

بحث بعنوان

أثر إمتيازات الايجار الممنوحة بشأن جائحة كورونا على المحاسبة عن عقود
الايجار

إعداد

ياسمين كامل إبراهيم عبدالعال

باحثة دكتوراه كلية التجارة وإدارة الاعمال جامعة حلوان

مقدمة :

مع تزايد المنافسه بين الوحدات الاقتصادية لتحقيق أهدافها المنشودة سواء كانت أرباحاً أو نمواً أو توسعاً أو جذب مستثمرين جدد كان لظهور المتغيرات متعددة الأبعاد مثل التحول الرقوى والتكتلات الاقتصادية وأخيراً جائحة كورونا التي كان لها بالغ الأثر على العالم بأثره فى جميع أنشطة الحياة الاقتصادية والاجتماعية والصحية الامر الذى أنعكس على مهنة المحاسبة والمراجعة فى ضرورة مواكبة تلك المتغيرات من خلال قيام المحاسبة بوظيفتها الأساسية الاعتراف بالاحداث الاقتصادية والبيئية المتعددة والقياس المحاسبى لتلك الاحداث والافصاح عنها فى التقارير المالية للمنشآت وفق المعايير المعتمدة وبالتالي توفير معلومات موثوقه وشفافه للمستفيدين من التقارير المالية لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية وإمكانية مقارنة التقارير المالية وخاصة أن تلك الازمة (فيروس كورونا) له آثار مستقبلية يصعب التنبؤ بها وتعد مصدر لعدم التأكد حيال مستقبل المنشآت .

وقد شهدت السنوات الاخيره نمواً فى عقود الايجار التي تمارسها الوحدات الاقتصادية وعدم اعتراف المنشآت ببعض العقود (عقود الايجار التشغيلية) فى القوائم المالية مستغلة مرونة المعايير فى عدم الاعتراف ببعض هذه العقود فى صلب القوائم الماليه، ونظراً لاهمية عقود الايجار والمشاكل المرتبطة بها فقد كانت دوماً مجالاً لمحاولات التطوير سواء على المستوى البحثى أو المهنى ، وبالتالي لا يمكن تطويرها ولا يمكن تلبية متطلبات نجاحها إلا إذا شملت عملية التطوير الاخذ فى الحسبان كل المتغيرات الاقتصادية والبيئية التي تحدث على مستوى العالم والتي من أهمها جائحة كورونا والتي تأثرت بظهورها بها عقود الايجار مما استدعى معها منح بعض إمتيازات الايجار للمستأجرين من قبل المؤجرين وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلاً على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٦ بشأن عقود الإيجار لمساعدة المستأجرين فى المحاسبة عن امتيازات الإيجار المتعلقة بفيروس كورونا مثل الاعفاء من الإيجار أو تخفيضات الإيجار المؤقتة .

وقد قدم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للمستأجرين إعفاءً (ولكن ليس المؤجرين) فى شكل إعفاء اختياري من تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار المتعلق بـ COVID-19 ، والذي يلبي شروطاً معينة هو تعديل فى عقد الإيجار .

مشكلة البحث :-

إستجابة للتأثير الاقتصادي لجائحة كورونا أدخلت الحكومات قوانين جديدة تفرض على المؤجرين منح بعض إمتيازات الايجار للمستأجرين بتزويد فترات سماح لدفع دفعات الايجار أو تخفيض دفعات الايجار وقد تم طرح الاسئلة عما إذا كان تشكل إمتيازات الايجار التي تفرضها التغييرات تعديلا على الايجار ، ويعفي التعديل المستأجرين من الاضطرار إلى النظر في عقود الإيجار الفردية لتحديد ما إذا كانت امتيازات الإيجار التي تحدث كنتيجة مباشرة لوباء covid-19 هي تعديلات على عقود الإيجار ويسمح للمستأجرين بالمساءلة عن امتيازات الإيجار هذه كما لو لم تكن تعديلا على الإيجار، وينطبق على امتيازات الإيجار المتعلقة بـ covid-19 والتي تقلل مدفوعات الإيجار المستحقة في ٣٠ يونيو ٢٠٢١ أو قبله. ومع ذلك ، قد يكون تطبيق هذه المتطلبات على حجم كبير محتمل من امتيازات الإيجار المتعلقة بـ covid-19 أمراً صعباً عملياً ، لا سيما في ضوء التحديات العديدة التي يواجهها أصحاب المصلحة أثناء الوباء. ويمنح هذا الإعفاء الاختياري الراحة في الوقت المناسب للمستأجرين ويمكنهم من الاستمرار في تقديم معلومات حول عقود الإيجار الخاصة بهم والتي تكون مفيدة للمستثمرين ، وقد أنقسمت الآراء بين مؤيد ومعارض بشأن إمتيازات الايجار فيعتقد بعض أصحاب المصلحة أن إمتيازات الايجار التي تفرضها التغييرات تعد تعديلا على عقد الايجار الذي لم يكن جزء من الشروط والاحكام الاصلية لعقد الايجار وبالتالي فإن محاسبة التعديل مطلوبة ، ولكن يعتقد أصحاب المصلحة الاخرون أنه عندما يوافق المستأجر والمؤجر على عقد الايجار فقد اتفق الطرفان أيضاً على الالتزام بأى تغييرات مستقبلية وبالتالي أى تغيير في العقد لا يعتبر تعديل في الايجار الإيجارات .

وتحاول الدراسة الاجابة على التساؤلات التالية :-

- ١- ما هي إنعكاسات أزمة كورونا على عقود الايجار
- ٢- ما هي أهمية إمتيازات الايجار الممنوحة للمستأجر على عقود الايجار .
- ٣- كيف يمكن للمستأجرين المحاسبة عن إمتيازات الايجار
- ٤- ما هي الآثار المترتبة على تعديل عقود الايجار نتيجة الامتيازات الممنوحة .

أهداف البحث :-

تسعى الدراسة إلى تحليل تأثير الامتيازات الممنوحة للمستأجرين من قبل المؤجرين على المحاسبة عن عقود الايجار .

أهمية البحث:-

تكتسب الدراسة أهميتها في الوقت الحاضر بسبب حداثة موضوع الدراسة وهي أزمة فيروس كورونا التي فرضت تحديات كبيرة في شتى المجالات التي من بينها مهنة المحاسبة والمراجعين كما تتبع أهمية الدراسة في تحديد الآثار المحتملة لازمة فيروس كورونا على عقود الايجار ، كما أنها تفيد المستثمرين والمحللين والمقرضين الحاليين والمحتملين بأهمية الاعتراف والقياس والافصاح عن المتغيرات البيئية المستحدثة مثل (أزمة كورونا) .

حدود البحث :-

تقتصر الدراسة على تناول اثار وأنعكاسات أزمة كورونا على معيار المحاسبة الدولي للتقرير المالي IFRS16 دون التعرض لباقي المعايير

منهج الدراسة :-

من أجل تحقيق هدف الدراسة تتبع الدراسة المنهج الوصفي لتحليل الظاهرة محل الدراسة .

خطة البحث :-

في ضوء مشكلة الدراسة، وسعيًا نحو تحقيق أهدافها، تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

المحور الاول: الاطار العام للدراسة

مقدمة الدراسة :

مشكلة الدراسة :-

أهداف الدراسة:-

أهمية الدراسة :

منهج الدراسة :-

المحور الثاني :- الاطار النظري للدراسة

:المحور الثالث النتائج والتوصيات.

وفيما يلي عرض تفصيلي لباقي محاور الدراسة

المحور الثانى :- الاطار النظرى للدراسه

يمكن التمييز بين نوعين من عقود الايجار فى المفهوم المعاصر

عقد الايجار التشغيلى :-

- يمثل مصدر تمويل بالنسبة للمستأجر
- يزود المستأجر بالاصل المطلوب دون الحاجة لشراة
- يؤمن للمستأجر خدمات الصيانه التى عادة ما تؤخذ تكلفتها فى الحسبان عند تقدير قيمة الايجار
- دفعات الايجار لا تكفى لتغطية التكلفة الكلية الاصلية وذلك بسبب عدم إمتداد العقد لنهاية العمر الافتراضى للاصل ، وهذا يعنى أن التكلفة الكلية للاصل تغطى من إعادة التأجير إلى منشآت أخرى أو من حصيلة بيعه

عقد التأجير التمويلى :-

- يتميز بأنه عقد إيجار طويل الاجل فى الغالب
- عادة ما يكون غير قابل للالغاء إلا فى ظروف محددة
- يتمتع المستأجر بشكل جوهري بكافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الاصول فيما عدا حق الملكية
- يحول هذا العقد الايجار للمؤجر حق إسترداد كل أو معظم ثمن شراء الاصل وتكاليف تمويله والتكاليف الاخرى
- يتحمل المستأجر فى هذا النوع تكاليف الصيانه والتأمين
- يتضمن الايجار التمويلى حق المستأجر فى شراء الاصل فى نهاية فترة الايجار بثمن رمزى أو أن يستمر الايجار بقسط بسيط.

١- مفهوم عقد الايجار التمويلى فى الفكر المحاسبى :-

عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) :

بأنه إتفاق بين المؤجر والمستأجر ينقل بموجبية للمستأجر حق إستخدام ذلك الاصل لفترة محددة من الزمن على أن يقوم المستأجر بسداد الدفعات الايجارية

عرفه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

عبارة عن إتفاقية يعطى المؤجر بموجبها للمستأجر إستخدام أصول معينة لفترة زمنية معينة ومتفق عليها وذلك مقابل إيجار معين

عرفتها هيئة المحاسبة والمراجعة الدولية :

هو العقد الذى يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية فى نهاية الامر

٢- الجهود المبذولة لتطوير معايير المحاسبة عن عقود الايجار

كانت المعالجة التقليدية لمصروف الايجار إذا تم إستئجار أصل بموجب عقد الايجار يعالج كمصروف إيرداى بمعنى أن مصروف الايجار يرتبط إرتباط وثيق بالإيراد بدأ الامريكان يكتشفوا خطأ المعالجة التقليدية وتوصلوا أنه عند تأجير أصل يترتب عليه حيازة أصل أو التزام بدين هذه المعاملة تشبه شراء أصل بالتقسيط ومن ثم يجب أن يحاسب عقد الايجار كما لو كان شراء أصل بالتقسيط بمعنى أن نعترف بالاصل والالتزام ، وبالتالي ستكون المحاسبة على أساس الجوهر قبل الشكل

ونتيجة لاختلاف المحاسبين فى أمريكا فى المعالجة المحاسبية نادوا بظهور معيار جديد لتوضيح العلاقة بين عقد الايجار وعقد الملكية ، وصدر معيار رقم ١٣

ملحوظة :-

- عقد الملكية بينقل منافع الملكية وبيّنقل مخاطر الملكية
 - عقد الايجار الذى ينقل معظم منافع ومخاطر الملكية "يعالج كعقد رأسمالى "
 - عقد الايجار الذى لاينقل معظم المنافع ومخاطر الملكية "يعالج كعقد تشغيلى "
- وقد وضع معيار المحاسبة المالية رقم ١٣ شروط لاحتساب عقد الايجار كعقد إيجار رأسمالى (تمويلى)

١- أن ينقل عقد الايجار ينقل حق الملكية من المؤجر للمستأجر فى نهاية مدة عقد الايجار

٢- أن ينص عقد الايجار على إعطاء المستأجر حق شراء الاصل فى نهاية مدة العقد (بشرط أن يبدوا لنا بشكل تقديرى فى بداية عقد الايجار أن المستأجر سوف يقدم على شراء الاصل فى نهاية مدة العقد)

٣- أن تغطى مدة العقد ما يزيد عن ٧٥% من العمر الاقتصادى للاصل
٤- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الايجار ٩٠% أو تزيد عن القيمة العادلة للاصل (عند بداية سريان العقد) بعد إستبعاد المنح والائتمانات الضريبية وعند حساب القيمة الحالية بمعرفة المستأجر يجب على المستأجر أن يستخدم معدل العائد الضمنى لعقد الايجار ويستخدم بشرط (إذا كان على علم به وكان أقل من معدل الاقتراض الهامشى أو الاضافى للمستأجر) وقد أشار المعيار أنه فى حالة عدم توافر اى شرط من الشروط الاربعه السابقة يبوب عقد الايجار كعقد إيجار تشغيلى :
بالنسبة للمؤجر:-

يعتبر عقد الايجار عقد إيجار تمويلي إذا توافرت فيه نفس الشروط الاربعه السابقه ولكن اضاف المعيار شرطين آخرين لاعتبار عقد الايجار كعقد إيجار تمويلي :

- إمكانية التنبؤ الواقعى بتحصيل أقساط الايجار من المؤجر للمستأجر بدرجة معقوة من الدقة .
- ألا يتضمن العقد عدم اليقين على اساس جوهري بشأن تحمل المؤجر بتكاليف مستقبلية خلال فترة الايجار المضمنة فى العقد .

إلا أنه من الملاحظ فى معيار ١٣ الامريكى

- عند تقسيم عقود الايجار حدد نوعاً سماه بالايجار الرأسمالى وحدد أسس وشروط لم يكن من بينها نوع وطبيعته الاصل ولا المدة الزمنية لعقد الايجار
- عدم شمول العقد لشرط نقل الملكية من المؤجر للمستأجر
- عدم تضمين العقد لشرط منح المستأجر حق الشراء التحفيزى
- تحديد فترة العقد بحيث تزيد عن ٧٥% من العمر الاقتصادى للاصل
- تحفيض القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الايجار بحيث تزيد عن ٩٠% من القيمة العادلة للاصل

ويتضح من الشروط السابقة أن الأمر ليس فيه صعوبة لتجاوز تلك الشروط ، وقد أضافت الممارسات استخدام معدل إقتراض إضافي يزيد عن معدل الاستثمار الذي يحققه المؤجر بإدعاء عدم معرفته لهذا المعدل .

معييار المحاسبة الدولي للإيجار رقم ١٧

لعبت المعايير الأمريكية ومن بعدها المعايير الدولية دوراً في معالجة المحاسبة عقود الإيجار حيث تمت التفرقة بين عقد الإيجار التمويلي والتشغيلي إعتماًداً على أساس تحويل المنافع والمخاطر الخاصة بالملكية للمستأجر فتجعل عقد الإيجار عقداً تمويلياً .
ويربط المعيار نقل المنافع والمخاطر بتحقيق الشروط التالية :-

- نقل الملكية من المؤجر للمستأجر في نهاية فترة العقد
- أن يتضمن عقد الإيجار خيار الشراء التفاوضي الذي نقل فيه قيمة شراء الاصل المؤجر عن القيمة العادلة (وفي حالة عدم التأكد من إنتقال الاصل إلى المستأجر عند نهاية مدة العقد يتم إهلاكه على طول عمره الاقتصادي المتوقع
- القيمة الحالية في بداية الإيجار أكبر من أو يساوي القيمة للاصل المستأجر بعد خصم المنح والائتمانات الضريبية مع جواز نقل الملكية من المؤجر للمستأجر
- أن تغطي فترة الإيجار الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للاصل
- وقد أضاف المعيار ٤ شروط إضافية تخضع في مجملها للتقدير الشخصي
- المستأجر فقط هو الذي يمكنه استخدام الاصول المؤجرة دون إحداث تعديل أساسى فيها.
- إمكان المستأجر إلغاء عقد الإيجار مع تحمله بالخسائر
- يتحمل المستأجر المكاسب والخسائر الناتجة عن التقلبات في القيمة العادلة المتبقى - إتاحة القدرة على الاستمرار في الاستئجار لمدة إضافية للمستأجر بإيجار أقل
- وبشكل عام فإن المعيار الدولي صنف عقد الإيجار إلى عقد تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للاصول المؤجرة ، حيث يعتمد المعيار بصورة جوهريّة على مدى تحمل المخاطر والمنافع الخاصة بملكية الاصول المؤجرة .

ومن الملاحظ في معيار ١٧

- المعيار وضع شروط أقرب للتقدير الشخصي

- لم يفرق المعيار بين وجهة نظر المؤجر والمستأجر فى شروط رسملة عقود الايجار
- فشل المعيار فى تلبية إحتياجات مستخدمى القوائم المالية إذ تؤمن نسبة كبيرة من مستخدمى القوائم المالية سواء كانوا مستثمرين أو محللين بأهمية الالتزامات التى تصاحب عقود الايجار التشغيلية وبالتالي فإن عدم إظهارها فى القوائم المالية يضطر المستخدمين الى إجراء تعديلات على هذه القوائم لتأخذ بعين الاعتبار تلك الالتزامات وتكون هذه التعديلات مبنية على المعلومات المقدمة ضمن الافصاحات إلا أن هذه المعلومات لا تكون كافية لعمل تعديلات يمكن الاعتماد عليها بموثوقيه مما يضطر المستخدم الى اللجوء الى عمل تقديرات وإفتراضات وعادة تكون نتائجها إما تضخيم لهذه الالتزامات أو تقليلها عن الواقع ، وبالتالي فإن غياب المعلومات المتعلقة بعقود الايجار والتزاماتها عن القوائم المالية للشركة يؤدى الى عدم إعطاء صورة كاملة لمستخدمى القوائم المالية عن المركز المالى الحقيقى للشركة وبالتالي عدم قدرتهم على المقارنة بين القوائم المالية للشركات

- يترك المعيار المجال للحكم الشخصى والاجتهاد والى نية المنشأ فى تصنيف عقود الايجار الى تمويلية أو تشغيلية ونتيجة لذلك فإنه يمكن تصنيف نفس العقود بشكل مختلف من شركة لآخرى وبالتالي تكون المعالجة المحاسبية مختلفة مما ينعكس على القوائم المالية بشكل يضعف من إمكانية المقارنه

- يعطى المعيار مجال للشركات فى التلاعب فى تصنيف العقود عند الحاجة بإظهارها بالقوائم المالية أو عدم إظهارها وقد تكون هناك أسباب تدفع الشركات الى تصنيف عقود الايجار إلى عقود إيجار تشغيلية لما لها من أثر إيجابى على قوائمها المالىه بإخفاء الديون ومن ثم تحسين صورة المركز المالى للشركة أمام المستثمرين

وقد أستجاب مجلس معايير المحاسبة الدولية لهذه الانتقادات، فقد وجد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه من الضرورى إظهار عقود الايجار فى القوائم المالية من أجل زيادة شفافية ومصداقية القوائم المالية وإتخاذ قرار مبنى على معلومات واضحة وشفافة ، وبناءً عليه قام

مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار رقم ١٦ لسنة ٢٠١٦

معار 16 IFRS

يحدث المعيار تغيير جذرى فى المحاسبة عن عقود الايجار حيث تتأثر المعالجة المحاسبية فى السجلات المحاسبية للمستأجر بشكل كبير

يتطلب المعيار:- تطبيق منهجية موحدة على المستأجرين إذ سيتم إدراج جميع عقود الايجار تقريبا فى ميزانية المستأجر على أنها عقود تمويلية مع النص على إستخدام الاصل أو الالتزام **تصنيف عقود الايجار طبقاً للمعيار أو الاعفاءات المقررة التى يقررها المعيار:-**

ألغى المعيار الدولى للتقرير المالى رقم ٦ نظام تصنيف العقود المتبع فى المعيار الدولى رقم ١٧ المتعلق بالايجارات وبذلك أصبحت جميع العقود تصنف كعقود إيجار تمويلية وبالتالي فإن جميع الاصول والالتزامات الناشئة عن عقود الايجار ستظهر فى الميزانية بعدما كانت تظهر خارج الميزانية ، وقد سمح المعيار بتصنيف عقود الايجار كعقود إيجار تشغيلى فى نطاق ضيق وفى حالتين فقط هما :-

- أن تكون مدة العقد ١٢ شهر أو أقل وألا يحتوى العقد على خيار الشراء

- أن تكون القيمة الايجارية منخفضة أو غير هامه (أقل من ٥٠٠٠ دولار)

تعريف عقود الايجار طبقاً للمعيار :-

العقد الذى يعطى المستأجر الحق فى إستخدام أصل معين لمدة زمنية محددة مقابل منفعه للمؤجر ، وقد أضاف المعيار شرطين أساسيين لتحديد ما إذا كان العقد تأجيرياً :-

أ- أن يكون الاصل محدد ومعرف بالعقد وبالتالي لا يملك المؤجر الحق بإستبداله

ب- أن يكون لدى المستأجر السيطرة التامه على الاصل والمنافع التى يمكن الحصول عليها

بالنسبة للمؤجر :-

لن يؤدى المعيار الى تغيير فى طريقه محاسبة المؤجر إذ لا يزال على المؤجر التمييز بين عقود التأجير التمويلية والتشغيلية

بالنسبة للمستأجر :-

يعترف المستأجر فى بداية مدة العقد بالاصل المستأجر فى جانب الاصول ويصنف كأصل مع حق الاستخدام ويتم الاعتراف بالالتزامات المترتبة على الايجار فى جانب الالتزامات بالقيمة الحالية للحد الادنى لمدفوعات الايجار المستقبلية

ويلاحظ في المعيار :-

١- إن حصر تصنيف عقود الايجار بموجب معيار التقرير المالي رقم ١٦ إلى نوع واحد وهو عقود الايجار التمويلية سوف يؤدي الى الاعتراف بكافة الايجارات التي كانت تصنف كعقود إيجار تشغيلية بموجب معيار ١٧ في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالالتزامات في جانب الالتزامات سوف يؤدي ذلك الى تضخيم في الاصول والالتزامات ويمكن تفسير ذلك باضافة كافة الاصول والالتزامات الناتجة عن عقود الايجار التشغيلي والتي كانت غير مشمولة في القوائم المالية للشركات خاصة في الشركات التي تستخدم عقود الايجار التشغيلي بشكل كثيف مثل قطاع الطيران والشحن البحري .

٢- يحدث المعيار تغيير في أماكن المصروفات الواردة في قائمة الدخل من مصروفات تشغيلية الى مصروفات إهلاك ويتم تصنيف الفوائد المترتبة على الدفعات كتكاليف تمويل مما يعنى أن مصروف الفائدة سيكون أعلى في السنوات الاولى ثم يبدأ بالانخفاض كلما تم تسديدها مع مرور الوقت وبالتالي الارباح في السنوات الاولى سوف تنخفض لتعود ويرتفع مع إقتراب نهاية العقد ،

وبالتالى فإن المعيار يقدم عدد المزايا :

- ١- يضمن المعيار قيام المستأجر بعرض عادل للمعلومات وتمثل بشكل صادق المعاملات الايجارية في القوائم المالية
- ٢- تحصل الشركات على تصور أفضل لمصروفات الايجار وفرص تخفيض التكلفة مما يساهم في إتخاذ قرارات إدارية أفضل لخفض التكاليف ورفع عائد الاستثمار
- ٣- يؤدي تطبيق المعيار الى المزيد من الوضوح والقابلية للمقارنة للبيانات المالية من خلال الاعتراف لجميع الاصول والالتزامات الناتجة عن عقود الايجار في قائمة المركز المالي
- ٤- يقدم المعيار عرض صادق للاصول والالتزامات الشركه وزيادة شفافية البيانات المالية وتحسين المقارنه والى مزيد من الافصاح الشامل

الموضوع الأمريكى رقم ٨٤٢ :-

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الموضوع رقم ٨٤٢ جنباً الى جنب مع معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ الخاص بعقود الايجار بهدف تحسين جودة التقارير المالية

ولزيادة المقارنة بين المنظمات التي تعترف بأصول وخصوم عقود الايجار فى قائمة المركز المالى والافصاح عن المعلومات

عرف الموضوع عقد الايجار:- كعقد أو جزء من عقد على أنه ينقل الحق فى السيطرة على الممتلكات التى تم تحديدها والالات والمعدات لفترة من الزمن

يسمح الموضوع ٨٤٢ بالنسبة للعقود التى مدتها ١٢ شهر أو أقل للمستأجر بإختيار السياسة المحاسبية المناسبة من حيث الاعتراف وعدم الاعتراف بالاصول والخصوم فى الميزانية على أن يعترف بمصروفات عقد الايجار بصفة عامة على اساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الايجار

مقارنة بين المعيار الدولى ١٦ والموضوع الأمريكى ٨٤٢

العديد من الشروط والمتطلبات الواردة فى نفس الشروط والمتطلبات فى المعيارين ومع ذلك فهناك إختلاف فى قرار المجلسين حول محاسبة عقود الايجار التى كانت تصنف سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلية ، فقد قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تبنى نموذج واحد لمحاسبة المستأجر بموجبة يعترف المستأجر بجميع عقود الايجار ، بينما قرر مجلس معايير المحاسبة الأمريكى تبنى نموذج محاسبى مزدوج للمستأجر وتصنف الايجارات بطريقة مشابهة للمتطلبات السابقة فى الولايات المتحدة ومبادئ المحاسبة المقبوله عموماً .

وفى الوقت الذى لا تزال فيه الشركات تبدأ فى تطبيق معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ نظراً للايجابيات المتعددة من تطبيق المعيار ظهر فى الأفق متغير بيئى جديد (جائحة كورونا) قامت الحكومه على اثرها بمطالبة المؤجرين بمنح امتيازات عقود الايجار للمستأجرين مما إستدعى مجلس معايير المحاسبة الدولية من إجراء تعديل فى المعيار رقم ١٦

٣- امتيازات عقود الايجار :-

التعديل عبارة عن : إعفاء المستأجرين الذين تم منحهم إمتيازات الايجار من تطبيق إرشادات المعيار بشأن محاسبة تعديل الايجار لامتيازات الايجار الناشئة كنتيجة مباشرة لوباء كورونا وبالتالي يمكن إستبعاد الاعفاءات من نطاق متطلبات المعيار .

الهدف من التعديل :- تزويد المستأجرين الذين تم منحهم إمتيازات الايجار ذات الصلة بجائحة كورونا من قبل المؤجرين راحة عمليه من تطبيق المعيار مع الاستمرار فى توفير معلومات مفيدة حول عقود الايجار لمستخدمى القوائم المالية.

أنواع الامتيازات المقدمة من المؤجرين للمستأجرين :-

١- توقف الايجار (إعفاء مدفوعات الايجار): يقدم المؤجرون فترات إيجار مجانية وليس هناك حاجة لسداد هذه المبالغ في تاريخ لاحق

٢- تأجيل مدفوعات الايجار إلى تاريخ لاحق ربما يتبعها زيادة مدفوعات الايجار في الفترات المستقبلية

وقد نص التعديل في المعيار على أن مثل تلك الاعفاءات يمكن إستبعادها من نطاق متطلبات المعيار الخاصة بالتعديلات على عقود الايجار إذا كانت متعلقة بجائحة كورونا فقط
(قد يكون تطبيق متطلبات المعيار للتغيرات التي تطرأ على دفعات الايجار وتطبيق المحاسبة المطلوبة عنها أمراً صعباً عملياً في البيئة الحالية) وخاصة تقييم ما إذا كانت إمتيازات بمثابة تعديلات على الايجار

لكن المشكلة المثارة حالياً والمطلوب مناقشتها :

هيا ما اذا كانت الامتيازات المقدمة تعديلات على عقود الايجار وسيتم تطبيق المحاسبة عنها أى تطبيق المحاسبة عن كل إمتياز حسب شرط الامتياز الممنوح ، أم سيتم إستبعاد تلك الاعفاءات الممنوحة من نطاق متطلبات المعيار الخاصة بالتعديلات على عقود الايجار إذا كانت متعلقة بجائحة كورونا ولا يتم إعتبارها تعديل في عقود الايجار .

وقد اختلفت الاراء بشأن المعالجة المفروض اتباعها وكان هناك رأيين هما :

بعض الاراء أتفقت على تمكين المنشآت المستأجرة من إستبعاد مثل هذه الاعفاءات من نطاق متطلبات المعيار الخاصة بالتعديلات على عقود الايجار وقد أستندت وجهة نظرهم على أن مثل هذه الاعفاءات يتم منحها بشكل مؤقت لسبب لم يكن متوقفاً ومن ثم فإنها لا تشكل تعديلاً على أى من مكونات عقد الايجار ، كما رأوا أيضاً أنه عندما يوافق المستأجر والمؤجر على عقد الايجار فقد انفق الطرفان أيضاً على الالتزام بأى تغييرات مستقبلية وبالتالي أى تغيير في العقد لا يعتبر تعديل في الايجار .

على الجانب الاخر أتفقت الاراء الاخرى مع تعديلات مجلس معايير المحاسبة الدولية مع إدخال التعديل المقترح من غير إشارة خاصة لجائحة كورونا حيث أعتبروا الامتياز الممنوح تغيير في عقد الايجار التي لم تكن جزء من الشروط والاحكام الاصلية لعقد الايجار وبالتالي فان محاسبة التعديل مطلوبة .

تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار الممنوح هو تعديل في عقود الإيجار أم لا:-

أولاً: تعريف تعديل الإيجار طبقاً للمعيار الدولي للتقارير الماليه IFRS16 هو تغيير في نطاق عقد الإيجار أو في قيمة العقد التي لم تكن جزء من الشروط والاحكام الاصلية لعقد الإيجار

١- تقييم ما إذا كان هناك تغيير في نطاق عقد الإيجار أم لا :-

يحدث التغيير في نطاق عقد الإيجار إذا كان هناك تغيير في حق الاستخدام تم نقلة الى المستأجر بموجب العقد ، حيث يشمل التغيير إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الاصول أو تمديد أو تقصير مدة الإيجار.

وبالنظر للامتياز الممنوح من قبل المؤجرين للمستأجرين نجد أنه عبارة عن :

١- توقف الإيجار (الاعفاء من الإيجار)

٢- أو تخفيض في الإيجار لفترة من الوقت ربما يتبعها زيادة مدفوعات الإيجار في الفترات المستقبلية

أولاً: توقف الإيجار اى الاعفاء من الإيجار: إذا كان يتبعه بانتهاء في حق استخدام اصل من الاصول يتم إعتبارة تغيير في نطاق عقد الإيجار وبالتالي يتم تنفيذ التغيير المطلوب بموجب المعيار وكذلك إذا كان توقف الإيجار يؤدي الى تمديد أو تقصير في مدة عقد الإيجار يعد ذلك تغيير في نطاق عقد الإيجار أما إذا كان التوقف عن دفع الإيجار لن يؤدي الى تغيير في حق استخدام الاصل ولن يؤثر على مدة عقد الإيجار بالزيادة أو بالنقص لن يتم إجراء اى تغيير في عقد الإيجار ويتم استبعاد مثل هذه الاعفاءات الممنوحة من نطاق متطلبات المعيار الخاصه بالتعديلات على عقود الإيجار

ثانياً: تخفيض في الإيجار لفترة من الوقت ربما يتبعها زيادة مدفوعات الإيجار في الفترات المستقبلية

إذا كان تخفيض الإيجار لفترة من الوقت يترتب عليه تمديد أو تقصير مدة العقد هو بمثابة تغيير في نطاق عقد الإيجار وليس بمعزل عن التغيير في نطاق الإيجار و يتم اجراء التعديل المطلوب أما إذا كان التخفيض لن يؤثر على مدة عقد الإيجار بالزيادة أو بالنقص لن يتم إجراء اى تغيير في عقد الإيجار ويتم استبعاد مثل هذه الاعفاءات الممنوحة من نطاق متطلبات المعيار الخاصه بالتعديلات على عقود الإيجار

٢- تقييم ما إذا كان هناك تغيير في قيمة عقد الإيجار أم لا :-

عندما تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان هناك تغيير في قيمة عقد الإيجار تأخذ المنشأة الاعتبار

التأثير الكلى لاي تغيير في دفعات الإيجار

إمتيازات الإيجار التي لن تغير في قيمة عقد الإيجار :-

قد يسمح الامتياز الممنوح من المؤجر للمستأجر بعدم دفع دفعات الإيجار لمدة ثلاثة شهور ولكن دفعات الإيجار للفترات بعد ذلك يتم زيادتها بشكل متناسب بطريقة تعنى أن قيمة عقد الإيجار لم تتغير وبالتالي إن تأجيل سداد دفعات الإيجار مع عدم وجود تغيير في المبلغ الاجمالي لعقد الإيجار أو نطاق الإيجار لن يكون تعديلا للإيجار ، مع مراعاة القيمة الزمنية للنقود في الزيادة في دفعات الإيجار اللاحقة .

إمتيازات الإيجار التي تغير من قيمة عقد الإيجار :-

قد تغير بعض أشكال إمتيازات الإيجار عقد الإيجار بخلاف ما تم التفكير فيه في الشروط والاحكام الاصلية لعقد الإيجار وبالتالي تتطلب تطبيق محاسبة تعديل الإيجار ، حيث يتطلب المعيار من المنشأة النظر في شروط واحكام العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق المعيار. عقود الإيجار الحالية لم تأخذ في حسابها تأثير جائحة كورونا في الحسابان وبالتالي قد يكون هناك غموض قانوني عند تقييم عقود الإيجار لذلك من المهم تحديد ودراسة حقوق والتزامات المستأجر والمؤجر مع مراعاة أحكام وشروط العقد والاطار القانوني المعمول به ، كما ان معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٦ لم يتناول هذا الطرف على وجه التحديد ومن المحتمل حدود وتنوع في الممارسة المتعلقة بإمتيازات الإيجار .

كيفية حساب امتيازات الإيجار بالنسبة للمستأجر

في حالة وافق المؤجر على منح المستأجر تأجيل مدفوعات الإيجار وليكن مثلاً ٣ شهور يقرر المستأجر أنه نظراً لأن امتياز الإيجار هو نتيجة مباشرة لـ COVID-19 وأن الإيجار المستحق الدفع قد تم تأجيله ولم يتم إعفاؤه ، فلم يتم احتساب دفعة الإيجار المتغيرة بدلاً من ذلك يقوم المستأجر بإعادة قياس القيمة الحالية للالتزام عقد الإيجار باستخدام معدل الخصم الأصلي (أي يبقى دون تغيير) ثم يعترف المستأجر بتأثير التغيير في القيمة الحالية للالتزام عقد الإيجار في الربح أو الخسارة عندما يصبح امتياز الإيجار نافذ المفعول بعد فترة التأجيل ، تزيد المدفوعات إلى ١٢٠٠ وحدة عملة لـ مدة الإيجار المتبقية

يؤدي تطبيق الإعفاء إلى:

١- الاعتراف بأي إعفاء من مدفوعات الإيجار في الربح أو الخسارة في الفترة التي يقع فيها

الحدث

فإذا كان التخفيض في مدفوعات الإيجار (مثل الإعفاء من المدفوعات) لا ينتج عنه تعديل عقد الإيجار ، فإن المستأجر بشكل عام يحسب هذا التغيير في المدفوعات كدفعة إيجار متغيرة سلبية. سيطبق المستأجر الفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٦ ويعترف بشكل عام بـ الدفع المتغير في الربح أو الخسارة في الفترة التي حدث فيها الحدث أو الحالة التي تؤدي إلى حدوث تلك المدفوعات و سيقوم المستأجر باستبعاد جزء من التزام الإيجار الذي تم إسقاطه بالعمو عن مدفوعات عقد الإيجار

ويتم إلغاء الاعتراف بجزء من التزام الإيجار (والاعتراف به في الربح أو الخسارة)

٢- المحاسبة عن تأجيل مدفوعات الإيجار.

- هل يعترف المستأجر بالمكاسب من التخفيض في مدفوعات الإيجار دفعة واحدة أو بمرور الوقت؟

- كيفية حساب المستأجر لتأجيل مدفوعات الإيجار؟

- هل يستمر المستأجر في الاعتراف بمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار هل لتطبيق الوسيلة العملية أي تأثير على محاسبة أصل حق الاستخدام لايؤثر أي تأجيل لمدفوعات الإيجار على الربح أو الخسارة فالتغييرات تؤثر فقط على توقيت المدفوعات وليس المقابل لعقد الإيجار .

يلاحظ أن التغيير في مدفوعات الإيجار يقلل من المدفوعات في فترة واحدة ولكنها تزيد بشكل متناسب المدفوعات في فترة أخرى ("عقد إيجار مؤجل المدفوعات") إلى إطفاء التزام المستأجر لعقد إيجار مؤجل

المدفوعات لا تغير مقابل الإيجار ؛ يغيرون فقط توقيت المدفوعات الفردية .لتغيير يتضمن عقد إيجار مؤجل فقط

مثال: يدخل المستأجر في اتفاقية إيجار لمدة عامين في ١ يناير ٢٠٢٠ ، وتكون الدفعات الشهرية ١٠٠٠ جنية ، يتأثر المستأجر بشكل كبير بـ COVID-19 ولذا يوافق المؤجر على تقديم امتياز إيجار غير مشروط .

في ١ يوليو ٢٠٢٠ ، وافق المؤجر على تأجيل ثلاثة أشهر من المدفوعات في عام ٢٠٢٠. في هذا المثال ، الفائدة يتم استحقاقها باستخدام معدل اقتراض متزايد بعد احتساب امتياز الإيجار ، يمثل التزام إيجار المستأجر جميع المدفوعات المستقبلية المستحقة للمؤجر مخصومة بسعر الاقتراض المتزايد للمستأجر

وذلك لأن التاريخ الذي يبدأ فيه المحاسبة هو الأول من كل شهر يتم فيه تقديم الامتياز سوف تتأثر الرسوم المفروضة على تلك الأشهر من الامتياز ويجب إعادة احتسابها وفقاً لذلك يقرر المستأجر أنه نظراً لأن امتياز الإيجار هو نتيجة مباشرة لـ COVID-19 ، ولأن الإيجار المستحق الدفع قد تم تأجيله ولم يتم إعفاؤه ، ولم يتم احتساب دفعة الإيجار المتغيرة السلبية بدلاً من ذلك ، يقوم المستأجر بإعادة قياس القيمة الحالية للالتزام عقد الإيجار باستخدام معدل الخصم الأصلي البالغ (أي يبقى دون تغيير) ثم يعترف المستأجر بتأثير التغيير في القيمة الحالية للالتزام عقد الإيجار في الربح أو خسارة عندما يصبح امتياز الإيجار نافذ المفعول بعد فترة التأجيل ، تزيد المدفوعات لمدة الإيجار المتبقية وبالنسبة لمصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار عندما يختار تطبيق العملية مناسب؟، يستمر المستأجر في الاعتراف بمصاريف الفائدة على التزام عقد الإيجار باستخدام معدل الخصم غير المتغير لجميع الإيجارات بالإضافة إلى ذلك ، قد يكون هناك قيمة زمنية لتعديل النقود يتم قياسها باستخدام معدل خصم غير متغير الذي يجب إجراؤه للالتزام الإيجار للتأكد من أن التزام الإيجار ، في جميع الأوقات ، يعكس القيمة الحالية لـ مدفوعات الإيجار المستقبلية المستحقة للمؤجر .

وبالنسبة للمحاسبة عن أصل حق الاستخدام لا تؤثر الوسيلة العملية بشكل مباشر على محاسبة أصل حق الاستخدام حيث يتم تطبيق متطلبات المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم ١٦ عند حساب أصل حق الاستخدام ، بما في ذلك النظر في وجود أي

انخفاض القيمة (أو عكس الانخفاض في القيمة) أى الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ ، "انخفاض قيمة الأصول

القياس:-

المستأجر الذي يستخدم أي تغيير في مدفوعات الإيجار ناتج عن امتيازات الإيجار بنفس الطريقة التي سيأخذ بها في الاعتبار التغيير المطبق على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٦ إذا لم يكن التغيير تعديل عقد الإيجار سوف يفسر المستأجر عمومًا التنازل عن مدفوعات الإيجار كدفعة إيجار متغيرة ، أي الاعتراف بالامتياز في الربح أو الخسارة .

لا يتم تطبيق محاسبة التعديل إذا اختار المستأجر الوسيلة العملية ، ولم يتم إعادة تقييم المستأجر بإعادة قياس التزام الإيجار باستخدام معدل الخصم المعدل ، ولكنه يعيد قياس التزام الإيجار باستخدام معدل خصم غير متغير ومع ذلك سيتم استهلاك الأصل بالإضافة إلى ذلك لا يوجد تعديل على أصل حق الاستخدام

العرض والإفصاحات :

مطلوب من المستأجر الذي يطبق التعديل على الإيجار المستوفى لشروط التعديل نتيجة الامتيازات الممنوحة الإفصاح عن ذلك وإذا لم يطبق المستأجر التعديل لبعض امتيازات الإيجار يجب أن تكشف عن معلومات حول طبيعة الامتيازات الممنوحة

بالإضافة إلى ذلك يتعين على المستأجرين الإفصاح عن العقود التي طبقت عليها الوسيلة العملية في الربح أو الخسارة لفترة التقرير لتعكس التغيرات في مدفوعات الإيجار التي تنشأ من الإيجار كما يجب على المستأجرين الإفصاح عن المبلغ المعترف به في الربح أو الخسارة لفترة التقرير لتعكس التغيرات في مدفوعات الإيجار وإذا اعترف المستأجر بمدفوعات الإيجار المتغيرة السلبية التي طبق المستأجر عليها الوسيلة العملية ، ويجب الإفصاح عن هذا المبلغ بشكل منفصل عن الآخر

ويجب من المستأجر النظر في التساؤلات التالية لتحديد الإجابة عليها:

ما هي الإفصاحات النوعية المحددة المطلوبة لامتيازات الإيجار المتعلقة بـ COVID-19

ما هي الإفصاحات الكمية المحددة لامتيازات الإيجار المتعلقة بـ COVID-19

ما هي الإفصاحات التي قد يتعين على المستأجر القيام بها فيما يتعلق ببيان التدفق النقدي؟

ما هي الإفصاحات الأخرى التي يجب أن يفكر فيها المستأجر فيما يتعلق بامتيازات الإيجار

COVID-19 الخاصة.

بالنسبة لمحاسبة المؤجر

- قرر المجلس مؤقتاً عدم النظر في أي تعديلات على محاسبة المؤجر للأسباب التالية:
- أ) بالنسبة لمعظم المؤجرين الذين لديهم حجم كبير من عقود الإيجار ، فإن التأجير هو جزء من المعتاد وبالتالي سيكون لديهم عمليات وأنظمة مطبقة للتغيرات على دفعات الإيجار .
- ب) من المتوقع أن يستخدم المؤجرون عادةً عددًا صغيراً لعقود الإيجار لأصول مماثلة ومن المرجح أن تقدم امتيازات إيجار للعديد من المستأجرين
- ج) احتفظ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٦ بشكل كبير بالنموذج المحاسبي للمؤجر في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ عقود الإيجار على عكس العديد من المستأجرين ، فإن الحاجة إلى إعفاء المؤجرين أقل أهمية مما هي عليه من المستأجرين .
- د) محاسبة تعديل الإيجار التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٦ للمؤجر من المتوقع أن تكون معقدة.

المحور الثالث: النتائج والتوصيات

النتائج :

- التعديلات المقترحة لعقود الإيجار بشأن جائحة كورونا تؤدي إلى خلق عبء إضافي على الشركات في جميع أنحاء العالم.
- يوفر المعيار وسيلة عملية اختيارية للمستأجرين من تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار المتعلق بـ COVID-19 يعد تعديلاً لعقد الإيجار مما يؤدي إلى إختلاف المعالجة المحاسبية بين الشركات
- تقوم الشركات المستأجرة بتقييم إمتيازات الإيجار حسب المصالح الشخصية
- تؤثر إمتيازات الإيجار تأثير جوهري على القوائم المالية لبعض المستأجرين لاسيما في صناعات التجزئة والتي تم إجبارها في كثير من الحالات على إغلاق مبانيها مؤقتاً
- يمكن للمستأجرين اختيار حساب امتيازات الإيجار بنفس الطريقة التي كانوا سيفعلون بها إذا لم تكن تعديلات الإيجار في كثير من الحالات ، سينتج عن ذلك احتساب الامتياز كمدفوعات إيجار متغيرة في الفترة (الفترة) التي يحدث فيها الحدث أو الحالة التي أدت إلى الدفع المخفض.
- يؤثر تطبيق التعديلات على معيار التقرير المالي رقم ١٦ الخاص بشأن إمتيازات الإيجار بشكل سلبي على الخصائص النوعية للمعلومات بالقوائم المالية (الملائمة والمصدقية والقابلية للمقارنة)
- احتفظ المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٦ بشكل كبير بالنموذج المحاسبي للمؤجر في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ عقود الإيجار على عكس العديد من المستأجرين ، فإن الحاجة إلى إعفاء المؤجرين أقل أهمية مما هي عليه من المستأجرين
- محاسبة تعديل الإيجار التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٦ للمؤجر من المتوقع أن تكون معقدة
- هناك حاجة لاحتساب سعر اقتراض إضافي في عقود الإيجار حتى يتم الاحتساب وفقاً لمتطلبات المعايير تحتاج المنشأة إلى إعادة احتساب سعر الاقتراض الإضافي في ضوء تأثيرات أزمة الكورونا على أسعار الفائدة وعلى مخاطرة الائتمان المتعلقة بالمنشأة نفسها.

التوصيات :

- ١- ينبغي وجود نموذج محاسبي يختص بالمحاسبة على عقود الايجار من شأنه ان يكون مستندا لحل الاشكالات المحاسبية ومحاولة لتوحيد المعالجات المحاسبية
- ٢- ينبغي على الشركات إعتتماد مخصصات سنوية بما يخص عقود الايجار لمواجهة المستجدات البيئية المستحدثة والمخاطر الناتجة عنها واعادة النظر بشكل دوري بهذه المخصصات على ضوء المتغيرات التي يمكن أن تحدث
- ٣- ضرورة الافصاح عن أى تغيرات فى العقد وعكس اثار هذه التغيرات على القوائم المالية
- ٤- يجب تعديل المعيار الدولى لاعداد التقرير المالى الخاص بعقود الايجار ليعكس التعديل المقترح أو ليعكس التغييرات التي تحدث فى العالم مثل الاوبئه والزلازل والبراكين والتي تؤثر على عقود الايجار
- ٥- يجب تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليعكس متطلبات الإفصاح الواردة في هذا التعديل.
- ٦- يجب أن تكون المعايير مصممة بحيث تعكس كل الازمات البيئية التي من المتوقع حدوثها فى المستقبل
- ٧- يجب أن يتحلى معدو القوائم المالية بالمرونة والاستجابة للازمات التي تحدث
- ٨- ينبغي على المستأجر تحديد الافصاحات الاخرى المطلوبه لامتيازات الايجار المتعلقة ب COVID-19

المراجع :

المراجع باللغة العربية :

١- العريدي، هانى احمد نمر ، " أثر تطبيق المعيار IFRS 16 الايجارات على القوائم المالية للشركات الاردنية المساهمة العامة " رسالة ماجستير ، كلية الاعمال ،جامعة الشرق الاوسط ، ٢٠١٧

٢- تمراز، محمد حامد " المشاكل المحاسبية الدولية"، مركز توزيع الكتاب الجامعى ،جامعة حلوان ،القاهرة ٢٠٠٢

٣- تمراز ، محمد محمد حامد " قصور المعايير المصرية فى المحاسبة عن التضخم والتمويل خارج الميزانية وأثاره على دلالة القوائم المالية " رسالة ماجستير ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ،جامعة حلوان ، ٢٠١٠،

٤- حسن ، دينا كمال عبدالسلام على " اثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية فى ضوء جائحة كورونا ،مجلة البحوث المالية والتجارية ،المجلد (٢١) ،العدد الرابع ، أكتوبر، ٢٠٢٠،

٥- زليط ، سعد أحمد سعد" تقييم النموذج المقترح للمحاسبة عن عقود الايجار فى ظل المشروع المشترك بين IASB و FASB ، رسالة ماجستير ، ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ،جامعة حلوان ، ٢٠١٧،

٦- يعقوب، رجيمى " المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي وفق النظام المحاسبى المالى SCE ومعيار المحاسبة الدولى AIS17، رسالة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير،جامعة محمد خيضر ، الجزائر ، ٢٠١٧

المراجع باللغة الاجنبية :-

- 1- the International Accounting Standards Board" IFRS16 Leases supplementary budgeting guidance" **July 2019**
- 2- the International Accounting Standards Board Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16" **May 2020**
- 3- Marian Sacarin "IFRS 16 Leases consequences on the financial statements and financial indicators Article February 2017,Bucharest University of Economic Studies, Romania,**2017**
- 4 -jia you "The Impact ofIFRS 16 Leases on financail statements of airline compainies,Master Thesisof busines, Auckland university of technology,**2017**
- 5- Harun Topal,"The Impact of the new standard “IFRS 16 Lease” on value relevance of annual accounts" , erasmus universiteit ,Master Thesis, November 26, **2018**
- 6- Bassam Maali,"The Effect of Applying the New IFRS 16 “Leases” on Financial Statements: An Empirical Analysis on the Airline Industry in the Middle East ",Article,German Jordanian University,Vol. 4, no1, **2018**
- 7- the IFRS Foundation,Applying IFRS, Accounting for covid-19 related rent concessions **June 2020**
- 8- IFRS Foundation,"Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 IFRS Standards" **May 2020**
- 9- Financial Accounting Standard13**
- 10- International accounting standard 17
- 11-International accounting standard 16
- 12-PwC" FRS 16: The leases standard is changing Are you ready",September **2016**
- 13-Danielle Zeyher,"Project LeasesAgenda paper" 5A / FASB, IASB/FASB Meeting **January 2011**

14-Danielle Zeyher"Project Leases " IASB Agenda FASB Agenda ,**2013**

15-Hans Lind Stellan Lundström,"Owning vs leasing of real properties in the Swedish public sector",Journal of Corporate Real Estate, Vol. 12 Iss 3 pp. 175 - 184,**2010**