



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**Accounting treatments for lease contracts under International
Financial Reporting Standard IFRS 16 in light of the Corona
pandemic (Covid-19)/An exploratory analytical study of the opinions
of a sample of academics and professionals**

Assist. Prof. Dr. Waheed M. Ramo
College of Administration and Economics
University of Mosul
dr.waheedramo@gmail.com

Researcher: Heba salim hussen
College of Administration and Economics
University of Mosul
heba2017_s26@yahoo.com

Abstract:

The research aims to present the challenges and obstacles that faced the application of the International Financial Reporting Standard IFRS 16 "Lease Contracts", especially with regard to addressing the change in payments resulting from the spread of (Covid-19), and for the purpose of achieving the goal of the research, the researchers relied on the inductive approach using the descriptive method through dependence. On what is available from Arab and foreign sources, as well as on the deductive approach by relying on the analytical method by analyzing the results of a questionnaire that was distributed to a sample of academics and professionals using the statistical program SPSS, and the research concluded that the spread of (Covid-19) as an epidemic And a global pandemic created a complexity in the application of IFRS 16 requirements, and the researchers recommended exempting tenants from assessing changes in payments resulting from the (Covid-19) pandemic, as it was an amendment to the lease contract, according to the proposal of the International Accounting Standards Board.

Keywords: International Financial Reporting Standard IFRS 16 Lease Contracts, Lease Contracts concessions, COVID-19.

المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS16 في ظل جائحة كورونا (كوفيد-19) دراسة تحليلية استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين

الباحثة: هبة سالم حسين
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

أ.م.د. وحيد محمود رمو
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

يهدف البحث إلى طرح التحديات والمعوقات التي واجهت تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 "عقود الإيجار" خاصة فيما يتعلق بمعالجة التغير في الدفعات الناتج عن انتشار (كوفيد-19)، ولغرض تحقيق هدف البحث اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الوصفي من خلال الاعتماد على ما هو متاح من مصادر عربية واجنبية، كما اعتمدا على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل نتائج استمارة استبانة تم توزيعها على عينة من الأكاديميين والمهنيين باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وتوصل البحث إلى إن انتشار (كوفيد-19) بصفته وباء وجائحة عالمية اوجد تعقيد في تطبيق متطلبات IFRS 16، وأوصى الباحثان بإعفاء المستأجرين من تقييم التغيرات في الدفعات الناتج عن جائحة (كوفيد-19) إذ ما كانت تعديلا لعقد الإيجار ووفقاً لما جاء في اقتراح مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: معيار التقارير المالية الدولية 16 عقود الإيجار، امتيازات عقود الإيجار، (كوفيد-19).

المقدمة

تعد المحاسبة إحدى أهم النظم في الوحدات الاقتصادية لكونها نتاجاً لبيئتها تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة ببيها، ولقد واجهت ومازالت تواجه الكثير من التحديات، مما يجعلها في حالة سباق مع جميع التغيرات التي تظهر في بيئتها لمواكبتها، وقد كان لانتشار كوفيد-19 الأثر الكبير الذي يمتد إلى جميع مناحي الحياة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، فمنذ نهاية العام (2019) وإلى غاية وقتنا الحالي كان لانتشار الفيروس السريع بصفته وباء وجائحة عالمية لم توقعها حدود أو تبعدها مسافات الكثير من الخسائر المالية والأزمات الاقتصادية (مع العلم ان هناك عدد من الصناعات قد ازدهرت بالمقابل).

وباعتبار المحاسبة أحد أهم النظم التي تعالج المشاكل وتقدم الحلول على المستوى الاقتصادي، فضلاً عن ارتباط مهنة المحاسبة بخاصية التغيير لكونها علماً يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة به، فلن نقف وتأخذ موقف المتفرج العاجز، فقد وضعت المؤسسات المحاسبية المهنية الدولية لكونها المحرك الأساسي للمحاسبة مسودات وناقشت هذه المشاكل والعراقيل المستحدثة لإيجاد الحلول المناسبة وضمن المدى الملائم.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً. منهجية البحث:

١. مشكلة البحث: أدى انتشار جائحة (كوفيد-19) إلى وضع العديد من العقبات والتحديات في وجه الوحدات الاقتصادية، وهذا بدوره أحدث تعاون فيما بين المؤجرين والمستأجرين وتدخل من قبل

الحكومة الذي نتج عنه تغيرات في دفعات الإيجار، كما قد يكون تطبيق متطلبات IFRS 16 عقود الإيجار على هذه التغييرات معقداً في ضوء التحديات التي تواجه العديد من الوحدات أثناء الجائحة، وبناءً على ما سبق يمكن طرح مشكلة البحث بتساؤلين وهما:

أ. ما هي التحديات التي واجهت تطبيق المعيار في ظل انتشار جائحة (كوفيد-19) وهل يتطلب تغير دفعات الإيجار بسبب انتشار جائحة كورونا (كوفيد-19) إعادة النظر في معيار الإبلاغ المالي الدولي "عقود الإيجار" IFRS 16؟

ب. هل تعد المعالجات المحاسبية عن التغيرات في دفعات الإيجار (امتيازات الإيجار) مناسبة وفقاً

لإرشادات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 "عقود الإيجار". في ظل انتشار (كوفيد-19)؟

٢. أهمية البحث: تجدر الدراسة أهميتها بالوقوف على التحديات والمعوقات التي واجهت المعالجات المحاسبية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 "عقود الإيجار" لمواجهة جائحة (كوفيد-19) لما أحدثته من حالات استثنائية لم يتطرق إليها المعيار 16 وذلك لغرض مناقشتها والعمل على إيجاد الحل الأكثر ملائمة لهذه الاستثناءات وبما يتناسب مع قواعد ومبادئ المحاسبة الأساسية.

٣. هدف البحث: يهدف البحث إلى طرح التحديات والمعوقات التي واجهت تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 "عقود الإيجار" خاصة فيما يتعلق بمعالجة التغير في الدفعات الناتج عن انتشار (كوفيد-19).

٤. فرضية البحث: يستند البحث على فرضية رئيسة مفادها: هناك فروق معنوية لآراء المستقصى منهم حول التعديلات والمعالجات المحاسبية لعقود الإيجار بموجب معيار التقارير المالية الدولي IFRS 16 "عقود الإيجار" في ظل جائحة (كوفيد-19).

٥. منهج البحث: اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الوصفي من خلال الاعتماد على ما هو متاح من مصادر عربية واجنبية، كما اعتمد الباحثان على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل نتائج استمارة استبانة تم توزيعها على عينة من الأكاديميين والمهنيين باستخدام الأساليب الإحصائية أهمها برنامج SPSS.

٦. عينة البحث: تضمنت عينة البحث مجموعة من الأكاديميين والمهنيين في العراق وبلغت عينة الدراسة 100 فرد تم استجابتهم للإجابة على الاستبيان (93 من الكادر الأكاديمي من مختلف جامعات العراق و7 أفراد من المحاسبين القانونيين).

ثانياً. الدراسات السابقة:

❖ دراسات سابقة عربية:

١. دراسة (محمد وجبير، ٢٠٢٠): هدفت الدراسة الى معرفة الدور الذي يمارسه معيار الإبلاغ المالي رقم 16 في اجراء التغير المناسب في الممارسات المحاسبية بالشكل الذي يعكس الجوهر الاقتصادي لها وذلك من خلال تطبيق إطار مقترح متمثل برسمة عقود الإيجار في القوائم المالية لعينة من الشركات العراقية للفترة المالية من 2010-2015.

توصلت الدراسة إلى إن معيار الإبلاغ المالي رقم 16 جاء لوصف مشروع التقارب بين FASB و IASB في توحيد الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الإيجار وجهود المجلسين لوضع معايير للمحاسبة عن عقود الإيجار فضلاً عن الشروط الصارمة لرسملة عقود الإيجار والتي غطت التي غطت على المرونة الكبيرة بموجب المعايير السابقة، واوصت الدراسة بضرورة العمل على إلزام الوحدات الاقتصادية بالتحضير المبكر لتطبيق المعيار IFRS 16 من

خلال قيامها بإعادة تصنيف وترتيب موجوداتها ومطلوباتها بحسب متطلبات المعيار الجديد مما يساعد على إظهار الصورة الحقيقية للقوائم للوحدات الاقتصادية.

٢. دراسة (محمود وحسين، ٢٠٢٠): هدفت الدراسة إلى بيان تداعيات الأزمات وقضايا المجتمع المستحدثة في ممارسات العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية، ومن هذه القضايا الأحداث الطارئة التي تفاقمت في مطلع العام 2020 ممثلة بانتشار فيروس كورونا وأثاره التي انعكست في ممارسات المحاسبة كمهنة، إلى جانب القواعد والإجراءات المحاسبية المعتمدة، ولعل أهم تلك الإجراءات ما يتعلق بالاعتراف والإفصاح عن الأحداث اللاحقة ضمن المعيار (IAS10)، إذ تم اعتبار تلك الآثار على أنها أحداث غير قابلة للتعديل بالنسبة للتقارير المالية المعدة في 11/كانون الأول 2019 باعتبار أن انتشار الجائحة لم تكن معلومة ذات تأثير في تاريخ إعداد هذه التقارير، ومن جانب آخر تم تناول مدى إلزامية تبني المعيار (IFRS9) بالاستناد على القيمة العادلة. توصلت الدراسة إلى:

أ. إن لتداعيات تفشي جائحة (كوفيد-19) تأثير كبير في اقتصاد العالم وفي أداء الشركات، ولهذا التأثير انعكاساته المستقبلية إلى جانب الاضرار الفعلية التي أوقعتها والتأثير المباشر وغير المباشر على العديد من الممارسات المحاسبية لشركات الأعمال.
ب. اعتبار الأحداث الناتجة عن تداعيات الجائحة ضمن التقارير المالية المعدة في 2019/12/31 على أنها أحداث غير قابلة للتعديل وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي (IAS10)، ورغم ذلك كان هناك توجهات بضرورة الإفصاح عن البنود غير المعدلة والتي ستتأثر بشدة بالآثار الاقتصادية الناشئة عن تداعيات (كوفيد-19) مستقبلاً واعتبارها أحداث قابلة للتعديل ضمن التقارير المالية في 2020/12/31.

❖ دراسات سابقة اجنبية:

١. دراسة (El-Mousawi & Kanso, 2020): تناولت الدراسة تأثير جائحة كورونا على إعداد التقارير المالية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في لبنان، وذلك من خلال طرح استبيان تم توزيعه على عينة من مجتمع المحاسبين القانونيين المعتمدين في لبنان، وتكونت العينة من 300 ممارس للمهنة استجاب 221 منهم.

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

أ. إن تفشي كورونا كان له تأثير كبير على التقارير المالية للشركات وفقاً لآراء المحاسبين القانونيين في لبنان، بناءً على ذلك ستكون بعض الآثار المترتبة على تفشي المرض واضحة في وقت لاحق من عام 2020 بينما قد لا يكون البعض الآخر واضحاً على المدى القصير.
ب. إن هناك شكوكاً حول ما إذا كانت المؤسسات قادرة على الاستمرار أم لا بسبب تفشي المرض وبالتالي يوصون بضرورة تضمين عناصر جديدة في ملاحظات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تعترف بالتغيرات المحتملة التي قد تحدث نتيجة لتفشي المرض وتؤثر على التقارير المالية.
ج. إن إعداد القوائم المالية المؤقتة أمر لا بد منه للمؤسسات للإبلاغ عن الآثار المترتبة على تفشي (كوفيد-19)، إلى جانب الإفصاح المستمر عن جميع المعلومات ذات الصلة حول جميع الأحداث التي مرت بها المؤسسات خلال الفترة المبلغ عنها، علاوة على ذلك من المهم مراجعة تحليل المخاطر والشكوك الرئيسية التي تساعد في إجراء الإفصاحات المطلوبة باستمرار.

المحور الثاني: المعالجات المحاسبية لمعيار IFRS 16 في ظل جائحة كورونا

اولاً. نبذه عن جائحة كورونا: شهد العالم العديد من الأزمات التي تزامنت مع ظهور الاوبئة والجوائح في العديد من العصور المختلفة ومع الالفية الثانية وظهر (كوفيد-19) زاد الامر تعقيداً نتيجة الخطر الذي الحقه بالمجتمع الدولي من نواحي صحية واقتصادية اجتاحت العالم باسره، واطلاق صفة جائحة عليه بسبب انتشاره الى قارات العالم وخروجه عن السيطرة حيث ظهر (كوفيد-19) بحسب التسمية التي أطلقته عليه منظمة الصحة العالمية في أواخر ديسمبر 2019 في مدينة ووهان في سوق لبيع الحيوانات بالتحديد وانتشر بسرعة بعدها، بعد ذلك فرضت السلطات الصينية حجراً على مدينة (ووهان)، وأغلقت سائر أنحاء مقاطعات اخرى في الأيام التالية، وبلغ الوباء ذروته في الصين بين 23 كانون الثاني و2 شباط حيث بدأ عدد الإصابات اليومية يتراجع بعدها بحسب منظمة الصحة العالمية، من جهة أخرى ان الأزمة الصحية الناتجة من انتشار الامراض تتحول بسرعة الى ازمة اقليمية ثم دولية، ونلاحظ بأنه سرعان ما وضعت منظمة الصحة العالمية الخطط لمواجهة هذه الجائحة وحشدت الجهود من الاطباء والفرق الصحية لتقديم العون لدول العالم المختلفة للحد من تفاقم الأزمة الصحية والتقليل من مخاطرها.

شكل (كوفيد-19) تهديداً عالمياً وذلك بسبب انتشاره الواسع، اذ فرض على أغلب دول العالم اتخاذ إجراءات استثنائية في محاولة تحجيم انتشاره، الذي أعلنته منظمة الصحة العالمية "جائحة ووباء عالمياً" في 11 مارس 2020 ويُشكل هذا الوباء العالمي خطراً، اذ اصاب اكثر من 168 دولة حول العالم، حتى جعلها تفرض اجراءات حظر تجول وايقاف الرحلات الجوية بين البلدان مع حملات توعية كبيرة وذلك لتقليل حجم الاصابات بعد تفشي المرض واصابة اكثر من نصف مليون شخص فيه بعد توصيات الاطباء بذلك، وعملت الحكومة العراقية بمشاركة وزارة الصحة والبيئة بمديرياتها ومؤسساتها مع دول العالم على اتخاذ تدابير وإجراءات احترازية للحد من انتشاره، وشكلت لجنة عليا خاصة بذلك بغية التعاطي النوعي الفعال مع مستجدات (كوفيد-19)، واتخذت اللجنة مجموعة من الإجراءات والاحتياطات والقرارات (كفرض حظر التجول واجراءات لمنع التجمعات واغلاق المراكز التجارية واغلاق الحدود، إيقاف الرحلات الجوية، إعادة العراقيين المقيمين في الخارج)، للتعامل مع هذه الجائحة وفي ظل قراءات طبية للمستجدات الدولية في التعامل مع هذه الجائحة (العنزي، ٢٠٢٠: ٤٦٢-٤٨٦).

ويرى الباحثان إن التحدي الأكبر لإدارة هذه الجائحة هو بإيجاد التوازن لمعادلة فرض حظر التجوال لتقليل عدد الاصابات وبين فتح الحظر لممارسة الحياة اليومية لاسيما في الدول التي تكون نسبة الطبقة العاملة فيها كبير والتي تكون معيشتها على قوتها اليومي.

ثانياً. نبذه عن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 "عقود الإيجار": اصبح المعيار IFRS16 (عقود الإيجار) ساري المفعول على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 2019/1/1، يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار، والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات وتعطي هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٨)، ويحدد IFRS16 المحاسبة عن التغييرات في مدفوعات الإيجار خلال مدة العقد، ويحدد المعيار متطلبات التغييرات في مدة الإيجار وتقييم خيار

شراء الأصل الأساسي، كما يحدد المعيار متطلبات التغييرات في مدفوعات الإيجار الناتجة عن التغيير في المبالغ المتوقع دفعها بموجب ضمانات القيمة المتبقية أو في مؤشر أو معدل مستخدم لتحديد مدفوعات الإيجار، وبخلاف ذلك فإن المحاسبة التي يتطلبها IFRS 16 للتغيير في مدفوعات الإيجار تعتمد على ما إذا كان هذا التغيير يفي بتعريف تعديل عقد الإيجار (2: IFRS, 2020)، ويعرّف IFRS 16 تعديل عقد الإيجار بأنه تغيير في نطاق عقد الإيجار، أو مقابل (عوض) عقد إيجار، ولم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار (على سبيل المثال، إضافة أو إنهاء حق الاستخدام واحد أو أكثر من الأصول الأساسية أو تمديد أو تقصير مدة عقد الإيجار التعاقدية) (Deloitte, 2020: 1).

ثالثاً. التعقيبات التي واجهت معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 "عقود الإيجار في التطبيق أثناء جائحة (كوفيد-19): أدى انتشار جائحة كورونا (كوفيد-19) بصفة وباء وجائحة عالمية إلى وضع العديد من العقبات والتحديات وفي وجه الكيانات الاقتصادية، وهذا بدوره أحدث تعاون فيما بين المؤجرين والمستأجرين وتدخل من قبل الحكومة الذي نتج أو من المتوقع إن ينتج عنه تغييرات في دفعات الإيجار، كما قد يكون تطبيق متطلبات IFRS 16 عقود الإيجار على هذه التغييرات معقداً في ضوء التحديات التي تواجه العديد من الكيانات أثناء الجائحة، وقبل الدخول في تفاصيل المشكلة التي يواجهها IFRS 16 الناشئة عن (كوفيد-19) سوف نتكلم المعيار IFRS 16 بشي من الأيجار.

يستخدم معيار الإبلاغ المالي 16 المتعلق بالإيجارات نموذج حق الاستخدام في تصنيف عقود الإيجار والمحاسبة عنها والزم الشركات بتصنيف إيجاراتها كإيجارات تمويلية وبالتالي الاعتراف بالأصل والالتزام المترتب على الإيجار في القوائم المالية، يعترف المستأجر في بداية مدة العقد بالأصل المستأجر في جانب الموجودات ويصنف كأصل مع حق الانتفاع أو الاستخدام ويتم الاعتراف بالالتزام المترتب على الإيجار في جانب المطلوبات، ويتم الاعتراف بالأصل المستخدم في بداية العقد بقيمة الالتزام المترتب على الإيجار مضافاً إليه أية تكاليف مباشرة يتحملها المستأجر...، أما بالنسبة للالتزامات المترتبة يتم الاعتراف بها في بداية الإيجار بالقيمة الحالية للدفعات المترتبة على العقد ويستخدم المستأجر في احتساب القيمة الحالية معدل الخصم الوارد في اتفاقية الإيجار إن وجدت أو سعر الاقتراض الإضافي للمستأجر بتصرف عن (محمد وجبير، ٢٠٢٠: ٢٠٨).

المحاسبة المناسبة لتعديل الترتيبات التعاقدية، على سبيل المثال تخفيض أو تأجيل مدفوعات الإيجار الممنوحة من قبل المؤجر للمستأجر

وفيما يتعلق بالمشاكل والتعقيبات التي واجهت المعيار 16 الدولي (عقود الإيجار) فأنها تظهر نتيجة إعادة النظر بالعقود بسبب الجائحة وما يترتب عليها من آثار اقتصادية وها ما تم التأكيد عليه من خلال الإشارة إلى أهم الاعتبارات والقضايا التي كان لجائحة كورونا تأثير عليها حيث أشار (Deloitte, 2020: 4) إلى "إن هناك عدد من المجالات الأخرى في البيانات المالية التي قد تتأثر بـ (كوفيد-19)، بما في ذلك المحاسبة المناسبة لتعديل الترتيبات التعاقدية، على سبيل المثال تخفيض أو تأجيل مدفوعات الإيجار الممنوحة من قبل المؤجر للمستأجر".

فقد يعيد المؤجر والمستأجر التفاوض بشأن شروط عقد الإيجار نتيجة لـ جائحة كورونا، أو قد يمنح المؤجر المستأجر تنازلاً من نوع ما فيما يتعلق بمدفوعات الإيجار، وفي بعض الحالات

قد يتلقى المؤجر تعويضاً من الحكومة المحلية كحافز لتقديم مثل هذه الامتيازات وهذا هو السائد بشكل خاص في صناعة التجزئة، ويجب أن يأخذ كل من المؤجرين والمستأجرين في الاعتبار متطلبات IFRS 16 "عقود الإيجار" وما إذا كان ينبغي احتساب الامتياز على أنه تعديل لعقد الإيجار (PWC, 2020). وتشمل امتيازات الإيجار المقدمة إجازات الإيجار أو تخفيضات الإيجار لفترة من الزمن والتي ربما يتبعها زيادة مدفوعات الإيجار في الفترات المستقبلية، ويحتوي IFRS 16 بالفعل على المتطلبات التي تتناول المحاسبة عن امتيازات الإيجار هذه ومع ذلك فإن تطبيق هذه المتطلبات على حجم كبير محتمل من امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) قد يكون معقداً لا سيما في ضوء العديد من التحديات الأخرى التي يواجهها أصحاب المصلحة أثناء الجائحة، وينشأ التعقيد في تطبيق المتطلبات بطريقتين رئيسيتين: (2: IFRS, 2020) و(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠: ١٥-١٦) و (2: Deloitte, 2020)، و(الجبلي، ٢٠٢٠: ١١٤٥-١٢٢٩):

١. تقييم ما إذا كانت الامتيازات الإيجارية تعد تعديلات على عقود الإيجار.
 ٢. تطبيق المحاسبة المطلوبة لامتيازات الإيجار التي هي تعديلات على عقود الإيجار.
- والتفاصيل كما يلي:

١. **تقييم ما إذا كانت امتيازات الإيجار هي تعديلات عقد الإيجار:** لحساب امتياز الإيجار بتطبيق IFRS 16 تقوم الوحدة الاقتصادية بتقييم ما إذا كان امتياز الإيجار هو تعديل لعقد الإيجار، ويتضمن ذلك تحديد ما إذا كان هناك تغيير في مقابل عقد الإيجار كما هو محدد في IFRS 16 وليس بالضرورة أن يؤدي التغيير في المدفوعات إلى تغيير في المقابل، على سبيل المثال قد يتم تخفيض المدفوعات ثم تزداد بشكل متناسب في فترات لاحقة بطريقة تعني أن المقابل الإجمالي لعقد الإيجار لم يتغير، بالإضافة إلى تقييم إذا كان التغيير في المقابل الناشئ عن الامتياز جزءاً من الأحكام والشروط الأصلية لعقد الإيجار وفي حالة كان التغيير جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار فإن التغيير لا يعد تعديلاً لعقد الإيجار، كما إن انتشار الامتيازات الإيجارية أثناء جائحة (كوفيد-19) يجعل هذا التقييم صعباً من ناحيتين:

- أ. قد تحتاج المؤسسات إلى تقييم حجم كبير من العقود لتحديد ما إذا كان كل امتياز إيجار يعد تعديلاً لعقد الإيجار.
- ب. قد يكون التقييم نفسه صعباً على سبيل المثال قد يحتوي عقد الإيجار أو القانون أو اللوائح المعمول بها على بنود مثل القوة القاهرة والتي تم تطويرها دون التفكير في جائحة (كوفيد-19)، وبالتالي قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت امتيازات الإيجار المعروضة أو التي تم تفويضها من قبل الحكومة تقع ضمن نطاق هذه البنود.

٢. **تطبيق متطلبات المحاسبة اللازمة لامتيازات الإيجار التي هي تعديلات على عقود الإيجار:** إذا نتج عن امتياز الإيجار تعديل عقد الإيجار سيقوم المستأجر بتحديد معدل خصم جديد، ويعيد قياس التزام الإيجار ليعكس مدفوعات الإيجار المعدلة باستخدام معدل الخصم المعدل (الجديد)، هذه المحاسبة ليست مرهقة للغاية لتعديل عقد الإيجار الفردي ومع ذلك فإن هذه المحاسبة عن حجم امتيازات الإيجار الناشئة عن جائحة (كوفيد-19) قد يعني أنها ستشغل موارد الوحدة الاقتصادية في وقت من المحتمل أن يكون لدى المستأجرين مخاطر أخرى أكثر أهمية للتعامل معها ناشئة عن الجائحة.

بالإضافة إلى ما ذكر سابقاً من صعوبات تقوم العديد من الكيانات في الفترة (2019-2020) بالتزامن مع انتشار الجائحة، بإعداد بياناتها المالية السنوية الأولى التي تطبق

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16، وكان من المتوقع أن تكون السنة الأولى لتطبيق متطلبات IFRS 16 صعبة ومكلفة بالنسبة للمستأجرين الذين لديهم كميات كبيرة من عقود الإيجار، وبالتالي فإن التحديات الناشئة عن جائحة (كوفيد-19) تظهر على رأس فترة صعبة بالفعل لمحاسبة المستأجر (IFRS, 2020: 4).

ويذكر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أنه قد يكون من الصعب للغاية على الكيانات تحديد ما إذا كانت امتيازات الإيجار هي تعديلات على عقود الإيجار وذلك تحسباً للكميات الكبيرة من عقود الإيجار التي سيتم منح امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) لها، كما أن تطبيق المتطلبات على كل عقد متأثر قد يكون مكلفاً ومعقداً للكيانات (FASB, 2020: 2).

يؤيد الباحثان ما طرح سابقاً من آراء بخصوص التعديلات التي تواجه معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 "عقود الإيجار في التطبيق إثناء جائحة (كوفيد-19)، وتشكل المشكلة الأولى (تقييم ما إذا كانت امتيازات الإيجار هي تعديلات عقد الإيجار) تحدي أكبر من المشكلة الثانية، لأنه وكما ذكر سابقاً ليس بالضرورة أن يؤدي التغيير في المدفوعات إلى تغيير في المقابل فقد يتم تخفيض المدفوعات ثم تزداد بشكل متناسب في فترات لاحقة بطريقة تعني أن المقابل الإجمالي لعقد الإيجار لم يتغير وبالتالي لا يعد هذا التغيير تعديلاً لعقد الإيجار

رابعاً. اعتبارات تقييم التغيرات في الدفعات: من جانب آخر هناك اعتبارات يجب أخذها في الحسبان عند تطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي 16 لتحديد (تقييم) إذا ما كان امتياز الإيجار يعد تعديلاً لعقد الإيجار (FASB, 2020: 2):

أ. هل هناك تغيير في نطاق عقد الإيجار.

ب. هل هناك تغيير في مقابل عقد الإيجار.

ج. هل التغيير في النطاق أو المقابل جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار.

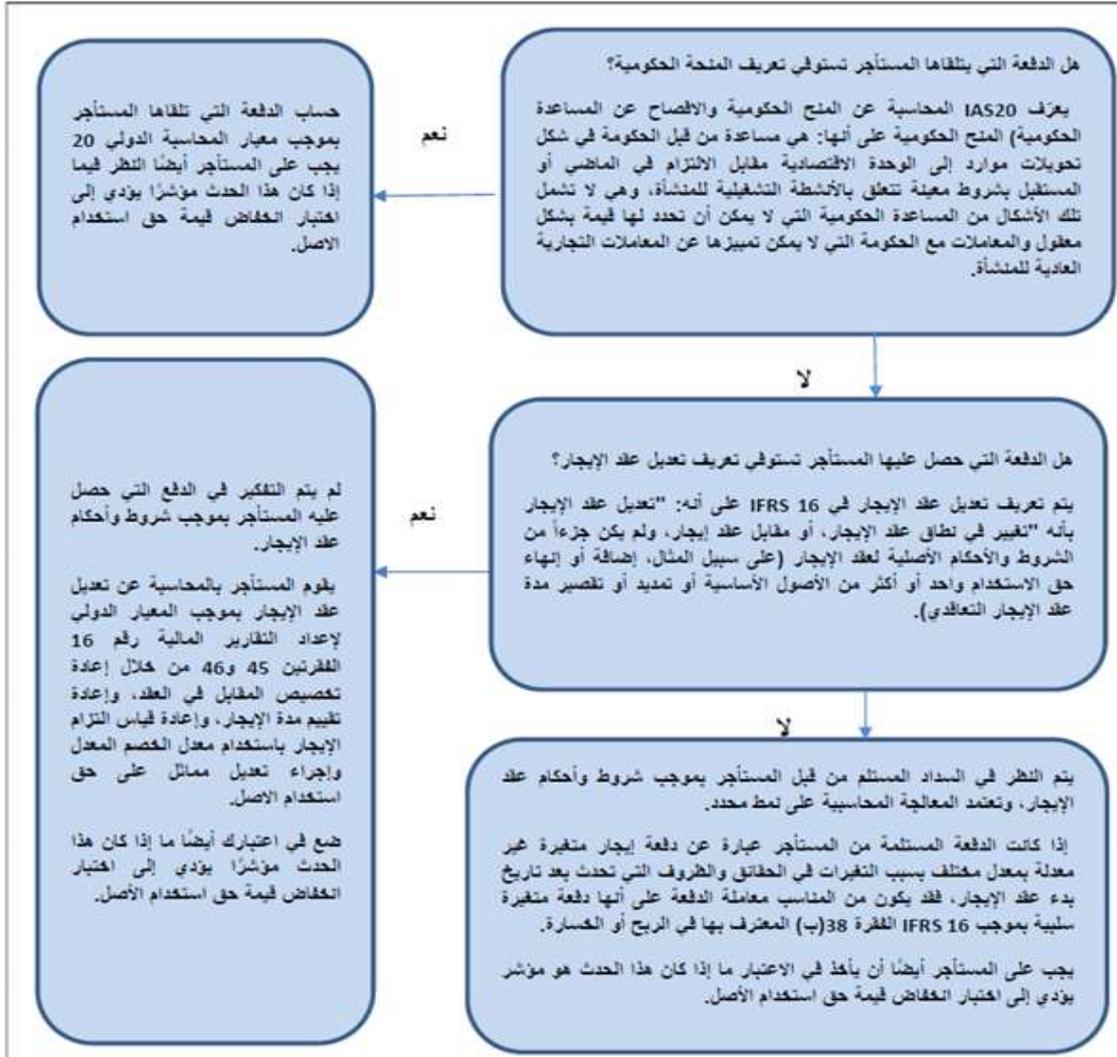
وفيما يلي شرح لكل من النقاط السابقة وكيفية تحديدها وكما يلي:

١. **التغير في نطاق عقد الإيجار:** عند تقييم ما إذا كان هناك تغيير في نطاق عقد الإيجار تدرس الوحدة الاقتصادية ما إذا كان هناك تغيير في حق الاستخدام الذي تم نقله إلى المستأجر بموجب العقد، والتغيير في نطاق عقد الإيجار يشمل إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول الأساسية أو تمديد أو تقصير مدة عقد الإيجار (IFRS, 2020)، ولكن لا تعتبر اجازة الإيجار أو تخفيض الإيجار وحده تغييراً في نطاق عقد الإيجار (Deloitte, 2020: 2)

٢. **تغيير في مقابل عقد الإيجار:** وعند تقييم ما إذا كان هناك تغيير في مقابل عقد الإيجار تأخذ الوحدة الاقتصادية في الاعتبار التأثير الكلي لأي تغيير في مدفوعات الإيجار، على سبيل المثال إذا لم يتم المستأجر بسداد مدفوعات الإيجار لمدة ثلاثة أشهر فيمكن زيادة مدفوعات الإيجار للفترة اللاحقة بشكل متناسب بطريقة تعني أن مقابل عقد الإيجار لم يتغير، وإذا لم يكن هناك أي تغيير في نطاق عقد الإيجار أو مقابل عقد الإيجار فلا يوجد تعديل في عقد الإيجار (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠: ١٧).

٣. **التغيير في النطاق أو المقابل جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار:** أما إذا كان هناك تغيير في نطاق أو مقابل عقد الإيجار فإن الوحدة الاقتصادية تأخذ في الاعتبار ما إذا كان هذا التغيير جزءاً من البنود والشروط الأصلية لعقد الإيجار، حيث تطبق الوحدة الاقتصادية الفقرة 2 من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 وتأخذ في الاعتبار كل من شروط وأحكام العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة قد تشمل الحقائق والظروف ذات الصلة العقد أو التشريع أو غيره

من القوانين أو اللوائح السارية على عقود الإيجار (الجبلي، ٢٠٢٠: ١١٤٥-١٢٢٩)، على سبيل المثال قد تحتوي عقود الإيجار أو القانون أو اللوائح المعمول بها على بنود تؤدي إلى تغييرات في المدفوعات في حالة حدوث أحداث أو ظروف معينة، قد يكون الإجراء الحكومي (مثل المطالبة بإغلاق متاجر البيع بالتجزئة لفترة من الوقت بسبب فيروس كورونا) ذا صلة بالتفسير القانوني للبنود مثل القوة القاهرة التي كانت موجودة في العقد الأصلي أو في القانون أو اللوائح المعمول بها، وتعتبر التغييرات في مدفوعات الإيجار التي تنتج عن بنود في العقد الأصلي أو في القانون أو اللوائح المعمول بها هي جزء من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار حتى لو كان تأثير تلك البنود ناشئة عن حدث مثل جائحة (كوفيد-19) لم يتم التفكير فيه مسبقاً في مثل هذه الحالة لا يوجد تعديل على عقد الإيجار لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 (IFRS, 2020: 22). واخيراً وفي حالة كان التغيير في مدفوعات الإيجار ناتجاً عن تعديل عقد الإيجار، فإن المستأجر يطبق الفقرات من 44 إلى 46 من المعيار الدولي رقم 16 ويطبق المؤجر الفقرات 79-80 أو الفقرة 87 من المعيار الدولي رقم 16 (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠: ١٧)، والشكل رقم (1) يوضح تقييم الدفعات المستلمة من قبل المستأجر:



الشكل (1): تقييم الدفعات المستلمة (أو القابلة للاستلام) من قبل المستأجر

Source: EY, COVID-19: Considerations for financial reporting in Pakistan, (2020), 19.

- كما أن هناك اعتبارات محاسبية إضافية مستمدة من التغييرات في مدفوعات الإيجار التي يجب على الكيانات أن تأخذها في الاعتبار:
١. **التغييرات في المدفوعات التي لا تعد تعديلات عقد الإيجار:** إذا لم ينتج عن التغيير في مدفوعات الإيجار تعديل عقد الإيجار فسيتم حساب هذا التغيير عموماً على أنه دفعة إيجار متغيرة وفي هذه الحالة يطبق المستأجر الفقرة 38 من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 ويعترف عموماً بتأثير امتياز الإيجار في الربح أو الخسارة.
 ٢. **إنهاء (إطفاء) التزام الإيجار الجزئي:** إذا أدى التغيير في مدفوعات الإيجار إلى إنهاء جزء من التزام المستأجر المحدد في العقد (على سبيل المثال يتم إعفاء المستأجر قانوناً من التزامه بإجراء مدفوعات محددة على وجه التحديد)، فإن المستأجر سيأخذ في الاعتبار ما إذا يتم استيفاء متطلبات إلغاء الاعتراف بجزء من التزام الإيجار بتطبيق الفقرة 1.3.3 من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 الأدوات المالية (6: Deloitte, 2020).
 ٣. **انخفاض قيمة الأصول:** ينطبق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (انخفاض قيمة الأصول) في تحديد ما إذا كانت حق استخدام الأصل (للمستأجرين) وبنود الممتلكات والآلات والمعدات الخاضعة لعقد إيجار تشغيلي (للمؤجرين) قد انخفضت قيمتها، ومن المحتمل أن تشير الظروف التي أدت إلى الحصول على امتيازات الإيجار نتيجة لوباء (كوفيد-19) إلى احتمال تعرض الأصول للتلف، على سبيل المثال قد يكون فقدان المكاسب خلال الفترة التي يغطيها امتياز الإيجار مؤشراً على انخفاض قيمة حق استخدام الأصل ذي الصلة وبالمثل يمكن أن تؤثر الآثار طويلة المدى لوباء (كوفيد-19) على الأداء الاقتصادي المستمر المتوقع لحق استخدام الأصل.
- من جانب آخر سيحتاج المؤجرون أيضاً إلى مراعاة المتطلبات الخاصة بإلغاء اثبات جزء من التزام عقد الإيجار المعمول بها وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 (الأدوات المالية)، على سبيل المثال عند المحاسبة عن أي انخفاض في قيمة عقود الإيجار المدينة (23: IFRS, 2020).
- خامساً. استجابة كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):**
- بعد التطرق للصعوبات التي واجهتها جهة تطبيق متطلبات المعيار IFRS16 ومتطلبات تقييم إذ ما كانت امتيازات عقد الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) تعد تعديلاً لعقد الإيجار سنتطرق إلى استجابة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) (International Accounting Standards Board-IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board-FASB):، حيث أوصى المجلس (IASB) من خلال ورقة عمل نشرها في إبريل لعام 2020 بالقيام بعدد من التعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16 وكما يلي (20: IFRS, 2020):

١. إعفاء المستأجرين من تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار المتعلق بـ (كوفيد-19) يعد تعديلاً لعقد الإيجار.
٢. مطالبة المستأجرين الذين يطبقون الإعفاء حساب امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) كما لو لم تكن تعديلات إيجار، ويرى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بان الإعفاء الموصوف قد يتطلب من المستأجر أن يحاسب أي امتياز إيجار متعلق بفيروس كورونا المستجد يُطبق الإعفاء عليه كما لو أن امتياز الإيجار هذا لم يكن تعديلاً لعقد الإيجار، ولن يسمح الإعفاء باحتساب امتياز الإيجار هذا كتعديل لعقد الإيجار لأنه:

 - أ. سيكون من الأسهل على مستخدمي القوائم المالية وغيرهم فهم ما إذا كانت جميع المؤسسات التي تطبق الإعفاء تستخدم نفس المحاسبة.
 - ب. من غير المحتمل أن تختار الوحدة الاقتصادية التي تطبق الإعفاء حساب امتيازات الإيجار كتعديلات عقد الإيجار، وبالتالي فإن السماح بطريقتين للمحاسبة يمكن أن يجعل الإعفاء معقداً بلا داع مقابل فائدة قليلة.
 ٣. مطالبة المستأجرين الذين يطبقون الإعفاء بالإفصاح عن هذه الحقيقة.
 ٤. مطالبة المستأجرين تطبيق الإعفاء بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 8، ولكن لا تطلب منهم إعادة صياغة أرقام الفترة السابقة وبدلاً من ذلك يقوم المستأجر بالاعتراف بأي فرق ناشئ عن التطبيق المبدئي للتعديل في فتح الأرباح المحتجزة (أو أي مكون آخر من حقوق الملكية حسب الاقتضاء) في فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق المبدئي.

كما كان لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) استجابة حول موضوع امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) واقترح تعديلاً على محاسبة المستأجر وكما موضح في الجدول التالي:

الجدول (١): مختصر لمقترح تعديل على IFRS 16 المقدم من قبل FASB في ظل الجائحة

التعديل المقترح	الشرح
إعفاء مقترح	<p>يمكن للمجلس أن يمنح المستأجرين إعفاء من تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار المرتبط بـ (كوفيد-19) يعد تعديلاً لعقد الإيجار، مما يتطلب من المستأجرين تطبيق الإعفاء على حساب امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) كما لو لم تكن تعديلات على الإيجار، وعند القيام بذلك سيُطبق المستأجر أيضاً الفقرة 2 من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 16 ويطبق الإعفاء باستمرار على العقود ذات الخصائص المماثلة وفي الظروف المماثلة مثل هذا الإعفاء من شأنه:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. توفير إعفاء عملي مماثل للمستأجرين. ٢. إزالة التحدي العملي المتمثل في احتمال الاضطرار إلى تقييم حجم كبير من العقود لتحديد ما إذا كان امتياز الإيجار المتعلق بـ (كوفيد-19) يعد تعديلاً لعقد الإيجار. ٣. إلغاء الحاجة إلى إعادة قياس التزامات الإيجار باستخدام معدل الخصم المعدل لأحجام العقود الكبيرة المحتملة.

التعديل المقترح	الشرح
نطاق الإعفاء	<p>١. من الأهمية بمكان ألا ينطبق أي إعفاء يتم تطويره إلا على التغييرات في مدفوعات الإيجار التي تنشأ كنتيجة مباشرة لجائحة (كوفيد-19) والتي تحدث في إطار زمني محدود، وبدون هذه الشروط هناك خطر في إمكانية تطبيق أي استثناء على نطاق واسع وله عواقب غير مقصودة فمثلاً:</p> <p>أ. يجوز للمؤسسات الموافقة على عدة تغييرات مختلفة لعقد الإيجار في وقت واحد فإذا لم يقتصر الإعفاء على التغييرات التي هي نتيجة مباشرة لوباء (كوفيد-19)، فيمكن للمستأجرين تجنب تطبيق محاسبية تعديل الإيجار على تغييرات العقود الأخرى التي لا علاقة لها بالجائحة.</p> <p>ب. قد تستمر الآثار الاقتصادية لجائحة (كوفيد-19) لسنوات عديدة فإذا لم يقتصر الإعفاء على إطار زمني معين، فقد يجادل المستأجر بأن العديد من التغييرات المستقبلية على مدفوعات الإيجار هي نتيجة لوباء (كوفيد-19) ويتجنب تطبيق محاسبية تعديل الإيجار.</p> <p>٢. إن تحديد الإطار الزمني الذي يمكن أن تحدث فيه امتيازات الإيجار للتأهل للإعفاء ينطوي على مخاطر تتمثل في أن الإطار الزمني المختار لن يكون طويلاً بما يكفي لتوفير الإغاثة التي يحتاجها المستأجرون، والمدة المتوقعة لوباء (كوفيد-19) غير معروفة حالياً ومع ذلك نعتقد أن الإطار الزمني المقترح سيوفر الإغاثة عندما تكون هناك حاجة ماسة إليها، أي عندما يكون من المتوقع أن تكون تأثيرات جائحة (كوفيد-19) أكثر أهمية وعندما تتغير الظروف بسرعة نأمل أنه بعد هذه الفترة من عدم اليقين والتغيير الكبير سيكون من الممكن التحكم في أي آثار مستمرة على مدفوعات الإيجار بالنسبة للمستأجرين الذين يطبقون المتطلبات الحالية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16، وبعبارة أخرى نعتقد أن الإغاثة مطلوبة بشدة في هذه الفترة الأولية من عدم اليقين والتغيير. ولكن لن تكون هناك حاجة إلى نفس المدى بعد ذلك، أيضاً قد يؤدي تحديد فترة زمنية محددة إلى تخفيف بعض الضغط لتحديد ما إذا كانت التغييرات في المدفوعات تنشأ كنتيجة مباشرة لوباء (كوفيد-19).</p> <p>٣. أخيراً، نقترح بأن أي إعفاء يتم تطويره يكون مسموح به وليس مطلوباً وذلك لأن الإعفاء يمثل خروجاً عن متطلبات IFRS 16، والذي سيتم توفيره للمستأجرين فقط للاستجابة لمخاوف معينة أثناء جائحة (كوفيد-19)، ولا ينبغي مطالبة الكيانات بالابتعاد عن متطلبات IFRS 16 قد تقضل بعض الكيانات (على سبيل المثال أولئك الذين أنشأوا أنظمة لمعالجة التغييرات في مدفوعات الإيجار) النهج الأكثر اتساقاً لتطبيق المتطلبات الحالية على جميع التغييرات على عقود الإيجار طوال فترة الوباء.</p>
الانتقال (التطبيق)	<p>١. يرى المجلس أن الإعفاء سيكون مفيداً للغاية للكيانات إذا كان ساري المفعول على الفور عند إصدار التعديل النهائي (بحيث يمكن تطبيقه في أي مجموعة من القوائم المالية لم يصرح بإصدارها بعد) ويمكن تطبيقه بأثر رجعي، كما ذكرنا سابقاً يجب إن يقتصر الإعفاء على امتيازات الإيجار التي تقلل فقط المنفوعات المستحقة في الأصل في عام 2020، ولذلك لن يحصل التطبيق بأثر رجعي على امتيازات الإيجار التي تؤثر على المدفوعات قبل يناير 2020، ومع ذلك إن التطبيق بأثر رجعي قد تفيد الكيانات التي وعلى سبيل المثال:</p> <p>أ. إن نهاية العام في 31 مارس 2020 وتنشر القوائم المالية قبل أن ينتهي المجلس من التعديل، في هذه الحالة ستكون هذه الكيانات قادرة على تطبيق التعديل بأثر رجعي على امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) الناشئة في مارس 2020 (وما بعده) في بياناتها المالية في 31 مارس 2021.</p> <p>ب. في حالة إعداد القوائم المالية المرحلية قبل أن ينتهي مجلس الإدارة من التعديل لكنهم يرغبون في استخدام الإعفاء في قوائمهم المالية السنوية التالية.</p> <p>٢. بالنسبة للكيانات مثل تلك الواردة في الفقرة (أ) النقطة الأولى أعلاه، يحتمل أنه قد يكون من المكلف إعادة ذكر أرقام الفترة السابقة ولن تكون هناك فائدة تذكر من القيام بذلك، وبالتالي يقترح المجلس إن يُطلب من المستأجرين تطبيق الإعفاء بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 8 (السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء)، ولكن لا يُطلب منهم إعادة بيان أرقام الفترة السابقة وبدلاً من ذلك يقوم المستأجر بالاعتراف بأي فرق ناشئ عن التطبيق المبني للتعديل في فتح الأرباح المحنّزة (أو أي مكون آخر من حقوق الملكية، حسب الاقتضاء) في فترة التقرير السنوية التي تتضمن تاريخ التطبيق المبني.</p>

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على: (IFRS, 2020: 10-22)، و(FASB, 2020: 1-3).

- يؤيد الباحثان تعديل IFRS 16 وفقاً لما اقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ليتلاءم مع متطلبات الجائحة بإعفاء المستأجرين من تقييم التغيرات في الدفعات الناتجة عن جائحة (كوفيد-19) إذ ما كانت تعديل لعقد الإيجار، ويرى الباحثان بان يكون الإطار الزمني للإعفاء المذكور محدد ومدروس مع الأخذ بنظر الاعتبار احتمالية تمديد أو تقليص هذا الإطار الزمني حسب المستجدات التي تظهر بخصوص الجائحة.
- سادساً. المحاسبة والتعامل مع المؤجر:** اما فيما يخص محاسبة المؤجر فكما هو واضح سابقاً فان اغلب الآثار والتعديلات انصبت على محاسبة المستأجر حيث ذكر المجلس (IASB) بأنه لا ينبغي النظر في أي تعديل لمحاسبة المؤجر وهذا بسبب (IFRS, 2020: 8) (FASB, 2020: 2):
١. بالنسبة لمعظم المؤجرين الذين لديهم حجم كبير من عقود الإيجار يعتبر التأجير جزءاً من أنشطتهم العادية وجزء من أعمالهم الأساسية، لذلك نتوقع أن يكون لدى المؤجرين عمليات وأنظمة مطبقة لأنشطة التأجير بما في ذلك عند إجراء تغييرات على مدفوعات الإيجار.
 ٢. من المتوقع إن يستخدم المؤجرون نموذج واحد أو أكثر بقليل لعقود الإيجار للأصول المتماثلة والتي تقع تحت نفس البند، ومن المرجح أيضاً أن يقدم المؤجرون امتيازات إيجار مماثلة للعديد من المستأجرين، لذلك نتوقع أن يكون المؤجرون قادرين في كثير من الأحيان على تطبيق تقييم واحد لما إذا كان امتياز الإيجار يعد تعديلاً لعقد الإيجار على العديد من عقودهم وبالتالي فإن التحدي العملي المتمثل في إجراء هذا التقييم لحجم كبير من العقود لا يُتوقع أن يكون مهماً للمؤجرين كما هو بالنسبة للمستأجرين.
 ٣. احتفظ IFRS 16 بشكل كبير بالنموذج المحاسبي للمؤجر في معيار المحاسبة الدولي رقم 17 عقود الإيجار، وعلى عكس العديد من المستأجرين لا يقوم المؤجرون حالياً (2019-2020) بإعداد بياناتهم المالية السنوية الأولى لتطبيق نموذج محاسبي جديد على عقود إيجارهم، وبالتالي، فإن الحاجة إلى الإعفاء للمؤجرين أقل أهمية مما هي عليه بالنسبة للمستأجرين.
 ٤. أخيراً نلاحظ أن اجراءات المحاسبة المطلوبة بموجب IFRS 16 لتعديلات الإيجار أي لعقد إيجار تشغيلي لمعاملة العقد المعدل كعقد إيجار جديد ولعقد إيجار تمويلي ولتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية 9 بشكل عام ليس من المتوقع أن تكون معقدة، في حين أن المستأجر مطالب بتحديد معدل خصم جديد لجميع تعديلات عقد الإيجار.
- يؤيد الباحثان ما طرحه المجلسان من آراء حول محاسبة المؤجر إذ لا ينبغي النظر في أي تعديل لمحاسبة المؤجر لكون التأثير وأن وجد سيكون ضئيلاً مقارنةً بمحاسبة المستأجر.
- سابعاً. متطلبات القياس والافصاح:**
- أ. **القياس:** نظراً لان تطبيق متطلبات المعيار الدولي IFRS 16 على عدد كبير محتمل من امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) سيكون معقداً ومكلفاً اقترح المجلس (IASB) اعفاء المستأجرين من تقييم ماذا كان امتياز الإيجار المتعلق بـ (كوفيد-19) يعد تعديلاً لعقد الإيجار، أي حساب امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) كما لو لم تكن تعديلات إيجار، ومطالبة المستأجرين بتطبيق الإعفاء بأثر رجعي وفقاً IAS 8 ولكن لا تطلب منهم إعادة صياغة أرقام الفترة السابقة وبدلاً من ذلك يقوم المستأجر بالاعتراف بأي فرق ناشئ عن التطبيق المبدئي للتعديل في فتح الأرباح المحتجزة (أو أي مكون آخر من حقوق الملكية حسب الاقتضاء) في فترة التقرير السنوية

التي تتضمن تاريخ التطبيق المبدئي، وبالنسبة للمؤجرين يعتبر التأجير جزءاً من أنشطتهم العادية وجزء من أعمالهم الأساسية، لذلك نتوقع أن يكون لدى المؤجرين عمليات وأنظمة مطبقة لأنشطة التأجير بما في ذلك عند إجراء تغييرات على مدفوعات الإيجار، لذلك لن يكون هناك أي مشكلة بالنسبة لهم في القياس لمثل هذه الامتيازات (IFRS, 2020: 22).

ب. الإفصاح: قد يكون لمنح الإعفاء أثر سلبي على إمكانية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية، وبالتالي فإنه يجب أن يقوم الوحدة الاقتصادية التي تطبق الإعفاء بالكشف عن هذه الحقيقة (FASB, 2020: 3)، كما يجب على المستأجرين والمؤجرين أيضاً تطبيق متطلبات الإفصاح الخاصة بـ IFRS16 والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، مثل IAS 1 لعرض البيانات المالية، فعلى سبيل المثال يتطلب IFRS16 من المستأجرين والمؤجرين الإفصاح عن المعلومات التي توفر أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم تأثير عقود الإيجار على مركزهم المالي وأدائهم المالي وتدفعاتهم النقدية، كما يجب أن تكون المعلومات التي تم الإفصاح عنها كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم تأثير التغييرات المرتبطة بـ (كوفيد-19) في مدفوعات الإيجار على المركز المالي والأداء المالي للكيان (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠: ١٧).

المحور الثالث: الجانب العملي

أولاً. مجتمع الدراسة: يمثل الجانب العملي النتائج التي تم جمعها من استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة البحث، حيث تم توزيع استمارة استبانة على 100 فرد من الأكاديميين والمهنيين في العراق (93 أكاديمي و7 مهني) ومن مختلف الجامعات العراقية (جامعة الموصل، جامعة تكريت، جامعة صلاح الدين، جامعة جيهان، جامعة بيان، كلية الحدياء، جامعة المستنصرية، جامعة الحمدانية، جامعة المثنى، كلية الرافدين، جامعة الكوفة، جامعة ميسان، جامعة بابل، كلية المنصور) بالإضافة إلى ديوان الرقابة المالية، من حملة الشهادات العليا في مختلف اختصاصات المحاسبة.

ثانياً. الاختبارات الإحصائية من خلال برنامج SPSS: ولغرض استخراج النتائج من استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على مجتمع العينة، واختبار فرضيات الدراسة تم تحليل البيانات بواسطة البرنامج الإحصائي (Statistical Packages For Social Sciences-SPSS)، باستخدام مقاييس رقمية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري وغيرهما في تحليل استمارة الاستبانة.

ولغرض اختبار مدى ثبات الإجابات تم استخدام معامل ثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة وكما مبين في الجدول (١)، حيث يمثل الثبات أحد المفاهيم التي تستخدم لتقييم جودة البحث العلمي، ويشير إلى مدى اتساق طريقة ما في قياس شيء ما (مدى جودة الطريقة أو التقنية أو الاختبار في قياس شيء ما) وإذا كان من الممكن تحقيق نفس النتيجة باستمرار باستخدام نفس الطرق في ظل نفس الظروف، يعتبر القياس موثوقاً به أي أنه ثابت.

الجدول (٢): معامل ثبات ألفا كرونباخ

المحور/المعيار	عدد الفقرات	قيمة ألفا
"عقود الإيجار" IFRS16	10	0.836

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

واضح من الجدول (٢) بأن معاملات الثبات عالية ويزيد الحد المقبول (0.60) مما يدل على ثبات أسئلة الاستبانة ومصداقيتها في الحصول على المعلومات ذاتها في حال تم تكرار العمل في ظروف مماثلة ولجميع المحاور بتفرعاتها. تم الإشارة الى أسئلة الاستبانة برمز (x) والجدول (٣) يبين الرموز المستعملة في التعبير عن الأسئلة:

الجدول (٣): الرموز المستعملة في التعبير عن الأسئلة

الرمز	السؤال	الفقرة
X45	تعد المنح الحكومية الممنوحة للمؤجر كتعويض حافز لتقديم امتيازات للمستأجر.	IFRS16 "عقود الإيجار" التحديات في ظل الجائحة
X46	إن تطبيق متطلبات (IFRS16) على عدد كبير من امتيازات الإيجار المتعلقة بـ (كوفيد-19) يعد معقداً ومكلفاً.	
X47	ينشأ التعقيد في تطبيق متطلبات (IFRS16) في ظل انتشار فيروس (كوفيد-19) في تقييم ما إذا كانت الامتيازات الإيجارية تعد تعديلات على عقود الإيجار.	
X48	ينشأ التعقيد في تطبيق متطلبات (IFRS16) في ظل انتشار فيروس (كوفيد-19) في تطبيق متطلبات المحاسبة عن امتيازات الإيجار التي تعتبر تعديلات على عقود الإيجار.	
X49	أن السنة الأولى لتطبيق متطلبات (IFRS16) صعبة ومكلفة بالنسبة للمستأجرين الذين لديهم كميات كبيرة من عقود الإيجار.	
X50	إعفاء المستأجرين من تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار المتعلق بـ (كوفيد-19) يعد تعديلاً لعقد الإيجار من شأنه إزالة التحديات التي تعيق تطبيق متطلبات (IFRS16).	
X51	يجب إن ينطبق الإعفاء فقط على التغييرات في مدفوعات الإيجار التي تنشأ كنتيجة مباشرة لجائحة (كوفيد-19) والتي تحدث في إطار زمني محدود.	
X52	يجب إن يكون الاعفاء مسموحاً به وليس مطلوباً لأنه يمثل خروج عن متطلبات IFRS16.	
X53	لمنح الاعفاء أثر سلبي على إمكانية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية.	
X54	لا ينبغي إعادة النظر في إي تعديل لمحاسبة المؤجر في IFRS16	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي SPSS وعندما تم اجراء اختبار Independent Samples Test لتوضيح الفروق في اجابات المبحوثين من الجانبين المهني والأكاديمي كانت نتائج الاختبار كما في الجدول (٤):

الجدول (٤): نتيجة اختبار t للعينات المستقلة لفقرات المعيار IFRS 16

Independent Samples Test				
t-test for Equality of Means				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
X1	.386	98	.700	.103
X2	.727	98	.469	.192
X3	-.255	98	.799	-.069
X4	.838	98	.404	.214
X5	.061	98	.952	.017
X6	2.263	98	.026	.567
X7	.395	98	.694	.106
X8	.063	98	.950	.017
X9	-.053	98	.958	-.015
X10	1.190	98	.237	.376

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

ومن خلال الجدول (٤) كانت نتيجة اختبار t للعينات المستقلة لفقرات المعيار المحاسبي IFRS 16 يدل على عدم وجود اختلاف في اجابات المبحوثين تبعاً لمتغير نوع المهنة (أكاديميين ومهنيين) باستثناء الفقرة السادسة (إعفاء المستأجرين من تقييم ما إذا كان امتياز الإيجار المتعلق بـ كوفيد-19 يعد تعديلاً لعقد الإيجار من شأنه ازالة التحديات التي تعيق تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي IFRS16) حيث كان مستوى المعنوية أقل من 0.05، في حين فاق مستوى المعنوية 0.05 لجميع الفقرات الاخرى.

ثالثاً. التحليل الكمي والكيفي للمتغيرات: تم تحليل البيانات الواردة في اجابات المبحوثين بعد تحديد نسب الموافقة من عدمه وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الاستبانة وفقاً للبرنامج الإحصائي المعتمد وكانت النتائج كما في الجدول (٥) والتي كانت كالآتي:

١. يظهر الجدول (٥) أنَّ إجابات المبحوثين قد أعطت نسب موافقة على فقرات المعيار IFRS16 " عقود الإيجار " أكثر منها من عدم الموافقة حيث كانت نسبة الموافقة مساوية لـ (47%) في حين كانت نسبة عدم الموافقة (15%) وهذا ما أبدته الاوساط الحسابية لجميع الاسئلة حيث كانت أعلى من (3)، وهذا ما انعكس على المتوسط العام لجميع الأسئلة المتعلقة مساوين لـ 3.80، مما يدل على النظرة الإيجابية للعينة المبحوثة واقتناعها بالأفكار الواردة في الأسئلة.

٢. يظهر الجدول (٥) أنَّ إجابات المبحوثين قد كانت دالة معنوياً (أي أن إجابات المبحوثين مهمة وذات دلالات منطقية صحيحة ويُعتمدُ عليها في الاستنتاجات الخاصة بالمحور المدروس) وذلك من خلال قيم t المحسوبة والتي تزيد على القيمة الجدولية والمساوية لـ (1.984) (أي أنها تختلف عن الحيادية).

٣. يوضح الجدول (٥) وجود تجانس كبير في آراء المبحوثين وذلك من خلال قيم الانحرافات المعيارية الصغيرة (أقل من الواحد الصحيح أو قريبة من الصفر) ولجميع الاسئلة المطروحة، وهذا

ما يعطي فكرة على أن الأفكار الواردة في العبارات مقنعة بمستوى متقارب جداً لمختلف فئات العينة المبحوثة.

الجدول (٥): إحصائيات التحليل الكمي والكمي للمتغيرات

اتجاه العينة	t test	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس البحث					الرمز	المتغير
				أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
				العدد %	العدد %	العدد %	العدد %	العدد %		
أوافق	11.963	0.677	3.81	12	60	25	3	0	X45	IFRS16 "عقود الإيجار"
أوافق	11.155	0.672	3.75	10	58	29	3	0	X46	
أوافق	9.459	0.687	3.65	6	58	32	3	1	X47	
أوافق	11.863	0.649	3.77	7	67	23	2	1	X48	
أوافق	10.302	0.709	3.73	9	60	27	3	1	X49	
أوافق	10.273	0.652	3.67	4	64	28	3	1	X50	
أوافق	9.817	0.682	3.67	4	66	24	5	1	X51	
أوافق	10.743	0.679	3.73	7	65	22	6	0	X52	
أوافق	9.567	0.732	3.7	8	62	22	8	0	X53	
أوافق	4.328	0.809	3.35	4	43	38	14	1	X54	
			3.68		47	38		15	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً. الاستنتاجات:

- تعد الأزمات الصحية (الوبئة والجوائح) إحدى المتغيرات التي تؤثر في صياغة المعايير المحاسبية الدولية بأنواعها المختلفة بسبب الآثار المالية والاقتصادية المترتبة عليها.
- توجد الأزمات الصحية (الوبئة والجوائح) مشاكل محاسبية استثنائية تستوجب معالجات محاسبية استثنائية تتلاءم وطبيعة الأزمات الصحية.
- أوجد انتشار فيروس (كوفيد-19) بصفته وباء وجائحة عالمية تعقيد في تطبيق متطلبات IFRS16.
- سبب انتشار جائحة (كوفيد-19) مشاكل محاسبية استثنائية مثل امتيازات الإيجار.
- انتشار الأوبئة والجوائح ليس له إطار زمني محدد وبالتالي لا يمكن التنبؤ بمدى استمرار المشاكل المحاسبية المصاحبة له (مثل امتيازات الإيجار).

ثانياً. التوصيات:

- إضافة الأزمات الصحية (مثل جائحة كوفيد-19) كإحدى المتغيرات التي تؤثر في صياغة المعايير الدولية إذ إن الأزمات الصحية (الوبئة والجوائح) المتعاقبة ولا سيما منها جائحة كورونا الأخيرة أوجدت الحاجة إلى إعادة النظر أو كحد أدنى التركيز على توضيح المعالجات المحاسبية الواجب تطبيقها لبعض المعايير في حالة حدوث هذا النوع من الأزمات.
- يجب إعادة النظر أو كحد أدنى التركيز على توضيح المعالجات المحاسبية الواجب تطبيقها في حالة حدوث أزمات صحية (مثل جائحة كوفيد-19) وذلك لكون هذا النوع من الأزمات (الأزمات الصحية) ذات تأثير فاعل على الوضع الاقتصادي.

٣. تعديل IFRS16 وفقاً لما اقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ليتلاءم مع متطلبات الجائحة.

٤. إعفاء المستأجرين من تقييم التغيرات في الدفعات الناتج عن جائحة (كوفيد-19) إذ ما كانت تعديل لعقد الإيجار ووفقاً لما جاء في اقتراح مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٥. يجب ان يكون الإطار الزمني للإعفاء المذكور في النقطة السابقة محدد ومدروس مع الأخذ بنظر الاعتبار احتمالية تمديد أو تقليص هذا الإطار الزمني حسب المستجدات التي تظهر.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

١. الجبلى، وليد سمير عبد العظيم، ٢٠٢٠، أثر انتشار جائحة كورونا (COVID-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، مجلد ١، العدد ٦٠.

٢. العنزي، نهلة نجاح عبدالله، ٢٠٢٠، العلاقات العامة بمواقع التواصل الاجتماعي وإدارة الازمة الصحية، مجلة لارك للفلسفة واللسانيات والعلوم الاجتماعية، المجلد ٣، العدد ٣٨، العراق.

٣. محمد، فاطمة جاسم وجبير، علي يوسف، ٢٠٢٠، الجوهر الاقتصادي للممارسة المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ المالي رقم ١٦ الإيجارات، مجلة المثنى للعلوم الإدارية، المجلد ١٠، العدد ٣، ٢٠٢-٢١٢.

٤. محمود، صدام محمد، حسين، علي براهيم، ٢٠٢٠، تداعيات الازمات والنوازل المجتمعية على الممارسات المحاسبية فايروس كورونا (covid-19) انموذجا دراسة نظرية تحليلية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٦، العدد ٤٩، العراق.

٥. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٨، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي.

٦. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢٠، اثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، نشرة ارشادية مختصرة لاهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها في ظل ظروف فيروس كوفيد-١٩.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Deloitte, 2020, a, COVID-19-Related Rent Concessions amendments to IFRS 16 for lessees.
2. Deloitte, 2020, b, IFRS in focus accounting consideration related to corona virus Disease 2019.
3. Deloitte, 2020, c, IFRS16Leases updates.
4. El-mousawi, H., & Kanso, H., 2020, Impact of COVID-19 Outbreak on Financial Reporting in the Light of the International Financial Reporting Standards (IFRS) (An Empirical Study), vol., 5., No., 2, p 21-38.
5. EY, 2020, COVID-19: Considerations for financial reporting in Pakistan.
6. FASB, 2020, Topic 842 and Topic 840: Accounting for Lease Concessions Related to the Effects of the COVID-19 Pandemic.
7. IFRS, 2020, Accounting for covid-19 related rent concessions.
8. PwC, 2020, accounting implications of coronavirus, www.pwc.com.