا تمثل تعديلات على الإيجار (أي كيف أن المستأجر الذي يطبق الوسيلة العملية سيعالج امتيازات الإيجار ذات الصلة بكوفيد-19. (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 7)
- طلب بعض المحيين من المجلس تحديد ما إذا كان يجب على المستأجر أن يطبق الوسيلة العملية على مجموعات من العقود المماثلة أو على جميع امتيازات الإيجار ذات الصلة بكوفيد-19. (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 8)
- سيوفر التعديل على IFRS 16 إعفاءات للمستأجرين عن محاسبة امتيازات الإيجار من المؤجرين الناشئة تحديدا عن جائحة كورونا، في حين أن المستأجرين الذين يختارون تطبيق الوسيلة العملية لا يحتاجون إلى تقييم ما إذا كان الامتياز يشكل تعديلاً، فإن المستأجرين لا يزالون بحاجة إلى تقييم المحاسبة المناسبة لكل امتياز حيث قد تختلف شروط الإمتياز الممنوح. (Ernst & Young(EY), 2020, p. 3)
- يرى البعض إنه من غير الواضح: ما إذا كانت الزيادة في مدفوعات الإيجار خلال عام 2021 شرطاً أساسياً لتطبيق الوسيلة العملية، وبعبارة أخرى، تساءلوا عما إذا كان بإمكانهم تطبيق التسهيلات العملية على امتيازات الإيجار التي تخفض مدفوعات الإيجار في عام 2020، دون زيادة مقابلة في عام 2021. (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 11)
- انتقد البعض تحديد مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحديد نطاق تطبيق الوسيلة العملية بالنسبة للإمتيازات الممنوحة بين 30 جوان 2020 و 30 جوان 2021، حيث طالبوا بحذف هذا الشرط، وأوصوا أن الوسيلة العملية المقترحة يمكن تطبيقها فقط على امتيازات الإيجار التي هي نتيجة مباشرة لوباء كوفيد 19 وأن هذا الشرط وحده سيضمن عدم تطبيق الوسيلة العملية على نطاق واسع. (International Accounting Standards Board(IASB), 2020, p. 11)

¹ استجابة لذلك قام المجلس بتمديد الفترة لـ 6 أشهر إضافية إلى غاية 30 جوان 2021.

5. خاتمة:

إن الطريقة الميسرة والغير المكلفة لمنح الإيجار والحصول عليه، يتوافق مع مستجدات بيئة الأعمال التي تستهدف الربح السريع واسترجاع رؤوس الأموال المستثمرة في أقصى وقت ممكن، مما جعل من عقود الإيجار أداة منتشرة بكثرة في تعاملات المؤسسات والشركات الاقتصادية عبر مختلف دول العالم وخاصة المتقدمة منها، كما يعتبر التأجير أداة تمويلية أساسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي لا تسمح لها مقوماتها الإئتمانية بالحصول على تمويل كافي ومناسب من المؤسسات المصرفية بشكل خاص والسوق المالي بشكل عام، حيث تشكل المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة حاليا أكثر من 75% من النسيج الاقتصادي لمعظم دول العالم.

بما أن القوائم المالية تحاول بشكل كبير أن تعكس الصورة الواقعية للأحداث الاقتصادية لمؤسسة الأعمال، حيث تعتبر معاملات الإيجار من أبرز تلك الأحداث، كان لزاما أن تكون أحد أولويات صانعي معايير المحاسبة التي يستند عليها معدي القوائم المالية لعكس صورة تلك الأحداث بالطريقة الصادقة في القوائم المالية، وتجسد ذلك فعلا ابتداء عام 1997 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي أولت أهمية كبيرة لوضع إجراءات وقواعد سليمة لمعالجة عقود الإيجار من خلال إصدار معيار خاص بها يتمثل في معيار المحاسبة الدولي رقم 17: عقود الإيجار والتفسيرات ذات العلاقة، هذا الأخير شمل جل الجوانب المحاسبية لعقود الإيجار من إقرار وقياس وإفصاح، وما يؤكد الإهتمام المتزايد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بمعاملات الإيجار قامت مؤخرا بتعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 17: عقود الإيجار والتفسيرات ذات العلاقة، ليحل محله معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16: عقود الإيجار، والذي أتى بإجراءات جديدة لمعالجة عقود الإيجار قصد توفير معلومات أكثر مصداقية في ظل التزايد المستمر لمحاولة التلاعب بالقوائم المالية لتحقيق أهداف شخصية من قبل إدارات المؤسسات على حساب المصلحة العامة، وذلك بانتهاج إجراءات تلاعب تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية أو ما يعرف بممارسات المحاسبة الإبداعية، فالمعيار الجديد لعقود الإيجار الذي بدأ تطبيقه فعليا ابتداء من عام 2019 يحد من تلك الممارسات، ولعل تضيق نطاق تصنيف عقود الإيجار كعقود تشغيلية لدى المستأجر كان أهمها، حيث يسمح هذا الإجراء المحاسبي بتضييق عملية الحصول على تمويل خارج الميزانية والذي يعطي صورة غير حقيقية للوضع الإئتماني للمؤسسة الاقتصادية، وبالتالي يمكن أن يؤثر ذلك على أصحاب المصالح وعلى رأسها المؤسسات المالية.

إن التعديل الأخير للمعيار الدولي: عقود الإيجار، أكسب مجلس معايير المحاسبة الدولية خبرة وتفطن كبير لأي محاولة لتأثير الظروف المحاسبية والاقتصادية على إعداد القوائم المالية سواء بحسن نية أو من أجل تحقيق مصلحة شخصية، وهذا ما لمسناه من خلال التجارب السريع لمجلس (IASB) مع تداعيات كوفيد-19 التي من المحتمل أن يكون لها تأثير كبير على الممارسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية نتيجة الإضطراب الذي خلفه كوفيد-19 في بيئة الأعمال، والذي يهدد استمرارية المؤسسات الاقتصادية وخاصة التي تعتمد على التأجير لتشغيل عملياتها الرئيسية، فتكاليف التأجير تعتبر من التكاليف الثابتة التي لا يمكن تجنبها في حالة تعرض المؤسسة لإنخفاض كبير في الإيرادات نتيجة التوقف الإجباري لنشاطاتها بسبب إجراءات الحجر الصحي، ما جعلها تبحث عن حلول لتجنب تلك التكاليف في ظل أزمة كوفيد-19 بالتفاوض مع المؤجرين للحصول على إعفاءات أو تخفيضات أو تأجيل الدفع إلى ما بعد أزمة كوفيد-19، وبالفعل تجاوب الكثير من المؤجرين مع هذه الحلول من أجل المساعدة في تفادي إفلاس بعض المؤسسات التي تمثل زبائن مستقبلية هامة بالنسبة لهم، حيث بدأ المؤجرون بمنح امتيازات تأجير للمؤسسات المستأجرة التي تضررت إيراداتها بشكل كبير من وراء تداعيات كوفيد-19، مما جعل ذلك يشكل عبءا إضافيا على هؤلاء المستأجرين لعكس المعاملات الجديدة لعقود الإيجار في قوائمهم المالية بتطبيق إجراءات معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 الذي تم تصميمه في الظروف العادية والمتوقعة، إلا أن الظروف الحالية التي تسبب فيها كوفيد-19 لم يسبق لها مثيل ولم يتوقع حدوثها في أي من المعايير المحاسبية التي تعالج عقود الإيجار، حيث أتى التعديل الأخير في معيار إعداد التقارير المالية

- الدولية رقم 16 ليعالج هذا الظرف الإستثنائي باقتراح اجراءات محاسبية تخفف العبء على المستأجرين وفي نفس الوقت توفر معلومات صادقة لمستخدمي القوائم المالية، وهذا ما تم توضيحه في فحوى دراستنا التي كانت لها مجموعة من النتائج التالية:
- لم يتم تصميم الصيغة الحالية للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 للظروف التي نحن فيها الآن؛
 - امتيازات الإيجار من قبل المؤجر الممنوحة للمستأجر تعتبر من تداعيات كوفيد-19 التي استوجبت قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتعديل معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 : عقود الإيجار من أجل إيجاد وسيلة سهلة وعملية لمعالجة تلك الإمتيازات الإيجارية بالطريقة السليمة والمتسقة قصد توفير معلومات مالية صادقة وقابلة للمقارنة؛
 - شمل التعديل في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 جانب المستأجر فقط؛
 - شمل التعديل في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 جزء التعديلات في عقود الإيجار؛
 - يقوم المستأجر الذي اختار تطبيق الوسيلة العملية التي جاء بها التعديل في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 : عقود الإيجار، بالاعتراف بالإمتيازات الإيجارية سواء في شكل تخفيضات أو اعفاءات في الربح أو الخسارة ضمن قائمة الدخل؛
 - يقوم المستأجر الذي لم يختار تطبيق الوسيلة العملية التي جاء بها التعديل في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 : عقود الإيجار، بالتحقق من وجود عقد إيجار جديد منفصل ومن ثم الاعتراف بأصل الإيجار وإلتزام الإيجار ضمن قائمة الميزانية؛
 - إن جعل الوسيلة العملية لمعالجة امتيازات الإيجار لدى المستأجر اختيارية، سيؤدي لا محال إلى اختلافات في المعالجة المحاسبية لتلك التحفيظات بين من اختار تطبيق تلك الوسيلة ومن لم يختار تطبيقها؛
 - إن الاختلاف المحتمل في المعالجة المحاسبية لإمتيازات الإيجار بين المستأجرين يمكن أن يتم تخفيضه عن طريق الإفصاح عن الأثر الناتج عن تطبيق الوسيلة العملية بموجب التعديل في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 : عقود الإيجار؛
 - نشير إلى أهمية الإفصاح الواضح عن آثار الوسيلة العملية على القوائم المالية، على وجه الخصوص، يريد المستثمرون أن يفهموا:
 - الأثر الكمي للربح أو الخسارة لتطبيق الوسيلة العملية، ستساعد هذه المعلومات في معالجة مخاوف المستثمرين بشأن إمكانية المقارنة، على وجه التحديد، سيمكن المستثمرين من فهم أي فرق في أرباح أو خسائر المستأجرين الناشئة عن تطبيق الوسيلة العملية؛
 - مقدار وتوقيت أي آثار للتدفق النقدي لامتيازات الإيجار ذات الصلة بـ "كوفيد 19".
 - على متخذ القرار أن يولي عناية للمعلومات المفصّل عنها المكملّة للقوائم المالية حتى يسنّى له عمل مقارنة سليمة للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية بين مختلف المؤسسات محل المقارنة؛
 - إن شمول التعديل في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 : عقود الإيجار على جانب المستأجر، سيجعل من القوائم المالية لكلا من المستأجر والمؤجر غير متناسقة نتيجة المعالجة المختلفة لإمتيازات الإيجار وفقا لنفس المعيار المحاسبي رقم 16: عقود الإيجار؛
 - يتوقع أن تكون تعديلات إضافية في معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 16 : عقود الإيجار، وذلك من جانب المؤجر، إضافة إلى تعديلات أخرى يمكن أن تحدث في ظل استمرار كوفيد-19 وعدم معرفة تاريخ محدد لإنحصاره.

6. قائمة المراجع:

11. deloitte. (2016). leases, a guide to IFRS16. london: deloitte.
12. Donkersley, K. (2017). IFRS 16 Leases: Putting theory into practice. LONDON: Institute of Chartered Accountants in England and Wales(ICAEW).
13. Eddy, J. (2017). CRUNCHING THE NUMBERS. In IFRS 16 Leases: Putting theory into practice. LONDON: Institute of Chartered Accountants in England and Wales(ICAEW).
14. Ernst & Young(EY). (2018). Applying IFRS - A closer look at IFRS 16 Leases. London: EY.
15. Ernst & Young(EY). (2020). IASB amends IFRS 16 Leases for covid-19 related rent concessions. london: EY.
16. GREUNING, H. V. (2006). International financial reporting standards, A practical guide (fourth edition ed.). Washington: THE WORLD BANK.
17. HM Treasury. (2019). IFRS 16 Leases Application guidance. London: Crown.
18. International Accounting Standards Board(IASB). (2020). Amendment to IFRS 16 Leases COVID-19-RELATED RENT CONCESSION. London: IFRS Foundation.
19. International Federation of Accountants(IFAC). (2020, 6 3). Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations. Retrieved 7 7, 2020, from SUPPORTING INTERNATIONAL STANDARDS: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>
20. MNP SENCRL, srl. (2017). IFRS 16 Contrats de location. Canada: MNP.
21. Paul, S. (2017). THE DISCOUNT RATE DILEMMA. In IFRS 16 Leases: Putting theory into practice. LONDON : Institute of Chartered Accountants in England and Wales(ICAEW).
22. RSM UK. (2017). FINANCIAL REPORTING GUIDE TO IFRS 16: LEASES. UK: RSM UK.
23. THE EUROPEAN COMMISSION. (2017). COMMISSION REGULATION (EU) 2017/1986 of 31 October 2017 amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of th. EU: (EC).
24. United Nations Conference on Trade and Development(UNCTAD). (2019). INTERNATIONAL ACCOUNTING AND REPORTING ISSUES 2018 REVIEW. New York: United Nations(UN).
1. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA). (2020). آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها. الرياض: SOCPA.
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA). (2020). تعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16، تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-19 - مايو 2020. SOCPA: الرياض.
3. ديلويت أند توش (الشرق الأوسط). (2016). المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (16) عقود الإيجار. ديلويت أند توش (الشرق الأوسط).
4. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. (2017). معايير التقرير المالي الدولية. (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المترجمون) الرياض: SOCPA.
5. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. (2017). معيار التقرير المالي الدولي رقم 16: عقود الإيجار. (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المترجمون) الرياض: SOCPA.
6. وزارة الإستثمار والتعاون الدولي. (2019). قرار رقم 69 لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الإستثمار رقم 110 لسنة 2015. الوقائع المصرية .
7. Said ElGamal، و Mohamed Saber. (لا يوجد سنة النشر). المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.
8. International Accounting Standards Board(IASB). (2020). IFRS 16 and covid-19. London: IFRS Foundation.
9. Alibhai, S., Bakker, E., Balasubramanian, T. V., Bharadva, K., Chaudhry, A., Coetsee, D., et al. (2018). Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards. United States: Wiley.
10. Binder Dijkjer Otte(BDO). (2018). IFRS IN PRACTICE – IFRS 16 LEASES. UK: BDO.