

**معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) المعدل ٢٠١٩
عقود التأجير**

المحتويات

من الفقرة	الهدف
١	النطاق
٣	الإعفاءات من الاعتراف
٥	تحديد عقد التأجير
٩	فصل مكونات العقد
١٢	مدة عقد التأجير
١٨	المستأجر
٢٢	الاعتراف
٢٢	القياس
٢٣	العرض
٤٧	الإفصاح
٥١	المؤجر
٦١	تصنيف عقود التأجير
٦١	التأجير التمويلي
٦٧	عقود التأجير التشغيلية
٨١	الإفصاح
٨٩	معاملات البيع وإعادة الاستئجار
٩٨	تقييم ما إذا كانت عملية تحويل الأصول هي عملية بيع
٩٩	الملاحق
	ملحق (أ) تعريف المصطلحات
	ملحق (ب) إرشادات التطبيق
	ملحق (ج) تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) ٢٠١٩

عقود التأجير

الهدف

- ١- يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود التأجير. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات. تقدم هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- ٢- يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار أحكام وشروط العقود وكافة الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار. يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بصورة ثابتة على العقود ذات الخصائص المتشابهة وفي الظروف المتشابهة.

النطاق

- ٣- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على كافة عقود التأجير بما في ذلك عقود تأجير أصول "حق الانتفاع" في عقد تأجير من الباطن، باستثناء:
(أ) عقود التأجير لاستكشاف أو الانتفاع بالمعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة
(ب) عقود تأجير الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر
(ج) ترتيبات امتيازات الخدمة العامة ضمن نطاق التفسير المحاسبي المصري رقم (١) "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة"
(د) تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"
(هـ) الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر.
- ٤- يمكن للمستأجر، ولكن ليس مطلوباً منه، تطبيق هذا المعيار على عقود تأجير الأصول غير الملموسة بخلاف تلك الوارد وصفها في الفقرة ٣(هـ).

الإعفاءات من الاعتراف (الفقرات "ب٣" إلى "ب٨")

- ٥- قد يختار المستأجر عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات "٢٢" إلى "٤٩" على:
(أ) عقود التأجير قصيرة الأجل
(ب) عقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة (كما هو مبين في الفقرات "ب٣" إلى "ب٨").

٦- إذا اختار المستأجر عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات "٢٢" إلى "٤٩" سواء لعقود التأجير قصيرة الأجل أو عقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة، فيجب على المستأجر الاعتراف بدفعات الإيجار المرتبطة بتلك الإيجارات باعتبارها مصروفاً إما بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر. ويجب على المستأجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن نمط منفعة المستأجر.

٧- إذا قام المستأجر بالمحاسبة عن عقود التأجير قصيرة الأجل تطبيقاً للفقرة "٦"، فيجب على المستأجر أن يعتبر عقد التأجير عقد تأجير جديد لأغراض هذا المعيار إذا:

(أ) كان هناك تعديلات في عقد التأجير؛ أو

(ب) كان هناك أي تعديل في مدة عقد التأجير (على سبيل المثال، يمارس المستأجر خياراً لم يدرج سابقاً في تحديد مدة عقد التأجير).

٨- يجب تطبيق خيار عقود التأجير قصيرة الأجل حسب فئة الأصل محل العقد الذي يتعلق به حق الانتفاع. وفئة الأصل محل العقد هي مجموعة من الأصول محل العقد ذات الطبيعة المتشابهة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة. ويمكن تطبيق الخيار لعقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة على أساس كل عقد تأجير على حده.

تحديد عقد التأجير (الفقرات "٩" إلى "٣٣")

٩- يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير. ويكون العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الزمن لقاء مقابل. وتضع الفقرات "٩" إلى "٣١" إرشادات بشأن تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير.

١٠- قد يتم وصف الفترة من الزمن على أساس حجم استخدام أصل محدد (على سبيل المثال: عدد وحدات الإنتاج التي سيتم استخدام عنصر من المعدات لإنتاجها).

١١- يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

فصل مكونات العقد

١٢- يجب على المنشأة المحاسبة عن كل مكون إيجاري في العقد بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد، وذلك لأي عقد يعد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير ما لم تكن المنشأة تطبق الوسائل العملية في الفقرة "١٥". توضح الفقرتان "٣٢" و"٣٣" إرشادات بشأن فصل عناصر العقد.

المستأجر

١٣- بالنسبة للعقد الذي يتضمن مكون إيجاري مع واحد أو أكثر من المكونات الإيجارية أو غير الإيجارية، فإنه يجب على المستأجر تخصيص المقابل في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري، والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية.

١٤- يجب تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس السعر الذي يُحملة المؤجر أو المورد المماثل للمنشأة عن ذلك المكون أو مكون مماثل بصورة منفصلة. وإذا لم تتوفر أسعار مستقلة قابلة للرصد بسهولة، فيجب على المستأجر تقدير السعر المستقل باستخدام المعلومات القابلة للرصد إلى أقصى حد.

١٥- كوسيلة عملية، يمكن للمستأجر أن يختار حسب فئة الأصل محل العقد عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية، ومن ثم يقوم بالحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجاريه مصاحبة باعتبارها مكوناً إيجارياً واحداً. ولا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات الضمنية التي تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة "٣.٣.٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

١٦- ما لم يتم تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة "١٥"، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن المكونات غير الإيجارية بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة عليها.

المؤجر

١٧- بالنسبة للعقد الذي يتضمن مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، فإنه يجب على المؤجر تخصيص المقابل في العقد بتطبيق الفقرات "٧٣" إلى "٩٠" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

مدة عقد التأجير (الفقرات "ب٣٤" إلى "ب٤١")

١٨- يجب على المنشأة تحديد مدة عقد التأجير باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد التأجير جنباً إلى جنب مع كل من:

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار

و(ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من عدم ممارسة هذا الخيار.

١٩- عند تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزاً اقتصادياً للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير كما هو مبين في الفقرات "ب٣٧" إلى "ب٤٠".

٢٠- يجب على المستأجر إعادة تقييم ما إذا كان متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار التمديد أو عدم ممارسة خيار الإنهاء عند حدوث حدث مهم أو تغيير مهم في الظروف والذي:

(أ) يكون ضمن سيطرة المستأجر

و(ب) يؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه سابقاً في تحديده لمدة عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار مدرج سابقاً في تحديده لمدة عقد التأجير (كما هو مبين في الفقرة "ب ٤١").

٢١- يجب على المنشأة تعديل مدة عقد التأجير إذا كان هناك تغيير في فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء. فعلى سبيل المثال، سوف تتغير فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء في حال:

(أ) ممارسة المستأجر خياراً لم يدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير

أو(ب) عدم ممارسة المستأجر خياراً تم إدراجه سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير

أو(ج) وقوع حدث يلزم المستأجر تعاقدياً بممارسة خيار لم يدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير

أو(د) وقوع حدث يمنع المستأجر تعاقدياً من ممارسة خيار مدرج سابقاً في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير.

المستأجر

الاعتراف

٢٢- يجب على المستأجر الاعتراف بأصل "حق الانتفاع" وبالالتزام عقد التأجير في تاريخ بداية عقد التأجير.

القياس

القياس الأولي

القياس الأولي لأصل "حق الانتفاع"

٢٣- في تاريخ بداية عقد التأجير يجب على المستأجر قياس أصل "حق الانتفاع" بالتكلفة.

٢٤- يجب أن تتكون تكلفة أصل "حق الانتفاع" من:

(أ) مبلغ القياس الأولي للالتزام عقد التأجير كما هو مبين في الفقرة "٢٦"

و(ب) أي دفعات عقد تأجير تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد التأجير ناقصاً أي حوافز إيجار مستلمة

و(ج) أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر

و(د) تقدير للتكاليف التي سيتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة الأصلية أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة وفقاً لأحكام وشروط عقد التأجير، ما لم تكن تلك التكاليف سيتم تكبدها لإنتاج المخزون. ويتكبد المستأجر التزامات لتلك التكاليف سواءً في تاريخ بداية عقد التأجير أو كنتيجة لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة.

٢٥- يجب على المستأجر الاعتراف بالتكاليف المبينة في الفقرة "٢٤(د)" على أنها جزء من تكلفة أصل "حق الانتفاع" عندما يتكبد الالتزام بتلك التكاليف. ويطبق المستأجر معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" على التكاليف المتكبدة خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام أصل "حق الانتفاع" لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. إن التزامات هذه التكاليف التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢) يتم الاعتراف بها وقياسها بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

القياس الأولي للالتزام عقد التأجير

٢٦- يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد التأجير قياس التزام عقد التأجير بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ. يجب خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة. وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر سعر الفائدة على الاقتراض الإضافي للمستأجر.

٢٧- تتكون دفعات الإيجار في تاريخ بداية عقد التأجير والمدرجة في قياس التزام عقد التأجير، من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير والتي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد التأجير:

(أ) دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها كما هو مبين في الفقرة "ب٤٢") ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل.

(ب) دفعات عقد تأجير متغيرة تعتمد على مؤشر أو معدل، ويتم قياسها أولاً باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد التأجير (كما هو مبين في الفقرة "ب٢٨").

(ج) مبالغ يتوقع دفعها بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية.

(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة (وتم تقييمه أخذاً في الاعتبار العوامل المبينة في الفقرات "ب٣٧" إلى "ب٤٠").

(هـ) دفعات الغرامات لإنهاء عقد التأجير إذا كانت مدة عقد التأجير تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير.

٢٨- تتضمن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل كما هي مبينة في الفقرة "٢٧(ب)", على سبيل المثال، الدفعات المربوطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة ارشادي (مثل ليبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات التأجير السوقية.

القياس اللاحق

القياس اللاحق لأصل "حق الانتفاع"

٢٩- بعد تاريخ بداية عقد التأجير يجب على المستأجر قياس أصل "حق الانتفاع" بتطبيق نموذج التكلفة.

نموذج التكلفة

٣٠- يجب على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل "حق الانتفاع" بالتكلفة:
(أ) مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر اضمحلال في القيمة
و(ب) ومعدلة بأي إعادة قياس للالتزام عقد التأجير كما هو محدد في الفقرة "٣٦(ج)".
٣١- يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاهلاك الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها" في استهلاك أصل "حق الانتفاع" مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة "٣٢".

٣٢- إذا كان عقد التأجير يحول ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد التأجير أو إذا كانت تكلفة أصل "حق الانتفاع" تعكس أن المستأجر سيمارس خيار الشراء، فيجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الانتفاع" من تاريخ بداية عقد التأجير وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد. وفيما عدا ذلك يجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الانتفاع" من تاريخ بداية عقد التأجير إلى نهاية العمر الإنتاجي لأصل "حق الانتفاع" أو نهاية مدة عقد التأجير أيهما أقرب.

٣٣- يجب على المستأجر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان أصل "حق الانتفاع" قد اضمحلت قيمته، وللمحاسبة عن أي خسائر اضمحلال تم تحديدها.

٣٤- إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري" على استثماراته العقارية. فيجب على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول "حق الانتفاع" التي تستوفي تعريف الاستثمار العقاري في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤)

٣٥- ملغاة.

القياس اللاحق للالتزام عقد التأجير

٣٦- بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المستأجر قياس التزام عقد التأجير بما يلي:

(أ) زيادة المبلغ الدفترى ليعكس الفائدة على التزام عقد التأجير

و(ب) تخفيض المبلغ الدفترى ليعكس دفعات الإيجار

و(ج) إعادة قياس المبلغ الدفترى ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد التأجير

المحددة في الفقرات "٣٩" إلى "٤٦"، أو ليعكس - في جوهره - دفعات الإيجار

الثابتة المعدلة (انظر الفقرة "ب٢٤").

٣٧- الفائدة على التزام عقد التأجير في كل فترة خلال مدة عقد التأجير يجب أن تكون، هي المبلغ الذي ينتج عنه معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد التأجير. ومعدل الفائدة الدوري هو معدل الخصم المبين في الفقرة "٢٦" أو معدل الخصم المعدل المبين في الفقرة "٤١" أو الفقرة "٤٣" أو الفقرة "٤٥(ج)"، عندما ينطبق ذلك.

٣٨- بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المستأجر أن يعترف في الأرباح أو الخسائر بالتكاليف الآتية، ما لم تكن التكاليف تم إدراجها في المبلغ الدفترى لأصل آخر بتطبيق معايير أخرى منطبقة عليها:

- (أ) الفائدة على التزام عقد التأجير؛ و
- (ب) دفعات عقد التأجير المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد التأجير، وذلك في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.

إعادة تقييم التزام عقد التأجير

٣٩- بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المستأجر تطبيق الفقرات "٤٠" إلى "٤٣" لإعادة قياس التزام عقد التأجير ليعكس تغيرات دفعات الإيجار. ويجب على المستأجر الاعتراف بمبلغ إعادة قياس التزام عقد التأجير كتعديل لأصل "حق الانتفاع". إلا أنه إذا كان المبلغ الدفترى لأصل "حق الانتفاع" تم تخفيضه إلى الصفر وكان هناك تخفيضاً إضافياً في قياس التزام عقد التأجير، فيجب على المستأجر الاعتراف بأي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر.

٤٠- يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام نسبة خصم معدلة، إذا:

- (أ) كان هناك تغيراً في مدة عقد التأجير كما هو مبين في الفقرتين "٢٠" و"٢١". ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة على أساس مدة عقد التأجير المعدلة أو (ب) كان هناك تغيراً في تقييم خيار شراء الأصل محل العقد، وتم تقييمه أخذاً في الاعتبار الأحداث والظروف المبينة في الفقرتين "٢٠" و"٢١" في سياق خيار الشراء. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ المستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.

٤١- يجب على المستأجر عند تطبيقه للفقرة "٤٠" تحديد معدل الخصم المعدل بحيث يكون هو معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لمدة عقد التأجير المتبقية إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة.

٤٢- يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة إذا:
(أ) كان هناك تغيراً في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية.
أو(ب) كان هناك تغيراً في دفعات الإيجار المستقبلية ناتجاً من تغير في مؤشر أو معدل مستخدم لتحديد تلك الدفعات، بما في ذلك على سبيل المثال، تغيراً ليعكس التغيرات في أسعار التأجير في السوق بعد مراجعة أسعار سوق التأجير. ويجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير ليعكس دفعات الإيجار المعدلة، هذا فقط عندما يكون هناك تغيراً في التدفقات النقدية (أي عندما يطبق التعديل على دفعات الإيجار). ويجب على المستأجر تحديد دفعات عقد التأجير المعدلة لمدة عقد التأجير المتبقية على أساس الدفعات التعاقدية المعدلة.

٤٣- يجب على المستأجر عند تطبيق الفقرة "٤٢"، استخدام معدل الخصم دون تغيير، ما لم يكن هناك تغيراً في دفعات الإيجار ناتجاً من تغير في معدلات الفائدة المتغيرة. في هذه الحالة يجب على المستأجر استخدام معدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدل الفائدة.

تعديلات عقد التأجير

٤٤- يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد تأجير على أنها عقد تأجير منفصل، إذا كان:
(أ) التعديل يزيد نطاق عقد التأجير بإضافة الحق في استخدام أصل أو أكثر من الأصول محل العقد؛
و(ب) كان مقابل عقد التأجير يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على ذلك السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المحدد.
٤٥- بالنسبة لتعديل عقد التأجير الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد تأجير منفصل، فإنه يجب على المستأجر في تاريخ سريان تعديل عقد التأجير:

(أ) تخصيص المقابل في العقد المعدل بتطبيق الفقرات "١٣" إلى "١٦"
و(ب) تحديد مدة عقد التأجير لعقد التأجير المعدل بتطبيق الفقرتين "١٨" و"١٩"
و(ج) إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة وذلك باستخدام سعر خصم معدل. ويتم تحديد سعر الخصم المعدل على أنه سعر الفائدة الضمني في عقد التأجير لمدة عقد التأجير المتبقية، إذا كان يمكن تحديد ذلك السعر بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ سريان التعديل إذا كان سعر الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة.

٤٦- لتعديل عقد التأجير الذي لم يتم المحاسبة عنه على أنه عقد تأجير منفصل، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام عقد التأجير بما يلي:

(أ) تخفيض المبلغ الدفترى لأصل "حق الانتفاع" ليعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد التأجير نتيجة لتعديلات عقد التأجير التي تخفض نطاق عقد التأجير. ويجب على المستأجر الاعتراف بأي ربح أو خسارة متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد التأجير في الأرباح أو الخسائر.

(ب) إجراء تعديل لأصل "حق الانتفاع" لمقابلة كافة التعديلات الأخرى على عقد التأجير.

العرض

٤٧- يجب على المستأجر إما العرض في قائمة المركز المالي أو الإفصاح في الإيضاحات لما يلي:

(أ) أصول "حق الانتفاع" بشكل منفصل عن الأصول الأخرى. وإذا لم يقدّم المستأجر بعرض

أصول "حق الانتفاع" بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على المستأجر:

١- إدراج أصول "حق الانتفاع" ضمن نفس البند الذي كان سيتم عرض الأصول

الأخرى المناظرة له ضمنه، فيما لو كانت مملوكة؛ و

٢- الإفصاح عن البنود المدرجة في قائمة المركز المالي التي تتضمن أصول

"حق الانتفاع".

(ب) التزامات عقد التأجير بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى. وإذا لم يقدّم المستأجر

بعرض التزامات عقد التأجير بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على

المستأجر الإفصاح عن البنود في قائمة المركز المالي التي تتضمن تلك

الالتزامات.

٤٨- لا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ٤٧ (أ) على أصول حق الانتفاع التي تستوفي

تعريف الاستثمار العقاري، حيث يجب عرضها في قائمة المركز المالي باعتبارها

استثماراً عقارياً.

٤٩- يجب على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام عقد التأجير في قائمة الأرباح

أو الخسائر بشكل مستقل عن مصروف استهلاك أصل "حق الانتفاع"، حيث أن مصروف

الفائدة على عقد التأجير هو مكون من مكونات تكاليف التمويل التي تتطلب الفقرة

"٨٢(ب)" من معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" أن يتم عرضها

بشكل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر.

٥٠- يجب على المستأجر تصنيف ما يلي في قائمة التدفقات النقدية:

(أ) الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد التأجير ضمن الأنشطة التمويلية

و(ب) الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد التأجير بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية" للفائدة المدفوعة

و(ج) دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات إيجار الأصول صغيرة القيمة ودفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد التأجير ضمن الأنشطة التشغيلية.

الإفصاح

٥١- الهدف من الإفصاحات هو قيام المستأجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإفصاحات، والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة التدفقات النقدية، أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر. تحدد الفقرات "٥٢" إلى "٦٠" متطلبات كيفية تحقيق هذا الهدف.

٥٢- يجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول العقود التأجيرية، التي يكون فيها هو المستأجر، وذلك في إفصاح واحد أو قسم منفصل في قوائمه المالية. ومع ذلك لا يحتاج المستأجر إلى تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر في القوائم المالية، وذلك شريطة أن تكون المعلومات تم تضمينها من خلال الإشارة إليها في الإفصاح الواحد أو القسم المنفصل المتعلق بعقود التأجير.

٥٣- يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

(أ) مصروف الاستهلاك لأصول "حق الانتفاع" حسب فئة الأصل محل العقد

و(ب) مصروف الفائدة على التزامات عقد التأجير

و(ج) المصروف المتعلق بعقود التأجير قصيرة الأجل التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق

الفقرة "٦". وهذا المصروف لا يلزم أن يشمل المصروف المتعلق بعقود التأجير التي تكون مدة الإيجار فيها شهراً واحداً أو أقل

و(د) المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول صغيرة القيمة التي يتم المحاسبة عنها

بتطبيق الفقرة "٦". يجب ألا يشمل هذا المصروف المصروفات المتعلقة بعقود

التأجير قصيرة الأجل للأصول صغيرة القيمة المدرجة في الفقرة "٥٣(ج)"

و(هـ) المصروف المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزامات عقد التأجير

- (و) الدخل من الإيجار من الباطن لأصول "حق الانتفاع"
 (ز) إجمالي التدفق النقدي الخارج لعقود التأجير
 (ح) الإضافات على أصول "حق الانتفاع"
 (ط) الأرباح أو الخسائر الناتجة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار
 (ي) المبلغ الدفترى لأصول "حق الانتفاع" في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل محل العقد.

٥٤- يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة "٥٣" في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيقاً أكثر مناسبة. ويجب أن تشمل المبالغ التي يتم الإفصاح عنها التكلفة التي قام المستأجر بإدراجها ضمن المبلغ الدفترى لأصل آخر خلال فترة التقرير.

٥٥- يجب على المستأجر الإفصاح عن مبلغ تعهدات عقود التأجير لعقود التأجير قصيرة الأجل التي تم المحاسبة عنها تطبيقاً للفقرة "٦" إذا كانت محفظة الإيجارات قصيرة الأجل التي تعهد بها في نهاية فترة التقرير تختلف عن محفظة عقود التأجير قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود التأجير قصيرة الأجل التي تم الإفصاح عنها تطبيقاً للفقرة "٥٣(ج)".

٥٦- إذا استوفت أصول "حق الانتفاع" تعريف الاستثمار العقاري، فيجب على المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ٥٣ (أ) أو (و) أو (ح) أو (ي) لأصول "حق الانتفاع" تلك.

٥٧- ملغاة.

٥٨- يجب على المستأجر الإفصاح عن تحليلات استحقاقات التزامات عقود التأجير تطبيقاً، للفقرة "٣٩" والفقرة "ب١١"، من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية - الإفصاحات" بشكل منفصل عن تحليلات استحقاقات الالتزامات المالية الأخرى.

٥٩- يجب على المستأجر بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في الفقرات "٥٣" إلى "٥٨"، أن يقوم بالإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الإضافية اللازمة حول أنشطته الإيجارية للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة "٥١" (كما هو مبين في الفقرة "ب٤٨"). وقد تتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال وليس الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم:

(أ) طبيعة أنشطة عقود التأجير الخاصة بالمستأجر.

- و(ب) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يحتمل أن يتعرض لها المستأجر والتي لم يتم عكسها في قياس التزامات عقود التأجير. وتتضمن التعرض الناتج من:
- (١) دفعات الإيجار المتغيرة (كما هو مبين في الفقرة "ب٤٩")
- و(٢) خيارات التمديد والإنهاء (كما هو مبين في الفقرة "ب٥٠")
- و(٣) ضمانات القيمة المتبقية (كما هو مبين في الفقرة "ب٥١")
- و(٤) عقود التأجير التي لم تبدأ بعد والتي تعهد بها المستأجر.
- و(ج) القيود والتعهدات التي يفرضها عقد التأجير.
- و(د) معاملات البيع وإعادة الاستئجار (كما هو مبين في الفقرة "ب٥٢").
- ٦٠- يجب على المستأجر الذي يقوم بالمحاسبة عن عقود التأجير قصيرة الأجل أو عقود إيجار الأصول صغيرة القيمة تطبيقاً للفقرة "٦" أن يفصح عن هذه الحقيقة.

المؤجر

- تصنيف عقود التأجير (الفقرات "ب٥٣" إلى "ب٥٨")
- ٦١- يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود إيجاراته إما على أنه عقد تأجير تشغيلي أو أنه عقد تأجير تمويلي.
- ٦٢- يصنف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي وفقاً لهذا المعيار إذا كان يحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد. ويتم تصنيف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تشغيلي إذا كان لا يحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.
- ٦٣- يعتمد اعتبار عقد التأجير عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. ومن أمثلة الحالات التي تؤدي عادة بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي ما يلي:
- (أ) يحوّل عقد التأجير ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة عقد التأجير
- و(ب) كان للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد بسعر من المتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية عن القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة بما يجعل من المؤكد بشكل معقول في تاريخ نشأة عقد التأجير أن الخيار ستنتم ممارسته.
- و(ج) تغطي مدة عقد التأجير الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل محل العقد حتى ولو لم يتم تحويل الملكية.
- و(د) تبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار، في تاريخ نشأة عقد التأجير، على الأقل ما يقارب كافة القيمة العادلة للأصل محل العقد.
- و(هـ) يعد الأصل محل العقد ذو طبيعة متخصصة إلى حد أن المستأجر فقط هو من يستطيع استخدامه بدون تعديلات كبيرة.

٦٤- من المؤشرات على الحالات التي يمكن أن تؤدي أيضاً بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد تأجير على أنه عقد تأجير تمويلي ما يلي:

(أ) إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد التأجير، فإن المستأجر يتحمل خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء

(ب) يحق للمستأجر الأرباح أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية (على سبيل المثال في شكل خصم إيجار يعادل معظم عائدات البيع في نهاية عقد التأجير).

(ج) للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد التأجير لفترة ثانية بإيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار في السوق.

٦٥- لا تعد الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين "٦٣" و"٦٤" دائماً قطعية. فإذا اتضح من سمات أخرى أن عقد التأجير لا يُحوّل بصورة جوهريّة ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد، فإنه يتم تصنيف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تشغيلي. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا كانت ملكية الأصل تنتقل في نهاية عقد التأجير مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة حينذاك، أو إذا كانت هناك دفعات إيجار متغيرة ينتج عنها أن المؤجر لم يحوّل بصورة جوهريّة ما يقارب كافة المخاطر والمنافع.

٦٦- يتم تصنيف عقد التأجير في تاريخ نشأة عقد التأجير ويتم إعادة النظر في التصنيف فقط إذا كان هناك تعديل في عقد التأجير. التغييرات في التقديرات (على سبيل المثال التغييرات في تقديرات العمر الاقتصادي أو في القيمة المتبقية للأصل محل العقد)، أو التغييرات في الظروف (مثال تعثر المستأجر في السداد)، لا تنشئ تصنيفاً جديداً لعقد التأجير للأغراض المحاسبية.

التأجير التمويلي

الاعتراف والقياس

٦٧- في تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المؤجر الاعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقد تأجير تمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد التأجير.

القياس الأولي

٦٨- يجب على المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لقياس صافي الاستثمار في عقد التأجير. وفي حالة عقد التأجير من الباطن، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة، فيمكن للمؤجر الوسيط استخدام معدل الخصم المستخدم في عقد التأجير الرئيسي (بعد تعديله بأي تكاليف أولية مباشرة مرتبطة بعقد التأجير من الباطن) لقياس صافي الاستثمار في عقد التأجير من الباطن.

٦٩- يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة، بخلاف تلك التكاليف المتكبدة بواسطة الصُّنَّاع أو التجار المؤجرين، في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد التأجير، وتخفيض مبلغ الدخل المثبت على مدى مدة عقد التأجير. ويتم تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير بطريقة تؤدي إلى إدراج التكاليف الأولية المباشرة تلقائياً في صافي الاستثمار في عقد التأجير وليس هناك حاجة لإضافة كل منهما بشكل منفصل.

القياس الأولي لدفعات الإيجار المدرجة في صافي

الاستثمار في عقد التأجير

٧٠- في تاريخ بداية عقد التأجير، تتكون دفعات الإيجار المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد التأجير من الدفعات الناتجة عن حق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير التي لم تستلم في تاريخ بداية عقد التأجير والمتمثلة في:

(أ) الدفعات الثابتة (تشمل الدفعات الثابتة في جوهرها كما هو مبين في الفقرة

"ب٤٢") ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة الدفع؛

و(ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، يتم قياسها مبدئياً

باستخدام مؤشر أو معدل كما في تاريخ بداية عقد التأجير؛

و(ج) أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة

بالمستأجر أو طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء

بالالتزامات بموجب الضمان؛

و(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من

ممارسة هذا الخيار (يتم تقييمه أخذاً في الاعتبار العوامل المبينة في الفقرة

"ب٣٧")؛

و(هـ) دفعات غرامات إنهاء عقد التأجير، إذا كانت مدة الإيجار تعكس ممارسة

المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير.

المؤجرون الصُّنَّاع أو التجار

٧١- يجب على الصانع أو التاجر في تاريخ بداية عقد التأجير الاعتراف بما يلي لكل عقد

تأجير من عقود التأجير التمويلية:

(أ) الإيراد باعتباره القيمة العادلة للأصل محل العقد، أو القيمة الحالية لدفعات

الإيجار المستحقة للمؤجر مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي، أيهما أقل.

و(ب) تكلفة البيع باعتبارها التكلفة، أو المبلغ الدفئري إذا كان مختلفاً، للأصل محل

العقد ناقصاً القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة.

و(ج) ربح أو خسارة البيع (باعتبارها الفرق بين الإيراد وتكلفة البيع) وفقاً لسياسة مبيعاته المباشرة التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨). ويجب على المؤجر الصانع أو التاجر الاعتراف بربح أو خسارة البيع على عقد التأجير التمويلي في تاريخ بداية عقد التأجير بغض النظر عما إذا كان المؤجر يحوّل الأصل محل العقد كما هو مبين في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

٧٢- غالباً ما يقدم الصانع أو التاجر للعملاء الاختيار إما لشراء أو لاستئجار الأصل. وينتج من عقد التأجير التمويلي للأصل بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر ربح أو خسارة معادلة للربح أو الخسارة الناتجة من المبيعات المباشرة للأصل محل العقد بأسعار البيع العادية وبما يعكس أي خصومات كمية أو خصومات تجارية ممنوحة.

٧٣- يقوم المؤجرون الصانع أو التاجر في بعض الأحيان بفرض معدلات منخفضة للفائدة بشكل مصطنع بهدف جذب العملاء. ينتج من استخدام مثل هذه المعدلات اعتراف المؤجر بالجزء الأكبر من مجموع الدخل من المعاملات في تاريخ بداية عقد التأجير. وإذا تم فرض معدلات فائدة منخفضة بشكل مصطنع، فيجب على المؤجر الصانع أو التاجر أن يجعل ربح البيع مقتصرًا على الربح الذي ينتج باستخدام معدل الفائدة السوقي.

٧٤- يجب على المؤجر الصانع أو التاجر الاعتراف بالتكلفة المتكبدة فيما يتعلق بالحصول على عقد تأجير تمويلي في تاريخ بداية عقد التأجير على أنها مصروف بسبب أنها تتعلق بصورة رئيسية باكتساب ربح البيع للمؤجر الصانع أو التاجر. ويتم استبعاد التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بالحصول على عقد تأجير تمويلي من تعريف التكاليف الأولية المباشرة وبالتالي فهي مستبعدة من صافي الاستثمار في عقود التأجير.

القياس اللاحق

٧٥- يجب على المؤجر الاعتراف بدخل التمويل على مدى مدة عقد التأجير، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد التأجير.

٧٦- يهدف المؤجر إلى توزيع إيرادات التمويل على مدى مدة عقد التأجير على أساس منتظم ومنطقي. ويجب على المؤجر تطبيق دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقد التأجير لتخفيض كل من أصل المبلغ وإيراد التمويل غير المحقق.

٧٧- يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الاستبعاد من الدفاتر والاضمحلال في القيمة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على صافي الاستثمار في عقد التأجير. ويجب على المؤجر مراجعة القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة المستخدمة في احتساب إجمالي الاستثمار في عقد التأجير بصورة منتظمة. وإذا كان هناك تخفيض في القيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة فيجب على المؤجر تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد التأجير والاعتراف الفوري لأي تخفيض يخص المبالغ المستحقة.

٧٨- يجب على المؤجر الذي يقوم بتصنيف الأصل المؤجر بموجب عقد تأجير تمويلي كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو إدراجه في مجموعة استبعاد مصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع) تطبيقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" أن يقوم بالمحاسبة عن هذا الأصل وفقاً للمعيار رقم (٣٢).

تعديلات عقد التأجير

٧٩- يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد تأجير تمويلي على أنه عقد تأجير منفصل إذا:

(أ) كان التعديل يزيد نطاق عقد التأجير بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد

و(ب) كان مقابل عقد التأجير يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المحدد.

٨٠- بالنسبة لتعديل عقد التأجير التمويلي الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد تأجير منفصل، فإنه يجب على المؤجر المحاسبة عن التعديل كما يلي:

(أ) إذا كان عقد التأجير كان ليتم تصنيفه على أنه عقد تأجير تشغيلي فيما لو كانت التعديلات مطبقة في تاريخ النشأة، فيجب على المؤجر:

(١) المحاسبة عن تعديلات عقد التأجير على أنها عقد تأجير جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل

و(٢) قياس المبلغ الدفترى للأصل محل العقد باعتباره صافي الاستثمار في عقد التأجير مباشرة قبل تاريخ سريان تعديل عقد التأجير.

(ب) وفيما عدا ذلك، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

عقود التأجير التشغيلية

الاعتراف والقياس

٨١- يجب على المؤجر الاعتراف بدفعات عقود التأجير من عقود التأجير التشغيلية على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر. ويجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبير عن النمط الذي تتناقص فيه الاستفادة من استخدام الأصل محل العقد.

٨٢- يجب على المؤجر الاعتراف بالإهلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل التأجير على أنها مصروف.

٨٣- يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد تأجير تشغيلي إلى المبلغ الدفترى للأصل محل العقد والاعتراف بتلك التكاليف على أنها مصروف على مدة عقد التأجير بنفس الأساس المستخدم في دخل عقد التأجير.

٨٤- سياسة إهلاك الأصول محل العقد القابلة للإهلاك المؤجرة بعقد تأجير تشغيلي يجب أن تكون متسقة مع سياسة الإهلاك العادية للمؤجر للأصول المماثلة. ويجب على المؤجر احتساب الإهلاك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣).

٨٥- يجب على المؤجر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إجباراً تشغيلياً قد اضمحلت قيمته والمحاسبة عن أي خسائر اضمحلال يتم تحديدها.

٨٦- لا يقوم المؤجر الصانع أو التاجر بالاعتراف بأي ربح للبيع عند إبرام عقد تأجير تشغيلي لأنه لا يعبر عن عملية بيع.

تعديلات عقد التأجير

٨٧- يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديل عقد تأجير تشغيلي على أنه عقد تأجير جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل مع الأخذ في الاعتبار أي دفعات عقد تأجير مستلمة مقدماً أو مستحقة تتعلق بعقد التأجير الأصلي تدرج على أنها جزء من دفعات الإيجار لعقد التأجير الجديد.

العرض

٨٨- يجب على المؤجر عرض الأصول محل العقد بموجب عقد التأجير التشغيلي في قائمة مركزه المالي وفقاً لطبيعة الأصل محل العقد.

الإفصاح

٨٩- الهدف من الإفصاحات هو قيام المؤجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإفصاحات والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح أو الخسائر وقائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر. تحدد الفقرات "٩٠" إلى "٩٧" متطلبات كيفية تحقيق هذا الهدف.

٩٠- يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

(أ) بالنسبة لعقود التأجير التمويلي:

(١) ربح أو خسارة البيع؛ و

(٢) إيراد التمويل على صافي الاستثمار في عقد التأجير؛ و

(٣) الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس صافي الاستثمار

في عقد التأجير.

(ب) بالنسبة لعقود التأجير التشغيلي: دخل التأجير، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل

المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر أو معدل.

٩١- يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة "٩٠" في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر مناسبة.

٩٢- يجب على المؤجر الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الإضافية اللازمة حول أنشطته التأجيريه للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة "٨٩". وتتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال وليس الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمى القوائم المالية لتقييم:

(أ) طبيعة أنشطة عقود التأجير الخاصة بالمؤجر

و(ب) كيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأي حقوق يحتفظ بها في الأصول محل العقد. وعلى وجه الخصوص، يجب على المؤجر الإفصاح عن استراتيجية إدارة المخاطر للحقوق التي يحتفظ بها في الأصول محل العقد بما في ذلك أي وسيلة يقلل من خلالها المؤجر هذه المخاطر. يمكن أن تشمل هذه الوسائل على سبيل المثال، اتفاقيات إعادة الشراء أو ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المتغيرة لاستخدام يتجاوز حدوداً معينة.

عقود التأجير التمويلية

٩٣- يجب على المؤجر تقديم تفسيرات نوعية وكمية للتغيرات المهمة في المبلغ الدفترى لصافي الاستثمار في عقود التأجير التمويلية.

٩٤- يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار المستحقة التحصيل، بحيث يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية. ويجب على المؤجر مطابقة دفعات الإيجار غير المخصومة مع صافي الاستثمار في عقد التأجير. ويجب أن تحدد المطابقة إيراد التمويل غير المحقق المتعلق بدفعات الإيجار مستحقة التحصيل وأي قيمة متبقية غير مضمونة مخصومة.

عقود التأجير التشغيلية

٩٥- بالنسبة لبنود الأصول الثابتة المؤجرة بموجب عقد تأجير تشغيلي، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠). ويجب على المؤجر عند تطبيق متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) فصل كل فئة من فئات الأصول الثابتة إلى أصول مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي وأصول ليست مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي. وبناءً عليه، يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للأصول بموجب عقد تأجير تشغيلي (حسب فئة الأصل محل العقد) بشكل منفصل عن الأصول المملوكة المحتفظ بها والتي يستخدمها المؤجر.

٩٦- يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) للأصول المؤجرة بموجب عقود التأجير التشغيلي.

٩٧- يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار بحيث يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار

٩٨- إذا قامت المنشأة (البائع المستأجر) بتحويل أصل لمنشأة أخرى (المشتري المؤجر) وأعدت استئجار هذا الأصل مرة أخرى من المشتري المؤجر، فيجب على كل من البائع المستأجر والمشتري المؤجر المحاسبة عن عقد التحويل وعقد التأجير بتطبيق الفقرات "٩٩" إلى "١٠٣".

تقييم ما إذا كانت عملية تحويل الأصول هي عملية بيع

٩٩- يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات اللازمة لتحديد متى يتم استيفاء التزام الأداء في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) لتحديد ما إذا كان تحويل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع لهذا الأصل.

تحويل الأصل يمثل عملية بيع

١٠٠- إذا استوفت عملية تحويل الأصل بواسطة البائع المستأجر المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر قياس أصل "حق الانتفاع" الناتج من إعادة الاستئجار بالجزء من القيمة الدفترية السابقة للأصل المتعلق بحق الانتفاع الذي تم الإبقاء عليه بواسطة البائع المستأجر. وبناءً عليه، يجب على البائع المستأجر أن يعترف فقط بمبلغ أي ربح أو خسارة متعلقة بالحقوق المحولة للمؤجر المشتري.

(ب) يجب على المشتري المؤجر المحاسبة عن شراء الأصل بتطبيق المعايير المنطبقة عليه، والمحاسبة عن عقد التأجير بتطبيق متطلبات محاسبة المؤجر في هذا المعيار.

١٠١- إذا كانت القيمة العادلة لمقابل بيع الأصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت دفعات الإيجار ليست وفقاً لأسعار السوق، فيجب على المنشأة إجراء التعديلات الآتية لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة:

(أ) يجب المحاسبة عن أي نقص عن شروط السوق بمثابة دفعة مقدمة من دفعات الإيجار و(ب) يجب المحاسبة عن أي زيادة عن شروط السوق بمثابة تمويل إضافي مقدم بواسطة المشتري المؤجر للبائع المستأجر.

١٠٢- يجب على المنشأة قياس أي تعديل يحتمل طلبه طبقاً للفقرة "١٠١" على أساس ما يمكن تحديده بسهولة لما يلي:

- (أ) الفرق بين القيمة العادلة لمقابل البيع والقيمة العادلة للأصل
و(ب) الفرق بين القيمة الحالية للدفعات التعاقدية لعقد التأجير والقيمة الحالية لدفعات الإيجار بأسعار السوق.

تحويل الأصل ليس عملية بيع

- ١٠٣- إذا لم يستوفي تحويل الأصل من قبل البائع المستأجر متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) للمحاسبة عنه باعتباره عملية بيع للأصل:
- (أ) يجب على البائع المستأجر الاستمرار في الاعتراف بالأصل المحول، ويجب عليه الاعتراف بالتزام مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).
- (ب) لا يجوز للمشتري المؤجر الاعتراف بالأصل المحول، ويجب عليه الاعتراف بأصل مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ملحق (أ)

تعريف المصطلحات

يعد هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار.

تاريخ بداية عقد التأجير هو التاريخ الذي يجعل فيه المؤجر الأصل محل العقد متاحاً للاستخدام بواسطة المستأجر.

العمر الاقتصادي هو إما الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل صالحاً للاستخدام بشكل اقتصادي بواسطة واحد أو أكثر من المستخدمين، أو عدد وحدات الإنتاج أو وحدات مماثلة يتوقع الحصول عليها من الأصل بواسطة مستخدم واحد أو أكثر.

تاريخ سريان التعديل القيمة العادلة هو التاريخ الذي وافق فيه كلا الطرفين على تعديل عقد التأجير. لغرض تطبيق متطلبات المحاسبة للمؤجر في هذا المعيار، هي القيمة التي يتم بموجبها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف لديها المعرفة والرغبة في التعامل وعلى أسس متكافئة.

عقد التأجير التمويلي هو عقد التأجير الذي يحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد دفعات ثابتة هي دفعات تمت بواسطة مستأجر لمؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير بخلاف دفعات الإيجار المتغيرة.

إجمالي الاستثمار في عقد التأجير هو إجمالي: (أ) دفعات الإيجار المستحقة التحصيل للمؤجر بموجب عقد تأجير تمويلي، و

(ب) أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

تاريخ نشأة عقد التأجير (تاريخ النشأة) هو تاريخ اتفاقية عقد تأجير أو تاريخ تعهد الأطراف على الشروط والأحكام الأساسية لعقد التأجير أيهما أسبق.

التكاليف المباشرة الأولية هي التكاليف الإضافية للحصول على عقد تأجير والتي لن يتم تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد التأجير، باستثناء تلك التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بعقد التأجير التمويلي.

معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير هو معدل الفائدة الذي يتسبب في أن تتساوى القيمة الحالية لـ (أ) دفعات الإيجار و(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة مع إجمالي (١) القيمة العادلة للأصل محل العقد و(٢) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.

عقد التأجير	هو عقد، أو جزء من عقد يحول الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن بمقابل.
حوافز عقد التأجير	هي دفعات تمت بواسطة مؤجر لمستأجر مرتبطة بعقد تأجير أو تعويض أو تحمل بواسطة المؤجر لتكاليف المستأجر.
تعديل عقد التأجير	هو التغير في، نطاق عقد التأجير أو مقابل عقد التأجير، لم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأساسية لعقد التأجير (على سبيل المثال: إضافة أو إنهاء حق الانتفاع بواحد أو أكثر للأصول محل العقد أو تمديد أو تقصير الفترة التعاقدية لعقد التأجير).
دفعات الإيجار	هي دفعات تمت بواسطة مستأجر لمؤجر مرتبطة بحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير تتكون مما يلي: (أ) دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها) ناقصاً أي حوافز عقد تأجيري؛ (ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل؛ (ج) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار؛ (د) دفعات غرامات لإنهاء عقد التأجير إذا كانت مدة عقد التأجير تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير. بالنسبة للمستأجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية في العقد إلا إذا اختار المستأجر الجمع بين المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنهما كمكون واحد لعقد التأجير. بالنسبة للمؤجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالتزاماته بموجب الضمان. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية.

مدة عقد التأجير	هي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي للمستأجر الحق خلالها في استخدام الأصل محل العقد جنباً إلى جنب مع كل مما يلي: (أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار. (ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من أنه لن يمارس هذا الخيار.
المستأجر	هو المنشأة التي تحصل على الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن بمقابل.
معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر	هو معدل الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر لكي يفترض التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة وبنفس الضمانات للحصول على أصل بنفس قيمة أصل "حق الانتفاع" في بيئة اقتصادية مماثلة.
المؤجر	هو المنشأة التي تمنح الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن بمقابل.
صافي الاستثمار في عقد التأجير	هو إجمالي الاستثمار في عقد التأجير مخصوماً بمعدل الفائدة الضمني في عقد التأجير.
عقد التأجير التشغيلي	هو عقد تأجير لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.
دفعات الإيجار الاختيارية	هي دفعات تتم بواسطة مستأجر لمؤجر لحق استخدام الأصل محل العقد خلال فترة مشمولة بخيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير لم يتم إدراجها في مدة عقد التأجير.
فترة الاستخدام	هي إجمالي فترة استخدام الأصل لتنفيذ عقد مع عميل (يشمل أي فترات غير متتالية من الزمن).
ضمان القيمة المتبقية	هو الضمان الذي يقدم للمؤجر بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل محل العقد في نهاية عقد التأجير ستكون مبلغاً محدداً على الأقل.
أصل "حق الانتفاع"	هو الأصل الذي يمثل حق المستأجر لاستخدام الأصل محل العقد لمدة عقد التأجير.
عقد التأجير قصير الأجل	هو عقد تأجير له مدة إيجار تبلغ ١٢ شهر أو أقل في تاريخ بداية عقد التأجير. عقد التأجير الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد تأجير قصير الأجل.

عقد التأجير من الباطن هو معاملة إعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر ("مؤجر وسيط") لطرف ثالث ويظل عقد التأجير (عقد التأجير الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.

الأصل محل العقد هو الأصل موضوع عقد التأجير الذي تم منح حق الانتفاع به بواسطة مؤجر لمستأجر.

هو الفرق بين:

دخل التمويل غير

المحقق

(أ) إجمالي الاستثمار في عقد التأجير، وبين

(ب) صافي الاستثمار في عقد التأجير

القيمة المتبقية غير المضمونة هي الجزء من القيمة المتبقية للأصل محل العقد والتي يكون تحقيقها بواسطة المؤجر غير مضمون أو يكون مضمون فقط بواسطة طرف ذي علاقة بالمؤجر.

دفعات الإيجار المتغيرة هي الجزء من الدفعات التي تمت بواسطة مستأجر لمؤجر لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة الإيجار التي قد تختلف بسبب التغيرات في الوقائع والظروف التي تحدث بعد تاريخ بداية عقد التأجير بخلاف مرور الوقت.

المصطلحات المعرفة في المعايير الأخرى والمستخدم في هذا المعيار بنفس المعنى

العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ منه حقوق والتزامات واجبة النفاذ.
العمر الإنتاجي هو الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل متاحاً للاستخدام من قبل منشأة، أو عدد من وحدات الإنتاج، أو الوحدات المماثلة المتوقع الحصول عليها من أصل بواسطة منشأة.

ملحق (ب) إرشادات التطبيق

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار. ويشرح تطبيق الفقرات من "١" إلى "١٠٣" ومكملاً له.

تطبيق المعيار على محفظة عقود

ب١ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد التأجير الفردي. إلا أنه، وكوسيلة عملية، قد تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على محفظة من عقود التأجير لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بصورة معقولة أن الأثر على القوائم المالية من جراء تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود إيجار لا يختلف جوهرياً عن تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار فردية داخل هذه المحفظة. وإذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن محفظة عقود، فيجب عليها استخدام التقديرات والافتراضات التي تتناسب مع حجم وتكوين المحفظة.

تجميع العقود

في تطبيق هذا المعيار يمكن للمنشأة تجميع عقدين أو أكثر تم إبرامها في نفس الوقت أو في وقت قريب مع نفس الطرف المقابل (أو أطراف ذات علاقة بالطرف المقابل) والمحاسبة عن العقود على أنها عقد واحد في حال استيفاء ضابط واحد أو أكثر من الضوابط الآتية:

(أ) أن العقود تم التفاوض عليها كحزمة واحدة بهدف تجاري عام لا يمكن فهمه دون الأخذ في الاعتبار العقود مجتمعة؛ أو

(ب) يعتمد المقابل الذي يتم دفعه في عقد واحد على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو

(ج) حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في العقود (أو بعض حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في كل عقد من العقود) تشكل مكوناً عقد تأجير واحد كما هو مبين في الفقرة "ب٣٢".

الإعفاء من الاعتراف: عقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة (الفقرات "٥" إلى "٨")

ب٣ باستثناء ما هو محدد في الفقرة "ب٧" يسمح هذا المعيار للمستأجر بتطبيق الفقرة "٦" للمحاسبة عن عقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة. يجب على المستأجر تقييم قيمة الأصل محل العقد بناءً على قيمته عندما يكون جديداً، بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم استجاره.

ب٤ يتم إجراء تقييم ما إذا كان الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة على أساس مطلق. عقود إيجار الأصول ذات القيمة الصغيرة مؤهلة للمعالجة المحاسبية في الفقرة "٦" بغض النظر عن أهمية عقود التأجير تلك للمستأجر. لا يتأثر التقييم بحجم وطبيعة أو ظروف المستأجر. وعليه، يتوقع أن يتوصل مختلف المستأجرين لنفس الاستنتاجات فيما إذا كان أصل معين محل العقد ذا قيمة صغيرة.

ب٥ يمكن أن يكون الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة فقط في حال:
(أ) إمكانية استفادة المستأجر من استخدام الأصل محل العقد وحده أو مع غيره من المصادر المتاحة للمستأجر بسهولة؛ و

(ب) عدم اعتماد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة أو ارتباطه بدرجة كبيرة بأصول أخرى.
ب٦ لا يتأهل عقد تأجير الأصل محل العقد لصفة عقد تأجير أصل ذي قيمة صغيرة إذا كانت طبيعة ذلك الأصل أنه ليس أصل ذا قيمة صغيرة، عادة عندما يكون جديداً. فعلى سبيل المثال، عقود إيجار السيارات لا تنطبق عليها صفة أصول ذات قيمة صغيرة نظراً لأن السيارة الجديدة عادة لا تكون ذات قيمة صغيرة.

ب٧ إذا قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن أو يتوقع أن يقوم بتأجيره من الباطن، فإن الإيجار الرئيسي لا تنطبق عليه صفة عقد تأجير لأصل ذي قيمة صغيرة.

ب٨ قد تشمل أمثلة الأصول ذات القيمة الصغيرة محل العقد أجهزة الحاسب الآلي اللوحية والشخصية والأصناف الصغيرة من الأثاث المكتبي والهواتف.

تحديد عقد التأجير (الفقرات "٩" إلى "١١")

لتقييم ما إذا كان عقد التأجير ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الوقت (انظر الفقرات "ب١٣" إلى "ب٢٠")، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام بكل من:

حق الحصول على ما يقارب كافة المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المحدد بدرجة كبيرة (كما هو مبين في الفقرات "ب٢١" إلى "ب٢٣")؛ و
حق توجيه السيطرة على استخدام الأصل المحدد (كما هو مبين في الفقرات "ب٢٤" إلى "ب٣٠").

ب١٠ إذا كان العميل يمتلك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد فقط لجزء من مدة عقد التأجير فإن العقد يتضمن عقد تأجير لهذا الجزء من المدة.

١١ ب قد يتم الدخول في عقد لاستلام سلع أو خدمات من خلال ترتيب مشترك أو نيابة عن ترتيب مشترك كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة". في هذه الحالة، فإن الترتيب المشترك يمثل العمل في العقد. وبناءً عليه، فإنه في تقييم ما إذا كان مثل هذا العقد يتضمن عقد تأجير، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان للترتيب المشترك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد طوال فترة الاستخدام.

١٢ ب يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان العقد يتضمن عقد تأجير لكل مكون عقد تأجير منفصل محتمل. راجع الفقرة "ب٣٢" للإرشادات بشأن مكونات عقد التأجير المنفصلة.

الأصل المحدد

١٣ ب يجري عادة تحديد الأصل بالنص عليه صراحة في العقد. ومع ذلك، يمكن أيضاً تحديد الأصل ضمناً وقتما يكون الأصل متاحاً للاستخدام بواسطة العميل.

حقوق الاستبدال الأساسية

١٤ ب ليس للعميل الحق في استخدام أصل محدد إذا كان للمورد الحق الأساسي في استبدال الأصل خلال فترة الاستخدام حتى ولو كان الأصل محدداً. ويصبح حق المورد في استبدال الأصل أساسياً في حال توفر كلا الشرطين التاليين:

(أ) للمورد القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، لا يمكن للعميل منع المورد من استبدال الأصل، وكانت الأصول البديلة متاحة للمورد بسهولة أو يمكنه الحصول عليها خلال فترة زمنية معقولة)؛ و

(ب) أن المورد يستفيد اقتصادياً من ممارسة حقه في استبدال الأصل (أي من المتوقع أن تتجاوز المنافع الاقتصادية المرتبطة باستبدال الأصل التكاليف المرتبطة باستبدال الأصل).

١٥ ب إذا كان للمورد حق أو التزام لاستبدال الأصل فقط في تاريخ معين أو عند وقوع حدث معين أو بعده، فإن حق المورد في الاستبدال لن يكون أساسياً نظراً لأن المورد ليس له القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام.

١٦ ب يستند تقييم المنشأة فيما إذا كان حق المورد في الاستبدال أساسياً على الوقائع والظروف عند نشأة العقد ويجب استبعاد أي اعتبارات للأحداث المستقبلية التي لم يكن حدوثها مرجحاً عند نشأة العقد. تشمل أمثلة الأحداث المستقبلية التي كان من غير المرجح حدوثها عند نشأة العقد وبالتالي يجب استبعادها من التقييم:

- (أ) اتفاق بواسطة عميل مستقبلي لدفع سعر أعلى من معدل السوق لاستخدام الأصل؛
- (ب) إدخال تقنية جديدة لم يتم تطويرها بشكل كبير عند نشأة العقد؛
- (ج) اختلاف كبير بين استخدام العميل للأصل أو أداء الأصل والاستخدام أو الأداء المرجح للأصل عند نشأة العقد؛
- (د) اختلاف كبير بين السعر السوقي للأصل خلال فترة الاستخدام والسعر السوقي المرجح عند نشأة العقد.

ب١٧ إذا كان الأصل في موقع العمل أو أي موقع آخر، فإن التكلفة المرتبطة باستبدال الأصل عادةً ما تكون أعلى من تكلفته في موقع المورد، وبالتالي من المرجح أن تتجاوز المنافع المرتبطة باستبداله.

ب١٨ إن حق المورد أو التزامه لاستبدال الأصل لإجراء صيانة وإصلاح، أو كان الأصل لا يعمل بصورة جيدة أو في حال توفر تحديثات تقنية، لا يمنع العميل من الحصول على حق الانتفاع بأصل محدد.

ب١٩ إذ كان العميل لا يمكنه أن يحدد بسهولة ما إذا كان المورد له حق أساسي في الاستبدال، فيجب أن يفترض العميل أن أي حق في الاستبدال ليس أساسياً.

أجزاء الأصول

ب٢٠ يعد الجزء من الطاقة الإنتاجية للأصل أصلاً محددًا إذا كان من الممكن تمييزه بطبيعته الملموسة (على سبيل المثال، طابق في مبنى). ولا يعد أصلاً محددًا الطاقة الإنتاجية أو الجزء الآخر من الأصل الذي لا يمكن تمييزه بطبيعة ملموسة (على سبيل المثال، الجزء من الطاقة الإنتاجية من كابل الألياف البصرية) ما لم يمثل ما يقارب معظم الطاقة الإنتاجية للأصل ومن ثم يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل.

حق الحصول على منافع اقتصادية من الاستخدام

ب٢١ للسيطرة على استخدام أصل محدد، يجب أن يكون للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام (على سبيل المثال من خلال الحصول على حق الانتفاع الحصري للأصل طوال هذه الفترة). يمكن للعميل الحصول على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعدة طرق مثل استخدام الأصل أو الاحتفاظ به أو تأجيره من الباطن. وتشمل المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل منتجاته الرئيسية والثانوية (بما في ذلك التدفقات النقدية الممكنة الناتجة من هذه البنود) والمنافع الاقتصادية الأخرى من استخدام الأصل التي يمكن تحقيقها من معاملة تجارية مع طرف ثالث.

ب٢٢ عند تقييم الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل، فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار المنافع الاقتصادية الناتجة من استخدام الأصل ضمن النطاق المحدد لحق العميل في استخدام الأصل (انظر الفقرة "ب30"). فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا حصر العقد استخدام سيارة في منطقة جغرافية معينة واحدة فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة في تلك المنطقة وليس خارجها.

(ب) إذا حدد العقد للعميل إمكانية قيادة السيارة لعدد معين من الأميال فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة بعدد الأميال المسموح بها وليس بأكثر منها.

ب٢٣ إذا اشترط العقد أن يدفع العميل للمورد أو لطرف آخر جزءاً من التدفقات النقدية الناتجة من استخدام الأصل على أنها المقابل، فإن تلك التدفقات النقدية التي تم دفعها على أنها المقابل يجب اعتبارها جزءاً من المنافع الاقتصادية التي يحصل عليها العميل من استخدام الأصل. على سبيل المثال، إذا تعين على العميل أن يدفع للمورد نسبة من المبيعات من استخدام مساحة معرض تجزئة على أنها المقابل لهذا الاستخدام فإن هذا الشرط لا يمنع العميل من الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام مساحة معرض التجزئة. وذلك بسبب أن التدفقات النقدية الناتجة من تلك المبيعات تعد منافع اقتصادية يحصل عليها العميل من استخدام مساحة معرض التجزئة، والتي يتم بعد ذلك دفع جزء منها للمورد على أنها مقابل لحق استخدام هذه المساحة.

الحق في توجيه الاستخدام

ب٢٤ للعميل الحق في توجيه استخدام أصل محدد طوال فترة الاستخدام في أي من الحالتين التاليتين فقط:

(أ) للعميل الحق في توجيه الكيفية والغرض من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام (كما هو مبين في الفقرات "ب25" إلى "ب30")؛ أو

(ب) القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدام الأصل محددة مسبقاً:

١- وللعميل الحق في تشغيل الأصل (أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالطريقة التي يحددها) طوال فترة الاستخدام من دون أن يكون للمورد حق تغيير تعليمات التشغيل؛ أو

٢- أن العميل صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) بطريقة محددة مسبقاً للكيفية والغرض الذي سيستخدم فيه الأصل طوال فترة الاستخدام.

كيفية وغرض استخدام الأصل

ب٢٥ للعميل الحق في توجيه كيفية وغرض استخدام الأصل إذا كان يمكنه تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام في حدود نطاق حقه في الاستخدام المحدد في العقد وعند إجراء هذا التقييم فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة بتغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام وتكون حقوق اتخاذ القرار ذات صلة عندما تؤثر على المنافع الاقتصادية الناتجة من الاستخدام. ومن المرجح أن تختلف حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة باختلاف العقود استناداً إلى طبيعة الأصل وشروط وأحكام العقد.

ب٢٦ تشمل أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل في النطاق المحدد لحق العميل في الاستخدام اعتماداً على الظروف:

(أ) حقوق تغيير نوع المخرجات المنتجة بواسطة الأصل (على سبيل المثال، اتخاذ قرار لاستخدام حاوية شحن لنقل بضائع أو للتخزين أو اتخاذ قرار بشأن تشكيلة المنتجات المباعة من مساحة معرض التجزئة)؛

(ب) حقوق تغيير توقيت إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار متى سيتم استخدام بند من الماكينات أو محطة الطاقة)؛

(ج) حقوق تغيير مكان إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن وجهة شاحنة أو سفينة أو اتخاذ قرار بشأن مكان استخدام بند من المعدات)؛

(د) حقوق تغيير ما إذا كان سيتم إنتاج المخرجات، وكمية المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان سيتم إنتاج الطاقة من محطة طاقة وما هي كمية الطاقة التي يتم إنتاجها من محطة الطاقة تلك).

ب٢٧ تشمل أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي لا تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل، الحقوق التي تقتصر على تشغيل أو صيانة الأصل. ويمكن الاحتفاظ بمثل هذه الحقوق بواسطة العميل أو المورد.

وعلى الرغم من أن حقوقاً مثل حقوق تشغيل وصيانة الأصل تعد ضرورية في كثير من الأحيان لكفاءة استخدام الأصل فهي ليست حقوقاً لتوجيه كيفية وغرض استخدام الأصل، وغالباً ما تعتمد على قرارات حول كيفية وغرض استخدام الأصل. وعلى الرغم من ذلك، فإن حقوق تشغيل الأصل قد تمنح العميل حق توجيه استخدام الأصل إذا كانت القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل تم تحديدها مسبقاً (انظر الفقرة "ب٢٤(ب)(١)").

القرارات المحددة خلال وقيل فترة الاستخدام

ب٢٨ يمكن أن تتحدد القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل مسبقاً بعدة طرق. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد القرارات ذات الصلة مسبقاً عن طريق تصميم الأصل أو عن طريق القيود التعاقدية على استخدام الأصل.

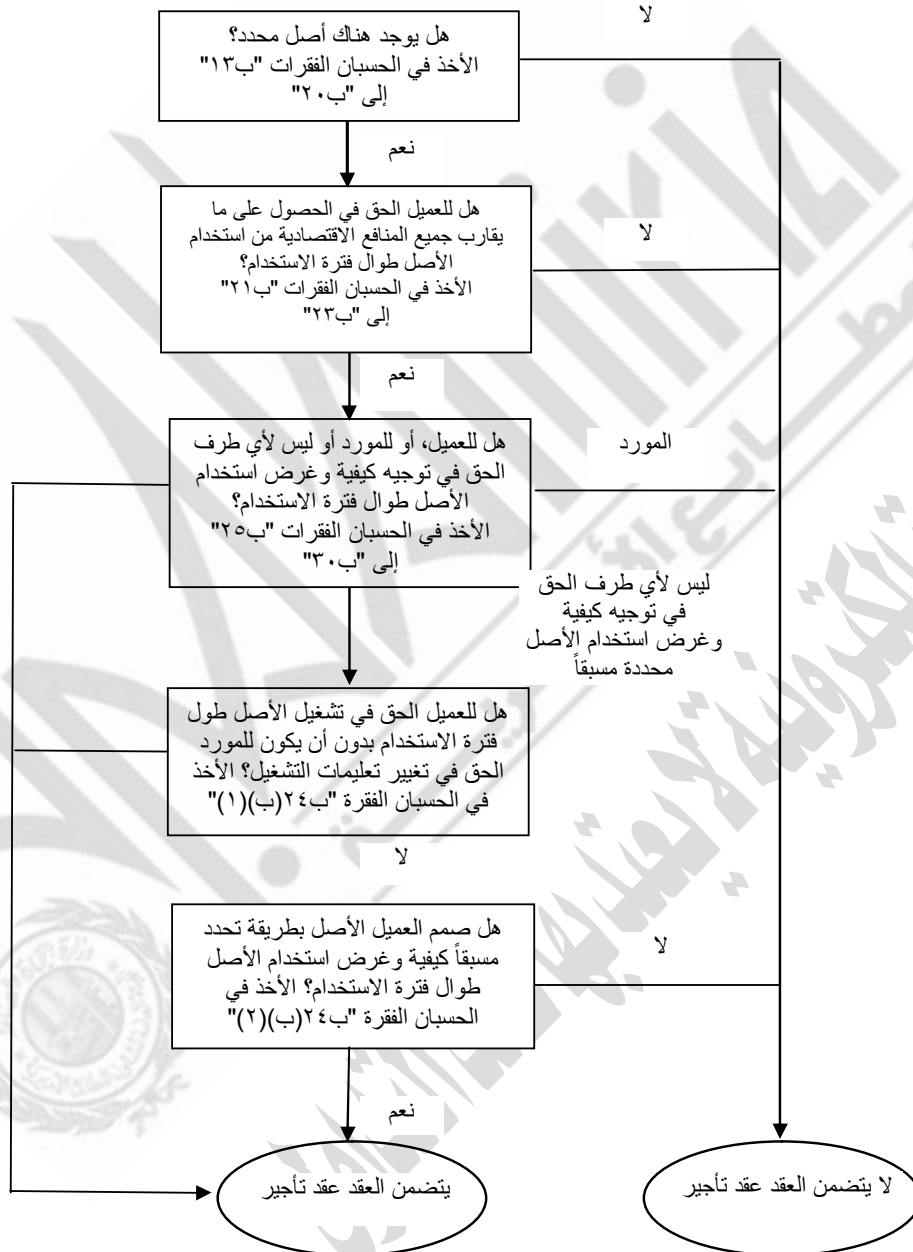
ب٢٩ في تقييم ما إذا كان للعميل الحق في توجيه استخدام الأصل، يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط الحقوق في اتخاذ القرارات بشأن استخدام الأصل خلال فترة الاستخدام، ما لم يكن العميل هو الذي صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) وفقاً لما هو مبين في الفقرة "ب٢٤(ب)(٢)". ونتيجة لذلك، فإن المنشأة لا يجوز أن تأخذ في الاعتبار القرارات المحددة مسبقاً قبل فترة الاستخدام ما لم تكن الشروط الواردة في الفقرة "ب٢٤(ب)(٢)" موجودة. فعلى سبيل المثال، إذا كان العميل قادراً فقط على

تحديد مخرجات الأصل قبل فترة الاستخدام، فإن العميل ليس له الحق في توجيه استخدام ذلك الأصل. إن القدرة على تحديد المخرجات في العقد قبل فترة الاستخدام من دون أي حقوق أخرى لاتخاذ قرارات متعلقة باستخدام الأصل، تعطي العميل نفس الحقوق التي يتمتع بها أي عميل يشتري السلع أو الخدمات.

حقوق الحماية

ب٣٠ قد يتضمن العقد شروطاً وأحكاماً مصممة لحماية ملكية المورد في الأصل أو في الأصول الأخرى، أو حماية موظفيه، أو لضمان امتثال المورد للأنظمة واللوائح. فهذه أمثلة لحقوق الحماية. فعلى سبيل المثال، قد يحدد العقد (١) الحد الأقصى لكمية استخدام الأصل أو تحديد متى وأين يمكن للعميل استخدام الأصل، أو (٢) يتطلب من العميل تطبيق ممارسات تشغيلية محددة، أو (٣) يتطلب من العميل إبلاغ المورد بشأن التغييرات في كيفية استخدامه للأصل. عادة ما تحدد حقوق الحماية نطاق حق العميل في الاستخدام ولكنها لا تمنع بمفردها العميل من الحصول على حق توجيه استخدام الأصل.

ب ٣١ فيما يلي مخطط قد يساعد المنشآت على إجراء تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير:



فصل مكونات العقد (الفقرات "١٢" إلى "١٧")

ب٣٢ الحق في استخدام الأصل محل العقد يعد مكون عقد تأجير منفصل إذا توفر كل مما يلي:

(أ) يمكن للمستأجر أن يستفيد من استخدام الأصل محل العقد إما بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة بسهولة للمستأجر. الموارد المتاحة بسهولة هي السلع أو الخدمات التي يتم بيعها أو تأجيرها بشكل منفصل (بواسطة المؤجر أو الموردين الآخرين) أو الموارد التي حصل عليها المستأجر بالفعل (من المؤجر أو من المعاملات أو الأحداث الأخرى)؛ و

(ب) لا يعتمد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة ولا يرتبط بدرجة كبيرة بالأصول محل العقد الأخرى في نفس العقد. فعلى سبيل المثال، حقيقة أن المستأجر يمكن أن يقرر عدم استئجار الأصل محل العقد دون أن يؤثر ذلك بشكل كبير على حقه في استخدام الأصول محل العقد الأخرى في نفس العقد قد تدل على أن الأصل محل العقد لا يعتمد بدرجة كبيرة أو لا يرتبط بدرجة كبيرة بتلك الأصول محل العقد الأخرى.

ب٣٣ قد يشمل العقد على مبلغ مستحق الدفع بواسطة المستأجر للأنشطة والتكاليف التي لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر. فعلى سبيل المثال، قد يدرج المؤجر في إجمالي المبلغ المستحق الدفع تكلفة لمهام إدارية، أو تكاليف أخرى متعلقة بعقد التأجير، والتي لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر. لا تؤدي مثل هذه المبالغ المستحقة الدفع إلى مكون منفصل للعقد، ولكنها تعد جزءاً من إجمالي المقابل المخصص للمكونات التي تم تحديدها بشكل منفصل في العقد.

مدة عقد التأجير (الفقرات "١٨" إلى "٢١")

ب٣٤ في تحديد مدة عقد التأجير وتقييم طول فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء، يجب على المنشأة تطبيق تعريف العقد وتحديد الفترة التي يكون فيها العقد غير قابل للإلغاء. لا يعد عقد التأجير واجب النفاذ عندما يكون لكل من المستأجر والمؤجر الحق في إنهاء عقد التأجير بدون إذن من الطرف الآخر مع عدم وجود غرامة كبيرة.

ب٣٥ إذا كان المستأجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد التأجير، فإن هذا الحق يعد خياراً لإنهاء عقد التأجير متاحاً للمستأجر والذي تأخذه المنشأة في الاعتبار عند تحديد مدة الإيجار. إذا كان المؤجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد التأجير، فإن فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء تشمل الفترة التي يغطيها خيار إنهاء عقد التأجير.

ب٣٦ تبدأ مدة عقد التأجير في تاريخ بداية عقد التأجير وتشمل أي فترات تأجير مجانية مقدمة للمستأجر بواسطة المؤجر.

ب٣٧ في تاريخ بداية عقد التأجير، تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من تطبيق خيار تمديد عقد التأجير أو شراء الأصل محل العقد، أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير. تأخذ المنشأة في الاعتبار كافة الوقائع والظروف ذات الصلة التي توجد حافزاً اقتصادياً للمستأجر لممارسة الخيار أو عدم ممارسته بما في ذلك أي تغيرات متوقعة في الوقائع والظروف من تاريخ بداية عقد التأجير حتى تاريخ ممارسة الخيار. تشمل أمثلة العوامل التي تؤخذ في الاعتبار على سبيل المثال وليس الحصر:

- (أ) الشروط والأحكام التعاقدية للفترات الاختيارية مقارنة بأسعار السوق، مثل:
 - (١) مبلغ الدفعات لعقد التأجير في أي فترة اختيارية؛
 - (٢) مبلغ أي دفعات إيجار متغيرة أو دفعات شرطية أخرى مثل الدفعات الناتجة من غرامات الإنهاء وضمانات القيمة المتبقية؛
 - (٣) شروط وأحكام أي خيارات قابلة للممارسة بعد الفترات الاختيارية الأولية (على سبيل المثال، خيار الشراء القابل للممارسة في نهاية فترة التمديد بمعدل أقل حالياً من معدلات السوق).
- (ب) التحسينات المهمة التي تم إجراؤها على الأصول المستأجرة (أو المتوقع إجراؤها) على مدى مدة العقد التي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار التمديد أو خيار إنهاء عقد التأجير أو خيار شراء الأصل محل العقد قابلاً للممارسة؛
- (ج) التكاليف المتعلقة بإنهاء عقد التأجير مثل تكاليف التفاوض أو تكاليف النقل أو تكاليف تحديد أصل آخر ليكون محل العقد يناسب احتياجات المستأجر أو تكاليف دمج أصل جديد في عمليات المستأجر أو غرامات الإنهاء والتكاليف المماثلة، بما في ذلك التكاليف المرتبطة بإعادة الأصل محل العقد في الحالة المحددة تعاقدياً أو إلى الموقع المحدد تعاقدياً؛
- (د) أهمية ذلك الأصل محل العقد لعمليات المستأجر، أخذاً في الاعتبار على سبيل المثال، ما إذا كان الأصل محل العقد هو أصل متخصص، وموقع الأصل محل العقد، وتوفر البدائل المناسبة؛
- (هـ) الشروط المرتبطة بممارسة الخيار (أي عندما يمكن ممارسة الخيار فقط إذا تم استيفاء شرط أو أكثر) واحتمالية وجود تلك الشروط.

ب٣٨ خيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير قد يجتمع مع واحد أو أكثر من الخصائص التعاقدية الأخرى (على سبيل المثال، ضمان القيمة المتبقية) بحيث يضمن المستأجر للمؤجر حداً أدنى أو عائداً نقدياً ثابتاً مماثل الي حد كبير بغض النظر عما إذا تم ممارسة الخيار. وفي هذه الحالات، وبغض النظر عن الإرشادات المتعلقة بالدفعات الثابتة في جوهرها، الواردة في الفقرة "ب٤٢"، فإنه يجب على المنشأة افتراض أن المستأجر متأكد بصورة معقولة من ممارسته خيار تمديد عقد التأجير، أو عدم ممارسته خيار إنهاء عقد التأجير.

ب٣٩ كلما كانت فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء أقصر كلما زاد احتمال ممارسة المستأجر لخيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسته لخيار الإنهاء. وذلك لأن التكاليف المرتبطة بالحصول على أصل بديل من المرجح أن تكون أعلى نسبياً كلما قصرت الفترة غير القابلة للإلغاء.

ب٤٠ الممارسات السابقة للمستأجر بشأن الفترة التي عادة ما يتم خلالها استخدام أنواع معينة من الأصول (سواءً كانت مستأجرة أو مملوكة) وأسبابه الاقتصادية للقيام بذلك قد توفر معلومات تساعد في تقييم ما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة الخيار أو عدم ممارسته. فعلى سبيل المثال، إذا استخدم المستأجر عادة أنواعاً معينة من الأصول لفترة معينة من الزمن أو إذا كان المستأجر في الممارسة العملية قد مارس كثيراً الخيارات على عقود التأجير لأنواع معينة من الأصول محل العقد، فيجب على المستأجر الأخذ في الاعتبار الأسباب الاقتصادية للممارسة السابقة في تقييم ما إذا كان متأكداً بصورة معقولة من ممارسة الخيار على عقود إيجار تلك الأصول.

ب٤١ تحدد الفقرة "20" أنه بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يقوم المستأجر بإعادة تقييم مدة عقد التأجير عند وقوع حدث هام أو تغير كبير في الظروف التي تقع ضمن سيطرة المستأجر وتؤثر فيما إذا كان المستأجر متأكداً بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه من قبل في تحديده لمدة عقد التأجير، أو عدم ممارسة خيار تم إدراجه في تحديد مدة عقد التأجير. وتشمل الأمثلة على الأحداث الهامة أو التغيرات في الظروف:

(أ) التحسينات الهامة على الأصول المستأجرة غير المتوقعة في تاريخ بداية عقد التأجير والتي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية هامة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير أو خيار شراء الأصل محل العقد قابلاً للممارسة؛ و

(ب) تعديل هام أو تفصيل لم يكن متوقعاً في تاريخ بداية عقد التأجير أن يتم إجراؤه على الأصل محل العقد؛ و

(ج) نشأة عقد تأجير من الباطن للأصل محل العقد لفترة تتجاوز نهاية مدة عقد التأجير المحددة مسبقاً؛ و

(د) قرار تجاري للمستأجر له صلة مباشرة بممارسة أو عدم ممارسة الخيار (على سبيل المثال، قرار لتمديد عقد تأجير أصل مكمل، أو قرار لاستبعاد أصل بديل أو لاستبعاد وحدة أعمال يعمل ضمنها أصل "حق استخدام").

دفعات إيجار ثابتة في جوهرها (الفقرات ٢٧(أ) و ٣٦(ج) و ٧٠(أ))

ب ٤٢ تتضمن دفعات الإيجار أي دفعات إيجار ثابتة في جوهرها. دفعات الإيجار الثابتة

في جوهرها هي دفعات قد تنطوي في شكلها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها. وتوجد دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها، على سبيل المثال في حال:

(أ) كانت الدفعات مهيكلية على أنها دفعات إيجار متغيرة، ولكن ليس هناك تغيرات

حقيقية في تلك الدفعات. وتنطوي هذه الدفعات على شروط للتغير ليس لها

جوهر اقتصادي حقيقي. وتشمل الأمثلة على أنواع تلك الدفعات ما يلي:

(١) الدفعات التي يجب القيام بها فقط في حال ثبت أن الأصل سيكون قادراً

على العمل خلال عقد التأجير أو فقط في حالة وقوع أحداث ليست هناك

إمكانية حقيقية لمنع حدوثها؛ أو

(٢) الدفعات المهيكلية مبدئياً على أنها دفعات إيجار متغيرة مربوطة باستخدام

الأصل محل العقد ولكن سيتم حل التغير عند نقطة معينة بعد تاريخ

بداية عقد التأجير بحيث تصبح هذه الدفعات ثابتة للمدة المتبقية من مدة

عقد التأجير. وتصبح هذه الدفعات دفعات ثابتة في جوهرها عند التيقن

من هذا التغير.

(ب) كان هناك أكثر من مجموعة واحدة من الدفعات التي يمكن للمستأجر أن يقوم بها،

ولكن واحدة فقط من تلك الدفعات واقعية. في هذه الحالة، يجب على المنشأة الأخذ

في الاعتبار المجموعة الواقعية من الدفعات لتكون هي دفعات الإيجار.

(ج) كان هناك أكثر من مجموعة واقعية من الدفعات التي يمكن للمستأجر أن يقوم بها،

ولكن يجب عليه القيام بواحدة على الأقل من تلك المجموعات من الدفعات. في هذه

الحالة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مجموعة الدفعات التي يتم تجميعها إلى

أقل مبلغ (على أساس مخصص) لتكون هي دفعات الإيجار.

علاقة المستأجر بالأصل محل العقد قبل تاريخ بداية عقد التأجير**تكاليف المستأجر المتعلقة بإنشاء أو تصميم الأصل محل العقد**

ب٤٣ قد تتفاوض المنشأة على عقد تأجير قبل أن يكون الأصل محل العقد متاحاً للاستخدام بواسطة المستأجر. قد تتطلب بعض عقود التأجير تشييد أو إعادة تصميم الأصل محل العقد لاستخدامه بواسطة المستأجر. استناداً إلى شروط وأحكام العقد، قد يطلب من المستأجر القيام بدفعات متعلقة بتشيد أو تصميم الأصل.

ب٤٤ إذا تكبد المستأجر تكاليف تتعلق بتشيد أو تصميم الأصل محل العقد، فيجب على المستأجر المحاسبة عن تلك التكاليف بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة مثل معيار المحاسبة المصري رقم (١٠). ولا تتضمن التكاليف المتعلقة بتشيد أو تصميم الأصل محل العقد الدفعات التي تمت بواسطة المستأجر لحق استخدام الأصل محل العقد. الدفعات لحق استخدام الأصل محل العقد هي دفعات لعقد التأجير بغض النظر عن توقيت تلك الدفعات.

الملكية القانونية للأصل محل العقد

ب٤٥ قد يحصل المستأجر على الملكية القانونية للأصل محل العقد قبل تحويلها للمؤجر وتأجير الأصل للمستأجر. ولا يحدد الحصول على الملكية القانونية في حد ذاته كيفية المحاسبة عن المعاملة.

ب٤٦ إذا كان المستأجر يسيطر (أو حصل على السيطرة) على الأصل محل العقد قبل تحويل ذلك الأصل إلى المؤجر، فتعد المعاملة على أنها معاملة بيع وإعادة استئجار يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرات "٩٨" إلى "١٠٣".

ب٤٧ ولكن، إذا لم يحصل المستأجر على السيطرة على الأصل محل العقد قبل تحويل الأصل للمؤجر، فإن المعاملة لا تعد معاملة بيع وإعادة استئجار. فعلى سبيل المثال قد يكون هذا هو الحال إذا تفاوض الصانع والمؤجر والمستأجر على معاملة لشراء أصل من الصانع بواسطة المؤجر، والذي سيقوم بدوره بتأجيره للمستأجر. قد يحصل المستأجر على الملكية القانونية للأصل محل العقد قبل تحويلها للمؤجر. في هذه الحالة، إذا حصل المستأجر على الملكية القانونية للأصل محل العقد ولكن لم يحصل على السيطرة على الأصل قبل تحويله إلى المؤجر، فلا تتم المحاسبة عن المعاملة على أنها معاملة بيع وإعادة استئجار ولكن تتم المحاسبة عنها على أنها عقد تأجير.

إفصاحات المستأجر (الفقرة "٥٩")

ب٤٨ في تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لمعلومات إضافية عن أنشطة الإيجار للوفاء بالهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة "٥١"، يجب على المستأجر الأخذ في الاعتبار:

(أ) ما إذا كانت هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. يجب على المستأجر تقديم المعلومات الإضافية المحددة في الفقرة "٥٩" فقط إذا كان من المتوقع أن تكون هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. وفي هذا السياق، فإنه من المرجح أن يكون هذا هو الحال إذا كان ذلك يساعد هؤلاء المستخدمين لفهم:

(١) المرونة التي توفرها عقود التأجير. قد توفر عقود التأجير المرونة على سبيل المثال إذا استطاع المستأجر تقليل تعرضه للمخاطر من خلال ممارسة خيارات الإنهاء أو تجديد عقود التأجير بشروط وأحكام مواتية له.

(٢) القيود التي تفرضها عقود التأجير. قد تفرض عقود التأجير قيوداً، على سبيل المثال من خلال إلزام المستأجر بالمحافظة على نسب مالية معينة.

(٣) اختبار حساسية المعلومات التي يتم التقرير عنها للمتغيرات الرئيسية. قد تكون المعلومات التي يتم التقرير عنها حساسة، على سبيل المثال دفعات الإيجار المتغيرة المستقبلية.

(٤) التعرض للمخاطر الأخرى الناتجة من عقود التأجير.

(٥) الانحرافات عن ممارسات الصناعة. قد تتضمن هذه الانحرافات على سبيل المثال، شروط وأحكام إيجار غير عادية أو فريدة تؤثر على محفظة تأجيرية للمستأجر.

(ب) ما إذا كانت هذه المعلومات ظاهرة سواء من معلومات تم عرضها إما في القوائم المالية الرئيسية أو موضح عنها في الإفصاحات. ولا يلزم المستأجر أن يكرر المعلومات المعروضة فعلياً في أماكن أخرى في القوائم المالية.

ب٤٩ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بدفعات الإيجار المتغيرة، والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح في الفقرة "٥١"، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات استخدام المستأجر لدفعات الإيجار المتغيرة ومدي شيوع تلك الدفعات؛

(ب) الحجم النسبي لدفعات الإيجار المتغيرة إلى الدفعات الثابتة؛

(ج) المتغيرات الرئيسية التي تعتمد عليها دفعات الإيجار المتغيرة وكيف يتوقع أن

تختلف المدفوعات استجابة للتغيرات في تلك المتغيرات الرئيسية؛

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لدفعات الإيجار المتغيرة.

ب٥٠ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بخيارات التمديد وخيارات الإنهاء والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف - لتحقيق الهدف من الإفصاح في الفقرة "٥١"، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال: (أ) مبررات المستأجر لاستخدام خيارات التمديد وخيارات الإنهاء ومدى شيوع تلك الخيارات؛

(ب) الحجم النسبي لدفعات الإيجار الاختيارية إلى دفعات الإيجار؛
(ج) مدى انتشار ممارسة الخيارات التي لم تدرج في قياس التزامات عقود التأجير؛
(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الخيارات.
ب٥١ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بضمانات القيمة المتبقية والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة "٥١"، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال: (أ) مبررات المستأجر لتقديم ضمانات القيمة المتبقية ومدى شيوع تلك الضمانات؛

(ب) نسبة حجم تعرض المستأجر إلى مخاطر القيمة المتبقية؛
(ج) طبيعة الأصول محل العقد التي تم تقديم تلك الضمانات لها؛
(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الضمانات.
ب٥٢ يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بمعاملات البيع وإعادة الاستئجار والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة "٥١"، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار ومدى شيوع تلك المعاملات؛
(ب) الشروط والأحكام الرئيسية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار على مستوى فردي؛
(ج) الدفعات غير المدرجة في قياس التزامات عقد التأجير؛
(د) الأثر على التدفق النقدي لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار في فترة التقرير.

تصنيف عقد التأجير للمؤجر (فقرات "٦١" إلى "٦٦")

ب٥٣ يعتمد تصنيف عقد التأجير للمؤجرين في هذا المعيار على المدي الذي ينقل فيه عقد التأجير المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد. وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم التقني والتغيرات في العائدات بسبب تغير الظروف الاقتصادية. يمكن أن تتمثل المنافع في توقعات أرباح على مدى العمر الاقتصادي للأصل محل العقد وتحقيق مكاسب من الزيادة في القيمة أو تحقق قيمة متبقية.

ب٥٤ قد يتضمن عقد التأجير شروطاً وأحكاماً لتعديل دفعات الإيجار استجابة لتغيرات معينة تحدث بين تاريخ نشأة عقد التأجير وتاريخ بداية عقد التأجير (مثل التغير في تكلفة الأصل محل العقد الخاصة بالمؤجر أو التغير في تكلفة تمويل الإيجار الخاصة بالمؤجر) في هذه الحالة، ولأغراض تصنيف عقد التأجير، فإن أثر أي من مثل هذه التغيرات يجب افتراض أنها حدثت في تاريخ نشأة عقد التأجير.

ب٥٥ عندما يتضمن عقد التأجير كلا من عنصري الأرض والمباني، فإنه يجب على المؤجر تقييم تصنيف كل عنصر على أنه عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي بشكل منفصل بتطبيق الفقرات "٦٢" إلى "٦٦" والفقرتين "ب٥٣" إلى "ب٥٤". وفي تحديد ما إذا كان عنصر الأرض هو عقد تأجير تشغيلي أو عقد تأجير تمويلي، فإن أحد الاعتبارات الهامة هو أن الأرض عادة ليس لها عمر إنتاجي محدد.

ب٥٦ عندما يكون من الضروري لغرض التصنيف والمحاسبة عن عقد تأجير أرض ومباني، فإنه يجب على المؤجر تخصيص دفعات الإيجار (بما في ذلك أي دفعات إجمالية في البداية) بين عنصري الأرض والمباني بما يتناسب مع القيمة العادلة النسبية للحقوق في الأصول المؤجرة في عنصري الأرض والمباني لعقد التأجير في تاريخ نشأة عقد التأجير.

ويتم تصنيف كامل عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي عند عدم إمكانية تخصيص دفعات الإيجار بين هذين العنصرين بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عقود إيجارات تشغيلية، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد التأجير على أنه عقد تأجير تشغيلي.

ب٥٧ بالنسبة لعقد تأجير أرض ومباني تكون فيه قيمة عنصر الأرض غير جوهرية لعقد التأجير، فإنه يمكن للمؤجر معالجة الأرض والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد التأجير، وتصنيفها على أنها إيجار تمويلي أو إيجار تشغيلي بتطبيق الفقرات "٦٢" إلى "٦٦" والفقرتين "ب٥٣" إلى "ب٥٤". وفي هذه الحالة، يجب على المؤجر اعتبار العمر الاقتصادي للمباني على أنه العمر الاقتصادي لكامل الأصول محل العقد.

تصنيف عقد التأجير من الباطن

ب٥٨ عند تصنيف عقد التأجير من الباطن فإنه يجب على المؤجر الوسيط، تصنيف عقد التأجير من الباطن على أنه عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي طبقاً لما يلي:

(أ) إذا كان عقد التأجير الرئيسي الذي تكون فيه المنشأة هي المستأجر في عقد تأجير قصير الأجل، وتمت المحاسبة عنه بتطبيق الفقرة "٦"، فيجب تصنيف عقد التأجير من الباطن على أنه عقد تأجير تشغيلي.

(ب) بخلاف ذلك، يجب تصنيف عقد التأجير من الباطن بالرجوع إلى أصل "حق الانتفاع" الناتج من عقد التأجير الرئيسي وليس بالرجوع إلى الأصل محل العقد (على سبيل المثال، بند العقارات والآلات والمعدات موضوع عقد التأجير).

ملحق ج

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار وله نفس صلاحيات الأجزاء الأخرى من المعيار.

تاريخ السريان

- ج ١ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" ٢٠١٩ في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

القواعد الانتقالية

- ج ٢ لأغراض المتطلبات الواردة في الفقرات "ج ١" إلى "ج ١٩" فإن تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوي التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.
- ج ٢١ استثناء من تاريخ السريان في الفقرة "ج ١" وتاريخ التطبيق الأولي في الفقرة "ج ٢"، تسري الفقرات "ج ٣" إلى "ج ١٩" ويكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوي التي تم فيها إلغاء قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ - وتعديلاته - وصدر قانون تنظيم نشاطي التأجير التمويلي والتخصيم رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨، وذلك بالنسبة لكل من:
- أ. عقود التأجير التي كانت تخضع لقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وكان يتم معالجتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي".
- ب. عقود التأجير التمويلي التي تنشأ في ظل وتخضع لقانون تنظيم نشاطي التأجير التمويلي والتخصيم رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨.

تعريف عقد التأجير

- ج ٣ يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات "٩" إلى "١١" في بداية تطبيق هذا المعيار عند تحديد عقد التأجير.
- ج ٤ ملغاة
- المستأجرون
- ج ٥ يجب على المستأجر تطبيق هذا المعيار على عقود التأجير بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للفقرات "ج ٧" إلى "ج ١٣".
- ج ٦ يجب على المستأجر تطبيق ما ورد في الفقرة "ج ٥" بشكل ثابت على كافة عقود إيجاراته التي يكون فيها مستأجراً.

ج ٧ عند قيام المستأجر بتطبيق ما ورد بالفقرة "ج ٥"، فلا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة، وبدلاً عن ذلك يجب على المستأجر الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة في تاريخ التطبيق الأولي.

عقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي

ج ٨ عند تطبيق ما ورد بالفقرة "ج ٥"، فيجب على المستأجر:

(أ) الاعتراف بالالتزام عقد التأجير في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقاً لهذا المعيار. ويجب على المستأجر قياس التزام عقد التأجير بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) الاعتراف بأصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقاً لهذا المعيار. ويجب على المستأجر الاختيار على أساس كل عقد تأجير على حده لقياس أصل "حق الانتفاع" إما بـ:
(١) المبلغ الدفئري كما لو كان المعيار تم تطبيقه منذ تاريخ بداية عقد التأجير ولكن مخصوماً باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي؛ أو

(٢) مبلغ مساوي للالتزام عقد التأجير بعد تعديله بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مقدماً أو مستحقة تتعلق بذلك الإيجار المثبت في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لأصول "حق الانتفاع" في تاريخ

التطبيق الأولي ما لم يطبق المستأجر الوسيلة العملية الواردة في الفقرة "ج ١٠(ب)".

ج ٩ على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة "ج ٨"، بالنسبة لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقاً لهذا المعيار، فإن المستأجر:

(أ) لا يتطلب منه عمل أي تعديلات عند الانتقال لتطبيق المعيار وذلك لعقود التأجير التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة صغيرة (كما هو مبين في الفقرات "ب ٣" إلى "ب ٨") والتي سيتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة "٦". ويجب على المستأجر المحاسبة عن تلك الإيجارات بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) لا يتطلب منه عمل أي تعديلات عند الانتقال لتطبيق المعيار وذلك لعقود التأجير المصنفة سابقاً على أنها استثمارات عقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري". يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والالتزام عقد التأجير، بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يجب عليه قياس أصل "حق الانتفاع" بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي تم المحاسبة عنها سابقاً على أنها عقود تأجير تشغيلي، وستتم المحاسبة عنها علي أنها استثمار عقاري باستخدام نموذج القيمة العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) من تاريخ التطبيق الأولي. يجب علي المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير، بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

ج ١٠ يمكن للمستأجر أن يستخدم واحدة أو أكثر من الوسائل العملية الآتية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة "ج ٥" لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقاً لهذا المعيار. يُسمح للمستأجر بتطبيق هذه الوسائل العملية على أساس كل عقد تأجير على حدة.

(أ) يمكن للمستأجر أن يقوم بتطبيق معدل خصم واحد على محفظة عقود إيجار ذات خصائص متشابهة بصورة معقولة (مثل العقود التي تكون مدة إيجارها المتبقية مماثلة لفئة مشابهة من الأصول محل العقد في بيئة اقتصادية مشابهة).

(ب) يمكن للمستأجر أن يعتمد في تقييمه فيما إذا كانت عقود التأجير هي عقود محملة بخسارة بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي كبديل لعملية إجراء اختبار للاضمحلال. وإذا اختار المستأجر هذه الوسيلة العملية، فيجب عليه تعديل أصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي بمبلغ أي مخصص للعقود المحملة بخسارة المثبتة في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يمكن للمستأجر أن يختار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "ج ٨" لعقود التأجير التي تنتهي مدة إيجارها خلال ١٢ شهر من تاريخ التطبيق الأولي.

في هذه الحالة، يجب على المستأجر:

(١) المحاسبة عن عقود التأجير تلك بنفس طريقة عقود التأجير قصيرة الأجل كما

هو مبين في الفقرة "6"؛

(٢) إدراج التكلفة المرتبطة بعقود التأجير تلك ضمن الإفصاحات عن مصروفات

عقود التأجير قصيرة الأجل في فترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي.

(د) يمكن للمستأجر أن يستبعد التكاليف الأولية المباشرة من قياس أصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي.

(هـ) يمكن للمستأجر أن يستخدم التحديد الناتج من معرفة الظروف اللاحقة، كما هو الحال في تحديد مدة عقد التأجير إذا كان العقد يشتمل على خيارات تمديد عقد التأجير أو إنهائه.

عقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التمويلي

ج ١١ عند تطبيق ما ورد بالفقرة "ج٥" لعقود إيجار ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التمويلي وفقاً لهذا المعيار، فإن المبلغ الدفترى لأصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير في تاريخ التطبيق الأولي يجب أن يكونا هما المبلغ الدفترى لأصل عقد التأجير والتزام عقد التأجير محسوباً في تاريخ التطبيق الأولي مباشرة وفقاً لهذا المعيار. ولهذه العقود، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

الإفصاح

ج ١٢ عند تطبيق ما ورد بالفقرة "ج٥"، فيجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول التطبيق الأولي المطلوبة وفقاً للفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥)، باستثناء المعلومات المحددة في الفقرة "٢٨(و)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥). وبدلاً من المعلومات المحددة في الفقرة "٢٨(و)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥)، يجب على المستأجر الإفصاح عن:

(أ) المتوسط المرجح لمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر المطبق على التزامات عقد التأجير المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي؛

(ب) تفسيرات عن أي فروق بين:

(١) تعهدات عقود التأجير التشغيلي المفصح عنها في نهاية فترة التقرير السنوية

التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، مخصومة باستخدام معدل الاقتراض

الإضافي في تاريخ التطبيق الأولي كما هو مبين في الفقرة "ج٨(أ)؛" و

(٢) التزامات عقد التأجير المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.

ج ١٣ إذا استخدم المستأجر واحدة أو أكثر من الوسائل العملية المحددة في الفقرة "ج١٠" فيجب عليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المؤجرون

ج ١٤ يجب على المؤجر تطبيق هذا المعيار على عقود التأجير، التي يكون فيها هو المؤجر، والتي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التمويلي وفقاً لهذا المعيار، بأثر رجعي مع الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار في تاريخ التطبيق الأولي. وفي هذه الحالة لا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة، وبدلاً عن ذلك يجب على المؤجر الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة في تاريخ التطبيق الأولي.

يجب على المؤجر الوسيط:

- ج ١٥ (أ) إعادة تقييم عقود التأجير من الباطن التي ما زالت مستمرة في تاريخ التطبيق الأولي، وذلك لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف كل عقد تأجير من الباطن على أنه عقد تأجير تشغيلي أو عقد تأجير تمويلي بتطبيق هذا المعيار. ويجب أن يقوم المؤجر الوسيط بهذا التقييم في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للمدد التعاقدية المتبقية وشروط عقد التأجير الرئيسي وعقد التأجير من الباطن في ذلك التاريخ.
- (ب) بالنسبة لعقود التأجير من الباطن التي تصنف على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار، تتم المحاسبة عنها على أنها عقود إيجار تمويلي جديدة تم الدخول فيها في تاريخ التطبيق الأولي.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار قبل تاريخ التطبيق الأولي

- ج ١٦ يجب على المنشأة إعادة تقييم معاملات البيع وإعادة الاستئجار التي تم الدخول فيها قبل تاريخ التطبيق الأولي من أجل تحديد ما إذا كان تحويل الأصل محل العقد يستوفي المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ليتم المحاسبة عنها على أنها بيع.
- ج ١٧ إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار، فيجب على البائع المستأجر:
- (أ) المحاسبة عن معاملة إعادة الاستئجار بنفس طريقة المحاسبة عن عقود التأجير التمويلي الأخرى القائمة في تاريخ التطبيق الأولي؛
- (ب) استهلاك أي أرباح بيع على مدى مدة عقد التأجير كما لو تم معالجة معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تمويلي دائماً.
- ج ١٨ إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تشغيلي بتطبيق هذا المعيار، فيجب على البائع المستأجر:
- (أ) المحاسبة عن إعادة الاستئجار بنفس الطريقة التي يتم المحاسبة عنها لأي عقود إيجار تشغيلي قائمة في تاريخ التطبيق الأولي؛
- (ب) تعديل أصل "حق الانتفاع" المعاد استئجاره بأي أرباح أو خسائر مؤجلة تتعلق بشروط خارج السوق ومثبتة في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

المبالغ المثبتة سابقاً فيما يتعلق بتجميع الأعمال

ج ١٩ إذا قام المستأجر بالاعتراف بأصل أو التزام سابقاً بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" بشروط مواتية أو غير مواتية لعقد تأجير تشغيلي مستحوذ عليه كجزء من تجميع أعمال، فيجب على المستأجر الاستبعاد من الدفاتر لذلك الأصل أو الالتزام وتعديل القيمة الدفترية لأصل "حق الانتفاع" بمبلغ مماثل في تاريخ التطبيق الأولي.

الإشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)

ج ٢٠ إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار مبكراً قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

سحب المعايير الأخرى

ج ٢١ يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي".

**التعديلات على معايير المحاسبة المصرية
وفقاً للمادة الثالثة**

أ - معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة"

يستبدل بنص الفقرة "٤" النص الآتي :

٤ - يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة مع المنشآت الأخرى داخل نطاق المجموعة في القوائم المالية للمنشأة. ويتم استبعاد المعاملات ما بين منشآت المجموعة والأرصدة القائمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة للمجموعة، باستثناء تلك التي بين منشأة استثمارية ومنشأتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

تعديل نص الفقرة "٩" بإضافة العبارة التالية في نهايتها:

٩ - تُعرف المصطلحات "سيطرة" و"منشأة استثمارية" و"سيطرة مشتركة" و"تأثير هام" في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"، على التوالي، وتستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة في تلك المعايير.

ب - معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"

إضافة نص الفقرات التالية:

٨ - تعرض المنشأة الاستثمارية القوائم المالية المستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة عندما تكون مطالبة في جميع أجزاء الفترة الحالية وجميع فترات المقارنة المعروضة أن تطبق الاستثناء من التجميع لجميع منشأتها التابعة وفقاً للفقرة "٣١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢).

١١ - إذا كانت مطلوباً من الشركة الأم، وفقاً للفقرة "٣١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أن تقوم بقياس استثماراتها في شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، سوف يتعين المحاسبة عن استثمارها في الشركة التابعة بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة لها.

١١ب- عندما تتوقف المنشأة الأم عن أن تكون منشأة استثمارية، أو تصبح منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير من التاريخ الذي حدث فيه تغيير الوضعية، كما يلي:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن أن تكون منشأة استثمارية، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة وفقاً للفقرة "١٠". ويجب أن يكون تاريخ التغيير في الوضعية هو التاريخ المفترض للاستحواذ. عند المحاسبة عن الاستثمارات وفقاً للفقرة "١٠" فإنه يجب أن تظهر القيمة العادلة للمنشأة التابعة في التاريخ المفترض للاستحواذ بالمقابل المفترض المحول.

(١) ملغاة.

(٢) ملغاة.

(ب) عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمار في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ويجب أن يُثبت الفرق بين المبلغ الدفتری السابق للمنشأة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ تغيير وضعية المنشأة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة ضمن الأرباح أو الخسائر. ويجب أن يُعالج المبلغ المجموع لأي تعديل للقيمة العادلة، والمُثبت – سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه المنشآت التابعة، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد استبعدت هذه المنشآت التابعة في تاريخ تغيير الوضعية.

١٦أ- عندما تُعد المنشأة الاستثمارية التي هي منشأة أم، (بخلاف المنشأة الأم المذكورة في الفقرة "١٦")، قوائم مالية مستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، وفقاً للفقرة "٨"، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. كما يجب على المنشأة الاستثمارية أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية المطلوبة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

ج - معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"

تعديل نص الفقرة "٣٦" بإضافة عبارة: باستثناء ما ورد في الفقرة "٣٦" قبل بدايتها

٣٦- باستثناء ما ورد في الفقرة "٣٦"، عندما تستخدم

إضافة نص الفقرة "٣٦"

٣٦أ- على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٦، إذا كانت المنشأة التي ليست منشأة استثمارية في ذاتها لها ملكية في منشأة شقيقة أو مشروع مشترك يعدان منشأة استثمارية، فإنه يجوز للمنشأة عند تطبيقها طريقة حقوق الملكية أن تختار الإبقاء على قياس القيمة العادلة التي تطبقها هذه المنشأة الاستثمارية على حصص ملكية منشأتها الشقيقة أو مشروعها المشترك في منشآت تابعة. ويتم القيام بهذا الاختيار بشكل منفصل لكل منشأة استثمارية شقيقة أو مشروع مشترك وذلك في التاريخ الأخير: (أ) الذي يتم عنده الإثبات الأولي للمنشأة الاستثمارية الشقيقة أو المشروع المشترك؛ و(ب) الذي تصبح فيه المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك منشأة استثمارية؛ و(ج) الذي تصبح فيه المنشأة الاستثمارية الشقيقة أو المشروع المشترك لأول مرة منشأة أم.

د - معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "نصيب السهم في الأرباح"

تعديل نص الفقرة "٢٢" لتصبح كالآتي:

يُطبق هذا المعيار على القوائم المالية المستقلة، أو القوائم المالية المجمعة، أو القوائم المالية المنفردة، المصدرة لجميع المنشآت.

هـ - معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل"

تعديل نص الفقرة "٥٨(ب)" لتصبح كالآتي:

أو(ب) تجميع الأعمال إخلاف استحواذ منشأة استثمارية، كما عُرِفَت في معيار المحاسبة المصري ٤٢ القوائم المالية المجمعة، لمنشأة تابعة يجب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "٦٨").

تعديل نص الفقرة "٦٨(ب)" لتصبح كالآتي:

أو(ب) من اندماج الأعمال إخلاف استحواذ منشأة استثمارية، كما عُرِفَت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) القوائم المالية المجمعة، لمنشأة تابعة يجب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

و - معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال":

إضافة نص الفقرة التالية:

فقرة "٢٢": لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على استحواذ المنشأة الاستثمارية، كما عُرِفَت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة"، على استثمار في منشأة تابعة يُطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ز - معيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "القوائم المالية الدورية"

إضافة نص الفقرة التالية:

١٦(ك)- الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٩ب" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، وذلك للمنشآت التي تصبح، أو تتوقف عن كونها، منشآت استثمارية، كما عُرِفَت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة".

ح - معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

إضافة نص فقرة "و" إلى الفقرة رقم "٢٢":

(و) الاستثمار العقارى الذى يتم قياسه بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الاستثمار العقارى".

تعديل نص الفقرة رقم "٥" لتصبح:

(٥) لا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية التى تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)، أو الاستثمار العقارى الذى يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)، أو الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعى التى يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥).

ط - معيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحفوظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"

إضافة نص فقرة "د" إلى الفقرة رقم "٥":

(د) الأصول غير المتداولة التى تمت المحاسبة عنها وفقاً لنموذج القيمة العادلة الوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الاستثمار العقارى"

ك - معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى":
تعديل نص الفقرة "٢" بإضافة البند "٢(أ)(٣)" لتصبح كالآتي:

٢- لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة "١" على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) الأحكام والافتراضات الهامة التي افترضتها المنشأة لتحديد:

(١) طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب الآخر.

و(٢) نوع الترتيب المشترك التي تملك فيه حصة (الفقرات من "٧" إلى "٩").

و(٣) أنها تقي بتعريف المنشأة الاستثمارية، إذا كان ذلك منطبقاً (الفقرة ١٩)؛ و

(ب) المعلومات عن حصصها في:

(١) الشركات التابعة (الفقرات من "١٠" إلى "١٩").

و(٢) الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرات من "٢٠" إلى "٢٣").

و(٣) المنشآت ذات الهيكل الخاص والتي لا تسيطر عليها المنشأة (المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة) (الفقرات من "٢٤" إلى "٣١").

إضافة عنوان يسبق فقرة "١٩": التصنيف كمنشأة استثمارية
إضافة فقرة "١٩"

١٩- عندما تحدد المنشأة الأم أنها تُعد منشأة استثمارية، وفقاً للفقرة "٢٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن معلومات حول الاجتهادات والافتراضات الهامة التي استخدمتها عند تحديد أنها تُعد منشأة استثمارية. وإذا لم يكن لدى المنشأة الاستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص القياسية للمنشأة الاستثمارية (راجع الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، فإنه يجب عليها أن تفصح عن أسبابها لاستنتاج أنها – مع ذلك – تُعد منشأة استثمارية.

إضافة فقرة "٩ب"

٩ب- عندما تصبح المنشأة، أو تتوقف عن كونها، منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تفصح عن التغيير في وضعية المنشأة الاستثمارية وأسباب التغيير. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة التي تصبح منشأة استثمارية أن تفصح عن أثر التغيير في وضعيتها على القوائم المالية للفترة المعروضة، بما في ذلك:

(أ) إجمالي القيمة العادلة، كما في تاريخ تغيير الوضعية، للمنشآت التابعة التي يتوقف تجميعها؛ و

(ب) إجمالي المكسب أو الخسارة، إن وجدت، محسوبة وفقاً للفقرة "ب ١٠١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)؛ و

(ج) البند (البند) المستقلة ضمن الأرباح أو الخسائر المثبت فيها المكسب أو الخسارة (إذا لم تُعرض – بشكل منفصل).

إضافة عنوان يسبق الفقرة "١٩": **الحصص في الشركات التابعة غير المجمعة (المنشآت الاستثمارية) إضافة الفقرات الآتية:**

١٩ أ- يجب على المنشأة الاستثمارية، وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، تطبيق الاستثناء من التجميع، وبدلاً من ذلك أن تقوم بالمحاسبة عن استثمارها في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر وأن تُفصح عن تلك الحقيقة.

١٩ ب- لكل منشأة تابعة غير مجمعة، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) اسم المنشأة التابعة؛ و

(ب) المقر الرئيسي لأعمال المنشأة التابعة (وبلد التأسيس إذا كان مختلفاً عن المقر الرئيسي للأعمال)؛ و

(ج) نسبة حصة الملكية المُحتفظ بها من قبل المنشأة الاستثمارية، وإذا كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها.

١٩ ج- عندما تكون المنشأة الاستثمارية هي المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أخرى، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تقدم – أيضاً – الإفصاحات الواردة في الفقرات "١٩ ب (أ)" إلى "١٩ ب (ج)" عن الاستثمارات التي تخضع للسيطرة من قبل منشأتها الاستثمارية التابعة. ويمكن أن يُقدم الإفصاح من خلال تضمين القوائم المالية للمنشأة الأم القوائم المالية للمنشأة التابعة (أو المنشآت التابعة) التي تتضمن المعلومات أعلاه.

١٩ د- يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) طبيعة ومدى أي قيود هامة (مثل تلك الناتجة عن ترتيبات اقتراض، أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية) على قدرة منشأة تابعة غير مُجمعة من قبل المنشأة الاستثمارية على تحويل أموال إلى المنشأة الاستثمارية في شكل توزيعات أرباح نقدية أو سداد قروض أو سلف مقدمة؛

(ب) أي ارتباطات أو نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة تابعة غير مُجمعة، بما في ذلك الارتباطات أو النوايا لمساعدة المنشأة التابعة في الحصول على الدعم المالي.

١٩ هـ- إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشأتها التابعة خلال الفترة التي يُعد عنها التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة تابعة غير مُجمعة (مثلاً لشراء أصول أو أدوات مُصدرة من المنشأة التابعة، أو مساعدة المنشأة التابعة في الحصول على الدعم المالي)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم لكل منشأة تابعة غير مُجمعة؛ و

(ب) أسباب تقديم الدعم.

١٩ و- يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن شروط أي ترتيبات تعاقدية قد تتطلب من المنشأة أو من منشأتها التابعة غير المُجمعة أن تقدم دعماً مالياً لمنشأة غير مُجمعة مُسيطر عليها وذات هيكل خاص، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي قد تعرض المنشأة معدة التقرير لخسارة (مثلاً ترتيبات السيولة وضوابط التصنيف الائتماني المرتبطة بالتزامات بشراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو بتقديم دعم مالي).

١٩ ز- إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشأتها التابعة غير المُجمعة خلال الفترة التي يُعد عنها التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره لمنشأة غير مُجمعة ذات هيكل خاص، لم تسيطر عليها المنشأة الاستثمارية، وإذا نتج عن تقديم الدعم أن تسيطر المنشأة الاستثمارية على المنشأة ذات الهيكل الخاص، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة في التوصل إلى القرار بتقديم ذلك الدعم.

٢١ أ- لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات "٢١(ب)" إلى "٢١(ج)".

٢٥ أ- لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٢٤" للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المُجمعة التي تسيطر عليها والتي تعرض عنها الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات "١٩ أ" إلى "١٩ ز".

تفسير محاسبي مصرى رقم (١) - ٢٠١٩
ترتيب امتيازات الخدمة العامة

المراجع

- "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكها"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاح"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) "الإيرادات من العقود مع العملاء"
- معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير"

مقدمة

١. جرت الأمور في الدولة على أن يتم تشييد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للخدمات العامة - مثل الطرق، والكباري والأنفاق، والمستشفيات، والمطارات، ومرافق توزيع المياه، وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات - من قبيل كيان عام وتمويلها من خلال اعتمادات الموازنة العامة.

٢. وقد أدخلت الحكومة نظام ترتيبات الخدمة التعاقدية لجذب مشاركة القطاع الخاص في تطوير، وتمويل، وتشغيل وصيانة بعض مجالات تلك البنية التحتية. وقد تكون البنية التحتية موجودة بالفعل، أو قد يتم تشييدها خلال فترة ترتيب (عقد) الخدمة. ينطوى الترتيب الذي يقع ضمن نطاق التفسير - عادة - على منشأة قطاع خاص (مشغل) تقوم بتشديد البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو تطويرها (على سبيل المثال، من خلال زيادة سعتها) وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية لفترة محددة من الوقت يدفع للمشغل مقابل خدماته على مدى فترة الترتيب. يحكم الترتيب عقد يحدد معايير الأداء، والآليات لتعديل الأسعار، وآليات تسوية الخلافات. ويوصف مثل هذا الترتيب - غالبا - بأنه ترتيب امتياز الخدمة العامة "بناء تشغيل نقل" أو "إعادة تأهيل تشغيل نقل" أو "من العام الى الخاص".

٣. إن سمة ترتيبات الخدمة هذه هي طابع الخدمة العامة للالتزام الذي يتعهد به المشغل. والسياسة العامة هي أن الخدمات المتعلقة بالبنية التحتية يتم تقديمها للعامة، بغض النظر عن هوية الطرف الذي يقوم بتشغيل الخدمات. ويلزم ترتيب الخدمة المشغل تعاقديا بتقديم الخدمات الى العامة نيابة عن هيئه عامه. والسمات المشتركة الأخرى هي:

- (أ) أن الطرف الذي يمنح ترتيب الخدمة (المانح) هو منشأة عامة، بما في ذلك هيئة حكومية، أو منشأة من القطاع الخاص آلت إليها المسؤولية عن تلك الخدمة.
- (ب) أن المشغل مسئول جزئيا على الأقل عن إدارة البنية التحتية والخدمات ذات الصلة ولا يتصرف - فقط - على أنه مجرد وكيل ينوب عن المانح.
- (ج) أن العقد يحدد الأسعار الأولية التي يقوم المشغل بتحصيلها وينظم تعديلات الأسعار على مدى فترة ترتيب الخدمة.
- (د) أن المشغل ملزم بتسليم البنية التحتية إلى المانح في نهاية فترة الترتيب بالحالة المحددة لها في مقابل عوض قليل أو بدون عوض إضافي، بغض النظر عن الطرف الذي مولها - بشكل أولى.

نطاق التفسير

٤. يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام - إلى - الخاص.

٥. ينطبق هذا التفسير على ترتيبات امتيازات الخدمات العامة من العام إلى الخاص إذا:

- (أ) كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، والي من يجب عليه تقديمها لهم، وبأي الأسعار.
- (ب) كان المانح يتحكم - من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك في أي حصة متبقية هامة في أصول البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.

٦. تدخل البنية التحتية المستخدمة في ترتيب امتياز الخدمة العامة من العام إلى الخاص في نطاق هذا التفسير لكامل عمرها الإنتاجي (أصول لكامل عمرها) إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة "٥(أ)". وتقدم فقرات "أ١" إلى "٨" إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت، وإلى أي حد، تدخل ترتيبات امتياز الخدمة العامة من العام إلى الخاص في نطاق هذا التفسير.

٧. ينطبق هذا التفسير على كل من:

(أ) البنية التحتية التي يقوم المشغل بتشبيدها أو اقتنائها من طرف ثالث لغرض ترتيب الخدمة.

(ب) البنية التحتية القائمة التي يمنح المانح المشغل حق الوصول إليها لغرض ترتيب الخدمة.

٨. لا يحدد هذا كيفية المحاسبة عن البنية التحتية التي كان محتفظاً بها ومثبتة على أنها عقارات و آلات ومعدات من قبل المشغل قبل دخوله في ترتيب الخدمة. تنطبق متطلبات إلغاء الإثبات المعايير المحاسبية المصرية (الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)) على مثل هذه البنية التحتية.

٩. لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة من قبل المانحين.

١٠. يبين هذا التفسير المبادئ العامة بشأن إثبات وقياس الالتزامات والحقوق المتعلقة بها في ترتيبات امتيازات الخدمات العامة. ويتناول هذا التفسير الموضوعات التالية :

(أ) معالجة حقوق المشغل في أصول البنية التحتية

(ب) إثبات وقياس مقابل الترتيب.

(ج) خدمات التشييد أو التحسين.

(د) خدمات التشغيل.

(هـ) تكاليف الاقتراض.

(و) المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل المالي والأصل غير الملموس.

(ز) البنود المقدمة من قبل المانح إلى المشغل.

(ح) متطلبات الإفصاح عن معلومات بشأن ترتيبات امتيازات الخدمات العامة.

إجماع الآراء

معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

١١. لا يجوز إثبات البنية التحتية، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل نظراً لأن ترتيب الخدمة التعاقدية لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة إلى المشغل للمشغل حق الوصول إلى البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة نيابة عن المانح وفقاً للشروط المحددة الواردة في العقد.

إثبات وقياس مقابل الترتيب

١٢. بموجب شروط الترتيبات التعاقدية التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، فإن المشغل يتصرف على أنه مزود خدمة. يقوم المشغل بتشبيد أو تحسين البنية التحتية (خدمات التشبيد أو التحسين المستخدمة لتقديم خدمة عامة ويقوم بتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية (خدمات التشغيل) لفترة محددة من الزمن.

١٣. يجب على المشغل إثبات وقياس الإيرادات، وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيرادات من العقود مع العملاء"، مقابل الخدمات التي يؤديها. وتحدد طبيعة المقابل الذي يحصل عليه المشغل المعالجة المحاسبية اللاحقة عنه. توضع الفقرات "٢٣" إلى "٢٩" أدناه، المحاسبة اللاحقة عن المقابل المستلم كأصل مالي أو كأصل غير ملموس.

خدمات التشبيد أو التحسين

١٤. يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشبيد أو التحسين وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية للاعتراف بالإيراد.

المقابل المقدم من قبل المانح إلى المشغل

١٥. إذا قدم المشغل خدمات تشبيد أو تحسين، فعليه إثبات المقابل المستلم أو مستحق التحصيل له وفقاً للمعايير المصرية للاعتراف بالإيراد. وقد يكون المقابل حقوقاً في:

(أ) أصل مالي. أو

(ب) أصل غير ملموس

١٦. يجب على المشغل الاعتراف بأصل مالي بالقدر الذي يكون له حق تعاقدية غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالي آخر من المانح (أو بتوجيه منه) مقابل خدمات التشبيد، و يكون أمام المانح خيار ضئيل، إن وجد، في تجنب السداد، ويكون ذلك عادة لأن الاتفاقية تكون واجبة النفاذ بموجب القانون. ويكون للمشغل هذا الحق غير المشروط في استلام نقد إذا ضمن المانح - بشكل تعاقدية - أن يسدد إلى المشغل (أ) مبالغ محددة أو يمكن تحديدها أو (ب) أي فرق (إن وجد)، ما بين المبالغ المستلمة من مستخدمي الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو التي يمكن تحديدها، (ويسري هذا حتى في الحالات التي يكون السداد مشروطاً بأن يضمن المشغل أن البنية التحتية تستوفي متطلبات محددة للجودة أو الكفاءة)

١٧. يجب على المشغل إثبات أصل غير ملموس بالقدر الذي يحصل عليه من حق (أو ترخيص) في تحصيل مقابل من مستخدمي الخدمة العامة. لا يعد الحق في تحصيل مقابل من مستخدمي الخدمة العامة حقاً غير مشروط في استلام نقد نظراً لأن مقدار المبالغ المحتملة مرتبط بمدى استخدام الجمهور للخدمة.

١٨. إذا تم الدفع للمشغل مقابل خدمات التشييد جزئياً بواسطة أصل مالي وجزئياً بواسطة أصل غير ملموس، فإنه من الضروري المحاسبة - بشكل منفصل - عن كل مكون للمقابل الذي يحصل عليه المشغل. يجب الاعتراف - بشكل أولي - بالمقابل المستلم أو مستحق التحصيل مقابل كل من المكونين وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية للاعتراف بالإيراد.

١٩. يجب أن يتم تحديد طبيعة المقابل المقدم من قبل المانح إلى المشغل بالرجوع إلى شروط العقد، وللقوانين وثيقة الصلة، في حال وجودها. وتحدد طبيعة المقابل المحاسبة اللاحقة كما تم وصفها في الفقرات "٢٣" إلى "٢٦". والرغم من ذلك، يتم تصنيف كلا النوعين من المقابل على أنهما أصل عقد خلال فترة التشييد أو الترقية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

خدمات التشغيل

٢٠. يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشغيل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

الالتزامات التعاقدية بإعادة أصول البنية التحتية إلى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

٢١. قد يكون على المشغل الوفاء بالتزامات تعاقدية ضمن شروط ترخيصه، (أ) لصيانة أصول البنية التحتية إلى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام أو (ب) بإعادة أصول البنية التحتية إلى حالة محددة قبل أن يتم تسليمها إلى المانح بنهاية ترتيب الخدمة. يجب قياس وإثبات هذه الالتزامات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة، باستثناء أي عنصر تحسين (أنظر الفقرة "١٤") وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)، أي بأفضل تقدير للإنفاق الذي قد يكون مطلوباً لتسوية الالتزام الحالي في نهاية فترة التقرير.

تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

٢٢. وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤)، يجب أن يتم إثبات تكاليف الاقتراض المرتبطة بترتيب التزام خدمه عامه "الترتيب" على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يكن للمشغل حق تعاقد في استلام أصل غير ملموس (حق في تحصيل مقابل من مستخدمي الخدمة العامة). في هذه الحالة، يجب أن تتم رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بالترتيب خلال مرحلة التشييد وفقاً لذلك التفسير.

الأصل المالي

٢٣. تطبق معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٠) و(٤٧) على الأصل المالي الذي يتم إثباته بموجب الفقرتين "١٦" و"١٨".

٢٤. تتم المحاسبة عن المبلغ المستحق على المانح أو بتوجيه منه وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بحسب ما يتم قياسه بـ:

(أ) التكلفة المستهلكة أو

(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر. أو

(ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢٥. إذا تم قياس المبلغ المستحق على المانح بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتطلب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية في الربح أو الخسارة.

الأصل غير الملموس

٢٦. ينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) على الأصل غير الملموس الذي يتم إثباته وفقاً للفقرتين "١٧" و"١٨". وتقدم الفقرات "٤٥" إلى "٤٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) إرشادات بشأن قياس الأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو توليفة من الأصول النقدية وغير النقدية.

البنود المقدمة من المانح الى المشغل

٢٧. وفقاً للفقرة "١١"، لا يتم إثبات بنود أصول البنية التحتية، التي يمنح المانح المشغل حق الوصول إليها الأغراض ترتيب الخدمة، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل. وقد يقدم المانح - أيضاً - بنود أخرى إلى المشغل والتي يستطيع المشغل أن يحتفظ بها أو يعاملها حسبما يرغب. إذا كانت مثل هذه الأصول تشكل جزء من المقابل مستحق السداد من قبل المانح مقابل الخدمات، فإنها لا تعد منحاً حكومية كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (١٢). وبدلاً من ذلك، يتم المحاسبة عنها على أنها جزء من سعر المعاملة كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

تاريخ السريان

٢٨. يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٩.

القواعد الانتقالية

٢٩. مع مراعاة الفقرتين ٣٠ و ١٣٠١، تتم المحاسبة عن التغيرات في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

٣٠. إذا كان من غير العملي للمشغل تطبيق هذا التفسير - بأثر رجعي - لأي ترتيب خدمة معين، في بداية أول فترة معروضة، فإنه يجب عليه:

(أ) إثبات الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي كانت موجودة في بداية أول فترة معروضة.

(ب) استخدام المبالغ الدفترية السابقة لتلك الأصول المالية والأصول غير الملموسة (أيًا كان تصنيفها سابقاً)

(ج) على أنها مبالغها الدفترية كما في ذلك التاريخ

(د) اختبار اضمحلال قيمة الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي تم إثباتها في ذلك التاريخ، ما لم يكن ذلك من غير العملي، وفي هذه الحالة يجب اختبار الاضمحلال كما في بداية الفترة الحالية.

٣٠. استثناء من متطلبات الفقرتين "٢٩" و"٣٠"، يجوز للمنشآت التي كان لديها ترتيبات امتيازات خدمة عامة الناشئة قبل ١ يناير ٢٠١٩ وتكون قد عالجتها في القوائم المالية السابقة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها" أن تختار وقت بدء سريان هذا التفسير أن تستمر في تطبيق تلك المعالجة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) حتى نهاية تلك الترتيبات فقط دون غيرها. ولا يجوز لاحقاً تطبيق هذا الاستثناء للمنشآت التي لم تختار تطبيقه عند بدء سريان هذا التفسير.

٣٠. ب. إذا استخدمت المنشأة الاستثناء الوارد في ألفقره "٣٠"، يجب الإفصاح عن الأثر على القوائم المالية إذا ما تم تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي وفقاً للفقرة "٢٩" إلا إذا كان ذلك غير عملي.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

يعد هذا الملحق جزء لا يتجزأ من التفسير

النطاق (الفقرة "٥")

أت ١. تبين الفقرة "٥" من هذا التفسير أن البنية التحتية تقع ضمن نطاق التفسير عندما تنطبق الشروط التالية:

(أ) كان المانع يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة أصول البنية التحتية، والى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأي الأسعار.

(ب) كان المانع يتحكم - من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك - بأي حصة متبقية مهمة في أصول البنية التحتية عند نهاية أجل الترتيب.

أت ٢. يمكن أن يكون التحكم أو التنظيم المشار إليهما في الشرط (أ) بموجب عقد أو خلافه (مثلاً من خلال جهة تنظيمية)، وتشمل الحالات التي يشترى فيها المانع جميع المخرجات وتلك التي يشترى فيها مستخدمون آخرون بعض أو كل المخرجات. وعند تطبيق هذا الشرط، يجب الأخذ في الحسبان المانع وأي أطراف مرتبطة به فإذا كان المانع من الهيئات العامة، فإن القطاع العام ككل، بالإضافة إلى أي جهات تنظيمية تعمل للمصلحة العامة، يجب اعتبارها طرفاً ذا علاقة بالمانع لأغراض هذا التفسير.

أت ٣. لغرض الشرط (أ)، لا يلزم أن يكون لدى المانع تحكم كامل في السعر: يكفي أن يكون السعر منظم من قبل المانع (كرفيق)، أو من خلال العقد أو جهة رقابية، على سبيل المثال، عن طريق وضع حد اعلي للأسعار. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق الشرط على جوهر الاتفاقية. ويجب أن يتم تجاهل أي سمات غير أساسية، مثل وجود حد أعلى للأسعار يطبق فقط في حالات نادرة الحدوث. وبالعكس، إذا كان العقد، على سبيل المثال، يمنح المشغل حرية تحديد الأسعار، ولكن أي زيادة في الربح ترد إلى المانع، فيكون هناك حد أقصى لعائد المشغل وبالتالي يكون قد تم استيفاء عنصر التحكم في السعر.

أ٤. لغرض الشرط (ب)، يجب أن يحد تحكم المانح في أي حصة متبقية مهمة من القدرة العملية للمشغل علي بيع أو رهن البنية التحتية وأن تعطي المانح حقاً مستمراً في الاستخدام طوال فترة الترتيب. وتكون الحصة المتبقية في البنية التحتية هي القيمة المقدرة للبنية التحتية بافتراض أنها حالياً في العمر وفي الحالة المتوقعة في نهاية فترة الترتيب.

أ٥. يجب التفريق ما بين التحكم والإدارة فإذا كانت لدي المانح كل من درجة التحكم الموضحة في الفقرة "٢(أ)" و في أي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية، فإن دور المشغل هو فقط إدارة البنية التحتية نيابة عن المانح، حتى ولو كان للمشغل في العديد من الحالات حرية واسعة في التصرفات الإدارية.

أ٦. يحدد الشرطان (أ) و (ب) معاً متى يكون التحكم في البنية التحتية من قبل المانح لمدى عمرها الاقتصادي بالكامل، بما في ذلك أي استبدالات مطلوبة (أنظر الفقرة "١٢١)، فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على المشغل استبدال جزء من بند للبنية التحتية خلال فترة الترتيب (مثل الطبقة العليا من الطريق أو سطح مبني)، فإنه يجب الأخذ في الحسبان بند البنية التحتية ككل. وعليه، فإنه يتم استيفاء الشرط (ب) لكامل البنية التحتية، بما في ذلك الجزء الذي يتم استبداله، إذا كان المانح يتحكم في أي حصة متبقية مهمة في البديل النهائي لذلك الجزء.

أ٧. في بعض الأحيان يتم - جزئياً - تنظيم استخدام البنية التحتية رقابياً بالطريقة الموضحة في الفقرة "٥(أ)" ولا يكون هناك - تنظيم رقابي علي جزء آخر. وبالرغم من ذلك، تأخذ هذه الترتيبات مجموعة متنوعة من الإشكال

(أ) أي أصول بنية تحتية يمكن فصلها - مادياً - ويكون بالإمكان تشغيلها - بشكل مستقل - وتستوفي تعريف وحدة توليد نقد كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١)، فإنه يجب أن يتم تحليلها - بشكل منفصل - إذا كان يتم استخدامها - بشكل كامل - لأغراض غير خاضعة لتنظيم من جهة رقابية. فعلى سبيل المثال، قد ينطبق هذا على جناح خاص في مستشفى، حيث يتم استخدام بقية المستشفى من قبل المانح العلاج المرضى.

(ب) عندما تكون هناك أنشطة ثانوية بحتة (مثل متجر مستشفى) غير خاضعة لتنظيم رقابي، فإنه يجب تطبيق اختبارات التحكم كما لو كانت تلك الخدمات غير موجودة، لأنه في الحالات التي يتحكم فيها المانح في الخدمات بالطريقة الموضحة في الفقرة "٥"، فإن وجود أنشطة ثانوية لا ينتقص من تحكم المانح في البنية التحتية.

أ٨. قد يكون للمشغل الحق في استخدام البنية التحتية التي يمكن فصلها الموضحة في فقرة "أ٧(أ)"، أو المرافق المستخدمة لتقديم الخدمات الثانوية غير المنظمة رقابية الموضحة في فقرة "أ٧(ب)". وفي أي من الحالتين قد يكون هناك - من حيث الجوهر - عقد إيجار من المانح إلي المشغل، وإذا كان كذلك، فيجب المحاسبة عنه وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

طبعت بالهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

رئيس مجلس الإدارة

مهندس / عماد فوزى فرج محمد

رقم الإيداع بدار الكتب ٢٦٨ لسنة ٢٠١٩

٢٥٧٥٦ / ٢٠١٨ - ٢٥ / ٤ / ٢٠١٩ - ٢٦٠

