



## دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

### معييار المحاسبة للقطاع العام 43 "عقود الإيجار"



### السجل التاريخي لمعييار المحاسبة للقطاع العام

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 43، عقود الإيجار في 2023م.

منذ ذلك الحين، عُدل معيار المحاسبة للقطاع العام بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الآتية:

- معيار المحاسبة للقطاع العام 44، الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة (2023)

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Leases] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May2022] in the English language, has been translated into Arabic in [February 2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Leases] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>إن هذا المعيار [عقود الإيجار] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير2024]، وأُعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [عقود الإيجار] وأُجريت الترجمة وفقا لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين".                      النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p>
<p>English language text of [Leases] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p>	<p>النص الإنجليزي لـ [Leases] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic text of [عقود الإيجار] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p>	<p>النص العربي لـ [عقود الإيجار] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Leases:]                      ISBN: [978-1-60815-491-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [IPSAS Leases].</p>
<p>“International Federation of Accountants”, “International Public Sector Accounting Standards Board”, “International Public Sector Accounting Standards”, “Recommended Practice Guidelines”, “IFAC”, “IPSASB”, “IPSAS”, “RPG” and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>ردمك                      3-491-60815-1-978                      إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 43

الإصدار الذي عُدلت بموجبه	طبيعة التعديل	الفقرة المُعدلة
معيان المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)	عُدل نص الفقرة	78
معيان المحاسبة للقطاع العام 44 (2023)	فقرة جديدة	أ103

## الفهرس

الموضوع	الفقرات
تقديم	
الهدف	2-1
النطاق	4-3
التعريفات	5
الإعفاءات من الإثبات	9-6
تحديد عقد الإيجار	18-10
فصل مكونات العقد	18-13
أجل عقد الإيجار	22-19
المستأجر	64-23
الإثبات	23
القياس	49-24
العرض	53-50
الإفصاح	64-54
المؤجر	96-65
تصنيف عقود الإيجار	70-65
عقود الإيجار التمويلي	80-71
عقود الإيجار التشغيلي	87-81
الإفصاح	96-88
معاملات البيع وإعادة الاستئجار	102-97
تقويم ما إذا كانت عملية تحويل الأصول هي عملية بيع	102-98
تاريخ السريان وأحكام انتقالية	126-103
تاريخ السريان	105-103
أحكام انتقالية	126-106
سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 واستبداله	127
الدراسة المرفقة بالمعيار	

## تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 43 "عقود الإيجار" في الفقرات 1-127، وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 43 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 43 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 43 (طبعة 2023) والتعديلات التي أُدخِلت على معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 43 بموجب معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة* المنشور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مايو 2022، وأُبقي على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً. وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

## الهدف

1. يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بموثوقية عن تلك المعاملات. وتوفر هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة.
2. يجب أن تأخذ الجهة في الحسبان أحكام وشروط العقود وجميع الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار. ويجب على الجهة تطبيق هذا المعيار بشكل متسق على العقود ذات الخصائص المتماثلة وفي ظل الظروف المتماثلة.

## النطاق

3. يجب على الجهة تطبيق هذا المعيار على جميع عقود الإيجار، بما في ذلك عقود الإيجار لأصول حق الاستخدام في عقود الإيجار من الباطن، باستثناء:
  - (أ) عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة؛ و
  - (ب) عقود إيجار الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة* المحتفظ بها بواسطة المستأجر؛ و
  - (ج) ترتيبات امتياز تقديم الخدمات ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح*؛ و
  - (د) الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة* لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات، والبراءات، وحقوق الطبع، والنشر.
4. يجوز للمستأجر، ولكن ليس مُتطلباً منه، تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار الأصول غير الملموسة بخلاف تلك الوارد وصفها في الفقرة 3(د).

## التعريفات

5. تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعني المحدد قرين كل منها:

تاريخ بداية عقد الإيجار (تاريخ البداية) هو التاريخ الذي يجعل فيه المؤجر الأصل محل العقد متناً للاستخدام بواسطة المستأجر.

العقد، لغرض هذا المعيار، هو اتفاق بين طرفين أو أكثر، ينشئ حقوقاً قابلة للإنفاذ وواجبات قابلة للإنفاذ.

العمر الاقتصادي هو إما:

(أ) الفترة التي يتوقع أن يكون الأصل على مداها صالحاً للاستخدام من الناحية الاقتصادية من قبل مستخدم واحد أو أكثر؛ أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقعة أن يحصل عليها مستخدم واحد أو أكثر من الأصل.

تاريخ سريان التعديل هو التاريخ الذي وافق فيه كلا الطرفين على تعديل عقد الإيجار.

القيمة العادلة، لغرض تطبيق متطلبات المحاسبة الخاصة بالمؤجر في هذا المعيار، هي المبلغ الذي كان من الممكن أن تتم به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر.

عقد الإيجار التمويلي هو عقد إيجار يحوّل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد.

الدفعات الثابتة هي الدفعات التي يؤديها مستأجر لمؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد خلال أجل عقد الإيجار، بخلاف دفعات الإيجار المتغيرة.

إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار هو مجموع:

(أ) دفعات الإيجار مستحقة التحصيل للمؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛ و

(ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

تاريخ نشأة عقد الإيجار (تاريخ النشأة) هو تاريخ اتفاقية عقد إيجار أو تاريخ ارتباط الأطراف بالشروط والأحكام الأساسية لعقد الإيجار أيهما أبكر.

التكاليف المباشرة الأولية هي التكاليف الإضافية للحصول على عقد إيجار والتي ما كان سيتم تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار.

معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو معدل الفائدة الذي يتسبب في أن تتساوى القيمة الحالية ل (أ) دفعات الإيجار و(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة مع إجمالي (1) القيمة العادلة للأصل محل العقد و(2) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.

عقد الإيجار هو عقد، أو جزء من عقد، يحوّل الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن في مقابل عوض.

حوافز الإيجار هي مدفوعات من المؤجر إلى المستأجر مرتبطة بعقد إيجار أو قيام المؤجر بتعويض أو تحمل تكاليف للمستأجر.

تعديل عقد الإيجار هو تغيير في نطاق عقد الإيجار، أو عوض عقد الإيجار، لم يكن جزءاً من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار (على سبيل المثال: إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول محل العقد، أو تمديد أو تقصير الأجل التعاقدي لعقد الإيجار).

دفعات الإيجار هي دفعات يقدمها المستأجر إلى مؤجر فيما يتعلق بحق استخدام الأصل محل العقد خلال أجل عقد الإيجار، وتتكون تلك الدفعات مما يلي:

(أ) الدفعات ثابتة (بما في ذلك الدفعات الثابتة في جوهرها)، ناقصاً أي حوافز إيجار؛ و

(ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل؛ و

(ج) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدًا بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار؛ و

(د) الغرامات التي تدفع بسبب إنهاء عقد الإيجار، إذا كان أجل عقد الإيجار يعكس ممارسة المستأجر لخيار بإنهاء عقد الإيجار.

فيما يخص المستأجر، 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 جمع المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنها كمكون واحد لعقد الإيجار.

فيما يخص المؤجر، تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات للقيمة المتبقية مقدمة للمؤجر من المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية على الوفاء بالواجبات التي بموجب الضمان. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية.

أجل عقد الإيجار هو الفترة غير القابلة للإلغاء والتي للمستأجر الحق خلالها في استخدام الأصل محل العقد، وذلك إضافة إلى كل مما يلي:

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدًا بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار؛ و

(ب) الفترات المشمولة بخيار لإنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكدًا بدرجة معقولة من عدم ممارسة ذلك الخيار.

المستأجر هو الجهة التي تحصل على الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن في مقابل عوض.

معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر هو معدل الفائدة الذي كان سيدفعه المستأجر لكي يقترض الأموال اللازمة على مدى أجل مماثل وبضمان مماثل للحصول على أصل بنفس قيمة أصل حق الاستخدام في بيئة اقتصادية مماثلة.

المؤجر هو الجهة التي تمنح الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن في مقابل عوض.

صافي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

عقد الإيجار التشغيلي هو عقد إيجار لا يحول ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد.

دفعات الإيجار الاختيارية هي دفعات من المقرر أن يؤديها المستأجر إلى المؤجر مقابل حق استخدام الأصل محل العقد خلال الفترات التي يغطيها خيار لتمديد أو إنهاء عقد الإيجار ولا تكون هذه الفترات مشمولة في أجل عقد الإيجار.

فترة الاستخدام هي إجمالي فترة استخدام الأصل للوفاء بعقد مع أحد العملاء (يشمل ذلك أية فترات زمنية غير متتالية).

ضمان القيمة المتبقية هو الضمان الذي يقدّم للمؤجر بواسطة طرف ليست له علاقة بالمؤجر لضمان أن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل محل العقد في نهاية عقد الإيجار لن تقل عن مبلغ محدد.

أصل حق الاستخدام هو الأصل الذي يمثل حق المستأجر في استخدام الأصل محل العقد لأجل عقد الإيجار.

عقد الإيجار قصير الأجل هو عقد إيجار يبلغ أجله 12 شهر أو أقل في تاريخ بداية عقد الإيجار. وعقد الإيجار الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد إيجار قصير الأجل.

عقد الإيجار من الباطن هو معاملة لإعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر ("المؤجر الوسيط") لطرف ثالث ويظل عقد الإيجار (عقد الإيجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.

الأصل محل العقد هو الأصل موضوع عقد الإيجار الذي تم منح حق استخدامه من المؤجر إلى المستأجر.

إيراد التمويل غير المكتسب هو الفرق بين:

(أ) إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار؛ و

(ب) صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

القيمة المتبقية غير المضمونة هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية للأصل محل العقد، الذي من غير المؤكد أن يتحقق للمؤجر أو المضمون فقط بواسطة طرف ذي علاقة بالمؤجر.

**دفعات الإيجار المتغيرة** هي الجزء من الدفعات التي يؤديها المستأجر إلى المؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد خلال أجل عقد الإيجار، ويختلف ذلك الجزء بسبب التغيرات في الحقائق أو الظروف التي تحدث بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، بخلاف مرور الوقت.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعروفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة المنشورة بشكل منفصل. يُستخدم مصطلح "العمر الإنتاجي" في هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*.

### الإعفاءات من الإثبات (انظر فقرات إرشادات التطبيق 4-9)

**6.** يجوز للمستأجر اختيار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 23-52 على:

(أ) عقود الإيجار قصيرة الأجل؛ و

(ب) عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (كما هو مبين في فقرات

إرشادات التطبيق 4-9).

**7.** إذا اختار المستأجر عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 23-52 سواءً على عقود الإيجار

قصيرة الأجل أو عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة، فيجب على المستأجر إثبات دفعات الإيجار المرتبطة بعقود الإيجار تلك باعتبارها مصروفًا إمامًا بطريقة القسط الثابت على مدى أجل عقد الإيجار أو على أساس منتظم آخر. ويجب على المستأجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن نمط منفعة المستأجر.

**8.** إذا قام المستأجر بالمحاسبة عن عقود الإيجار قصيرة الأجل تطبيقاً للفقرة 7، فيجب على المستأجر

أن يعتبر عقد الإيجار على أنه عقد إيجار جديد لأغراض هذا المعيار إذا:

(أ) كان هناك تعديل في عقد الإيجار؛ أو

(ب) كان هناك أي تغيير في أجل عقد الإيجار (على سبيل المثال، إذا مارس المستأجر خياراً لم يتم

تضمينه سابقاً في تحديده لأجل عقد الإيجار).

**9.** يجب تطبيق الاختيار الخاص بعقود الإيجار قصيرة الأجل حسب فئة الأصل محل العقد الذي يتعلق

به حق الاستخدام. وفئة الأصل محل العقد هي تجميع الأصول محل العقد ذات الطبيعة المتماثلة

والاستخدام المتماثل في عمليات الجهة. ويمكن تطبيق الاختيار الخاص بعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة على أساس كل عقد إيجار على حدة.

### تحديد عقد الإيجار (انظر فقرات إرشادات التطبيق 10-34)

- 10.** يجب على الجهة عند نشأة العقد تقويم ما إذا كان العقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار. ويكون العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة زمنية مقابل عوض. وتقدم فقرات إرشادات التطبيق 10-32 إرشادات بشأن تقويم ما إذا كان العقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار.
- 11.** يمكن وصف الفترة الزمنية على أساس مقدار استخدام أصل محدد (على سبيل المثال: عدد وحدات الإنتاج التي سيستخدم بند من بنود المعدات لإنتاجها).
- 12.** يجب على الجهة إعادة تقويم ما إذا كان العقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

### فصل مكونات العقد

- 13.** يجب على الجهة أن تحاسب عن كل مكونٍ إيجاري في العقد عن أنه عقد إيجار بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد، وذلك لأي عقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار، ما لم تطبق الجهة الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 16. وتقدم فقرتا إرشادات التطبيق 33-34 إرشادات بشأن فصل مكونات العقد.

### المستأجر

- 14.** فيما يخص العقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، يجب على المستأجر تخصيص العوض الوارد في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري، والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية.
- 15.** يجب تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس السعر الذي سيتقاضاه المؤجر، أو مورد مماثل، من الجهة مقابل 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 ممكن.

**16.** كوسيلة عملية، يجوز للمستأجر أن يختار، حسب فئة الأصل محل العقد، عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية، ويقوم بدلاً من ذلك بالمحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجارية مرتبطة به باعتبارها مكوناً إيجارياً واحداً. ولا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات المضمنة التي تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 49 من معيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*.

**17.** ما لم يتم تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 16، يجب على المستأجر المحاسبة عن المكونات غير الإيجارية بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة عليها.

## المؤجر

**18.** فيما يخص العقد الذي ينطوي على مكون إيجاري مع مكون إيجاري واحد أو أكثر، يجب على المؤجر تخصيص العوض في العقد بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 15، الإيراد من العقود مع العملاء

## أجل عقد الإيجار (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 35-42)

**19.** يجب على الجهة تحديد أجل عقد الإيجار باعتبارها فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء، إضافة إلى كل مما يلي:

(أ) الفترات المشمولة بخيار لتمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار؛ و

(ب) الفترات المشمولة بخيار لإنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من عدم ممارسة ذلك الخيار.

**20.** عند تقويم ما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار لتمديد عقد الإيجار، أو عدم ممارسة خيار لإنهاء عقد الإيجار، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة التي ينشأ عنها حافز اقتصادي للمستأجر يدفعه لممارسة خيار تمديد عقد الإيجار، أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار، كما هو مبين في فقرات إرشادات التطبيق 38-41.

**21.** يجب على المستأجر إعادة تقويم ما إذا كان متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار التمديد، أو عدم ممارسة خيار الإنهاء، عند وقوع حدث مهم أو تغير مهم في الظروف:

(أ) يقع ضمن سيطرة المستأجر؛ و  
(ب) يؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار لم يتم تضمينه سابقاً في تحديده لأجل عقد الإيجار، أو عدم ممارسة خيار تم تضمينه سابقاً في تحديده لأجل عقد الإيجار (كما هو مبين في فقرة إرشادات التطبيق 42).

**22.** يجب على الجهة تعديل أجل عقد الإيجار إذا كان حدث تغيير في فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء. فعلى سبيل المثال، ستتغير فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء في الحالات الآتية:  
(أ) إذا مارس المستأجر خياراً لم يتم تضمينه سابقاً في تحديد الجهة لأجل عقد الإيجار؛ أو  
(ب) إذا لم يمارس المستأجر خياراً تم تضمينه سابقاً في تحديد الجهة لأجل عقد الإيجار؛ أو  
(ج) إذا وقع حدث يُلزم المستأجر تعاقدياً بممارسة خيار لم يتم تضمينه سابقاً في تحديد الجهة لأجل عقد الإيجار؛ أو  
(د) إذا وقع حدث يمنع المستأجر تعاقدياً من ممارسة خيار تم تضمينه سابقاً في تحديد الجهة لأجل عقد الإيجار.

## المستأجر

## الإثبات

**23.** يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات أصل لحق الاستخدام والتزام لعقد الإيجار.

## القياس

## القياس الأولي

### القياس الأولي لأصل حق الاستخدام

**24.** في تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام بالتكلفة.

**25.** يجب أن تشمل تكلفة أصل حق الاستخدام:

(أ) مبلغ القياس الأولي للالتزام لعقد الإيجار، كما هو مبين في الفقرة 27؛ و  
(ب) أي دفعات عقد إيجار تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد الإيجار، ناقصاً أي حوافز إيجار مستلمة؛ و

(ج) أي تكاليف مباشرة أولية تكبدها 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 الإيجار، ما لم تكن تلك التكاليف متكبدة لإنتاج مخزون خلال تلك الفترة. ويتحمل المستأجر واجبات الوفاء بتلك التكاليف سواءً في تاريخ بداية عقد الإيجار أو نتيجة لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة.

**26.** يجب على المستأجر إثبات التكاليف المبينة في الفقرة 25(د) على أنها جزء من تكلفة أصل حق الاستخدام عندما يتحمل واجباً للوفاء بتلك التكاليف. ويطبق المستأجر معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون* على التكاليف المتكبدة خلال فترة معينة نتيجة لاستخدام أصل حق الاستخدام لإنتاج مخزون خلال تلك الفترة. وواجبات الوفاء بمثل هذه التكاليف المحاسب عنها بتطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة للقطاع العام 12 يتم إثباتها وقياسها بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة*.

### *القياس الأولي للالتزام عقد الإيجار*

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

**28.** في تاريخ بداية عقد الإيجار، تشمل دفعات الإيجار التي يتم تضمينها في قياس التزام عقد الإيجار الدفعات الآتية مقابل حق استخدام الأصل محل العقد خلال أجل عقد الإيجار، والتي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد الإيجار:

- (أ) الدفعات الثابتة (بما في ذلك الدفعات الثابتة في جوهرها المبينة في فقرة إرشادات التطبيق 43)، ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل؛ و
- (ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، وتقاس أولاً باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد الإيجار (كما هو مبين في الفقرة 29)؛ و
- (ج) المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع من المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية؛

(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدًا بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار (ويتم تقويمه أخذًا في الحسبان العوامل المبينة في فقرات إرشادات التطبيق 38-41)؛ و  
(هـ) الغرامات التي تدفع بسبب إنهاء عقد الإيجار، إذا كان أجل عقد الإيجار يعكس ممارسة المستأجر لخيار بإنهاء عقد الإيجار.

**29.** تتضمن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل والمبينة في الفقرة 28(ب)، على سبيل المثال، الدفعات المربوطة بمؤشر لأسعار المستهلك، أو بمعدل فائدة مرجعي (مثل الليبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات الأجرة السوقية.

## القياس اللاحق

### القياس اللاحق لأصل حق الاستخدام

**30.** بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس أصل حق الاستخدام بتطبيق نموذج التكلفة، ما لم يطبق أيًا من نماذج القياس المبينة في الفقرتين 35 و36.

## نموذج التكلفة

**31.** يجب على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل حق الاستخدام بالتكلفة:

- (أ) مطروحاً منها أي استهلاك متراكم وأي خسائر متراكمة للهبوط في القيمة؛ و  
(ب) معدلة تبعاً لأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار كما هو محدد في الفقرة 37(ج).

**32.** يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاستهلاك الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 في استهلاك أصل حق الاستخدام، مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة 33.

**33.** إذا كان عقد الإيجار يحوّل ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية أجل عقد الإيجار أو إذا كانت تكلفة أصل حق الاستخدام تعكس أن المستأجر سيمارس خيار شراء، فيجب على المستأجر استهلاك أصل حق الاستخدام من تاريخ بداية عقد الإيجار وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد. وفيما عدا ذلك، يجب على المستأجر استهلاك أصل حق الاستخدام من تاريخ بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي لأصل حق الاستخدام أو نهاية أجل عقد الإيجار، أيهما أبكر.

**34.** يجب على المستأجر تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 21، الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد،

أيهما ينطبق، لتحديد ما إذا كان أصل حق الاستخدام قد هبطت قيمته وللمحاسبة عن أي خسائر هبوط تم تحديدها.

## نماذج القياس الأخرى

**35.** إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية* على عقاراته الاستثمارية، فيجب على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة ذلك على أصول حق الاستخدام التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 16.

**36.** إذا كانت أصول حق الاستخدام ذات علاقة بفئة من العقارات والآلات والمعدات التي يطبق عليها المستأجر نموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، فيجوز للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقييم على جميع أصول حق الاستخدام ذات العلاقة بتلك الفئة من العقارات والآلات والمعدات.

### *القياس اللاحق للالتزام عقد الإيجار*

**37.** بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بما يلي:  
(أ) زيادة القيمة الدفترية لإظهار أثر الفائدة على التزام عقد الإيجار؛ و  
(ب) تخفيض القيمة الدفترية لإظهار أثر دفعات الإيجار التي تم أدائها؛ و  
(ج) إعادة قياس القيمة الدفترية لإظهار أثر أي إعادة تقويم أو تعديلات عقد الإيجار المحددة في الفقرات 40-47، أو لإظهار أثر دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها المعدلة (انظر فقرة إرشادات التطبيق 43).

**38.** الفائدة على التزام عقد الإيجار في كل فترة خلال أجل عقد الإيجار يجب أن تكون المبلغ الذي ينتج معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد الإيجار. ومعدل الفائدة الدوري هو معدل الخصم المبين في الفقرة 27، أو معدل الخصم المعدل المبين في الفقرة 42 أو الفقرة 44 أو الفقرة 46(ج)، إذا كان منطبقاً.

**39.** بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر أن يثبت في الفائض أو العجز كلاً من التكاليف الآتية، ما لم تكن التكاليف مُضمّنة في القيمة الدفترية لأصل آخر بتطبيق معايير أخرى منطبقة عليها:

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

### إعادة تقويم التزام عقد الإيجار

**40.** بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المستأجر تطبيق الفقرات 41-44 لإعادة قياس التزام عقد الإيجار ليظهر أثر التغييرات في دفعات الإيجار. ويجب على المستأجر إثبات مبلغ إعادة قياس التزام عقد الإيجار على أنه تعديل لأصل حق الاستخدام، ولكن إذا كانت القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام قد تم تخفيضها إلى الصفر وكان هناك تخفيض إضافي في قياس التزام عقد الإيجار، فيجب على المستأجر إثبات أي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الفائض أو العجز.

**41.** يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار عن طريق خصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام معدل خصم معدل، في أي من الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا كان هناك تغير في أجل عقد الإيجار، كما هو مبين في الفقرتين 21-22. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة على أساس أجل عقد الإيجار المعدل؛ أو  
(ب) إذا كان هناك تغير في تقويم خيار شراء الأصل محل العقد، ويتم تقويم هذا التغير أخذاً في الحسبان الأحداث والظروف المبينة في الفقرتين 21-22 في سياق خيار الشراء. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لإظهار أثر التغير في المبالغ المستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.

**42.** يجب على المستأجر عند تطبيقه للفقرة 41 تحديد معدل الخصم المعدل بحيث يكون هو معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لأجل عقد الإيجار المتبقي، إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقويم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

**43.** يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار عن طريق خصم دفعات الإيجار المعدلة في أي من الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا كان هناك تغير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لإظهار أثر التغير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية.

(ب) إذا كان هناك تغير في دفعات الإيجار المستقبلية ناتج عن تغير في مؤشر أو معدل مستخدم لتحديد تلك الدفعات، بما في ذلك على سبيل المثال تغير لإظهار أثر التغيرات في معدلات الأجرة السوقية بعد إجراء مراجعة للأجرة السائدة في السوق. ويجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد الإيجار لإظهار أثر دفعات الإيجار المعدلة تلك فقط عندما يكون هناك تغير في التدفقات النقدية (أي عندما يُطبَّق التعديل على دفعات الإيجار). ويجب على المستأجر تحديد دفعات عقد الإيجار المعدلة لأجل عقد الإيجار المتبقي على أساس الدفعات التعاقدية المعدلة.

**44.** يجب على المستأجر عند تطبيق الفقرة 43 استخدام معدل خصم دون تغيير، ما لم يكن هناك التغير في دفعات الإيجار ناتجاً عن تغير في معدلات الفائدة المتغيرة. ففي تلك الحالة، يجب على المستأجر استخدام معدل خصم معدل يظهر أثر التغيرات في معدل الفائدة.

### تعديلات عقد الإيجار

**45.** يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد الإيجار على أنها عقد إيجار منفصل، إذا تحقق كلا الشرطين الآتيين:

(أ) كان التعديل يزيد نطاق عقد الإيجار بإضافة لحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛ و

(ب) كان عوض عقد الإيجار يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد ذي الصلة.

**46.** فيما يخص تعديل عقد الإيجار الذي لا تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، يجب على المستأجر في تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار:

- (أ) تخصيص العوض الوارد في العقد المعدل بتطبيق الفقرات 14-17؛ و
- (ب) تحديد أجل عقد الإيجار لعقد الإيجار المعدل بتطبيق الفقرتين 19-20؛ و

(ج) إعادة قياس التزام عقد الإيجار عن طريق خصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام معدل خصم معدل. ويتم تحديد معدل الخصم المعدل على أنه معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لأجل عقد الإيجار المتبقي، إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ سريان التعديل إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة.

**47.** فيما يخص تعديل عقد الإيجار الذي لا تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، يجب على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام عقد الإيجار بما يلي:

(أ) تخفيض القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام لإظهار أثر الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار وذلك فيما يخص تعديلات عقد الإيجار التي تخفض نطاق عقد الإيجار. ويجب على المستأجر أن يُثبت في الفئات أو العجز أي مكاسب أو خسائر متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد الإيجار.

(ب) إجراء تعديلات مقابلة في أصل حق الاستخدام وذلك فيما يخص جميع تعديلات عقد الإيجار الأخرى.

**48.** كوسيلة عملية، يجوز للمستأجر أن يختار عدم تقويم ما إذا كان تخفيض الأجرة الذي يستوفي الشروط الواردة في الفقرة 49 يُعد تعديلاً لعقد الإيجار. ويجب على المستأجر الذي يقوم بهذا الاختيار أن يحاسب عن أي تغيير في دفعات الإيجار ناتج عن تخفيض الأجرة بنفس الطريقة التي كان سيحاسب بها عن التغيير بتطبيق هذا المعيار فيما لو لم يكن التغيير تعديلاً لعقد الإيجار.

**49.** تنطبق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 48 فقط على تخفيضات الأجرة التي تحدث كنتيجة مباشرة لجائحة كوفيد-19 و فقط في حال استيفاء جميع الشروط الآتية:

(أ) أن يؤدي التغيير في دفعات الإيجار إلى عوض مُعدّل لعقد الإيجار يماثل إلى حد كبير عوض عقد الإيجار قبل التغيير مباشرة، أو يقل عنه؛ و

(ب) أن يؤثر أي تخفيض في دفعات الإيجار فقط على الدفعات المستحقة، ابتداءً، في أو قبل 30 يونيو 2022 (على سبيل المثال، سيستوفي تخفيض الأجرة هذا الشرط إذا أدى إلى تخفيض في دفعات الإيجار في أو قبل 30 يونيو 2022 وزيادة في دفعات الإيجار التي تلي 30 يونيو 2022)؛ و

(ج) ألا يكون هناك أي تغيير جوهري في الشروط والأحكام الأخرى لعقد الإيجار.

## العرض

- 50.** يجب على المستأجر أن يعرض ما يلي في قائمة المركز المالي أو يفصح عنها في الإيضاحات:
- (أ) أصول حق الاستخدام بشكل منفصل عن الأصول الأخرى. وإذا لم يقيم المستأجر بعرض أصول حق الاستخدام بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب عليه:
- (1) إدراج أصول حق الاستخدام ضمن نفس البند المستقل الذي كان يجب أن تُعرض فيه الأصول محل العقد المقابلة لها فيما لو كانت مملوكة؛ و
- (2) الإفصاح عن البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تتضمن أصول حق الاستخدام تلك.
- (ب) التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى. وإذا لم يقيم المستأجر بعرض التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على المستأجر الإفصاح عن البنود المستقلة في قائمة المركز المالي التي تتضمن تلك الالتزامات.
- 51.** لا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة 50(أ) على أصول حق الاستخدام التي تستوفي تعريف العقار الاستثماري، ويجب عرضها في قائمة المركز المالي باعتبارها عقارات استثمارية.
- 52.** يجب على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار في قائمة الأداء المالي بشكل مستقل عن عبء استهلاك أصل حق الاستخدام. ويُعد مصروف الفائدة على عقد الإيجار مكوناً من مكونات تكاليف التمويل التي تتطلب الفقرة 102(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية* أن يتم عرضها بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي.
- 53.** يجب على المستأجر تصنيف ما يلي في قائمة التدفقات النقدية:
- (أ) الدفعات النقدية للجزء الخاص بالمبلغ الأصلي من التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التمويلية؛ و
- (ب) الدفعات النقدية للجزء الخاص بالفائدة من التزام عقد الإيجار بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 2، *قائمة التدفقات النقدية* للفائدة المدفوعة؛ و
- (ج) دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات إيجار الأصول منخفضة القيمة ودفعات الإيجار المتغيرة غير المضمّنة في قياس التزام عقد الإيجار ضمن الأنشطة التشغيلية.

## الإفصاح

**54.** الهدف من الإفصاحات هو أن يفصح المستأجرون ضمن الإفصاحات عن معلومات توفر، جنباً إلى جنب مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التدفقات النقدية، أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر. وتحدد الفقرات 55-64 متطلبات بشأن كيفية تحقيق هذا الهدف.

**55.** يجب على المستأجر أن يفصح عن المعلومات المتعلقة بعقوده الإيجارية التي يكون فيها مستأجراً في إيضاح واحد أو قسم منفصل في قوائمه المالية. ومع ذلك، لا يلزم المستأجر تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر في القوائم المالية، شريطة أن تضمن تلك المعلومات عن طريق الإشارات المرجعية لها في الإيضاح الواحد أو القسم المنفصل المتعلق بعقود الإيجار.

**56.** يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ الآتية لفترة القوائم المالية:

(أ) عبء الاستهلاك لأصول حق الاستخدام حسب فئة الأصل محل العقد؛ و

(ب) مصروف الفائدة على التزامات عقود الإيجار؛ و

(ج) المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة 7. وهذا المصروف لا يلزم أن يشمل المصروف المتعلق بعقود الإيجار التي يكون أجل عقد الإيجار فيها شهراً واحداً أو أقل؛ و

(د) المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول منخفضة القيمة التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة 7. ولا يلزم أن يشمل هذا المصروف المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل للأصول منخفضة القيمة المضمّنة في الفقرة 56(ج)؛ و

(هـ) المصروف المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المضمّنة في قياس التزامات عقود الإيجار؛ و

(و) الإيراد من تأجير أصول حق الاستخدام من الباطن؛ و

(ز) إجمالي التدفق النقدي الخارج لعقود الإيجار؛ و

(ح) الإضافات على أصول حق الاستخدام؛ و

(ط) المكاسب أو الخسائر الناتجة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛ و

(ي) القيمة الدفترية لأصول حق الاستخدام في نهاية فترة القوائم المالية حسب فئة الأصل محل العقد.

**57.** يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة 56 في شكل جدول، ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر مناسبة. ويجب أن تشمل المبالغ المفصح عنها التكلفة التي قام المستأجر بتضمينها في القيمة الدفترية لأصل آخر خلال فترة القوائم المالية.

**58.** يجب على المستأجر الإفصاح عن مبلغ ارتباطات عقود الإيجار لعقود الإيجار قصيرة الأجل التي تتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة 7 إذا كانت محفظة عقود الإيجار قصيرة الأجل التي ارتبط بها في نهاية فترة القوائم المالية تختلف عن محفظة عقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود الإيجار قصيرة الأجل المفصح عنها تطبيقاً للفقرة 56(ج).

**59.** إذا استوفت أصول حق الاستخدام تعريف العقار الاستثماري، فيجب على المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 16. وفي تلك الحالة، لا يُطلب من المستأجر تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة 56(أ) أو 56(و) أو 56(ج) أو 56(ي) لأصول حق الاستخدام تلك.

**60.** إذا قام المستأجر بقياس أصول حق الاستخدام بمبالغ معاد تقييمها تطبيقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، فيجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 92 من معيار المحاسبة للقطاع العام 17 لأصول حق الاستخدام تلك.

**61.** يجب على المستأجر الإفصاح عن تحليل استحقاق لالتزامات عقود الإيجار تطبيقاً للفقرة 46 وفقرة إرشادات التطبيق 12 من معيار المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات* بشكل منفصل عن تحليلات الاستحقاق للالتزامات المالية الأخرى.

**62.** إضافة للإفصاحات المطلوبة في الفقرات 56-61، يجب على المستأجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول أنشطته الإيجارية عندما تكون تلك المعلومات ضرورية للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة 54 (كما هو مبين في فقرة إرشادات التطبيق 49). وقد تتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال لا الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقويم:

(أ) طبيعة الأنشطة الإيجارية الخاصة بالمستأجر؛ و

(ب) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يحتمل أن يتعرض لها المستأجر التي لم يتم إظهار

أثرها في قياس التزامات عقود الإيجار. وهذا يشمل التعرض الناتج عن:

(1) دفعات الإيجار المتغيرة (المبينة في فقرة إرشادات التطبيق 50)؛ و

- (2) خيارات التمديد والإلغاء (المبينة في فقرة إرشادات التطبيق 51)؛ و
- (3) ضمانات القيمة المتبقية (المبينة في فقرة إرشادات التطبيق 52)؛ و
- (4) عقود الإيجار التي لم تبدأ بعد والتي ترتبط بها المستأجر.
- (ج) القيود والتعهدات التي تفرضها عقود الإيجار؛ و
- (د) معاملات البيع وإعادة الاستئجار (المبينة في فقرة إرشادات التطبيق 53).
- 63.** يجب على المستأجر الذي يقوم بالمحاسبة عن عقود الإيجار قصيرة الأجل أو عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة بتطبيق الفقرة 7 أن يفصح عن تلك الحقيقة.
- 64.** إذا قام المستأجر بتطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 48، فيجب عليه الإفصاح عمّا يلي:
- (أ) أنه قد قام بتطبيق الوسيلة العملية على جميع تخفيضات الأجرة التي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة 49، وفي حالة عدم التطبيق على جميع تخفيضات الأجرة، فإنه يفصح عن معلومات تتعلق بطبيعة العقود التي طبق عليها الوسيلة العملية (انظر الفقرة 2)؛ و
- (ب) المبلغ المثبت ضمن فائض أو عجز فترة القوائم المالية لإظهار أثر التغييرات في دفعات الإيجار الناشئة عن تخفيضات الأجرة التي طبق عليها المستأجر الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 48.

## المؤجر

### تصنيف عقود الإيجار (انظر فقرات إرشادات التطبيق 54-59)

**65.** يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود إيجاره إمّا على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي.

**66.** يُصنّف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحوّل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد. ويُصنّف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحوّل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد.

**67.** يعتمد تحديد ما إذا كان عقد الإيجار يُعدّ عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. وفيما يلي أمثلة على حالات تؤدي عادةً منفردة أو مجتمعة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) أن يحوّل عقد الإيجار ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية أجل عقد الإيجار؛ و  
(ب) أن يكون للمستأجر خيار شراء الأصل محل العقد بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة، بما يجعل من المؤكد بدرجة معقولة في تاريخ نشأة عقد الإيجار أنه ستتم ممارسة الخيار؛ و  
(ج) أن يكون أجل عقد الإيجار للجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل محل العقد حتى وإن لم يتم تحويل الملكية؛ و

(د) أن تبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار، في تاريخ نشأة عقد الإيجار، على الأقل ما يقارب كامل القيمة العادلة للأصل محل العقد؛ و

(هـ) أن يكون الأصل محل العقد ذا طبيعة متخصصة بحيث إن المستأجر وحده هو من يستطيع استخدامه دون إدخال تعديلات كبيرة عليه.

**68.** فيما يلي مؤشرات على حالات يمكن أن تؤدي أيضاً منفردة أو مجتمعة إلى تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) أن يتحمل المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء، إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار؛ و

(ب) أن تكون المكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية مستحقة للمستأجر (على سبيل المثال، في شكل تخفيض لاحق في الأجرة يساوي معظم متحصلات البيع في نهاية عقد الإيجار)؛ و  
(ج) أن تكون للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانوية بأجرة تقل بشكل جوهري عن الأجرة السائدة في السوق.

**69.** الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين 67-68 ليست حاسمة دائماً. فإذا كان واضحاً من سمات أخرى أن عقد الإيجار لا يُحوّل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد، فإن عقد الإيجار يُصنّف على أنه عقد إيجار تشغيلي. فعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال إذا كانت ملكية الأصل تُحول في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة حينذاك، أو إذا كانت هناك دفعات إيجار متغيرة ينتج عنها أن المؤجر لا يُحوّل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع تلك.

**70.** يتم تصنيف عقد الإيجار في تاريخ نشأة عقد الإيجار ويتم إعادة تقويم التصنيف فقط إذا كان حدث تعديل في عقد الإيجار. أمّا التغييرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغييرات في تقديرات العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للأصل محل العقد)، أو التغييرات في الظروف (على سبيل المثال، تعثر المستأجر في السداد)، فلا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية.

## عقود الإيجار التمويلي

### الإثبات والقياس

**71.** في تاريخ بداية عقد الإيجار، يجب على المؤجر إثبات الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوٍ لصافي الاستثمار في عقد الإيجار.

### القياس الأولي

**72.** يجب على المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار. وفي حالة عقد الإيجار من الباطن، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لا يمكن تحديده بسهولة، فيجوز للمؤجر الوسيط استخدام معدل الخصم المستخدم في عقد الإيجار

الرئيسي (بعد تعديله تبعاً لأي تكاليف مباشرة أولية مرتبطة بعقد الإيجار من الباطن) لقياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار من الباطن.

**73.** يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار، وتخفض مبلغ الإيراد المثبت على مدى أجل عقد الإيجار، ويُحدد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة تؤدي إلى تضمين التكاليف المباشرة الأولية تلقائياً في صافي الاستثمار في عقد الإيجار؛ دون أن تكون هناك حاجة إلى إضافتها بشكل منفصل.

### القياس الأولي لدفعات الإيجار المُضمّنة في صافي الاستثمار في عقد الإيجار

**74.** في تاريخ بداية عقد الإيجار، تشمل دفعات الإيجار المُضمّنة في قياس صافي الاستثمار في عقد الإيجار الدفعات الآتية مقابل حق استخدام الأصل محل العقد خلال أجل عقد الإيجار التي لم تُستلم في تاريخ بداية عقد الإيجار:

- (أ) الدفعات الثابتة (بما في ذلك الدفعات الثابتة في جوهرها المبينة في فقرة إرشادات التطبيق 43)، ناقصاً أي حوافز إيجار مستحقة الدفع؛ و
- (ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، وتقاس أولاً باستخدام مؤشر أو معدل كما في تاريخ بداية عقد الإيجار؛ و
- (ج) أي ضمانات للقيمة المتبقية مقدّمة للمؤجر من المستأجر أو من طرف ذي علاقة بالمستأجر أو من طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر له القدرة المالية على الوفاء بالواجبات التي بموجب الضمان؛ و
- (د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة ذلك الخيار (ويتم تقويمه أخذاً في الحسبان العوامل المبينة في فقرة إرشادات التطبيق 38)؛ و
- (هـ) الغرامات التي تُدفع بسبب إنهاء عقد الإيجار، إذا كان أجل عقد الإيجار يعكس ممارسة المستأجر لخيار بإنهاء عقد الإيجار.

- 75.** يجب على المؤجر إثبات إيراد التمويل على مدى أجل عقد الإيجار، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار.
- 76.** يهدف المؤجر إلى تخصيص إيراد التمويل على مدى أجل عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي. ويجب على المؤجر استخدام دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي وإيراد التمويل غير المكتسب.
- 77.** يجب على المؤجر تطبيق متطلبات إلغاء الإثبات والهبوط في القيمة الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 41 على صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويجب على المؤجر أن يراجع بانتظام القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة المستخدمة في احتساب إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار. وإذا كان هناك تخفيض في القيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة، فيجب على المؤجر أن يُعدّل تخصيص الإيراد على مدى أجل عقد الإيجار وأن يثبت على الفور أي تخفيض يخص المبالغ المستحقة.
- 78.** يجب على المؤجر الذي يصنف أصلاً مؤجراً بموجب عقد إيجار تمويلي على أنه أصل محتفظ به للبيع (أو يُضمّن في مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع) تطبيقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 44، *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة* أن يقوم بالمحاسبة عن هذا الأصل وفقاً لذلك المعيار.

## تعديلات عقد الإيجار

- 79.** يجب على المؤجر المحاسبة عن أي تعديل في عقد الإيجار التمويلي على أنه عقد إيجار منفصل في حال تحقق كلا الشرطين الآتيين:
- (أ) أن يؤدي التعديل إلى زيادة نطاق عقد الإيجار بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد؛ و
- (ب) أن يزيد عوض عقد الإيجار بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد ذي الصلة.
- 80.** فيما يخص أي تعديل في عقد الإيجار التمويلي لا تتم المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار منفصل، يجب على المؤجر المحاسبة عن التعديل كما يلي:

(أ) إذا كان عقد الإيجار سيتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تشغيلي فيما لو كان التعديل نافذاً في تاريخ النشأة، فيجب على المؤجر:

(1) المحاسبة عن تعديل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل؛ و

(2) قياس القيمة الدفترية للأصل محل العقد باعتباره صافي الاستثمار في عقد الإيجار قبل تاريخ سريان تعديل عقد الإيجار مباشرة.

(ب) فيما عدا ذلك، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 41.

## عقود الإيجار التشغيلي

### الإثبات والقياس

**81.** يجب على المؤجر إثبات دفعات الإيجار الناتجة من عقود الإيجار التشغيلي على أنها إيراد إما على أساس قسط ثابت أو أي أساس منتظم آخر. ويجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيراً عن النمط الذي تتناقص به المنفعة من استخدام الأصل محل العقد.

**82.** يجب على المؤجر إثبات التكاليف المتكبدة لاكتساب إيراد الإيجار، بما فيها الاستهلاك، على أنها مصروف.

**83.** يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد إيجار تشغيلي إلى القيمة الدفترية للأصل محل العقد وإثبات تلك التكاليف على أنها مصروف على مدى أجل عقد الإيجار بنفس الأساس المستخدم في إثبات إيراد عقد الإيجار.

**84.** يجب أن يكون هناك اتساق بين سياسة استهلاك الأصول محل العقد القابلة للاستهلاك والمؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي وبين سياسة الاستهلاك العادية للمؤجر فيما يخص الأصول المماثلة. ويجب على المؤجر احتساب الاستهلاك وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31.

**85.** يجب على المؤجر تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، أيهما ينطبق، لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي قد هبطت قيمته وللمحاسبة عن أية خسائر هبوط يتم تحديدها.

## تعديلات عقد الإيجار

**86.** يجب على المؤجر المحاسبة عن أي تعديل في عقد الإيجار التشغيلي على أنه عقد إيجار جديد اعتباراً من تاريخ سريان التعديل، مع اعتبار أي دفعات عقد إيجار مستلمة مقدماً أو مستحقة تتعلق بعقد الإيجار الأصلي تُعد جزءاً من دفعات الإيجار لعقد الإيجار الجديد.

## العرض

**87.** يجب على المؤجر عرض الأصول محل العقد المؤجرة بموجب عقود الإيجار التشغيلي في قائمة مركزه المالي وفقاً لطبيعة الأصل محل العقد.

## الإفصاح

**88.** الهدف من الإفصاحات هو أن يفصح المؤجرون ضمن الإفصاحات عن معلومات توفر، جنباً إلى جنب مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التدفقات النقدية، أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر. وتحدد الفقرات 89-96 متطلبات بشأن كيفية تحقيق هذا الهدف.

**89.** يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ الآتية لفترة القوائم المالية:

(أ) فيما يخص عقود الإيجار التمويلي:

(1) فائض أو عجز البيع؛ و

(2) إيراد التمويل على صافي الاستثمار في عقد الإيجار؛ و

(3) لإيراد المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المضمّنة في قياس صافي الاستثمار

في عقد الإيجار.

(ب) فيما يخص عقود الإيجار التشغيلي: إيراد الإيجار، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الإيراد

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

**90.** يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة 89 في شكل جدول، ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر مناسبة.

**91.** يجب على المؤجر الإفصاح عن معلومات نوعية وكمية إضافية حول أنشطته الإيجارية عندما تكون تلك المعلومات ضرورية للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة 88. وتتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال لا الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقويم:

(أ) طبيعة الأنشطة الإيجارية 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 أية وسيلة يقلل من خلالها المؤجر تلك المخاطر. ويمكن أن تشمل مثل هذه الوسائل على سبيل المثال، اتفاقيات إعادة الشراء أو ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المتغيرة للاستخدام الذي يتجاوز حدوداً معينة.

## عقود الإيجار التمويلي

**92.** يجب على المؤجر تقديم تفسيرات نوعية وكمية للتغيرات المهمة في القيمة الدفترية لصافي الاستثمار في عقود الإيجار التمويلي.

**93.** يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل، بما يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنوياً وذلك بحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى ومجموع المبالغ للسنوات المتبقية. ويجب على المؤجر مطابقة دفعات الإيجار غير المخصومة مع صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويجب أن تحدد المطابقة إيراد التمويل غير المكتسب فيما يتعلق بدفعات الإيجار مستحقة التحصيل وأية قيمة متبقية غير مضمونة مخصومة.

## عقود الإيجار التشغيلي

**94.** فيما يخص بنود العقارات والآلات والمعدات المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17. ويجب على المؤجر عند تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 تفصيل كل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات إلى أصول مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي

وأصول ليست مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي. وبناءً عليه، يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 17 للأصول المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي (حسب فئة الأصل محل العقد) بشكل منفصل عن الأصول المملوكة التي يحتفظ بها ويستخدمها المؤجر.

**95.** يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيير المحاسبة للقطاع العام 16، ومعيير المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيير المحاسبة للقطاع العام 26، أيهما ينطبق، ومعيير المحاسبة للقطاع العام 27، ومعيير المحاسبة للقطاع العام 31 للأصول المؤجرة بموجب عقود الإيجار التشغيلي.

**96.** يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق لدفعات الإيجار يبين دفعات الإيجار غير المخصصة التي سيتم استلامها سنوياً وذلك بحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى ومجموع المبالغ للسنوات المتبقية.

### معاملات البيع وإعادة الاستئجار

**97.** إذا قامت الجهة (البائع المستأجر) بتحويل أصل إلى جهة 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 الإيجار بتطبيق الفقرات 98-102.

### تقويم ما إذا كانت عملية تحويل الأصول هي عملية بيع

**98.** يجب على الجهة تطبيق المتطلبات الخاصة بتحديد توقيت استيفاء واجب الأداء والواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 15 لتحديد ما إذا كان تحويل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع لذلك الأصل.

### تحويل الأصل هو عملية بيع

**99.** إذا استوفت عملية تحويل الأصل من البائع المستأجر المتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 15 للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر قياس أصل حق الاستخدام الناتج عن إعادة الاستئجار بالجزء من القيمة الدفترية السابقة للأصل المتعلق بحق الاستخدام الذي يحتفظ به البائع

المستأجر. وبناءً عليه، يجب على البائع المستأجر أن يثبت فقط مبلغ أي مكسب أو خسارة متعلقة بالحقوق المحولة للمؤجر المشتري.

(ب) يجب على المشتري المؤجر المحاسبة عن شراء الأصل بتطبيق المعايير المنطبقة عليه، والمحاسبة عن عقد الإيجار بتطبيق متطلبات المحاسبة الخاصة بالمؤجر الواردة في هذا المعيار.

**100.** إذا كانت القيمة العادلة لعوض بيع الأصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت دفعات الإيجار ليست وفقاً لأسعار السوق، فيجب على الجهة إجراء التعديلات الآتية لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة:

(أ) يجب المحاسبة عن أي أسعار أقل من أسعار السوق على أنها دفعة مقدمة من دفعات الإيجار؛ و

(ب) يجب المحاسبة عن أي أسعار أعلى من أسعار السوق على أنها تمويل إضافي مقدم من المشتري المؤجر للبائع المستأجر.

**101.** يجب على الجهة قياس أي تعديل ممكن تتطلبه الفقرة 100 على أساس ما يمكن تحديده بشكل أكثر سهولة من بين ما يلي:

(أ) الفرق بين القيمة العادلة لعوض البيع والقيمة العادلة للأصل؛ و

(ب) الفرق بين القيمة الحالية للدفعات التعاقدية لعقد الإيجار والقيمة الحالية لدفعات الإيجار بأسعار السوق.

## تحويل الأصل ليس عملية بيع

**102.** إذا لم تستوف عملية تحويل الأصل من جانب البائع المستأجر متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي 15 للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر الاستمرار في إثبات الأصل المحول، ويجب عليه إثبات التزام مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 41.

(ب) لا يجوز للمشتري المؤجر إثبات الأصل المحول، ويجب عليه إثبات أصل مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 41.

## تاريخ السريان وأحكام انتقالية

### تاريخ السريان

**103.** يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأبر للجهات التي تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار أو قبله. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة أبكر، يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

**103أ.** عدل معيار المحاسبة للقطاع العام 44 الصادر في 2023 الفقرة 78. يجب على الجهة أن تطبق هذا التعديل على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبر. إذا طبقت الجهة التعديل على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2024، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 44 في الوقت نفسه.

**104.** عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبينة على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

**105.** إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار بشكل مبكر، فيجب على المستأجر أن يطبق الفقرات 48 و49 و64 و124 و125 و126 للقوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 1 فبراير 2022 أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبر، بما في ذلك في القوائم المالية غير المعتمدة للإصدار في 31 يناير 2022.

## أحكام انتقالية

**106.** لأغراض المتطلبات الواردة في الفقرات 103-123، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة القوائم المالية السنوية التي تطبق فيها الجهة هذا المعيار لأول مرة.

### تعريف عقد الإيجار

**107.** كوسيلة عملية، لا يُتطلب من الجهة إعادة تقييم ما إذا كان عقد ما يُعد عقد إيجار، أو ينطوي

على عقد إيجار، في تاريخ التطبيق الأولي، وبدلاً عن ذلك يسمح للجهة بما يلي:

(أ) تطبيق هذا المعيار على العقود التي تم تحديدها سابقاً على أنها عقود إيجار بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار*. ويجب على الجهة تطبيق متطلبات الانتقال الواردة في الفقرات 109-122 على تلك العقود.

(ب) عدم تطبيق هذا المعيار على العقود التي لم يتم تحديدها سابقاً على أنها تنطوي على عقد إيجار بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13.

**108.** إذا اختارت الجهة تطبيق الوسيلة العملية في الفقرة 107، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وتطبيق الوسيلة العملية على جميع عقودها. ونتيجة لذلك، يجب على الجهة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 10-12 فقط على العقود التي تم الدخول فيها (أو تم تغييرها) في تاريخ التطبيق الأولي أو بعده.

### المستأجرون

**109.** يجب على المستأجر تطبيق هذا المعيار على عقودهم إما:

(أ) بأثر رجعي لكل فترة قوائم مالية سابقة معروضة بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*؛ أو  
(ب) بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي للمعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للفقرات 111-117.

**110.** يجب على المستأجر تطبيق الاختيار المبين في الفقرة 109 بشكل متنسق على جميع عقود الإيجار التي يكون فيها مستأجراً.

**111.** إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة 109(ب)، فلا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة. وبدلاً من ذلك، يجب على المستأجر إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار

على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للفائض/(العجز) المتراكم (أو مكون آخر لصافي الأصول/حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في تاريخ التطبيق الأولي.

## عقود الإيجار المُصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي

**112.** إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة 109(ب)، فيجب عليه:

(أ) إثبات التزام عقد الإيجار في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13. ويجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية مخصصة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) إثبات أصل حق استخدام في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13. ويجب على المستأجر أن يختار، على أساس كل عقد إيجار على حده، قياس أصل حق الاستخدام إما: (1) بقيمته الدفترية كما لو كان المعيار قد تم تطبيقه منذ تاريخ بداية عقد الإيجار، ولكن مخصصاً باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي؛ أو

(2) بمبلغ مساوٍ للالتزام بعقد الإيجار، معدلاً بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مقدماً أو مستحقة فيما يتعلق بعقد الإيجار ذلك مثبتة في قائمة المركز المالي قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

(ج) تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، أيهما ينطبق، على أصول حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي، ما لم يطبق المستأجر الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 114(ب).

**113.** على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة 112، ففيما يخص عقود الإيجار المصنفة سابقاً

على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13، فإن المستأجر:

(أ) لا يُتطلب منه إجراء أي تعديلات عند الانتقال وذلك لعقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (كما هو مبين في فقرات إرشادات التطبيق 4-9)

والتي سيتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة 7. ويجب على المستأجر المحاسبة عن عقود الإيجار تلك بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) لا يُطلب منه إجراء أي تعديلات عند الانتقال وذلك لعقود الإيجار التي تم المحاسبة عنها سابقاً على أنها عقارات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 16. ويجب على المستأجر المحاسبة عن أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار الناتج عن عقود الإيجار تلك بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 16 وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يجب عليه قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي لعقود الإيجار التي تم المحاسبة عنها سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13 وستتم المحاسبة عنها على أنها عقارات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 16 من تاريخ التطبيق الأولي. ويجب على المستأجر المحاسبة عن أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار الناتج عن عقود الإيجار تلك بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 16 وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

**114.** يجوز للمستأجر أن يستخدم واحدة أو أكثر من الوسائل العملية الآتية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة 109(ب) على عقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13. ويُسمح للمستأجر بتطبيق هذه الوسائل العملية على أساس كل عقد إيجار على حدة.

(أ) يجوز للمستأجر أن يطبق معدل خصم واحد على محفظة عقود إيجار ذات خصائص متماثلة بدرجة معقولة (مثل العقود المتماثلة في أجل إيجارها المتبقي، لفئة متماثلة من الأصول محل العقد في بيئة اقتصادية مماثلة).

(ب) يجوز للمستأجر أن يعتمد على تقويمه لما إذا كانت عقود الإيجار هي عقود متوقع خسارتها بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 19 قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة كبديل لعملية إجراء مراجعة للهبوط. وإذا اختار المستأجر هذه الوسيلة العملية، فيجب عليه تعديل أصل حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي بمبلغ أي مخصص للعقود المتوقع خسارتها مثبت في قائمة المركز المالي قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

(ج) يجوز للمستأجر أن يختار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 112 على عقود الإيجار التي ينتهي أجل إيجارها خلال 12 شهر من تاريخ التطبيق الأولي. وفي هذه الحالة، يجب على المستأجر:

(1) المحاسبة عن عقود الإيجار تلك بنفس طريقة عقود الإيجار قصيرة الأجل المبينة في الفقرة 7؛ و

(2) إدراج التكلفة المرتبطة بعقود الإيجار تلك ضمن الإفصاح عن مصروف عقود الإيجار قصيرة الأجل في فترة القوائم المالية السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي.

(د) يجوز للمستأجر أن يستبعد التكاليف المباشرة الأولية من قياس أصل حق الاستخدام في تاريخ التطبيق الأولي.

(هـ) يجوز للمستأجر أن يستخدم الإدراك المتأخر كما هو الحال في تحديد أجل عقد الإيجار إذا كان العقد يشتمل على خيارات لتمديد عقد الإيجار أو إنهائه.

### عقود الإيجار المصنفة سابقاً على أنها عقود إيجار تمويلي

**115.** إذا اختار المستأجر تطبيق هذا المعيار وفقاً للفقرة 109(ب)، لعقود إيجار كانت مصنفة على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13، فإن القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار في تاريخ التطبيق الأولي يجب أن يكونا هما القيمة الدفترية لأصل عقد الإيجار والتزام عقد الإيجار قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة اللذين تم قياسهما بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13. وفيما يخص تلك العقود، يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

### الإفصاح

**116.** إذا اختار المستأجر تطبيق هذه المعيار وفقاً للفقرة 109(ب)، فيجب عليه الإفصاح عن المعلومات حول التطبيق الأولي المطلوبة وفقاً للفقرة 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 3، باستثناء المعلومات المحددة في الفقرة 33(و) من معيار المحاسبة للقطاع العام 3. وبدلاً

من المعلومات المحددة في الفقرة 33(و) من معيار المحاسبة للقطاع العام 3، يجب على المستأجر الإفصاح عن:

(أ) المتوسط المرجح لمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر المطبق على التزامات عقد الإيجار المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي؛ و  
(ب) تفسيرات لأي فرق بين:

1) ارتباطات عقود الإيجار التشغيلي المفصّل عنها بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13 في نهاية فترة القوائم المالية السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي في تاريخ التطبيق الأولي كما هو مبين في الفقرة 112(أ)؛ و

2) التزامات عقود الإيجار المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.

**117.** إذا استخدم المستأجر واحدة أو أكثر من الوسائل العملية المحددة في الفقرة 114، فيجب عليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

## المؤجرون

**118.** باستثناء ما هو موضح في الفقرة 119، لا يُتطلب من المؤجر إجراء أي تعديلات عند الانتقال وذلك لعقود الإيجار التي يكون فيها هو المؤجر، ويجب عليه المحاسبة عن عقود الإيجار تلك بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

**119.** يجب على المؤجر الوسيط:

(أ) إعادة تقويم عقود الإيجار من الباطن المصنفة على أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13 والتي ما زالت مستمرة في تاريخ التطبيق الأولي، وذلك لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف كل عقد إيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار، ويجب أن يقوم المؤجر الوسيط بهذا التقويم في تاريخ التطبيق الأولي على أساس الآجال التعاقدية المتبقية وشروط عقد الإيجار الرئيسي وعقد الإيجار من الباطن في ذلك التاريخ.

(ب) المحاسبة عن عقود الإيجار من الباطن على أنها عقود إيجار تمويلي جديدة تم الدخول فيها في تاريخ التطبيق الأولي وذلك فيما يخص عقود الإيجار من الباطن المصنفة على

أنها عقود إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13 ولكنها تصنف على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار.

## معاملات البيع وإعادة الاستئجار قبل تاريخ التطبيق الأولي

**120.** لا يجوز للجهة إعادة تقويم 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 المعيار الدولي للتقرير المالي 15 ليتم المحاسبة عن المعاملة على أنها بيع.

**121.** إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وعقد إيجار تمويلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13، فيجب على البائع المستأجر:

(أ) المحاسبة عن معاملة إعادة الاستئجار بنفس طريقة محاسبته عن أي عقد إيجار تمويلي آخر قائم في تاريخ التطبيق الأولي؛ و

(ب) الاستمرار في استنفاد أي مكسب من البيع على مدى أجل عقد الإيجار.

**122.** إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وعقد إيجار تشغيلي بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 13، فيجب على البائع المستأجر:

(أ) المحاسبة عن إعادة الاستئجار بنفس طريقة محاسبته عن أي عقد إيجار تشغيلي آخر قائم في تاريخ التطبيق الأولي؛ و

(ب) تعديل أصل حق الاستخدام المعاد استئجاره تبعاً لأي مكاسب أو خسائر مؤقتة تتعلق بأسعار خارج السوق ومثبتة في قائمة المركز المالي قبل تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

## المبالغ المثبتة سابقاً فيما يتعلق بتجميع عمليات في القطاع العام

**123.** إذا قام المستأجر سابقاً بإثبات أصل أو التزام بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع*

*العمليات في القطاع العام* فيما يتعلق بشروط مواتية أو غير مواتية لعقد إيجار تشغيلي مستحوذ عليه كجزء من تجميع عمليات في القطاع العام، فيجب على المستأجر إلغاء إثبات ذلك الأصل أو الالتزام وتعديل القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام بمبلغ مقابل في تاريخ التطبيق الأولي.

## تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-19 فيما يخص المستأجرين

**124.** يجب على المستأجر تطبيق الفقرات 48 و 49 و 64 بأثر رجعي، بإثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لتلك الفقرات على أنه تعديل على الرصيد الافتتاحي للفائض/(العجز) المتراكم (أو مكون آخر لصافي الأصول/حقوق الملكية، بحسب ما هو مناسب) في بداية فترة القوائم المالية السنوية التي يطبق فيها المستأجر تلك الفقرات لأول مرة.

**125.** في فترة القوائم المالية التي يطبق فيها المستأجر لأول مرة الفقرات 48 و 49 و 64، لا يتعين على المستأجر الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة 33(و) من معيار المحاسبة للقطاع العام 3.

**126.** عملاً بالفقرة 2 من هذا المعيار، يجب على المستأجر تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 48 بشكل متسق على العقود المؤهلة ذات الخصائص المتماثلة وفي ظل الظروف المتماثلة، بغض النظر عما إذا كان العقد قد أصبح مؤهلاً لتطبيق الوسيلة العملية نتيجة لقيام المستأجر بتطبيق متطلبات تخفيضات الأجرة المتعلقة بجائحة كوفيد-19.

### سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 واستبداله

**127.** يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة للقطاع العام 13. يظل معيار المحاسبة للقطاع العام 13 منطبقاً إلى أن يُطبق هذا المعيار أو يسري مفعوله، أيهما أبكر.

1. ملحق (أ): إرشادات التطبيق

ملحق أ إرشادات التطبيق	
<i>يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 43.</i>	
<b>تطبيق المعيار على محفظة عقود</b>	
	1. يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد الإيجار الفردي. ولكن كوسيلة عملية، يجوز أن تقوم الجهة بتطبيق هذا المعيار على محفظة من عقود الإيجار التي لها خصائص متماثلة إذا كانت الجهة تتوقع بدرجة معقولة أن الأثر على القوائم المالية من جراء تطبيق هذا المعيار على المحفظة لن يختلف جوهرياً عن تطبيقه على عقود الإيجار الفردية داخل تلك المحفظة. وإذا قامت الجهة بالمحاسبة عن محفظة عقود، فيجب عليها استخدام التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم وتكوين المحفظة.
<b>تجميع العقود</b>	
	2. عند تطبيق هذا المعيار، يجب على الجهة تجميع عقدين أو أكثر تم إبرامها في نفس الوقت أو في وقتين متقاربين 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 يتم التفاوض على العقود كحزمة واحدة بهدف تجاري عام لا يمكن فهمه دون النظر إلى العقود مجتمعة؛ أو (ب) أن يعتمد مبلغ العوض الذي سيتم دفعه في أحد العقود على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو (ج) أن تشكل حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في العقود (أو بعض حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في كل عقد من العقود) مكوّن عقد إيجار واحد كما هو مبين في فقرة إرشادات التطبيق 33.
<b>التعريفات (انظر الفقرة 5)</b>	
	3. تأخذ الجهة في الحسبان جوهر الترتيب، وليس شكله النظامي، في تحديد ما إذا كان الترتيب "عقداً" لأغراض هذا المعيار. بشكل عام يُدلل ما يأتي على العقود، لأغراض هذا المعيار (على الرغم من أن هذا قد يختلف من بلد لآخر): • تنطوي العقود على دخول أطراف لديها الرغبة في التعامل في ترتيب؛ و • تُنشئ شروط العقد حقوقاً وواجبات لأطراف العقد، ولا يلزم أن ينتج عن تلك الحقوق والواجبات أداء متساوٍ من قبل كل طرف؛ و • يكون الانصاف نظير عدم الأداء قابلاً للإنفاذ من خلال المنظومة العدلية.
<b>الإعفاء من الإثبات: عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة (الفقرات 6-9)</b>	
	4. باستثناء ما هو محدد في فقرة إرشادات التطبيق 8، يسمح هذا المعيار للمستأجر بتطبيق الفقرة 7 للمحاسبة عن عقود الإيجار التي يكون فيها الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة. ويجب على المستأجر تقويم قيمة الأصل محل العقد بناءً على قيمته عندما يكون جديداً، بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم استئجاره.

ملحق أ

إرشادات التطبيق

5.	يتم إجراء التقويم لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة على أساس مطلق. فعقود إيجار الأصول ذات القيمة المنخفضة تتأهل للمعالجة المحاسبية الواردة في الفقرة 7 بغض النظر عما إذا كانت عقود الإيجار تلك تمثل أهمية نسبية للمستأجر. ولا يتأثر التقويم بحجم وطبيعة أو ظروف المستأجر. وعليه، يتوقع أن يتوصل مختلف المستأجرين لاستنتاجات متماثلة حول ما إذا كان أصل معين محل العقد ذا قيمة منخفضة.
6.	يمكن أن يكون الأصل محل العقد ذا قيمة منخفضة فقط في حال: (أ) إمكانية استفادة المستأجر من استخدام الأصل محل العقد بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة للمستأجر بسهولة؛ و (ب) عدم اعتماد الأصل محل العقد على أصول أخرى، أو ارتباطه بها، بدرجة كبيرة.
7.	لا يتأهل عقد إيجار الأصل محل العقد ليكون عقد إيجار لأصل ذي قيمة منخفضة إذا كان من طبيعة ذلك الأصل أنه لا يُعد أصلاً ذا قيمة منخفضة عادةً عندما يكون جديداً. فعلى سبيل المثال، عقود إيجار السيارات لا تتأهل لتكون عقود لإيجار لأصول ذات قيمة منخفضة لأن السيارة الجديدة لا تكون عادةً ذات قيمة منخفضة.
8.	إذا قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن، أو توقع أن يقوم بتأجيره من الباطن، فإن عقد الإيجار الرئيسي لا يتأهل ليكون عقد إيجار لأصل ذي قيمة منخفضة.
9.	قد تشمل أمثلة الأصول محل العقد ذات القيمة المنخفضة أجهزة الحاسب الآلي اللوحية وأجهزة الحاسب الآلي الشخصية وبنود الأثاث المكتبي الصغيرة والهواتف.
<b>تحديد عقد الإيجار (الفقرات 10-12)</b>	
10.	لتقويم ما إذا كان عقد الإيجار ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة زمنية (انظر فقرات إرشادات التطبيق 14-21)، يجب على الجهة تقويم ما إذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام بكل من: (أ) حق الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الأصل المحدد (كما هو مبين في فقرات إرشادات التطبيق 22-24)؛ و (ب) حق توجيه استخدام الأصل المحدد (كما هو مبين في فقرات إرشادات التطبيق 25-31).
11.	إذا كان العميل يمتلك حق السيطرة على استخدام أصل محدد فقط لجزء من أجل عقد الإيجار، فإن العقد ينطوي على عقد إيجار لذلك الجزء من الأجل.
12.	قد يتم الدخول في عقد لاستلام سلع أو خدمات من خلال ترتيب مشترك، أو نيابة عن ترتيب مشترك، حسبما هو مُعرّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 37، <i>الترتيبات المشتركة</i> . وفي هذه الحالة، فإن الترتيب المشترك يُعد هو العميل في العقد. وبناءً عليه، فعند تقويم ما إذا كان مثل هذا العقد ينطوي على عقد إيجار، يجب على الجهة تقويم ما إذا كان للترتيب المشترك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد طوال فترة الاستخدام.
13.	يجب على الجهة تقويم ما إذا كان العقد ينطوي على عقد إيجار لكل مكون إيجاري منفصل ممكن في عقد إيجار. راجع فقرة إرشادات التطبيق 33 للاطلاع على إرشادات بشأن المكونات الإيجارية المنفصلة.
<b>الأصل المحدد</b>	
14.	يجري عادةً تحديد الأصل بالنص عليه صراحة في العقد. ومع ذلك، يمكن أيضاً تحديد الأصل عن طريق تعيينه ضمناً وقت إتاحتها للاستخدام بواسطة العميل.
<i>حقوق الاستبدال الأساسية</i>	

ملحق أ  
إرشادات التطبيق

15.	لا يكون للعميل الحق في استخدام أصل محدد إذا كان للمورد الحق الأساسي في استبدال الأصل طوال فترة الاستخدام، حتى ولو كان الأصل مُعيناً. ويصبح حق المورد في استبدال الأصل أساسياً في حال توفر كلا الشرطين الآتيين: (أ) أن للمورد القدرة العملية على إحلال أصول بديلة طوال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، لا يمكن للعميل منع المورد من استبدال الأصل، والأصول البديلة متاحة للمورد بسهولة أو يمكنه الحصول عليها خلال فترة زمنية معقولة)؛ و (ب) أن المورد سيستفيد اقتصادياً من ممارسة حقه في استبدال الأصل (أي من المتوقع أن تتجاوز المنافع الاقتصادية المرتبطة باستبدال الأصل التكاليف المرتبطة باستبداله).
16.	إذا كان للمورد حق أو عليه واجب باستبدال الأصل فقط في تاريخ معين أو بعده، أو عند وقوع حدث معين أو بعده، فإن حق المورد في الاستبدال لا يُعد أساسياً لأن المورد ليست له القدرة العملية على إحلال أصول بديلة طوال فترة الاستخدام.
17.	يستند تقويم الجهة لما إذا كان حق المورد في الاستبدال أساسياً على الحقائق والظروف القائمة عند نشأة العقد ويجب عليها استبعاد أي اعتبارات للأحداث المستقبلية التي لا تُعد مرجحة الحدوث عند نشأة العقد. ومن أمثلة الأحداث المستقبلية التي لا تُعد مرجحة الحدوث عند نشأة العقد، ولذا ينبغي استبعادها من التقويم، ما يلي: (أ) موافقة عميل مستقبلي على دفع سعر أعلى من معدل السوق لاستخدام الأصل؛ و (ب) استحداث تقنية جديدة لم يتم تطويرها بشكل كبير عند نشأة العقد؛ و (ج) وجود اختلاف كبير بين استخدام العميل للأصل، أو أداء الأصل، والاستخدام أو الأداء المرجح عند نشأة العقد؛ و (د) وجود اختلاف كبير بين السعر السوقى للأصل خلال فترة الاستخدام والسعر السوقى المرجح عند نشأة العقد.
18.	إذا كان الأصل في موقع العميل أو أي موقع آخر، فإن التكلفة المرتبطة باستبدال الأصل عادةً ما تكون أعلى من تكلفته في موقع المورد، ولذلك يزيد ترجيح أن تتجاوز المنافع المرتبطة باستبدال الأصل.
19.	إن حق المورد أو الواجب الذي عليه باستبدال الأصل لصيانته وإصلاحه، إذا كان الأصل لا يعمل بشكل سليم أو في حال توفر ترقية تقنية، لا يمنع العميل من امتلاك الحق في استخدام أصل محدد.
20.	إذا كان العميل لا يمكنه أن يحدد بسهولة ما إذا كان المورد له حق أساسي في الاستبدال، فيجب على العميل أن يفترض أن أي حق في الاستبدال ليس حقاً أساسياً.
<i>أجزاء الأصول</i>	
21.	يُعد الجزء من سعة أصل أصلاً محددًا إذا كان يمكن تمييز ذلك الجزء بذاته مادياً (على سبيل المثال، طابق في مبنى). والجزء من سعة الأصل أو الجزء الآخر من الأصل، الذي لا يمكن تمييزه بذاته مادياً (على سبيل المثال، الجزء من سعة كابل ألياف ضوئية) لا يُعد أصلاً محددًا ما لم يمثل ما يقارب كامل سعة الأصل مما يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الأصل.
<b>حق الحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من الاستخدام</b>	
22.	يلزم للسيطرة على استخدام أصل محدد أن يكون للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، من خلال الحصول على حق الاستخدام الحصري للأصل طوال تلك الفترة). ويمكن للعميل الحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات

ملحق أ  
إرشادات التطبيق

<p>الممكنة من استخدام الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعدة طرق مثل استخدام الأصل أو الاحتفاظ به أو تأجيره من الباطن. وتشمل المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الأصل مخرجه الرئيسي ومنتجاته الثانوية (بما في ذلك التدفقات النقدية الممكنة المستمدة من هذه البنود) والمنافع الاقتصادية والخدمات الممكنة الأخرى من استخدام الأصل التي يمكن تحقيقها من معاملة تجارية مع طرف ثالث.</p>
<p>23. عند تقويم الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الأصل، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة الناتجة من استخدام الأصل ضمن النطاق المحدد لحق العميل في استخدام الأصل (انظر فقرة إرشادات التطبيق 31). فعلى سبيل المثال: (أ) إذا حصر العقد استخدام سيارة في منطقة جغرافية معينة واحدة فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام السيارة في تلك المنطقة فقط دون غيرها. (ب) إذا حدد العقد أن العميل يمكنه قيادة السيارة لعدد معين فقط من الأيام خلال فترة الاستخدام، فيجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام السيارة لعدد الأيام المسموح بها فقط، وليس بأكثر منها.</p>
<p>24. إذا تتطلب العقد أن يدفع العميل للمورد أو طرف آخر جزءاً من التدفقات النقدية المستمدة من استخدام الأصل على أنها عوض، فإن تلك التدفقات النقدية المدفوعة على أنها عوض يجب اعتبارها جزءاً من المنافع الاقتصادية التي يحصل عليها العميل من استخدام الأصل. فعلى سبيل المثال، إذا تُطلب من العميل أن يدفع للمورد نسبة من المبيعات الناتجة من استخدام حيز على أنها عوض لذلك الاستخدام، فإن ذلك المتطلب لا يمنع العميل من الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الحيز. وذلك لأن التدفقات النقدية الناتجة من تلك المبيعات تُعد منافع اقتصادية يحصل عليها العميل من استخدام الحيز، والتي يدفع العميل بعد ذلك جزءاً منها للمورد على أنه عوض مقابل الحق في استخدام ذلك الحيز.</p>
<p><b>الحق في توجيه الاستخدام</b></p>
<p>25. يكون للعميل الحق في توجيه استخدام أصل محدد طوال فترة الاستخدام في أي من الحالتين الآتيتين فقط: (أ) إذا كان للعميل الحق في توجيه الكيفية والغرض من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام (كما هو مبين في فقرات إرشادات التطبيق 26-31)؛ أو (ب) إذا كانت القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدام الأصل محددة مسبقاً و: (1) كان للعميل الحق في تشغيل الأصل (أو توجيه آخرين لتشغيل الأصل بالطريقة التي يحددها) طوال فترة الاستخدام من دون أن يكون للمورد الحق في تغيير تعليمات التشغيل؛ أو (2) كان العميل قد صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) بطريقة تحدد مسبقاً الكيفية والغرض الذي سيستخدم له الأصل طوال فترة الاستخدام.</p>
<p><b>كيفية وغرض استخدام الأصل</b></p>
<p>26. يكون 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 التقويم، فإن الجهة تأخذ في الحسبان حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة بتغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام، وتكون</p>

ملحق أ

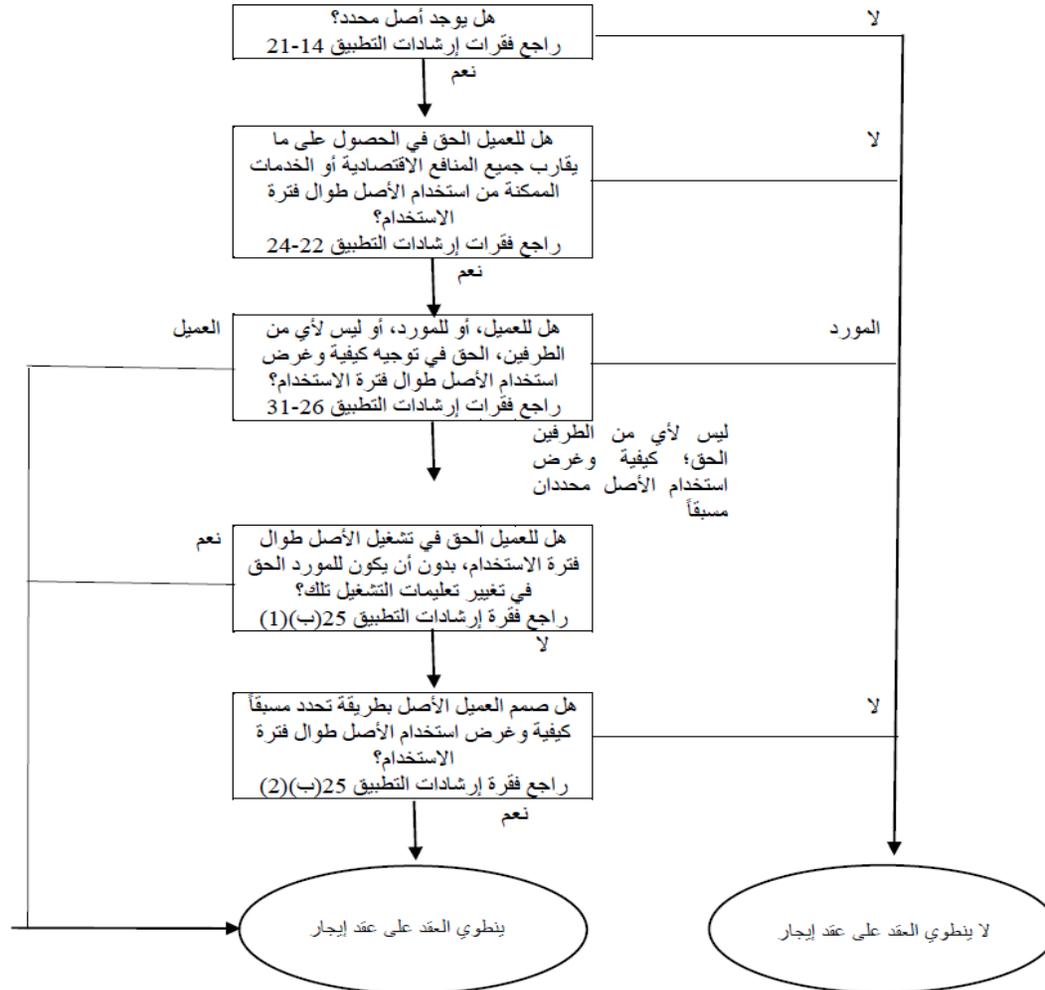
إرشادات التطبيق

<p>حقوق اتخاذ القرار ذات صلة عندما تؤثر على المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة التي ستُستمد من الاستخدام. ومن المرجح أن تختلف حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة باختلاف العقود، استناداً إلى طبيعة الأصل وشروط وأحكام العقد.</p>
<p>27. من أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل اعتماداً على الظروف، ضمن النطاق المحدد لحق العميل في الاستخدام، ما يلي:</p> <p>(أ) حقوق تغيير نوع المخرجات التي ينتجها الأصل (على سبيل المثال، تقرير ما إذا كانت حاوية شحن ستُستخدم لنقل بضائع أو للتخزين، أو التقرير بشأن مجموعة المنتجات التي تباع من منفذ سياحي)؛ و</p> <p>(ب) حقوق تغيير توقيت إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، تقرير متى سيتم استخدام آلة أو محطة طاقة)؛ و</p> <p>(ج) حقوق تغيير مكان إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، التقرير بشأن وجهة شاحنة أو سفينة، أو التقرير بشأن مكان استخدام بند من المعدات)؛ و</p> <p>(د) حقوق تغيير ما إذا كان سيتم إنتاج المخرجات، وكمية تلك المخرجات (على سبيل المثال، تقرير ما إذا كان سيتم إنتاج طاقة من محطة طاقة وما هي كمية الطاقة التي سيتم إنتاجها من محطة الطاقة تلك).</p>
<p>28. من أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي لا تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل الحقوق التي تقتصر على تشغيل أو صيانة الأصل. ويمكن أن يحتفظ بمثل هذه الحقوق العميل أو المورد. وعلى الرغم من أن حقوقاً مثل تلك التي لتشغيل أو صيانة الأصل تُعد ضرورية في كثير من الأحيان لكفاءة استخدام الأصل، فهي ليست حقوقاً لتوجيه كيفية وغرض استخدام الأصل وغالباً ما تعتمد على القرارات المتعلقة بكيفية 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 قد تم تحديدها مسبقاً (انظر فقرة إرشادات التطبيق 25(ب)(1)).</p>
<p><b>القرارات المحددة خلال فترة الاستخدام وقبلها</b></p>
<p>29. يمكن أن تُحدد مسبقاً القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل بعدة طرق. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد القرارات ذات الصلة مسبقاً عن طريق تصميم الأصل أو عن طريق القيود التعاقدية على استخدام الأصل.</p>
<p>30. عند تقويم ما إذا كان للعميل الحق في توجيه استخدام الأصل، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان فقط الحقوق في اتخاذ القرارات حول استخدام الأصل خلال فترة الاستخدام، ما لم يكن العميل هو الذي صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) وفقاً لما هو مبين في فقرة إرشادات التطبيق 25(ب)(2). ونتيجة لذلك، فإن الجهة لا يجوز أن تأخذ في الحسبان القرارات المحددة مسبقاً قبل فترة الاستخدام ما لم تكن الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(ب)(2) متحققة. 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. والقدرة على تحديد المخرجات في العقد قبل فترة الاستخدام، دون أي حقوق أخرى لاتخاذ القرارات فيما يتعلق باستخدام الأصل، تعطي العميل نفس الحقوق التي يتمتع بها أي عميل يشتري السلع أو الخدمات.</p>
<p><b>حقوق الحماية</b></p>
<p>31. قد يتضمن العقد شروطاً وأحكاماً مصممة لحماية مصلحة المورد في الأصل أو في الأصول الأخرى، أو حماية موظفيه، أو لضمان التزام المورد بالأنظمة أو اللوائح. وهذه أمثلة لحقوق الحماية. فعلى سبيل المثال، قد يحدد العقد (1) الحد الأقصى لحجم استخدام الأصل أو قد يقيد المكان أو الوقت الذي يستطيع فيه للعميل استخدام الأصل،</p>

ملحق أ  
إرشادات التطبيق

أو (2) قد يتطلب من العميل اتباع ممارسات تشغيلية محددة، أو (3) قد يتطلب من العميل إبلاغ المورد بالتغييرات في كيفية استخدامه للأصل. وتحدد حقوق الحماية عادة نطاق حقوق العميل في الاستخدام ولكنها لا تمنع بمفردها العميل من امتلاك حق توجيه استخدام الأصل.

32. فيما يلي مخطط قد يساعد الجهات في تقويم ما إذا كان العقد يُعد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار:



ملحق أ  
إرشادات التطبيق

فصل مكونات العقد (الفقرات 13-18)

<p>33. يُعد الحق في استخدام الأصل محل العقد مكون إيجاري منفصل إذا توفر كلا الشرطين الآتيين: (أ) إذا كان يمكن للمستأجر أن يستفيد من استخدام الأصل محل العقد إما بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة للمستأجر بسهولة. والموارد المتاحة بسهولة هي السلع أو الخدمات التي يتم بيعها أو تأجيرها بشكل منفصل (بواسطة المؤجر أو موردين آخرين) أو الموارد التي حصل عليها المستأجر بالفعل (من المؤجر أو من معاملات أو أحداث أخرى)؛ و (ب) إذا كان الأصل محل العقد لا يعتمد على الأصول الأخرى محل نفس العقد، ولا يرتبط بها، بدرجة كبيرة. 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 محل نفس العقد قد تدل على أن الأصل محل العقد لا يعتمد على تلك الأصول الأخرى محل العقد، أو لا يرتبط بها، بدرجة كبيرة.</p>
<p>34. قد يشتمل العقد على مبلغ مستحق الدفع من المستأجر مقابل أنشطة وتكاليف لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر. فعلى سبيل المثال، قد يضمن المؤجر في مجموع المبلغ المستحق الدفع تكلفة لمهام إدارية، أو تكاليف أخرى يتكبدها متعلقة بعقد الإيجار، والتي لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر. فمثل هذه المبالغ المستحقة الدفع لا ينشأ عنها مكون منفصل للعقد، ولكنها تعد جزءاً من مجموع العوض المخصص للمكونات التي تم تحديدها بشكل منفصل في العقد.</p>
<p><b>أجل عقد الإيجار (الفقرات 19-22)</b></p>
<p>35. عند تحديد أجل عقد الإيجار وتقويم طول فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء، يجب على الجهة تطبيق تعريف العقد وتحديد الفترة التي يكون لها العقد قابل للإنفاذ. ولا يُعد عقد الإيجار قابل للإنفاذ عندما يكون لكل من المستأجر والمؤجر الحق في إنهاء عقد الإيجار بدون إذن من الطرف الآخر ومع عدم وجود غرامة كبيرة .</p>
<p>36. إذا كان المستأجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد الإيجار، فإن ذلك الحق يُعد خياراً متاحاً للمستأجر لإنهاء عقد الإيجار، تأخذه الجهة في الحسبان عند تحديد أجل عقد الإيجار. وإذا كان المؤجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد الإيجار، فإن فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء تشمل الفترة التي يغطيها خيار إنهاء عقد الإيجار.</p>
<p>37. يبدأ أجل عقد الإيجار في تاريخ بداية عقد الإيجار ويشمل أية فترات تأجير مجانية يقدمها المؤجر للمستأجر.</p>
<p>38. في تاريخ بداية عقد الإيجار، تقوم الجهة بتقويم ما إذا كان المستأجر متأكدًا بدرجة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار أو شراء الأصل محل العقد، أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد الإيجار. وتأخذ الجهة في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة التي ينشأ عنها حافز اقتصادي للمستأجر يدفعه لممارسة الخيار أو عدم ممارسته، بما في ذلك أي تغيرات متوقعة في الحقائق والظروف من تاريخ بداية عقد الإيجار حتى تاريخ ممارسة الخيار. ومن أمثلة العوامل التي تؤخذ في الحسبان، على سبيل المثال لا الحصر:</p>
<p>(أ) الشروط والأحكام التعاقدية للفترات الاختيارية مقارنة بأسعار السوق، مثل:</p>
<p>(1) مبلغ الدفعات لعقد الإيجار في أية فترة اختيارية؛ و</p>
<p>(2) مبلغ أية دفعات متغيرة لعقد الإيجار أو دفعات مشروطة أخرى، مثل الدفعات الناتجة من غرامات الإنهاء وضمانات القيمة المتبقية؛ و</p>

ملحق أ  
إرشادات التطبيق

<p>(3) شروط وأحكام أي خيارات قابلة للممارسة بعد الفترات الاختيارية الأولية (على سبيل المثال، خيار شراء قابل للممارسة في نهاية فترة التمديد بسعر أقل حالياً من أسعار السوق).</p> <p>(ب) التحسينات المهمة التي تم إجراؤها على الأصول المستأجرة (أو المتوقع إجراؤها) على مدى أجل العقد التي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد الإيجار، أو خيار شراء الأصل محل العقد، قابلاً للممارسة؛ و</p> <p>(ج) التكاليف المتعلقة بإنهاء عقد الإيجار، مثل تكاليف التفاوض أو تكاليف النقل من موقع لآخر 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 بحالة محددة تعاقدياً أو إلى موقع محدد تعاقدياً؛ و</p> <p>(د) أهمية ذلك الأصل محل العقد لعمليات المستأجر، أخذاً في الحسبان على سبيل المثال، ما إذا كان الأصل محل العقد هو أصل متخصص، وموقع الأصل محل العقد، وتوفير البدائل المناسبة؛ و</p> <p>(هـ) حالة الاشتراط المرتبطة بممارسة الخيار (أي عندما لا يمكن ممارسة الخيار إلا إذا تم استيفاء شرط أو أكثر)، واحتمالية تحقق تلك الشروط .</p>
<p>39. قد يجتمع خيار تمديد عقد الإيجار أو إنهائه مع واحد أو أكثر من السمات التعاقدية الأخرى (على سبيل المثال، ضمان القيمة المتبقية) بحيث يضمن المستأجر للمؤجر عائداً نقدياً بحد أدنى أو ثابتاً يكون هو نفسه تقريباً بغض النظر عما إذا تم ممارسة الخيار، وفي هذه الحالات، وعلى الرغم من الإرشادات بشأن الدفعات الثابتة في جوهرها الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 43، فإن الجهة يجب عليها افتراض أن المستأجر متأكد بدرجة معقولة من ممارسته لخيار تمديد عقد الإيجار، أو عدم ممارسته لخيار إنهاء عقد الإيجار.</p>
<p>40. كلما قصرت فترة عقد الإيجار غير القابلة للإلغاء، زاد احتمال ممارسة المستأجر لخيار تمديد عقد الإيجار 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.</p>
<p>41. إن الممارسات السابقة للمستأجر بشأن الفترة التي استخدم عادة على مداها أنواعاً معينة من الأصول (سواء كانت مستأجرة أو مملوكة) وأسبابه الاقتصادية للقيام بذلك، قد توفر معلومات تساعد في تقويم ما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة الخيار أو عدم ممارسته. فعلى سبيل المثال، إذا استخدم المستأجر عادة أنواعاً معينة من الأصول لفترة زمنية معينة أو إذا كان المستأجر قد اعتاد أن يمارس بشكل متكرر الخيارات التي على عقود الإيجار لأنواع معينة من الأصول محل العقد، فيجب على المستأجر أن يأخذ في الحسبان الأسباب الاقتصادية لتلك الممارسة السابقة عند تقويم ما إذا كان متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة الخيار على عقود إيجار تلك الأصول.</p>
<p>42. تحدد الفقرة 21 أنه بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يقوم المستأجر بإعادة تقويم أجل عقد الإيجار عند وقوع حدث مهم أو تغير مهم في الظروف يقع ضمن نطاق سيطرة المستأجر ويؤثر فيما إذا كان المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار لم يتم تضمينه من قبل في تحديده لأجل عقد الإيجار، أو من عدم ممارسة خيار تم تضمينه في تحديده لأجل عقد الإيجار، ومن أمثلة الأحداث المهمة أو التغيرات المهمة في الظروف:</p> <p>(أ) التحسينات المهمة على الأصول المستأجرة غير المتوقعة في تاريخ بداية عقد الإيجار والتي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد الإيجار، أو خيار شراء الأصل محل العقد، قابلاً للممارسة؛ و</p>

ملحق أ  
إرشادات التطبيق

- (ب) تعديل مهم أو تحويل حسب الطلب للأصل محل العقد لم يكن متوقعاً في تاريخ بداية عقد الإيجار؛ و  
(ج) نشأة عقد إيجار من الباطن للأصل محل العقد لفترة تتجاوز نهاية أجل عقد الإيجار المحدد مسبقاً؛ و  
(د) قرار للمستأجر له صلة مباشرة بممارسة أو عدم ممارسة الخيار (على سبيل المثال، قرار بتمديد عقد إيجار أصل مكمل، أو قرار باستبعاد أصل بديل أو استبعاد عملية يُستخدم فيها أصل حق الاستخدام).

دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها (الفقرات 28(أ) و37(ج) و74(أ))

- 4.3. تتضمن دفعات الإيجار أي دفعات إيجار ثابتة في جوهرها. ودفعات الإيجار الثابتة في جوهرها هي دفعات قد تنطوي في ظاهرها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها. وتوجد دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:
- (أ) إذا كانت الدفعات مهيكله على أنها دفعات إيجار متغيرة، ولكن ليس هناك تغيرات حقيقية في تلك الدفعات. وتنطوي هذه الدفعات على شروط للتغير ليس لها جوهر اقتصادي حقيقي. ومن أمثلة تلك الأنواع من الدفعات:
- (1) الدفعات التي يجب أدائها فقط في حال ثبوت أن الأصل سيكون قادراً على العمل خلال عقد الإيجار، أو فقط في حال وقوع أحداث ليست هناك إمكانية حقيقية لمنع حدوثها؛ أو
- (2) الدفعات المهيكله مبدئياً على أنها دفعات إيجار متغيرة مربوطة باستخدام الأصل محل العقد ولكن التغير سينتفي عند نقطة معينة بعد تاريخ بداية عقد الإيجار بحيث تصبح هذه الدفعات ثابتة لما تبقى من أجل عقد الإيجار. وتصبح تلك الدفعات دفعات ثابتة في جوهرها عند انتهاء هذا التغير.
- (ب) إذا كانت هناك أكثر من مجموعة واحدة من الدفعات التي يمكن أن يؤديها للمستأجر، ولكن واحدة فقط من تلك المجموعات واقعية. وفي هذه الحالة، يجب على الجهة أن تعتبر أن المجموعة الواقعية من الدفعات هي دفعات الإيجار.
- (ج) إذا كانت هناك أكثر من مجموعة واقعية من الدفعات التي يمكن أن يؤديها المستأجر، ولكن المستأجر يجب عليه أن يؤدي مجموعة دفعات واحدة على الأقل من تلك المجموعات. ففي هذه الحالة، يجب على الجهة أن تعتبر أن مجموعة الدفعات التي تبلغ في مجموعها أقل مبلغ (على أساس مخصص) هي دفعات الإيجار.

ارتباط المستأجر بالأصل محل العقد قبل تاريخ بداية عقد الإيجار

تكاليف المستأجر المتعلقة بإنشاء أو تصميم الأصل محل العقد

- 4.4. قد تتفاوض الجهة على عقد إيجار قبل أن يكون الأصل محل العقد متاحاً لاستخدام المستأجر. ففيما يخص بعض عقود الإيجار، قد يلزم إنشاء الأصل محل العقد أو إعادة تصميمه ليقوم المستأجر باستخدامه. واستناداً إلى شروط وأحكام العقد، قد يُطلب من المستأجر أداء دفعات متعلقة بإنشاء الأصل أو تصميمه.
- 4.5. إذا تكبد المستأجر تكاليف تتعلق بإنشاء الأصل محل العقد أو تصميمه، فيجب على المستأجر المحاسبة عن تلك التكاليف بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة مثل معيار المحاسبة للقطاع العام 17. ولا تتضمن التكاليف المتعلقة بإنشاء الأصل محل العقد أو تصميمه الدفعات التي أداها المستأجر مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد. والدفعات التي مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد هي دفعات لعقد الإيجار، بغض النظر عن توقيت تلك الدفعات.

ملحق أ  
إرشادات التطبيق

الملكية النظامية للأصل محل العقد	
46.	قد يحصل المستأجر على الملكية النظامية للأصل محل العقد قبل تحويل الملكية النظامية للمؤجر وتأجير الأصل للمستأجر. ولا يحدد الحصول على الملكية النظامية في حد ذاته كيفية المحاسبة عن المعاملة.
47.	إذا كان المستأجر يسيطر (أو حصل على السيطرة) على الأصل محل العقد قبل تحويل ذلك الأصل إلى المؤجر، فإن المعاملة تُعد معاملة بيع وإعادة استئجار يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرات 97-102.
48.	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 مُتَّجٍ ومؤجر ومستأجر على معاملة لشراء أصل من المُتَّجٍ بواسطة المؤجر، والذي سيقوم بدوره بتأجيره للمستأجر. وقد يحصل المستأجر على الملكية النظامية للأصل محل العقد قبل تحويل الملكية النظامية للمؤجر. وفي هذه الحالة، إذا حصل المستأجر على الملكية النظامية للأصل محل العقد ولكنه 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 إيجار.
إفصاحات المستأجر (الفقرة 62)	
49.	عند تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتقديم معلومات إضافية عن الأنشطة الإيجارية للوفاء بالهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة 54، يجب على المستأجر أن يأخذ في الحسبان ما يلي:
(أ)	ما إذا كانت تلك المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. إذ يجب على المستأجر تقديم المعلومات الإضافية المحددة في الفقرة 62 فقط إذا كان من المتوقع أن تكون هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. وفي هذا السياق، فمن المرجح أن يكون هذا هو الحال إذا كان ذلك يساعد هؤلاء المستخدمين لفهم:
(1)	المرونة التي توفرها عقود الإيجار. إذ قد توفر عقود الإيجار مرونة، على سبيل المثال، إذا استطاع المستأجر تقليل تعرضه للمخاطر عن طريق ممارسة خيارات الإنهاء أو تجديد عقود الإيجار بشروط وأحكام مواتية له.
(2)	القيود التي تفرضها عقود الإيجار. إذ قد تفرض عقود الإيجار قيوداً، على سبيل المثال، بأن تتطلب من المستأجر الحفاظ على نسب مالية معينة .
(3)	حساسية المعلومات التي يتم التقرير عنها للمتغيرات الرئيسية. إذ قد تكون المعلومات التي يتم التقرير عنها حساسة، على سبيل المثال، لدفعات الإيجار المتغيرة المستقبلية.
(4)	التعرض للمخاطر الأخرى الناشئة عن عقود الإيجار.
(5)	الانحرافات عن الممارسات الصناعية. إذ قد تتضمن هذه الانحرافات، على سبيل المثال، شروط وأحكام إيجار غير عادية أو فريدة تؤثر على محفظة عقود إيجار المستأجر.
(ب)	ما إذا كانت هذه المعلومات واضحة من معلومات إِمَّا معروضة في القوائم المالية الرئيسية أو مفصّل عنها في الإفصاحات. ولا يلزم المستأجر أن يكرر المعلومات المعروضة بالفعل في أماكن أخرى في القوائم المالية.
50.	يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بدفعات الإيجار المتغيرة، والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة 54، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:
(أ)	ميررات استخدام المستأجر لدفعات الإيجار المتغيرة ومدى شيوع تلك الدفعات؛ و

ملحق أ  
إرشادات التطبيق

<p>(ب) الحجم النسبي لدفعات الإيجار المتغيرة إلى الدفعات الثابتة؛ و (ج) المتغيرات الرئيسية التي تعتمد عليها دفعات الإيجار المتغيرة والكيفية التي يُتوقع أن تتغير بها المبالغ استجابةً للتغيرات في تلك المتغيرات الرئيسية؛ و (د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لدفعات الإيجار المتغيرة.</p>
<p>51. يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بخيارات التمديد وخيارات الإنهاء والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة 54، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقويم، على سبيل المثال: (أ) مبررات المستأجر لاستخدام خيارات التمديد أو خيارات الإنهاء ومدى شيوع تلك الخيارات؛ و (ب) الحجم النسبي لدفعات الإيجار الاختيارية إلى دفعات الإيجار؛ و (ج) شيوع ممارسة الخيارات التي لم يتم تضمينها في قياس التزامات عقود الإيجار؛ و (د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الخيارات.</p>
<p>52. يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بضمانات القيمة المتبقية والتي قد تدعو الحاجة إليها -اعتماداً على الظروف- لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة 54، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقويم، على سبيل المثال: (أ) مبررات المستأجر لتقديم ضمانات القيمة المتبقية ومدى شيوع تلك الضمانات؛ و (ب) حجم تعرض المستأجر إلى مخاطر القيمة المتبقية؛ و (ج) طبيعة الأصول محل العقد المقدم لها تلك الضمانات؛ و (د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الضمانات .</p>
<p>53. 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 54، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقويم، على سبيل المثال: (أ) مبررات المستأجر لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار ومدى تلك المعاملات؛ و (ب) الشروط والأحكام الرئيسية لكل معاملة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛ و (ج) الدفعات غير المضمّنة في قياس التزامات عقد الإيجار؛ و (د) أثر معاملات البيع وإعادة الاستئجار على التدفقات النقدية في فترة القوائم المالية.</p>
<p><b>تصنيف عقود الإيجار للمؤجرين (الفقرات 65-70)</b></p>
<p>54. يعتمد تصنيف عقد الإيجار فيما يخص المؤجرين في هذا المعيار على مدى قيام عقد الإيجار بتحويل المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل محل العقد. وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم التقني ومن التغيرات في العائدات بسبب تغير الظروف الاقتصادية. ويمكن أن تتمثل المنافع في توقع خدمات ممكنة أو تشغيل مربح على مدى العمر الاقتصادي للأصل محل العقد وفي تحقيق مكاسب من الزيادة في القيمة أو من تحقق قيمة متبقية.</p>

ملحق أ

إرشادات التطبيق

<p>55. قد يتضمن عقد الإيجار شروطاً وأحكاماً لتعديل دفعات الإيجار تبعاً لتغيرات معينة تحدث بين تاريخ نشأة عقد الإيجار وتاريخ بداية عقد الإيجار (مثل حدوث تغير في تكلفة الأصل محل العقد التي يتحملها المؤجر أو تغير في تكلفة تمويل عقد الإيجار التي يتحملها المؤجر). وفي تلك الحالة، ولأغراض تصنيف عقد الإيجار، فإن أثر أي من مثل هذه التغيرات يجب افتراض أنه قد حدث في تاريخ نشأة عقد الإيجار.</p>
<p>56. عندما يتضمن عقد الإيجار كلاً من عنصري الأرض والمباني، يجب على المؤجر تقويم تصنيف كل عنصر على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بشكل منفصل بتطبيق الفقرات 66-70 وفقرتي إرشادات التطبيق 54-55. وعند تحديد ما إذا كان عنصر الأرض يُعد عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي، فإن ثمة اعتبار مهم يتمثل في أن الأرض يكون لها عادة عمر إنتاجي غير محدود.</p>
<p>57. يجب على المؤجر تخصيص دفعات الإيجار (بما في ذلك أية دفعات إجمالية في البداية) بين عنصري الأرض والمباني بما يتناسب مع القيمة العادلة النسبية لحصص الحيازة الإيجارية في عنصر الأرض وعنصر المباني في عقد الإيجار في تاريخ نشأة عقد الإيجار، عندما يكون ذلك ضرورياً لغرض التصنيف والمحاسبة عن عقد إيجار أرض ومبانٍ. ويتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا لم يكن من الممكن تخصيص دفعات الإيجار بين هذين العنصرين بموثوقية<sup>1</sup>، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عقدا إيجار تشغيلي، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.</p> <p>1 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذوي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبير بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو عما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أنها تعبر عنه.</p>
<p>58. فيما يخص عقد إيجار أرض ومبانٍ تكون قيمة عنصر الأرض فيه غير جوهرية لعقد الإيجار، يجوز للمؤجر معاملة الأرض والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار، وتصنيفهما على أنهما عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي بتطبيق الفقرات 66-70 وفقرتي إرشادات التطبيق 54-55. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المؤجر اعتبار العمر الاقتصادي للمباني على أنه العمر الاقتصادي لكامل الأصل محل العقد.</p>
<p><b>تصنيف عقود الإيجار من الباطن</b></p>
<p>59. عند تصنيف عقد إيجار من الباطن، يجب على المؤجر الوسيط تصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي وفقاً لما يلي:</p> <p>(أ) إذا كان عقد الإيجار الرئيسي الذي تكون فيه الجهة هي المستأجر عقد إيجار قصير الأجل، وتمت المحاسبة عنه بتطبيق الفقرة 6، فيجب تصنيف عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي.</p> <p>(ب) بخلاف ذلك، يجب تصنيف عقد الإيجار من الباطن بالرجوع إلى أصل حق الاستخدام الناتج من عقد الإيجار الرئيسي، وليس بالرجوع إلى الأصل محل العقد (على سبيل المثال، بند العقارات والآلات والمعدات موضوع عقد الإيجار).</p>

## 2. أمثلة توضيحية

### أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة للقطاع العام 43 ولكنها ليست جزءا منه.

1. تصور هذه الأمثلة حالات افتراضية توضح كيف يمكن للجهة أن تطبق بعض المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على جوانب معينة من عقد إيجار (أو عقود أخرى) على أساس الحقائق المحدودة المعروضة. لا يقصد بالتحليل الوارد في كل مثال أنه يمثل الطريقة الوحيدة التي يمكن بها تطبيق المتطلبات، كما لا يقصد بالأمثلة أنها تنطبق فقط على الصناعة المحددة الواردة في كل مثال من الأمثلة التوضيحية. وعلى الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في حالات واقعية فعلية، فإنه سيلزم تقويم جميع الحقائق والظروف ذات الصلة للحالة الواقعية عينها عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 43.

#### تحديد عقد الإيجار (انظر الفقرات 10-12 وفقرات إرشادات التطبيق 10-31)

2. توضح الأمثلة الآتية كيف تحدد الجهة ما إذا كان العقد هو عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار.

#### مثال 1 - عربات السكك الحديدية

مثال 1أ: يوفر العقد المبرم بين عميل وشركة شحن (المورد) للعميل استخدام 10 عربات سكك حديدية من نوع معين لخمس سنوات. يحدد العقد عربات السكك الحديدية، والعربات مملوكة للمورد. يحدد العميل متى وأين وأي سلع يتم نقلها باستخدام العربات. عندما لا تكون العربات قيد الاستخدام، يتم الاحتفاظ بها في مقر العميل. يمكن للعميل استخدام العربات لغرض آخر (على سبيل المثال، التخزين) إذا اختار ذلك. ومع ذلك، ينص العقد على أنه لا يمكن للعميل نقل أنواع معينة من البضائع (على سبيل المثال، المتفجرات). وإذا احتاجت عربة معينة إلى صيانة أو إصلاح، يكون المورد مطالبا باستبدالها بعربة من نفس النوع. بخلاف ذلك، وفيما عدا في حالة عدم السداد من قبل العميل، لا يمكن للمورد استرداد العربات خلال فترة السنوات الخمسة.

يتطلب العقد أيضا من المورد توفير قاطرة وسائق عند طلب العميل. يحتفظ المورد بالقاطرات في مقره ويقدم تعليمات للسائق توضح بالتفصيل طلبات العميل لنقل السلع. يمكن للمورد أن يختار أن يستخدم أي قاطرة من عدد من القاطرات للوفاء بكل طلب من طلبات العميل، ويمكن أن تُستخدم قاطرة واحدة ليس لنقل بضائع العميل فحسب، وإنما أيضا لنقل بضائع عملاء آخرين (أي، إذا طلب عملاء آخرون نقل السلع إلى وجهات قريبة من الوجهة التي يطلبها العميل وضمن إطار زمني مماثل، يمكن للمورد أن يختار توصيل ما يصل إلى 100 عربة سكة حديدية بالقاطرة).

ينطوي العقد على عقود إيجار عربات سكك حديدية. للعميل الحق في استخدام 10 عربات سكك حديدية لخمس سنوات.

توجد 10 عربات محددة. العربات معينة بشكل صريح في العقد. عقب تسليم العربات للعميل، لا يمكن استبدالها الا عندما تحتاج إلى صيانة أو إصلاح (انظر فقرة إرشادات التطبيق 19). لا تُعد القاطرة المستخدمة لنقل عربات السكك الحديدية أصلا محددًا لأنه لم تُعين بشكل صريح ولا ضمنا في العقد.

للمويل الحق في السيطرة على استخدام عربات السكك الحديدية العشرة طوال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات لأنه:

### أمثلة توضيحية

(أ) للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام العربات على مدى فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات. للعميل الاستخدام الحصري للعربات طوال فترة الاستخدام، بما في ذلك عندما لا يتم استخدامها لنقل بضائع العميل.

(ب) للعميل الحق في أن يوجه استخدام العربات نظراً لتحقيق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(أ). القيود التعاقدية على البضائع التي يمكن نقلها بواسطة العربات هي حقوق حماية للمورد وتحدد نطاق حق العميل في استخدام العربات. في حدود نطاق حق الاستخدام المحدد للعميل في العقد، يتخذ العميل القرارات ذات الصلة حول كيف ولأي غرض تُستخدم العربات من خلال قدرته على تقرير متى وأين تُستخدم العربات، وأي سلع سيتم نقلها باستخدام العربات. يحدد العميل أيضاً ما إذا كانت العربات تُستخدم وكيف تُستخدم عندما لا تكون قيد الاستخدام لنقل بضائعه (على سبيل المثال، ما إذا كان سيتم استخدامها للتخزين ومتى سيتم استخدامها). للعميل الحق في تغيير هذه القرارات خلال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات.

على الرغم من أن وجود قاطرة وسائق (مُسيطر عليهما من قبل المورد) لنقل عربات السكك الحديدية يُعد ضرورياً لكفاءة استخدام العربات، فإن قرارات المورد في هذا الصدد لا تعطيه الحق في توجيه كيف تُستخدم عربات السكك الحديدية ولأي غرض تستخدم. ونتيجة لذلك، لا يسيطر المورد على استخدام العربات خلال فترة الاستخدام.

مثال 1 ب: العقد المبرم بين العميل والمورد يتطلب من المورد أن ينقل كمية محددة من البضائع باستخدام نوع محدد من عربات السكك الحديدية وفقاً لجدول زمني محدد لفترة خمس سنوات. الجدول الزمني وكمية البضائع المحددة يعادلان استخدام العميل لـ 10 عربات سكك حديدية لخمس سنوات. يوفر المورد عربات السكك الحديدية والسائق والقاطرة باعتبار ذلك جزءاً من العقد. ينص العقد على طبيعة وكمية البضائع التي سيتم نقلها (ونوع عربة السكك الحديدية التي تُستخدم لنقل البضائع). لدى المورد مجموعة كبيرة من العربات المتماثلة التي يمكن استخدامها للوفاء بمتطلبات العقد. وبالمثل، يمكن للمورد أن يختار أن يستخدم أي قاطرة من عدد من القاطرات للوفاء بكل طلب من طلبات العميل، ويمكن أن تُستخدم قاطرة واحدة ليس لنقل بضائع العميل فحسب، ولكن أيضاً لنقل بضائع العملاء الآخرين. تُخزن العربات والقاطرات في مقر المورد عندما لا تكون قيد الاستخدام لنقل البضائع.

لا ينطوي العقد على عقد إيجار عربات سكك حديدية أو قاطرة.

عربات السكك الحديدية والقاطرات المستخدمة لنقل سلع العميل ليست أصولاً محددة. للمورد الحق الأساسي في استبدال عربات السكك الحديدية والقاطرة نظراً لما يأتي:

(أ) للمورد القدرة العملية لاستبدال كل عربة والقاطرة طوال فترة الاستخدام (انظر فقرة إرشادات التطبيق 15(أ)). العربات والقاطرات البديلة متاحة للمورد بسهولة ويمكن للمورد استبدال كل عربة والقاطرة بدون موافقة العميل.

(ب) سيستفيد المورد اقتصادياً من استبدال كل عربة والقاطرة (انظر فقرة إرشادات التطبيق 15(ب)). ستكون هناك تكلفة ضئيلة، إن كان هناك تكلفة على الإطلاق، مرتبطة باستبدال كل عربة أو قاطرة نظراً لأن العربات والقاطرات مخزنة في مقرات المورد ولدى المورد مجموعة كبيرة من العربات والقاطرات المتماثلة. سيستفيد المورد من استبدال كل عربة أو القاطرة في عقود من هذا الطابع نظراً لأن الاستبدال يسمح للمورد، على سبيل المثال، (1) أن يستخدم عربات أو قاطرة للوفاء بمهمة تكون العربات أو القاطرة بالفعل في

### أمثلة توضيحية

الموقع المناسب لأدائها (على سبيل المثال، مهمة في ميناء جاف بالقرب من نقطة الشحن) أو (2) أن يستخدم عربات أو قاطرة كانت لولا ذلك ستركد عاطلة لأنها ليست قيد الاستخدام من قبل أي عميل.

وتبعاً لذلك، لا يوجه العميل الاستخدام، وليس له الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام عربة أو قاطرة محددة. يوجه المورد استخدام عربات السكك الحديدية والقاطرة من خلال اختيار العربات والقاطرة التي تُستخدم لكل نقلية، ويحصل على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام عربات السكك الحديدية والقاطرة. يزود المورد العميل بسعة شحن فقط.

#### مثال 2 - حيز مخصص

تبرم شركة قهوة (العميل) عقداً مع مشغل مطار (المورد) لاستخدام حيز في المطار لبيع بضائعها لفترة ثلاث سنوات. ينص العقد على مقدار الحيز وأن الحيز يجوز أن يوجد في أي واحدة من المناطق العديدة لإنهاء إجراءات السفر وإصدار بطاقة صعود الطائرة داخل المطار. للمورد الحق في تغيير موقع الحيز المخصص للعميل في أي وقت خلال فترة الاستخدام. توجد تكاليف ضئيلة على المورد مرتبطة بتغيير الحيز للعميل: يستخدم العميل كشكا (يملكه) يمكن نقله بسهولة لبيع بضائعه. يوجد العديد من المناطق المتوفرة في المطار والتي تتطابق مع مواصفات الحيز في العقد.

لا ينطوي العقد على عقد إيجار.

على الرغم من أن مقدار الحيز الذي يستخدمه العميل معين في العقد، فلا يوجد أصل محدد. يسيطر العميل على الكشك المملوك له. ومع ذلك، فإن العقد هو لحيز في المطار، ويمكن تغيير هذا الحيز تبعاً لما يراه المورد. للمورد الحق الأساسي في استبدال الحيز الذي يستخدمه العميل نظراً لما يأتي:

(أ) لدى المورد القدرة العملية لتغيير الحيز الذي يستخدمه العميل طوال فترة الاستخدام (انظر فقرة إرشادات التطبيق 15(أ)). يوجد العديد من المناطق في المطار تتطابق مع مواصفات الحيز في العقد، ويحق للمورد تغيير موقع الحيز إلى حيز آخر يتطابق مع المواصفات في أي وقت بدون موافقة العميل.

(ب) سيستفيد المورد اقتصادياً من استبدال الحيز (انظر فقرة إرشادات التطبيق 15(ب)). ستكون هناك تكلفة ضئيلة مرتبطة بتغيير الحيز الذي يستخدمه العميل نظراً لأنه يمكن نقل الكشك بسهولة. يستفيد المورد من استبدال الحيز في المطار نظراً لأن الاستبدال يسمح للمورد بتحقيق الاستخدام الأكثر فاعلية للحيز في مناطق إنهاء إجراءات السفر وإصدار بطاقة صعود الطائرة في المطار لمواجهة الظروف المتغيرة.

#### مثال 3 - كابلات ألياف ضوئية

مثال 3 أ: يبرم العميل عقداً مدته 15 سنة مع شركة خدمات مرفقية (المورد) من أجل الحق في استخدام ثلاثة ألياف "غير مضاءة" (غير مستخدمة) ويمكن تمييزها بذاتها مادياً ومُعينة داخل كابل أكبر يصل هونغ كونغ بطوكيو. يتخذ العميل القرارات المتعلقة باستخدام الألياف الضوئية من خلال توصيل كل نهاية طرفية للألياف بمعداته الإلكترونية (أي أن

### أمثلة توضيحية

العميل "يضيء" (يستخدم) الألياف ويقرر ما هي البيانات ومقدار البيانات التي ستقلها تلك الألياف). ويكون المورد مسؤولاً عن الإصلاحات والصيانة في حال تلف الألياف. يملك المورد أليافاً إضافية، ولكن يمكنه استبدال ألياف العميل بتلك الألياف فقط بسبب الإصلاحات أو الصيانة أو الخلل الوظيفي (ويكون ملزماً باستبدال الألياف في هذه الحالات). ينطوي العقد على عقد إيجار للألياف "غير المضاءة" (غير المستخدمة). يحق للعميل أن يستخدم الألياف غير المستخدمة الثلاث لمدة 15 سنة.

توجد ثلاثة ألياف محددة. الألياف معينة بشكل صريح في العقد ويمكن تمييزها بذاتها مادياً عن الألياف الأخرى داخل الكابل. لا يمكن للمورد استبدال الألياف سوى بسبب الإصلاحات أو الصيانة أو الخلل الوظيفي (انظر فقرة إرشادات التطبيق 19).

للمعمل الحق في السيطرة على استخدام الألياف طوال فترة الاستخدام البالغة 15 سنة نظراً لما يأتي:

(أ) للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الألياف على مدى فترة الاستخدام البالغة 15 سنة. وللمعمل الاستخدام الحصري للألياف طوال فترة الاستخدام.

(ب) للعميل الحق في توجيه استخدام الألياف نظراً لتحقيق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(أ). يتخذ العميل القرارات ذات الصلة حول كيف ولأي غرض تُستخدم الألياف من خلال تقرير (1) متى وما إذا كانت "سُتضاء" (سُتستخدم) الألياف و(2) متى ستنتج الألياف مخرجات وما هو مقدار المخرجات التي ستنتجها (أي، ما هي البيانات، وما هو مقدار البيانات، التي ستقلها تلك الألياف). وللمعمل الحق في تغيير هذه القرارات خلال فترة الاستخدام البالغة 15 سنة.

على الرغم من أن قرارات المورد بشأن إصلاح الألياف وصيانتها تُعد ضرورية لكفاءة استخدامها، فإن هذه القرارات لا تعطي المورد الحق في توجيه كيف ولأي غرض تُستخدم الألياف. ونتيجة لذلك، لا يسيطر المورد على استخدام الألياف خلال فترة الاستخدام.

المثال 3ب: يبرم العميل عقداً مدته 15 سنة مع المورد من أجل الحق في استخدام مقدار معين من السعة داخل كابل يصل هونغ كونغ بطوكيو. يعادل المقدار المُعين استخدام العميل للسعة الكاملة لثلاثة أسلاك ألياف ضوئية داخل الكابل (يحتوي الكابل على 15 سلكاً ذوي سعات متماثلة). يتخذ المورد القرارات حول نقل البيانات (أي، "يضيء" (يستخدم) المورد الألياف، ويتخذ القرارات حول أي ألياف تُستخدم لنقل بيانات العميل ويتخذ القرارات حول المعدات الإلكترونية التي يملكها المورد ويوصلها بالألياف).

لا ينطوي العقد على عقد إيجار.

يتخذ المورد جميع القرارات حول نقل بيانات عملائه، الأمر الذي يتطلب استخدام جزء فقط من سعة الكابل لكل عميل. جزء السعة الذي سيتم توفيره للعميل لا يمكن تمييزه بذاته مادياً عن السعة المتبقية للكابل ولا يمثل ما يقارب كامل سعة الكابل (انظر فقرة إرشادات التطبيق 21). ونتيجة لذلك، ليس لدى العميل الحق في استخدام أصل محدد.

مثال 4 - وحدة مكتبية

يبرم العميل عقداً مع مالك عقار (المورد) لاستخدام الوحدة المكتبية "أ" لمدة خمس سنوات. الوحدة المكتبية "أ" هي جزء من حيز مكاتب أكبر به العديد من الوحدات المكتبية.

## أمثلة توضيحية

يُمنح العميل الحق في استخدام الوحدة المكتبية "أ". يمكن للمورد أن يطلب من العميل الانتقال الى وحدة مكتبية أخرى. في تلك الحالة، يُطلب من المورد أن يزود العميل بوحدة مكتبية ذات جودة ومواصفات مماثلة للوحدة المكتبية "أ" وأن يدفع نظير تكاليف انتقال العميل. سيستفيد المورد اقتصاديا من انتقال العميل فقط إذا قرر مستأجر رئيسي جديد أن يشغل حيز مكاتب كبير بسعر موات بما فيه الكفاية لتغطية تكاليف انتقال العميل والمستأجرين الآخرين في حيز المكاتب. ومع ذلك، على الرغم من أنه من الممكن أن تلك الظروف ستنشأ، فإنه عند نشأة العقد، من غير المرجح أن تلك الظروف ستنشأ.

يتطلب العقد من العميل أن يستخدم الوحدة المكتبية "أ" لتشغيل مكتبه السياحي المعروف لبيع أو تقديم خدماته خلال الساعات التي يكون فيها حيز المكاتب الأكبر مفتوحا. يتخذ العميل جميع القرارات حول استخدام الوحدة المكتبية خلال فترة الاستخدام. على سبيل المثال، يقرر العميل مجموعة الخدمات التي تُباع أو تُقدم من الوحدة، وتسعير الخدمات التي تُباع أو تُقدم وعدد الموظفين العاملين في الوحدة. يسيطر العميل أيضا على الوصول المادي إلى الوحدة طوال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات. يتطلب العقد من العميل سداد دفعات ثابتة للمورد، بالإضافة إلى دفعات متغيرة تمثل نسبة مئوية من الخدمات المباعة أو المقدمة من وحدة المكتبية "أ". يقدم المورد خدمات النظافة والأمن باعتبارها جزء من العقد.

ينطوي العقد على عقد إيجار لحيز مكتبي. للعميل الحق في استخدام الوحدة المكتبية "أ" لخمس سنوات.

الوحدة المكتبية "أ" هي أصل محدد. فهي معينة بشكل صريح في العقد. لدى المورد القدرة العملية لاستبدال الوحدة المكتبية، ولكنه يمكن أن يستفيد اقتصاديا من الاستبدال فقط في ظروف محددة. وحق المورد في الاستبدال ليس أساسيا نظرا لأنه، عند نشأة العقد، لا يُعتبر من المرجح أن تلك الظروف ستنشأ (انظر فقرة إرشادات التطبيق 17).

للعامل الحق في السيطرة على استخدام الوحدة المكتبية "أ" طوال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات، نظرا لما يأتي:

(أ) للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الوحدة المكتبية "أ" على مدى فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات. للعميل الاستخدام الحصري للوحدة المكتبية "أ" طوال فترة الاستخدام. وعلى الرغم من أن جزءا من التدفقات النقدية المستمدة من الخدمات المباعة أو المقدمة من الوحدة المكتبية "أ" سوف يتدفق من العميل إلى المورد، إلا أن هذا يمثل عوضاً يدفعه العميل للمورد مقابل الحق في استخدام الوحدة المكتبية. فهو لا يمنع العميل من الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمة الممكنة من استخدام الوحدة المكتبية "أ".

(ب) للعميل الحق في توجيه استخدام الوحدة المكتبية "أ" نظرا لتحقيق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(أ). تُحدد القيود التعاقدية على الخدمات التي يمكن تقديمها أو بيعها من الوحدة المكتبية "أ"، ومتى تكون الوحدة المكتبية "أ" مفتوحة، نطاق حق العميل في استخدام الوحدة المكتبية "أ". في حدود نطاق حق العميل في الاستخدام المحدد في العقد، يتخذ العميل القرارات ذات الصلة حول كيف ولأي غرض تُستخدم الوحدة المكتبية "أ" من خلال قدرته على تقرير، على سبيل المثال، مجموعة الخدمات التي سُنقدم من أو سُنباع في الوحدة المكتبية وسعر البيع لتلك الخدمات. وللعامل الحق في أن يغير هذه القرارات خلال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات .

على الرغم من أن خدمات النظافة والأمن والإعلان تُعد ضرورية لكفاءة استخدام الوحدة المكتبية "أ"، فإن قرارات المورد في هذا الصدد لا تعطيه الحق في توجيه كيف ولأي غرض تُستخدم الوحدة المكتبية "أ". ونتيجة لذلك، لا يسيطر المورد على استخدام الوحدة المكتبية "أ" خلال فترة الاستخدام ولا تؤثر قرارات المورد على سيطرة العميل على استخدام الوحدة المكتبية "أ".

## أمثلة توضيحية

### مثال 5 - استئجار شاحنة

يبرم العميل عقدا مع المورد لاستخدام شاحنة لمدة أسبوع واحد لنقل البضائع من نيويورك إلى سان فرانسيسكو. ليس لدى المورد حقوق استبدال. يُسمح بنقل البضائع المُعينة في العقد فقط على هذه الشاحنة لفترة العقد. ينص العقد على حد أقصى للمسافة التي يمكن أن تقطعها الشاحنة. بمقدور العميل اختيار تفاصيل الرحلة (السرعة، المسار، محطات الراحة، إلخ) ضمن حدود موضوعة في العقد. ليس للعميل الحق في الاستمرار في استخدام الشاحنة بعد اكتمال الرحلة المُعينة. تم في العقد تعيين البضائع التي ستُنقل، وتوقيت ومكان الاستلام في نيويورك وتوقيت ومكان التسليم في سان فرانسيسكو. العميل مسؤول عن قيادة الشاحنة من نيويورك إلى سان فرانسيسكو. ينطوي العقد على عقد إيجار شاحنة. للعميل الحق في استخدام الشاحنة لمدة الرحلة المُعينة. يوجد أصل محدد. الشاحنة مُعينة بشكل صريح في العقد، وليس للمورد الحق في استبدال الشاحنة. للعميل الحق في السيطرة على استخدام الشاحنة طوال فترة الاستخدام نظرا لما يأتي:

(أ) للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الشاحنة على مدى فترة الاستخدام. للعميل الحق الحصري في استخدام الشاحنة طوال فترة الاستخدام.

(ب) للعميل الحق في توجيه استخدام الشاحنة لتحقيق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(ب)(1) من إرشادات التطبيق. يحدد العقد مسبقاً كيف ولأي غرض ستُستخدم الشاحنة (أي نقل بضائع مُعينة من نيويورك إلى سان فرانسيسكو خلال إطار زمني مُعين). يوجه العميل استخدام الشاحنة لأن لديه الحق في تشغيل الشاحنة (على سبيل المثال، السرعة، المسار، محطات الراحة) طوال فترة الاستخدام. يتخذ العميل جميع القرارات التي يمكن اتخاذها حول استخدام الشاحنة خلال فترة الاستخدام وذلك من خلال سيطرته على تشغيل الشاحنة.

نظرا لأن مدة العقد هي أسبوع واحد، فإن عقد الإيجار هذا ينطبق عليه تعريف عقد الإيجار قصير الأجل.

### مثال 6 - سفينة

مثال 6 أ: يبرم العميل عقدا مع مالك سفينة (المورد) من أجل نقل بضائع من روتردام إلى سيدني على متن سفينة مُعينة. السفينة مُعينة بشكل صريح في العقد وليس لدى المورد حقوق استبدال. ستشغل الشحنة ما يقارب كل سعة السفينة. يُعين العقد البضائع التي ستُنقل على متن السفينة وتواريخ الاستلام والتسليم.

### أمثلة توضيحية

يقوم المورد بتشغيل السفينة وصيانتها وهو مسؤول عن المرور الآمن للبضائع على متن السفينة. يحظر على العميل استخدام مشغل آخر للسفينة أو تشغيل السفينة نفسها خلال أجل العقد.

لا ينطوي العقد على عقد إيجار.

يوجد أصل محدد. السفينة معينة بشكل صريح في العقد وليس لدى المورد حق استبدال تلك السفينة المعينة.

للعامل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام السفينة على مدى فترة الاستخدام. ستشغل بضاعة العميل ما يقارب كامل سعة السفينة، مما يمنع حصول أطراف أخرى على منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة من استخدام السفينة.

ومع ذلك، ليس للعامل الحق في السيطرة على استخدام السفينة نظرا لأنه ليس له الحق في توجيه استخدامها. ليس للعامل الحق في توجيهه كيف ولأي غرض تُستخدم السفينة. يحدد العقد مسبقا كيف ولأي غرض تُستخدم السفينة (أي نقل بضائع معينة من روتردام إلى سيدني ضمن إطار زمني معين). ليس للعامل الحق في تغيير كيف ولأي غرض تُستخدم السفينة خلال فترة الاستخدام. ليس للعامل حقوق أخرى لاتخاذ قرارات حول استخدام السفينة خلال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، ليس له الحق في تشغيل السفينة) ولم يتم بتصميم السفينة. للعامل نفس الحقوق فيما يتعلق باستخدام السفينة كما لو كان واحدا من ضمن عملاء عديدين تُنقل بضائعهم على السفينة.

مثال 6ب: يبرم العميل عقدا مع المورد من أجل استخدام سفينة معينة لخمس سنوات. السفينة معينة بشكل صريح في العقد وليس لدى المورد حقوق استبدال.

يقرر العميل ما هي البضائع التي ستُنقل، وما إذا كانت، ومتى وإلى أي موانئ ستُبحر السفينة، طوال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات، مع مراعاة قيود معينة في العقد. تمنع تلك القيود العميل من الإبحار بالسفينة في المياه المعرضة بدرجة عالية لخطر القرصنة ومن حمل مواد خطرة على أنها بضائع.

يقوم المورد بتشغيل السفينة وصيانتها وهو مسؤول عن المرور الآمن للبضائع على متن السفينة. يحظر على العميل أن يتعاقد مع مشغل آخر للسفينة موضوع العقد أو يقوم بتشغيل السفينة نفسها خلال أجل العقد.

ينطوي العقد على عقد إيجار. للعامل الحق في استخدام السفينة لخمس سنوات.

يوجد أصل محدد. السفينة معينة بشكل صريح في العقد، وليس للمورد الحق في استبدال تلك السفينة المعينة.

للعامل الحق في السيطرة على استخدام السفينة طوال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات، نظرا لما يأتي:

### أمثلة توضيحية

(أ) للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام السفينة على مدى فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات. للعميل الحق الحصري في استخدام السفينة طوال فترة الاستخدام.

(ب) للعميل الحق في توجيه استخدام السفينة نظرا لتحقيق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(أ). تحدد القيود التعاقدية بشأن المكان الذي يمكن أن تبحر فيه السفينة والبضائع التي ستُنقل بواسطة السفينة نطاق حق العميل في استخدام السفينة. هذه القيود هي حقوق حماية تحمي استثمار المورد في السفينة وموظفي المورد. في حدود نطاق حق العميل في الاستخدام، يتخذ العميل القرارات ذات الصلة حول كيف ولأي غرض تُستخدم السفينة طوال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات نظرا لأنه يقرر ما إذا كانت وأين ومتى ستبحر السفينة، وكذلك البضائع التي ستنقلها. للعميل الحق في تغيير هذه القرارات طوال فترة الاستخدام البالغة خمس سنوات.

على الرغم من أن تشغيل السفينة وصيانتها يعدان ضروريين لكفاءة استخدامها، فإن قرارات المورد في هذا الصدد لا تعطيه الحق في توجيه كيف ولأي غرض تُستخدم السفينة. وبدلاً من ذلك، فإن قرارات المورد متوقفة على قرارات العميل حول كيف ولأي غرض تُستخدم السفينة.

#### مثال 7 - طائرة

يبرم العميل عقدا مع مالك طائرة (المورد) من أجل استخدام طائرة معينة بشكل صريح لسنتين. يفصل العقد المواصفات الداخلية والخارجية للطائرة.

توجد قيود تعاقدية وقانونية في العقد على المكان الذي يمكن أن تطير فيه الطائرة. مع مراعاة تلك القيود، يحدد العميل أين ومتى ستطير الطائرة، وأي ركاب وبضائع ستُنقل على متن الطائرة. المورد مسؤول عن تشغيل الطائرة باستخدام طاقم الملاحين الخاص به. يحظر على العميل استخدام مشغل آخر للطائرة أو تشغيل الطائرة نفسها خلال أجل العقد.

يُسمح للمورد باستبدال الطائرة في أي وقت خلال فترة السنتين ويجب عليه استبدال الطائرة إذا كانت لا تعمل. يجب أن تتطابق أي طائرة بديلة مع المواصفات الداخلية والخارجية الواردة في العقد. تنطوي تهيئة أي طائرة في أسطول المورد لتتطابق مع مواصفات العميل على تكاليف مهمة.

ينطوي العقد على عقد إيجار. للعميل الحق في استخدام الطائرة لسنتين.

يوجد أصل محدد. الطائرة معينة بشكل صريح في العقد، وعلى الرغم من أنه يمكن للمورد استبدال الطائرة، فإن حقه في الاستبدال ليس أساسيا نظرا لعدم تحقق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 15(ب). حق المورد في الاستبدال ليس أساسيا بسبب التكاليف المهمة التي تنطوي عليها تهيئة طائرة أخرى لتتطابق مع المواصفات المطلوبة بموجب العقد حيث لا يُتوقع أن يستفيد المورد اقتصاديا من استبدال الطائرة.

للعامل الحق في السيطرة على استخدام الطائرة طوال فترة الاستخدام البالغة سنتين نظرا لما يأتي:

### أمثلة توضيحية

(أ) للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام الطائرة على مدى فترة الاستخدام البالغة سنتين. للعميل الحق الحصري في استخدام السفينة طوال فترة الاستخدام.

(ب) للعميل الحق في توجيه استخدام الطائرة نظرا لتحقيق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(أ). تحدد القيود المفروضة على المكان الذي يمكن أن تطير فيه الطائرة نطاق حق العميل في استخدام الطائرة. في حدود نطاق حق العميل في الاستخدام، يتخذ العميل القرارات ذات الصلة بشأن كيف ولأي غرض تستخدم الطائرة طوال فترة الاستخدام البالغة سنتين نظرا لأنه يقرر ما إذا كانت وأين ومتى ستسافر الطائرة وكذلك الركاب والبضائع التي ستقلها. للعميل الحق في تغيير هذه القرارات طوال فترة الاستخدام البالغة سنتين.

على الرغم من أن تشغيل الطائرة يعد ضروريا لكفاءة استخدامها، فإن قرارات المورد في هذا الصدد لا تعطيه الحق في توجيه كيف ولأي غرض تُستخدم الطائرة. ونتيجة لذلك، لا يسيطر المورد على استخدام الطائرة خلال فترة الاستخدام ولا تؤثر قرارات المورد على سيطرة العميل على استخدام الطائرة.

#### مثال 8 - عقد من أجل قمصان

يبرم العميل عقدا مع مَنِيح (المورد) لشراء نوع معين من القمصان بجودة معينة وبكمية معينة لثلاث سنوات. تم في العقد تعيين نوع القمصان وجودتها وكميتها.

لدى المورد مصنع واحد فقط يمكنه تلبية احتياجات العميل. وليس بمقدور المورد توريد القمصان من مصنع آخر أو الحصول عليها من طرف ثالث. تتجاوز الطاقة الإنتاجية للمصنع المخرجات التي تعاقدها عليها العميل (أي أن العميل لم يتعاقد على ما يقارب كامل الطاقة الإنتاجية للمصنع).

يتخذ المورد جميع القرارات حول عمليات المصنع، بما في ذلك مستوى الإنتاج الذي يتم عنده تشغيل المصنع وأي من عقود العملاء الآخرين يتم الوفاء بها بمخرجات المصنع التي لا يتم استخدامها للوفاء بعقد العميل.

لا ينطوي العقد على عقد إيجار.

المصنع هو أصل محدد. المصنع مُعين ضمنا نظرا لأن المورد يمكنه الوفاء بالعقد فقط من خلال استخدام هذا الأصل.

لا يسيطر العميل على استخدام المصنع نظرا لأنه ليس له الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام المصنع. وذلك نظرا لأن المورد يمكنه أن يقرر أن يستخدم المصنع للوفاء بعقود عملاء آخرين خلال فترة الاستخدام.

لا يسيطر العميل أيضا على استخدام المصنع نظر لأنه ليس له الحق في توجيه استخدام المصنع. ليس للعميل الحق في توجيه كيف ولأي غرض يُستخدم المصنع خلال فترة الاستخدام البالغة ثلاث سنوات. تقتصر حقوق العميل على تحديد مواصفات مخرجات المصنع في العقد مع المورد. للعميل نفس الحقوق فيما يتعلق باستخدام المصنع كما هي العملاء الآخرون الذين يشترون قمصان من المصنع. للمورد الحق في توجيه استخدام المصنع نظرا لأن المورد يمكنه أن يقرر كيف ولأي غرض يُستخدم المصنع (على سبيل المثال، للمورد الحق في تحديد مستوى الإنتاج الذي يتم عنده تشغيل المصنع وأي من عقود العملاء يتم الوفاء بها بالمخرجات المنتجة).

### أمثلة توضيحية

إما حقيقة أن العميل ليس له الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام المصنع، أو حقيقة أن العميل ليس له الحق في توجيه استخدام المصنع، ستكون بمفردها كافية لاستنتاج أن العميل لا يسيطر على استخدام المصنع.

مثال 9 - عقد من أجل الطاقة

مثال 19: تبرم جهة قطاع عام (العميل) عقدا مع شركة طاقة (مورد) لشراء كامل الكهرباء التي تنتجها مزرعة جديدة للطاقة الشمسية لعشرين سنة. مزرعة الطاقة الشمسية مُعينة بشكل صريح في العقد وليس للمورد حقوق استبدال. مزرعة الطاقة الشمسية مملوكة للمورد ولا يمكن توفير الطاقة للعميل من أصل آخر. صمم العميل مزرعة الطاقة الشمسية قبل إنشائها - كلف العميل خبراء في الطاقة الشمسية للمساعدة في تحديد موقع المزرعة وهندسة المعدات التي سيتم استخدامها. المورد مسؤول عن بناء مزرعة الطاقة الشمسية وفقاً لمواصفات العميل، ومن ثم تشغيلها وصيانتها. لا توجد قرارات سيتم اتخاذها حول ما إذا كان سيتم إنتاج كهرباء ومتى سيتم إنتاجها وكمية الكهرباء التي سيتم إنتاجها نظراً لأن تصميم الأصل قد حدد تلك القرارات مسبقاً. سيحصل المورد على تخفيضات ضريبية تتعلق بإنشاء وملكية مزرعة الطاقة الشمسية، بينما سيحصل العميل على أرصدة طاقة متجددة تُستحق له من استخدام مزرعة الطاقة الشمسية.

ينطوي العقد على عقد إيجار. للعميل الحق في استخدام مزرعة الطاقة الشمسية لعشرين سنة.

يوجد أصل محدد نظراً لأن مزرعة الطاقة الشمسية معينة بشكل صريح في العقد، وليس للمورد الحق في استبدال مزرعة الطاقة الشمسية المعينة.

للعامل الحق في السيطرة على استخدام مزرعة الطاقة الشمسية طوال فترة الاستخدام البالغة 20 سنة نظراً لما يأتي:

(أ) للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام مزرعة الطاقة الشمسية على مدى فترة الاستخدام البالغة 20 سنة. للعميل الحق الحصري في استخدام مزرعة الطاقة الشمسية؛ فهو يحصل على كل الكهرباء التي تنتجها المزرعة على مدى فترة الاستخدام البالغة 20 سنة بالإضافة إلى أرصدة طاقة متجددة التي تعتبر منتجاً ثانوياً لاستخدام مزرعة الطاقة الشمسية. على الرغم من أن المورد سيحصل على منافع اقتصادية من مزرعة الطاقة الشمسية في شكل تخفيضات ضريبية، فإن تلك المنافع الاقتصادية تتعلق بملكية مزرعة الطاقة الشمسية وليس باستخدام مزرعة الطاقة الشمسية، ولذا لا تُأخذ في الحسبان في هذا التقويم.

(ب) للعميل الحق في توجيه استخدام مزرعة الطاقة الشمسية نظراً لتحقق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(ب)(2). لا يقرر العميل ولا المورد كيف ولأي غرض تُستخدم مزرعة الطاقة الشمسية خلال فترة الاستخدام نظراً لأن تلك القرارات محددة مسبقاً بواسطة تصميم الأصل (أي أن تصميم مزرعة الطاقة الشمسية قد برمج، فعلياً، في الأصل أي حقوق اتخاذ قرارات ذات صلة حول كيف ولأي غرض تُستخدم مزرعة الطاقة الشمسية طوال فترة الاستخدام). لا يشغل العميل مزرعة الطاقة الشمسية؛ يتخذ المورد القرارات حول تشغيل مزرعة الطاقة الشمسية. ومع ذلك، فإن تصميم العميل لمزرعة الطاقة الشمسية قد أعطاه الحق في توجيه استخدام المزرعة. ونظراً لأن تصميم مزرعة الطاقة الشمسية قد حدد مسبقاً كيف ولأي غرض سيُستخدم الأصل طوال فترة الاستخدام، فإن سيطرة العميل على ذلك التصميم هي في جوهرها سيطرة للعميل على تلك القرارات.

مثال 9ب: يبرم العميل عقدا مع المورد لشراء كامل الطاقة التي تنتجها محطة طاقة مُعينة بشكل صريح لثلاث سنوات. يملك المورد محطة توليد الكهرباء ويشغلها.

### أمثلة توضيحية

ليس بمقدور المورد توفير الطاقة للعميل من محطة أخرى. يحدد العقد كمية وتوقيت الطاقة التي ستنتجها محطة الطاقة طوال فترة الاستخدام، والتي لا يمكن تغييرها سوى في ظروف غير عادية (على سبيل المثال، حالات الطوارئ). يقوم المورد بتشغيل المحطة وصيانتها على أساس يومي وفقاً لممارسات التشغيل المعتمدة في القطاع الصناعي. صمم المورد محطة الطاقة عندما تم إنشاؤها قبل عدة سنوات من إبرام العقد مع العميل - لم يكن للعميل أي دور في ذلك التصميم. لا ينطوي العقد على عقد إيجار.

يوجد أصل محدد نظراً لأن محطة الطاقة معينة بشكل صريح في العقد، وليس للمورد الحق في استبدال المحطة المعنية. للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام محطة الطاقة المحددة على مدى فترة الاستخدام البالغة ثلاث سنوات. سيحصل العميل على كامل الطاقة التي تنتجها محطة الطاقة على مدى فترة الاستخدام البالغة ثلاث سنوات. ومع ذلك، ليس للعميل الحق في السيطرة على استخدام محطة الطاقة نظراً لأنه ليس له الحق في توجيه استخدامها. ليس للعميل الحق في توجيه كيفية ولأي غرض تُستخدم المحطة. يُحدد العقد مسبقاً كيف ولأي غرض تُستخدم المحطة (أي ما إذا كانت المحطة ستنتج طاقة ومتى ستنتج طاقة وكمية الطاقة التي ستنتجها). ليس للعميل حق في تغيير كيف ولأي غرض تُستخدم المحطة خلال فترة الاستخدام. ليس للعميل أي حقوق أخرى لاتخاذ قرارات حول استخدام محطة الطاقة خلال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، لا يشغل محطة الطاقة) ولم يتم بتصميم المحطة. المورد هو الطرف الوحيد الذي يمكنه اتخاذ قرارات حول المحطة خلال فترة الاستخدام من خلال اتخاذ القرارات حول كيف يتم تشغيل المحطة وصيانتها. للعميل نفس الحقوق فيما يتعلق باستخدام المحطة كما لو كان واحداً من عملاء عيدين يحصلون على طاقة من المحطة.

مثال 9ج: يبرم العميل عقداً مع المورد لشراء كامل الطاقة التي تنتجها محطة طاقة معينة بشكل صريح لعشر سنوات. ينص العقد على أن للعميل الحق في كامل الطاقة التي تنتجها المحطة (أي لا يمكن للمورد استخدام المحطة للوفاء بعقود أخرى).

يصدر العميل تعليمات للمورد حول كمية الطاقة التي يتم توريدها وتوقيت توريدها. إذا كانت المحطة لا تنتج الطاقة للعميل، لا يتم تشغيلها. يقوم المورد بتشغيل المحطة وصيانتها على أساس يومي وفقاً لممارسات التشغيل المعتمدة في القطاع الصناعي. ينطوي العقد على عقد إيجار. للعميل الحق في استخدام محطة الطاقة لعشر سنوات.

يوجد أصل محدد. محطة الطاقة معينة بشكل صريح في العقد وليس للمورد الحق في استبدال المحطة المعنية. للعميل الحق في السيطرة على استخدام محطة الطاقة طوال فترة الاستخدام البالغة 10 سنوات نظراً لما يأتي:  
(أ) للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة من استخدام محطة الطاقة على مدى فترة الاستخدام البالغة 10 سنوات. للعميل الاستخدام الحصري لمحطة الطاقة؛ له الحق في كامل الطاقة التي تنتجها محطة الطاقة طوال فترة الاستخدام البالغة 10 سنوات.  
(ب) للعميل الحق في توجيه استخدام محطة الطاقة نظراً لتحقيق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(أ). يتخذ العميل القرارات ذات الصلة حول كيف ولأي غرض تُستخدم محطة الطاقة نظراً لأن له الحق في تحديد ما إذا كانت المحطة ستنتج الطاقة ومتى ستنتج المحطة طاقة وكمية الطاقة التي ستنتجها المحطة. (أي توقيت وكمية

### أمثلة توضيحية

الطاقة المنتجة، إن وجدت) طوال فترة الاستخدام. نظرا لأنه ممنوع على المورد استخدام محطة الطاقة لغرض آخر، فإن اتخاذ العميل القرارات حول توقيت وكمية الطاقة المنتجة يحدد، فعليا، متى وما إذا كانت المحطة تنتج مخرجات. على الرغم من أن تشغيل محطة الطاقة وصيانتها يعدان ضروريين لكفاءة استخدامها، فإن قرارات المورد في هذا الصدد لا تعطيه الحق في توجيهه كيف ولأي غرض تُستخدم محطة الطاقة. ونتيجة لذلك، لا يسيطر المورد على استخدام محطة الطاقة خلال فترة الاستخدام. وبدلاً من ذلك، تتوقف قرارات المورد على قرارات العميل حول كيف ولأي غرض تُستخدم محطة الطاقة.

#### مثال 10 - عقد من أجل خدمات شبكة

مثال 10أ: يبرم العميل عقداً مع شركة اتصالات (مورد) من أجل خدمات شبكة لمدة سنتين. يتطلب العقد من المورد تزويد خدمات شبكة تستوفي مستوى جودة مُعين. من أجل تقديم الخدمات، يقوم المورد بتثبيت الخوادم وضبط إعداداتها في مقر العميل - يحدد المورد سرعة وجوده نقل البيانات في الشبكة باستخدام الخوادم. يمكن للمورد إعادة ضبط إعدادات الخوادم أو استبدال الخوادم عند الحاجة ليستمر في توفير جودة خدمات الشبكة المحددة في العقد. لا يشغل العميل الخوادم أو يتخذ أي قرارات مهمة حول استخدامها. لا ينطوي العقد على عقد إيجار. بدلاً من ذلك، العقد هو عقد خدمات يستخدم فيه المورد المعدات للوفاء بمستوى خدمات الشبكة الذي يحدده العميل. لا يلزم تقويم ما إذا كانت الخوادم المثبتة في مقر العميل هي أصول محددة. لن يغير هذا التقويم تحليل ما إذا كان العقد ينطوي على عقد إيجار نظراً لأن العميل ليس لديه الحق في السيطرة على استخدام الخوادم.

لا يسيطر العميل على استخدام الخوادم نظراً لأن حقوق اتخاذ القرارات الوحيدة التي لدى العميل تتعلق بالتقرير بشأن مستوى خدمات الشبكة (مخرجات الخوادم) قبل فترة الاستخدام - لا يمكن تغيير مستوى خدمات الشبكة خلال فترة الاستخدام بدون تعديل العقد. على سبيل المثال، على الرغم من أن العميل ينتج البيانات التي سيتم نقلها، فإن ذلك النشاط لا يؤثر بشكل مباشر على ضبط إعدادات خدمات الشبكة، ولذا فإنه لا يؤثر على كيف ولأي غرض تُستخدم الخوادم. المورد هو الطرف الوحيد الذي يمكنه اتخاذ القرارات ذات الصلة حول استخدام الخوادم خلال فترة الاستخدام. للمورد الحق في تحديد كيف تُنقل البيانات باستخدام الخوادم، وما إذا كان سيعاد ضبط إعدادات الخوادم وما إذا كانت ستُستخدم الخوادم لغرض آخر. وتبعاً لذلك، يسيطر المورد على استخدام الخوادم في تقديم خدمات الشبكة للعميل.

مثال 10ب: يبرم العميل عقداً مع شركة تقنية معلومات (المورد) لاستخدام خادم محدد لمدة ثلاث سنوات. يسلم المورد الخادم ويثبته في مقر العميل وفقاً لتعليمات العميل، ويوفر خدمات الإصلاح والصيانة للخادم، حسب الحاجة، طوال فترة الاستخدام. يستبدل المورد الخادم فقط في حالة الخلل الوظيفي. يقرر العميل أي بيانات سيتم تخزينها على الخادم وكيف سيتم دمج الخادم في عملياته. يمكن للعميل تغيير قراراته في هذا الصدد طوال فترة الاستخدام.

ينطوي العقد على عقد إيجار. للعميل الحق في استخدام الخادم لمدة ثلاث سنوات.

يوجد أصل محدد. الخادم مُعين بشكل صريح في العقد. يمكن للمورد استبدال الخادم فقط إذا كان به خلل وظيفي (انظر فقرة إرشادات التطبيق 19).

للمعميل الحق في السيطرة على استخدام الخادم طوال فترة الاستخدام البالغة ثلاث سنوات نظراً لما يأتي:

(أ) للمعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة من استخدام الخادم على مدى فترة الاستخدام البالغة ثلاث سنوات. للعميل الاستخدام الحصري للخادم طوال فترة الاستخدام.

### أمثلة توضيحية

(ب) للعميل الحق في توجيه استخدام الخادم (نظرا لتحقيق الشروط الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 25(أ)). يتخذ العميل القرارات ذات الصلة حول كيف ولأي غرض يُستخدم الخادم نظراً لأن لديه الحق في تقرير أي جانب من عملياته يُستخدم الخادم لدعمه وتقرير أي بيانات يخزنها على الخادم. العميل هو الطرف الوحيد الذي يمكنه اتخاذ قرارات حول استخدام الخادم خلال فترة الاستخدام.

#### عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة وتطبيق المعيار على محفظة عقود (انظر الفقرتين 6-7، وفقرات إرشادات التطبيق 1 و4-9)

3. يوضح المثال الآتي كيف يمكن لمستأجر: (أ) أن يطبق فقرات إرشادات التطبيق 4 - 9 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على عقود إيجار أصول منخفضة القيمة؛ و(ب) تحديد محافظ عقود الإيجار التي سيطبق عليها المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 43.

#### مثال 11 - عقود إيجار أصول منخفضة القيمة وتطبيق المعيار على محفظة عقود

لدى جهة قطاع عام (المستأجر) ذات مكاتب في كل منطقة/ولاية من مناطق/ولايات البلد، عقود الإيجار التالية:

(أ) عقود إيجار عقارات (تشمل مباني مكاتب ومستودعات).

(ب) عقود إيجار معدات مستشفيات.

(ج) عقود إيجار سيارات، لموظفي الخدمات والإدارة العليا وبجودة ومواصفات وقيمة متفاوتة.

(د) عقود إيجار شاحنات وحافلات تُستخدم لأغراض تقديم الخدمات، بأحجام وقيم متفاوتة.

(هـ) عقود إيجار معدات تقنية معلومات من أجل استخدامها من قبل موظفين أفراد (مثل أجهزة حاسب آلي محمولة، وأجهزة حاسب آلي مكتبية، وأجهزة حاسب آلي المحمولة باليد، وطابعات مكتبية، وهواتف جوال).  
(و) عقود إيجار خادوم، بما في ذلك العديد من الوحدات النمطية الفردية التي تزيد من سعة التخزين لتلك الخادوم، أُضيفت الوحدات النمطية إلى الخادوم الرئيسية على مدى فترة زمنية مع احتياج المستأجر إلى زيادة سعة التخزين للخادوم.

(ز) عقود إيجار معدات مكتبية:

1 أثاث مكثبي (مثل الكراسي والمكاتب ومقسمات المكاتب)؛ و

2 برادات مياه؛ و

3 أجهزة نسخ متعددة الوظائف عالية السعة.

#### عقود إيجار الأصول منخفضة القيمة

يحدد المستأجر أن عقود الإيجار الآتية مؤهلة للمحاسبة عنها على أنها عقود إيجار لأصول منخفضة القيمة على أساس أن الأصول محل العقد تكون بمفردها ذات قيمة منخفضة وهي جديدة.

(أ) عقود إيجار معدات تقنية المعلومات من استخدامها من قبل موظفين أفراد؛ و

## أمثلة توضيحية

(ب) عقود إيجار الأثاث المكتبي ومبردات المياه.

يختار المستأجر تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 7 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43 في المحاسبة عن جميع عقود الإيجار تلك. على الرغم من أن كل وحدة نمطية داخل الخوادم، إذا أخذت في الحسبان بمفردها، قد تكون أصلا ذا قيمة منخفضة، إلا أن عقود إيجار الوحدات النمطية داخل الخوادم ليست مؤهلة للمحاسبة عنها على أنها عقود إيجار أصول منخفضة القيمة. هذا نظرا لأن كل وحدة نمطية مرتبطة بشكل كبير مع أجزاء أخرى من الخوادم. فما كان المستأجر ليستأجر الوحدات النمطية بدون استئجار الخوادم أيضا.

تطبيق المعيار على محفظة عقود

نتيجة لذلك، يطبق المستأجر متطلبات الإثبات والقياس الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على عقود إيجاره للعقارات ومعدات المستشفيات والسيارات والشاحنات، والحافلات، والخوادم وأجهزة النسخ متعددة الوظائف عالية السعة. وعند القيام بذلك، يقوم المستأجر بتجميع السيارات والشاحنات والحافلات في محافظ.

تم استئجار السيارات بموجب سلسلة من اتفاقيات الإيجار الرئيسة. يستخدم المستأجر ثمانية أنواع مختلفة من السيارات، والتي تختلف من حيث السعر ويتم تخصيصها للموظفين على أساس الأقدمية والمنطقة. لدى المستأجر اتفاقية إيجار رئيسة لكل نوع مختلف من السيارات. جميع عقود الإيجار الفردية ضمن كل اتفاقية إيجار رئيسة متماثلة (بما في ذلك تواريخ بداية ونهاية متماثلة)، لكن الشروط والأحكام تختلف بشكل عام من اتفاقية إيجار رئيسة إلى أخرى. نظرا لأن عقود الإيجار الفردية ضمن كل اتفاقية إيجار رئيسة متماثلة مع بعضها البعض، يتوقع المستأجر بدرجة معقولة أن تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على كل اتفاقية إيجار رئيسة لن ينتج عنه أثر مختلف جوهريا عن تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على كل عقد إيجار فردي ضمن اتفاقية الإيجار الرئيسة. ونتيجة لذلك، يستنتج المستأجر أنه يمكنه تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على كل اتفاقية إيجار رئيسة باعتبارها محفظة عقود إيجار. بالإضافة إلى ذلك، يستنتج المستأجر أن اثنتين من اتفاقيات الإيجار الرئيسة الثمانية متماثلتان وتغطيان أنواعا متماثلة إلى حد كبير من السيارات في مناطق متماثلة. يتوقع المستأجر بدرجة معقولة أن أثر تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على المحفظة المجمعة لعقود الإيجار ضمن اتفاقيتي الإيجار الرئيسيتين لن يختلف جوهريا عن تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على كل عقد إيجار ضمن تلك المحفظة المجمعة. ولذلك، يستنتج المستأجر أنه يمكنه أيضا تجميع تلكما اتفاقيتي الإيجار الرئيسيتين في محفظة عقود إيجار واحدة.

تم استئجار الشاحنات والحافلات بموجب اتفاقيات إيجار فردية. يوجد ما مجموعه 6,500 عقد إيجار. جميع عقود إيجار الشاحنات لها شروط متماثلة، وجميع عقود إيجار الحافلات أيضا لها شروط متماثلة. عقود إيجار الشاحنات بشكل عام هي لأربع سنوات وتنطوي على طرازات متماثلة من الشاحنات. عقود إيجار الحافلات بشكل عام هي لخمس سنوات

### أمثلة توضيحية

وتنطوي على طرازات متماثلة من الحافلات. يتوقع المستأجر بدرجة معقولة أن تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على محافظ لعقود إيجار الشاحنات وعقود إيجار الحافلات، مجمعة بحسب نوع الأصل محل العقد والمنطقة وربيع السنة الذي تم فيه إبرام عقد الإيجار، لن ينتج عنه أثر مختلف جوهريا عن تطبيق تلك المتطلبات على كل عقد إيجار فردي لشاحنة أو حافلة. ونتيجة لذلك، يُطبق المستأجر متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 43 على محافظ مختلفة لعقود إيجار الشاحنات وعقود إيجار الحافلات، بدلا من تطبيقها على 6,500 عقد إيجار فردي.

#### تخصيص العوض لمكونات العقد (انظر الفقرات 13-17 وفقرتي إرشادات التطبيق 33-34)

4. يوضح المثال الآتي قيام مستأجر بتخصيص العوض في عقد للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية للعقد.

#### مثال 12 - تخصيص المستأجر العوض للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية لعقد

يؤجر المؤجر خادما وجهاز تنفس صناعي وآلة تصوير مقطعي للمستأجر من أجل استخدامها في عمليات مستشفى المستأجر لأربع سنوات. يوافق المؤجر أيضا على صيانة كل بند من هذه المعدات طوال أجل الإيجار. إجمالي العوض في العقد هو 600,000 ر.س<sup>(1)</sup>، يُستحق السداد على أقساط سنوية مبلغ كل منها 150,000 ر.س.، ومبلغ متغير يعتمد على ساعات العمل المنصرفة في صيانة آلة التصوير المقطعي. يبلغ الحد الأقصى للدفعة المتغير 2 في المئة من تكلفة إطلال آلة التصوير المقطعي. يتضمن العوض تكلفة خدمات الصيانة لكل بند من المعدات.

يقوم المستأجر بالمحاسبة عن المكونات غير الإيجارية (خدمات الصيانة) بشكل منفصل عن كل عقد إيجار للمعدات بتطبيق الفقرة 13 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43. لا يختار المستأجر الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 16 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43. يأخذ المستأجر في الحسبان المتطلبات الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43 ويستنتج أن كل من عقد إيجار الخادم وعقد إيجار جهاز التنفس الصناعي وعقد إيجار آلة التصوير المقطعي هي مكونات إيجارية منفصلة. وهذا نظرا لما يأتي:

(أ) يمكن للمستأجر أن يستفيد من استخدام كل بند من بنود المعدات الثلاث بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة بسهولة (على سبيل المثال، يمكن للمستأجر أن يستأجر أو يشتري - بسهولة - جهاز تنفس صناعي بديل أو آلة تصوير مقطعي للاستخدام في عملياته)؛ و  
(ب) على الرغم من أن المستأجر يستأجر جميع بنود المعدات الثلاث لغرض واحد (أي لاستخدامها في عمليات المستشفى)، فإن الآلات لا تعتمد بشكل كبير على بعضها البعض، ولا ترتبط بشكل كبير مع بعضها البعض. لا تتأثر قدرة المستأجر على أن يستمد منافع من استئجار كل بند من المعدات بشكل مهم بقراره استئجار أو عدم استئجار المعدات الأخرى من المؤجر.

ونتيجة لذلك، يستنتج المستأجر أنه توجد ثلاثة مكونات إيجارية وثلاثة مكونات غير إيجارية (خدمات صيانة) في العقد. يطبق المستأجر الإرشادات الواردة في الفقرتين 14-15 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43 لتخصيص العوض في العقد للمكونات الإيجارية الثلاث والمكونات غير الإيجارية.

### أمثلة توضيحية

يقدم عدة موردين خدمات الصيانة لخدم مائل وجهاز تنفس صناعي مماثل. وتبعاً لذلك، توجد أسعار مستقلة يمكن رصدها لخدمات الصيانة لذينك البدين من المعدات المستأجرة. يستطيع المستأجر أن يحدد أسعار مستقلة يمكن رصدها لصيانة الخادم وجهاز التنفس الصناعي بمبلغ 32,000 ر.س. و16,000 ر.س.، على التوالي، بافتراض شروط دفع مماثلة لتلك الواردة في العقد مع المؤجر. آلة التصوير المقطعي ذات درجة عالية من التخصص، وتبعاً لذلك لا يؤجر موردين آخرون آلات تصوير مقطعي مماثلة أو يقدموا خدمات صيانة لها. ومع ذلك، يوفر المؤجر عقود خدمات صيانة لمدة أربع سنوات للعملاء الذين يشترون آلة تصوير مقطعي مماثلة من المؤجر. العوض الذي يمكن رصده لعقود الصيانة تلك هو مبلغ ثابت قدره 56,000 ر.س.، يُستحق السداد على مدى أربع سنوات، ومبلغ متغير يعتمد على ساعات العمل المنصرفة في صيانة آلة التصوير المقطعي. ويبلغ الحد الأقصى لتلك الدفعة المتغيرة 2 في المئة من تكلفة إحلال آلة التصوير المقطعي. ونتيجة لذلك، يقدر المستأجر السعر المستقل لخدمات الصيانة لآلة التصوير المقطعي بمبلغ 56,000 ر.س. زائداً أي مبالغ متغيرة. يستطيع المستأجر أن يحدد أسعار مستقلة يمكن رصدها لعقود إيجار الخادم وجهاز التنفس الصناعي وآلة التصوير المقطعي بمبلغ 170,000 ر.س. و102,000 ر.س. و224,000 ر.س.، على التوالي.

يخصص المستأجر العوض الثابت الوارد في العقد (600,000 ر.س.) لمكونات العقد الإيجارية وغير الإيجارية على النحو الآتي:

ر.س.	الخادم	جهاز التنفس الصناعي	آلة التصوير المقطعي	المجموع
المكونات الإيجارية للعقد	170,000	102,000	224,000	496,000
المكونات غير الإيجارية للعقد				104,000
إجمالي العوض الثابت				600,000

يخصص المستأجر كامل العوض المتغير لصيانة آلة التصوير المقطعي، أي لمكونات العقد غير الإيجارية. ثم يقوم المستأجر بالمحاسبة عن كل مكون من مكونات العقد الإيجارية بتطبيق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 43، معاملاً العوض المخصص على أنه دفعات الإيجار لكل مكون إيجاري. (أ) يُعبر عن المبالغ المالية في هذه الأمثلة التوضيحية بالريال السعودي (ر.س.).

### القياس من قبل المستأجر (انظر الفقرات 19-42 وفقرات إرشادات التطبيق 35-42)

5. يوضح المثال الآتي كيف يقيس المستأجر أصول حق الاستخدام والتزامات عقد الإيجار. ويوضح أيضاً كيف يحاسب المستأجر عن تغير في أجل عقد الإيجار.

مثال 13 - القياس من قبل المستأجر والمحاسبة عن تغير في أجل عقد الإيجار

### أمثلة توضيحية

الجزء 1 - القياس الأولي لأصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار

يبرم المستأجر عقد إيجار مدته 10 سنوات لطابق في مبنى، مع خيار التمديد لمدة خمس سنوات. تبلغ دفعات الإيجار 50,000 ر.س. في السنة خلال الأجل الأولي و55,000 ر.س. في السنة خلال الفترة الاختيارية، وجميع الدفعات يُستحق سدادها في بداية كل سنة. للحصول على عقد الإيجار، يتكبد المستأجر تكاليف مباشرة أولية قدرها 20,000 ر.س.، منها 15,000 ر.س. تتعلق بدفعة لمستأجر سابق يشغل ذلك الطابق من المبنى و5,000 ر.س. تتعلق بعمولة مدفوعة للوسيط العقاري الذي رتب عقد الإيجار. يوافق المؤجر على تعويض المستأجر عن عمولة الوسيط العقاري البالغة 5,000 ر.س. باعتبار ذلك حافزا للمستأجر لإبرام عقد الإيجار. في تاريخ بداية عقد الإيجار، يستنتج المستأجر أنه ليس متأكدا بدرجة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار، ولذلك، يحدد أن أجل عقد الإيجار هو 10 سنوات. لا يمكن تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بسهولة، يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر 5 في المئة سنويا، والذي يعكس المعدل الثابت الذي يمكن للمستأجر أن يقترض به مبلغا مماثلا لقيمة أصل حق الاستخدام، وبنفس العملة، لأجل قدره 10 سنوات، وبضمان مماثل. في تاريخ بداية عقد الإيجار، يؤدي المستأجر دفعة الإيجار للسنة الأولى، ويتكبد تكاليف مباشرة أولية، ويستلم حافز إيجار من المؤجر، ويقيس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية للدفعات التسعة المتبقية البالغ كل منها 50,000 ر.س.، مخصومة بمعدل فائدة قدره 5 في المئة سنويا، وتساوي 355,391 ر.س. يثبت المستأجر أولياً الأصول والالتزامات فيما يتعلق بعقد الإيجار على النحو الآتي:

من د/ أصل حق الاستخدام 405,391 ر.س.

إلى مذكورين

د/ التزام عقد الإيجار 355,391 ر.س.

د/ النقد (دفعة الإيجار للسنة الأولى) 50,000 ر.س.

من د/ أصل حق الاستخدام 20,000 ر.س.

إلى د/ النقد (التكاليف المباشرة الأولية) 20,000 ر.س.

من د/ النقد (حافز الإيجار) 5,000 ر.س.

إلى د/ أصل حق الاستخدام 5,000 ر.س.

الجزء 2 - القياس اللاحق والمحاسبة عن التغيير في أجل عقد الإيجار

في السنة السادسة من عقد الإيجار، يستحوذ المستأجر على الجهة "أ". كانت الجهة "أ" مستأجرة لطابق في مبنى آخر. يحتوي عقد الإيجار الذي أبرمته الجهة "أ" على خيار إنهاء قابل للممارسة بواسطة الجهة "أ". عقب الاستحواذ على الجهة "أ"، يحتاج المستأجر إلى طابقين في مبنى يناسب القوى العاملة التي زادت. للحد من التكاليف، يقوم المستأجر بما يأتي: (أ) يبرم عقد إيجار منفصل لمدة ثمان سنوات لطابق آخر في المبنى المستأجر به ويكون ذلك الطابق متاحا للاستخدام في نهاية السنة السابعة (ب) ينهي بشكل مبكر عقد الإيجار الذي أبرمته الجهة "أ" اعتباراً من بداية السنة الثامنة.

يُنشئ نقل موظفي الجهة "أ" إلى نفس المبنى الذي يشغله المستأجر حافزا اقتصاديا للمستأجر لتمديد عقد الإيجار الأصلي في نهاية فترة السنوات العشر غير القابلة للإلغاء. يُعد الاستحواذ على الجهة "أ" ونقل موظفيها حدثا مهما يفرض ضمن نطاق سيطرة المستأجر ويؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكدا بدرجة معقولة من ممارسة خيار التمديد الذي لم

### أمثلة توضيحية

يُضمّن سابقاً في تحديده لأجل عقد الإيجار. هذا نظراً لأن الطابق الأصلي به مرافق أكبر (ولذا يوفر منافع أكبر) للمستأجر من الأصول البديلة التي يمكن استئجارها بمبلغ مماثل لدفعات الإيجار للفترة الاختيارية - سيتكبد المستأجر تكاليف إضافية إذا استأجر طابقاً مماثلاً في مبنى مختلف لأن القوى العاملة ستكون مواقعها في مبانٍ مختلفة. ونتيجة لذلك، في نهاية السنة السادسة، يستنتج المستأجر أنه الآن متأكد بدرجة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد الإيجار الأصلي نتيجة لاستحواذه على الجهة (أ) وخطته لنقلها إلى موقع آخر.

يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في نهاية السنة السادسة 6 في المئة سنوياً، والذي يعكس المعدل الثابت الذي يمكن للمستأجر أن يقترض به مبلغاً مماثلاً لقيمة أصل حق الاستخدام، وبنفس العملة، لأجل قدره تسع سنوات، وبضمان مماثل. يتوقع المستأجر أن يستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة لأصل حق الاستخدام بشكل متساوي على مدى أجل عقد الإيجار، ولذا يستهلك أصل حق الاستخدام على أساس القسط الثابت.

يكون أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار من السنة الأولى إلى السنة السادسة على النحو الآتي:

السنة	أصل حق الاستخدام			التزام عقد الإيجار			
	الرصيد الافتتاحي	عبء الاستهلاك	الرصيد الختامي	الرصيد الافتتاحي	مصرف الفائدة بمعدل 5%	دفعات الإيجار	الرصيد الافتتاحي
1	378,352	(42,039)	420,391	373,161	17,770	-	355,391
2	336,313	(42,039)	378,352	339,319	16,158	(50,000)	373,161
3	294,274	(42,039)	336,313	303,785	14,466	(50,000)	339,319
4	252,235	(42,039)	294,274	266,474	12,689	(50,000)	303,785
5	210,196	(42,039)	252,235	227,297	10,823	(50,000)	266,474
6	168,157	(42,039)	210,196	186,162	8,865	(50,000)	227,297

### أمثلة توضيحية

في نهاية السنة السادسة، وقبل المحاسبة عن التغيير في أجل عقد الإيجار، يكون رصيد التزام عقد الإيجار 186,162 ر.س. (القيمة الحالية للدفعات الأربعة المتبقية البالغة كل منها 50,000 ر.س.، مخصومة بمعدل الفائدة الأصلي البالغ 5% سنوياً). يُثبت مصروف فائدة مبلغه 8,865 ر.س. في السنة السادسة. ويكون رصيد أصل حق استخدام المستأجر 168,157 ر.س.

يعيد المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لأربع دفعات مبلغ كل منها 50,000 ر.س. تليها خمس دفعات مبلغ كل منها 55,000 ر.س.، جميعها مخصومة بمعدل الخصم المعدل البالغ 6 في المئة سنوياً، وتساوي 378,174 ر.س. يزيد المستأجر التزام عقد الإيجار بمبلغ 192,012 ر.س.، والذي يمثل الفرق بين الالتزام المعاد قياسه البالغ 378,174 ر.س. والقيمة الدفترية السابقة البالغة 186,162 ر.س. يُجرى التعديل المقابل على أصل حق الاستخدام ليعكس تكلفة حق الاستخدام الإضافي، ويُثبت على النحو الآتي: من د/ أصل حق الاستخدام 192,012 ر.س.

إلى د/ التزام عقد الإيجار 192,012 ر.س.

بعد إعادة القياس، تصبح القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام للمستأجر 360,169 ر.س. (أي 168,157 ر.س. + 192,012 ر.س.). من بداية السنة السابعة، يحسب المستأجر مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار بمعدل الخصم المعدل البالغ 6 في المئة سنوياً.

يكون أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار من السنة السابعة إلى السنة الخامسة عشرة على النحو الآتي:

السنة	أصل حق الاستخدام			التزام عقد الإيجار			
	الرصيد الختامي	عبء الاستهلاك	الرصيد الافتتاحي	الرصيد الختامي	مصروف الفائدة بمعدل 6%	دفعات الإيجار	الرصيد الافتتاحي
	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.
7	320,150	(40,019)	360,169	347,864	19,690	(50,000)	378,174
8	280,131	(40,019)	320,150	315,736	17,872	(50,000)	347,864
9	240,112	(40,019)	280,131	281,680	15,944	(50,000)	315,736
10	200,093	(40,019)	240,112	245,581	13,901	(50,000)	281,680
11	160,074	(40,019)	200,093	202,016	11,435	(55,000)	245,581

أمثلة توضيحية

120,055	(40,019)	160,074	155,837	8,821	(55,000)	202,016	12
80,036	(40,019)	120,055	106,887	6,050	(55,000)	155,837	13
40,018	(40,018)	80,036	55,000	3,113	(55,000)	106,887	14
-	(40,018)	40,018	-	-	(55,000)	55,000	15

دفعات الإيجار المتغيرة (انظر الفقرات 28 و40 و43(ب) و44)

6. يوضح المثال الآتي كيف يحاسب المستأجر عن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر ودفعات الإيجار المتغيرة غير المُضمَّنة في قياس التزام عقد الإيجار.

مثال 14 - دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر ودفعات الإيجار المتغيرة المرهوبة بالمبيعات

مثال 14 - يبرم المستأجر عقد إيجار عقار لمدة 10 سنوات بدفعات إيجار سنوية مبلغ كل منها 50,000 ر.س.، ويُستحق سدادها في بداية كل سنة. ينص العقد على أن دفعات الإيجار ستزيد كل سنتين استناداً إلى الزيادة في مؤشر أسعار المستهلك للأشهر الأربعة والعشرين السابقة. يبلغ مؤشر أسعار المستهلك في تاريخ بداية عقد الإيجار 1.25. يتجاهل هذا المثال أية تكاليف مباشرة أولية. لا يمكن تحديد المعدل الضمني في عقد الإيجار بسهولة. يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر 5 في المئة سنوياً، والذي يعكس المعدل الثابت الذي يمكن للمستأجر أن يقتض به مبلغاً مماثلاً لقيمة أصل حق الاستخدام، وبنفس العملة، لأجل قدره 10 سنوات، وبضمان مماثل.

في تاريخ بداية عقد الإيجار، يؤدي المستأجر دفعة الإيجار للسنة الأولى ويقيس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية للدفعات التسعة المتبقية البالغ كل منها 50,000 ر.س. مخصومة بمعدل فائدة قدره 5٪ سنوياً، وتساوي 355,391 ر.س.

يثبت المستأجر أولاً الأصول والالتزامات المتعلقة بعقد الإيجار على النحو الآتي:

من د/ أصل حق الاستخدام 405,391 ر.س.

إلى مذكورين

د/ التزام عقد الإيجار 355,391 ر.س.

د/ النقد (دفعة الإيجار للسنة الأولى) 50,000 ر.س.

يتوقع المستأجر أن يستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل حق الاستخدام بشكل متساوي على مدى أجل عقد الإيجار، ولذا يستهلك أصل حق الاستخدام على أساس القسط الثابت.

خلال السنتين الأوليين من عقد الإيجار، يثبت المستأجر - فيما مجموعه - ما يأتي فيما يتعلق بعقد الإيجار:

من د/ مصروف الفائدة 33,928 ر.س.

إلى د/ التزام عقد الإيجار 33,928 ر.س.

### أمثلة توضيحية

<p>من د/ مصروف الاستهلاك 81,078 ر.س. (405,391 ر.س. ÷ 10 × 2 سنة) إلى د/ أصل حق الاستخدام 81,078 ر.س. في بداية السنة الثانية، يؤدي المستأجر دفعة الإيجار للسنة الثانية ويثبت ما يأتي: من د/ التزام عقد الإيجار 50,000 ر.س. إلى د/ النقد 50,000 ر.س.</p> <p>في بداية السنة الثالثة، وقبل المحاسبة عن التغيير في دفعات الإيجار المستقبلية الناتج عن التغيير في مؤشر أسعار المستهلك وسداد دفعة الإيجار للسنة الثالثة، يكون رصيد التزام عقد الإيجار 339,319 ر.س. (القيمة الحالية لثمان دفعات مبلغ كل منها 50,000 ر.س. مخصومة بمعدل فائدة قدره 5% في السنة = 355,391 ر.س. + 33,928 ر.س. - 50,000 ر.س.).</p> <p>في بداية السنة الثالثة لعقد الإيجار يبلغ مؤشر أسعار المستهلك 1.35.</p> <p>تبلغ دفعة الإيجار للسنة الثالثة، بعد تعديلها بأثر مؤشر أسعار المستهلك، 54,000 ر.س. (50,000 ر.س. × 1.35 ÷ 125). نظرا لوجود تغيير في دفعات الإيجار المستقبلية ناتج عن تغيير في مؤشر أسعار المستهلك المستخدم لتحديد تلك الدفعات، يعيد المستأجر قياس التزام عقد الإيجار ليعكس دفعات الإيجار المعدلة تلك، أي أن التزام عقد الإيجار يعكس الآن ثمان دفعات إيجار سنوية مبلغ كل منها 54,000 ر.س.</p> <p>في بداية السنة الثالثة، يعيد المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لثمان دفعات مبلغ كل منها 54,000 ر.س. مخصومة بمعدل خصم غير مُغير قدره 5 في المئة سنويا، وتساوي 366,464 ر.س. يزيد المستأجر التزام عقد الإيجار بمبلغ 27,145 ر.س.، والذي يمثل الفرق بين الالتزام المعاد قياسه البالغ 366,464 ر.س. وقيمه الدفترية السابقة البالغة 339,319 ر.س. يُجرى التعديل المقابل على أصل حق الاستخدام، ويُثبت على النحو الآتي:</p> <p>من د/ أصل حق الاستخدام 27,145 ر.س. إلى د/ التزام عقد الإيجار 27,145 ر.س.</p> <p>في بداية السنة الثالثة، يؤدي المستأجر دفعة الإيجار للسنة الثالثة ويثبت ما يأتي: من د/ التزام عقد الإيجار 54,000 ر.س. إلى د/ النقد 54,000 ر.س.</p>
<p>مثال 14 ب- افترض نفس الحقائق الواردة في المثال 14 أ فيما عدا أن المستأجر يُطلب منه أيضا أن يؤدي دفعات إيجار متغيرة لكل سنة من سنوات عقد الإيجار، والتي يتم تحديدها على أنها 1 في المئة من مبيعات المستأجر المولدة من العقار المستأجر.</p> <p>في تاريخ بداية عقد الإيجار، يقيس المستأجر أصل حق الاستخدام والتزام عقد الإيجار المُثبتين بالمبالغ نفسها كما في المثال 14 أ. هذا نظرا لأن دفعات الإيجار المتغيرة الإضافية مربوطة بالمبيعات المستقبلية، ولذا لا تستوفي تعريف دفعات الإيجار. ونتيجة لذلك، لا تُضمّن تلك الدفعات في قياس الأصل والالتزام.</p> <p>من د/ أصل حق الاستخدام 405,391 ر.س. إلى مذكورين</p>

### أمثلة توضيحية

	<p>د/ التزام عقد الإيجار د/ النقد (دفعة الإيجار للسنة الأولى)</p>
	<p>355,391 ر.س. 50,000 ر.س.</p>
<p>يعد المستأجر القوائم المالية على أساس سنوي. خلال السنة الأولى لعقد الإيجار، يولد المستأجر مبيعات مبلغها 800,000 ر.س. من العقار المستأجر. يتكبد المستأجر مصروف إضافي يتعلق بعقد الإيجار مبلغه 8,000 ر.س. (800,000 ر.س. × 1 في المئة)، والذي يثبته المستأجر ضمن الفائض أو العجز في السنة الأولى لعقد الإيجار.</p>	
<p><b>تعديلات عقد الإيجار (انظر الفقرات 45-47)</b></p>	
<p>7. توضح الأمثلة 15-19 متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 43 بشأن تعديلات عقد الإيجار للمستأجر.</p>	
<p><i>مثال 15 - التعديل الذي يُعد عقد إيجار منفصل</i></p>	
<p>يبرم المستأجر عقد إيجار مدته 10 سنوات لحيز مكثبي تبلغ مساحته 2,000 متر مربع. في بداية السنة السادسة، يتفق المستأجر والمؤجر على تعديل عقد الإيجار الأصلي للسنوات الخمس المتبقية ليشمل حيز مكثبي إضافي تبلغ مساحته 3,000 متر مربع في المبنى نفسه. يكون الحيز الإضافي متاحاً للاستخدام بواسطة المستأجر في نهاية الربع الثاني من السنة السادسة. تتناسب الزيادة في إجمالي عوض عقد الإيجار مع سعر السوق الحالي للحيز المكثبي الجديد البالغة مساحته 3,000 متر مربع، معدلاً بأثر الخصم الذي يتلقاه المستأجر والذي يعكس أن المؤجر لا يتكبد التكاليف التي كان سيتكدها فيما لو أجز الحيز نفسه لمستأجر جديد (على سبيل المثال، تكاليف تسويق). يحاسب المستأجر عن التعديل على أنه عقد إيجار منفصل، أي منفصل عن عقد الإيجار الأصلي البالغ أجله 10 سنوات. هذا نظراً لأن التعديل يمنح المستأجر حقاً إضافياً في استخدام أصل محل العقد، وتتناسب الزيادة في عوض عقد الإيجار مع السعر المستقل لحق الاستخدام الإضافي معدلاً بحيث يعكس ظروف العقد. في هذا المثال، الأصل الإضافي محل العقد هو الحيز المكثبي الجديد البالغة مساحته 3,000 متر مربع، وتبعاً لذلك، فإنه في تاريخ بداية عقد الإيجار الجديد (أي في نهاية الربع الثاني من السنة السادسة)، يثبت المستأجر أصل حق استخدام والالتزام عقد إيجار فيما يتعلق بعقد إيجار الحيز المكثبي الإضافي البالغة مساحته 3,000 متر مربع. لا يُجري المستأجر أي تعديلات على المحاسبة عن عقد الإيجار الأصلي للحيز المكثبي البالغة مساحته 2,000 متر مربع نتيجة لهذا التعديل.</p>	
<p><i>مثال 16 - التعديل الذي يزيد نطاق عقد الإيجار عن طريق تمديد أجل عقد الإيجار</i></p>	
<p>يبرم المستأجر عقد إيجار مدته 10 سنوات لحيز مكثبي تبلغ مساحته 5,000 متر مربع. يبلغ كل من دفعات الإيجار السنوية 100,000 ر.س. ويُستحق سدادها في نهاية كل سنة. لا يمكن تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بسهولة. يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار 6 في المئة سنوياً. في بداية السنة السابعة، يتفق المستأجر والمؤجر على تعديل عقد الإيجار الأصلي عن طريق تمديد أجل عقد الإيجار التعاقدية لمدة أربع سنوات. لا تُغير دفعات الإيجار السنوية (أي 100,000 ر.س. يُستحق سدادها في نهاية كل سنة من السنة السابعة إلى السنة الرابعة عشرة). يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في بداية السنة السابعة 7 بالمئة سنوياً. في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السابعة)، يعيد المستأجر قياس التزام عقد الإيجار استناداً إلى: (أ) أجل عقد إيجار متبقي يبلغ ثمان سنوات، و(ب) دفعات سنوية مبلغ كل منها 100,000 ر.س.، و(ج) معدل اقتراض إضافي للمستأجر قدره 7 في المئة سنوياً. يساوي التزام عقد الإيجار المعدل 597,130 ر.س. يبلغ رصيد التزام عقد الإيجار قبل التعديل مباشرة (شاملاً إثبات مصروف الفائدة حتى نهاية السنة السادسة) 346,511 ر.س. يثبت المستأجر الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام عقد الإيجار المعدل والقيمة الدفترية للالتزام الإيجار قبل التعديل مباشرة (250,619 ر.س.) على أنه تعديل على أصل حق الاستخدام.</p>	
<p><i>مثال 17 - التعديل الذي يخفض نطاق عقد الإيجار</i></p>	

### أمثلة توضيحية

يبرم المستأجر عقد إيجار مدته 10 سنوات لحيز مكثبي تبلغ مساحته 5,000 متر مربع. يبلغ كل من دفعات الإيجار السنوية 50,000 ر.س.، ويُستحق سدادها في نهاية كل سنة. لا يمكن تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بسهولة. يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار 6 في المئة سنويا. في بداية السنة السادسة، يتفق المستأجر والمؤجر على تعديل عقد الإيجار الأصلي على إنقاص الحيز المكثبي إلى 2,500 متر مربع فقط من المساحة الأصلية ابتداء من نهاية الربع الأول من السنة السادسة. يبلغ كل من دفعات الإيجار السنوية الثابتة (من السنة السادسة إلى السنة العاشرة) 30,000 ر.س. يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في بداية السنة السادسة 5 بالمئة سنويا. في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السادسة)، يعيد المستأجر قياس التزام عقد الإيجار استنادا إلى: (أ) أجل عقد إيجار متبقي يبلغ خمس سنوات، و(ب) دفعات سنوية مبلغ كل منها 30,000 ر.س.، و(ج) معدل اقتراض إضافي للمستأجر قدره 5 في المئة سنويا. وهذا يساوي 129,884 ر.س. يحدد المستأجر التخفيض التناسبي في القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام على أساس حق الاستخدام المتبقي (أي 2,500 متر مربع المعادلة لـ 50 في المئة من أصل حق الاستخدام الأصلي).

تساوي 50 بالمئة من أصل حق الاستخدام قبل التعديل (184,002 ر.س.) مبلغا قدره 92,001 ر.س. تساوي خمسون بالمئة من التزام عقد الإيجار قبل التعديل (210,618 ر.س.) مبلغا قدره 105,309 ر.س. ونتيجة لذلك، يخفض المستأجر القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام بمبلغ 92,001 ر.س.، والقيمة الدفترية للالتزام عقد الإيجار بمبلغ 105,309 ر.س. يثبت المستأجر الفرق بين التخفيض في التزام عقد الإيجار والتخفيض في أصل حق الاستخدام (105,309 - 92,001 ر.س. = 13,308 ر.س.) على أنه مكسب ضمن الفائض أو العجز في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السادسة). يثبت المستأجر الفرق بين التزام عقد الإيجار المتبقي البالغ 105,309 ر.س. والالتزام عقد الإيجار المعدل البالغ 129,884 ر.س. (والذي يساوي 24,575 ر.س.) على أنه تعديل على أصل حق الاستخدام بما يعكس التغيير في العوض المدفوع مقابل عقد الإيجار ومعدل الخصم المعدل.

#### مثال 18 - التعديل الذي يزيد ويخفض نطاق عقد الإيجار

يبرم المستأجر عقد إيجار مدته 10 سنوات لحيز مكثبي تبلغ مساحته 2,000 متر مربع. يبلغ كل من دفعات الإيجار السنوية 100,000 ر.س.، ويُستحق سدادها في نهاية كل سنة. لا يمكن تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بسهولة. يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار 6 في المئة سنويا. في بداية السنة السادسة، يتفق المستأجر والمؤجر على تعديل عقد الإيجار الأصلي بحيث يتم (أ) تضمين حيز إضافي تبلغ مساحته 1,500 متر مربع في نفس المبنى ابتداء من بداية السنة السادسة و(ب) تخفيض أجل عقد الإيجار من 10 سنوات إلى ثمان سنوات. تبلغ الدفعة السنوية الثابتة للحيز البالغ 3,500 متر مربع 150,000 ر.س.، ويُستحق سدادها في نهاية كل سنة (من السنة السادسة إلى السنة الثامنة). يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في بداية السنة السادسة 7 بالمئة سنويا. لا يتناسب عوض الزيادة في النطاق، المتمثلة في الحيز البالغة مساحته 1,500 متر مربع، مع السعر المستقل لتلك الزيادة المعدل ليعكس ظروف العقد. وتبعاً لذلك، لا يحاسب المستأجر عن الزيادة في النطاق التي تضيف الحق في استخدام حيز إضافي تبلغ مساحته 1,500 متر مربع على أنها عقد إيجار منفصل. فيما يلي أصل حق الاستخدام قبل التعديل والالتزام عقد الإيجار قبل التعديل فيما يتعلق بعقد الإيجار.

أصل حق الاستخدام

الالتزام عقد الإيجار

### أمثلة توضيحية

السنة	الرصيد الافتتاحي	مصرف الفائدة بمعدل 6%	دفعات الإيجار	الرصيد الختامي	الرصيد الافتتاحي	عبء الاستهلاك	الرصيد الختامي
	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.
1	736,009	44,160	(100,000)	680,169	736,009	(73,601)	662,408
2	680,169	40,810	(100,000)	620,979	680,169	(73,601)	588,807
3	620,979	37,259	(100,000)	558,238	620,979	(73,601)	515,206
4	558,238	33,494	(100,000)	491,732	558,238	(73,601)	441,605
5	491,732	29,504	(100,000)	421,236	491,732	(73,601)	368,004
6	421,236				421,236		368,004

في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السادسة)، يعيد المستأجر قياس التزام الإيجار على أساس: (أ) أجل عقد إيجار متبقي يبلغ ثلاث سنوات، و(ب) دفعات سنوية مبلغ كل منها 150,000 ر.س.، و(ج) معدل اقتراض إضافي للمستأجر قدره 7 في المئة سنويا. يساوي الالتزام المعدل 393,647 ر.س.، منها (أ) مبلغ 131,216 ر.س. يتعلق بالزيادة البالغة 50,000 ر.س. في دفعات الإيجار السنوية من السنة السادسة إلى السنة الثامنة و(ب) مبلغ 262,431 ر.س. يتعلق بدفعات الإيجار السنوية الثلاث المتبقية البالغ كل منها 100,000 ر.س. من السنة السادسة إلى السنة الثامنة.

#### التخفيض في أجل عقد الإيجار

في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السادسة)، يبلغ رصيد أصل حق الاستخدام قبل التعديل 368,004 ر.س. يحدد المستأجر التخفيض التناسبي في القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام استنادا إلى أصل حق الاستخدام المتبقي لمساحة الحيز المكتبي الأصلية البالغة 2,000 متر مربع (أي أجل عقد الإيجار المتبقي البالغ ثلاث سنوات بدلا من أجل عقد الإيجار الأصلي البالغ خمس سنوات). أصل حق الاستخدام المتبقي لمساحة الحيز المكتبي الأصلية البالغة 2,000 متر مربع هو 220,802 ر.س. (أي 368,004 ر.س. ÷ 5 × 3 سنوات). في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السادسة)، يبلغ رصيد التزام عقد الإيجار قبل التعديل 421,236 ر.س. ويبلغ التزام عقد الإيجار المتبقي لمساحة الحيز المكتبي الأصلية البالغة 2,000 متر مربع 267,301 ر.س. (أي القيمة الحالية لثلاث دفعات إيجار سنوية مبلغ كل منها 100,000 ر.س.، مخصومة بمعدل الخصم الأصلي البالغ 6 في المئة سنويا).

### أمثلة توضيحية

ونتيجة لذلك، يخفض المستأجر القيمة الدفترية لأصل حق الاستخدام بمبلغ 147,202 ر.س. (368,004 ر.س. - 220,802 ر.س.)، والقيمة الدفترية لالتزام عقد الإيجار بمبلغ 153,935 ر.س. (421,236 ر.س. - 267,301 ر.س.). يثبت المستأجر الفرق بين التخفيض في التزام عقد الإيجار والتخفيض في أصل حق الاستخدام (153,935 - 147,202 ر.س. = 6,733 ر.س.) على أنه مكسب ضمن الفائض أو العجز في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السادسة). من د/ التزام عقد الإيجار 153,935 ر.س. إلى مذكورين

د/ أصل حق الاستخدام 147,202 ر.س.  
د/ مكسب 6,733 ر.س.

في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السادسة)، يثبت المستأجر أثر إعادة قياس التزام عقد الإيجار المتبقي بما يعكس معدل الخصم المعدل البالغ 7 في المئة سنويا، ويساوي 4,870 ر.س. (267,301 ر.س. - 262,431 ر.س.)، على أنه تعديل على أصل حق الاستخدام.

من د/ التزام عقد الإيجار 4,870 ر.س.  
إلى د/ أصل حق الاستخدام 4,870 ر.س.

#### الزيادة في الحيز المستأجر

في تاريخ بداية عقد الإيجار للحيز الإضافي البالغة مساحته 1,500 متر مربع (في بداية السنة السادسة)، يثبت المستأجر الزيادة في التزام عقد الإيجار المتعلقة بالزيادة في النطاق، وتساوي 131,216 ر.س. (أي القيمة الحالية لثلاثة دفعات إيجار سنوية مبلغ كل منها 50,000 ر.س.، مخصومة بمعدل الفائدة المعدل البالغ 7 في المئة سنويا) على أنها تعديل على أصل حق الاستخدام.

من د/ أصل حق الاستخدام 131,216 ر.س.  
إلى ح/ التزام عقد الإيجار 131,216 ر.س.

وفيما يلي أصل حق الاستخدام المعدل والتزام عقد الإيجار المعدل فيما يتعلق بعقد الإيجار المعدل.

أصل حق الاستخدام			التزام عقد الإيجار			
الرصيد الافتتاحي	عبء الاستهلاك	الرصيد الافتتاحي	الرصيد الختامي	دفعات الإيجار	مصرفو الفائدة بمعدل 7%	الرصيد الافتتاحي

أمثلة توضيحية

السنة	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.	ر.س.
6	393,647	27,556	(150,000)	271,203	347,148	(115,716)
7	271,203	18,984	(150,000)	140,187	231,432	(115,716)
8	140,187	9,813	(150,000)	-	115,716	(115,716)

مثال 19 - التعديل الذي يُعد تغييراً في العوض فقط

يبرم المستأجر عقد إيجار مدته 10 سنوات لحيز مكتبي تبلغ مساحته 5,000 متر مربع. في بداية السنة السادسة، يتفق المستأجر والمؤجر على تعديل عقد الإيجار الأصلي للسنوات الخمسة المتبقية بحيث يتم تخفيض دفعات الإيجار من 100,000 ر.س. للسنة الواحدة إلى 95,000 ر.س. للسنة الواحدة. لا يمكن تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بسهولة. يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار 6 في المئة سنوياً. يبلغ معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في بداية السنة السادسة 7 بالمئة سنوياً. يُستحق سداد دفعات الإيجار السنوية في نهاية كل سنة.

في تاريخ سريان التعديل (في بداية السنة السادسة)، يعيد المستأجر قياس التزام عقد الإيجار استناداً إلى: (أ) أجل عقد إيجار متبقي يبلغ خمس سنوات، و(ب) دفعات سنوية مبلغ كل منها 95,000 ر.س.، و(ج) معدل اقتراض إضافي للمستأجر قدره 7 في المئة سنوياً. يُثبت المستأجر الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المعدل (389,519 ر.س.) والالتزام عقد الإيجار قبل التعديل مباشرة (421,236 ر.س.) البالغ 31,717 ر.س. على أنه تعديل على أصل حق الاستخدام.

**عقود الإيجار من الباطن (انظر فقرة إرشادات التطبيق 59)**

8. يوضح المثالان 20-21 تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 43 للمؤجر الوسيط الذي يبرم عقد إيجار رئيسي وعقد إيجار من الباطن لنفس الأصل محل العقد.

مثال 20- عقد إيجار من الباطن مصنف على أنه عقد إيجار تمويلي

عقد الإيجار الرئيسي - يبرم المؤجر الوسيط، مع الجهة "أ" (المؤجر الرئيسي)، عقد إيجار مدته خمس سنوات لحيز مكتبي تبلغ مساحته 5,000 متر مربع (عقد الإيجار الرئيسي).  
عقد الإيجار من الباطن - في بداية السنة الثالثة، يؤجر المؤجر الوسيط من الباطن، لمستأجر من الباطن، الحيز المكتبي البالغة مساحته 5,000 متر مربع للسنوات الثلاث المتبقية من عقد الإيجار الرئيسي.

يصنف المؤجر الوسيط عقد الإيجار من الباطن بالرجوع إلى أصل حق الاستخدام الناشئ عن عقد الإيجار الرئيسي. يصنف المؤجر الوسيط عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تمويلي، بعد أن أخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرات 65-70 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43.

عندما يبرم المؤجر الوسيط عقد الإيجار من الباطن، فإن المؤجر الوسيط:

### أمثلة توضيحية

<p>(أ) يلغي إثبات أصل حق الاستخدام المتعلق بعقد الإيجار الرئيسي الذي يحوله إلى المؤجر من الباطن ويثبت صافي الاستثمار في عقد الإيجار من الباطن؛ و (ب) يُثبت أي فرق بين أصل حق الاستخدام وصافي الاستثمار في عقد الإيجار من الباطن ضمن الفائض أو العجز؛ و (ج) يبقى في قائمة مركزه المالي على التزام عقد الإيجار المتعلق بعقد الإيجار الرئيسي، والذي يمثل دفعات عقد الإيجار المدين بها للمؤجر الرئيسي. خلال أجل عقد الإيجار من الباطن، يثبت المؤجر الوسيط كل من إيراد التمويل على عقد الإيجار من الباطن ومصروف الفائدة على عقد الإيجار الرئيسي (المبرم مع الجهة "أ").</p>
<p><i>مثال 21 - عقد إيجار من الباطن مصنف على أنه عقد إيجار تشغيلي</i></p>
<p>عقد الإيجار الرئيسي - يبرم المؤجر الوسيط، مع الجهة "أ" (المؤجر الرئيسي)، عقد إيجار مدته خمس سنوات لحيز مكتبي تبلغ مساحته 5,000 متر مربع (عقد الإيجار الرئيسي). عقد الإيجار من الباطن - في بداية عقد الإيجار الرئيسي، يؤجر المؤجر الوسيط من الباطن، لمستأجر من الباطن، الحيز المكتبي البالغة مساحته 5,000 متر مربع لمدة سنتين. يصنف المؤجر الوسيط عقد الإيجار من الباطن بالرجوع إلى أصل حق الاستخدام الناشئ عن عقد الإيجار الرئيسي. يصنف المؤجر الوسيط عقد الإيجار من الباطن على أنه عقد إيجار تشغيلي، بعد أن أخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرات 66-71 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43. عندما يبرم المؤجر الوسيط عقد الإيجار من الباطن، يبقى المؤجر الوسيط في قائمة مركزه المالي على التزام عقد الإيجار وأصل حق الاستخدام المتعلقين بعقد الإيجار الرئيسي. خلال أجل عقد الإيجار من الباطن، يُثبت المؤجر الوسيط: (أ) عبء استهلاك لأصل حق الاستخدام ومصروف فائدة على التزام عقد الإيجار؛ و (ب) إيراد إيجار من عقد الإيجار من الباطن.</p>
<p><b>إفصاحات المستأجر (انظر الفقرة 62 وفقرتا إرشادات التطبيق 50-51)</b></p>
<p>9. يوضح المثال 22 كيف يمكن لمستأجر لديه أنواع مختلفة من محافظ عقود الإيجار أن يلتزم بمتطلبات الإفصاح الموضحة في الفقرة 62 وفقرة إرشادات التطبيق 50 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43 حول دفعات الإيجار المتغيرة. يُظهر هذا المثال معلومات الفترة الحالية فقط. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1، عرض القوائم المالية من الجهة أن تعرض معلومات مقارنة.</p>
<p><i>مثال 22 - شروط الدفعات المتغيرة</i></p>
<p><b>مستأجر لديه حجم كبير من عقود الإيجار لها بعض شروط الدفع المتسقة</b></p>
<p>مثال 22: تشغل المدينة س ص ع (المستأجر) أربعة منافذ سياحية تباع هدايا تذكارية حول المدينة - منفذ أ، ومنفذ ب، ومنفذ ج، ومنفذ د. لدى المستأجر حجما كبيرا من عقود إيجار عقارات. تتمثل سياسة المستأجر في التفاوض على شروط دفعات متغيرة للمنافذ السياحية المنشأة حديثا. يستنتج المستأجر أن المعلومات حول دفعات الإيجار المتغيرة تعد ملائمة لمستخدميه قوائمه المالية وأنها غير متوفرة في أي مكان آخر في قوائمه المالية. على وجه الخصوص، يستنتج المستأجر أن المعلومات حول نسبة إجمالي دفعات الإيجار التي تنشأ من شروط الدفعات المتغيرة، وحساسية دفعات الإيجار المتغيرة تلك للتغيرات في المبيعات، هي المعلومات الملائمة لمستخدميه قوائمه المالية. هذه المعلومات مماثلة لتلك التي يتم التقرير عنها إلى الإدارة العليا للمستأجر حول دفعات الإيجار المتغيرة.</p>

### أمثلة توضيحية

تحتوي بعض عقود إيجار العقارات داخل المدينة على شروط دفعات متغيرة مربوطة بالمبيعات المولدة من المنفذ السياحي. تُستخدم شروط الدفعات المتغيرة، عندما يكون ذلك ممكناً، في المنافذ السياحية المنشأة حديثاً من أجل ربط دفعات الإيجار بالتدفقات النقدية للمنافذ السياحية والحد من التكاليف الثابتة. وأدناه ملخص لدفعات الإيجار الثابتة والمتغيرة بحسب المنافذ السياحية للفترة المنتهية في 31 ديسمبر 20X0.

المنافذ السياحية	الدفعات الثابتة	الدفعات المتغيرة	مجموع الدفعات	الأثر السنوي المقدر لزيادة المبيعات بنسبة 1% على مجموع إيجارات المنافذ السياحية
العدد	ر.س.	ر.س.	ر.س.	%
أ	3,854	120	3,974	0.03%
ب	865	105	970	0.11%
ج	26	163	189	0.86%
د	152	444	596	0.74%
	4,897	832	5,729	0.15%

راجع تعليق الإدارة بشأن معلومات المنافذ السياحية المعروضة على أساس المثل بالمثل وراجع الإيضاح رقم X للاطلاع على المعلومات القطاعية المتعلقة بالمنافذ السياحية أ - د والمفصّل عنها تطبيقاً لمعييار المحاسبة للقطاع العام 18، التقارير القطاعية.

مثال 22ب: لدى المدينة س ص ع (المستأجر) حجم كبير من عقود إيجار عقارات لمنافذ سياحية تباع هدايا تذكارية حول المدينة. يحتوي العديد من عقود الإيجار هذه على شروط دفعات متغيرة مربوطة بالمبيعات من المنفذ. تحدد السياسة الموحدة للمستأجر الظروف التي يتم فيها استخدام شروط دفعات متغيرة يجب اعتماد جميع مفاوضات عقود الإيجار بشكل مركزي. تتم مراقبة دفعات الإيجار بشكل مركزي. يستنتج المستأجر أن المعلومات حول دفعات الإيجار المتغيرة ملائمة لمستخدمي قوائمهم المالية وأنها غير متوفرة في أي مكان آخر في قوائمهم المالية. على وجه الخصوص، يستنتج المستأجر أن المعلومات حول الأنواع المختلفة من الشروط التعاقدية التي يستخدمها فيما يتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة، وأثر تلك الشروط على أدائه المالي، وحساسية دفعات الإيجار المتغيرة للتغيرات في المبيعات، هي المعلومات الملائمة لمستخدمي قوائمهم المالية. هذه المعلومات مماثلة لتلك التي يتم التقرير عنها إلى الإدارة العليا للمستأجر حول دفعات الإيجار المتغيرة.

يحتوي العديد من عقود إيجار العقارات داخل المدينة س ص ع على شروط دفعات متغيرة مربوطة بحجم المبيعات التي يتم القيام بها من المنافذ السياحية المستأجرة. تُستخدم هذه الشروط، عندما يكون ذلك ممكناً، من أجل مقابلة دفعات الإيجار مع المنافذ السياحية التي تولد تدفقات نقدية أعلى. فيما يخص المنافذ السياحية الفردية، فإن ما يصل إلى

### أمثلة توضيحية

100 في المئة من دفعات الإيجار تستند إلى شروط دفعات متغيرة وهناك نطاق واسع من النسب المئوية من المبيعات المطبقة. في بعض الحالات، تحتوي شروط الدفعات المتغيرة أيضا على حد أدنى وحد أقصى للدفعات السنوية. أدناه ملخص لدفعات الإيجار وشروطها للفترة المنتهية في 31 ديسمبر 20X0.

المنافذ السياحية	الدفعات الثابتة	الدفعات المتغيرة	مجموع الدفعات	
العدد	ر.س.	ر.س.	ر.س.	
1,490	1,153	-	1,153	إيجار ثابت فقط
986	-	562	562	إيجار متغير بدون حد أدنى
3,089	1,091	1,435	2,526	إيجار متغير ذو حد أدنى
<b>5,565</b>	<b>2,244</b>	<b>1,997</b>	<b>4,241</b>	

يتوقع أن تؤدي زيادة المبيعات بنسبة 1 في المئة في جميع المنافذ السياحية في جهة القطاع العام إلى زيادة إجمالي دفعات الإيجار بنسبة 0.6-0.7 في المئة تقريبا. ويتوقع أن تؤدي زيادة المبيعات بنسبة 5 في المئة في جميع المنافذ السياحية في جهة القطاع العام إلى زيادة إجمالي دفعات الإيجار بنسبة 2.6 - 2.8 في المئة تقريبا.

#### مستأجر لديه حجم كبير من عقود الإيجار لها نطاق واسع من شروط الدفع المختلفة

مثال 22 ج: لدى المدينة س ص ع (المستأجر) حجم كبير من عقود إيجار عقارات لمنافذ سياحية تباع هدايا تذكارية حول المدينة. تحتوي عقود الإيجار هذه على نطاق واسع من شروط الدفعات المتغيرة المختلفة. يتم التفاوض على شروط الإيجار ومراقبتها بواسطة الإدارة المحلية. يستنتج المستأجر أن المعلومات حول دفعات الإيجار المتغيرة ملائمة لمستخدمي قوائمته المالية وأنها غير متوفرة في أي مكان آخر في قوائمته المالية. يستنتج المستأجر أن المعلومات حول كيفية إدارة محفظة عقود إيجار العقارات هي المعلومات الملائمة لمستخدمي قوائمته المالية. يستنتج المستأجر أيضا أن المعلومات حول المستوى المتوقع لدفعات الإيجار المتغيرة في العام المقبل (المماثلة لتلك التي يتم التقرير عنها داخليا للإدارة العليا) هي أيضا ملائمة لمستخدمي قوائمته المالية.

يحتوي العديد من عقود إيجار العقارات داخل المدينة على شروط دفعات متغيرة. الإدارة المحلية هي المسؤولة عن هوامش المنافذ. وتبعاً لذلك، يتم التفاوض على شروط عقود الإيجار من قبل الإدارة المحلية وتحتوي هذه العقود على نطاق واسع من شروط الدفع. تُستخدم شروط الدفعات المتغيرة لأسباب متنوعة، بما في ذلك الحد من التكاليف الثابتة للمنافذ السياحية المنشأة حديثاً أو لدواعي التحكم بالهوامش والمرونة التشغيلية. تختلف شروط دفعات لإيجار المتغيرة بشكل واسع عبر المنافذ السياحية في المدينة:

(أ) تستند غالبية شروط الدفعات المتغيرة إلى نطاق من النسب المئوية لمبيعات المنافذ السياحية؛ و

### أمثلة توضيحية

(ب) تتراوح دفعات الإيجار المستندة إلى شروط دفعات متغيرة من 0 إلى 20 في المئة من إجمالي دفعات الإيجار على العقار الفردي؛ و  
(ج) تتضمن بعض شروط الدفعات المتغيرة شروط تحدد حد أدنى أو حد أقصى للدفعات.  
الأثر المالي الإجمالي لاستخدام شروط الدفعات المتغيرة هو أن تكاليف الإيجار الأعلى تتكبدها المنافذ السياحية ذات المبيعات الأعلى. وهذا يسهل إدارة الهوامش في المنافذ السياحية في المدينة.  
يتوقع أن تستمر مصروفات الإيجار المتغيرة في تمثيل نسبة مماثلة من مبيعات المنافذ في السنوات المستقبلية.

10. يوضح المثال 23 كيف يمكن لمستأجر لديه أنواع مختلفة من محافظ عقود الإيجار أن يلتزم بمتطلبات الإفصاح الموضحة في الفقرة 62 وفقرة إرشادات التطبيق 51 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43 حول خيارات التمديد وخيارات الإنهاء. يُظهر هذا المثال معلومات الفترة الحالية فقط. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 من الجهة أن تعرض معلومات مقارنة.

مثال 23 - خيارات التمديد وخيارات الإنهاء

#### مستأجر لديه حجم كبير من عقود الإيجار، التي لها نطاق واسع من الشروط والأحكام المختلفة، ولا يتم إدارتها بشكل مركزي

مثال 23أ: لدى المستأجر حجم كبير من عقود إيجار معدات لها نطاق واسع من الشروط والأحكام المختلفة. يتم التفاوض على شروط عقود الإيجار ومراقبتها بواسطة الإدارة المحلية. يستنتج المستأجر أن المعلومات حول كيفية إدارته لاستخدام خيارات الإنهاء والتمديد هي المعلومات الملائمة لمستخدمي قوائمته المالية وأنها غير متوفرة في أي مكان آخر في قوائمته المالية. يستنتج المستأجر أيضاً أن المعلومات حول (أ) الأثر المالي لإعادة تقويم الخيارات و(ب) نسبة محفظة عقود إيجاره قصيرة الأجل الناتجة من عقود الإيجار التي تتيح فرص إنهاء سنوية هي أيضاً ملائمة لمستخدمي قوائمته المالية.

يتم تضمين خيارات التمديد والإنهاء في عدد من عقود إيجار المعدات في الجهات المكونة للجهة الاقتصادية. الفرق المحلية هي المسؤولة عن إدارة عقود الإيجار الخاصة بهم، وتبعاً لذلك، يتم التفاوض على شروط عقود الإيجار على أساس فردي وتحتوي عقود الإيجار على نطاق واسع من الشروط والأحكام المختلفة. يتم تضمين خيارات التمديد والإنهاء، عندما يكون ذلك ممكناً، لتزويد الإدارة المحلية بمرونة أكبر لمواءمة احتياجاتها للمعدات مع الوفاء بعقود العملاء. تختلف الشروط والأحكام الفردية المستخدمة في الجهات المكونة للجهة الاقتصادية.

غالبية خيارات التمديد والإنهاء في عقود الإيجار القائمة يمكن ممارستها فقط بواسطة المستأجر وليس بواسطة المؤجرين المتعاقد معهم. في الحالات التي لا يكون فيها المستأجر متأكداً بدرجة معقولة من ممارسة خيار تمديد أجل عقد الإيجار، لا يتم تضمين الدفعات المرتبطة بالفترة الاختيارية في التزام عقد الإيجار.

خلال 20X0، كان الأثر المالي لتعديل شروط عقد الإيجار لتعكس أثر ممارسة خيارات التمديد والإنهاء هو زيادة التزامات عقود الإيجار المثبتة بمبلغ 489 ر.س. بالإضافة إلى ذلك، لدى المستأجر عدد من ترتيبات الإيجار التي تتيح فرص إنهاء سنوية بدون أي غرامة. يتم تصنيف عقود الإيجار هذه على أنها عقود إيجار قصيرة الأجل ولا يتم تضمينها في التزامات عقود الإيجار. تضمن مصروف عقود الإيجار قصيرة الأجل البالغ 30 ر.س. المثبت خلال 20X0 مبلغ 27 ر.س. يتعلق بعقود إيجار تتيح فرص إنهاء سنوية.

## أمثلة توضيحية

### مستأجر لديه حجم كبير من عقود الإيجار لها بعض الشروط والخيارات المتسقة

مثال 23 ب: المدينة س ص ع (المستأجر) لديها حجم كبير من عقود إيجار عقارات التي تحتوي على خيارات إنهاء بدون عقوبة والتي يمكن ممارستها بناءً على خيار المستأجر. سياسة المستأجر هي أن تكون له خيارات إنهاء في عقود الإيجار التي تزيد عن خمس سنوات، كلما أمكن ذلك. المستأجر لديه فريق عقاري مركزي يتفاوض بشأن عقود الإيجار. يستنتج المستأجر أن المعلومات حول خيارات الإنهاء ملائمة لمستخدمي قوائمه المالية وأنها غير متوفرة في أي مكان آخر في قوائمه المالية. على وجه الخصوص، يستنتج المستأجر أن المعلومات حول (أ) التعرض المحتمل لدفعات الإيجار المستقبلية التي لم يتم تضمينها في قياس التزامات عقود الإيجار و(ب) نسبة خيارات الإنهاء التي تمت ممارستها تاريخياً هي المعلومات الملائمة لمستخدمي قوائمه المالية. ويلاحظ المستأجر أيضاً أن عرض هذه المعلومات على أساس نفس العملية التي تم الإفصاح عن المعلومات القطاعية بشأنها تطبيقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 18 ملائمة لمستخدمي قوائمه المالية. هذه المعلومات مماثلة لتلك التي يتم التقرير عنها إلى الإدارة العليا للمستأجر حول خيارات الإنهاء. تحتوي العديد من عقود إيجار العقارات في مختلف أنحاء المدينة على خيارات إنهاء. تُستخدم هذه الخيارات للحد من الفترة التي ترتبط فيها المدينة بعقود الإيجار الفردية ولتعزيز المرونة التشغيلية من حيث فتح وإغلاق المكاتب الفردية. فيما يخص معظم عقود إيجار المكاتب، لا تتضمن التزامات عقود الإيجار المثبتة دفعات إيجار مستقبلية محتملة بعد تاريخ ممارسة خيارات الإنهاء نظراً لأن المستأجر ليس متأكداً بدرجة معقولة من تمديد عقد الإيجار إلى ما بعد ذلك التاريخ. هذا هو الحال لمعظم عقود الإيجار التي لا يمكن إنفاذ فترة إيجار أطول لها إلا بواسطة المستأجر وليس بواسطة المالك، والتي لا توجد لا غرامة مرتبطة بالخيار. أدناه ملخص لدفعات الإيجار المستقبلية المحتملة المتعلقة بالفترات التي تلي تاريخ ممارسة خيارات الإنهاء.

القطاع الإيجار المثبتة	التزامات عقود الإيجار المثبتة	دفعات الإيجار المستقبلية المحتملة غير المُضمنة في التزامات عقود الإيجار (غير مخصصة)	
		التي يستحق سدادها خلال 20X1 – 20X5	التي يستحق سدادها خلال 20X6 – 20Y0
	(مخصصة)	ر.س.	ر.س.
العملية أ	569	71	94
العملية ب	2,455	968	594
العملية ج	269	99	55
العملية د	1,002	230	180
العملية هـ	914	181	321
	5,209	1,549	1,244
			2,793

## أمثلة توضيحية

يلخص الجدول أدناه معدل ممارسة خيارات الإنهاء خلال 20X0.

القطاع	خيار الإنهاء القابل للممارسة خلال 20X0	خيار الإنهاء الذي تم ممارسته	خيار الإنهاء الذي لم تتم ممارسته
	عدد عقود الإيجار	عدد عقود الإيجار	عدد عقود الإيجار
العملية أ	33	30	3
العملية ب	86	69	17
العملية ج	19	18	1
العملية د	30	5	25
العملية هـ	66	40	26
	<b>234</b>	<b>162</b>	<b>72</b>

مثال 23 ج: لدى المستأجر حجم كبير من عقود إيجار المعدات الكبيرة تحتوي على خيارات تمديد قابلة للممارسة بواسطة للمستأجر خلال عقد الإيجار. تتمثل سياسة المستأجر في استخدام خيارات التمديد، عندما يكون ذلك ممكناً، لمواءمة شروط عقد الإيجار المرتبط بها للمعدات الكبيرة مع الأجل التعاقدى الأولي لعقود العملاء المرتبطة، مع الاحتفاظ بمرونة لإدارة معداته الكبيرة وإعادة تخصيص الأصول فيما بين العقود. يستنتج المستأجر أن المعلومات المتعلقة بخيارات التمديد ملائمة لمستخدمي قوائمته المالية وأنها غير متوفرة في أي مكان آخر في قوائمته المالية. على وجه الخصوص، يستنتج المستأجر أن (أ) المعلومات حول التعرض المحتمل لدفعات الإيجار المستقبلية التي لم يتم تضمينها في قياس التزامات عقود الإيجار و(ب) المعلومات حول المعدل التاريخي لممارسة خيارات التمديد هي المعلومات الملائمة لمستخدمي قوائمته المالية. هذه المعلومات مماثلة لتلك التي يتم التقرير عنها إلى الإدارة العليا للمستأجر حول خيارات التمديد.

يحتوي العديد من عقود إيجار المعدات الكبيرة في مختلف أنحاء المدينة على خيارات تمديد. تُستخدم هذه الشروط لتعزيز المرونة التشغيلية من حيث إدارة العقود. لا تنعكس هذه الشروط في قياس التزامات عقود الإيجار في العديد من الحالات نظراً لعدم التأكد بدرجة معقولة من ممارسة الخيارات. هذا هو الحال بشكل عام عندما لا تكون المعدات الكبيرة محل عقد الإيجار قد تم تخصيصها للاستخدام في عقد عميل معين بعد تاريخ ممارسة خيار التمديد. يلخص الجدول أدناه دفعات الإيجار المستقبلية المحتملة المتعلقة بالفترات التي تلي تواريخ ممارسة خيارات التمديد.

### أمثلة توضيحية

القطاع	التزامات عقود الإيجار المُثبتة (مخصومة)	دفعات الإيجار المستقبلية المحتملة غير المُضمّنة في التزامات عقود الإيجار (مخصومة)	المعدل التاريخي لممارسة خيارات التمديد
	ر.س.	ر.س.	%
العملية أ	569	799	52%
العملية ب	2,455	269	69%
العملية ج	269	99	75%
العملية د	1,002	111	41%
العملية هـ	914	312	76%
	5,209	1,590	67%

#### معاملات البيع وإعادة الاستئجار (انظر الفقرات 97-102)

11. يوضح المثال 24 تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 97-102 من معيار المحاسبة للقطاع العام 43 للبائع-المستأجر والمشتري-المؤجر.

#### مثال 24 - معاملة البيع وإعادة الاستئجار

تبيع جهة (البائع-المستأجر) مبنى لجهة أخرى (المشتري-المؤجر) نظير مبلغ نقدي قدره 2,000,000 ر.س. مباشرة قبل إجراء المعاملة، تكون القيمة الدفترية للمبنى 1,000,000 ر.س. في الوقت نفسه، يبرم البائع-المستأجر عقدا مع المشتري-المؤجر من أجل الحق في استخدام المبنى لمدة 18 سنة، نظير دفعات سنوية مبلغ كل منها 120,000 ر.س. تُستحق السداد في نهاية كل سنة. شروط وأحكام المعاملة هي بحيث أن تحويل المبنى بواسطة البائع-المستأجر يفي بالمتطلبات الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي 15، الإبراد من العقود مع العملاء لتحديد متى يتم الوفاء بواجب أداء. وتبعاً لذلك، يقوم البائع-المستأجر والمشتري-المؤجر بالمحاسبة عن المعاملة على أنها بيع وإعادة استئجار. يتجاهل هذا المثال أية تكاليف مباشرة أولية.

تبلغ القيمة العادلة للمبنى في تاريخ البيع 1,800,000 ر.س. نظراً لأن عوض بيع المبنى ليس بالقيمة العادلة، يقوم البائع-المستأجر والمشتري-المؤجر بإجراء تعديلات لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة. تُثبت مبلغ سعر البيع الزائد البالغ 200,000 ر.س. (2,000,000 ر.س. - 1,800,000 ر.س.) على أنه تمويل إضافي مقدم من المشتري-المؤجر إلى البائع-المستأجر.

### أمثلة توضيحية

يبلغ معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار 4.5 في المئة سنويا، ويمكن تحديده بسهولة بواسطة البائع-المستأجر. تبلغ القيمة الحالية للدفعات السنوية (18 دفعة مبلغ كل منها 120,000 ر.س. مخصومة بمعدل قدره 4.5 في المئة سنويا) 1,459,200 ر.س.، منها مبلغ 200,000 ر.س. يتعلق بالتمويل الإضافي المقابل لـ 18 دفعة سنوية مبلغ كل منها 16,447 ر.س.، ومبلغ 1,259,200 ر.س. يتعلق بعقد الإيجار المقابل لـ 18 دفعة سنوية مبلغ كل منها 103,553 ر.س.

#### البائع-المستأجر

في تاريخ بداية عقد الإيجار، يقيس البائع-المستأجر أصل حق الاستخدام الناشئ عن إعادة استئجار المبنى بالجزء من القيمة الدفترية السابقة للمبنى الذي يتعلق بحق الاستخدام الذي يحتفظ به البائع-المستأجر، ويساوي 699,555 ر.س. يُحسب هذا المبلغ على النحو الآتي: 1,000,000 ر.س. (القيمة الدفترية للمبنى) ÷ 1,800,000 ر.س. (القيمة العادلة للمبنى) × 1,259,200 ر.س. (دفعات الإيجار المخصومة لأصل حق الاستخدام البالغ أجله 18 سنة).

يثبت البائع-المستأجر فقط مبلغ المكسب الذي يتعلق بالحقوق المحولة إلى المشتري-المؤجر، ويساوي 240,355 ر.س. يُحسب هذا المبلغ على النحو الآتي. يبلغ المكسب من بيع المبنى 800,000 ر.س. (1,800,000 ر.س. - 1,000,000 ر.س.)، منه:

(أ) مبلغ 559,645 ر.س. (800,000 ر.س. ÷ 1,800,000 ر.س. × 1,259,200 ر.س.) يتعلق بالحقوق المحولة إلى المشتري-المؤجر، و

(ب) مبلغ 240,355 ر.س. (800,000 ر.س. ÷ 1,800,000 ر.س. × (1,800,000 ر.س. - 1,259,200 ر.س.)) يتعلق بالحقوق المحولة إلى المشتري-المؤجر. في تاريخ بداية عقد الإيجار، يحاسب البائع-المستأجر عن المعاملة على النحو الآتي:

من مذكورين

د/ النقد 2,000,000 ر.س.

د/ أصل حق الاستخدام 699,555 ر.س.

إلى مذكورين

د/ المبنى 1,000,000 ر.س.

د/ الالتزام المالي 1,459,200 ر.س.

د/ المكسب من الحقوق المحولة 240,355 ر.س.

#### المشتري-المؤجر

في تاريخ بداية عقد الإيجار، يحاسب المشتري-المؤجر عن المعاملة على النحو الآتي:  
من مذكورين

د/ المبنى 1,800,000 ر.س.

د/ الأصل المالي 200,000 ر.س. (18 دفعة مبلغ كل منها 16,447 ر.س.، مخصومة بمعدل 4.5 في المئة سنويا)

إلى د/ النقد 2,000,000 ر.س.

### أمثلة توضيحية

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار، يحاسب المشتري-المؤجر عن عقد الإيجار بمعاملة مبلغ 103,553 ر.س. من الدفعات السنوية البالغ كل منها 120,000 ر.س. على أنه دفعات إيجار. وتتم المحاسبة عن المبلغ المتبقي 16,447 ر.س. من الدفعات السنوية المستلمة من البائع-المستأجر على أنه (أ) دفعات مستلمة لتسوية الأصل المالي البالغ 200,000 ر.س. و(ب) إيراد فائدة.