

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

(اصلاح شده براساس استانداردهای حسابداری جدید تا مهر ۱۳۸۹)

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱ - ۲	• مقدمه
۳ - ۴	• دامنه کاربرد
۵	• تعاریف
۶ - ۱۰	• طبقه‌بندی اجاره‌ها
۱۱ - ۲۴	• حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌کننده
۱۱ - ۲۱	- اجاره‌های سرمایه‌ای
۲۲ - ۲۴	- اجاره‌های عملیاتی
۲۵ - ۴۴	• حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌دهنده
۲۵ - ۳۶	- اجاره‌های سرمایه‌ای
۳۷ - ۴۴	- اجاره‌های عملیاتی
۴۵ - ۵۱	• معاملات فروش و اجاره مجدد
۵۲	• تاریخ اجرا
۵۳	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

مقدمه

۱. هدف این استاندارد، تجویز رویه‌های حسابداری و افشای مناسب برای اجاره‌های سرمایه‌ای و عملیاتی توسط اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده است.
۲. اجاره ابزاری است که واحد تجاری از طریق آن حق خرید یا استفاده از داراییها را به دست می‌آورد. در قراردادهای اجاره به شرط تملیک، اجاره‌دهنده موظف است در صورت عمل به شرایط قرارداد توسط اجاره‌کننده، مالکیت قانونی دارایی مورد اجاره را در پایان مدت اجاره به وی انتقال دهد. بنابراین الزامات این استاندارد در مورد حسابداری قراردادهای اجاره به شرط تملیک نیز کاربرد دارد.

دامنه کاربرد

۳. الزامات این استاندارد باید برای حسابداری کلیه اجاره‌ها به استثنای موارد زیر بکار گرفته شود:
 - الف. قراردادهای اجاره برای اکتشاف یا بهره‌برداری از منابع طبیعی مانند نفت، گاز، جنگل، فلزات و سایر حقوق مربوط به معادن، و
 - ب. قراردادهای اعطای مجوز درخصوص استفاده از مواردی نظیر فیلمهای سینمایی و ویدیویی، نمایشنامه، حق اختراع، حق تألیف و نرم‌افزارهای رایانه‌ای.
۴. این استاندارد، برای قراردادهایی کاربرد دارد که حق استفاده از دارایی را انتقال می‌دهد، حتی اگر بخش عمده‌ای از خدمات تعمیر و نگهداری دارایی توسط اجاره‌دهنده ارائه شود. ازسوی دیگر، این استاندارد برای قراردادهای خدماتی که حق استفاده از دارایی را از یک طرف قرارداد به طرف دیگر منتقل نمی‌کند، کاربرد ندارد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

تعاریف

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- اجاره : موافقتنامه‌ای است که به موجب آن، اجاره‌دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مبالغ مشخصی حق استفاده از دارایی را برای مدت مورد توافق به اجاره‌کننده واگذار می‌کند.
- اجاره سرمایه‌ای : عبارت است از اجاره‌ای که به موجب آن تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل می‌شود. مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد.
- اجاره عملیاتی : به اجاره‌ای غیر از اجاره سرمایه‌ای اطلاق می‌شود.
- اجاره غیر قابل فسخ : نوعی اجاره است که تنها در موارد زیر قابل فسخ است:
 - الف . وقوع برخی پیشامدهای احتمالی بعید،
 - ب . با مجوز اجاره‌دهنده،
 - ج . انعقاد قرارداد جدید اجاره برای همان دارایی یا دارایی مشابه، بین همان اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده، یا
 - د . پرداخت مبلغ اضافی توسط اجاره‌کننده، به گونه‌ای که در آغاز اجاره در رابطه با استمرار اجاره اطمینانی معقول وجود داشته باشد.
- آغاز اجاره : عبارت است از تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن اجاره‌بها، هر کدام مقدم است.
- دوره اجاره : عبارت از دوره غیرقابل فسخی است که اجاره‌کننده، دارایی مورد نظر را برای آن دوره اجاره کرده است به اضافه هر مدت زمان دیگری که اجاره‌کننده اختیار دارد اجاره آن دارایی را با پرداخت یا بدون پرداخت مبلغ اضافی ادامه دهد و در آغاز اجاره اطمینان معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.
- حداقل مبالغ اجاره : عبارت است از مبالغی که اجاره‌کننده باید در طول دوره اجاره بپردازد یا از وی انتظار می‌رود که پرداخت کند (به استثنای مخارج مالیات، نگهداری دارایی و خدمات که به عهده اجاره‌دهنده است) به اضافه:
 - الف . در ارتباط با اجاره‌کننده، هر مبلغی که توسط وی یا هر شخص وابسته به وی تضمین شده است، یا
 - ب . در ارتباط با اجاره‌دهنده، هر گونه ارزش باقیمانده که پرداخت آن توسط اجاره‌کننده یا شخص ثالثی به اجاره‌دهنده تضمین شده باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

با این حال، چنانچه اجاره‌کننده اختیار داشته باشد دارایی مورد اجاره را به قیمتی خریداری کند که انتظار رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه آن در زمان قابل استفاده بودن اختیار خرید باشد و در آغاز قرارداد نیز اطمینان معقولی درباره استفاده از این اختیار وجود داشته باشد، حداقل مبلغ اجاره عبارت از حداقل اجاره بهای قابل پرداخت در طول دوره اجاره به اضافه مبلغ مورد نیاز برای استفاده از اختیار خرید مزبور است.

- ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

- عمر اقتصادی: عبارت است از:

- الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود یک دارایی از لحاظ اقتصادی توسط یک یا چند کاربر قابل استفاده باشد، یا

- ب. تعداد تولید یا واحدهای مشابهی که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط یک یا چند استفاده‌کننده کسب شود.

- عمر مفید: عبارت است از مدت زمانی که انتظار می‌رود منافع اقتصادی دارایی مورد اجاره توسط واحد تجاری مصرف شود. این دوره از ابتدای دوره اجاره شروع می‌شود و متأثر از محدودیتهای زمانی مندرج در قرارداد اجاره نیست.

- ارزش باقیمانده تضمین شده: عبارت است از:

- الف. در مورد اجاره‌کننده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره‌کننده یا شخص وابسته به وی تضمین گردیده است (مبلغ تضمین شده حداکثر مبلغی است که می‌تواند تحت هر شرایطی قابل پرداخت باشد)، و

- ب. در مورد اجاره‌دهنده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره‌کننده یا شخص ثالثی تضمین شده است.

- ارزش باقیمانده تضمین نشده: عبارت است از آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که اجاره‌دهنده نسبت به تحقق آن اطمینان کافی ندارد یا تنها توسط شخص وابسته به اجاره‌دهنده تضمین شده است.

- سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره: عبارت است از مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره‌دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

- درآمد مالی کسب نشده : عبارت است از تفاوت بین:
 - الف. مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به قرارداد اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره‌دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد، و
 - ب. ارزش فعلی مبلغ یاد شده در بند " الف " با نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره.
- سرمایه‌گذاری خالص در اجاره : عبارت است از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره پس از کسر درآمد مالی کسب نشده.
- نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره : عبارت است از نرخ تنزیلی که در آغاز اجاره، سبب شود مجموع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره و ارزش باقیمانده تضمین نشده دارایی با ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره برابر شود.
- نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده : نرخ سود تضمین شده‌ای است که اجاره‌کننده ناگزیر می‌بود برای یک اجاره مشابه پرداخت کند یا در صورت عدم امکان تعیین آن، نرخ‌ی که اجاره‌کننده ناگزیر می‌بود در آغاز اجاره برای دریافت وامی با شرایط بازپرداخت و تضمین مشابه جهت استقراض مورد نیاز برای خرید دارایی مورد نظر متحمل شود.

طبقه‌بندی اجاره‌ها

۶. در این استاندارد طبقه‌بندی اجاره‌ها مبتنی بر میزان مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی است که به اجاره‌دهنده یا اجاره‌کننده تعلق می‌گیرد. مخاطرات شامل امکان وقوع زیان ناشی از ظرفیت بلااستفاده یا منسوخ شدن فناوری و کاهش در بازده دارایی به دلیل تغییر شرایط اقتصادی است. همچنین مواردی از قبیل انتظار عملیات سودآور در طول عمر اقتصادی دارایی و هر گونه سود حاصل از افزایش ارزش دارایی یا تحقق ارزش باقیمانده می‌تواند معرف مزایا باشد.
۷. اجاره‌ای به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود که به موجب آن تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی منتقل شود. اجاره‌ای که تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی را منتقل نکند به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

۸. نوع اجاره (یعنی سرمایه‌ای یا عملیاتی) به محتوای معامله و نه شکل قرارداد بستگی دارد. نمونه‌هایی از شرایطی که در آن، یک اجاره معمولاً به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود، به شرح زیر است:
- الف. طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود (اجاره به شرط تملیک)،
- ب. اجاره‌کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار خرید به قیمتی که انتظار می‌رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ باشد خریداری کند و در آغاز اجاره، انتظار معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد،
- ج. دوره اجاره حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی را دربر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود.
- د. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، و
- ه. دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند.
۹. طبقه‌بندی اجاره‌ها در آغاز اجاره صورت می‌گیرد. اگر در هر زمانی اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده توافق کنند که به جای تجدید قرارداد اجاره، شرایط آن را به گونه‌ای تغییر دهند که با توجه به معیارهای بندهای ۶ تا ۸ منجر به طبقه‌بندی متفاوتی نسبت به اجاره قبلی شود، قرارداد تجدیدنظر شده به عنوان یک قرارداد جدید تلقی می‌شود. تغییر در برآوردها (نظیر تغییر در برآورد عمر اقتصادی یا ارزش باقیمانده دارایی مورد اجاره) یا تغییر شرایط (به طور مثال، عدم پرداخت اجاره توسط اجاره‌کننده) نمی‌تواند به عنوان دلیلی جهت تجدید طبقه‌بندی اجاره برای مقاصد حسابداری بکار رود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

۱۰. اجاره زمین و ساختمان همانند اجاره سایر داراییها به اجاره سرمایه‌ای و عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. اما یکی از ویژگیهای زمین این است که معمولاً عمر اقتصادی نامحدود دارد و چنانچه انتظار نرود مالکیت آن در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود، تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت به اجاره‌کننده منتقل نمی‌شود (مانند اجاره زمینهای وقفی). این نوع اجاره‌ها، اجاره عملیاتی تلقی و هر گونه پرداخت اولیه در رابطه با آنها به عنوان پیش‌پرداخت اجاره محسوب و در طول دوره اجاره بر مبنای الگوی کسب منافع مورد انتظار مستهلک می‌شود. پیش‌پرداخت یادشده در سرفصل داراییهای ثابت مشهود تحت عنوان "پیش‌پرداخت زمینهای استیجاری" منعکس می‌شود.

حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌کننده

اجاره‌های سرمایه‌ای

۱۱. اجاره‌های سرمایه‌ای باید تحت عنوان دارایی و بدهی و به مبلغی معادل ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره در آغاز اجاره یا به ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، هر کدام کمتر است، در ترازنامه اجاره‌کننده منعکس شود. برای محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، از نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره و در صورتی که تعیین نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره امکان‌پذیر نباشد از نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده استفاده می‌شود.

۱۲. معاملات و سایر رویدادها طبق محتوا و واقعیت‌های اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آنها شناسایی می‌شود. در مورد اجاره‌های سرمایه‌ای ممکن است شکل قانونی اجاره به گونه‌ای باشد که اجاره‌کننده مالکیت دارایی مورد اجاره را به دست نیاورد، اما محتوا و واقعیت‌های اقتصادی مربوط به اجاره مبین آن است که اجاره‌کننده با تعهد پرداخت مبلغی تقریباً برابر ارزش منصفانه دارایی به اضافه هزینه مالی مربوط، منافع اقتصادی حاصل از بکارگیری دارایی مورد اجاره را برای بخش عمده عمر اقتصادی آن تحصیل می‌کند.

۱۳. چنانچه این اجاره‌ها در ترازنامه اجاره‌کننده منعکس نشود، منابع اقتصادی و تعهدات واحد تجاری کمتر از واقع ارائه و بدین ترتیب نسبت‌های مالی آن نیز مخدوش می‌شود. بنابراین انعکاس اجاره‌های سرمایه‌ای، از یک سو به عنوان دارایی و از سوی دیگر به عنوان تعهد پرداخت مبالغ اجاره‌بها در آینده، در ترازنامه مناسب است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

۱۴. انعکاس بدهیهای مربوط به اجاره‌های سرمایه‌ای به شکل مبلغ کاهنده داراییهای مربوط در ترازنامه مجاز نیست. اگر در متن ترازنامه، بدهیها به جاری و غیرجاری تفکیک شود، با بدهیهای مربوط به اجاره نیز به همین شکل برخورد خواهد شد.
۱۵. مخارج مستقیم اولیه مرتبط با هر یک از اجاره‌های سرمایه‌ای از قبیل هزینه‌های ثبتی و تأمین تضمینهای مربوط به عنوان بخشی از مبلغ دارایی شناسایی شده انعکاس می‌یابد.
۱۶. مبالغ اجاره باید بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. هزینه مالی باید به‌گونه‌ای به دوره‌های مالی در طول دوره اجاره تسهیم شود که یک نرخ سود تضمین شده ادواری ثابت نسبت به مانده بدهی برای هر دوره ایجاد کند. در عمل برای سهولت محاسبه می‌توان از نرخ تقریبی برای این منظور استفاده کرد.
۱۷. در هر دوره مالی اجاره سرمایه‌ای، سبب ایجاد هزینه استهلاک دارایی و هزینه‌های مالی می‌شود. رویه استهلاک دارایی مورد اجاره باید با رویه مورد استفاده برای داراییهای استهلاک‌پذیر تحت تملک واحد تجاری یکسان باشد. هزینه استهلاک باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" محاسبه و شناسایی شود. اگر نسبت به تملک دارایی در پایان دوره اجاره توسط اجاره‌کننده، اطمینان معقولی وجود ندارد، دارایی اجاره‌شده باید در طول دوره اجاره یا عمر مفید آن هر کدام کوتاه‌تر است، مستهلاک شود.
۱۸. دارایی ناشی از اجاره سرمایه‌ای که معرف حق اجاره‌کننده برای استفاده از مورد اجاره است، غالباً عمر محدودی دارد و بنابراین باید در دوره‌هایی مستهلاک گردد که منافع آن عاید واحد تجاری می‌شود. مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی اجاره شده، براساس روشی منظم و یکنواخت با رویه استهلاک سایر داراییهای مشابه تحت تملک اجاره‌کننده، در طول دوره استفاده مورد انتظار از دارایی اجاره‌شده، مستهلاک می‌شود. چنانچه اطمینانی معقول وجود داشته باشد که در پایان دوره اجاره، مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل می‌شود، دوره استفاده مورد انتظار معادل عمر مفید دارایی است. در غیر اینصورت، دارایی طی دوره اجاره یا عمر مفید آن، هر کدام کوتاه‌تر است، مستهلاک می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

۱۹. مجموع هزینه استهلاک دارایی و هزینه مالی دوره به ندرت با مبالغ اجاره برای آن دوره برابر است و بنابراین، شناسایی مبالغ اجاره به عنوان هزینه دوره صحیح نیست. از این رو، پس از آغاز اجاره، برابر بودن مبلغ دارایی و بدهی مربوط به اجاره امری بعید است.

۲۰. برای تعیین کاهش ارزش دارایی مورد اجاره و به عبارت دیگر فزونی مبلغ دفتری نسبت به منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی، از استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها استفاده می‌شود.

۲۱. اجاره‌کننده باید در رابطه با اجاره‌های سرمایه‌ای موارد زیر را افشا کند:

الف. رویه حسابداری مورد استفاده جهت شناسایی اجاره‌های سرمایه‌ای،

ب. روشهای مورد استفاده جهت محاسبه استهلاک و عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده،

ج. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، کاهش ارزش انباشته دارایی و استهلاک انباشته در ابتدا و انتهای دوره که اضافات، کاهش، استهلاک دوره و سایر اقلام گردش داراییهای مورد اجاره را نشان دهد،

د. مجموع هزینه‌های مالی که بابت قراردادهای اجاره سرمایه‌ای به دوره جاری تخصیص یافته است،

ه. مبالغ تعهدات ناشی از قراردادهای اجاره سرمایه‌ای پس از کسر هزینه‌های مالی تخصیص یافته به دوره‌های آتی و تفکیک خالص بدهیهای مربوط به دو طبقه جاری و غیرجاری.

و. شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره برای اجاره‌کننده از جمله مدت، مبلغ اجاره سالانه، شرایط تجدید قرارداد، اختیار خرید و محدودیتهای پیش‌بینی شده در قرارداد اجاره شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید یا قراردادهای اجاره جدید.

اجاره‌های عملیاتی

۲۲. در اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره باید بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره به عنوان هزینه دوره شناسایی شود مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری بیانگر الگوی زمانی کسب منافع اقتصادی توسط استفاده‌کننده باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

۲۳. برای اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره (به استثنای مخارج خدماتی نظیر بیمه و نگهداری) بر مبنای خط مستقیم به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود، مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری معرف الگوی زمانی کسب منافع اقتصادی دارایی توسط استفاده‌کننده باشد، حتی اگر پرداختهای مربوط به اجاره بر آن مبنا نباشد.

۲۴. اجاره‌کننده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:

الف. حداقل مبالغ اجاره آتی برای اجاره‌های عملیاتی غیرقابل فسخ همراه با اطلاعات مربوط به مدت و مبلغ اجاره سالانه،

ب. مبالغ اجاره که به عنوان هزینه دوره شناسایی شده است، و

ج. شرح کلی از اهم شرایط اجاره در مورد اجاره‌کننده از جمله محدودیتهای پیش‌بینی شده در قرارداد اجاره، شامل محدودیت در تقسیم سود، استقراضهای جدید و انعقاد قراردادهای اجاره جدید.

حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌دهنده

اجاره‌های سرمایه‌ای

۲۵. اجاره‌دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه‌ای را در ترازنامه به عنوان یک رقم دریافتی و به مبلغی معادل سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منعکس کند.

۲۶. در اجاره‌های سرمایه‌ای، اجاره‌دهنده تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی را به اجاره‌کننده، منتقل می‌کند و بنابراین با مبالغ اجاره دریافتی به صورت بازیافت اصل و درآمد مالی سرمایه‌گذاری برخورد می‌شود.

۲۷. درآمد مالی باید براساس الگویی شناسایی شود که نسبت به مانده سرمایه‌گذاری خالص اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره سرمایه‌ای، نرخ بازده ادواری ثابتی ایجاد کند.

۲۸. در اجاره‌های سرمایه‌ای، درآمد مالی معمولاً به گونه‌ای منطقی و سیستماتیک به هر یک از دوره‌های مالی تخصیص می‌یابد به نحوی که نسبت به مانده سرمایه‌گذاری خالص اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره سرمایه‌ای هر دوره مالی، نرخ بازده ادواری ثابتی حاصل شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

مبالغ اجاره مربوط به هر دوره مالی (به استثنای مخارج خدمات) از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره برگشت داده می‌شود تا اصل سرمایه‌گذاری و درآمد مالی کسب نشده کاهش یابد.

۲۹. ارزش باقیمانده تضمین نشده برآوردی که در محاسبه سرمایه‌گذاری ناخالص اجاره‌دهنده ملحوظ می‌شود در پایان هر دوره بررسی می‌شود. چنانچه ارزش باقیمانده تضمین نشده برآوردی کاهش یابد، تخصیص درآمد در طول دوره اجاره تجدیدنظر می‌شود و هرگونه کاهش در مبالغی که قبلاً به سرفصلهای ارزش باقیمانده تضمین نشده و درآمد مالی کسب نشده منظور شده است، بی‌درنگ شناسایی می‌شود.

۲۹- مکرر. با یک دارایی مورد اجاره سرمایه‌ای که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.

۳۰. مخارج مستقیم اولیه، از قبیل مخارج حقوقی و حق‌العمل به طور معمول در مراحل انجام مذاکره و انعقاد قرارداد واقع می‌شود. در اجاره‌های سرمایه‌ای، این مخارج مستقیم اولیه به منظور کسب درآمد مالی تحمل و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود و معادل آن، بخشی از درآمد مالی کسب نشده به درآمد دوره منتقل می‌گردد.

۳۱. اجاره دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است، باید سود یا زیان فروش را همانند رویه مورد استفاده برای فروشهای قطعی در صورت سود و زیان شناسایی کند. چنانچه عمده‌اً از نرخ سود تضمین شده کمتری استفاده شود، سود حاصل از فروش باید با اعمال نرخ سود تضمین شده تجاری رایج شناسایی شود. افزون براین، مخارج مستقیم اولیه باید در شروع دوره اجاره به عنوان هزینه در صورت سود و زیان شناسایی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

۳۲. تولیدکننده یا فروشنده اغلب به مشتریان خود برای خرید یا اجاره حق انتخاب می‌دهد. اجاره سرمایه‌ای یک دارایی توسط تولیدکننده یا فروشنده سبب ایجاد دو نوع درآمد به شرح زیر می‌شود:

الف. سود یا زیانی معادل سود و زیان ناشی از فروش قطعی دارایی مورد اجاره به قیمت‌های معمول فروش که منعکس‌کننده هر گونه تخفیفات تجاری یا عمده فروشی است، و

ب. درآمد مالی در طول دوره اجاره.

۳۳. تولیدکننده یا فروشنده اجاره‌دهنده، درآمد فروش را در شروع دوره اجاره سرمایه‌ای براساس اقل ارزش منصفانه دارایی یا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره که با اعمال نرخ سود تضمین‌شده تجاری رایج محاسبه شده است، ثبت می‌کند. بهای تمام‌شده فروش که در شروع دوره اجاره شناسایی می‌شود عبارت از بهای تمام‌شده، یا در صورت متفاوت بودن، مبلغ دفتری دارایی مورد اجاره پس از کسر ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین‌شده است. تفاوت بین درآمد فروش و بهای تمام‌شده فروش، سود فروش است که براساس رویه معمول واحد تجاری برای فروشهای قطعی شناسایی می‌شود.

۳۴. تولیدکننده یا فروشنده اجاره‌دهنده در بعضی موارد به منظور جذب مشتری به طور صوری نرخ سود تضمین‌شده پایین‌تری را اعلام می‌کند. استفاده از چنین نرخ‌ی سبب می‌شود بخش عمده‌ای از کل درآمد معامله، در زمان فروش شناسایی شود. چنانچه به طور صوری نرخ سود تضمین‌شده پایین‌تری اعلام شود، سود حاصل از فروش به مبلغی محدود می‌شود که در صورت اعمال نرخ سود تضمین‌شده تجاری رایج محاسبه می‌شد.

۳۵. مخارج مستقیم اولیه معمولاً در شروع دوره اجاره، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود، زیرا، این گونه مخارج اساساً مرتبط با کسب سود حاصل از فروش است.

۳۶. اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های سرمایه‌ای موارد زیر را افشا کند :

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

الف. سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره‌ها، درآمد مالی کسب نشده و سرمایه‌گذاری خالص در اجاره‌ها در تاریخ ترازنامه و همچنین تفکیک خالص مطالبات مربوط (سرمایه‌گذاری خالص در اجاره) به دو طبقه جاری و غیرجاری،

ب. ذخیره انباشته برای حداقل مبالغ اجاره غیرقابل وصول، و

ج. شرح کلی از اهم شرایط قرارداد اجاره بلندمدت در مورد اجاره‌دهنده.

اجاره‌های عملیاتی

۳۷. اجاره‌دهنده باید داراییهای موضوع اجاره عملیاتی را براساس ماهیت تحت سرفصل داراییهای ثابت مشهود یا داراییهای نامشهود در ترازنامه ارائه کند.

۳۸. در اجاره‌های عملیاتی، مخاطرات و مزایای عمده ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل نمی‌شود. بنابراین دارایی مورد اجاره توسط اجاره‌دهنده در ترازنامه منعکس و اجاره‌بها در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.

۳۹. درآمد اجاره ناشی از اجاره عملیاتی باید به روش خط مستقیم در طول دوره اجاره شناسایی شود، مگر اینکه مبنای منظم دیگری، الگوی زمانی کسب منافع ناشی از دارایی را به گونه مناسبتری نشان دهد.

۴۰. مخارجی از قبیل استهلاک که برای کسب درآمد اجاره تحمل می‌شود به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. درآمد اجاره (به استثنای مبالغ دریافتی بابت خدماتی مانند بیمه و نگهداری) معمولاً به روش خط مستقیم در طول دوره اجاره شناسایی می‌شود، مگر اینکه مبنای منظم دیگری معرف بهتری از الگوی زمانی کسب منافع دارایی مورد اجاره باشد. در هر دو حالت ممکن است الگوی شناسایی درآمد با مبنای دریافت اجاره متفاوت باشد.

۴۱. مخارج مستقیم اولیه‌ای که مشخصاً در ارتباط با کسب درآمد از محل اجاره عملیاتی واقع می‌شود، در طول دوره اجاره متناسب با درآمد اجاره به سود و زیان منظور می‌شود یا در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

۴۲. استهلاك داراییهای اجاره داده شده باید منطبق با رویه معمول اجاره‌دهنده برای داراییهای مشابه باشد و هزینه استهلاك باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "داراییهای ثابت مشهود" محاسبه و شناسایی شود.

۴۳. تولیدکننده یا فروشنده اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره عملیاتی سودی بابت فروش شناسایی نمی‌کند، زیرا اجاره عملیاتی معادل فروش نیست.

۴۴. اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:

الف. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته برای هر گروه اصلی از داراییهای مورد اجاره در ابتدا و انتهای دوره که حسب مورد نشان‌دهنده موارد زیر باشد:

- هزینه استهلاك دوره،

- زیان کاهش ارزش شناسایی شده در صورت سود و زیان و طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها"،

- برگشتت زیانهای کاهش ارزش داراییها طی دوره طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها"،

ب. حداقل مبالغ اجاره آتی مربوط به اجاره‌های عملیاتی غیرقابل فسخ همراه با اطلاعات مربوط به مدت و مبلغ اجاره سالانه، و

ج. شرح کلی از اهم شرایط اجاره‌ها در مورد اجاره‌دهنده.

معاملات فروش و اجاره مجدد

۴۵. معاملات فروش و اجاره مجدد متضمن فروش دارایی و اجاره آن توسط همان فروشنده است. مبالغ اجاره و قیمت فروش دارایی معمولاً به هم وابستگی دارند زیرا هر دو به طور یکجا مورد مذاکره قرار می‌گیرند. نحوه حسابداری معاملات فروش و اجاره مجدد به نوع اجاره بستگی دارد.

۴۶. چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمایه‌ای باشد مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی نباید بی‌درنگ به عنوان درآمد در صورتهای مالی فروشنده (اجاره‌کننده) منعکس شود. این مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

۴۷. چنانچه اجاره مجدد، از نوع اجاره سرمایه‌ای باشد، معامله اجاره مجدد وسیله‌ای است که اجاره‌دهنده با وثیقه گرفتن دارایی، منابع مالی مورد نیاز اجاره‌کننده را تأمین می‌کند. به همین دلیل تلقی مازاد حاصل از فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی به عنوان درآمد، مناسب نیست بلکه در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.
۴۸. چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره عملیاتی باشد و مشخص گردد که معامله بر مبنای ارزش منصفانه انجام شده است، سود یا زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود. در صورتی که قیمت فروش کمتر از ارزش منصفانه دارایی باشد، زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود، مگر اینکه زیان حاصل، با مبالغ اجاره‌ای کمتر از نرخ بازار، در آینده جبران شود. در این حالت، زیان یادشده باید متناسب با مبالغ اجاره طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد نظر استفاده شود، مستهلک گردد. چنانچه قیمت فروش بیش از ارزش منصفانه باشد، مبلغ مازاد باید طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد اجاره استفاده شود، مستهلک گردد.
۴۹. چنانچه اجاره مجدد، از نوع اجاره عملیاتی باشد و مبالغ اجاره و قیمت فروش مبتنی بر ارزش منصفانه باشد، در عمل یک فروش عادی صورت گرفته است و هر گونه سود و زیان ناشی از آن بی‌درنگ شناسایی می‌گردد.
۵۰. در اجاره‌های عملیاتی، چنانچه ارزش منصفانه دارایی در زمان فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد باید بی‌درنگ زیانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه شناسایی شود.
۵۱. در اجاره‌های عملیاتی، اگر ارزش منصفانه در تاریخ فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری باشد، زیان شناسایی می‌شود. در مورد اجاره‌های سرمایه‌ای چنین تعدیلی مورد نیاز نیست، مگر اینکه دارایی کاهش ارزش داشته باشد که در این صورت براساس استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها، مبلغ دفتری دارایی به مبلغ قابل بازیافت کاهش داده می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۱ حسابداری اجاره‌ها

تاریخ اجرا

۵۲. الزامات این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۵۳. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۷ با عنوان حسابداری اجاره‌ها نیز رعایت می‌شود.