



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة

أثر المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير
المالية 16 IFRS على جودة التقارير المالية
"دراسة تجريبية"

The Impact of Lease Accounting Treatment in Accordance to
International Financial Reporting Standards IFRS16 on
Financial Reporting Quality
"An Experimetal Study"

رسالة

مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

إعداد الباحثة

شويكار محمد ناجي فؤاد

تحت إشراف

أ.د/ طارق عبدالعال حماد / د/ محمد محمود عبد ربه

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة عين شمس

أستاذ المحاسبة المالية
كلية التجارة – جامعة عين شمس



كلية التجارة - جامعة عين شمس
Faculty of Commerce - Ain Shams University

جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة

أثر المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير
المالية IFRS 16 على جودة التقارير المالية
"دراسة تجريبية"

اسم الطالب : شويكار محمد ناجي فؤاد
الدرجة العلمية : دكتوراه
القسم التابع له : قسم المحاسبة والمراجعة
الكلية : التجارة
الجامعة : عين شمس
سنة المنح : ٢٠٢٠

رسالة دكتوراة

مقدمة من

الباحثة / شويكار محمد ناجي فؤاد

أثر المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية
IFRS 16 على جودة التقاير المالية "دراسة تجريبية"

الدرجة العلمية: دكتوراة

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

الأستاذ الدكتور / طارق عبدالعال حماد "مشفراً ورئيساً"

أستاذ المحاسبة وعميد الكلية الأسبق

وعميد كلية الاقتصاد والإدارة جامعة ٦ أكتوبر

الأستاذ الدكتور / محمد عبد العزيز خليفة "عضواً"

أستاذ المحاسبة ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب الأسبق

الأستاذ الدكتور / أحمد زكى حسين "عضواً"

أستاذ المحاسبة ونائب رئيس جامعة قناة السويس

لشئون المجتمع والبيئة وعميد تجارة قناة السويس

الدكتور / محمد محمود عبد ربه "مشفراً بالإشتراك"

أستاذ المحاسبة م. بالكلية

الدراسات العليا

أجيزت الرسالة بتاريخ

بتاريخ: // ٢٠٢٠

موافقة مجلس الجامعة

بتاريخ: // ٢٠٢٠

ختم الأجازة

بتاريخ: // ٢٠٢٠

موافقة مجلس الكلية

بتاريخ: // ٢٠٢٠

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَبَّنَا تَقَبَّلْ مِنَّا إِنَّكَ أَنْتَ السَّمِيعُ الْعَلِيمُ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ



الحمد لله رب العالمين، والسلام على سيد المرسلين سيدنا محمد
وعلى آله وصحبه أجمعين
الحمد والشكر لله رب العالمين سبحانه وتعالى على كل نعمة أنعم بها
علينا، والذي أعانني على إتمام هذا البحث.

❖ تتقدم الباحثة بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان بالجميل **للأستاذ**

الدكتور/ طارق عبد العال حماد أستاذ المحاسبة المالية، وعميد كلية التجارة
جامعة عين شمس الأسبق، وعميد كلية الاقتصاد والإدارة بجامعة ٦ أكتوبر،
والمشرف على البحث على ما قدمه للباحثة من جهد وفير وفكر ورأي
وتوجيهات بناءة كان لها عظيم الأثر في إتمام هذا البحث في صورته
النهائية، فجزاه الله عن الباحثة خير الجزاء، وبارك الله في علمه، وامتعه
بالصحة والعافية، وحفظه الله لأسرته، وجعله الله ذخراً للباحثين.

❖ كما تتقدم الباحثة بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان بالجميل **للأستاذ**

الدكتور/ محمد محمود عبد ربه الأستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية
التجارة جامعة عين شمس، والمشرف المشارك على الرسالة؛ لما قدمه
للباحثة من عون صادق وتوجيهات قيمة والتي كان لها أكبر الأثر في إتمام
هذا البحث في شكله النهائي، جزاه الله عن الباحثة خير الجزاء.

❖ وتتقدم الباحثة بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان بالجميل **للأستاذ**

الدكتور/ محمد محمد عبد العزيز خليفة أستاذ المحاسبة المالية، ووكيل
الكلية لشئون التعليم والطلاب بكلية التجارة جامعة عين شمس الأسبق،
وعميد معهد التعاون على عطائه الفياض والمستمر للباحثين في كافة أنحاء
مصر في مجالات المحاسبة والضرائب؛ ولما قدمه للباحثة من توجيهات قيمة؛

ولتفضل سيادته بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة للحكم على الرسالة، جزاه الله عن الباحثة خير الجزاء.

❖ كما تتقدم الباحثة بعظيم الشكر والتقدير والاحترام للأستاذ **الدكتور/أحمد ذكي**

متولي نائب رئيس الجامعة لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة، وعميد كلية التجارة جامعة قناة السويس؛ لتفضل سيادته بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة رغم كثرة أعبائه ومسئوليته، فأدام الله فضله وجزاه الله عن الباحثة خير الجزاء.

❖ وتتوجه الباحث بكلمة شكر لكل من قدم يد العون لها في إتمام هذه الرسالة.

الباحثة

شويكار محمد ناجي فؤاد منصور

والله ولي التوفيق



إِهْدَاء

❖ إلى من ينقسم معي ثمرة النجاح، وعلمني أن العلم عبادة،
ورزقتي وشد من أزري، وكان دائماً مرجعي في خطوات حياتي
العلمية والعملية أبي العزيز.

❖ إلى نبع الحنان والعطف ورمز التضحية والعطاء بلا حدود أُمي
الحبيبة بارك الله في عمرها ومتعها بالصحة إلى جدتي الحبيبة
التي لم تنساني يوماً بالدعاء.

❖ إلى أخي وأختي طارق وهالة بارك الله فيكما وأشرق مستقبلكما.

❖ إلى زهرة عمري وحياتي ابنتي الغالية *نور* .

❖ إلى جدتي رحمة الله عليها

❖ إلى زملائي الأعزاء شكراً لتعاونكم معي.

🌸 أهديهم هذا العمل المتواضع راجية من المولى

عز وجل أن يجد القبول والنجاح

جزاكم الله خيراً



المستخلص

صدر المعيار الدولي رقم (١٧) للمحاسبة عن عقود الإيجار، والذي كان نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ اعتباراً من أول يناير ١٩٩٩، حيث كان المعيار يصنف عقود الإيجار بناءً على مدى تحمل المؤجر والمستأجر للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المؤجر، مبرراً بتطبيق مبدأ الجوهر قبل الشكل القانوني.

وقد تبين أن عقد الإيجار مشابه من الناحية الاقتصادية لشراء أصل أساسي، وتم تصنيف عقد الإيجار باعتباره عقد إيجار تمويلي، ويُدْرَج بالتقارير في قائمة المركز المالي العمومية للشركة، وتتم المحاسبة عن عقود الإيجار التشغيلي خارج قائمة المركز المالي، حيث تعد الشركة تقريراً عن مصروفات الإيجار في قائمة الدخل (ما يسمى عقد الإيجار بالقسط الثابت).

وأدى ذلك إلى غياب معلومات عن عقود الإيجار التشغيلي في قائمة المركز المالي، أي أن المستثمرين لم يكن لديهم الصورة الكاملة عن المركز المالي للشركة، وأيضاً عدم القدرة على المقارنة بشكل صحيح بين الشركات التي تقتض لشراء أصل، وبين تلك الشركات التي تستأجر أصول بدون إجراء تسويات، كما أيضاً لم يوضح المعيار إعادة التقييم في حالة تضخم المدفوعات النقدية، أو عند تقييم المدفوعات الاختيارية، وعدم كفاية تعزيز الإفصاحات^١.

حيث أشارت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية سنة ٢٠٠٥، إلى مخاوفها بشأن انعدام شفافية المعلومات المتعلقة بالتزامات عقد الإيجار، وأكدت المخاوف التي أعرب عنها بالفعل المستثمرون وغيرهم. واستجابةً لتلك المخاوف، بادر مجلس معايير المحاسبة الدولية وواضع المعايير الوطنية بالولايات المتحدة مجلس معايير المحاسبة المالية بمشروع لتحسين المحاسبة عن عقود الإيجار.

وانفق مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية على أن العميل (المستأجر) الذي يستأجر أصول يحصل على "أصل"، ونمطياً أيضاً على "التزام" في بداية عقد الإيجار. ومع ذلك، عند تطبيق المتطلبات السابقة للمحاسبة عن عقد الإيجار لم يدرج في التقارير معظم معاملات التأجير بقائمة المركز المالي للشركة، ولذلك لم يكن معترفاً بهذه الأصول والالتزامات.

ومن هنا أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم (١٦) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - عقود الإيجار في يناير ٢٠١٦. ويسري المعيار رقم (١٦) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٩. ويمكن أن تختار الشركات تطبيق المعيار رقم (١٦) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبل ذلك التاريخ، لكن فقط إذا كانت تطبق أيضاً المعيار رقم (١٥) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - المتعلقة بالإيرادات عن عقود العملاء، حيث إن المعيار رقم (١٦) من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحل محل معيار عقود الإيجار السابق المعيار رقم (١٧) من معايير المحاسبة الدولية - عقود الإيجار.

Abstract

International Accounting Standard (IAS) 17 - Leases, which was effective for accounting periods beginning on January 1, 1999, was issued, whereby the standard classified leases based on to what extent the lessor and the lessee bear the risks and take the benefits related to ownership of the leased asset justified by application of principle concerning substance over legal form.

If the lease is found to be economically similar to the purchase of an underlying asset, the lease will be classified as a finance lease and is reported in the balance sheet of the Company. Operating leases are accounted for outside the statement of financial position, where the Company reports leasing expense in the income statement (the so-called straight-line lease).

This situation led to absence of information on operating leases in statement of financial position; i.e., investors have neither the big picture of the company's financial position, nor the ability to properly compare among companies that borrow to buy an asset on the one hand and companies that lease assets without making adjustments on the other hand. In addition, the standard did not clarify revaluation in case of inflated cash payments or when evaluating voluntary payments, and insufficiency of enhancing disclosures.

In 2005, the US Securities and Exchange Commission (SEC) indicated its concerns about lack of transparency with regard to information on lease obligations, underscoring concerns already expressed by investors and others. In response to these concerns, International Accounting Standards Board (IASB) and the US national standard-setting, i.e., Financial Accounting Standards Board (FASB) initiated a project to improve lease accounting.

Both IASB and FASB agreed that the client (lessee) who leases an asset acquires the “asset” and also typically a “liability” at the beginning of lease. However, in applying the previous requirements concerning accounting for lease, most lease transactions were not included in the company's statement of financial position; therefore these assets and liabilities were not recognized.

Consequently, IASB issued International Financial Reporting Standard (IFRS) 16: Leases, in January 2016. IFRS 16 is effective from 1 January 2019. Companies may choose to apply IFRS 16 before that date but only if they also apply IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers; as IFRS 16 replaces the previous lease standard, IAS 17 – Leases.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الآية القرآنية
ب	الشكر والتقدير
د	الأهداء
هـ	مستخلص البحث
ز	Abstract
ط	فهرس المحتويات
م	فهرس الجداول
س	فهرس الأشكال البيانية
ف	قائمة المصطلحات
٢٩-١	الفصل الأول الإطار العام للبحث
١	مقدمة البحث
٥	الدراسات السابقة
١٩	مشكلة البحث
٢٢	متغيرات وفروض البحث
٢٣	أهداف البحث
٢٤	أهمية البحث
٢٥	حدود البحث
٢٥	محددات البحث
٢٦	خطة الدراسة
٢٧	مراجع الفصل

الموضوع	رقم الصفحة
الفصل الثاني الأثر المحاسبي لتطبيق معيار التقارير المالية الدولية ١٦ عقود الإيجار IFRS16 على بيئة الأعمال	٦٨-٣٠
مقدمة	٣٠
المبحث الأول: التحديات المصاحبة لتطبيق معيار التقارير المالية الدولية ١٦ وتأثيره على مختلف الصناعات في الشرق الأوسط.	٣٢
تمهيد	٣٢
الجزء الأول: عرضاً للأدب النظري الخاص بالمعيار IFRS16 المتعلق بعقود الإيجار	٣٣
الجزء الثاني: مقارنة بين تطبيق المعيار IFRS16 والمعايير الأخرى الخاصة بعقود الإيجار	٤٨
الجزء الثالث: التغيرات بالبيئة المصرية واصدار معيار رقم ٤٩ خاص بعقود الإيجار وقانون ١٧٦ لسنة ٢٠١٨.	٥٥
ملخص المبحث	٦٧
مراجع الفصل	٦٨
الفصل الثالث العلاقة التفسيرية بين جودة التقارير المالية والتطبيق المحاسبي لمعيار التقارير المالية الدولية IFRS16 – ١٦	١٠٣-٦٩
مقدمة	٦٩
المبحث الأول: أثر مستوى جودة المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية علي تطور الاداء للمنشأة	٧٠

الموضوع	رقم الصفحة
تمهيد	٧٠
الجزء الاول: الاطار النظري لجودة التقارير المالية	٧١
الجزء الثاني: تأثير تطبيق المعيار IFRS16 على الإطار المفاهيمي للمحاسبة وتحسين جودة المعلومات	٨١
الجزء الثالث: تأثير تطبيق المعيار IFRS16 المالية وتأثيره على المعايير الدولية للمحاسبة الأخرى وانعكاسه على جودة التقارير المالية	٩٢
الجزء الرابع : التوقعات التي قد تنتج عند التطبيق للمعايير الدولية للتقارير المالية الثلاثة الجديدة، وهي: IFRS 9، IFRS 15، IFRS 16، وتأثيرها على كل من القوائم المالية وعلاقة الشركات مع المستثمرين.	٩٧
ملخص المبحث	١٠٠
مراجع الفصل	١٠١
الفصل الرابع: الدراسة التجريبية والميدانية	١٠٤-٢٠٢
مقدمة	١٠٤
المبحث الأول: الدراسة التجريبية	١٠٦
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية	١٤٨
مراجع الفصل	٢٠٢
الخاتمة النتائج والتوصيات	٢٠٣-٢٢١
أولاً: النتائج	٢٠٣
ثانياً: التوصيات	٢١٨

الموضوع	رقم الصفحة
المراجع	٢٢١
قائمة المراجع	٢٢٢-٢٣١
أولاً: المراجع باللغة العربية	٢٢٢
ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية	٢٢٤
الملحق	٢٣٢-٢٧٣
ملخص الدراسة باللغة العربية	٢٧٤-٢٨١
ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	1-6