



معيـار الابلـاغ المـالي الـدولي رـقم (16) عقود الإيجار

أ.م.د. عواطف جلوب محسن

الاهداف التعليمية

- المقدمة
- التعرف على الاهداف الرئيسية لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم 16.
- تحديد نطاق المعيار.
- المعالجة المحاسبية لعقود الايجار لدى المستأجر.
- المعالجة المحاسبية لعقود الايجار لدى المؤجر.
- متطلبات العرض في القوائم المالية لعقود الايجار بالنسبة للمؤجر والمستأجر.

المقدمة

عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق تعاقدى بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، ويعطي هذا العقد الحق للمستأجر باستخدام موجود مملوك من قبل المؤجر مثل مباني أو معدات أو غيرها لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات، نقدية في الغالب، يتم الإتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها.

وقد إنتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وذلك للمزايا العديدة التي توفرها للمستأجر والمؤجر مقارنة مع تملك الأصل.

وقد صدر معيار الإبلاغ المالي رقم 16 الخاص بعقود الإيجار الذي يهتم بتنظيم المعاملات المتعلقة بعقود الإيجار.

المقدمة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي رقم 16 عقود الإيجار من أحدث المعايير وأهمها إذ تناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين. وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي وقد أحدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين، حيث يتم بموجب هذا المعيار **رسملة** كافة عقود الإيجار كموجودات والاعتراف بالتزامات مقابلها، مع **إستثناءات** محدودة وتشمل هذه الإستثناءات **عقود الإيجار قصيرة الأجل التي تبلغ مدتها سنة واحدة فأقل وعقود الإيجار للموجودات المستأجرة ذات القيمة المتدنية.** وقد أنهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول **إخفاء** القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي وإخفاء الإلتزامات المتعلقة بتلك العقود.

بدأ سريان تطبيق هذا المعيار اعتباراً من 2019/1/1

التعرف على الاهداف الرئيسية لمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم 16.

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ الإعراف والقياس والعرض والإفصاح لعقود الإيجار، وبشكل يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين والمؤجرين. كذلك زيادة الشفافية في البيانات المالية وتحسين المقارنة بين الشركات التي تستأجر الأصول وبين الشركات التي تقوم بالإقراض لشراء الموجودات.

نطاق المعيار

- يتم تطبيق هذا المعيار على كافة عمليات التأجير بما في ذلك عقود إيجار "حق الاستخدام" من الباطن، باستثناء ما يلي:
- عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يشابهها من الموارد غير المتجددة.
 - عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (معيار 41).
 - ترتيبات خدمات الامتياز (تفسير 12 IFRIC).
 - تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر (IFRS 15).
 - الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (معيار 38).

اصناف عقد الايجار

عقد الإيجار التمويلي (مرسمة)

هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل بشكل جوهري، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند إنتهاء العقد للمستأجر، (يتم تصنيف عقد الإيجار إلى تمويلي أو تشغيلي لدى المؤجر).

عقد الإيجار غير المرسل

هو عقد الإيجار الذي لا تتجاوز مدته 12 شهراً و/أو عقود الإيجار ذات القيمة المتدنية.

فصل مكونات العقد

إذا كان عقد الإيجار يتضمن مكونات تأجير أخرى أو بنود أخرى مثل عقد إيجار موجود شاملاً عقد صيانة ذلك الموجود، فإن على المستأجر توزيع المبلغ المدفوع على أساس الأسعار الإفرادية النسبية لكل بند من بنود أو مكونات العقد.

مثال عن فصل مكونات العقد
قامت شركة حمورابي للمقاولات باستئجار جرافات وحفارات من شركة الإتحاد مقابل 300,000 دينار لمدة 4 سنوات شاملا قيام شركة الإتحاد بتقديم خدمات الصيانة للجرافات والحفارات. فإذا كان سعر عقد إستئجار الجرافات والحفارات المستقلة معروفة وتبلغ 110,000 دينار و 120,000 دينار.

المطلوب: تخصيص مدفوعات العقد إلى مكونات الإيجار والمكونات الأخرى.

مكونات العقد	جرافات	حفارات	المجموع
مكونات ايجارية	110,000	120,000	230,000
مكونات غير ايجارية (م. الصيانة)			70,000
اجمالي قيمة الدفعة			300,000

مدة عقد الإيجار

يجب على المنشأة تحديد مدة عقد الإيجار باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد الإيجار جنباً إلى جنب مع الفترات المشمولة **بخيار تمديد** عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار، أي وجود حافز لممارسة حق خيار تمديد العقد.

مثال عن مدة عقد الإيجار

في 2020/1/1 قامت شركة المجد بإستئجار أجهزة لمدة عامين مقابل 5,000 دينار شهرياً. ويتضمن العقد خيار إعادة الإستئجار لمدة عامين إضافيين عامي 2022 و 2023 مقابل 500 دينار شهرياً.

المطلوب: بيان مدة العقد الواجب اعتبارها لأغراض تطبيق المعيار

يتضح أن العقد يتضمن خيار إعادة الإستئجار بشروط تحفيزية، وبالتالي فإن مدة عقد الإيجار يتم اعتبارها 4 سنوات لأغراض تطبيق هذا المعيار.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

يتم الإعتراف وتسجيل الموجود المستأجر في دفاتر المستأجر كموجود بالقيمة الدفترية وتحت مسمى "حق استخدام الموجود المستأجر".

لاحتساب **كلفة الموجود** بتاريخ بدء عقد الإيجار يجب الأخذ بنظر الاعتبار ما يلي:

أ- أية مدفوعات لعقد الإيجار دفعها المستأجر للمؤجر قبل أو عند بداية عقد الإيجار مطروحاً منها أية حوافز إيجار مستلمة (**الدفعة المقدمة للسنة الأولى مثلاً**).

ب- أية تكاليف أولية مباشرة تحملها المستأجر (**العمولات المدفوعة**).

ج- قيمة إلتزامات عقد الإيجار عند القياس الأولي لتلك الإلتزامات وهي القيمة الحالية لمدفوعات عقد الإيجار المستقبلية غير المسددة بذلك التاريخ خلال مدة العقد (**اجمالي الدفعات اللاحقة الخاصة بعقد الإيجار معروضة في القيمة الحالية**).

د- أية تكاليف يتوقع ان يتكبدها المستأجر عند تفكيك أو ازالة الموجود المستأجر، أو تكاليف استعادة موقع الموجود أو أية تكاليف واردة في شروط العقد لإعادة الموجود إلى الحالة المتفق عليها بين المستأجر والمؤجر.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

ويقوم المستأجر بإحتساب **إندثار** للموجود المؤجر وفق معيار رقم 37 اما بتاريخ بدء **عقد الإيجار** أو عند **استخدام** الموجود المستأجر خلال مدة محددة.

يتم قياس حق استخدام الموجود بموجب نموذج التكلفة **كموجود مطروحاً منها مخصص الاندثار المتراكم ومجمع التدني إن وجد**. ويتم القياس المبدئي للإلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد إذا كان من الممكن تحديده بموثوقية. وإذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي.

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

في 2020/1/1 قامت شركة الجود بإستئجار مباني بعقد إيجار لمدة 8 سنوات مقابل تسديد دفعة سنوية تبلغ 20,000 دينار تسدد في **نهاية** كل عام. علماً بأن العمر الإنتاجي للمباني 50 سنة، ومعدل الفائدة الضمني 12 % سنوياً.

معامل القيمة الحالية لدفعة عادية لدينار واحد بمعدل 12 % و 8 دفعات = 4.968

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد وإعداد القيد اللازم بدفاتر المستأجر عند الإستئجار.

القيمة الحالية لدفعات الايجار = 99,360 (4.968 * 20,000)		
ح/ حق استئجار المباني		99,360
ح/ التزام حق استئجار المباني	99,360	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

في 2020/1/1 إستأجرت شركة الجزيرة العربية معدات لمدة 4 سنوات وعمرها الإنتاجي 8 سنوات مقابل دفعة إيجار سنوية مقدارها 20,000 دينار تدفع في بداية كل سنة نقداً. ولإتمام العقد تكبد المستأجر تكاليف أولية مباشرة مقدارها 6000 دينار نقداً (منها 4,000 دينار مدفوعات للمستأجر السابق للمعدات و 2,000 دينار عمولة للسمسار العقاري). وكتحفيز للمستأجر للدخول في عقد الإيجار قام المؤجر بدفع مبلغ 2,000 دينار للمستأجر قيمة العمولة التي دفعها المستأجر سابقاً.

فإذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الإيجار وبلغ معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي للمستأجر 10 % سنوياً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار بدفاتر المستأجر شركة الجزيرة العربية وإعداد القيود اللازمة وفق متطلبات المعيار

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

الحل:

1. نلاحظ ان عقد الايجار هو لاكثر من سنة مالية ولم تجدر الاشارة الى تدني القيمة و بالتالي يجب رسملة عقد الايجار.
2. بتاريخ بدء عقد الايجار في 2020/1/1 يقوم المستأجر بإعداد قيد لإثبات الموجودات والالتزامات الناشئة عن العقد حيث يتم قياس إلتزامات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم 10%.
3. القيمة الحالية لالتزام عقد الايجار = $20,000 \times 2.487 = 49,740$ دينار.
4. قيمة حقوق استخدام الموجود = دفعات الإيجار المدفوعة في بداية العقد + القيمة الحالية للإلتزام + أية تكاليف أولية مباشرة سددها المستأجر - الحوافز التي يستلمها المستأجر من المؤجر
قيمة حقوق استخدام الموجود = $20,000 + 49,740 + 6,000 - 2,000 = 73,740$
5. نجد ان المبالغ النقدية التي تخص تعاملات عقد الايجار كانت بمقدار 24000 $(20,000 + 6,000 - 2,000)$
مقدار الاندثار = $73,740 / 4 = 18,435$

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

ولأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد إلتزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الإستهجار كما يلي:

التاريخ	دفعة الايجار	مصرف الفائدة 10%	قيمة التزامات عقد الايجار
20202/1/1			49,740
2020/12/31	0	4,974	54,714
2021/1/1	20,000	0	34,714
2021/12/31	0	3,471	38,185
2022/1/1	20,000	0	18,185
2022/12/31	0	1,815	20,000
2023/1/1	20,000	0	0
المجموع	60,000	10,260	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

القيود المحاسبية في 2020/1/1		
ح/ حق استخدام المعدات		73,740
ح/ التزام حق استخدام المعدات	49,740	
ح/ النقد	24,000	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

القيود المحاسبية في 2020/12/31		
إثبات مصروف الفائدة		
ح/ مصروف الفائدة		4,974
ح/ التزام حق استخدام المعدات	4,974	

القيود المحاسبية في 2020/12/31		
إثبات مصروف الاندثار المتراكم		
ح/ مصروف الاندثار		18,435
ح/ حق استخدام المعدات	18,435	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

القيود المحاسبية في 2021/1/1		
ح/ التزام حق استخدام المعدات		20,000
ح/ النقد	20,000	

القيود المحاسبية في 2021/12/31 إثبات مصروف الفائدة		
ح/ مصروف الفائدة		3,471
ح/ التزام حق استخدام المعدات	3,471	

إثبات مصروف الاندثار المتراكم		
ح/ مصروف الاندثار		18,435
ح/ حق استخدام المعدات	18,435	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

القيود المحاسبية في 2022/1/1		
ح/ التزام حق استخدام المعدات		20,000
ح/ النقد	20,000	

القيود المحاسبية في 2022/12/31		
إثبات مصروف الفائدة		
ح/ مصروف الفائدة		1,815
ح/ التزام حق استخدام المعدات	1,815	

إثبات مصروف الاندثار المتراكم		
ح/ مصروف الاندثار		18,435
ح/ حق استخدام المعدات	18,435	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر

القيود المحاسبية في 2023/1/1		
ح/ التزام حق استخدام المعدات		20,000
ح/ النقد	20,000	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر

يقوم المؤجر بإثبات عملية التأجير التمويلي بمثابة بيع للموجود المؤجر وبالتالي يقوم بإقفال حساب الموجود في دفاتره ويثبت العملية بجعل حساب **مدينون عقود تأجير** مدينة وحساب الموجود دائناً وكما يلي:

القيد المحاسبي عند بدء التأجير		
ح/ مدينون عقود التأجير		xxx
ح/ الموجود المؤجر	xxx	

يقوم المؤجر بتوزيع الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيراد الفوائد والجزء الباقي يخفض به حساب مدينون عقود تأجير. وكما يلي:		
ح/ النقدية		xxx
ح/ إيراد الفائدة	xxx	
ح/ مدينون عقود التأجير		

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر

في 2020/1/1 إستأجرت محلات مريومة أجهزة من شركة الكرم، وكانت الأجهزة قد إشتريت من قبل شركة الكرم في 2020/1/1 بمبلغ 7461 دينار. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

- مدة العقد 3 سنوات.
- العمر الانتاجي المقدّر للالات بدون قيمة متبقية 3 سنة.
- قيمة الدفعة السنوية من المستأجر الى المؤجر تدفع في نهاية كل سنة 3000 دينار.
- القيمة العادلة للالات عند توقيع عقد التاجير 7461 دينار.
- معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي و معدل الفائدة الضمني 10%.

المطلوب بيان المعالجة المحاسبية للعقد اعلاه في دفاتر المؤجر

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر الحل:

1. نوع العقد هو عقد تمويلي كونه يستمر لأكثر من 12 شهراً.
2. لايجاد القيمة الحالية لكل الدفعات التي سيسدها المستأجر نعتمد على معدل الفائدة البالغ 10%.

$$3,000 * 2.487 = 7,461 \text{ دينار}$$

تفاصيل قيمة دفعات عقد التأجير				
التاريخ	مقدار الدفعة السنوية	ايراد الفائدة	مقدار الدفعة المحصلة	رصيد حساب مدينون عقد التأجير
2020/1/1				7461
2020/12/31	3000	746	2254	5207
2021/12/31	3000	521	2479	2728
2022/12/31	3000	2727	2728	0
المجموع	9000	1539	7461	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر

القيود المحاسبية في 2020/1/1 قيد شراء الاجهزة		
ح/ الاجهزة		7,461
ح/ النقد	7,461	

قيد تأجير الاجهزة		
ح/ مدينون عقود التاجير		7,461
ح/ الاجهزة	7,461	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر

القيود المحاسبية في 2020/12/31

قيد إثبات استلام الدفعة الاولى

ح/ النقد		3,000
ح/ ايراد الفائدة	746	
ح/ مدينون عقود التاجير	2,254	

القيود المحاسبية في 2021/12/31

قيد إثبات استلام الدفعة الثانية

ح/ النقد		3,000
ح/ ايراد الفائدة	521	
ح/ مدينون عقود التاجير	2,479	

المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر

القيود المحاسبية في 2022/12/31 قيد إثبات استلام الدفعة الثالثة		
ح/ النقد		3,000
ح/ ايراد الفائدة	272	
ح/ مدينون عقود التاجير	2,728	

القيود المحاسبية في 2023/1/1 قيد إثبات استرجاع الاجهزة المؤجرة في نهاية مدة العقد		
ح/ الاجهزة		7,461
ح/ مخصص الاندثار المتراكم	7,461	

الإفصاحات

تهدف الإفصاحات المطلوب عرضها من قبل المؤجر أو المستأجر إلى الإفصاح عن معلومات ضمن (الإيضاحات والملاحظات) إلى جانب المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح والخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء أساس لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر تلك العقود على المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية.

على الأطراف ذات العلاقة الإفصاح عن المبالغ التالية للفترة المالية ضمن جدول إيضاحي إن لم تكن طرق العرض الأخرى أفضل:

- أ. بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي:
- أرباح أو خسارة عقود الإيجار.
- دخل الفائدة المتحققة على صافي الاستثمار في العقد.
- الدخل الناتج عن تدفقات الإيجار المتغيرة غير المشمولة في صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

الافصاحات

أ. بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلية:

الإفصاح عن إيراد الإيجار مع إفصاح منفصل عن إيراد الإيجار المتعلق بمدفوعات الإيجار المتغيرة غير المرتبطة بمؤشر أسعار أو مؤشر أجور.

على المؤجر والمستأجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول عقود الإيجار لتحقيق الهدف في الفقرة السابقة الذكر ومن الأمثلة على هذه المعلومات على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- طبيعة أنشطة عقود الإيجار.
- الأمور المتعلقة بإدارة المخاطر المرتبطة بأية حقوق يحتفظ بها المؤجر أو المستأجر في الموجود المؤجر مثل اتفاقيات إعادة الشراء أو وجود القيمة المتبقية المضمونة أو وجود دفعات متغيرة لعقد.
- الأمور المرتبطة باستخدام الموجود بأكثر من الحد المتفق عليه.

الخاتمة

شكراً لحسن الاستماع