

## فجوة الاختلاف في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية

### *The difference in the accounting treatment of lease contracts between the financial accounting system and the international accounting reference*

عبد الحق دردوبة<sup>1</sup>، يونس زين<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

<sup>2</sup> جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

تاريخ النشر: 2022/09/30

تاريخ القبول: 2022/09/26

تاريخ الاستلام: 2022/08/19

#### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على فجوة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بعد أكثر من 10 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وازدادت متطلبات تحيينه لمواكبة التطورات في المجال المحاسبي العالمي، وقد خلصت هذه الورقة إلى أن المرجعية المحاسبية الدولية شهدت عدة تعديلات على عكس النظام المحاسبي المالي الذي لم يطرأ عليه أي تعديل مما أوجد العديد من نقاط الاختلاف أدت إلى عدم التوافق، مما يستدعي تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وإصدار معايير محاسبية محلية متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية. الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي؛ مرجعية محاسبية دولية؛ معايير محاسبية دولية؛ معايير دولية لإعداد التقارير المالية؛ تحيين نظام محاسبي مالي؛ عقود الإيجار. تصنيف JEL: M40؛ M41.

#### Abstract :

*This study aims to shed light on the difference between the financial accounting system and the international accounting reference in the accounting treatment of lease contracts after more than 10 years of its application, and to highlight the requirements for updating it to keep pace with developments in the global accounting field. This paper concluded that the international accounting reference witnessed several amendments, unlike the financial accounting system, which has not undergone any modification, which created many points of difference that led to incompatibility, which calls for activating the role of the National Accounting Council and issuing local accounting standards compatible with the international accounting reference.*

**Keywords:** financial accounting system; international accounting reference; international accounting standards; international financial reporting standards; Updating the financial accounting system, lease contracts.

**Jel Classification Codes:** M40; M41.

## 1. مقدمة

يعتبر النظام المحاسبي المعتمد من أهم الركائز في المحاسبة التي يتم من خلالها توفير المعلومات الضرورية التي يعتمد عليها مستعملو المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم، لذا عملت الهيئات المهنية والأكاديمية على وضع أطر وأساسيات للقياس والعرض والافصاح في القوائم المالية.

تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي لمواكبة المرجعية المحاسبية الدولية الذي يعد متوافقا مع هذه المرجعية كونه مستوحى منها، ولكن سرعان ما أصبح هذا التوافق اختلافا بسبب عامل الزمن والتطور المستمر والمتجدد للمرجعية المحاسبية الدولية حيث جرت عدة تعديلات وإضافة معايير جديدة وإلغاء واستبدال معايير أخرى حسب الظروف الاقتصادية والمالية التي يشهدها العالم، مما يجعل النظام المحاسبي المالي بعيد كل البعد عن مواكبة التطورات الحاصلة على المرجعية المحاسبية الدولية. من هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

### ما مدى الاختلاف في معالجة عقود الإيجار بين النظام المحاسبي المالي SCF والمرجعية المحاسبية الدولية؟

وعلى ضوء الإشكالية السابقة سيتم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- فيما يتمثل الإطار القانوني لعقود الإيجار في التشريع الجزائري؟
- فيما يتمثل الإطار المحاسبي لعقود الإيجار في النظام المحاسبي المالي؟
- فيما تتمثل المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفق المرجعية الدولية؟

### فرضيات الدراسة:

بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يحتكم الإطار القانوني لعقود الإيجار لعدد من التشريعات؛
- شهدت المرجعية المحاسبية الدولية عدة تعديلات على عقود الإيجار منذ اعتماد النظام المحاسبي المالي؛
- يوجد العديد من نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار.

### أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى العديد من الأهداف أهمها:

- تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي؛
- إظهار آخر التعديلات الحاصلة على المرجعية المحاسبية الدولية فيما يخص عقود الإيجار؛
- الإجابة على الإشكالية والتساؤلات المتفرعة منها؛
- محاولة إبراز فجوة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية؛
- الخروج بنتائج وتوصيات لمواكبة التغيرات الحاصلة في المرجعية الدولية.

## أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- تعتبر المرجعية المحاسبية الدولية أهم المواضيع التي تثير اهتمام المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة؛
- تسمح للمهنيين والأكاديميين بمعرفة آخر التعديلات الحاصلة على المرجعية المحاسبية الدولية؛
- تسلط الضوء على الاختلاف الحاصل بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية؛

## منهج الدراسة:

للإجابة على مدى صحة الفرضيات قمنا بتطبيق منهجين هما المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث استخدمنا المنهج الوصفي في تجميع المعلومات والتعريف بالمفاهيم الخاصة بالجانب النظري للدراسة، أما المنهج التحليلي فقد استخدم لتوضيح الاختلاف الحاصل بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية.

## 2. الجانب النظري للدراسة

### 1.2. الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي:

عرف النظام المحاسبي المالي وفق المادة: 03 من القانون رقم: 07-11 المؤرخ في: 25 نوفمبر 2007: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" (الجريدة الرسمية، 2007، صفحة 3)

وقصد ضمان تطبيق النظام المحاسبي سن المشرع الجزائري إطار قانوني يحدد كل الجوانب المختلفة من النظام المحاسبي المالي، وقد

أخرجها كما يلي:

- القانون رقم: 07-11 المؤرخ في: 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي؛
  - المرسوم التنفيذي رقم: 08-156 المؤرخ في: 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11؛
  - القرار رقم: 71 المؤرخ في: 26/07/2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات؛
  - القرار رقم: 72 المؤرخ في: 26/07/2008 المتضمن شروط مسك المحاسبة المبسطة؛
  - المرسوم التنفيذي رقم: 09/110 المؤرخة في: 07/04/2009 المتضمن شروط مسك المحاسبة بالإعلام الآلي؛
  - التعليم الوزارية رقم: 02 المؤرخة في: 29/10/2009 المتضمن إجراءات الانتقال من PCN إلى SCF.
- ومما سبق يتضح أن المشرع الجزائري قد أحاط النظام المحاسبي بالقوانين اللازمة من أجل التطبيق الناجح للنظام المحاسبي المالي.

### 2.2. عقود الإيجار في النظام المحاسبي المالي:

عرفت عقود الإيجار على أنها الاتفاق الذي يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر على حق استخدام الأصل مقابل تعويض نقدي

ومدة محددة.

وهذا الشكل من العقود يأخذ إحدى الأشكال التالية:

**1.2.2 عقود الإيجار التمويلي:** وهو عقد تترتب عليه نقل شبه كلي للمنافع والمخاطر الاقتصادية لأصل موضوع الإيجار من المؤجر للمستأجر، ويقترن العقد بخيار انتقال الملكية للمستأجر في نهاية مدة العقد. (علاوي، 2018، صفحة 122)

ولتصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي عدد من المؤشرات تتمثل فيما يلي: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 25 مارس 2009، صفحة 19)

- ورود خيار انتقال الملكية للمستأجر عند نهاية مدة العقد؛
- تحويل ملكية الأصل للمستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- تغطية مدة الإيجار للجزء الأكبر من الحيات الاقتصادية للأصل في حالة عدم انتقال الملكية؛
- تغطية قيمة الدفعات الحينة بتاريخ بداية العقد لجل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة ذات الطبيعة الخاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة؛
- عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى انتقال الملكية في نهاية مدة العقد لا تعد كعقود إيجار تمويلي.

**2.2.2 عقود الإيجار البسيط:** وهو كل عقد إيجار آخر غير عقد الإيجار التمويلي. (التيجاني، 2012، صفحة 162)

**3.2 المعالجة المحاسبية للعقود الإيجار التمويلي:** كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يدرج في الحسابات بتاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني.

**1.3.2 المعالجة المحاسبية عند المستأجر:** يدرج الأصل المستأجر في حسابات الميزانية بالقيمة الحقيقية للأصل أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار، إن كانت قيمة هذه الأخيرة أقل. (الجريدة الرسمية الجزائرية، 25 مارس 2009، صفحة 19)

تدرج الدفعات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

يكون الأصل المستأجر موضوع اهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيات، وإذا لم يكن هناك يقين كافي بانتقال ملكية الأصل للمستأجر، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلياً على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية.

ويكون التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي لدى المستأجر على الشكل التالي:

- عند إدراج الأصل في حسابات الميزانية:

		تاريخ إدراج الأصل		
	XXXX		من ح/ الأصل المستأجر	21....
XXXX			إلى ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	167000
			تسجيل الأصل المستأجر في حسابات الميزانية	

Surce : conseil national de la comptabilité (2013), manuel de comptabilité financière, ENAG, Alger, Réghaia, p : 158.

- عند تسديد دفعات الإيجار المستقبلية:

		تاريخ تسديد الدفعة	
XXXX	XX	من ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	167000
	XX	من ح/ أعباء الفوائد	661000
		إلى ح/ الخزينة (بنوك الحسابات الجارية) تسجيل تسديد دفعات الإيجار المستقبلية	512000

Surce : conseil national de la comptabilité (2013), manuel de comptabilité financière, ENAG, Alger, Réghaia, p : 159.

- عند تسديد دفعات الإيجار المستقبلية:

		12/31 ن	
XX	XX	من ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات	681000
		إلى ح/ الخزينة (بنوك الحسابات الجارية) تسجيل تسديد دفعات الإيجار المستقبلية	512000

Surce : conseil national de la comptabilité (2013), manuel de comptabilité financière, ENAG, Alger, Réghaia, p : 159.

2.3.2 المعالجة المحاسبية عند المؤجر: تدرج عقود الإيجار التمويلي خلال مدة العقد بالتمييز بين:

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري ثابت للاستثمار الصافي؛
- تسديد المستحقات الرئيسية.

ويكون التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي لدى المؤجر على الشكل التالي:

عند إدراج الأصل محل عقد الإيجار التمويلي في حسابات الميزانية:

		تاريخ إدراج الأصل	
XXXX	XXXX	من ح/ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	274000
		إلى ح/ موردوا التثبيتات	404...
		تسجيل الأصل محل عقد الإيجار التمويلي في حسابات الميزانية	

Surce : conseil national de la comptabilité (2013), manuel de comptabilité financière, ENAG, Alger, Réghaia, p : 165.

- عند تحصيل دفعات الإيجار المستقبلية:

	تاريخ إدراج الأصل		
	XXXX	من ح/ الخزينة (بنوك الحسابات الجارية)	512000
XX		إلى ح/ عائدات الحسابات الدائنة	763000
XX		إلى ح/ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	274000
		تسجيل تحصيل دفعات الإيجار المستقبلية	

Surce : conseil national de la comptabilité (2013), manuel de comptabilité financière, ENAG, Alger, Réghaia, p : 165.

#### 4.2. المرجعية المحاسبية الدولية

لإعداد التقارير المالية وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها لا بد من مرجعية دولية يتم الاستناد عليها من أجل التوافق في إعداد هذه التقارير، ونظرا للمتطلبات التي تحكم هذا المجال فعلى هذه المرجعية أن تتصف بالمرونة والدينامية، وتتطور بصفة مستمرة تبعا لتطور عالم المال والأعمال.

مرت عملية إعداد مرجعية محاسبية دولية بعدد المراحل منذ إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1973 وإلى غاية اعتماد المجلس العالمي للمعايير المحاسبية (IASB) سنة 2001 ليتم وضع الاصلاحات التالية: (تخونوي، 2019، صفحة 30)

- تصبح (IASB) هيئة دولية مستقلة، في إطار جديد وهو مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، (IASB Foundation)، والتي تم إعادة تسميتها ب: (IFRS Foundation)؛
- مجلس (IASB) الهيئة المسؤولة عن إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية؛
- لا تحمل المعايير التي يتم إصدارها تسمية معايير المحاسبة الدولية (IAS) بل معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)؛
- تحتفظ معايير المحاسبة الدولية السابقة التي لم تخضع للتغيير بتسميتها (IAS)؛
- اعتماد المعايير والتفسيرات التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولجنة تفسير المعايير (SIC)؛
- تسمية المعايير الصادرة عن (IASB) بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)؛
- تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC).

وبهذا تضم المرجعية المحاسبية الدولية كل من: IAS + SIC + IFRS + IFRIC.

## 5.2. عقد الإيجار التمويلي وفق المرجعية المحاسبية الدولية:

أصدر مجلس الإدارة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المعيار رقم: 16، ليحل محل كل من: IAS 17، IFRIC 4، SIC 15، SIC 27. (2022، ifrs.org).

### 1.5.2. نطاق المعيار:

يتم تطبيق معيار التقرير المالي رقم: 16 على كافة عمليات التأجير (عقود الإيجار) بما في ذلك عقود الإيجار لأصل من الباطن، باستثناء ما يلي: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 688)

- عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يشابهها من الموارد غير المتجددة؛
- عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (IAS 41)؛
- ترتيبات خدمات الامتياز (IFRIC 12)؛
- تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر (IFRS 15) الإيرادات من العقود مع العملاء؛
- الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة؛ ويجوز للمستأجر تطبيق هذا المعيار IFRS 16 لعقود استئجار الأصول غير الملموسة باستثناء المذكورة في البند السابق.

### 2.5.2. تحديد عقد الإيجار التمويلي:

عند إبرام عقد الإيجار على المستأجر تقييم عقد الإيجار ما إذا كان العقد هو عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي، ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 690)

- يعتبر العقد عقد إيجار إذا كان العقد كلياً أو جزئياً ينقل الحق في السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف لآخر لمدة زمنية محددة مقابل عوض أو بدل معين، وقد تكون المدة الزمنية معبرا عنها على شكل مقدار استخدام الأصل؛
- تنتقل السيطرة بموجب هذا المعيار إذا كان للعميل الحق في توجيه واستخدام الأصول المستأجرة والحصول على كافة المنافع الاقتصادية من استخدام تلك الأصول؛
- يتم عادةً تحديد الأصول الخاضعة للتأجير بشكل صريح في العقد، ويمكن تحديد تلك الأصول بشكل ضمني بالتاريخ التي تصبح بها تلك الأصول متاحة للاستخدام من قبل العميل؛

- إذا كان للمورد الحق في استبدال الأصول المؤجرة خلال فترة استخدام تلك الأصول، في هذه الحالة لا يوجد حق للعميل باستخدام تلك الأصول، وبالتالي لم تنتقل السيطرة على تلك الأصول للمستأجر، وفي هذه الحالة لا يعتبر العقد إيجاراً؛
  - ويبين هذا المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمورد؛
  - يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على اتفاقية تأجير فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.
- 3.5.2. تحديد مدة عقد الإيجار:

- يجب على المستأجر تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الإيجار جنباً إلى جنب مع كل من: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 691)
- الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار، أي وجود حافز لممارسة حق خيار تمديد العقد؛
  - بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من عدم ممارسة هذا الخيار. أي وجود حافز لعدم ممارسة حق خيار إنهاء العقد؛
  - 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 المنشأة الأخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزاً اقتصادياً للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو عدم ممارسة خيار.

#### 4.5.2. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر:

##### 1.4.5.2. الالتزام الأولي لعقد الإيجار:

- في بداية عقد الإيجار على المستأجر الاعتراف بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالتزامات عقد الإيجار، أي يتم رسملة عقود الإيجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات وذلك لعقود الإيجار التي تزيد مدتها عن 12 شهراً وللعقود ذات القيمة غير المنخفضة المشار إليها سابقاً.
- ويتم الاعتراف وتسجيل الأصل المستأجر في دفاتر المستأجر كأصل وبالتكلفة وتحت مسمى حق استخدام الأصل المستأجر. وتتضمن تكلفة "حق استخدام الأصل المستأجر" بتاريخ بدء عقد الإيجار ما يلي: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 692)
- أية مدفوعات لعقد الإيجار دفعها المستأجر للمؤجر قبل أو عند بداية عقد الإيجار مطروحاً منها أية حوافر إيجار مستلمة؛
  - أية تكاليف أولية مباشرة تحملها المستأجر؛



- قيمة التزامات عقد الإيجار عند القياس الأولي لتلك الالتزامات وهي القيمة الحالية لمدفوعات عقد الإيجار المستقبلية غير المسددة بذلك التاريخ خلال مدة العقد.
- أية تكاليف يتوقع ان يتحملها المستأجر عند تفكيك أو ازالة الأصل المستأجر، أو تكاليف استعادة موقع وجود الأصل أو أية تكاليف واردة في شروط العقد لإعادة الأصل إلى الحالة المتفق عليها بين المستأجر والمؤجر.
- ويعترف المستأجر بالتزام (مخصص) وفق معيار رقم 37 لهذه التكاليف المقدرة اما بتاريخ بدء عقد الإيجار أو عند استخدام الأصل المستأجر خلال مدة محددة.
- يتم قياس حق استخدام الأصل بموجب نموذج التكلفة كأصل مطروحاً منها مجمع الاهتلاك ومجمع التدني إن وجد. ويتم القياس المبدئي للالتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد إذا كان من الممكن تحديده بموثوقية. وإذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي.

#### 2.4.5.2. القياس اللاحق للالتزامات عقود الإيجار:

بعد تاريخ بدء مدة عقد الإيجار على المستأجر قياس التزامات عقد الإيجار كما يلي: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 694)

- زيادة القيمة الدفترية للالتزام لتعكس الفائدة على التزامات العقد؛
- تخفيض القيمة المسجلة للالتزامات لتعكس دفعات الإيجار المدفوعة؛
- إعادة قياس القيمة المسجلة للالتزامات لتعكس أية نتائج إعادة قياس أو تعديلات تتم على العقد أو التعديلات التي تعكس الدفعات الثابتة التي يتم اجراء تعديلات عليها؛
- يجب أن يعكس معدل الفائدة على التزامات عقد الإيجار خلال مدة العقد المبلغ الذي ينتج معدل عائد ثابت ودوري على الرصيد المتبقي على التزامات عقد الإيجار؛
- بعد بدء عقد الإيجار على المستأجر الاعتراف في بيان الدخل بكل من مصروف فوائد التزام عقد الإيجار ومدفوعات عقد الإيجار المتغيرة غير المشمولة في قياس التزام عقد الإيجار في الفترة التي تنشأ فيها الأحداث والظروف التي تؤدي لنشوء تلك المدفوعات المتغير.

#### 5.5.2. الإعفاءات من تطبيق المعيار 16 IFRS:

يجوز للمستأجر ان يختار عدم تطبيق متطلبات رزمة عقود الإيجار في الحالات التالية: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 699)

- عقود الإيجار قصيرة الأجل أقل من 12 شهر؛
- عقود الإيجار للأصول ذات القيمة المتدنية.

وإذا انطبق الاستثناء المذكور ولم يتم رسملة عقد الإيجار كأصل، في هذه الحالة يتم الاعتراف بمدفوعات الإيجار المرتبطة بالعقد كمصروف على أساس القسط الثابت أو على أي أساس آخر يكون أكثر تمثيلاً لنمط المنافع التي يحصل عليها المستأجر من الأصل.

## 6.5.2. القياس اللاحق لحق استخدام الأصل:

بعد تاريخ بدء سريان عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس حق استخدام الأصل باستخدام نموذج التكلفة ما لم يتم تطبيق نماذج القياس الأخر، ويتضمن نموذج التكلفة قياس الأصل الكلفة مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم لحقوق استخدام الأصل وأية خسائر تدني متراكمة بموجب IAS 36 ويتم تعديل التكلفة بأية آثار ناجمة عن إعادة قياس التزامات عقد الإيجار. (جمعة فلاح، 2019، صفحة 700)

يجب على المستأجر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الممتلكات والمباني والمعدات "عند احتساب اهتلاك" حق استخدام الأصل المستأجر "مع مراعاة ما يلي: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 700)

- إذا كان عقد الإيجار ينقل ملكية الأصل للمستأجر (منتهى بالتملك) في نهاية مدة العقد. أو إذا كانت تكلفة "حق استخدام الأصل" تعكس بأن المستأجر سوف يمارس حق خيار شراء الأصل المستأجر فإن على المستأجر اهتلاك "حق استخدام الأصل المستأجر" خلال المدة من بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي للأصل المستأجر.
- أما إذا كان عقد الإيجار غير منتهى بالتملك أو لا يوجد خيار الشراء التحفيزي، فإن على المستأجر اهتلاك الأصل خلال المدة من بداية عقد الإيجار حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل أو نهاية مدة العقد أيهما أسبق.

## 7.5.2. إعادة تقييم التزامات عقد الإيجار:

بعد تاريخ بدء عقد الإيجار يجب على المستأجر إعادة قياس التزامات عقد الإيجار لتعكس التغيرات في مدفوعات العقد. وعلى المستأجر الاعتراف بمبلغ إعادة قياس التزامات عقد الإيجار كتعديل لحساب "حق استخدام الأصول المستأجرة" المعترف بها كأصل. وإذا كانت القيمة الدفترية لحساب "حق استخدام الأصول المستأجرة" قد انخفضت إلى قيمة (الصفر) وكان هناك انخفاض آخر عند إعادة قياس التزامات العقد، فإنه على المستأجر الاعتراف بأية مبالغ متبقية لإعادة القياس في بيان الدخل. (جمعة فلاح، 2019، صفحة 701)

على المستأجر إعادة قياس التزامات عقد الإيجار من خلال خصم التدفقات النقدية المعاد تقييمها إذا كان: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 701)

- هناك تغير في المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة عند وجود ضمان من قبل المستأجر للقيمة المتبقية المضمونة للأصل المستأجر، وعلى المستأجر تحديد مدفوعات الإيجار المعدلة لتعكس المبالغ المتوقع دفعها والخاصة بالقيمة المتبقية المضمونة؛

- إذا كان هناك تغيرات في دفعات الإيجار المستقبلية المتغيرة المرتبطة بمؤشر أسعار أو معدلات فائدة نتيجة حدوث تغيرات في مؤشرات الأسعار أو الفائدة.

### 3. الجانب التطبيقي للدراسة

- لتوضيح الفرق بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، سيتم ذلك من خلال دراسة عقد إيجار أبرمته مؤسسة تنشط في مجال الأشغال العمومية والري، حيث كانت تفاصيل العقد كالتالي:
- موضوع العقد: تأجير آلة حفر ونقل؛
- تاريخ بداية سريان العقد: 2020/01/01؛
- مدة العقد: 4 سنوات؛
- قيمة الإيجار: 5 400 000.00 دج سنويا، تستحق كل 31 ديسمبر من كل سنة؛
- التأمين: يتحمله المستأجر؛
- الصيانة الدورية: يتحملها المستأجر كما يتحمل كافة مخاطر الاستعمال.

لتحديد الفرق في المعالجة المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية نتبع الخطوات التالية:

### 1.3. المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار وفق المرجعية الدولية:

لتحديد المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار وفق المرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة أساسا في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم: 16، يتم اعتماد معدل الفائدة السائد: 8%؛

لمعالجة عقد الإيجار وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم: 16 فمن الضروري تحديد القيمة الحالية VA لمبالغ الإيجار.

$$VA = 5\,400\,000.00 (1+0.08)^{-1} + 5\,400\,000.00 (1+0.08)^{-2} + 5\,400\,000.00 (1+0.08)^{-3} + 5\,400\,000.00 (1+0.08)^{-4}$$

$$VA = 17\,871\,687.14$$

وعليه فإن القيمة الحالية للمبالغ المتعلقة بالعقد هي: 17 871 687.14 دج

وبغرض تحديد التزامات عقد الإيجار يتم اعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (1): التزامات عقد الإيجار

التاريخ	الالتزام السنوي	الفائدة	الالتزام المسدد	الرصيد غير المسدد
2020/01/01	0	0	0	17 871 687.14
2020/12/31	5 400 000.00	1 429 734.97	3 970 265.03	13 901 422.11
2021/12/31	5 400 000.00	1 112 113.77	4 287 886.23	9 613 535.88
2022/12/31	5 400 000.00	769 082.87	4 630 917.13	4 982 618.75
2023/12/31	5 400 000.00	417 381.25	4 982 618.75	0.00

المصدر: من إعداد الباحثين

### 2.3. أثر المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم: 16

يظهر أثر المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم: 16 من خلال القوائم المالية للمستأجر: بما أن ملكية الأصل لا تنتقل للمستأجر في نهاية العقد، يتم احتساب اهتلاك الأصل خلال فترة العقد، وعليه يكون قسط الاهتلاك السنوي كالتالي:  $4\,467\,921.79 = 4 / 17\,871\,687.14$

الجدول رقم (2): أثر المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار على جانب الأصول

القيمة الدفترية للأصل	الاهتلاكات المجمعة	القيمة الصافية للأصل	
17 871 687.14	4 467 921.79	13 403 765.36	2020/12/31
17 871 687.14	8 935 843.57	8 935 843.57	2021/12/31
17 871 687.14	13 403 765.36	4 467 921.79	2022/12/31
17 871 687.14	17 871 687.14	-	2023/12/31

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (3): أثر المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار على جانب الأصول

الفترة	قيمة الدين المتبقي
2020/01/01	17 871 687.14
2020/12/31	13 403 765.36
2021/12/31	8 935 843.57
2022/12/31	4 467 921.79
2023/12/31	-

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (4): أثر المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار على حسابات النتائج

الفترة	مصاريف الفائدة	مخصصات الاهتلاكات	المجموع
2020/12/31	1 429 734.97	4 467 921.79	5 897 656.94
2021/12/31	1 112 113.77	4 467 921.79	5 580 035.08
2022/12/31	769 082.87	4 467 921.79	5 237 004.84
2023/12/31	417 381.25	4 467 921.79	4 885 303.22

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدولين السابقين يتضح أن المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم: 16 يؤدي إلى زيادة في الأصول والخصوم، وذلك لاعتماد المعيار على قاعدة استفادة المستأجر من كافة المنافع الاقتصادية للأصل وتحمل مخاطر استغلاله كقاعدة للفصل بين الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي.

### 3.3. المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار وفق النظام المحاسبي المالي:

اعتمد النظام المحاسبي المالي قاعدة خيار انتقال ملكية الأصل للمستأجر للفصل بين الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي، وعليه وفقا للنظام المحاسبي المالي يتم معالجة عقد الإيجار على النحو التالي:

الجدول رقم (5): أثر المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار وفق النظام المحاسبي المالي

الفترة	الأصول	الخصوم	الالتزامات ضمن جدول حسابات النتائج
--------	--------	--------	------------------------------------

5 400 000.00	0.00	0.00	2020/12/31
5 400 000.00	0.00	0.00	2021/12/31
5 400 000.00	0.00	0.00	2022/12/31
5 400 000.00	0.00	0.00	2023/12/31

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (6): فرق معالجة عقد الإيجار بين النظام المحاسبي المالي و IFRS 16

المعالجة وفق IFRS 16			المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي			
حسابات النتائج	خصوم	أصول	حسابات النتائج	خصوم	أصول	
0	17 871 687.14	17 871 687.14	0	0	0	2020/01/01
5 897 656.94	765.36 403 13	13 403 765.36	5 400 000.00	0	0	2020/12/31
5 580 035.08	843.57 935 8	8 935 843.57	5 400 000.00	0	0	2021/12/31
5 237 004.84	921.79 467 4	4 467 921.79	5 400 000.00	0	0	2022/12/31
4 885 303.22	0	0	5 400 000.00	0	0	2023/12/31

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول نلاحظ أن المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار وفق النظام المحاسبي المالي لا تؤثر على الأصول والخصوم بينما المعالجة وفق الإيجار وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم: 16 تؤدي إلى رفع في قيمة أصول المؤسسة.

### 4.3. اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية، يمكن الحكم على أن:

**الفرضية الأولى:** يحتكم الإطار القانوني لعقود الإيجار لعدد من التشريعات، الفرضية صحيحة ومحقة؛

**الفرضية الثانية:** شهدت المرجعية المحاسبية الدولية عدة تعديلات على عقود الإيجار منذ اعتماد النظام المحاسبي المالي ، الفرضية صحيحة ومحقة؛

**الفرضية الثالثة:** يوجد العديد من نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، الفرضية صحيحة ومحقة؛

#### 4. الخاتمة

يتضح مما سبق أن النظام المحاسبي المالي بمحتواه الحالي أصبح لا يساير التطورات الحاصلة على المستوى الدولي والمحلي، فالمعايير الدولية قطعت أشواط متقدمة في مجال القياس والعرض والافصاح في القوائم المالية، رغم هذا بقي النظام المحاسبي المالي دون تطور.

ومن خلال ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 منذ بداية تطبيقه سنة 2010 لم يطرأ عليه أي تعديل؛
- وجود العديد من نقاط الاختلاف في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بين النظام المحاسبي المالي SCF و المرجعية المحاسبية الدولية؛
- أن النظام المحاسبي المالي أصبح لا يتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية.

#### ● التوصيات:

استنادا إلى النتائج المتوصل إليها سابق يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة؛
- ضرورة اصدار معايير محاسبية وطنية؛
- ضرورة التوافق بين النظام المحاسبي المالي SCF و المرجعية المحاسبية الدولية.

#### قائمة المراجع

- conseil national de la comptabilité .(2013) .*manuel de comptabilité financière* .Alger: ENAG.
- ifrs.org .(2022 ,08 05) .*ifrs.org* .<https://www.ifrs.org/search-results/?query=ifrs+16>: 21:44
- Rabah tafighoult .(2015) .*le Système Comptable Financier -La Comptabilité Financière Selon les Normes Comptable Algériennes* .Algérie: EURL Aurès Moulédiouane.
- الجريدة الرسمية. (2007). القانون رقم: 07/11. الجريدة الرسمية، 3.
- الجريدة الرسمية الجزائرية. (25 مارس 2009). القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008. الجريدة الرسمية الجزائرية، 3.
- الجزائرية الجريدة الرسمية. (2007). القانون رقم: 11/07. الجريدة الرسمية، 3.

- أمال تخنوني. (2019). الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IFRS/IAS. باتنة.
- بلعروسي أحمد التيجاني. (2012). النظام المحاسبي المالي. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- حميدات جمعة فلاح. (2019). خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. عمان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- لخضر علاوي. (2018). SCF للمحاسبة المعقدة وفق النظام. الجزائر: الورقة الزرقاء.