

تقييم وتطوير المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار فى ظل المعايير
المصرية و الدولية

إعداد

د. إيهاب إبراهيم حامد عبد العال

مدرس بقسم المحاسبة

بمعهد القاهرة العالى للغات والترجمة الفورية

والعلوم الإدارية بالمقطم

تقييم وتطوير المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار فى ظل المصرية والدولية

د. إيهاب إبراهيم حامد عبد العال*

المستخلص

تعد عقود الإيجار من أهم مجالات الاقتصاد القومى الآخذة فى التزايد خلال الخمس سنوات الأخيرة ، وليس ذلك على المستوى المحلى فقط بل على المستوى الدولى أيضاً ، وقد فطنت الجهات المهنية الواضعة للمعايير المحاسبية إلى ذلك مبكراً وأصدرت العديد من النشرات والمعايير المحاسبية لوضع معالجة محاسبية لتلك العقود ، وقد حاولت تلك المنظمات تعديل وتطوير تلك المعايير بما يتواءم مع التغير فى البيئة الاقتصادية والتشريعية ، إلا أن تلك المعايير المحاسبية وخاصة الأخيرة منها قد اتسمت بالقصور فى معالجة قضية عقود الإيجار وتسببت فى انخراط الشركات نحو الحصول على تمويل خارج الميزانية من خلال عقود الإيجار بسبب المعالجات الواردة فى تلك المعايير المحاسبية ، وهو ما دعا كل من مجلس معايير المحاسبة الدولى IASB ، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى FASB نحو إصدار معايير جديدة لعقود الإيجار فى ظل المشروع المشترك فيما بينهما ، إلا أن تلك المعايير قد اتسمت أيضاً بالقصور وقد تم انتقادها كثيراً سواء فى مراحل إعدادها أو بعد إصدارها ، ونظراً للقصور الحالى فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ ولمواكبة التطور الدولى فى مجال معايير عقود الإيجار فى مصر ، فقد تم إصدار مسودة لمعيار محاسبى مصرى جديد يحمل رقم ٤٩ يمثل ترجمة لمعيار إعداد التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، لذا فقد تطلب الأمر تقييم المعالجة المحاسبية الواردة فى المعيار الدولى الجديد وتطوير جوانب القصور به من خلال مقترحات للتطوير يتم اختبار فاعليتها من خلال دراسة ميدانية على الفئات ذات الاهتمام بمجال الدراسة لاستخدامها فى تطوير مسودة المعيار المصرى قبل إصداره فى صورته النهائية ، وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود قصور فى كل من معيار المحاسبة المصرى رقم ٢٠ ومعيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، وفاعلية مقترحات التطوير على المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فى إظهار الجوهر الاقتصادى لعقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود .

الكلمات المفتاحية : عقود الإيجار ، المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ ، ومعيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، مسودة المعيار المحاسبى المصرى رقم ٤٩ ، التمويل خارج الميزانية.

* مدرس بقسم المحاسبة بمعهد القاهرة العالى للغات والترجمة الفورية والعلوم الإدارية بالمقطم .
البريد الإلكتروني : dr.ehabagwa@gmail.com

طبيعة المشكلة :

يعد قطاع التأجير من أبرز القطاعات نمواً في الاقتصاد المصري ، فقد وصل إجمالي عدد الشركات المحلية لدى هيئة الرقابة المالية ممن تزاوّل نشاط التأجير بنهاية عام ٢٠١٧ نحو ٢٢٦ شركة ، وقد بلغت قيمة عقود الإيجار نحو ٢٨,٦ مليار جنيه بنهاية عام ٢٠١٧ مقارنة بنحو ٢١ مليار جنيه عام ٢٠١٦ بمعدل نمو يبلغ ٣٦,٢% وبمعدل نمو ٤٨٠% عن حجمها في ٢٠١٣ البالغ قيمتها ٦ مليار جنيه ، وهو ما يشير إلى تضاعف قيمة تلك العقود بما يقارب من خمسة أضعاف قيمتها .

أما على المستوى الدولي فقد أشارت دراسة صادرة عن هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC إلى أن عقود الإيجار التشغيلي تعد واحدة من أهم مصادر التمويل خارج الميزانية ، وقدرت الدراسة أن ما يقرب من ١,٢٥ تريليون دولار توجد في عقود إيجار خارج الميزانية (Holzman & Munter , 2016) ، وذلك في إشارة إلى كبر حجم تلك العقود وخاصة ما يتم منه خارج الميزانية ، وبالتالي فما هو الحال بالنسبة لإجمالي العقود داخل وخارج الميزانية .

نظراً للتزايد المستمر في أعداد وقيمة تلك العقود فقد اتجهت جهات وضع المعايير إلى وضع العديد من النشرات والمعايير المحاسبية للمعاملات الناشئة عن تلك العقود ، ومن أبرزها المعيار المحاسبي الأمريكي رقم SFAS 131٣ " المحاسبة عن عقود الإيجار " الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ، وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 17 " عقود الإيجار " الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، أما على المستوى المحلي فقد أصدرت وزارة الاستثمار المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٠ " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي " وذلك بناءً على قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ولائحته التنفيذية ، إلا أن تلك المعايير الثلاثة اتسمت بالقصور وتسببت في عدم إظهار معاملات عقود الإيجار وفقاً لجوهرها الاقتصادي وإنما للطبيعة القانونية للعقود ، مما تسبب في استخدامها للحصول على تمويل خارج الميزانية ، وهو ما انعكس سلباً على التقارير المالية وخاصة للشركات المستأجرة لما لها من مصلحة في عدم إظهار الجوهر الاقتصادي لعقد الإيجار واستخدامه في الحصول على تمويل خفي خارج الميزانية .

وهو ما كان أحد الأسباب في التقارب بين كل من FASB & IASB لإصدار معايير مشتركة من خلال المشروع المشترك فيما بينهما ، وقد نتج عن ذلك التقارب أن أصدر IASB معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ "عقود الإيجار " في يناير عام ٢٠١٦ تلاه في شهر فبراير من نفس العام أن أصدر FASB معياره المحاسبي ASC 842 " عقود الإيجار " ، إلا أنه أثناء إعداد المعيارين وبعد إصدارهما بشكل نهائي ظلت العديد من الدراسات ورسائل التعليقات على المعيارين تحمل العديد من الانتقادات الموجهة لكلا المعيارين ، نظراً لأن المعالجات الواردة في المعيارين قد طالبت بإدراج الأصل المستأجر في الميزانية (الحق في الاستخدام) وكذلك إدراج الالتزامات الناتجة عن عقد الإيجار ضمن الالتزامات في الميزانية وهو ما رآه الكثير من الباحثين من أنه سيؤثر على وكالات الائتمان بسبب كسر قواعد

الديون نظراً لإظهار التزام عقد الإيجار ضمن الالتزامات في الميزانية ، بالإضافة إلى انخفاض معدل العائد على الأصول بسبب وجود أصل جديد وهو الحق في الاستخدام (Petta , 2017) .

إلا أن هناك جانب آخر من الدراسات ترى أن المعايير الجديدة تمثل تطويراً في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار ودافعت عن المعالجات الواردة بتلك المعايير (كما سيتضح من خلال الدراسات السابقة في هذا المجال) ، ونتيجة للتغير الدولي في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار ونظراً للقصور الذى يعترى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ ، ولمواكبة هذا التغير فقد قدمت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية مسودة لمعيار محاسبى مصرى جديد يحمل رقم ٤٩ " عقود الإيجار " يمثل ترجمة لمعيار التقرير المالى الدولي رقم ١٦ ويتم حالياً مراجعتها من قبل لجنة معايير المحاسبة المصرية تمهيداً لإصدار المعيار وتطبيقه ، ونظراً للآراء المتعارضة حول المعايير المحاسبية الجديدة والتي من بينها معيار التقرير المالى الدولي رقم ١٦ ، فمن الضروري تقييم المعيار وتحديد ما إذا كانت المعالجات الواردة به تنطوى على قصور أم لا ، ومعالجة ذلك القصور (حال وجوده) من خلال تقديم مقترحات للتطوير تكفل الحد من القصور فى تلك المعالجات ، واستخدام تلك المقترحات فى تعديل مسودة المعيار المحاسبى المصرى قبل إصداره بشكل نهائى ، لذا فإن الدراسة تسعى للإجابة عن التساؤلات التالية :

- ١- ما مدى فاعلية معيار المحاسبة المصرى رقم ٢٠ فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لعقد الإيجار؟
- ٢- هل يعد معيار التقرير المالى الدولي رقم ١٦ فعالاً فى إظهار الجوهر الاقتصادى وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام عقود الإيجار ؟
- ٣- ما هى جوانب التطوير المقترحة على المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولي رقم ١٦ لإظهار الجوهر الاقتصادى وللحد من استخدام عقود الإيجار فى الحصول على تمويل خارج الميزانية ؟

هدف الدراسة :

يتمثل هدف الدراسة فى " تقييم وتطوير المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار فى ظل المعايير المصرية والدولية " ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيمه إلى الأهداف الفرعية التالية :

- ١- تحديد جوانب القصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمولي " كدافع للتوجه نحو تبنى المعالجات المحاسبية الواردة فى معيار التقرير المالى الدولي رقم ١٦ .
- ٢- تقييم فاعلية معيار التقرير المالى الدولي رقم ١٦ فى إظهار الجوهر الاقتصادى لعقد الإيجار وفى الحد من استخدام أنشطة عقود الإيجار كأحد أنشطة التمويل خارج الميزانية .

٣- تقديم مقترحات لتطوير جوانب القصور فى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ .

٤- القيام بدراسة ميدانية لاختبار مدى فاعلية مقترحات التطوير على المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ .

أهمية الدراسة : تتحقق أهمية الدراسة على المستويين التاليين :

- على المستوى العلمى : حيث تمثل الدراسة إضافة للمكتبة العربية نظراً لندرة الدراسات (فى حدود ما اضطلع عليه الباحث من دراسات) التى تعرضت بالتقييم والتطوير لمعيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ مما يفتح معه المجال نحو مزيد من الدراسات التى تسعى لتقديم مقترحات لتطوير المعالجات الواردة فى المعيار وتقييم مقترحات التطوير الواردة فى الدراسة الحالية ، حيث قدمت الدراسات السابقة تقيماً جزئياً للمعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ كما اتضح من خلال تناول الدراسات السابقة .

- على المستوى العملى : حيث تسعى الدراسة إلى تقييم وتطوير المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، ومن ثم المساعدة فى تطوير مسودة المعيار المحاسبى المصرى رقم ٤٩ وخاصة وأنها حالياً فى مرحلة المراجعة من قبل لجنة معايير المحاسبة المصرية وذلك قبل إصدار المعيار بشكل نهائى من خلال استخدام مقترحات التطوير للمعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ حيث يمثل المعيار المصرى ترجمة له .

حدود الدراسة :

ستقتصر الدراسة على التعرض بالتقييم والتطوير فقط لمعيار إعداد التقرير المالى الدولى رقم ١٦ نظراً لأنه حل محل المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ وسيبدأ تطبيقه اعتباراً من ٢٠١٩/١/١ ، كما أن مسودة المعيار المحاسبى المصرى الجديد الذى يحمل رقم ٤٩ " عقود الإيجار " تمثل ترجمة لمعيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، وذلك بالإضافة إلى تقييم المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ دون غيرها من المعايير المحاسبية الأخرى المتعلقة بعقود الإيجار .

منهجية الدراسة :

تحقيقاً للهدف الأساسى للدراسة وكذلك أهدافها الفرعية اعتمد الباحث على المنهجين التاليين:

- المنهج الاستنباطى : حيث قام الباحث باستخدامه فى إعداد الإطار النظرى للدراسة وصياغة مشكلة وفروض الدراسة من خلال مراجعة ما أمكن التوصل إليه من المراجع العلمية ، سواء العربية أو الأجنبية ذات الاهتمام بموضوع الدراسة ، والتى ساعدت على تحديد الدراسات السابقة المتعلقة بالمعايير المحاسبية لعقود الإيجار فى مرحلة ما قبل المشروع المشترك ، وكذلك المتعلقة بالمعايير المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار الصادرة فى ظل المشروع المشترك ، وأيضاً الدراسات التى تعرضت لأشكال العلاقة بين عقود الإيجار وعدد من المتغيرات .

- المنهج الاستقرائي : وذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية لاختبار فعالية مقترحات التطوير على المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، وذلك على عينة من الفئات ذات الاهتمام بمجال الدراسة .

خطة الدراسة :

لتحقيق هدف الدراسة سوف يتم تنظيم المتبقى منها على النحو التالى :

أولاً : الدراسات السابقة .

ثانياً : قصور المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ كدافع للتوجه نحو تبنى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ .

ثالثاً : تقييم فاعلية معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فى إظهار الجوهر الاقتصادى لعقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود .

رابعاً : مقترحات لتطوير جوانب القصور فى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ .

خامساً : فروض الدراسة .

سادساً : الدراسة الميدانية .

الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية .

المراجع

الملاحق

أولاً : الدراسات السابقة :

تعددت الدراسات التى تعرضت لعقود الإيجار بالنقد والتحليل ، فقد حظيت عقود الإيجار باهتمام بالغ من قبل المنظمات المهنية بداية من عام ١٩٤٩ بإصدار معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى AICPA نشرة لجنة الإجراءات المحاسبية بعنوان " الإفصاح عن عقود الإيجار طويلة الأجل بالقوائم المالية للمستأجرين " ، مروراً بإصدار المعيار المحاسبى الأمريكى رقم ١٣ SFAS بعنوان " المحاسبة عن عقود الإيجار عام ١٩٧٦ ، وكذلك المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ IAS 17 " عقود الإيجار " عام ١٩٨٢ ، وأيضاً المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي " ، وهو ما دفع العديد من الباحثين نحو التعرض بالنقد والتحليل لتلك الإصدارات ، إلا أن الباحث سيقنصر على التعرض للدراسات خلال السنوات الأربعة الأخيرة لحدثة تلك الدراسات وتعلقها بالمعايير الحالية لعقود الإيجار المطبقة وكذلك للمعايير الجديدة لعقود الإيجار ، وعلى ذلك فقد انقسمت الدراسات فى هذا المجال فى خلال تلك الفترة إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهى :

يتمثل القسم الأول من الدراسات فى الدراسات التى تعرضت للمعايير المحاسبية الحالية وهى مرحلة ما قبل معايير المشروع المشترك ، وقد اتسمت تلك الدراسات بالتنوع فى التعرض للجوانب المختلفة لعقود الإيجار ، فقد تعرضت دراسة (Tduor & Palipista , 2014) لتحليل جوانب التشابه والاختلاف بين المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ ، والتشريعات الرومانية المتعلقة بعقود الإيجار ،

وذلك من أجل تقارب المعايير الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية لعمليات الإيجار المحققة عام ٢٠١١ ، وقد انتهت تلك الدراسة إلى أن هناك جوانب تشابه واختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧ والتشريعات الرومانية ، حيث يبلغ مستوى التقارب فيما بينهما ٢٢% من حيث التعقيد والمتطلبات التي تفرضها المعايير ويختلفان بنسبة ٧٨% من حيث القواعد ، وأن الاعتراف بالعقد التمويلي وتصنيفه هو أكثر جوانب التشابه ، وأن جوانب الإفصاح هي أكثر جوانب الاختلاف فيما بينهما .

كذلك تعرضت دراسة (حسن ، ٢٠١٤) لموقف المراجع الخارجي من المعالجة المحاسبية الجارية لعمليات التأجير التمويلي في البيئة المصرية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٠ ، وقد انتهت الدراسة إلى أن المعيار المحاسبي رقم ٢٠ لا يقدم معالجة محاسبية سليمة تتفق مع الإطار الفكري للمحاسبة المالية ، مما يستلزم قيام المراجع الخارجي بإصدار تقرير مراجعة متحفظ عند مراجعة التقارير المالية للشركات المستأجرة .

أيضاً تعرضت دراسة (رجب ، ٢٠١٥) لاختبار مدى تباين مصداقية المعالجات المحاسبية المختلفة لدى المؤجر في تعبيرها عن جوهر نشاط التأجير لديه ، وقد جاءت نتائج الدراسة مؤيدة لهذا التباين في مستوى مصداقية المعالجات المحاسبية المطبقة والمقترحة .

بينما تعرضت دراسة (موسى والفكي ، ٢٠١٥) لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على القياس والإفصاح المحاسبي عن عقود الإيجار التمويلي ، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يساعد في تحسين الإفصاح المحاسبي عن عقود الإيجار التمويلي ، كما أن معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ يوفر إرشادات واضحة بخصوص القياس والإفصاح المحاسبي .

استمراراً لدراسة أثر تطبيق معيار عقود الإيجار على مستوى الإفصاح فقد تعرضت دراسة (صقر و زغول ومهاباد ، ٢٠١٦) لأثر تطبيق معيار عقود الإيجار على مستوى الإفصاح في القوائم المالية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧ ، وقد انتهت الدراسة إلى التزام الشركات بالإفصاح عن بنود الإيجار التشغيلية والتمويلية مما يؤثر على الإفصاح عن بنود القوائم المالية .

أما دراسة (Buchman , Harris & Liu , 2016) فقد تعرضت للفروق في معاملة عقود الإيجار وتأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية والنسب المالية المختارة لاختبار التأثير ، وقد انتهت الدراسة إلى وجود فروق في قيم عناصر القوائم المالية والنسب المالية التي تم استخدامها في الدراسة في ظل استخدام كل من المعايير الدولية والمعايير الأمريكية .

بينما تعرضت دراسة (Kusano , Sakuma & Tsunogya , 2016) للعواقب الاقتصادية للتغيرات في معيار المحاسبة عن عقود الإيجار في اليابان من خلال دراسة ما إذا كان رسملة عقود الإيجار التمويلي لها تأثير جوهري على سلوك الشركات فيما يتعلق باختيار العلاج المحاسبي وترتيب عقود الإيجار ، حيث صنفت الدراسة معالجة عقود الإيجار إلى معالجتين الأولى وهي المعالجة

الأساسية والتي تقوم بالاعتراف بجميع عقود الإيجار التمويلي في الميزانية بأثر رجعي ، والمعالجة الثانية وهي المعالجة الاستثنائية والتي يتم من خلالها عدم الاعتراف بالإيجارات التمويلية التي لا تنقل الملكية إلى المستأجرين المتعاقد معهم قبل اعتماد SFAS 13 ، وقد انتهت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها حافز لإبرام عقود الديون ستختار العلاج الاستثنائي لتجنب الآثار السلبية لرسملة عقود الإيجار التمويلي على عقود الديون ، وأن الشركات التي ستختار العلاج الاستثنائي ستقوم بتحويل عقود الإيجار من عقود الإيجار التمويلي إلى عقود الإيجار التشغيلي وهي الأكثر احتمالاً بترتيب عقود الإيجار .

أما القسم الثاني من الدراسات فقد تعرض بالتحليل والنقد للمعايير المحاسبية المتعلقة بعقود الإيجار في ظل المشروع المشترك الذي نتج عن التقارب بين كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ، ومن أمثلة تلك الدراسات دراسة (Gross ، Huston & Huston ، 2014) والتي قدمت بحثاً للآثار المحتملة لتحديثات معايير المحاسبة المقترحة لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB المتعلقة بعقود الإيجار ، وذلك في سياق التغيير في التفسير المحاسبي رقم ٤٨ (المعيار المحاسبي الأمريكي ASC 740 " المحاسبة لمراكز الضرائب غير المؤكدة والذي يشار إليه بالتفسير رقم ٤٨) ، حيث تم البحث في كيفية تأثير هذه التغييرات على خيارات المحاسبة في الشركات وقرارات الاستثمار ، ومتطلبات الدين ، وتحليل القوائم المالية الرئيسية ، وقد انتهت الدراسة إلى وجود تأثير محتمل للتغييرات المقترحة في المعايير المحاسبية وخاصة محاسبة الإيجار تتمثل في انتهاك الشركة لعقود الديون ، وتشويه الحسابات المتعلقة بتعويضات الموظفين نتيجة التأثير على الأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك والاستهلاك EBITA ، كما أن التغييرات المقترحة في معيار عقود الإيجار الأمريكي جعل مدة عقد التأجير التشغيلي أقل من ١٢ شهر ستغير مدة عقد الإيجار في المستقبل (من قبل الشركات) لتجنب معاملة التأجير التمويلي ، و قد يدفع الشركات إلى وقف نشاط التأجير بالكامل .

كما تمثل دراسة (MacTavish & Moore ، 2016) نقداً لمسودة عرض عقود الإيجار المقترحة الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال دراسة من الآثار السلبية المحتملة للمعايير المحاسبية الجديدة ، حيث سعت الدراسة إلى فهم تعقيدات معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ IAS 17 ، وكذلك مسودة عرض عقود الإيجار المقترحة وتأثير هذه المعايير على عقود الديون ، وقد انتهت الدراسة إلى وجود تعقيدات في معيار المحاسبة الدولي ١٧ بسبب وجود اختبارات الخطوط المضئنة ، أما بالنسبة لمسودة عرض عقود الإيجار المقترحة فلها تأثير على الإخلال بعقود الديون بسبب الاعتراف بالأصل (الحق في الاستخدام) ضمن الأصول والالتزامات الناتجة عن عقد الإيجار ضمن بنود الالتزامات مما يزيد من الالتزامات الظاهرة في الميزانية ، وهو ما قد يشكل إخلالاً بعقود الديون .

نظراً للانتقادات التي وجهت للتغييرات المقترحة على محاسبة عقود الإيجار فقد قامت دراسة (Fernando & Graham, 2016) ببحث الدوافع التي دفعت بعض الشركات إلى الضغط من خلال رسائل التعليقات ضد التغييرات في المحاسبة الخاصة بعقود الإيجار والتي اقترحتها كل من FASB&IASB وذلك من خلال تحليل أكثر من ١٤٠٠ من رسائل التعليقات المرسله لكل من FASB&IASB ، وقد انتهت الدراسة إلى أن هناك ثلاثة دوافع على الأقل للضغط ضد التغييرات المقترحة وهي تكلفة التنفيذ والتشغيل العالية ، والاعتقاد بأن التغييرات ستزيد من تكلفة رأس المال ، ورغبة الإدارة في تجنب أي عبء مرتبط بالتغييرات ، حيث أظهرت نتائج الدراسة إلى أن المديرين يضغطون ضد التغييرات المقترحة ليس فقط لتجنب تكاليف الشركة ولكن أيضاً عندما يتوافق ذلك مع اهتماماتهم ومصالحهم الشخصية (التأثير على خطط التعويضات) .

على الرغم من الانتقادات التي وجهت للمعايير الجديدة لمحاسبة عقود الإيجار ، إلا أن هناك جانب آخر من الدراسات قد دافعت عن تلك المعايير الجديدة ، فقد دافعت دراسة (Sari , Altintas & Tas , 2016) عن معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ IFRS 16 حيث قامت الدراسة بتوضيح تأثير المعيار على القوائم المالية والنسب المالية بالتطبيق على شركات البيع بالتجزئة التركية التي يتم تداول أسهمها في بورصة إسطنبول ، وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن المعيار الجديد سيكون له تأثير كبير على إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات بسبب رسملة عقود الإيجار التشغيلي ، كما أن نسبة الدين إلى إجمالي الأصول لا تتأثر بشكل كبير نتيجة رسملة عقد الإيجار بسبب زيادة الالتزامات ، كما أن تأثير رسملة عقد الإيجار على النسب المالية مثل معدل العائد على الأصول ROA غير جوهري لمعظم السنوات التي تم تحليلها .

استمراراً للدفاع عن المعايير المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار وتأثيرها المحتمل فقد قدمت دراسة (Beckman, 2016) توضيحاً للتأثير المتوقع من تباين متطلبات المحاسبة والممارسات المتعلقة بعقود الإيجار على الشركات الأمريكية في صناعتين وهما البناء والبيع بالتجزئة واللذان تقومان عادة على أنواع مختلفة من عقود الإيجار وهما المعدات والعقارات ، كما تبحث الدراسة في كيفية توفير المعايير الجديدة افصاحات موسعة للمساعدة في تحليل القوائم المالية ، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن نسب الربح الرئيسية ، العائد على الأصول ، العائد على حقوق الملكية تتحسن جميعها بشكل عام خلال الفترة الزمنية من ٢٠٠٧ - ٢٠١٣ في حين أن تغطية الفائدة بالنسبة لآثار التمويل على المدى القصير تتدهور بشكل كبير خاصة بالنسبة لشركات البيع بالتجزئة ، كما أن الافصاحات المخططة في ظل متطلبات IFRS بناءً على المعالجة المقترحة لمحاسبة عقود الإيجار سوف تقلل من المشاكل الموجودة حالياً ، حيث استخدمت الدراسة نوعين من الصناعات ، وتم مقارنة النتائج للشركات في كلا النوعين من الصناعات في الولايات المتحدة ، بالإضافة إلى إجراء مقارنات دولية بين القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الأمريكية ، والمعدة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية .

على الرغم من المحاولات السابقة للدفاع عن المعايير المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار ، إلا أن الهجوم على المعايير الجديدة قد ازداد وخاصة بعد إصدار تلك المعايير ، فقد قدمت دراسة (Fafatas & Fischer , 2016) نقداً للمعيار المحاسبى الأمريكى ASC 842 من خلال فحص تأثير قواعد المحاسبة الجديدة عن عقود الإيجار على قياس الربح التشغيلى ، العائد قبل الفوائد والضرائب EBIT منسوباً إلى إجمالي الأصول فى صناعات التجزئة ، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن تأثير القواعد الجديدة للمحاسبة عن عقود الإيجار سيكون تأثيراً كبيراً على مقياس الربحية ، نظراً للمتطلبات الجديدة للمعايير المحاسبية والتي تتطلب تسجيل معاملة الإيجار كأصل والتزام مما قد يؤثر على إجمالي الأصول ومن ثم يؤثر على نسبة العائد قبل الفوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول .

نظراً لأن المعايير المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار معدة فى ضوء المبادئ لذا فقد سعت دراسة (Tsunogaya , Sugahara & Chand ,2016) إلى دراسة آثار المعايير المبنية على أساس المبادئ على أحكام المراجعين اليابانيين ، وقد انتهت الدراسة إلى أن المراجعين اليابانيين الذين يدعمون مدخل المبادئ لديهم إلى حد كبير الاتجاه بالتوصية برسمة معاملات عقود الإيجار ، بالمقابل المراجعين اليابانيين الذين يدعمون مدخل المبادئ مع الإرشادات وهم حوالى ٩٠% فهم أقل احتمالاً من التوصية برسمة المعاملات ، حيث تم بناء الدراسة على أساس التفرقة بين مدخلين وهما مدخل المبادئ فقط ومدخل المبادئ مع الإرشادات .

استمراراً للاختلاف بين الباحثين من حيث الدفاع أو نقد المعايير الجديدة من حيث تأثيرها على القوائم المالية والنسب المالية المتعلقة بها ، فقد دافعت دراسة (كريمة ، ٢٠١٦) عن المعايير الجديدة لعقود الإيجار وخاصة معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ من خلال تقييمها للمعالجات المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية والمشاكل المترتبة عليها فى إطار المعايير المحاسبية ، وقد انتهت الدراسة إلى العديد من النتائج يتمثل أبرزها فى أن رسمة عملية التأجير وإظهارها فى المركز المالى للمستأجر يعد ميزة أساسية لمعيار إعداد التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، كما يساهم المعيار ذاته فى حل مشكلة التمويل خارج الميزانية وهى من أكثر المشكلات المترتبة على عقود التأجير التمويلية .

كذلك دافعت دراسة (عوض ، ٢٠١٧) عن المعايير الجديدة لعقود الإيجار من خلال قيامها بإجراء دراسة استكشافية لتقييم أثر تطوير المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والمصرية على تحسين جودة التقارير المالية لشركات التأجير التمويلية المقيدة بالبورصة المصرية ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود العديد من مبررات تطوير المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والمصرية للمعالجة المحاسبية للإيجار التشغيلى ، وأن تطبيق المعيار IFRS 16 يؤثر إيجابياً على المحتوى الأعلامى للتقارير المالية لشركات التأجير التمويلية المسجلة فى البورصة المصرية .

أيضاً انضمت دراسة (Xu , Davidson & Cheong , 2017) للدفاع عن المعايير الجديدة ببحث تأثير رسمة عقود الإيجار التشغيلية على القوائم المالية ، وعلى القيمة الملائمة لعقود الإيجار التشغيلية المرسمة ، وقد أشارت النتائج إلى أن اعتماد المعيار المحاسبي الأسترالي رقم ١٦ AASB 16 (المعد في ضوء معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦) يؤثر بشكل جوهري على الأصول والالتزامات ، وعلى الديون المحملة بالفوائد وعلى كل النسب المالية الرئيسية ، فبالرجوع إلى معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ يتضح أن له أهمية اقتصادية أقوى في الشركات وبخاصة في القطاعات الصناعية والاستهلاكية وهو ما سينعكس بالتالي على تأثير AASB 16 على الشركات الأسترالية ، ومع ذلك فإن التغيير في القيمة الدفترية لحقوق الملكية بسبب رسمة الإيجار التشغيلية يعد قيمة ملائمة ، كما تتسق طريقة حق الاستخدام المطبقة في المعيار الأسترالي رقم ١٦ AASB 16 مع الإطار المفاهيمي الحالي للتقارير المالية ، ويضمن أن معاملات التأجير التشغيلية يتم دمجها في القوائم المالية مما يعزز من شفافية الممارسات المحاسبية من خلال رسمة عقود الإيجار التشغيلية مما يؤثر على القوائم المالية والقيمة الملائمة.

كما دافعت دراسة (Sliwoski, 2017) عن المعايير الجديدة لعقود الإيجار من خلال مراجعتها للإرشادات الجديدة لمحاسبة عقود الإيجار ومقارنتها بالإرشادات قبل تطبيق إرشادات عقود الإيجار الجديدة ASU ، وقد انتهت الدراسة إلى أن إرشادات ما قبل إصدار معايير عقود الإيجار الجديدة ASU كان يوجه لها انتقاد أساسي وهو استخدام اختبارات الخطوط المضيئة ، إلا أن الإرشادات الجديدة قد عالجت هذه القضية عن طريق السماح بتصنيف عقد الإيجار باعتباره عقد إيجار تمويلي من خلال تسجيل أصل (الحق في الاستخدام) والالتزامات المتعلقة بالأصل المستأجر لكل من عقد الإيجار التمويلي والتشغيلي .

إلا أن دراسة (Weidner, 2017) قد ارتأت عكس ذلك من خلال تقديم نظرة عامة على آلية القواعد الجديدة لعقود الإيجار التي يحتمل أن يكون لها تأثير اقتصادي كبير على العديد من الشركات ، وقد انتهت الدراسة إلى أن بعض الشركات قد تشعر بأثر تطبيق ASU 842 أكثر من الآخرين وخاصة أولئك الذين لديهم الكثير من عقود الإيجار التشغيلية اعتماداً على الصناعة ، وقد تنظر الشركات في ما إذا كان ينبغي هيكلة عقودها بشكل مختلف لتجنب تصنيف الإيجار أو لتقليل الكمية التي ينبغي رسملتها والتقرير عنها في الميزانية مثل بعض عقود الإيجار العقاري ، وقد تصبح أقصر أو تعتمد على الإيجار الطارئ أكثر من الإيجار الثابت ، كما أن جميع الشركات ينبغي عليها النظر في تأثير القواعد الجديدة على أدائها وتغطية الديون ، بما في ذلك مدى تأثيرها على قدرتها في الحصول على تمويل وعقود الديون واتفاقيات التعويض الخاصة بالعاملين بها .

كذلك استمرت دراسة (Graham & Lin , 2018) في نقد المعايير الجديدة من خلال تقديمها تفسيراً لماذا يتم الحصول على بعض الأصول من خلال التأجير التمويلي ويتم الحصول على الأصول

الأخرى عن طريق التأجير التشغيلي ، حيث قدمت الدراسة دليلاً على أن عقود الإيجار التمويلي تستخدم الأصول ذات التخصص العالي ويتم استخدام عقود الإيجار التشغيلي للأصول ذات التخصص الأقل ، وقد انتهت الدراسة إلى أن العوائد على أصول الإيجار التمويلي تتجاوز العوائد على أصول الإيجار التشغيلي ، كما أن الشركات المستأجرة للأصول بنظام الإيجار التمويلي تسعى لامتلاك أصول ذات خصوصية عالية (على أعلى درجة من التخصص) أكثر من الشركات التي تسعى لاستئجار أصول بنظام الإيجار التشغيلي ، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن المعيار الأمريكي SFAS 13 يصنف الأصول بشكل أفضل بموجب عقد الإيجار بخلاف معيار الإيجار الأمريكي الجديد الصادر في فبراير ٢٠١٦ ، الذي يسمح بفئة واحدة لأصول عقد الإيجار مما يجعل هناك تأثير سلبي على ملاءمة محاسبة الأصول المؤجرة .

إلا أن دراسة (Kusano, 2018) قد ارتأت عكس ذلك نظراً للآثار السلبية للتصنيف الخاطئ لعقود الإيجار بسبب المعايير الحالية وهو ما دفعها لاختبار ما إذا كان المشاركون في سوق رأس المال سيستخدمون عقود الإيجار التشغيلية بغرض التمويل خارج الميزانية ، وذلك عندما يتم تقدير مخاطر الائتمان للمنشآت في اليابان ، من خلال استخدام تقييمات الائتمان كدليل لمخاطر الائتمان الشركات ، كما سعت الدراسة للبحث عن الارتباط بين عقود الإيجار التشغيلية والتصنيف الائتماني ، وكذلك أثر موثوقية المعلومات المحاسبية على خطر ملاءمة عقود الإيجار التشغيلي ، وقد انتهت الدراسة إلى:

- ١- أن الإيجار التشغيلي يرتبط بالتقييم الائتماني فبعد تبني SFAS 13 كانت الإيجارات التشغيلية ليس لها مخاطر والتي تختلف جوهرياً عن المخاطر المرتبطة بالإيجار التمويلي .
- ٢- أن موثوقية المعلومات المحاسبية لها تأثير جوهري على المخاطر المرتبطة بالتأجير التشغيلي ، وهذه النتائج تشير إلى أن المشاركين في سوق رأس المال يفهمون بشكل كافي التمويل خارج الميزانية من خلال عقود الإيجار التشغيلية ويضعونها في اعتبارهم عند تقدير مخاطر الائتمان الخاصة بالشركات عندما يتم الإفصاح الموثق عن ذلك.
- ٣- أن المعايير الحالية لعقود الإيجار تؤدي إلى عدم تماثل وعدم دقة المعلومات في السوق بعكس المعايير الجديدة للعقود.

كذلك انضمت دراسة (محمد، ٢٠١٨) للدفاع عن المعايير المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار وخاصة معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ ، وذلك بدراسة أثر المحاسبة عن عقود الإيجار في ظل المعيار IFRS 16 على تحسين القوائم المالية وذلك في إطار دراسة مقارنة بالمعيار IAS 17 ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود العديد من المشكلات التي نتجت عن تطبيق المعيار IAS 17 ، وأن تطبيق المعيار IFRS 16 يؤثر بشكل إيجابي في علاج مشكلات تطبيق المعيار IAS 17 ، كما أن تطبيق المعيار IFRS 16 يؤثر بشكل إيجابي في تطوير المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وعلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، بالإضافة إلى تأثيره على المؤشرات والنسب المالية المستخدمة في قياس الأداء .

فيما يتعلق بالوضع بالنسبة للمؤجرين في ظل المعايير الجديدة فقد قدمت دراسة (Munter , 2018) بحثاً للتغيرات الكبيرة المحتملة للمؤجرين في ظل المعيار المحاسبي الأمريكي ASC 842 ، وقد انتهت الدراسة إلى أن هناك تغييرات كبيرة محتملة للمؤجرين وسوف يحتاج المؤجرون إلى تحديد جميع عقود الإيجار وإعادة تقييمها حيث ستكون هناك تغييرات كبيرة في المحاسبة عن الإيجارات القائمة والجديدة بمجرد أن يصبح ASC 842 نافذ المفعول ، ومن ثم يجب على المؤجرين أن يقوموا بتغيير نماذج حساباتهم والتي ستحتاج إلى تغييرات لاستيعاب هذه التغييرات ، فتنبى متطلبات التأجير الجديدة سيشمل النظر في قضايا تتخطى مجرد المحاسبة والتقارير المالية ، وبالتالي يجب مشاركة شركات المراجعة و الشركات المستأجرة ، وكذلك القائمين على أجهزة الضرائب ، الأفراد الذين يتأثرون بمقاييس الأداء المرتبطة بالتغييرات الناتجة عن المعيار الجديد ، وكذلك أصحاب المصالح الخارجيين الرئيسيين .

أخيراً تعرضت دراسة (عبد الحكيم ، ٢٠١٨) لأهم التعديلات التي طرأت على معايير التقارير المالية الدولية فيما يتعلق بالتأجير التمويلي ، وكذلك المعالجة الضريبية للتأجير التمويلي من منظور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، بالإضافة إلى معرفة أثر التعديلات التي طرأت على معايير التقارير المالية الدولية ، وتحديد النتائج الإيجابية والسلبية الناجمة عن التحول إلى معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ المتعلق بالإيجارات على التقارير المالية ، وعلى الرغم من الأهداف السابقة للدراسة إلا أنها لم تحقق تلك الأهداف جميعاً ، وتعد النتيجة الأساسية التي أمكن استخلاصها من نتائج الدراسة هو أن المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٠ يوجد به العديد من التشوهات وينبغي تعديله بما يتماشى مع معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ .

أما القسم الثالث من الدراسات فقد تعرض لدراسة العلاقة بين أحد أشكال عقود الإيجار وعدد من المتغيرات مثل عوائد الأسهم ، الديون ، اعتبارات وضع نموذج عمل لتنفيذ برنامج للمحاسبة عن عقود الإيجار ، الأثر على الأداء المالي ، حيث قدمت دراسة (Dogan, 2016) أدلة حول العلاقة بين التزامات عقود الإيجار التشغيلي غير القابل للإلغاء وعوائد الأسهم المتوقعة ، مما يوفر تفسيراً اقتصادياً لكيفية تأثير خصائص الشركة على العوائد المتوقعة وتفسير الاختلافات في العائد وفقاً لنسب الإيجار ، وقد انتهت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها مستويات أعلى من عقود الإيجار التشغيلي لها رافعة تشغيل أعلى ، وبالتالي فهي أكثر خطورة من الشركات ذات المستويات الأدنى من عقود الإيجار التشغيلي لها مخاطر خاصة في فترات الركود ، كما أن العلاقة بين عقود الإيجار التشغيلية وعوائد الأسهم أقوى في الشركات الصغيرة منها في الشركات الكبيرة .

بينما قامت دراسة (Johnson , 2016) بتحديد الاعتبارات الرئيسية التي يتعين على المنظمات الكبيرة التركيز عليها عند وضع نموذج عمل لتنفيذ برنامج ناجح للمحاسبة عن عقود الإيجار ، وقد انتهت الدراسة إلى أن الاعتبارات الرئيسية التي يتعين على المنظمات التركيز عليها عند وضع نموذج

عمل لتنفيذ برنامج للمحاسبة عن عقود الإيجار هي المحاسبة ، الضرائب ، التمويل ، المراجعة ، رأس المال البشرى .

كذلك تعرضت دراسة (Rahman & Sankaran , 2017) للعلاقة بين عقود الإيجار والديون باستخدام انحراف الشركة عن الرافعة المالية المستهدفة ، وقد انتهت الدراسة إلى أن الشركات الضعيفة تظهر شدة تأجير أعلى والعكس صحيح ، مما يدعم فرض الدراسة بأن عقود الإيجار والديون هما بدائل قوية لقياس بديل شدة التأجير والرافعة المالية المستهدفة .

أيضاً تعرضت دراسة (Bourjade , Huc & Muller- Vibes , 2017) للبحث عما إذا كان استخدام عقود الإيجار التشغيلي يحسن بشكل كبير الأداء المالي لشركات الطيران من خلال التحليل التجريبي لعينة من شركات الطيران التي تستحوذ على ٧٥% من إجمالي إيرادات الصناعة خلال الفترة من عام ١٩٩٦ - ٢٠١٠ ، وقد انتهت الدراسة إلى أن شركات الطيران تواجه عائداً هامشياً منخفضاً على هامش ربحها في ظل التأجير التشغيلي ، كما أن فوائد الطيران أكثر أهمية بالنسبة لشركات النقل منخفضة التكلفة مقارنة مع شركات النقل ذات التكلفة الكاملة .

في ضوء الدراسات السابقة يتضح أن القسم الأول من تلك الدراسات قد تعرض للمعايير المحاسبية الحالية لعقود الإيجار ، وهي المعايير في مرحلة ما قبل المشروع المشترك ، وقد تعددت فيها المجالات التي تناولتها الدراسات ما بين دراسة أثر علاقة وأوجه التشابه بين المعايير الدولية والمعايير الوطنية ولسلوك الشركات في ظل تلك المعايير ، بينما تعرض القسم الثاني من الدراسات للمعايير المحاسبية التي صدرت في ظل المشروع المشترك ، وقد تنوعت تلك الدراسات ما بين مؤيد ومعارض لتلك المعايير لما لها من آثار إيجابية أو سلبية وإن انصب التركيز على عقود الديون ، أما القسم الثالث من الدراسات فقد تناولت علاقة عقود الإيجار بالعديد من المتغيرات مثل عقود الديون ، عوائد الأسهم ، الأداء المالي ، وبالتالي فإن تلك الدراسات لم تتعرض بشكل أساسي لتقييم وتطوير المعايير المحاسبية الحديثة لعقود الديون والتي صدرت في ظل المشروع المشترك ، وبالأخص المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقرير المالي الدولي رقم ١٦ ، فعلى الرغم من أن القسم الثاني من الدراسات قد تعرض في بعض الأحيان لنقد للآثار المحتملة لتطبيق المعايير الجديدة ، إلا إن ذلك كان لجوانب تمثل آثاراً محتملة لتطبيق المعيار وليس قصوراً في المعالجات الواردة في المعايير ذاتها ولم تحدد تلك الدراسات ما إذا كانت تلك الآثار قد نتجت من قصور حقيقي في المعايير أم لا .

حتى مع الدراسة التي أشارت إلى وجود مشكلة نتيجة المعيار الأمريكي المقترح والتي تتمثل في أن مدة عقد الإيجار التشغيلي تكون أقل من ١٢ شهر ، مما يدفع الشركات للدخول في عقود الإيجار التشغيلية دون العقود التمويلية ، وهو ما يوجد فقط في ظل المعيار الأمريكي دون المعيار الدولي (الذي يعد محور التقييم في هذه الدراسة) ، يرى الباحث أن مدة العقد ليست بجانب قصور وإنما سعى الشركات للتهرب من الرسملة بإبرام عقود تشغيلية (١٢ شهراً أو أقل) دون العقود التمويلية هو ما يجعل

من وجهه نظر بعض الأكاديميين أن للمعيار أثراً سلبية ، وهو ما يدفع إلى وضع بعض الضوابط له (كما سيتضح في جزء لاحق من الدراسة) ، وبالتالي فإن ذلك ليس بجانب قصور بشكل مطلق ، وكذلك الدراسة الوحيدة التي تعرضت لمشكلة حقيقية وهي مشكلة تصنيف عقد الإيجار ، فقد تناولت المشكلة بشكل عام من خلال المقارنة بين المعيار الأمريكي رقم ١٣ والمعيار الجديد ASU 842 ، وأشارت إلى أن التصنيف في ظل المعيار رقم ١٣ أفضل من التصنيف في ظل المعيار الجديد لسماح المعيار الجديد بفئة واحدة لأصول عقد الإيجار وليس فئتين على غرار المعيار الأمريكي ١٣ ، وهو ما يراه الباحث ليس عيباً في التصنيف في حد ذاته إذ يحاول المعيار الحد من استخدام عقود الإيجار كأحد أنشطة التمويل خارج الميزانية بإظهار تلك الأصول داخل الميزانية وليس خارجها ، وبالتالي فإن الدراسة على الرغم من تناولها لمشكلة حقيقية من وجهه نظر الباحث إلا أن الدراسة اخفقت في توجيه النقد لمكانه المناسب (كما سيتضح في جزء لاحق من الدراسة) ، ، وحتى مع الدراسة التي تضمن هدفها بشكل أساسى تحديد النتائج الإيجابية والسلبية الناجمة عن التحول لمعيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فلم تحقق تلك الدراسة هذا الهدف ، وليس الأمر بالغريب وخاصة في ظل تعامل تلك الدراسة مع معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ باعتباره تأجيراً تمويلياً ، على الرغم من كون عنوان المعيار هو عقود الإيجار وليس التأجير التمويلي وهو ما يمثل من وجهة نظر الباحث خلطاً بين أنواع عقود الإيجار ينم عن عدم إلمام كافى بالقضية التي يتم إعداد دراسة عنها وحصرتها في نوع واحد من عقود الإيجار ، وهو ما تكرر في دراسة أخرى هدفت إلى تقييم المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي وليس عقود الإيجار على الرغم من تعرضها للمعايير الجديدة لعقود الإيجار ، إلا أن الدراسات الأجنبية كانت واضحة ومحددة في هذا المجال .

في ضوء ما سبق يتضح أن الدراسات السابقة التي قدمت نقداً لم تتعرض لتقييم المعالجات الواردة في المعايير الجديدة لعقود الإيجار وإنما تعرضت للأثار الناتجة من تطبيق تلك المعالجات دون التحقق عن مدى وجود مشكلة حقيقية نتيجة قصور في تلك المعالجات أدت إلى تلك الأثار أم لا ، أو أنها اتسمت بالجزئية وأشارت إلى جانب واحد فقط من جوانب القصور في المعيار بشكل عام كما لم توجه النقد في مكانه الصحيح ، أو لم تستوعب قضية عقود الإيجار حتى في عناوينها المقدمة أوفى متنها ، أو استهدفت تقييم المعايير الجديدة ولم تقدم أو تشير إلى أى جوانب قصور في تلك المعايير على الرغم من تناولها للمخاطر الناتجة من تطبيق تلك المعايير ، وبالتالي فإن تلك الدراسات لم تقدم تقييماً كافياً (من وجهه نظر الباحث) للمعايير المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار وبالأخص معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، ومن ثم لم تقدم أى تطوير لأى قصور قد يظهر في المعالجات الواردة في المعيار والتي قد تظهر عند تقييمها ، وهو ما يمثل فجوة بحثية تسعى الدراسة إلى المساهمة في سدها ، وخاصة في ظل إعداد مسودة لمعيار محاسبى مصرى يحمل رقم ٤٩ يمثل ترجمة لمعيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ .

ثانياً : قصور المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ كدافع للتوجه نحو تبنى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ :

يمثل المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ المعدل فى ٢٠١٥ " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي " (وزارة الاستثمار ، ٢٠١٥) أحد أبرز مجالات الخروج عن المعايير الدولية وليس ذلك بالأمر الغريب ، حيث جاء المعيار متسقاً مع قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ولائحته التنفيذية المعدل بالقانون ١٦ لسنة ٢٠٠١ وبما يخدمه ، وبالرجوع إلى المعالجات الواردة فى المعيار يرى الباحث أن تلك المعالجات الواردة اتسمت بالقصور وذلك للأسللى :

١- استخدم المعيار ألفاظاً مثل عقود التأجير التمويلي كما يتضح من عنوان ومحتويات المعيار ، على الرغم من أن المعالجات الواردة به هى معالجات تؤدى إلى عقود إيجار تشغيلية وليست تمويلية ، مما يؤدى بالتالى إلى استغلال عقود الإيجار فى الحصول على تمويل خارج الميزانية .

٢- استخدم المعيار شروطاً كمية فى الفقرة الثانية منه وهى نفس الشروط الواردة فى المعيار المحاسبى الأمريكى رقم ١٣ ، وهو ما تم انتقاده من قبل باعتبار أن الشرطين الثالث والرابع من شروط الرسملة فى المعيار الأمريكى وهما نفس الشرطين الموجودين فى المعيار المصرى يعدان من قبيل اختبارات الخطوط المضئئة ، واللى يتم من خلالهما التهرب من شروط الرسملة وبالتالى التوجه نحو الحصول على تمويل خارج الميزانية (Sliwoski , 2017) .

٣- لم يسمح المعيار بمعالجة الأصول المستأجرة ووضعها فى الميزانية إلا فى حالة شرائها فى نهاية العقد وإهلاكها على مدار العمر الإنتاجى المتبقى لها ، وبالتالى سيظل الأصل خارج الميزانية حتى نهاية العقد .

٤- لم يشر المعيار إلى أى إحالة تتعلق بالأصل المستأجر وذلك للمعايير ذات الصلة على غرار المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ ، مما يجعل المعيار وحدة مستقلة عن باقى المعايير ، ومما يتسبب فى عدم الاتساق فيما بين المعايير المحاسبية وبعضها البعض ، فلم يشر المعيار إلى كيفية استهلاك الأصول المستأجرة وفقاً للمعايير ، وإنما أشار إلى إجراء الاهلاكات وفقاً لما جرى عليه العمل وفقاً للعرف وليس وفقاً للمعايير .

من خلال الانتقادات السابقة واللى توجه للمعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ يتضح أن المعالجات الواردة به تدعم وتزيد من توجه الشركات نحو استخدام عقود الإيجار للحصول على تمويل خارج الميزانية ، فهى أبعد ما تكون عن تمثيل الجوهر الاقتصادى لمعاملات الإيجار ، وهو ما دفع بعض الباحثين نحو المطالبة بتطبيق المعيار المحاسبى رقم ١٧ بدلاً من المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ (عبد البديع ، ٢٠٠٨) ، إلا أن الباحث يرى أن تلك المطالبة قد جانبها الصواب ، فبالرجوع إلى المعالجات الواردة فى المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ (مجلس معايير المحاسبة الدولى ، ٢٠١٤) يتضح أن المعيار يعانى من أوجه قصور متعددة يتمثل أبرزها فى سهولة الخروج على الشروط الواردة

به لتصنيف عقد الإيجار إذ تضمن المعيار شروطاً هلامية غير محددة يسهل الخروج عليها ومن ثم تبويب عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي ، وبالتالي التهرب من شروط الرسملة ومن ثم استخدام عقود الإيجار في الحصول على تمويل خارج الميزانية ، فضلاً عن صعوبة المقارنة سواء على مستوى القوائم المالية للشركات أو على مستوى الشركة الواحدة خلال الفترات المتعاقبة ، بالإضافة إلى التضارب بين المعيار والمعايير الأخرى ، حيث أشارت الفقرة السادسة من المعيار إلى استخدامه لمصطلح القيمة العادلة بطريقة تختلف في بعض الجوانب عن تعريف القيمة العادلة المنصوص عليها في معيار إعداد التقرير المالي الدولي رقم ١٣ ، وبالتالي عند تطبيق المعيار الدولي رقم ١٧ ستقيس المنشأة القيمة العادلة وفقاً له وليس وفقاً لمعيار إعداد التقرير المالي الدولي رقم ١٣

بناءً على ذلك فإن أوجه القصور السابقة للمعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧ تعد أحد الأسباب التي دفعت مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي وإصدار معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ ، ونظراً أيضاً للقصور الذي يعترى المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٠ وللتقارب مع معايير التقارير المالية الدولية ومواكبة التطور في معايير عقود الإيجار ، فقد كان ذلك دافعاً نحو تبني المعالجات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ ، وكانت البداية من خلال إصدار القانون رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨ الذي ألغى القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وأحال أمر المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار وفقاً للمادتين ٥٥ ، ٦٣ منه للمعايير المحاسبية المصرية (قانون رقم ١٧٦ ، ٢٠١٨) ، وذلك حتى يمكن تعديل وإصدار تلك المعايير دون الحاجة إلى تعديل القانون ، وقد واكب ذلك إصدار مسودة لمعيار محاسبي مصري يحمل رقم ٤٩ يمثل ترجمة لمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ يجرى العمل نحو إصداره بشكل نهائي ، إلا أن معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ يوجه له العديد من الانتقادات (كما سبق الإشارة لذلك في الدراسات السابقة) لذا فإن الأمر يتطلب تقييم المعالجات الواردة في المعيار للتحقق من حقيقة تلك الاتهامات الموجهة له قبل إصدار المعيار المحاسبي المصري بشكل نهائي وخاصة وأنه يمثل ترجمة للمعيار الدولي ، وهو ما سيتم في الجزء التالي من الدراسة .

ثالثاً : تقييم فاعلية معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ في إظهار الجوهر الاقتصادي لعقود الإيجار وفي الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود

تمثل المعالجات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ تحولاً حقيقياً نحو إدراج أصول والتزامات عقد الإيجار ضمن قائمة المركز المالي (مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ٢٠١٦) ، ويمكن إبراز أهم جوانب تلك المعالجات من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (١)

ملخص للمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر

نوع العقد	المعالجة في دفاتر المؤجر	المعالجة في دفاتر المستأجر
-----------	--------------------------	----------------------------

<p>تشغيلي</p> <p>- يظهر الأصل ضمن الأصول في الميزانية ويتم إهلاكه بنفس الطريقة التي تستهلك بها الأصول المماثلة لديه</p> <p>- تظهر إيرادات الإيجار ضمن الإيرادات في قائمة الدخل ، أما الاستهلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل الإيجار فتظهر ضمن المصروفات</p> <p>- تظهر المعاملة كمصروف في قائمة الدخل</p> <p>- تظهر دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات الإيجار منخفضة القيمة ودفعات الإيجار المتغيرة ضمن الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية</p>	<p>تمويلي</p> <p>- يظهر في الميزانية في جانب الأصول مبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار</p> <p>- يتم إثبات دخل التمويل على مدى فترة الإيجار، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقود الإيجار ضمن الإيرادات في قائمة الدخل</p>	<p>تشغيلي</p> <p>- يظهر الأصل ضمن الأصول للمستأجر (الحق في الاستخدام) ، وضمن الالتزامات</p> <p>يظهر التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ</p> <p>- يظهر إهلاك الأصل بالإضافة لمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن المصروفات في قائمة الدخل</p> <p>- تظهر الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار وكذلك الجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية في قائمة التدفقات النقدية</p>
<p>تمويلي</p> <p>- يظهر ضمن الأصول الأصل للمستأجر (الحق في الاستخدام) ، وضمن الالتزامات</p> <p>يظهر التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ</p> <p>- يظهر إهلاك الأصل بالإضافة لمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن المصروفات في قائمة الدخل</p> <p>- تظهر الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار وكذلك الجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية في قائمة التدفقات النقدية</p>	<p>تمويلي</p> <p>- يظهر في الميزانية في جانب الأصول مبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار</p> <p>- يتم إثبات دخل التمويل على مدى فترة الإيجار، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقود الإيجار ضمن الإيرادات في قائمة الدخل</p>	<p>تمويلي</p> <p>- يظهر ضمن الأصول الأصل للمستأجر (الحق في الاستخدام) ، وضمن الالتزامات</p> <p>يظهر التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ</p> <p>- يظهر إهلاك الأصل بالإضافة لمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن المصروفات في قائمة الدخل</p> <p>- تظهر الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار وكذلك الجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية في قائمة التدفقات النقدية</p>

المصدر إعداد الباحث بتصرف

على الرغم من أن المعالجات السابقة قد قدمت حلاً للعديد من جوانب القصور التي كان يعاني منها المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧ ، إلا أن العديد من الدراسات قد قدمت نقداً لتلك المعالجات لما لها من أثر على العديد من الجوانب التي سبق بيانها من خلال الدراسات السابقة ، إلا أن الباحث يرى أنها ليست بجوانب قصور حقيقية ، فإظهار أصول والتزامات عقد الإيجار ضمن الميزانية يعبر عن الجوهر الاقتصادي لعقد الإيجار ، وبالتالي فهل من الأفضل أن تظل أصول والتزامات عقد الإيجار خارج الميزانية من خلال إنشاء وحدات ذات غرض خاص يتم استخدامها في ترتيب المعاملات الناتجة عن تلك العقود بغرض الحصول على تمويل خفي خارج الميزانية ، ومن ثم نفاجئ بانهياف تلك الشركات كما حدث مع شركة إنرون .

إن تمثيل الجوهر الاقتصادي لعقد الإيجار هو الصواب بعينه ، وما حدث من نقد للمعيار هو محاولة لإبقاء الوضع القديم المتمثل في إبقاء المعالجات المحاسبية الموجودة في المعايير المحاسبية الحالية التي تسببت في الدخول في ترتيبات للحصول على تمويل خارج الميزانية كما هي من أجل مصلحة القائمين على إدارة الشركات المستأجرة ، وهو ما أكدته إحدى الدراسات السابقة السابق التعرض لها والتي تعرضت بالتحليل لرسائل التعليقات المرسله لكل من FASB&IASB على مسودات المعايير الحديثة لعقود الإيجار والتي أظهرت أن ٨٠% من الشركات كانت ضد التغييرات المقترحة ، وأن أحد أسباب رفض التغيير كانت بسبب رفض المديرين في الشركات التغيير بسبب تأثيره على خطط التعويضات المخصصة لهم (Comiran & Graham , 2016) ، وقد فسرت إحدى الدراسات ذلك بسبب أن المستأجرين يفضلون عقود الإيجار التشغيلية دون الاعتراف بالأصل المستأجر والتزام عقد الإيجار ، وذلك حتى تكون نسبة الدين إلى حقوق الملكية أقل بالنسبة للمستأجر ، ونسبة العائد على الأصول أعلى ، صافي الدخل يكون أعلى في السنوات الأولى لعقد الإيجار (Sliwoski, 2017) ، وهو ما ينعكس بالإيجاب على مكافآت وتعويضات الإدارة وخاصة إذا كانت مكافآت الإدارة مبنية على أساس مؤشرات ونسب الأرباح المحققة .

إلا أن ذلك لا يمنع من أن الباحث يرى أن هناك جوانب قصور في المعالجات الواردة في المعيار تتمثل في :

١- لم يحدد المعيار ما هية القيمة المنخفضة ، وبالتالي فالقيمة المنخفضة ستختلف من شركة لأخرى وفقاً للرأى الشخصى للإدارة ، ومن ثم تصبح هناك صعوبة في المقارنة بين الشركات ، مما يمكن اتخاذها كمجال للتلاعب من خلال إعداد عقود إيجار بقيمة تعتبرها الشركة قيمة منخفضة للأصول التي يتم استئجارها ، للتهرب من رسملة تلك الأصول المستأجرة ومن ثم استخدام عقد الإيجار في الحصول على تمويل خارج الميزانية .

٢- أشار المعيار إلى حرية المستأجر في عدم رسملة الأصل المستأجر إذا كانت مدة عقد الإيجار قصيرة ، وحدد المعيار مدة العقد قصير الأجل بأنها ١٢ شهر أو أقل ، مما قد يدفع معه الشركات المستأجرة نحو إبرام عقود الإيجار بمدد ١٢ شهر أو أقل للتهرب من رسملة الأصول المستأجرة ، مما يفتح معه المجال لاستخدام عقود الإيجار في الحصول على تمويل خارج الميزانية ، كما قد تقوم شركات مماثلة باستئجار نفس الأصول لمدد أكثر من ١٢ شهر ومن ثم يتم رسملتها ، مما يصعب بالتالي من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة .

٣- سمح المعيار بالنسبة للمستأجرين بعدم رسملة الأصل المستأجر في حالة عقود الإيجار قصيرة المدة ، وحالة عقود الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة أى سمح المعيار للمستأجر بأن يعتبر العقد عقد إيجار تشغيلي إذا رغب المستأجر في عدم رسملة الأصل المستأجر ، وهو ما يضعف بالتالي من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة ، فقد تقوم بعض الشركات برسملة تلك الأصول والبعض الأخر لا تبعاً لرغبة الإدارة في ذلك.

٤- لم يساوى المعيار بين كل من المؤجرين والمستأجرين فى شروط تصنيف عقد الإيجار ، فإذا اعتبر المستأجر أن العقد هو عقد إيجار تشغيلى نظراً لكون قيمته منخفضة أو مدته قصيرة - من وجهة نظره - مما يتيح له عدم رسمته ، ومن ثم لن يظهر الأصل المستأجر فى الميزانية ، واعتبر المؤجر أن العقد هو عقد إيجار تمويلي لانطباق أحد أو بعض أو كل الشروط الواردة فى المعيار لتصنيف عقد الإيجار بالنسبة للمؤجر ، ومن ثم لن يظهر أيضاً الأصل المؤجر فى ميزانية المؤجر، وبالتالي لن يظهر الأصل فى ميزانية أيأ من المؤجر أو المستأجر .

بناءً على الانتقادات السابقة يتضح أن معيار إعداد التقرير المالى رقم ١٦ مازال يعانى من أوجه قصور تمثل أبواباً مفترحة للتهرب من رسملة الأصول المستأجرة ومن ثم استخدام عقود الإيجار فى الحصول على تمويل خارج الميزانية ، ويرى الباحث أن القصور السابق يمثل نتيجة مباشرة لبناء المعايير على أساس المبادئ حيث أن المعيار تم بناءه على أساس المبادئ ، ومن ثم فإن المعيار قد قدم مبادئ عامة للتطبيق مما يفتح معه المجال نحو التوسع فى الأحكام الشخصية ، مما يصعب بالتالى من عملية المقارنة بين القوائم المالية سواء على مستوى الشركات وبعضها البعض أو على مستوى الشركة الواحدة خلال الفترات المتعاقبة ، كما يرى الباحث أن تقديم مبادئ عامة دون وضع إرشادات تحكم التطبيق وتضييق من نطاق الأحكام الشخصية يمكن استغلالها فى الحصول على تمويل خارج الميزانية باستخدام عقود الإيجار مما يمثل إرتداداً للوضع لما قبل إصدار المعيار ، إلا أن ذلك لا يمنع من أن المعيار قد عالج بعض جوانب القصور فى المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ ، لذا يرى الباحث بضرورة تعديل جوانب القصور السابقة من خلال تقديم مقترحات للتطوير وهو ما سيتم فى الجزء التالى من الدراسة .

رابعاً : مقترحات لتطوير جوانب القصور فى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦

بناءً على أوجه القصور السابقة فى المعيار يقترح الباحث معالجتها كمايلى :

١- بالنسبة لتحديد المدة قصيرة الأجل يقترح الباحث بأن تظل مدة العقد قصير الأجل كما هى فى المعيار وبالتالي يكون العقد قصير الأجل إذا كانت مدة عقد الإيجار ١٢ شهر أو أقل أى يعد عقد الإيجار عقداً تشغيلياً وبالتالي لا يتم رسملة الأصل المستأجر ، ويعد عقد الإيجار عقداً تمويلياً إذا كانت مدة عقد الإيجار أكثر من ١٢ شهر ، ولكن مع ضرورة النص فى المعيار على عدم تكرار تجديد مدة عقد الإيجار فى حالة عقود الإيجار التشغيلية وذلك لنفس الأصل أو الأصول المشابهة ، وإن حدث فيتم تبويب العقد كعقد إيجار تمويلي وتعديل القوائم المالية بأثر رجعى من بداية المدة السابقة مع الإفصاح عن ذلك ضمن الإيضاحات المتممة .

٢- بالنسبة للقيمة المنخفضة يقترح الباحث الأخذ بمعيار الأهمية النسبية لتحديد ما إذا كانت القيمة منخفضة أم لا ، ويمكن الاسترشاد بالمشروع الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الصادر فى سبتمبر ٢٠١٧ للاسترشاد بالخطوات التى حددها المشروع لتحديد الأهمية النسبية التى وضعها

المشروع ، والتي تتمثل في تحديد متطلبات معايير التقرير المالى الدولى ، والمعرفة عن المعلومات الأولية التى يحتاجها المستخدمين ، تحديد المعايير الكمية والوصفية ، تنظيم المعلومات التى يتم عرضها من خلال مسودة للقوائم المالية ، وأخيراً مراجعة مسودة القوائم المالية قبل إصدار القوائم المالية (2017 , IASB) ، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولى لم يقدم معياراً كمياً يمكن أن يستخدم لتحديد الأهمية النسبية للبند ، وإن كانت المجالس المهنية الأخرى قد وضعت معايير كمية لتحديد الأهمية النسبية للبند مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى FASB الذى أشار إلى أن البند يصبح ذو أهمية نسبية إذا كانت قيمته أقل من ٥% من قيمة الأصول ، وكذلك الاتحاد الدولى للمحاسبين الذى أشار إلى النسب المستخدمة فى الواقع العملى بأن البند يصبح ذو أهمية نسبية إذا كان يمثل من ٣- ٧% من الربح التشغيلى ، أو ١-٣% من الإيرادات والمصروفات ، أو ١-٣% من إجمالى الأصول ، أو ٣-٥% من حقوق الملكية (Bellandi, 2018) ، ويرى الباحث أنه يمكن الاستناد للنسبة التى أشار إليها الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC وهى أن البند (الأصل المستأجر) يصبح ذا أهمية نسبية ويتم رسمته إذا كان يمثل من ١-٣% من إجمالى الأصول ، وذلك نظراً لأن الأصل المستأجر يعد من ضمن الأصول لذا يتم استخدام النسب المخصصة للأصول ، بالإضافة إلى أن تلك النسب كما أشار الاتحاد الدولى للمحاسبين هى النسب المستخدمة فى الواقع العملى لذا تتصف بصفة القبول العام .

كما يرى الباحث أن وضع معيار كمى لتحديد الأهمية النسبية للأصل المستأجر لن يؤدي إلى الإخلال بمدخل المبادئ والذى بنى على أساسه المعيار الذى نحن بصدده ، ومن ثم لن يؤدي إلى التحول مرة أخرى إلى مدخل القواعد ، فلا توجد معايير مبنية على أساس القواعد أو أساس المبادئ بشكل كامل فقط .

٣-توحيد شروط تصنيف عقد الإيجار بين كل من المؤجر والمستأجر و إلغاء شروط تصنيف عقد الإيجار بالنسبة للمؤجر ، واعتبار حالتى قصر مدة عقد الإيجار وانخفاض قيمة الأصل المستأجر هما الأساس فى تصنيف عقد الإيجار فى ضوء المقترحات السابقة ، بالإضافة إلى ضرورة النص فى العقد على نوع العقد هل هو تمويلي أم تشغيلى حتى لا يحدث تضارب فى المعالجة المحاسبية للأصل المستأجر فى القوائم المالية لكلا من المؤجر والمستأجر .

٤-إلغاء المعالجة الجوازية للمستأجرين بعدم رسملة الأصل المستأجر فى حالة عقود الإيجار قصيرة المدة ، وحالة عقود الإيجار لأصل ذو قيمة منخفضة ، والنص على عدم رسملة الأصل المستأجر فى الحالتين السابقتين عند عدم استيفاء الأصل المستأجر للشروط السابقة المقترحة من الباحث لعقد الإيجار قصير المدة و عقد الإيجار لأصل ذو قيمة منخفضة .

بناءً على مقترحات التطوير السابقة يرى الباحث أن تلك المقترحات تكفل إلى حد كبير التغلب على أوجه القصور السابقة التى يعانى منها معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، وللتحقق من فاعلية تلك المقترحات فإن الأمر يتطلب استطلاع آراء عينة من المهتمين بمجال الدراسة حول مدى فاعلية

مقترحات التطوير فى الحد من أوجه القصور السابقة وفى إظهار الجوهر الاقتصادى لعقود الإيجار ،
ومن ثم الحد فى استخدام تلك العقود فى الحصول على تمويل خارج الميزانية ، وذلك من خلال الجزء
التالى من الدراسة .

خامساً : فروض الدراسة : فى ضوء مشكلة وهدف الدراسة وعرض وتقييم الدراسات السابقة و جوانب
القصور فى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ أمكن للباحث صياغة فروض
الدراسة على النحو التالى :

- ١- يعد المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ قاصراً فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود
الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود .
- ٢- يعد معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ قاصراً فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات
عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود .
- ٣- تعد مقترحات التطوير على المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فعالة فى
التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية
باستخدام تلك العقود .

سادساً : الدراسة الميدانية :

تتمثل خطوات الدراسة الميدانية فى :

١- أهداف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء واتجاهات الأطراف المختلفة ذات العلاقة بشأن التعرف
على مايلى :

- آراء واتجاهات عينة الدراسة بشأن وجود قصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠) .
- آراء واتجاهات عينة الدراسة بشأن وجود قصور معيار إعداد التقرير المالى الدولى رقم ١٦ .
- آراء واتجاهات عينة الدراسة بشأن مقترحات التطوير على المعالجات الواردة فى معيار إعداد
التقرير المالى الدولى رقم ١٦ .

٢- مجتمع وعينة الدراسة :

مجتمع الدراسة : يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية فى الفئات ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي تتمثل
فى :

- أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بكليات التجارة فى عدد من الجامعات الحكومية المصرية التابعة
للمجلس الأعلى للجامعات والواقعة فى نطاق محافظتى القاهرة والجيزة وهى جامعات القاهرة وعين شمس
وحلوان ، بصفتهم مهتمين بالمعايير المحاسبية والتقارير المالية ومستخدمين بشكل أساسى للتقارير المالية
المعدة وفقاً لتلك المعايير من خلال البحوث العلمية التى يتم إجراؤها ، ويبلغ عدد هذه الفئة ١٢٠ مفردة وقد تم
تحديد عددها من خلال الرجوع إلى أقسام المحاسبة بكليات التجارة بتلك الجامعات لمعرفة العدد الفعلى لأعضاء

هيئة التدريس المتواجدين والقائمين بالعمل بشكل فعلى بالقسم بعد استبعاد الأعضاء المعارين (سواء فى الداخلى أو الخارجى) أو الحاصلين على أجازات .

-المديرين الماليين فى شركات التأجير المقيدة فى سجل الهيئة العامة للرقابة المالية: بصفتهم معدين للتقارير المالية ، ويبلغ حجم هذه الفئة ٢٩١ مفردة وذلك من واقع العدد الفعلى المقيد فى السجل والموجود على الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للرقابة المالية
(http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/pool_extra_efsa/lease_doc.htm) .

-المراجعين الخارجيين المقيدى فى سجل الهيئة العامة للرقابة المالية : بصفتهم مستخدمين للتقارير ومدققين لها ، ويبلغ حجم هذه الفئة ٢٩٨ مفردة وذلك من واقع العدد الفعلى المقيد فى السجل والموجود على الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للرقابة المالية
(http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/pool_extra_efsa/segel%20morakebe%20hesabat.htm)

يوضح الجدول التالى مجتمع الدراسة وأعداد كل فئة والوزن النسبى لها مقارنة بباقى الفئات وذلك كما يلى

جدول رقم (٢)

توزيع مجتمع الدراسة وأعداد كل فئة والوزن النسبى لها مقارنة بباقى الفئات

الوزن النسبى لفئات المجتمع	العدد	الفئة
١٧%	١٢٠	أعضاء هيئة التدريس
٤١%	٢٩١	المديرين الماليين
٤٢%	٢٩٨	المراجعين الخارجيين
١٠٠%	٧٠٩	الإجمالى

عينة الدراسة :

اعتمد الباحث فى تحديد حجم العينة على القانون التالى : (الصياد و مصطفى ، بدون سنة نشر)

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

حيث إن :

n : تمثل حجم العينة

N : حجم المجتمع

e : الخطأ المسموح به

بتطبيق القانون السابق بمستوى ثقة ٩٥% أى بمستوى خطأ مسموح به قدره ٥% يتضح أن حجم العينة الناتج يبلغ ٢٥٦ مفردة ، وقد تم تحديد حجم العينة لكل فئة من الفئات السابقة بطريقة التوزيع المتناسب من

خلال قسمة حجم المجتمع لكل فئة على إجمالي حجم المجتمع ككل وضرب الناتج في حجم العينة الناتج وهو ٢٥٦ مفردة ، وذلك لكل فئة من فئات الدراسة الثلاثة للحفاظ على الوزن النسبي لكل فئة من فئات المجتمع ، بحيث تكون عينة الدراسة ممثلة أفضل لتمثيل للمجتمع المأخوذة منه ، وذلك كما يتضح من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٣)

توزيع عينة الدراسة وأعداد كل فئة والوزن النسبي لها مقارنة بباقي الفئات

الفئة	العدد	الوزن النسبي لفئات العينة
أعضاء هيئة التدريس	٤٣	%١٧
المديرين الماليين	١٠٥	%٤١
المراجعين الخارجيين	١٠٨	%٤٢
الإجمالي	٢٥٦	%١٠٠

وقد قام الباحث بتوزيع عدد ٢٥٦ قائمة استقصاء ، وتم استلام عدد ٢٥٤ قائمة ، وتحليل تلك القوائم اتضح أن عدد القوائم الصالحة للتحليل تبلغ ٢٤٩ ، وذلك كما يتضح من الجدول التالي :

جدول رقم (٤)

أعداد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة

الفئة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم غير الصالحة للتحليل	عدد القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي	نسبة عدد القوائم الصالحة للتحليل إجمالي القوائم الموزعة لكل فئة
أعضاء هيئة التدريس	٤٣	٤٣	١	٤٢	%٩٧,٧
المديرين الماليين	١٠٥	١٠٤	٢	١٠٢	%٩٧,١٤
المراجعين الخارجيين	١٠٨	١٠٧	٢	١٠٥	%٩٧,٢
الإجمالي	٢٥٦	٢٥٤	٥	٢٤٩	%٩٧,٢٦

٣- أساليب جمع البيانات

١- الأساليب المستخدمة فى جمع البيانات : فقد تم الاعتماد على أسلوب قوائم الاستقصاء بصفة رئيسية من خلال إعداد قائمة تحتوى على الأسئلة المراد أخذ آراء عينة الدراسة بشأنها لاختبار فروض الدراسة.

٢- محتويات قائمة الاستقصاء (الواردة ضمن ملحق الدراسة):

أ - التوزيع العام لقائمة الاستقصاء : فقد تم تقسيم قائمة الاستقصاء والواردة بملاحق الدراسة لقسمين من الأسئلة وذلك كما يلى :

- القسم الأول من القائمة : يهدف للتعرف على البيانات الشخصية للمستقصى منهم .

- القسم الثانى من القائمة : ويتضمن ثلاث مجموعات من الأسئلة وتهدف للتعرف على آراء عينة الدراسة أو المستقصى منهم فى الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء .

ب- العلاقة بين فروض الدراسة الميدانية والأسئلة الواردة فى قائمة الاستقصاء : وتتضح تلك العلاقة من خلال الجدول التالى :

جدول رقم (٥)

العلاقة بين فروض الدراسة الميدانية والأسئلة الواردة فى قائمة الاستقصاء

الأسئلة المرتبطة بها	الفرض
المجموعة الأولى من الأسئلة : وتتناول مجموعة أسئلة خاصة بقصور المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ وأسباب ذلك القصور والتي تتمثل فى السؤالين الأول والثانى من أسئلة الاستقصاء	يعد المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ قاصراً فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود
المجموعة الثانية من الأسئلة : وتتناول مجموعة أسئلة خاصة بقصور معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ وأسباب ذلك القصور والتي تتمثل فى السؤالين الثالث والرابع من أسئلة الاستقصاء	يعد معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ قاصراً فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود

تعد مقترحات التطوير على المعالجات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ فعالة في التعبير عن الجوهر الاقتصادي لمعاملات عقود الإيجار وفي الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود	المجموعة الثالثة من الأسئلة : وتتناول أسئلة تتعلق بمقترحات التطوير على المعالجات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ والتي تتمثل في السؤال الخامس من أسئلة الاستقصاء
---	--

٤- إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي

اتبع الباحث الإجراءات التالية لإتمام التحليل الإحصائي للبحث:

أ- مرحلة إدخال ومعالجة البيانات

قام الباحث بمراجعة استمارة الاستقصاء للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي حيث تم استبعاد الاستمارات التي لا تتوافر بها الشروط اللازمة، ثم قام بتكويد (ترميز) المتغيرات والبيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي في برامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار الثاني والعشرون ، باستخدام مقياس ليكارت الخماسي Likert Scale لقياس استجابة المبحوثين لفقرات استمارة الاستقصاء بإعطاء خمس درجات في حالة الموافقة تماماً ، وأربع درجات في حالة الموافقة ، وثلاث درجات في حالة المحايد ، ودرجتان في حالة عدم الموافقة ، ودرجة واحدة في حالة عدم الموافقة تماماً.

ب- مرحلة الإحصاءات الوصفية ومجتمع الدراسة:

قام الباحث باستخراج الإحصاء الوصفي للمتغيرات الخاصة بسمات مفردات عينة الدراسة ثم الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة - سابقة الذكر . هذا ويشمل الإحصاء الوصفي كل من التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي، المرجح، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف المعياري والترتيب على أساس القيم الأقل تشتتاً أو الأكثر تجانساً.

٥- تحليل متغيرات الدراسة باستخدام التحليل الإحصائي :

فيما يلي الأدوات التي استخدمت في تحليل الاستمارات و بيان صحة فروض الدراسة

أ- الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة:

جدول رقم (٦)

معامل الثبات والصدق الذاتي لمحاوَر الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات alpha	المحاوَر
,٨٧٨	,٧٧١	يعد المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٠ قاصراً في التعبير عن الجوهر الاقتصادي لمعاملات عقود الإيجار وفي الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود
,٨٦١	,٧٤٢	يعد معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ قاصراً في التعبير عن الجوهر الاقتصادي لمعاملات عقود الإيجار وفي الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود

٨٨٥,	٧٨٣,	تعد مقترحات التطوير على المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فعالة فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود
------	------	---

تبين من الجدول رقم (٦) أنه باستخدام معامل الثبات الفاكرونباخ (alpha) لقياس ثبات المحتوى لمحاور الدراسة سألغة الذكر مايلى :

- معامل الفاكرونباخ للمحور الأول " يعد المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ قاصراً فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود " قد بلغ (٧٧١,) ، الأمر الذى انعكس أثره على الصدق الذاتى حيث بلغ (٨٧٨,).
- معامل الفاكرونباخ للمحور الثانى " يعد معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ قاصراً فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود " قد بلغ (٧٤٢,) ، الأمر الذى انعكس أثره على الصدق الذاتى حيث بلغ (٨٦١,).
- معامل الفاكرونباخ للمحور الثالث " تعد مقترحات التطوير على المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فعالة فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود " قد بلغ (٧٨٣,) ، الأمر الذى انعكس أثره على الصدق الذاتى حيث بلغ (٨٨٥,).

مما سبق يتضح الثبات المرتفع لمحاور الدراسة على مستوى عينة الدراسة ، وإمكانية الاعتماد على البيانات التى تم الحصول عليها من آراء مفردات العينة .

ب- تحليل نسب الموافقة على أسئلة الاختيارات المتعددة

تم إجراء التحليل الوصفي الخاص بأسئلة الاختيار من متعدد والواردة فى قائمة الاستقصاء وذلك كالتالى:

أولاً : الفقرات التى تتعلق بمدى وجود قصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ وجوانب ذلك القصور السؤال الأول : هل توافق على وجود قصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار ؟

جدول رقم (٧)

تحليل نسب الموافقة على وجود قصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار

لا		نعم	
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار
١,٢ %	٣	٩٨,٨ %	٢٤٦

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الإجابة بنعم في عينة الدراسة كانت تمثل ٩٨,٨% بينما كانت نسبة الإجابة بلا تمثل ١,٢% ، وعلي ذلك يكون حجم العينة التي سوف تستخدم في تحليل السؤال التالي ٢٤٦ بعد استبعاد عدد ٣ مفردة كانت إجاباتهم بلا.

السؤال الثانى : ما هو رأيك فى الجوانب التالية كجوانب قصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ أدت إلى عدم التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار واستخدام تلك العقود كأحد مصادر التمويل خارج الميزانية ؟

بتحليل الاجابات علي هذا السؤال يتضح مايلى :

جدول رقم(٨)

التوزيع التكراري و النسبى وبعض المقاييس الإحصائية

رقم الفقرة	المستويات [النسبة أسفل التكرار]					المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	كا	مستوى الدلالة	الترتيب
	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق تماماً	غير موافق						
١	١٥٠	٥٢	٢٢	١٧	٥	٤,٣١	١,٠٤	%٢٤,٢٢	٢٨١,٥	٠,٠٠٠	٤
	%٦١	%٢١	%٩	%٧	%٢						
٢	١٤٦	٥٧	٢٢	١٧	٤	٤,٣١	١,٠١	%٢٣,٤	٢٦٩	٠,٠٠٠	٣
	%٥٩	%٢٣	%٩	%٧	%٢						
٣	١٥٩	٦٠	١٥	٩	٣	٤,٤٧	,٨٦	%١٩,٢٣	٣٤٦,٧	٠,٠٠٠	١
	%٦٥	%٢٤	%٦	%٤	%١						
٤	١٥٣	٦٢	١٩	١٠	٢	٤,٤٣	,٨٧	%١٩,٦٧	٣١٦,٧	٠,٠٠٠	٢
	%٦٢	%٢٥	%٨	%٤	%١						
المتوسط العام	١٥٤	٥٧	٢٠	١٠	٥	٤,٤	,٩٤	%٢١,٤٥	٣١٢,٣	٠,٠٠٠	-
	%٦٣	%٢٣	%٨	%٤	%٢						

يعبر الجدول (٨) عن إجابات عينة الدراسة عند سؤالهم عن جوانب القصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار واستخدام تلك العقود كأحد مصادر التمويل خارج الميزانية وقد تبين من خلال الاجابات أن هناك نسبة كبيرة من المستقيين توافقت علي هذه الفقرات مجتمعة ، ويتضح ذلك من خلال صف المتوسط العام هي (٨٦ = ٢٣ + ٦٣) % ، وجاءت نسبة ٨% من العينة إجاباتهم محايدة ، بينما أكدت نسبة (٦ = ٢ + ٤) % من حجم العينة عدم الموافقة على هذه الجوانب .

كما جاءت قيمة الانحراف المعياري العام (٩٤) ، بنسبة أقل من قيمة المتوسط الحسابى العام (٤,٤) لتؤكد اختلاف نسبة التشتت في آراء مفردات عينة الدراسة و نسبة هذا التشتت غير كبيرة حيث بلغت قيمة معامل الاختلاف (٢١,٤٥) مما يؤكد صحة بيانات العينة ، كذلك جاءت قيمة مستوى الدلالة الخاص بمربع كا للمتوسط العام أقل من ٥% (٠,٠٠٠) ليثبت أن نسبة توزيع الاجابات علي

المستويات الخمسة تعبر عن توزيع عشوائي ، أيضاً من خلال النظر إلى قيم معامل الاختلاف لكل فقرة من فقرات السؤال يمكن ترتيب الفقرات من حيث الأقل تشتتاً [صاحب أقل معامل اختلاف] كما هو موضح بعمود الترتيب.

ثانياً : الفقرات التي تتعلق بمدى وجود قصور في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ وجوانب ذلك القصور.

السؤال الثالث : في ضوء الملخص المرفق لأهم المعالجات الواردة بمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ ، هل توافق على وجود قصور في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ في التعبير عن الجوهر الاقتصادي لعقود الإيجار وفي الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام عقود الإيجار ؟

جدول رقم (٩)

تحليل نسب الموافقة على وجود قصور في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ في التعبير عن الجوهر الاقتصادي لعقود الإيجار وفي الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود

لا		نعم	
النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار
١,٦ %	٤	٩٨,٤ %	٢٤٥

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الإجابة بنعم في عينة الدراسة كانت تمثل ٩٨,٤ % بينما كانت نسبة الإجابة بلا تمثل ١,٦ % ، وعلي ذلك يكون حجم العينة التي سوف تستخدم في تحليل السؤال التالي ٢٤٥ بعد استبعاد عدد ٤ مفردة كانت إجاباتهم بلا.

السؤال الرابع : ما هو رأيك في الجوانب التالية كجوانب قصور معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ أدت إلى عدم التعبير عن الجوهر الاقتصادي لمعاملات عقود الإيجار واستخدام تلك العقود كأحد مصادر التمويل خارج الميزانية ؟

بتحليل الاجابات علي هذا السؤال يتضح مايلي :

جدول رقم (١٠)

التوزيع التكراري و النسبي وبعض المقاييس الإحصائية

رقم الفقرة	المستويات [النسبة أسفل التكرار]					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	كا ^٢	مستوى الدلالة	الترتيب
	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً						
١	١٥٢	٥٧	٢٢	١٠	٤	٤,٤	٩٣	٢١,٠٨ %	٣٠٥,١	٠,٠٠	٣
	%٦٢	%٢٣	%٩	%٤	%٢						
٢	١٥٨	٥٨	١٧	١٠	٢	٤,٤٧	٨٥	١٩,١٣ %	٣٤١,١	٠,٠٠	١

						١%	٤%	٧%	٢٤%	٦٤%	
٤	٠,٠٠	٣١١,٧	%٢١,٨٩	,٩٦	٤,٣٩	٤	١٤	١٨	٥٥	١٥٤	٣
						%٢	%٦	%٧	%٢٢	%٦٣	
٢	٠,٠٠	٣٣٥,٥	%١٩,١٥	,٨٥	٤,٤٦	١	١٢	١٧	٥٨	١٥٧	٤
						%٠	%٥	%٧	%٢٤	%٦٤	
-	٠,٠٠	٣٢٠	%٢٠,٦٣	,٩١	٤,٤٢	٢	١٤	١٨	٥٦	١٥٥	المتوسط
						%١	%٦	%٧	%٢٣	%٦٣	العام

يعبر الجدول (١٠) عن إجابات عينة الدراسة عند سؤالهم عن الفقرات التي تتعلق بجوانب القصور في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ وجوانب ذلك القصور وقد تبين من خلال الاجابات أن هناك نسبة كبيرة توافق علي هذه الفقرات مجتمعة وهذا ما اتضح من صف المتوسط العام هي (٢٣+٦٣=٨٦%) وجاءت نسبة ٧% من العينة إجاباتهم محايدة ، بينما أكدت نسبة (٦+١=٧%) من حجم العينة عدم الموافقة على هذه الفقرات.

كما جاءت قيمة الانحراف المعياري العام (٩١,) بنسبة أقل من قيمة المتوسط الحسابي العام (٤,٤٢) لتؤكد اختلاف نسبة التشتت في آراء مفردات عينة الدراسة و نسبة هذا التشتت غير كبيرة حيث بلغت قيمة معامل الاختلاف (٢٠,٦٣) مما يؤكد صحة بيانات العينة ، كذلك جاءت قيمة مستوى الدلالة الخاص بمربع كا للمتوسط العام أقل من ٥% (٠,٠٠٠) ليثبت أن نسبة توزيع الاجابات علي المستويات الخمسة تعبر عن توزيع عشوائي .

ثالثاً : الفقرات التي تتعلق بمقترحات التطوير على جوانب القصور في المعالجات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦

السؤال الخامس : فيما يلي مقترحات لتطوير جوانب القصور في المعالجات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ فما هي درجة موافقتك على هذه المقترحات ؟

في ضوء نتيجة الإجابة على السؤال الثالث يتضح أن عدد المستقيين الذين أجابوا بنعم هم ٢٤٥ ، وأن من قاموا بالإجابة بلا عددهم ٤ وبالتالي لن يتمكنوا من الإجابة على كل من السؤالين الرابع والخامس كما تم الإشارة في قائمة الاستقصاء وسيتوقفوا عند الإجابة على السؤال الثالث فقط ، وعلى ذلك يكون حجم العينة التي سوف تستخدم في تحليل السؤال الخامس هي ٢٤٥ مفردة وهو نفس حجم العينة المستخدم في تحليل السؤال الرابع .

بتحليل الاجابات علي هذا السؤال يتضح مايلي :

جدول رقم(١١)

التوزيع التكراري و النسبي وبعض المقاييس الإحصائية

رقم الفقرة	المستويات [النسبة أسفل التكرار]	المتوسط	الانحراف	معامل	كا ^٢	مستوى	الترتيب
------------	---------------------------------	---------	----------	-------	-----------------	-------	---------

	الدلالة		الاختلاف	المعياري	الحسابي	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	
٤	٠,٠٠	٣٤٠,١	%٢٠,٧٧	,٩٢	٤,٤٣	٣	١٢	١٧	٥٣	١٦٠	١
						%١	%٥	%٧	%٢٢	%٦٥	
١	٠,٠٠	٣٤٨,٧	%١٧,٥	,٧٩	٤,٥٠	٢	٤	١٨	٦٣	١٥٨	٢
						%١	%٢	%٧	%٢٦	%٦٤	
٢	٠,٠٠	٣٣٦,٤	%١٨,٧٢	,٨٤	٤,٤٧	٢	٧	١٩	٦٠	١٥٧	٣
						%١	%٣	%٨	%٢٤	%٦٤	
٣	٠,٠٠	٣٤٨,٦	%١٩,٦٧	,٨٨	٤,٤٦	٣	٨	١٩	٥٤	١٦٢	٤
						%١	%٣	%٨	%٢٢	%٦٦	
-	٠,٠٠	٣٢٥,٤	%٢٠,٦	,٩١	٤,٤٣	٣	٨	١٨	٥٧	١٥٩	المتوسط العام
						%١	%٣	%٨	%٢٣	%٦٥	

يعبر الجدول (١١) عن إجابات عينة الدراسة عند سؤالهم عن مقترحات التطوير على جوانب القصور في المعالجات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ وقد تبين من خلال الاجابات أن هناك نسبة كبيرة توافق علي هذه الفقرات مجتمعة وهذا ما اتضح من صف المتوسط العام هي (٢٣+٦٥=٨٨%) وجاءت نسبة ٨% من العينة إجاباتهم محايدة ، بينما أكدت نسبة (٣+١=٤%) من حجم العينة عدم الموافقة على هذه الفقرات.

كما جاءت قيمة الانحراف المعياري العام (٩١,) بنسبة أقل من قيمة المتوسط الحسابي العام (٤,٤٣) لتؤكد اختلاف نسبة التشتت في آراء مفردات عينة الدراسة ونسبة هذا التشتت غير كبيرة حيث بلغت قيمة معامل الاختلاف (٢٠,٦) مما يؤكد صحة بيانات العينة ، كذلك جاءت قيمة مستوى الدلالة الخاص بمربع كا للمتوسط العام أقل من ٥% (٠,٠٠٠) ليثبت أن نسبة توزيع الاجابات علي المستويات الخمسة تعبر عن توزيع عشوائي .

٦- الاحصاء التحليلي لمحتويات الدراسة

أولاً : اختبارات تحليل التباين أحادي الاتجاه

أ- اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد واحد ولذلك لمعرفة هل هناك اختلاف بين متوسطات الرأى بين الفئات المكونة للعينة من حيث [الخبرة] حول مدى الاتفاق بشأن كل فرض من فروض الدراسة.

تم تقسيم الخبرة إلى أربع فئات هي [أقل من ٥ سنوات ، من ٥ إلى أقل من ١٠ سنة ، من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة ، ١٥ سنة فأكثر].

جدول رقم (١٢)

نتائج تحليل التباين في اتجاه واحد وذلك لمعرفة هل هناك اختلاف بين متوسطات الرأى بين الفئات المكونة للعينة من حيث [الخبرة]

مستوى الدلالة	الاحصاء F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات		
,٩٨٨	,٠٤٣	,٠٤٦	٣	,١٣٧	بين المجموعات	الفرض الفرعى الأول
					داخل المجموعات	
					الكلية	
,١١٠	٢,٠٣١	٢,٠٢٧	٣	٦,٠٨٠	بين المجموعات	الفرض الفرعى الثانى
					داخل المجموعات	
					الكلية	
,٧٢٨	,٤٣٥	,٤١٠	٣	١,٢٢٩	بين المجموعات	الفرض الفرعى الثالث
					داخل المجموعات	
					الكلية	

من تحليل التباين بالجدول (١٢) يتضح مايلى :

بشأن الفرض الأول H_1

قيمة مستوى الدلالة تساوى ٩٨٨, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الأربعة للخبرة وهذا يعني أن أصحاب الخبرة الأقل من ٥ سنوات و أصحاب الخبرة من ٥ إلى ١٠ و أصحاب الخبرة من ١٠ إلى ١٥ و أصحاب الخبرة ١٥ سنة فأكثر اتفقوا بشأن صحة الفرض الأول وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الأول H_1 أكبر من ٣

بشأن الفرض الثانى H_2

قيمة مستوى الدلالة تساوى ١١, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الأربعة للخبرة وهذا يعني أن الخبرة الأقل من ٥ سنوات و أصحاب الخبرة من ٥ إلى ١٠ و أصحاب الخبرة من ١٠ إلى ١٥ و أصحاب الخبرة ١٥ سنة فأكثر اتفقوا بشأن صحة الفرض الثانى وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الثانى H_2 أكبر من ٣.

بشأن الفرض الثالث H_3

قيمة مستوى الدلالة تساوى ٧٢٨, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الأربعة للخبرة وهذا يعني أن الخبرة الأقل من ٥ سنوات و أصحاب الخبرة من ٥ إلى ١٠ و أصحاب الخبرة من ١٠ إلى ١٥ و أصحاب الخبرة ١٥ سنة فأكثر اتفقوا بشأن صحة الفرض الثالث وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الثالث H_3 أكبر من ٣ .

ب- اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد واحد ولذلك لمعرفة هل هناك اختلاف بين متوسطات الرأى بين الفئات المكونة للعينة من حيث [المؤهل] أو [الدرجة العلمية] حول مدى الاتفاق بشأن كل فرض من فروض الدراسة.

تم تقسيم المؤهل إلى أربع فئات هي [بكالوريوس ، دبلوم ، ماجستير ، دكتوراه]

جدول رقم (١٣)

نتائج اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد وذلك لمعرفة هل هناك اختلاف بين متوسطات الرأى بين الفئات المكونة للعينة من حيث [المؤهل] أو [الدرجة العلمية]

مستوى الدلالة	الاحصاءه F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات		
,٩٠٥	,١٨٧	,١٩٨	٣	,٥٩٣	بين المجموعات	الفرض الفرعى الأول
		١,٠٦٠	٢٤٥	٢٥٩,٦٢٤	داخل المجموعات	
			٢٤٨	٢٦٠,٢١٧	الكلية	
,١٤١	١,٨٣٩	١,٨٣٩	٣	٥,٥١٨	بين المجموعات	الفرض الفرعى الثانى
		١,٠٠٠	٢٤٥	٢٤٥,٠٤٥	داخل المجموعات	
			٢٤٨	٢٥٠,٥٦٢	الكلية	
,٤٧٤	,٨٣٨	,٧٨٦	٣	٢,٣٥٧	بين المجموعات	الفرض الفرعى الثالث
		,٩٣٨	٢٤٥	٢٢٩,٧٢٣	داخل المجموعات	
			٢٤٨	٢٣٢,٠٨٠	الكلية	

من تحليل التباين بالجدول (١٣) يتضح مايلى :

بشأن الفرض الأول H_1

قيمة مستوى الدلالة تساوى ٩٠٨, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الأربعة للمؤهل وهذا يعني أن أصحاب مؤهل الدكتوراه و أصحاب مؤهل الماجستير و أصحاب الدبلوم و أصحاب مؤهل البكالوريوس اتفقوا بشأن صحة الفرض الأول وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الأول H_1 أكبر من ٣.

بشأن الفرض الثانى H_2

قيمة مستوى الدلالة تساوى ١٤١, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الأربعة للمؤهل وهذا يعني أن أصحاب مؤهل الدكتوراه و أصحاب مؤهل الماجستير و أصحاب الدبلوم و أصحاب مؤهل البكالوريوس اتفقوا بشأن صحة الفرض الثانى وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الثانى H_2 أكبر من ٣.

بشأن الفرض الثالث H_3

قيمة مستوى الدلالة تساوى ٤٧٤, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الأربعة للمؤهل وهذا يعني أن أصحاب مؤهل الدكتوراه و أصحاب مؤهل الماجستير و أصحاب الدبلوم و أصحاب مؤهل البكالوريوس اتفقوا بشأن صحة الفرض الثالث وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الثالث H_3 أكبر من ٣.

ج- اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد واحد ولذلك لمعرفة هل هناك اختلاف بين متوسطات الرأى بين الفئات المكونة للعينة من حيث [الوظيفة] حول مدى الاتفاق بشأن كل فرض من فروض الدراسة. تم تقسيم المؤهل إلى ثلاث فئات هي [عضو هيئة تدريس ، معد تقارير مالية ، مراجع خارجي]

جدول رقم (١٤)

نتائج اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد وذلك لمعرفة هل هناك اختلاف بين متوسطات الرأى بين الفئات المكونة للعينة من حيث [الوظيفة]

مستوى الدلالة	الاحصاءه F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات		
٨٠٩,	٢١٢,	٢٢٤,	٢	٤٨٨,	بين المجموعات	الفرض الفرعى الأول
		١,٠٥٦	٢٤٦	٢٥٩,٧٦٩	داخل المجموعات	
			٢٤٨	٢٦٠,٢١٧	الكلية	
٠٦٣,	٢,٧٩٧	٢,٧٨٥	٢	٥,٥٧١	بين المجموعات	الفرض الفرعى الثانى
		٩٩٦,	٢٤٦	٢٤٤,٩٩٢	داخل المجموعات	
			٢٤٨	٢٥٠,٥٦٢	الكلية	
٥٣٧,	٦٢٣,	٥٨٥,	٢	١,١٧٠	بين المجموعات	الفرض الفرعى الثالث
		٩٣٩,	٢٤٦	٢٣٠,٩١١	داخل المجموعات	
			٢٤٨	٢٣٢,٠٨٠	الكلية	

من تحليل التباين بالجدول (١٤) يتضح مايلى :

بشأن الفرض الأول H_1

قيمة مستوى الدلالة تساوى ٩٠٨, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الثلاثة للوظيفة وهذا يعني أن أعضاء هيئة التدريس و معدي التقارير المالية و المراجعين الخارجيين اتفقوا بشأن صحة الفرض الأول وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الأول H_1 أكبر من ٣ .

بشأن الفرض الثانى H_2

قيمة مستوى الدلالة تساوى ٠٦٣, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الثلاثة للوظيفة وهذا يعني أن أعضاء هيئة التدريس و معدي التقارير المالية و المراجعين الخارجيين اتفقوا بشأن صحة الفرض الثانى وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الثانى H_2 أكبر من ٣ .

بشأن الفرض الثالث H_3

قيمة مستوى الدلالة تساوى ٥,٣٧, أى أكبر من ٥% وهذا يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسط الآراء لكل فئة من الفئات الثلاثة للوظيفة وهذا يعني أن أعضاء هيئة التدريس و معدي التقارير المالية و المراجعين الخارجيين اتفقوا بشأن صحة الفرض الثالث وذلك لأن متوسطات الرأى في الفرض الثالث H_3 أكبر من ٣.

ثانياً: اختبار صحة الفروض باستخدام t

يتم اختبار صحة كل فرض من الفروض الثلاثة عن طريق اختبار أن متوسط الرأى لكل فرض أكبر من ٣ وكانت نتائج الاختبار كالتالي :

جدول رقم (١٥)

نتائج اختبار صحة الفروض باستخدام اختبار t

اختبارات						الفروض
٩٥% فترة ثقة		فرق المتوسطات	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة الاحصاءات	
الحد الاعلي	الحد الادني					
١,٥٣٧٥	١,٢٨١٨	١,٤٠٩٦٤	,٠٠٠	٢٤٨	٢١,٧١٥	الفرض الأول
١,٥٤٣١	١,٢٩٢٢	١,٤١٧٦٧	,٠٠٠	٢٤٨	٢٢,٢٥٦	الفرض الثانى
١,٥٩٤٦	١,٣٥٣٢	١,٤٧٣٩٠	,٠٠٠	٢٤٨	٢٤,٠٤٢	الفرض الثالث

فى ضوء الجدول السابق يلاحظ أن :

قيمة مستوى الدلالة للفرض الأول أقل من ٥% وهذا يعني أنه لا يمكن قبول أن المتوسط للفرض الأول يساوي ٣ ولهذا نقبل أن المتوسط أكبر من ٣ وهذا يعني أن المبحوثين في العينة بالكامل اتفقوا بشأن صحة الفرض الأول وذلك لأن متوسط الرأى أكبر من ٣.

قيمة مستوى الدلالة للفرض الثانى أقل من ٥% وهذا يعني أنه لا يمكن قبول أن المتوسط للفرض الثانى يساوي ٣ ولهذا نقبل أن المتوسط أكبر من ٣ وهذا يعني أن المبحوثين في العينة بالكامل اتفقوا بشأن صحة الفرض الثانى وذلك لأن متوسط الرأى أكبر من ٣.

قيمة مستوى الدلالة للفرض الثالث أقل من ٥% وهذا يعني أنه لا يمكن قبول أن المتوسط للفرض الثالث يساوي ٣ ولهذا نقبل أن المتوسط أكبر من ٣ وهذا يعني أن المبحوثين في العينة بالكامل اتفقوا بشأن صحة الفروض الثالث وذلك لأن متوسط الرأى أكبر من ٣.

٧- نتائج التحليل الاحصائي:

من التحليلات الاحصائية السابقة تبين الآتي

- صحة الفرض الأول وهو " يعد المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ قاصراً فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود " حيث أثبت التحليل الاحصائي معنوية صحة هذا الفرض سواء بالتحليل الوصفي حيث تبين أن هناك اتفاق بين

فئات العينة على محتوى ذلك الفرض ، أيضاً تم اثبات صحة الفرض باستخدام اختبار T حيث تم قبول أن متوسط الآراء لذلك الفرض أكبر من ٣.

- صحة الفرض الثانى وهو " يعد معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ قاصراً فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود " حيث أثبت التحليل الاحصائى معنوية صحة هذا الفرض سواء بالتحليل الوصفى حيث تبين أن هناك اتفاق بين فئات العينة على محتوى ذلك الفرض ، أيضاً تم اثبات صحة الفرض باستخدام اختبار T حيث تم قبول أن متوسط الآراء لذلك الفرض أكبر من ٣.

- صحة الفرض الثالث وهو " تعد مقترحات التطوير على المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فعالة فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود " حيث أثبت التحليل الاحصائى معنوية صحة هذا الفرض سواء بالتحليل الوصفى حيث تبين أن هناك اتفاق بين فئات العينة على محتوى ذلك الفرض، أيضاً تم اثبات صحة الفرض باستخدام اختبار T حيث تم قبول أن متوسط الآراء لذلك الفرض أكبر من ٣.

أيضاً تضمنت الدراسة تحليل واصفى لاغلب أسئلة الدراسة من حيث عشوائية الإجابة ، كما أوضحت أيضا الدراسة مدى ثبات و صدق الاجابات على استمارات الاستقصاء

من ثم يمكن القول بتحقق الهدف الرئيسى للدراسة .

إلا إنه يجب ملاحظة أن النتيجة السابقة التى تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية يصعب مقارنتها بالدراسات السابقة ، نظراً لعدم تعرض أياً من الدراسات السابقة بالتقييم والتطوير لمعيار إعداد التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، وبالتالي لا يمكن مقارنة النتائج التى تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية بنتائج أى دراسة من الدراسات السابقة الأخرى.

الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

حظيت قضية عقود الإيجار باهتمام بالغ من قبل الباحثين والمنظمات المهنية الواضحة للمعايير المحاسبية ، وذلك نظراً للتزايد فى عدد وقيمة تلك العقود سواء على المستوى المحلى والدولى ، ومن أبرز المعايير المحاسبية فى هذا الصدد المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ IAS 17 ، المعيار المحاسبى الأمريكى رقم 13 SFAS ، أما على مستوى المعايير المصرية فيوجد المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ والذي جاء فى ضوء القانون المصرى رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ولائحته التنفيذية المعدل بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠١ ، إلا أن تلك المعايير كافة قد وجهت لها العديد من أوجه النقد ، إذ تسببت المعالجات الواردة فى تلك المعايير فى إظهار الشكل القانونى للعقد دون الجوهر الاقتصادى له ، مما تسبب فى استخدام عقود الإيجار فى الحصول على تمويل خارج الميزانية .

مما تطلب تعديل تلك المعايير و إصدار معايير جديدة بدلاً لها ، وخاصة فى المشروع المشترك بين كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى FASB و مجلس معايير المحاسبة المالية الدولى IASB ، الذى نتج عنه صدور معيار التقرير المالى رقم ١٦ IFRS 16 فى يناير عام ٢٠١٦ ، تلاه فى الشهر التالى إصدار المعيار المحاسبى الأمريكى ASU 842 ، ولمواكبة ذلك التطور الدولى فقد قدمت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية مسودة لمعيار محاسبى مصرى يحمل رقم ٤٩ " عقود الإيجار " يمثل ترجمة لمعيار التقرير المالى الدولى ١٦ ، إلا أن الدراسات الأكاديمية والتعليقات على مشروعات المعايير لكل من FASB&IASB وحتى بعد إصدار المعايير قد انتقدت تلك المعايير ووصفتها بعدم الكفاءة فى معالجة مشكلة عقود الإيجار ، إلا أن جانب آخر من الدراسات قد أشار إلى كفاءة تلك المعايير فى معالجة تلك المشكلة ، وهو ما تطلب تقييم معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ للحكم على مدى كفاءة أو قصور المعالجات الواردة به وتطوير جوانب القصور إن وجدت ، نظراً لتبنى المعالجات الواردة به من قبل مسودة المعيار المحاسبى المصرى رقم ٤٩ .

لذا فقد تم تقسيم الدراسة إلى ستة أجزاء أساسية ، حيث تناول الجزء الأول الدراسات السابقة وتناول الجزء الثانى جوانب القصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ كدافع للتوجه نحو تبنى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، وذلك من خلال التعرض لجوانب القصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ ، والتى تؤدى إلى استخدام عقود الإيجار فى الحصول على التمويل خارج الميزانية ، بالإضافة إلى انتقاد آراء الباحثين المطالبين بالتوجه نحو تبنى المعالجات الواردة فى المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ IAS 17 كبديل للمعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ ، أما الجزء الثالث فقد تعرض لتقييم فاعلية معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فى إظهار الجوهر الاقتصادى لعقود الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود من خلال تحليل آراء المهاجمين للمعيار وتحديد نقاط القصور فى المعالجات الواردة فى المعيار ، وتناول الجزء الرابع تقديم مقترحات لتطوير جوانب القصور فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ ، أما الجزء الخامس فقد تناول فروض الدراسة ، وأخيراً تناول الجزء السادس الدراسة الميدانية والتى من خلالها تم اختبار مدى فاعلية مقترحات التطوير فى إظهار الجوهر الاقتصادى لمعاملات الإيجار وفى الحد من استخدام عقود الإيجار فى الحصول على تمويل خارج الميزانية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة مايلى :

- ١- تمثلت جوانب القصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار فى الأتى :
- استخدم المعيار ألفاظاً مثل عقود التأجير التمويلية على الرغم من أن المعالجات الواردة به هى معالجات تؤدى إلى معاملة عقود الإيجار باعتبارها عقود إيجار تشغيلية وليست تمويلية .

- استخدم المعيار فى الفقرة الثانية منه شروطاً كمية يسهل الخروج عليها وهى نفس الشروط الموجودة فى المعيار الأمريكى SFAS 13 وقد تم انتقادها من قبل وتمثل الأساس للتهرب من رسملة الأصول المستأجرة ومن ثم الدخول فى عمليات التمويل خارج الميزانية .

- لم يسمح المعيار بمعالجة الأصول المستأجرة ووضعها فى الميزانية إلا فى حالة شرائها فى نهاية العقد وإهلاكها على مدار العمر الانتاجى المتبقى لها ، وبالتالى سيظل الأصل خارج الميزانية حتى نهاية العقد.

- لم يشر المعيار إلى أى إحالة تتعلق بالأصل المستأجر وذلك على غرار المعايير المحاسبية الأخرى المتعلقة بعقود الإيجار ، مما يجعل المعيار وحدة مستقلة عن باقى المعايير ، ويؤدى إلى عدم التناسق فيما بين المعايير المحاسبية وبعضها البعض .

٢- تمثلت جوانب القصور فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات الإيجار وفى الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام عقود الإيجار فى :

- سمح المعيار بالنسبة للمستأجرين بعدم رسملة الأصل المستأجر فى حالة عقود الإيجار قصيرة المدة ، وحالة عقود الإيجار لأصل ذى قيمة منخفضة أى سمح المعيار للمستأجر بأن يعتبر العقد عقد إيجار تشغيلى إذا رغب المستأجر فى عدم رسملة الأصل المستأجر ، وهو ما يضعف بالتالى من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة ، فقد تقوم بعض الشركات برسملة تلك الأصول والبعض الآخر لا تبعاً لرغبة الإدارة فى ذلك.

- لم يحدد المعيار ما هية القيمة المنخفضة ، وبالتالى فالقيمة المنخفضة ستختلف من شركة لأخرى وفقاً للرأى الشخصى للإدارة ، ومن ثم تصبح هناك صعوبة فى المقارنة بين الشركات ، وبالتالى يمكن استغلالها للتهرب من رسملة الأصول المستأجرة .

- حدد المعيار مدة العقد قصير الأجل بأنها ١٢ شهر أو أقل ، مما قد يدفع معه الشركات المستأجرة نحو إبرام عقود الإيجار بمدد ١٢ شهر أو أقل للتهرب من رسملة الأصول المستأجرة ، مما يفتح معه المجال لاستخدام عقود الإيجار فى الحصول على تمويل خارج الميزانية ، كما قد تقوم شركات مماثلة باستئجار نفس الأصول لمدد أكثر من ١٢ شهر ومن ثم يتم رسملتها ، مما يصعب بالتالى من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة .

- عدم توحيد معايير تصنيف عقد الإيجار بين المؤجر والمستأجر مما قد يؤدى إلى معاملة عقد الإيجار بطريقتين مختلفتين وقد يترتب على ذلك عدم ظهور الأصل المستأجر فى دفاتر كل من المؤجر والمستأجر (المستأجر يعتبر العقد عقداً تشغيلياً والمؤجر يعتبر العقد عقداً تموالياً) .

٣- تمثلت مقترحات تطوير جوانب القصور فى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فى:

- الاستناد لمعيار الأهمية النسبية لتحديد القيمة المنخفضة للأصل المستأجر على ألا تتعدى قيمة الأصل المستأجر من ١-٣% من قيمة الأصول للشركة المستأجرة وذلك لعدم رسملة الأصل

المستأجر ، وفي حالة تجاوزها للنسبة المقررة يتم تبويب العقد كعقد إيجار تمويلي و رسملة الأصل المستأجر .

- يعد عقد الإيجار عقد قصير الأجل ومن ثم عقداً تشغيلياً ولا يتم رسملة الأصل المستأجر إذا كانت مدة العقد ١٢ شهراً أو أقل ، ويعد عقد الإيجار عقداً تمويلياً إذا كانت مدة العقد أكثر من ١٢ شهر ، مع عدم تكرار تجديد مدة عقد الإيجار في حالة عقود الإيجار التشغيلية وذلك لنفس الأصل أو الأصول المشابهة ، وإن حدث فيتم تبويب العقد كعقد إيجار تمويلي وتعديل القوائم المالية بأثر رجعي من بداية المدة السابقة مع الإفصاح عن ذلك ضمن الإيضاحات المتممة.

- إلغاء المعالجة الجوازية للمستأجرين بعدم رسملة الأصل المستأجر في حالة عقود الإيجار قصيرة المدة ، وحالة عقود الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة ، والنص على عدم رسملة الأصل المستأجر في الحالتين السابقتين عند عدم استيفاء الأصل المستأجر للشروط السابقة المقترحة من الباحث لعقد الإيجار قصير المدة و عقد الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة .

- توحيد شروط تصنيف عقد الإيجار بين كل من المؤجر والمستأجر و إلغاء شروط تصنيف عقد الإيجار بالنسبة للمؤجر ، واعتبار حالتي قصر مدة عقد الإيجار وانخفاض قيمة الأصل المستأجر هما الأساس في تصنيف عقد الإيجار في ضوء المقترحات السابقة ، بالإضافة إلى ضرورة النص في العقد على نوع العقد هل هو تمويلي أم تشغيلي حتى لا يحدث تضارب في المعالجة المحاسبية للأصل المستأجر في القوائم المالية لكل من المؤجر والمستأجر .

٤- تمثلت نتائج الدراسة الميدانية في قبول فروض الدراسة الثلاث حيث أثبت التحليل الاحصائي معنوية صحة هذه الفروض سواء بالتحليل الوصفي حيث تبين أن هناك اتفاق بين فئات العينة على محتويات تلك الفروض، أيضاً تم اثبات صحة الفروض باستخدام اختبار T حيث تم قبول أن متوسط الآراء لتلك الفروض أكبر من ٣.

في ضوء النتائج السابقة يوصى الباحث بما يلي :

١- استخدام مقترحات التطوير في تعديل مسودة المعيار المحاسبي المصري رقم ٤٩ وخاصة وأنها حالياً في مرحلة المراجعة من قبل لجنة معايير المحاسبة المصرية ، وذلك قبل إصدار المعيار في صورته النهائية من قبل وزارة الاستثمار .

٢- مطالبة مجلس معايير المحاسبة الدولي باستخدام مقترحات التطوير في تطوير المعالجات الواردة بمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ للحد من القصور الموجود به ، وذلك في أقرب فرصة يتم فيها إجراء تحسينات على المعايير .

٣- أن تقوم المنظمات المهنية ممثلة في نقابة التجاريين وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بعقد ندوات ودورات تدريبية للمحاسبين عن كيفية تطبيق المعالجات الواردة في المعيار المصري رقم ٤٩

فور صدوره وقبل تطبيقه وخاصة فى ظل العقوبات التى حددها القانون رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨ (مادة ٧٧) بشأن التأخير فى تسليم القوائم والتقارير المالية التى يحددها مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية والمتعلقة بنشاط التأجير للشركات التى تمارس ذلك النشاط وتكون مسجلة لدى الهيئة .

كما يوصى الباحث الباحثين بإجراء المزيد من الدراسات عن :

- ١-أثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ على جودة التقارير المالية .
- ٢-الأثار المحاسبية والضريبية لمعيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ .
- ٣-أثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ على الإخلال بعقود الديون ومكافآت وتعويضات العاملين .
- ٤-أثر تطبيق معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ على قيمة المنشأة .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- ١- الصياد ، جلال مصطفى ، مصطفى ، مصطفى جلال .(بدون سنة نشر) . المعاينة الإحصائية . القاهرة . مكتبة عين شمس .
- ٢- حسن ، حنان جابر .(٢٠١٤) . موقف المراجع الخارجى من الممارسات المحاسبية الجارية لنشاط التأجير التمويلى فى جمهورية مصر العربية - دراسة ميدانية . مجلة الفكر المحاسبى . كلية التجارة . جامعة عين شمس ، ١٨ (٤) ، ٤٩١-٤٣٣ .
- ٣- رجب ، نشوى شاكى على . (٢٠١٥) . اختبار مدى تباين مستوى مصداقيات المعالجات المحاسبية لعقد التأجير التمويلى لدى المؤجر : دراسة تجريبية . مجلة البحوث المحاسبية . كلية التجارة . جامعة طنطا ، ٢ ، ٥٩٢-٦٤٤ .

- ٤- صقر ، أحمد على غازى ، زغلول ، أحمد حسن محمد ، مصطفى ، مهاباد غفور درويش (٢٠١٦). أثر تطبيق معيار عقود الإيجار على مستوى الإفصاح فى القوائم المالية : دراسة تطبيقية فى الشركات المساهمة فى مصر . المجلة المصرية للدراسات التجارية . كلية التجارة . جامعة المنصورة ، ٤٠ ، (٢) ، ٧٤٥ - ٧٦١ .
- ٥- عبد البديع ، أشرف محمد . (٢٠٠٨). تقييم الممارسة المحاسبية الجارية لنشاط التأجير التمويلي فى البيئة المصرية فى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية . المجلة العلمية . كلية التجارة . جامعة أسيوط ، ٤٤ ، ٥٥ - ١٦٠ .
- ٦- عبد الحكيم ، منى . (٢٠١٨) . معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 16) التأجير التمويلي وتأثيراته الضريبية ، المؤتمر العلمى السنوى لقسم المحاسبة " الاتجاهات الحديثة فى المحاسبة فى ظل معايير التقارير المالية الدولية وتأثيراتها الضريبية . مجلة الفكر المحاسبى . كلية التجارة . جامعة عين شمس ، عدد خاص ، ١٤٧ - ١٨٠ .
- ٧- عوض ، أمال محمد محمد . (٢٠١٧). تقييم أثر تطوير معايير المعالجة المحاسبية للعقود الإيجارية على تحسين جودة التقارير المالية : دراسة استكشافية فى البيئة المصرية . مجلة الفكر المحاسبى . كلية التجارة . جامعة عين شمس ، ٤ ، (٢١) ، ٨١٢ - ٨٧٢ .
- ٨- قانون رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨ . قانون تنظيم نشاطى التأجير التمويلي والتخصيم . الجريدة الرسمية ، ٣٢ (ج) ، ٦٢-٢٦ .
- ٩- كريمة ، دينا عبد العليم . (٢٠١٦). تقييم المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار والمشاكل المترتبة عليها فى ضوء المعايير المحاسبية . مجلة الفكر المحاسبى . كلية التجارة . جامعة عين شمس ، ٣ (٢٠) ، ٤٥-١ .
- ١٠- مجلس معايير المحاسبة الدولي . (٢٠١٤). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ عقود الإيجار . ترجمة المجمع الدولي العربى للمحاسبين القانونيين بالأردن ، ٧٦٣ أ- ٧٨٣ أ .
- ١١- مجلس معايير المحاسبة الدولي . (٢٠١٦). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . معيار التقرير المالى الدولي رقم ١٦ عقود الإيجار . ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٣٤-١ .
- ١٢- محمد ، تامر سعيد عبد المنعم . (٢٠١٨). المحاسبة عن عقود الإيجار فى ظل المعيار IFRS 16 وأثرها على تحسين القوائم المالية : دراسة مقارنة بالمعيار IAS 17 . مجلة الفكر المحاسبى . كلية التجارة . جامعة عين شمس ، ٢ ، (٢٢) ، ١٧٦ - ٢٥٥ .
- ١٣- موسى ، الطيب حامد إدريس ، الفكى ، الفاتح الأمين عبد الرحيم . (٢٠١٥). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على القياس والإفصاح المحاسبى عن عقود الإيجار التمويلي . مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا (أماراباك) . الولايات المتحدة الأمريكية ، ٦ (١٧) ، ٦٩-٨٦ .
- ١٤- موقع الهيئة العامة للرقابة المالية (سجل المراجعين المقيدون لدى الهيئة)

http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/pool_extra_efsa/segel%20morakebe%20hesabat.htm

١٥- موقع الهيئة العامة للرقابة المالية (سجل شركات التأجير المقيدة لدى الهيئة)

http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/pool_extra_efsa/lease_doc.htm

١٦- وزارة الاستثمار . (٢٠١٥) . معايير المحاسبة المصرية المعدلة . المعيار المحاسبي المصري رقم

٢٠ القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى . الوقائع المصرية ، ٣١٦ -

٣٢٤ .

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- 1- Beckman , Judy Kay .(2016) FASB and IASB Diverging Perspectives on the New Lessee Accounting , Implications for International Managerial Decision – Making . International Journal of Managerial Finance , 12(2),161-176.
- 2- Bellandi , Francesco . (2018). Materiality in Financial Reporting : An Integrative Perspective. 1st edition . Emerald Publishing Limited , United Kingdom .
- 3- Bourjade , Sylvain , Huc , Regis & Muller – Vibes , Catherine.(2017). Leasing and Profitability : Empirical Evidence From the Airline Industry . Transportation Research Part A , 97 , 30 -46 .
- 4- Buchman , Thomas A. ,Harris , Peter & Liu , Michelle .(2016). GAAP Vs. IFRS Treatment of Leases and the Impact of Financial Ratios . Review of Business & Finance Studies , 7(1) , 93-104.
- 5- Comiran , Fernando & Graham , Carol M. (2016). Comment Letter Activity: A Response to Proposed Changes in Lease Accounting . Research in Accounting Regulation , 28 , 109 – 117 .
- 6- Dogan , Figen Gunes .(2016). Non – Cancellable Operating Leases and Operating Leverage . European Financial Management , 22(4), 576 – 612.
- 7- Fafatas , Stephan & Fisher , Dov .(2016). The Effect of the New Lease Accounting Rules on Profitability Analysis in the Retail Industry . The Journal of Corporate Accounting & Finance , 28(1) , 19 -31.
- 8- Graham , Roger C.& Lin, K.C.(2018).How will the New Lease Accounting Standard Affect the Relevance of Lease Asset Accounting ?. Advance in Accounting , XXX-XXX.
- 9- Gross , Andrew D., Huston , G. Ryan & Huston , Janet M .(2014). Accounting Matters : The Path of Lease Resistance : How Changes to Lease Accounting Treatment May Impact Your Business , Business Horizons , 57 , 759- 765 .
- 10- Holzmann , Oscar J. & Munter , Paul .(2016). Leases to be Recognized on Lessee Balance sheet . The Journal of Corporate Accounting & Finance, 27(6), 97-101.
- 11- International Accounting Standard Board (IASB).(2017).IFRS Project Statement ,Making Materiality Judgements Practice Statement 2 , 1-24 .
- 12- Johnson , Jodi L.(2016). Lease Accounting Program Implication . Master Degree . The College of st .Scholastica , Duluth . Minnesota , 1-41 .
- 13- Kusano , Masaki , Sakum , Yoshihiro & Tsunogaya , Noriyuki .(2016). Economic Consequences of Changes in the Lease Accounting Standard : Evidence Form Japan . Journal of Contemporary Accounting & Economic , 12 , 73 – 88 .

- 14- Kusano , Masaki .(2018).Effect of Capitalizing Operating Leases on Credit Ratings : Evidence From Japan . Journal of International Accounting Auditing and Taxation , 30 , 45 – 56 .
- 15- MacTavish , Carolyn & Moore , James .(2016). Art is an Flower inc : A Framework – Based Approach to IFRS Leasing Standards . Accounting Perspectives / Perspectives Comptables , 15(2),131-138.
- 16- Mitu , Ina , Tduor , Adriano Tiron & Pali-Pista , Szilveszter Fekete .(2014).Emerging Markets Queries in Finance and Business , Accounting for Leases : Differences Between Romania Regulations and IAS 17 . Procedia Economic and Finance , 15 , 1310- 1315.
- 17- Munter , Paul .(2018). Lessor Accounting Under ASC 842 – Not Necessarily Business as Usual .Journal of Accounting Education, 43 , 57- 60.
- 18- Petta , Ralph .(2017). Changes in Lease Accounting : There are Important changes to Lessees Financial Statement Under the New Lease Accounting Standard . Rock Products , 36 -37.
- 19- Rahman , Shofiqur & Sankaran , Harikumar .(2017).Are Leases and Debt Substitutes ? Evidence from Capital Structure Adjustment . Working Paper, 1-27. available at : www.ssrn.com.
- 20- Sari , Emre Selcuk , Attintas , Taylan & Tas , Nihal .(2016). The Effect of the IFRS 16 : : Constructive Capitalized of Operating Leases in the Turkish Relating Sector . Journal of Business , Economic and Finance , 5(1) , 138 – 147.
- 21- Sliwoski , Leonard J .(2017). Understanding the New Lease Accounting Guidance. The Journal of Corporate Accounting & Finance, 28(4) , 48-52.
- 22- Tsunogaya , Noriyuki , Sugahara , Satoshi & Chand , Parmod.(2016). Judgements of Auditors on Principles Versus Guidance in Lease accounting Standard Evidence From Japan. Asian Review of Accounting, 24(3),362-386.
- 23- Weidner , Donald J .(2017). New FASB Rules on Accounting for Leases : A Sarbanes - Oxley Promise Delivered . The Business Lawyer, 72 ,367 -404 .
- 24- Xu , Wei , Davidson , Robyn Alexandra & Cheong , Cheeseng .(2017). Converting Financial Statements: Operating to Capitalised Leases , Pacific Accounting Review , 29 (1) , 34-54.

ملحق الدراسة

قائمة استقصاء

السيد الاستاذ /

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإعداد دراسة عن " تقييم وتطوير المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار فى ظل

المعايير المصرية والدولية " .

والاستقصاء الموجود بين أيديكم جزء مهم من هذه الدراسة ، لذا يرجى الباحث من سيادتكم استيفاء بيانات هذا الاستقصاء ، والذي يهدف إلى معرفة رأي سيادتكم عن أمور تتعلق بالمعالجة المحاسبية لعمليات عقود الإيجار في جمهورية مصر العربية في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) المعدل ٢٠١٥ " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي " والمبني علي أحكام القانون المصري رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ في شأن التأجير التمويلي ولائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٨٤٦ لسنة ١٩٩٥ ، والمعدل بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠١ ، وكذلك رأى سيادتكم في المعالجات الواردة في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ " عقود الإيجار " نظراً لصدور مسودة معيار المحاسبة المصري رقم ٤٩ " عقود الإيجار " ، والذي يمثل ترجمة لمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ .

والباحث يشكر سيادتكم سلفاً علي اهتمامكم و حسن تعاونكم ، و يؤكد لسيادتكم أن إجاباتكم سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط ، عملاً بمقتضيات الأمانة العلمية ويسر الباحث أن يوافيكم بملخص الدراسة إذا أردتم .

" و شكراً جزيلاً علي صدق تعاونكم "

الباحث

د.إيهاب إبراهيم حامد عبد العال

فيما يلي ملخص لأهم المعالجات الواردة بمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ عقود الإيجار :

١- شروط التصنيف :

بالنسبة للمؤجر : يعتمد اعتبار الإيجار عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد .ومن أمثلة الحالات التي تؤدي عادة بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي ما يلي:

- أ - يحول عقد الإيجار ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار .
- ب - كان للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد بسعر من المتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية عن القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة وبما يجعل من المؤكد بشكل معقول في تاريخ نشأة عقد الإيجار أن الخيار ستتم ممارسته .
- ج - مدة عقد الإيجار تمثل الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل محل العقد حتى ولو لم يتم تحويل الملكية

د - عند نشأة عقد الإيجار ، تبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار على الأقل ما يقارب جميع القيمة العادلة للأصل محل العقد .

هـ - يعد الأصل محل العقد ذا طبيعة متخصصة إلى حد أن المستأجر فقط هو من يستطيع استخدامه بدون تعديلات كبيرة .

بالنسبة للمستأجر : اعتبر المعيار أن العقد في الأساس هو عقد إيجار تمويلي إلا أنه سمح للمستأجر بعدم رسملة الأصل المستأجر في حالة عقود الإيجار قصيرة المدة ، وحالة عقود الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة ، أى سمح المعيار للمستأجر بأن يعتبر العقد عقد إيجار تشغيلي إذا رغب المستأجر في عدم رسملة الأصل المستأجر .

٢- المعالجة المحاسبية في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر

نوع العقد	المعالجة في دفاتر المؤجر	المعالجة في دفاتر المستأجر
تشغيلي	- يظهر الأصل ضمن الأصول في الميزانية ويتم إهلاكه بنفس الطريقة التي تستهلك بها الأصول المماثلة لديه . - تظهر إيرادات الإيجار ضمن الإيرادات في قائمة الدخل ، أما الاستهلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل الإيجار فتظهر ضمن المصروفات .	سمح المعيار للمستأجرين بعدم رسملة الأصل المستأجر في حالة عقود الإيجار قصيرة المدة ، وحالة عقود الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة وفي تلك الحالة: -تظهر المعاملة كمصروف في قائمة الدخل -تظهر دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات الإيجار منخفضة القيمة ودفعات الإيجار المتغيرة ضمن الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية .
تمويلي	- يظهر في الميزانية في جانب الأصول مبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار . - يتم إثبات دخل التمويل على مدى فترة الإيجار ، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقود الإيجار ضمن الإيرادات في قائمة الدخل .	-يظهر ضمن الأصول الأصل المستأجر (الحق في الاستخدام) ، وضمن الالتزامات يظهر التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ . -يظهر إهلاك الأصل بالإضافة لمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار ضمن المصروفات في قائمة الدخل . -تظهر الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد الإيجار وكذلك الجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية في قائمة التدفقات النقدية.

أولا : البيانات الشخصية	
١	اسم المستقصى (اختياري)
٢	وظيفة المستقصى
	<input type="radio"/> عضو هيئة تدريس <input type="radio"/> معد للتقارير المالية (مدير مالي) <input type="radio"/> مراجع خارجي

٣	المؤهل العلمى للمستقصى	<input type="radio"/> دكتوراه . <input type="radio"/> ماجستير . <input type="radio"/> دبلوم دراسات عليا . <input type="radio"/> بكالوريوس .
٤	النوع	<input type="radio"/> ذكر <input type="radio"/> أنثى
٥	السن	<input type="radio"/> من ٢١ : ٣٠ سنة <input type="radio"/> من ٣٠ : ٤٠ سنة <input type="radio"/> من ٤٠ : ٥٠ سنة <input type="radio"/> من ٥٠ : ٦٠ سنة <input type="radio"/> أكثر من ٦٠ سنة
٦	عدد سنوات الخبرة	<input type="radio"/> أقل من ٥ سنوات <input type="radio"/> من ٥ : ١٠ سنوات <input type="radio"/> من ١٠ : ١٥ سنوات <input type="radio"/> أكثر من ١٥ سنة

ثانياً: الأسئلة والمطلوب من سيادتكم الإجابة على جميع الأسئلة التالية من واقع خبراتكم بوضع علامة (√) أمام العبارة فى العمود الذى يعبر عن آرائكم
المجموعة الأولى : وتتناول مجموعة أسئلة تتعلق بمدى وجود قصور المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ وجوانب ذلك القصور :

س ١ : هل توافق على وجود قصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ فى التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار ؟
نعم لا

إذا كانت الإجابة بنعم انتقل للإجابة على السؤال الثانى أما إذا كانت الإجابة بلا انتقل للإجابة على السؤال الثالث مباشرة

س ٢ : ما هو رأيك فى الجوانب التالية كجوانب قصور فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٠ أدت إلى عدم التعبير عن الجوهر الاقتصادى لمعاملات عقود الإيجار واستخدام تلك العقود كأحد مصادر التمويل خارج الميزانية ؟ ، و المطلوب اختيار إجابة واحدة بوضع علامة √ فى العمود الذى يعبر عن رأيكم لكل جانب من الجوانب التالية :

م	الجواب	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	استخدم المعيار ألفاظاً مثل عقود التأجير التمويلي على الرغم من أن المعالجات الواردة به هي معالجات تؤدي إلى معاملة عقود الإيجار باعتبارها عقود إيجار تشغيلية وليست تمويلية .					
٢	استخدم المعيار شروطاً كمية يسهل الخروج عليها وهي نفس الشروط الموجودة في المعيار الأمريكي SFAS 13 وقد تم انتقادها من قبل وتمثل الأساس للتهرب من رسمة الأصول المستأجرة ومن ثم الدخول في عمليات التمويل خارج الميزانية .					
٣	لم يسمح المعيار بمعالجة الأصول المستأجرة ووضعها في الميزانية إلا في حالة شرائها في نهاية العقد وإهلاكها على مدار العمر الانتاجي المتبقي لها ، وبالتالي سيظل الأصل خارج الميزانية حتى نهاية العقد .					
٤	لم يشر المعيار إلى أي إحالة تتعلق بالأصل المستأجر وذلك على غرار المعايير المحاسبية الأخرى المتعلقة بعقود الإيجار ، مما يجعل المعيار وحدة مستقلة عن باقي المعايير ، ويؤدي إلى عدم التناسق فيما بين المعايير المحاسبية وبعضها البعض .					
٥	أخرى (يرجى ذكرها)					

المجموعة الثانية : وتتناول مجموعة أسئلة تتعلق بمدى وجود قصور في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ وجوانب ذلك القصور :

س ٣ : في ضوء الملخص المرفق لأهم المعالجات الواردة بمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ ، هل توافق على وجود قصور في معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ في التعبير عن الجوهر الاقتصادي لعقود الإيجار وفي الحد من التمويل خارج الميزانية باستخدام تلك العقود ؟

نعم لا

إذا كانت الإجابة بنعم انتقل للإجابة على السؤال الرابع أما إذا كانت الإجابة بلا فتوقف س ٤ : ما هو رأيك في الجوانب التالية كجوانب قصور معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ أدت إلى عدم التعبير عن الجوهر الاقتصادي لمعاملات عقود الإيجار واستخدام تلك العقود كأحد مصادر التمويل خارج الميزانية ؟ ، و المطلوب اختيار إجابة واحدة بوضع علامة √ في العمود الذي يعبر عن رأيك لكل جانب من الجوانب التالية :

م	الجوانب	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	سمح المعيار بالنسبة للمستأجرين بعدم رسمة الأصل المستأجر في حالة عقود الإيجار قصيرة المدة ، وحالة عقود الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة أى سمح المعيار للمستأجر بأن يعتبر العقد عقد إيجار تشغيلي إذا رغب المستأجر في عدم رسمة الأصل المستأجر ، وهو ما يضعف بالتالي من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة ، فقد تقوم بعض الشركات برسمة تلك الأصول والبعض الآخر لا تبعاً لرغبة الإدارة في ذلك					
٢	لم يحدد المعيار ما هية القيمة المنخفضة ، وبالتالي فالقيمة المنخفضة ستختلف من شركة لأخرى وفقاً للرأى الشخصى للإدارة ، ومن ثم تصبح هناك صعوبة فى المقارنة بين الشركات ، وبالتالي يمكن استغلالها للتهرب من رسمة الأصول المستأجرة					
٣	حدد المعيار مدة العقد قصير الأجل بأنها ١٢ شهر أو أقل ، مما قد يدفع معه الشركات المستأجرة نحو إبرام عقود الإيجار بمدد ١٢ شهر أو أقل للتهرب من رسمة الأصول المستأجرة ، مما يفتح معه المجال لاستخدام عقود الإيجار فى الحصول على تمويل خارج الميزانية ، كما قد تقوم شركات مماثلة باستئجار نفس الأصول لمدد أكثر من ١٢ شهر ومن ثم يتم رسمتها ، مما يصعب بالتالي من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة					
٤	عدم توحيد معايير تصنيف عقد الإيجار بين المؤجر والمستأجر مما قد يؤدي إلى معاملة عقد الإيجار بطريقتين مختلفتين وقد يترتب على ذلك عدم ظهور الأصل المستأجر فى دفاتر كل من المؤجر والمستأجر (المستأجر يعتبر العقد عقداً تشغيلياً والمؤجر يعتبر العقد عقداً تمويلياً)					
٥	أخرى (يرجى ذكرها)					

المجموعة الثالثة: وتتعلق بمقترحات تطوير جوانب القصور فى المعالجات الواردة فى معيار التقرير

المالى الدولى رقم ١٦

س ٥ : فيما يلى مقترحات لتطوير جوانب القصور فى المعالجات الواردة فى معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ فما هى درجة موافقتك على هذه المقترحات ؟ ، و المطلوب اختيار إجابة واحدة بوضع علامة √ فى العمود الذى يعبر عن رأيكم لكل مقترح من المقترحات التالية :

م	المقترحات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	الاستناد لمعيار الأهمية النسبية لتحديد القيمة المنخفضة لقيمة الأصل المستأجر على ألا تتعدى قيمة الأصل المستأجر من ١-٣% من قيمة الأصول للشركة المستأجرة وذلك لعدم رسمة الأصل المستأجر ، وفي حالة تجاوزها للنسبة المقررة يتم تبويب العقد كعقد إيجار تمويلي و رسمة الأصل المستأجر					
٢	يعد عقد الإيجار عقد قصير الأجل ومن ثم عقداً تشغيلياً ولا يتم رسمة الأصل المستأجر إذا كانت مدة العقد ١٢ شهراً أو أقل ، ويعد عقد الإيجار عقداً تمويلياً إذا كانت مدة العقد أكثر من ١٢ شهر ، مع عدم تكرار تجديد مدة عقد الإيجار في حالة عقود الإيجار التشغيلية وذلك لنفس الأصل أو الأصول المشابهة ، وإن حدث فيتم تبويب العقد كعقد إيجار تمويلي وتعديل القوائم المالية بأثر رجعي من بداية المدة السابقة مع الإفصاح عن ذلك ضمن الإيضاحات المتممة					
٣	إلغاء المعالجة الجوازية للمستأجرين بعدم رسمة الأصل المستأجر في حالة عقود الإيجار قصيرة المدة ، وحالة عقود الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة ، والنص على عدم رسمة الأصل المستأجر في الحالتين السابقتين عند عدم استيفاء الأصل المستأجر للشروط السابقة المقترحة من الباحث لعقد الإيجار قصير المدة و عقد الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة					
٤	توحيد شروط تصنيف عقد الإيجار بين كل من المؤجر والمستأجر و إلغاء شروط تصنيف عقد الإيجار بالنسبة للمؤجر ، واعتبار حالتى قصر مدة عقد الإيجار وانخفاض قيمة الأصل المستأجر هما الأساس فى تصنيف عقد الإيجار فى ضوء المقترحات السابقة ، بالإضافة إلى ضرورة النص فى العقد على نوع العقد هل هو تمويلي أم تشغيلى حتى لا يحدث تضارب فى المعالجة المحاسبية للأصل المستأجر فى القوائم المالية لكل من المؤجر والمستأجر					
٥	أخرى (يرجى ذكرها)					