

## متطلبات المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16 وموقف مراقب الحسابات منها

أمانى محمد محمد إسماعيل

### الملخص:

يهدف البحث إلى التعرف على متطلبات المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي في ضوء معيار IFRS16، والتعرف أيضاً على الخطوات والإجراءات التي يتبناها مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي، واعتماد البحث على المنهج العلمي المعاصر الذي يجمع بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي للقيام بنوعين من الدراسات هما الدراسة النظرية، والتي تمت من خلال تحليل ما ورد بالفكر المحاسبي عن موضوع البحث، والدراسة الميدانية، والتي تمت من خلال قائمة استبيان وتم الإعتماد عليها في الحصول على البيانات اللازمة لإجرائها.

وتوصل البحث إلى إنه يجب على مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء معيار IFRS16 القيام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي فيما يتعلق بالخصوص بالعمليات المالية التي تخص نشاط التأجير التشغيلي، والتحقق من مدى سلامة المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي، والتحقق من سلامة التأكيدات عن كل بند من البنود الجوهرية للقوائم المالية التي تتضمن عمليات تأجير تشغيلي أو تتضمن ارتباط بها، وتقييم نتائج مراجعة عمليات التأجير التشغيلي، وفي النهاية يقوم مراقب الحسابات بإصدار تقرير المراجعة عن عمليات التأجير التشغيلي. واعتماداً على النتائج السابقة أوصى البحث بضرورة إصدار معيار مراجعة دولي أو مصري خاص بمراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء معيار IFRS16، وزيادة وعي مستخدمي القوائم المالية لشركات الإيجار ومعدى تلك القوائم وإدارة شركات الإيجار بأهمية تطبيق متطلبات معيار عقود الإيجار IFRS16 من خلال عقد الدورات التدريبية والندوات العلمية المتخصصة، وضرورة تطوير التأهيل العلمي والعملية

متطلبات المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16 وموقف مراقبي الحسابات منها  
أمانى محمد محمد إسماعيل

---

لمراقبي الحسابات بما يتلاءم مع متطلبات مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء  
معيار IFRS16.

الكلمات الدالة: مراقب الحسابات ، التأجير التشغيلي ، معيار IFRS16.

### Abstract:

**The research aimed to** identify the requirements of accounting for operating leases in light of IFRS 16, and identify the steps and procedures followed by auditors when auditing operating leases. The research used the contemporary methodology consisting of both the deductive and inductive method to carry out two types of studies; the theoretical study, which is carried out by analyzing previous accounting literature related to the topic under research, and the field study that is conducted using the questionnaire as the key instrument to collect the required data.

**The research found that** when auditing operating leases in light of IFRS 16, auditors should examine and evaluate internal control system in terms of the privacy or financial transactions related to operating leases, verify that assurances provided on each of the core items of financial statements including operating leases or related to them are sound, evaluate the results of auditing operating leases, and finally issue the auditing report on operating leases.

Based on the previous findings, **the research recommended that** it is necessary to issue an international or Egyptian standard

for auditing operating leases in light of IFRS 16; increase the awareness of users and preparers of financial statements of lease companies and managements of lease companies of the importance of implementing the requirements of lease standard "IFRS 16" by holding training courses and scientific specializing seminars; and develop the scientific and practical qualification of auditors in a consistent manner with the requirements of auditing operating leases in light of IFRS 16.

**Keywords:** Auditor, operating lease, IFRS 16.

#### أولاً: المقدمة:

يعتبر التأجير أحد مصادر التمويل التي تمكن المُستأجر من الحصول على ما يحتاج إليه من أصول دون سداد أي مبالغ مقدماً، أو سداد الدفعة الأولى في بداية العقد، وهو بذلك يحصل على تمويل بكامل قيمة الأصول المُستأجرة، ويتم الإتفاق عادة بين المؤجر والمُستأجر على سداد دفعاتٍ ثابتةٍ للإيجار؛ مما يحمي المُستأجر من مخاطر التضخم، والزيادة في تكلفة الأموال في المستقبل.

ومع انتشار التأجير كأحد أساليب التمويل؛ نشأت مشاكل المحاسبة عن عقود الإيجار نتيجة تصنيف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17) عقود الإيجار إلى: عقود إيجار تشغيلي، وعقود إيجار تمويلي، ووجهت الإنتقادات لوجود نموذجين مختلفين للمحاسبة عن عقود الإيجار، حيث يتم الإعراف بالأصول والخصوم فقط بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي، أما بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي؛ فيتم الإعراف بمصروف الإيجار فقط في قائمة الدخل؛ مما يؤدي إلى خفض قابلية المقارنة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وأيضاً سمح المعيار للشركات بهيكله اتفاقيات الإيجار لتحقيق النتيجة المحاسبية المحددة؛ أي الحصول على التمويل خارج الميزانية، ووفقاً لذلك بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في

العمل معاً على المشروع المشترك للمحاسبة على الإيجار في عام ٢٠١٦، وتم إصدار معيار التقرير المالي الدولي (IFRS16) بعنوان عقود الإيجار، ليحل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 17)، ومجموعة من التفسيرات المتعلقة بالإيجار وهي (SIC-15) الإيجار التشغيلي والحوافز، (SIC-27) تقييم جوهر المعاملات التي تنطوي على الشكل القانوني لعقد الإيجار، وتم العمل به فعلياً في عام ٢٠١٩.

### ثانياً: مشكلة البحث:

على الرغم من أن معيار التقرير المالي الدولي (IFRS16) عالج بعض أوجه القصور التي كانت في المعيار المحاسبي الدولي السابق (IAS17)؛ إلا أن المعيار الجديد (IFRS16) يعاني من بعض القصور في المعالجة المحاسبية بالنسبة للمستأجر والمؤجر، ويمثل هذا القصور أبواباً مقترحة للتهرب من رسملة الأصول المستأجرة؛ وذلك بهدف الحصول على التمويل خارج الميزانية، وترجع أوجه القصور إلى أن هذا المعيار سمح للمستأجرين بعدم رسملة الأصل المستأجر في حالة عقود الإيجار قصيرة الأجل، وحالة عقود الإيجار لأصل ذي قيمة منخفضة؛ أي سمح المعيار للمستأجر بأن يعتبر العقد عقد إيجار تشغيلي إذا رغب المستأجر في عدم رسملة الأصل المستأجر؛ مما يؤدي إلى ضعف إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة، فقد تقوم بعض الشركات برسملة تلك الأصول، والبعض الآخر لا تبعاً لرغبة الإدارة في ذلك، بالإضافة إلى أن هذا المعيار لم يوحد شروط تصنيف عقد الإيجار بين المؤجرين والمستأجرين، فقد يُصنف المستأجر العقد من وجهة نظره على أنه عقد إيجار تشغيلي نظراً لكون قيمته منخفضة، أو مدته قصيرة، وبالتالي عدم رسملته؛ مما يترتب على ذلك عدم ظهور الأصل المستأجر في الميزانية، في حين أن المؤجر اعتبر العقد عقد إيجار تمويلي؛ لتوافر أحد أو بعض أو كل الشروط الواردة في المعيار لتصنيف عقد الإيجار بالنسبة للمؤجر؛ مما يترتب على ذلك عدم ظهور الأصل المؤجر في ميزانية المؤجر؛ وبالتالي في النهاية لن يظهر الأصل في ميزانية كلٍ من المؤجر أو المستأجر، وأيضاً أعطى هذا المعيار المستأجر الحرية في عدم رسملة الأصل المستأجر إذا كانت مدة عقد الإيجار قصيرة الأجل، وحدد مدة العقد

قصير الأجل بأنها ١٢ شهراً، أو أقل مما يدفع الشركات المُستأجرة نحو إبرام عقود الإيجار مدتها ١٢ شهراً أو أقل؛ للتهرب من رسملة الأصول المُستأجرة بهدف الحصول علي تمويل خارج الميزانية، بالإضافة إلى أنه قد تقوم شركات مماثلة بإستئجار نفس الأصول لمدة أكثر من ١٢ شهراً؛ ومن ثمَّ يتم رسملتها مما يؤدي إلى صعوبة المقارنة بين القوائم المالية للشركات المُستأجرة.

ونظراً لعدم وجود معيار مراجعة محدد لمراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار (IFRS16)؛ فيقع على عاتق مراقبي الحسابات عند مراجعة هذه العمليات الفهم العميق للمنشأة، وبيئتها، والتأكد من مدى سلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

وتتلخص مشكلة البحث في معرفة موقف مراقبي الحسابات من التقييم المحاسبي لعمليات التأجير التشغيلي في ضوء معيار IFRS16.

ثالثاً: أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في معرفة الخطوات والإجراءات التي يتبناها مراقبي الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء IFRS16.

رابعاً: أهمية البحث :

تتضح أهمية البحث من خلال الآتي:

❖ الأهمية العلمية:

على الرغم من اهتمام العديد من الدراسات والمقالات بعمليات التأجير في الفكر المحاسبي ، إلا أن هناك ندرة في الدراسات العربية التي تناولت عمليات التأجير خاصة في ضوء معيار التقرير المالي الدولي IFRS16، وبالتالي تركز الدراسة الحالية على التعرض للمشكلات المحاسبية الناتجة عن متطلبات القياس والإفصاح الخاصة بعمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16 ، كما تنوى الباحثة تناول وإبراز دور ومسئولية مراقبي الحسابات نحو المتطلبات الواردة في المعيار IFRS16.

#### ❖ الأهمية العملية:

تتمثل في العناصر الآتية :

- أهمية دور مراقب الحسابات بصفة عامة نحو ما يترتب على تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، وبالتالي تعزيز الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية في ظل المعيار IFRS16.
- أهمية معرفة ما يترتب على الأخذ بمتطلبات القياس والإفصاح الخاصة بالمعيار وخاصة فيما يتعلق بالتأجير التشغيلي.
- تتمثل أهمية الدراسة لمراقبي الحسابات في كونها توفر لهم الخطوات والإجراءات حول كيفية مراجعة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وذلك بعد الأخذ بما ورد في المعيار السابق الإشارة إليه، وذلك بالتركيز على عمليات التأجير التشغيلي فقط ، كما تتمثل أهمية الدراسة للباحثين في كونها تفتح المجالات والأفكار البحثية المتعلقة بعمليات التأجير.

#### خامساً:فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث والهدف منه وأهميته يمكن صياغة فرض البحث على النحو التالي:

- " لا يوجد توافق معنوي ذو دلالة احصائية بين فئات الدراسة بشأن الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16."

#### سادساً: منهج البحث:

يعتمد البحث على استخدام المنهج العلمي المعاصر الذي يجمع بين المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي للقيام بنوعين من الدراسات هما الدراسة النظرية ،والتي تمت من خلال دراسة و تحليل ما ورد بالفكر المحاسبي عن موضوع البحث، والدراسة الميدانية، والتي تمت من خلال قائمة استبيان تخدم أهداف البحث ، وتم توزيع هذه

القائمة على عينة من الأطراف ذوى العلاقة بموضوع البحث.

سابعاً: تقسيمات البحث:

القسم الأول: الإطار النظرى للبحث.

القسم الثانى: الدراسة الميدانية .

القسم الثالث: النتائج والتوصيات.

### القسم الأول

#### الإطار النظرى للبحث

أولاً: متطلبات المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي في ضوء معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 16):

(١) هدف المعيار:

يهدف معيار التقرير المالي الدولي IFRS 16 بصورة أساسية إلى تحديد بيان المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار، وذلك لضمان قيام الشركات المؤجرة والمستأجرة بتقديم المعلومات الكافية والملائمة وعرضها بالصورة التي تضمن صدق ومصداقية البيانات المقدمة لمستخدمين القوائم المالية لتقييم تأثير عقود الإيجار بالشركات على الأداء المالي والوضع المالي والتدفقات النقدية السنوية بالشركة، كما يجب أن تأخذ الشركات في الحسبان أحكام وشروط العقود وكافة الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار، كما يجب على الشركات تطبيق هذا المعيار بصورة ثابتة على العقود ذات الخصائص والظروف المتشابهة.

## (٢) نطاق المعيار:

- ينطبق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ (IFRS 16) على كل عقود الإيجار، بما في ذلك عقود الإيجار لحق استخدام الأصل من الباطن، مع إستثناء ما يلي:
- عقود الإيجار الخاصة بإستكشاف وإستخدام المعادن والبتترول والغاز الطبيعي وغيرها من الموارد غير المتجددة.
  - عقود إيجار الأصول الحيوية المحفوظ بها بواسطة المستأجر التي تقع في نطاق IAS 41 "الزراعة".
  - ترتيبات امتياز الخدمة العامة ضمن نطاق التفسير ١٢ للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "IFRIC12".
  - التراخيص المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر والتي تقع في نطاق "IFRS-15" الإيراد من العقود مع العملاء".
  - الحقوق المحفوظ بها بواسطة المستأجر بموجب إتفاقيات ترخيص والتي تقع في نطاق IAS 38: الأصول غير الملموسة، والتي تشمل على الصور المتحركة وتسجيلات الأفلام والفيديو والمسرحيات والمؤلفات وبراءات الاختراع وحقوق الطبع والنشر.
- ويمكن للشركة المستأجرة ولكنها غير مطابقة بذلك تطبيق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة بخلاف التي تم ذكرها في الفقرة السابقة.

## (٣) كيف تطرق المعيار إلى الإيجار التشغيلي:

يتم تصنيف عقود الإيجار بالنسبة للمؤجر والمستأجر إلى عقود إيجار تمويلية وتشغيلية وكان ذلك في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧، واستمر الوضع على ذلك لحين صدور معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٦ والذي يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ و جدير بالذكر أن المحاسبة على عقود الإيجار بالنسبة للمؤجر لم يطرأ أية تغييرات جوهرية عليها في ضوء معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم ١٦، حيث استمر المؤجر في تصنيف عقود الإيجار بالإعتماد على جوهر



المعاملة وليس على شكل العقد أي تصنف عقود الإيجار إلى عقود إيجار تمويلي إذا كانت تنقل ما يقارب كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، وعقود إيجار تشغيلي إذا كانت لا تنقل ما يقارب كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بملكية الأصل محل العقد بصورة جوهرية إلى المستأجر، وتشمل المخاطر المرتبطة بملكية الأصل محل العقد احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم أو التغيرات في العوائد بسبب تغير الظروف الاقتصادية، أما بالنسبة للمنافع المرتبطة بملكية الأصل محل العقد تتمثل في توقعات عملية مربحة علي مدي العمر الاقتصادي للأصل محل العقد وتحقيق مكاسب من الزيادة في القيمة أو تحقيق قيمة متبقية.

### **ويعتبر عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر وفقاً للشروط الآتية:**

- إذا كان العقد لا يحول ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار.
- أن لا يكون للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد.
- لا تمثل مدة عقد الإيجار الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل محل العقد.
- القيمة الحالية لدفعات الإيجار لا تبلغ علي الأقل ما يقارب جميع القيمة العادلة للأصل محل العقد عند نشأة عقد الإيجار.
- لا يعد الأصل محل العقد ذا طبيعة متخصصة حتى لا يستطيع المستأجر فقط استخدامه دون غيره.

أما بالنسبة للمستأجر فإن إحدى أبرز مساهمات معيار التقرير المالي الدولي هي إلغاء تصنيف عقود الإيجار إلى عقود إيجار تشغيلي وعقود إيجار تمويلي، وبدلاً من ذلك فقد أصبحت كل عقود الإيجار يتم معالجتها بطريقة مشابهة لعقود الإيجار التمويلية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧، وبالتالي فقد أصبحت عقود الإيجار تتم رسملتها من خلال الاعتراف بالقيمة الحالية لمدفوعات الإيجار وإظهارها في قائمة المركز المالي إما كأصول إيجارية (أصول حق الاستخدام) أو إظهارها معاً مع العقارات والمعدات والآلات، وإذا تمت المدفوعات الإيجارية مع مرور الوقت، فلا بد على الشركة أن تعترف أيضاً بالخصوم المالية المعبرة عن إلتزاماتها لسداد المدفوعات

الإيجارية المستقبلية، بإستثناء حالتى عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار لأصل ذو قيمة منخفضة، مع العلم أن هذا الإستثناء إختياري للشركات المستأجرة بمعنى أن هناك شركات مستأجرة يمكن أن تقوم برسملة الأصل المستأجر في الحالات السابقة أي اعتبار العقد عقد إيجار تمويلي وشركات مستأجرة أخرى يمكن أن تقوم بعدم رسملة الأصل المستأجر أي اعتبار العقد عقد إيجار تشغيلي في الحالات السابقة مما يؤدي إلى صعوبة المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة.

(٤) المحاسبة عن عقد التأجير التشغيلي:

#### أ- المعالجة المحاسبية بالنسبة للمستأجر والمؤجر:

##### • بالنسبة للمستأجر:

- يجب على المستأجر إثبات مدفوعات الإيجار المرتبطة بعقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار لأصل ذو قيمة منخفضة بإعتبارها مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت على مدى فترة الإيجار أو أساس منتظم آخر ويجب على المستأجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تمثيلاً لنمط منافع المستأجر.
- إذا قام المستأجر بالمحاسبة عن عقود الإيجار قصيرة الاجل تطبيقاً للفقرة السابقة فيجب على المستأجر الأخذ في الحسبان أن يكون عقد إيجار جديد لأغراض هذا المعيار إذا:
  - ❖ كان هناك تعديلات في عقد الإيجار.
  - ❖ أو كان هناك تعديلات في مدة عقد الإيجار على سبيل المثال يمارس المستأجر خياراً لم يدرج سابقاً في تحديده لمدة عقد الإيجار.
- يجب اجراء الإختيار لعقود الإيجار قصيرة الأجل حسب فئة الأصل محل العقد الذى يتعلق به حق الإستخدام، ويقصد بفئة الأصل هى جميع أصول ذات طبيعة متشابهة وإستخدام متشابه في عمليات المنشأة، ويمكن إجراء الإختيار

لعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة على أساس كل عقد إيجار على حده.

• **بالنسبة للمؤجر:**

حدد المعيار كيفية الإعراف والقياس بعقود الإيجار التشغيلي في النقاط الآتية:

- يعترف المؤجر بالمدفوعات الإيجارية من عقود الإيجار التشغيلية كدخل إما على طريقة القسط الثابت أو على أي أساس منهجي آخر مع تفضيل تطبيق ذلك الأساس المنهجي الآخر إذا كان له أفضلية في التعبير عن نمط منفعة استخدام الأصل المؤجر.

- إثبات الإستهلاك والتكاليف المتكبدة لإكتساب إيرادات الإيجار كمصروف، وإضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد تأجير تشغيلي إلى القيمة الدفترية للأصل محل العقد وإثباتها كمصروف خلال مدة فترة الإيجار بنفس الأساس المستخدم في إيرادات عقد الإيجار.

- يجب أن تكون سياسة إستهلاك الأصول محل العقد القابلة للإستهلاك المؤجرة بعقد إيجار تشغيلي متسقة مع سياسة الإستهلاك العادية للمؤجر للأصول المماثلة، ويجب على المؤجر احتساب الإستهلاك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

- يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجار تشغيلي قد هبطت قيمته والمحاسبة عن أي خسائر هبوط يتم تحديدها.

- عدم إثبات أي ربح للبيع عند إبرام عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعادل عملية بيع.

**ب- العرض في القوائم المالية عند المستأجر والمؤجر:**

• **بالنسبة للمستأجر:**

يجب على المستأجر عرض دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات الإيجار منخفضة القيمة ضمن الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية.

● بالنسبة للمؤجر:

يجب على المؤجر عرض الأصول محل العقد بموجب عقد الإيجار التشغيلي في قائمة المركز المالي وفقاً لطبيعة الأصل محل العقد، وعرض إيراد الإيجار عن الفترة بالإضافة إلى مصروف أهلاك الأصل المستأجر في قائمة الدخل.

ج- الإفصاحات بالنسبة للمستأجر والمؤجر:

● بالنسبة للمستأجر:

يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ الآتية لفترة التقرير:

- المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل.
- المصروف المتعلق بعقود الإيجار لأصول منخفضة القيمة.

● بالنسبة للمؤجر:

إن الهدف من الإفصاح هو قيام المؤجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإفصاحات التي ستوفر مع المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح أو الخسارة وقائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية أساساً لتقويم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر، ولذلك يجب على المؤجر القيام بالآتي:

- الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير مثل دخل التأجير مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل المتعلق بمدفوعات عقود الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشراً ومعدل.
- الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول أنشطته الإيجارية مثل طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمؤجر وكيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأي حقوق يحتفظ بها في الأصول محل العقد.
- بالنسبة لبنود العقارات والآلات والمعدات المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦، ويجب على المؤجر عند تطبيق متطلبات الإفصاح في معيار

المحاسبة الدولي رقم ١٦ فصل كل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات إلى أصول مؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي وأصول ليست مؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي وبالتالي يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ للأصول بموجب عقد إيجار تشغيلي حسب فئة الأصل محل العقد بشكل منفصل عن الأصول المملوكة المحتفظ بها والتي يستخدمها المؤجر.

- يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ ومعيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ للأصول المؤجرة بموجب عقد الإيجار التشغيلي.

- يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل إستحقاق دفعات عقود الإيجار بحيث تبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم إستلامها بصورة سنوية وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.

#### د- تعديل عقد الإيجار التشغيلي:

لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي السابق (IAS17) أي إرشادات عن كيفية المحاسبة عن تعديل عقد الإيجار التشغيلي بالنسبة للمؤجر، ولتجنب التنوع في الممارسة المحاسبية وضمان الإتساق المحاسبي، فقد ذكر المعيار الجديد (IFRS16) إنه في حالة تعديل عقد الإيجار التشغيلي يجب على المؤجر القيام بالآتي:

- المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار التشغيلي علي أنها عقد إيجار جديداً إعتباراً من تاريخ سريان التعديل.
- أي مدفوعات إيجار مدفوعة مقدماً أو مستحقة الدفع تتعلق بعقد الإيجار الأصلي تعتبر مدفوعات لعقد إيجار جديد.

## هـ- المحاسبة عن عقد الإيجار من الباطن:

- يقصد به هو معاملة إعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر (مؤجر وسيط) لطرف ثالث ويظل عقد الإيجار (عقد الإيجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.
- وفقاً للمعيار يقوم المؤجر الوسيط بتصنيف عقد الإيجار من الباطن على إنه عقد إيجار تشغيلي في حالة إذا كان العقد الرئيسي الذى تكون فيه المنشأة هي المستأجر هو عقد إيجار قصير الأجل وتمت المحاسبة عنه كمصروف في قائمة الدخل.

(٥) أوجه الاختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS16):  
تتمثل هذه الاختلافات في الآتي:

- في المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 يتم تصنيف عقود الإيجار إلي عقود إيجارية تمويلية وعقود إيجارية تشغيلية وذلك بالنسبة للمستأجر، ولكن المعيار الجديد IFRS16 قام بإلغاء هذا التصنيف في دفاتر المستأجر ووضع نموذج محاسبي موحد للمحاسبة عن كافة العقود الإيجارية بإعتبارها عقود إيجارية تمويلية بإستثناء حالتها عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار لأصول ذات قيمة منخفضة، بمعنى أن المعيار سمح للمستأجرين بعدم رسمة الأصل المستأجر في حالتين فقط وهما حالتها عقود الإيجار قصيرة الأجل وحالة عقود الإيجار لأصل ذو قيمة منخفضة وبالتالي تظهر المعاملة كمصروف في قائمة الدخل أي عالجه المعيار كتأجير تشغيلي.
- في المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 لم يهتم المعيار بتصنيف عقد الإيجار علي أنه عقد إيجار أم عقد خدمة ولم يقدم الإرشادات اللازمة حول ذلك، ولكن في المعيار الجديد IFRS16 فرض علي الشركات تحديد ما إذا كانت إتفاقية الإيجار تشتمل علي عنصر الخدمة أم لا، وإذا اشتملت إتفاقية الإيجار علي

عنصر الخدمة يجب المحاسبة عليه بصورة منفصلة أي يجب علي المستأجر الفصل بين المكونين (مكون الايجار ومكون الخدمة) وذلك لإختلاف المعالجة المحاسبية لكلاً منهما، ويرجع ذلك إلي أن المعيار ألقى الضوء أكثر علي من الذي يسيطر علي الأصل المستأجر، وإذا لم يكن هناك سيطرة فقد لا يكون هناك إيجار نتيجة أن عقد الإيجار يوفر السيطرة للعميل (المستأجر) بينما في عقد الخدمة يظل المورد (المؤجر) محتفظ بالسيطرة.

- لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 أي إرشادات عن كيفية المحاسبة عن تعديل عقد الإيجار التشغيلي بالنسبة للمؤجر، ولكن المعيار الجديد IFRS16 أشار إلى إنه في حالة تعديل عقد الإيجار التشغيلي يجب على المؤجر القيام بالمحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار التشغيلي علي أنها عقد إيجار جديداً إعتباراً من تاريخ سريان التعديل، واعتبار أي مدفوعات إيجار مدفوعة مقدماً أو مستحقة الدفع تتعلق بعقد الإيجار الأصلي مدفوعات لعقد إيجار جديد.
- في المعيار المحاسبي الدولي السابق IAS17 يتم إعتبار عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمستأجر وفقاً لشروط معينة طبقاً للمعيار، ولكن في المعيار الجديد IFRS16 يتم إعتبار عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمستأجر إذا رغب في ذلك في حالتين فقط وهما حالة عقود الإيجار قصيرة الأجل التي تكون مدتها ١٢ شهر أو أقل، وحالة عقود الإيجار لأصل ذو قيمة منخفضة.
- بالنسبة لمعاملات البيع وإعادة الإستئجار في المعيار السابق IAS17 تعتمد المعالجة المحاسبية لهذه المعاملات علي نوع عقد الإيجار وما إذا كان تمويلياً أم تشغيلياً، ولكن في المعيار الجديد IFRS16 فإن العامل المحدد لمعالجة عقود البيع ثم الإستئجار هو ما إذا كان تحويل الأصل مؤهل كبيع طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ بعنوان الإيراد من العقود مع العملاء حيث يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الوفاء بالالتزام الأداء وفقاً للمعيار رقم ١٥ حيث تعتمد معالجة معاملات البيع ثم الإستئجار على ما إذا كان البيع يشكل إلتزام أداء وفقاً

للمعيار رقم ١٥ ، إذ أن التزام الأداء يتضمن تحويل أصل إلى المؤجر من قبل المالك السابق وهو الآن المستأجر.

● لم يتطلب المعيار السابق IAS17 مؤجر وسيط للقيام بتصنيف عقد الإيجار من الباطن إلى عقد إيجار تمويلي وإيجار تشغيلي، ولكن المعيار الجديد IFRS16 فقد تطلب وجود مؤجر وسيط للقيام بتصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي، بالإضافة إلى قيام المؤجر الوسيط بتصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي في حالة واحدة فقط وهي إذا كان العقد الرئيسي الذي تكون فيه المنشأة هي المستأجر هو عقد إيجار قصير الأجل وتمت المحاسبة عنه كمصروف في قائمة الدخل.

● يتم معالجة المصروفات المتعلقة بالتأجير التشغيلي كمصروف إيجار ثابت علي شكل دفعات متساوية ضمن التكاليف التشغيلية في قائمة الدخل وذلك وفقاً للمعيار IAS17 وإنما المعيار الجديد IFRS16 قام باستبدال مصروفات الإيجار المتعلقة بالتأجير التشغيلي (ما عدا مصروفات عقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار منخفضة القيمة) بتكلفة الإهلاك لتلك الأصول الإيجارية (ضمن التكاليف التشغيلية) ومصروفات الفائدة على التزامات الإيجار (ضمن التكاليف التمويلية).

ثانياً: الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16 :

تتمثل في الخطوات الآتية :

١- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي فيما يتعلق بالخصوص بالعمليات المالية التي تخص نشاط التأجير التشغيلي:

يجب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي للتأكد من عدم إستغلال منشأة عميل المراجعة عقود الإيجار في الحصول على التمويل خارج الميزانية وذلك بسبب المرونة المتاحة في المعيار (IFRS16) ويتم فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي في ضوء متطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٣١٥ ، حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها



عمليات يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والأفراد الآخرين، وذلك لإعطاء درجة تأكيد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يخص مصداقية إعداد التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة. ويتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التي أقرها معيار المراجعة الدولي (رقم ٣١٥) وتتمثل فيما يلي:

- بيئة الرقابة عن الأصول التشغيلية.
- عمليات تقييم المخاطر المتعلقة بعمليات التأجير التشغيلي.
- نظام المعلومات ويشمل الأنشطة المرتبطة بعمليات التأجير التشغيلي والمتعلقة بعمليات إعداد التقارير المالية ونشرها.
- أنشطة الرقابة على عقود وعمليات الأنشطة الخاصة بالتأجير التشغيلي.
- متابعة أنظمة الرقابة عن عمليات التأجير التشغيلي والأنشطة المرتبطة بها.
- **وعند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي والتقارير عنها يتم مراجعة وفحص الآتي:**
- وجود وكفاية السياسات والإجراءات الرقابية المتعلقة بما يلي:
- الإفصاح عن الإيرادات المحققة نتيجة عمليات التأجير التشغيلي وما يرتبط بها.
- خضوع عمليات التأجير التشغيلي وما يرتبط بها لعملية الفحص المستمر والمنظم من قبل إدارة المراجعة الداخلية.
- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة للأصول والالتزامات المترتبة على عمليات التأجير التشغيلي.
- التحقق من أن السجلات التي تحتوي عمليات التأجير التشغيلي تحدد وبوضوح طبيعة هذه العمليات والأنشطة التي تقوم بها لغرض عمليات التأجير التشغيلي وما قد يترتب عليها من حقوق والتزامات.
- التحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالإعتراف بوجود آثار محاسبية لعقود التأجير التشغيلي.

## ٢- التحقق من مدي سلامة المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي وما يرتبط بها من عمليات:

حيث يعتبر ذلك أحد الأهداف الأساسية لعملية المراجعة والتقرير المطلوب التي يتم السعي إلى تحقيقها من خلال إجراءات اختبار العمليات والأرصدة ، وبطبيعة الحال لا بد وأن يتوافر لمراقب الحسابات فهم ومعرفة وإحاطة كاملة بأهداف منشأة العميل لفهم الغرض من ممارسة عمليات التأجير التشغيلي.

٣- التحقق من سلامة التأكيدات عن كل بند من البنود الجوهرية للقوائم المالية التي تتضمن عمليات تأجير تشغيلي أو تتضمن ارتباط بها:  
ويكون ذلك في إطار معيار المراجعة الدولي رقم (٥٠٠) وتكون التأكيدات الجوهرية المطلوبة ما يلي:

### ❖ تأكيدات بشأن فئات من المعاملات وأحداث الفترة محل المراجعة مثل:

- الحدوث: التحقق من أن عمليات التأجير التشغيلي قد وقعت بالفعل وتخص عميل المراجعة.

- الإكمال: تسجيل جميع عمليات التأجير التشغيلي بدفاتر عميل المراجعة وكذلك تسجيل كافة ما يرتبط بها أي يجب على مراقب الحسابات التحقق من إثبات مدفوعات الإيجار المرتبطة بعقود الإيجار قصيرة الأجل وعقود الإيجار لأصل ذو قيمة منخفضة باعتبارها مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت على مدى فترة الإيجار أو أي أساس منتظم آخر، وذلك في حالة قيام مراقب الحسابات بمراجعة عمليات التأجير التشغيلي الخاصة بمنشأة العميل أي المنشأة المستأجرة. أما إذا كانت منشأة العميل متمثلة في المنشأة المؤجرة فيجب على المراجع التحقق من قيام المنشأة المؤجرة بالإعتراف بالمدفوعات الإيجارية من عقود الإيجار التشغيلية كدخل إما على طريقة القسط الثابت أو على أي أساس منهجي آخر. والتحقق أيضاً من إنه تم إثبات الإستهلاك والتكاليف المتكبدة لإكتساب إيرادات الإيجار كمصروف، وتم إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد تأجير تشغيلي إلى القيمة الدفترية للأصل محل العقد وإثباتها كمصروف

خلال مدة فترة الإيجار بنفس الأساس المستخدم في إيرادات عقد الإيجار. بالإضافة أيضاً إلى التحقق من قيام المنشأة المؤجرة بإحتساب الإستهلاك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨، والتحقق أيضاً من قيام المنشأة المؤجرة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجار تشغيلي قد هبطت قيمته والمحاسبة عن أي خسائر هبوط يتم تحديدها، والتحقق من عدم إثبات المنشأة المؤجرة أي ربح للبيع عند إبرام عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعادل عملية بيع.

- الدقة: تسجيل جميع عمليات التأجير التشغيلي وما يرتبط بها بطريقة ملائمة تضمن الكفاية والقياس السليم.
- إجراءات القطع: تحري الإرتباط بالفترة المحاسبية الصحيحة والتأكد من تسجيل جميع عمليات التأجير التشغيلي فيها.
- التويب: تحري التسجيل لعمليات التأجير التشغيلي في الحسابات المناسبة لطبيعة النشاط.

#### ❖ التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات آخر المدة:

حيث الإشارة إلى التحقق من وجود تسجيل واكتمال للأصول والإلتزامات المرتبطة بعمليات التأجير التشغيلي فضلاً عن التحقق من تسجيلها بقيم مناسبة.

#### ❖ التأكيدات المتعلقة بالعرض والإفصاح:

- تشير التأكيدات المتعلقة بالعرض إلى التحقق من سلامة عرض العمليات المتعلقة بالتأجير التشغيلي في القوائم المالية، أي يجب على مراقبي الحسابات التحقق من عرض دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات الإيجار منخفضة القيمة ضمن الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية وذلك في حالة قيام مراقبي الحسابات بمراجعة عمليات التأجير التشغيلي في منشأة العميل أي المنشأة المستأجرة، والتحقق أيضاً من عرض الأصول محل العقد بموجب عقد الإيجار التشغيلي في قائمة المركز المالي وفقاً لطبيعة الأصل محل العقد، وعرض إيراد الإيجار عن الفترة بالإضافة إلى مصروف أهلاك الأصل المستأجر في قائمة الدخل، وذلك في

حالة قيام مراقب الحسابات بمراجعة عمليات التأجير التشغيلي الخاصة بالمنشأة المؤجرة.

- تشير التأكيدات المتعلقة بالإفصاح أيضاً إلى التحقق من الإفصاح عن جميع عمليات التأجير التشغيلي وما يرتبط بها فضلاً عن التحقق من شمولية هذا الإفصاح طبقاً للمعيار (IFRS16)، أي يجب على مراقب الحسابات التحقق من الإفصاح عن المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل، والمصروف المتعلق بعقود الإيجار لأصول منخفضة القيمة، وذلك في حالة قيام مراقب الحسابات بمراجعة عمليات التأجير التشغيلي في منشأة العميل أي المنشأة المستأجرة. أما في حالة قيام مراقب الحسابات بمراجعة عمليات التأجير التشغيلي الخاصة بالمنشأة المؤجرة فيجب عليه التحقق من الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير مثل دخل التأجير والدخل المتعلق بمدفوعات عقود الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشراً ومعدل، والتحقق أيضاً من قيام المنشأة المؤجرة بالإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول أنشطتها الإيجارية مثل طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بها وكيفية إدارتها للمخاطر المرتبطة بأي حقوق تحتفظ بها في الأصول محل العقد، ويجب على مراقب الحسابات أيضاً التحقق من قيام المنشأة المؤجرة بتطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ بالنسبة لبنود العقارات والآلات والمعدات المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي، وتطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ ومعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨ ومعيار المحاسبة الدولي رقم ٤٠ ومعيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ للأصول المؤجرة بموجب عقد الإيجار التشغيلي، والتحقق أيضاً من الإفصاح عن تحليل إستحقاق دفعات عقود الإيجار.

#### ٤- تقييم نتائج مراجعة عمليات التأجير التشغيلي:

يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة في جميع جوانبها الجوهرية طبقاً لمتطلبات المعيار IFRS16، ويجب ان يتضمن هذا التقييم الأخذ في الحسبان الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك

المؤشرات على التحيز المحتمل في أحكام الإدارة، وبعد قيام مراقب الحسابات بتقييم نتائج مراجعة عمليات التأجير التشغيلي، فإنه يتوصل الي رأى بشأن مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة ، فإذا خلص مراقب الحسابات الي كفاية ملاءمة الأدلة التي قام بجمعها ، فإنه ينهي اجراءات المراجعة ، ويبدأ في صياغة تقرير المراجعة بالرأى الذي توصل اليه في ضوء هذا التقييم. أما إذا خلص مراقب الحسابات إلى أن هذه الأدلة غير كافية أو غير ملاءمة ، وجب عليه أن يجمع أدلة إثبات أخرى متى كان ذلك ممكناً ، حتى يتمكن من الوصول إلى درجة القناعة المطلوبة لإبداء رأيه في مدى عدالة عرض القوائم المالية.

#### ٥- إصدار تقرير المراجعة عن عمليات التأجير التشغيلي:

حيث يعد تقرير مراقب الحسابات بمثابة وثيقة مكتوبة تصدر عن مراقب الحسابات يشترط فيه توافر المتطلبات العلمية والعملية المتمثلة فى التأهيل العلمى والعملى لمراقب الحسابات ، وإحتفاظ مراقب الحسابات بوجهة نظر مستقلة محايدة حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز أو ضغوط من الإدارة أو أصحاب المصالح، وبذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة المهام المطلوبة في أعمال المراجعة والفحص عن عمليات التأجير التشغيلي.

ومتي توافرت له ضمانات لإبداء الرأى الفنى المحايد الذى يعتد به ويتضمن بإيجاز ما قام به من إجراءات وأساليب المراجعة ومدى الرأى في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة المركز المالى فيما يتعلق بعمليات التأجير التشغيلي، بالإضافة إلى ضرورة تخصيص فقرة من تقرير مراقب الحسابات للإفصاح عن الممارسات المحاسبية المتعلقة بعميل المراجعة، مع ذكر الدوافع في حالة وجودها حتى يكون ذلك بمثابة أداة رقابية على الأداء الإداري لعميل المراجعة.

## القسم الثاني

### اختبار فروض البحث وتحقيق نتائج الدراسة

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتضمن مجتمع وعينة الدراسة ما يلي:

أ- **مجتمع الدراسة:** يشمل مجتمع الدراسة الميدانية كافة المهتمين بعلم المراجعة سواء من الناحية الأكاديمية، أو الناحية التطبيقية؛ ولذلك يتضمن مجتمع الدراسة كافة الأكاديميين المهتمين بالتنظير العلمي لعلم المراجعة في جامعات مصر وهم من أعضاء هيئة التدريس، بالإضافة إلى ذلك يتضمن المجتمع كافة المراجعين الخارجيين والمهتمين بمراقبة حسابات الشركات والمعنيين بذلك في الواقع التطبيقي.

ب- **عينة الدراسة:** حيث أن المجتمع طبقي غير معلوم يتم استخدام نظام العينة

العشوائية الطبقية في اختيار عينة البحث، ويتم الإسترشاد بمعيار عدد الفقرات في قائمة الإستهتبان لغرض إستهتاف عينة البحث، وحيث أن عدد الفقرات في الإستهتبان تبلغ (٤٤) فقرة مطلوب قياس الرأي حولها؛ يتم بناءً على ذلك اختيار عينة مستهدفة تتضمن عدد (١٥٦) مفردة "مستقصى منهم" مقسمة الي فئتين: الفئة الأولى فئة المراجعون، والفئة الثانية فئة الأكاديميون .  
ثانياً: حركة الردود لفئات الدراسة:

يبين الجدول التالي (١) حركة الردود عن الإستثمارات الموزعة.

#### جدول (١)

#### حركة الردود لفئات الدراسة

البيان	الاكاديميون	المراجعون	الاجمالي	نسبة الردود
الإستثمارات الموزعة	٨٠	٨٠	١٦٠	١٠٠%
الإستثمارات المرتدة	٨٠	٧٩	١٥٩	٩٩.٣٧%
الإستثمارات المعيبة	٠٠	٣	٣	١.٨٧%
الإستثمارات الصالحة للتحليل	٨٠	٧٦	١٥٦	٩٧.٥%
نسبة الردود	١٠٠%	٩٥%	٩٧.٥%	

يشير الجدول السابق الي أن نسبة الردود تبلغ ٩٧.٥% وهي نسبة مقبولة تعبر عن محتوى مناسب من الردود يكون صالحا للتحليل والإختبار الإحصائي الوصفي والإستدلالي في اتجاه التحقق من صحة فروض البحث وتعميم النتائج. لاسيما وأن الجدول التالي رقم (٢) يختبر درجة الثبات والصدق الداخلي في تلك الإجابات كما يلي:

### جدول (٢)

#### مستوي الثبات والصدق في الردود

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.774	49

يشير الجدول السابق الي تحليل ألفا كرونباخ والذي يبلغ معاملته ٧٧.٤% يشير الي قوة الثبات والصدق الداخلي في اجابات عينة البحث بما يحقق الإتساق في تلك الإجابات وان معامل الصدق يبلغ (٨٧.٧%) وهو الذي يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات بما يفيد امكانية الإعتماد علي نتائج الدراسة وتعميمها علي مجتمع البحث.

ثالثاً: إعادة صياغة فروض الدراسة:

يتم إعادة صياغة فرض الدراسة كما يلي:

- **الفرض العدمي H0:** ينص على "لا يوجد توافق معنوي ذو دلالة احصائية بين فئات الدراسة بشأن الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16".
- **الفرض البديل H1:** ينص على "يوجد توافق معنوي ذو دلالة احصائية بين فئات الدراسة بشأن الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند

## مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16."

رابعاً: اختبار الفروض:

يتم استخدام الإحصاء الاستدلالي في اختبار فرض البحث وتحقيق نتائج الدراسة .

- اختبار الفرض: الذي ينص على " لا يوجد توافق معنوي ذو دلالة احصائية بين فئات الدراسة بشأن الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16".
- ولاختبار صحة الفرض تستخدم الباحثة تحليل كروسكال – ويلز (Kruskal-Wallis H)؛ لبيان مدى التوافق والإختلاف بين فئات الدراسة بشأن ذلك كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٣)

جدول (٣)  
اختبار صحة الفرض

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	فئات الدراسة	
.787	.073	79.29	76	المراجعون	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي فيما يتعلق بالخصوص بالعمليات المالية التي تخص نشاط التأجير التشغيلي
		77.75	80	الأكاديميون	
			156	Total	
.023	5.132	83.37	76	المراجعون	التحقق من مدى سلامة المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي وما يرتبط بها من عمليات محاسبية
		73.88	80	الأكاديميون	
			156	Total	
.212	1.559	74.53	76	المراجعون	التحقق من سلامة التأكيدات عن كل بند من البنود الجوهرية للقوائم المالية التي تتضمن عمليات تأجير تشغيلي أو تتضمن ارتباط بها
		82.28	80	الأكاديميون	
			156	Total	
.569	.325	76.72	76	المراجعون	تقييم نتائج مراجعة عمليات التأجير



متطلبات المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16 وموقف مراقب الحسابات منها  
أمانى محمد محمد إسماعيل

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	فئات الدراسة	
		80.19	80	الأكاديميون	التشغيلي
			156	Total	
.549	.359	80.05	76	المراجعون	إصدار تقرير المراجعة عن عمليات التأجير التشغيلي
		77.03	80	الأكاديميون	
			156	Total	

• يبين الجدول السابق مدي الفروق المعنوية بين الفئات المعنية بالدراسة فيما يتعلق برأيهم حول الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16 ، حيث يقبل الفرض الإحصائي (البديل) بوجود اتفاق بين فئات الدراسة إذا كانت قيمة (Kruskal-Wallis H) أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوي أكبر من مستوي (0.05) ويرفض هذا الفرض في حالة الإختلاف بين فئات الدراسة.

• ومن خلال مناظرة الجدول السابق يتضح أن جميع قيم (Kruskal-Wallis H) أقل من القيم الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي (0.05) والتي عندها يثبت صحة الفرض البديل الذي ينص على "وجود اتفاق بين فئات الدراسة بشأن الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16".

### القسم الثالث

#### النتائج والتوصيات

#### أولاً : النتائج:

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قامت بها الباحثة يمكن بلورة أهم نتائج الدراسة بشقيها النظري والميداني على النحو التالي:

- هناك عدم إتساق بين المعيار IFRS16 والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، على سبيل المثال لا يوجد إتساق بين المعيار IFRS16 وخاصية الثبات، ويقصد بها الثبات في إستخدام نفس الطرق والسياسات المحاسبية من فترة لأخرى، وهذا المعيار لا تتوافر فيه هذه الخاصية نتيجة إنه لم يوحد شروط تصنيف عقود الإيجار بين المؤجرين والمستأجرين، حيث سمح للمستأجر إعتبار عقد الإيجار في حالة عقود الإيجار قصيرة الأجل وحالة عقود الإيجار منخفضة القيمة عقد إيجار تشغيلي إذا رغب في عدم الرسملة، في حين أن المؤجر يمكنه إعتبار نفس العقد إيجار تمويلي من وجهة نظره. بالإضافة إلى أن عدم توافر خاصية الثبات في المعيار يترتب عليها أيضاً عدم توافر خاصية المقارنة، حيث يصعب المقارنة بين القوائم المالية للشركات المستأجرة والمؤجرة، وأيضاً صعوبة مقارنة القوائم المالية للشركات المستأجرة من فترة لأخرى، وفي النهاية يمكن القول بأن المعيار لا يوفر معلومات ملائمة وموثوق فيها تساعد مستخدميه في إتخاذ القرارات نتيجة إستغلال المستأجر عقود الإيجار من خلال إبرام عقود إيجار قصيرة الأجل وعقود إيجار منخفضة القيمة مع الإستمرار في تجديد العقد مرة أخرى وبالتالي معالجتها كتأجير تشغيلي بهدف الحصول على التمويل خارج الميزانية.

- يجب على مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16 القيام بالآتي:
  - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي فيما يتعلق بالخصوص بالعمليات المالية التي تخص نشاط التأجير التشغيلي.
  - التحقق من مدي سلامة المحاسبة عن عمليات التأجير التشغيلي.
  - التحقق من سلامة التأكيدات عن كل بند من البنود الجوهرية للقوائم المالية التي تتضمن عمليات تأجير تشغيلي أو تتضمن ارتباط بها.
  - تقييم نتائج مراجعة عمليات التأجير التشغيلي.
  - إصدار تقرير المراجعة عن عمليات التأجير التشغيلي.

- يثبت صحة الفرض البديل الذي ينص على " يوجد توافق معنوي ذو دلالة احصائية بين فئات الدراسة بشأن الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند مراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء المعيار IFRS16 ".  
**ثانياً: التوصيات :**

- في ضوء هدف البحث وأهميته، وما خلصت إليه الدراسة النظرية و الميدانية ، توصى الباحثة بما يلي:
  - زيادة وعي مستخدمي القوائم المالية لشركات الإيجار ومعدى تلك القوائم وإدارة شركات الإيجار بأهمية تطبيق متطلبات معيار عقود الإيجار IFRS16 من خلال عقد الدورات التدريبية والندوات العلمية المتخصصة.
  - ضرورة تطوير التأهيل العلمي والعملي لمراقبي الحسابات بما يتلاءم مع متطلبات مراجعة عمليات التأجير التشغيلي.
  - إعداد نشرات تعليمية وتثقيفية للمستثمرين والمحللين الماليين حول متطلبات معيار عقود الإيجار IFRS16 .

- ضرورة إصدار معيار مراجعة دولي أو مصري خاص بمراجعة عمليات التأجير التشغيلي في ضوء IFRS16 . .  
ثالثاً: مجالات البحث المقترحة:
- دراسة أثر معيار عقود الإيجار (IFRS16) على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المصدرة لعقود الإيجار.
- دراسة أثر معيار عقود الإيجار (IFRS16) على نظم التكاليف في الشركات الصناعية.

### المراجع:

- (١) العرابيد، خميس محمد سعيد، (٢٠٢٠)، تحليل العلاقة بين تطبيق معيار عقود الإيجار (المعايير الدولية للتقارير المالية ١٦) والحد من الفجوة التمويلية وانعكاسها على جودة التدفقات النقدية المستقبلية مع دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ص ٣٩.
- 2) Cape, J. (2019). **A study on the possible impact of constructive lease capitalization on selected listed South African companies' financial statements, in light of IFRS 16 leases** (Doctoral dissertation, Faculty of Commerce).
- (٣) عبد العال، إيهاب إبراهيم حامد، (٢٠١٩)، تقييم المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في ظل المعايير المصرية والدولية،  
مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، ص ص ٣١٦-٣١٧.
- 4) IFRS Foundation (2016), **IFRS 16**, accessed at: <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>.
- 5) KPMG. (2016) **IFRS 16 Leases A more transparent balance sheet**, Available online at: <https://www.home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016>.

- 6) Spencer, A. W., & Webb, T. Z. (2015). Leases: A review of contemporary academic literature relating to lessees. *Accounting Horizons*, 29(4), 997-1023.
  - 7) Ey (2016), **Leases: A summary of IFRS 16 and effects**, available on line at:  
<http://www.ey.com/publicccation/vwluAssets/ey-leases-a-summarcy-of-ifrs-16/file/ey-leases-a-summa-ry-of-ifrs-6.pdf>.
  - 8) **International Financial Reporting Standard 16 Leases** ( London, U.K:IFRS Foundation, January 2016) , par 63.
  - 9) Sacarin, M. (2017). IFRS 16 “Leases”–consequences on the financial statements and financial indicators. *The Audit Financier journal*, Vol. 15,No.(145),PP. 114-122.
  - 10) For more Details:
    - International Financial Reporting Standard 16 Leases, **op. cit** , paras:B3-B8.
    - Mazars. (2016).**IFRS 16 what does the future hold for your lease contracts**, available at: <https://www.mazars.com/Home/About-us/News-publications-and-media/Our-publications/IFRS-Publications/IFRS-16-overview>.
  - 11) For more Details:
    - International Financial Reporting Standard 16 Leases, **op. cit** , paras: 84,85,86.
    - Morales-Díaz, J., & Zamora-Ramírez, C. (2018). The impact of IFRS 16 on key financial ratios: a new methodological approach. *Accounting in Europe*, 15(1), 105-133.
  - 12) International Financial Reporting Standard 16 Leases, **op. cit** , paras: 50-88.
- (١٣) محمود، عمرو السيد زكي، (٢٠١٨)، أثر تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٦) عقود الايجار على نفعية المعلومات المحاسبية وقرارات أصحاب المصالح في منشأة

المستأجر، دراسة تجريبية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٢، العدد ٢، ص ٢١٥.

14) International Financial Reporting Standards 16 Leases, **op. cit.**, Appendix A, Defined Terms.

(١٥) المليجي، هشام حسن عواد، الضويحي، عبد الله مطلق فهد، حسن، حنان جابر، (٢٠١٩) "إطار مقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة: دراسة ميدانية" **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ١٠، العدد ٣، ص ص ٨٨٤-٨٨٠.

(١٦) الإتحاد الدولي للمحاسبين، معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥): تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها.

17) International Federation of Accountants (IFAC) (2008), **International Standard on Auditing (ISA) 500, "Audit Evidence Estimates"**, [www.IFAC.org](http://www.IFAC.org).

18) International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2016), ISA No.700, **"Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements"**, Hand Book of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Volume 1, Edition 2016-2017.