

المحاسبة عن عقود الإيجار

تمهيد

يستعرض هذا المحور تلك الجوانب المتعلقة بالمحاسبة عن عقود الإيجار في إطار ضوابط وأحكام النظام المحاسبي المالي، لا سيما في ذلك توضيح كيفية التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار المالي (عقود الإيجار- التمويل) في إطار محاسبة المستأجر من جهة، وكذا توضيح كيفية التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار المالي (عقود الإيجار- التمويل) بالنسبة لمحاسبة المؤجر من جهة أخرى.

أولاً: تعريف عقود الإيجار

يعرف عقد الإيجار حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي: "عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة"¹.

ومن الناحية المحاسبية نميز بين نوعين من عقود الإيجار، أحدهما يتعلق بعقود الإيجار المالي، والآخر يتعلق بعقود الإيجار التشغيلي.

1. عقود الإيجار التشغيلي: يعرف عقد الإيجار التشغيلي بأنه: "ذلك العقد الذي يمنح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق في استخدام أصل معين ولفترة زمنية محددة، مع احتفاظ المؤجر بملكية الأصل مقابل دفعة أو دفعات متفق عليها"².

2. عقد الإيجار التمويلي: على ضوء الفقرة الثانية من البند 1-135 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، فإن عقد الإيجار التمويلي هو: "عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها".

ثانياً: معايير تصنيف عقود الإيجار كعقود إيجار تمويلي

على ضوء ما جاء في النظام المحاسبي المالي، فإن تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي هو أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية أو الصفقة بدلا من شكل العقد أو صيغته، ومن الوضعيات التي تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويلي ما يلي³:

¹ أنظر البند 1-135 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج.ر عدد 19، 2009.

² بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الطبعة الثانية، منشورات كلبيك، الجزائر، 2015، ص.243.

³ المرجع نفسه، ص.19.

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر في نهاية العقد.
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية. (يمكن اعتماد نسبة 75% كحد أدنى على ضوء الدليل التطبيقي للنظام المحاسبي المالي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة)¹.
- في بداية العقد تكون قيمة الدفعات المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر. (يمكن اعتماد نسبة 90% كحد أدنى على ضوء الدليل التطبيقي للنظام المحاسبي المالي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة)².
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة، ولا يستعملها إلا المستأجرون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

ثالثا: التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التشغيلي

1. بالنسبة للمستأجر: يتم اعتبار دفعات الإيجار كمصاريف، ويتم إظهارها ضمن الحساب 613.
2. بالنسبة للمؤجر: يتم اعتبار دفعات الإيجار كإيرادات بالنسبة للمؤجر، ويتم إظهارها ضمن الحساب

رابعا: التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي (عقود الإيجار-التمويل)

1. التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي بالنسبة للمستأجر

يتم التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي بالنسبة لمحاسبة المستأجر من خلال المراحل التالية:

أ. تسجيل الأصول ضمن أصول المستأجر:

XXXX	XXXXالتاريخ.....	ح/ قيم ثابتة مادية	21XX
XXXX		ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	الحصول على أصول في إطار عقود الإيجار التمويلي	167

ملاحظة: يتم تحديد القيمة الحالية لدفعات الإيجار على أساس معدل الفائدة الضمني، وإن لم يوجد فيحدد باستخدام معدل الاستدانة الهامشية للمستأجر (أي معدل الفائدة الواجب على المستأجر دفعه للحصول على قرض لتمويل أصل مماثل لنفس المدة).

¹ Conseil National de la Comptabilité, Manuel de comptabilité financière, ENAG EDITIONS, Alger, 2014, p. 157.

² Ibid, p.157.

ب. تسجيل عمليات دفع المستأجر لدفعات الإيجار: وذلك من خلال القيد المحاسبي التالي (بافتراض أن حساب الخزينة هو حساب البنك):

		التاريخ.....		
	XXXX	ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		<u>167</u>
	XXXX	ح/ أعباء الفوائد		<u>661</u>
XXXX		ح/ البنك	<u>512</u>	
		تسديد دفعات الإيجار		

ج. تسجيل احتفاظ المستأجر بالأصل في نهاية عقد الإيجار: وذلك كما يوضحه القيد المحاسبي التالي (بافتراض أن حساب الخزينة هو حساب البنك):

		التاريخ.....		
	XXXX	ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		<u>167</u>
	XXXX	ح/ أعباء الفوائد		<u>661</u>
XXXX		ح/ البنك	<u>512</u>	
		تسديد مبلغ رفع خيار الشراء		

د. تسجيل عدم احتفاظ المستأجر بالأصل في نهاية عقد الإيجار: وذلك كما يوضحه القيد المحاسبي التالي:

		التاريخ.....		
	XXXX	ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		<u>167</u>
XXXX		ح/ استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	<u>781</u>	
		ترصيد ح/ 167		

ملاحظة: يتم في نهاية العقد إخراج الأصل محل عقد الإيجار من أصول المستأجر بجعل حساب الأصل المعني دائناً بمقابل حسابات الإهلاكات وخسائر القيمة ضمن الجانب المدين

التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل

تمهيد

تشكل العقود طويلة الأجل من المواضيع الهامة في مجال المحاسبة المالية لما لها من تأثير على العديد من السنوات المالية من حيث مصاريفها وإيراداتها.

على ضوء ذلك سيتم التعريف بمصطلح العقود طويلة الأجل، وكذا التوضيح من خلال هذا المحور للطرق المستخدمة في التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل في إطار النظام المحاسبي المالي.

أولاً: بعض المفاهيم العامة حول العقود طويلة الأجل

1. تعريف العقود طويلة الأجل

لقد تم تعريف العقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي على ضوء البند 1-133 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها كما يلي: "يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة".

2. مجالات العقود طويلة الأجل

على ضوء النظام المحاسبي المالي، فإن العقود طويلة الأجل يمكن أن تتعلق بالمجالات التالية¹:

➤ عقود بناء؛

➤ عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

➤ عقود تقديم خدمات.

3. طرق التقييم المحاسبي للعقود طويلة الأجل

اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتين للتقييم المحاسبي للعقود طويلة الأجل، وهما ما تم ذكرهما ضمن البندين 2-133، 3-133 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، وهما كالتالي:

➤ **الطريقة المرجعية:** وهي طريقة التقييم حسب وتيرة التقدم (طريقة التقدم) (**La méthode à L'avancement**): تسمح هذه الطريقة بتحديد الإيرادات للعقود طويلة الأجل على أساس سنوي تبعا لنسبة التقدم في الإنجاز للعقد.

➤ **الطريقة البديلة:** ويقصد بها أن يتم التقييم حسب طريقة الإتمام (**La méthode à L'achèvement**)، تسمح هذه الطريقة بتحديد الإيرادات للعقود طويلة الأجل على أساس ما يعادل الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا، وهذا إذا: " كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة

¹ أنظر البند 1-133 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج.ر عدد 19، 2009.

العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم².

ثانيا: كيفية تطبيق طريقة التقييم حسب وتيرة التقدم للعقود طويلة الأجل

تسمح هذه الطريقة بتوزيع النتيجة المحققة من خلال العقود طويلة الأجل على سنوات إنجاز العقد، وذلك بما يتوافق مع نسبة التقدم في الإنجاز، حيث يتم الاعتراف بالإيرادات لكل سنة من سنوات العقد حسب نسبة التقدم في إنجاز العقد.

مثال رقم (01)

عقد طويل الأجل لإنجاز أشغال خلال السنوات N و N+1، وذلك كما يلي:

- سعر الإنجاز المتفق عليه لإنجاز العقد خارج الرسم: 295 000 دج.
- التكاليف التقديرية الإجمالية: 239 000 دج.

المطلوب:

1. تحديد قيمة الإيرادات الواجب الاعتراف بها في نهاية السنة N حسب وتيرة التقدم (الطريقة المرجعية)، وكذا التسجيل المحاسبي للعقد في دفتر يومية المؤسسة.
2. تحديد قيمة الإيرادات الواجب الاعتراف بها في نهاية السنة N+1 حسب وتيرة التقدم (الطريقة المرجعية)، وكذا التسجيل المحاسبي

² أنظر البند 133-3 من القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج.ر عدد 19، 2009.

للعقد في دفتر يومية المؤسسة إذا علمت أن فوارة العقد كان
بتاريخ N+1/03/31.

ثالثا: كيفية تطبيق طريقة التقييم حسب طريقة الإتمام للعقود طويلة الأجل
يتم تطبيق هذه الطريقة في حالة عدم تمكن المؤسسة من تطبيق
طريقة التقييم حسب طريقة التقدم، وهو ما يسمح بتحميل النتيجة المحققة من
خلال العقود طويلة الأجل للسنة الأخيرة من الانتهاء من إنجاز العقد، بحيث يتم
الاعتراف بالإيرادات لكل سنة من سنوات إنجاز العقد بما يتناسب فقط مع
التكاليف الملتزم بها خلال السنة المالية المعنية.

مثال رقم (02)

على ضوء المعلومات المتعلقة بالعقد طويل الأجل المشار إليه ضمن المثال
رقم (01)، وبافتراض المؤسسة لا يمكنها تطبيق الطريقة المرجعية للمعالجة
المحاسبية لهذا العقد، يطلب منك توضيح كيفية التسجيل المحاسبي لهذا العقد
طويل الأجل حسب طريقة الإتمام (الطريقة البديلة)

رابعا: المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل الخاسرة (Contrats de
construction déficitaires)

على ضوء ما جاء به النظام المحاسبي المالي، لا سيما في ذلك ما ورد ضمن
البند 4-133 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة
ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، والذي
ينص على ضرورة تكوين مؤونات عن الخسائر المحتملة الحدوث للعقود التي تفوق
تكاليفها مجموع إيراداتها، وهذا من خلال الفقرة التالية: "عندما يبدو محتملا، في

تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ، أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة الحدوث)، يعتمد إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات المحاسبية".