

استاندارد حسابداری شماره ۲۱

حسابداری اجاره‌ها

تهیه کننده : دانیال محجوب
(حسابدار رسمی)

آبان ۱۳۹۷

دامنه کاربرد

الزامات این استاندارد باید برای حسابداری کلیه اجاره‌ها، به استثنای موارد زیر بکار گرفته شود :

قراردادهای اجاره برای اکتشاف یا بهره‌برداری از منابع طبیعی مانند نفت، گاز، جنگل، فلزات و سایر حقوق مربوط به معادن

قراردادهای اعطای مجوز درخصوص استفاده از مواردی نظیر فیلم‌های سینمایی و ویدیویی، نمایشنامه، حق اختراع، حق تألیف و نرم‌افزارهای رایانه‌ای

• عبارت است از تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن اجاره بها، هر کدام مقدم است.

آغاز اجاره

• عبارت از دوره غیرقابل فسخی است که اجاره کننده، دارایی مورد نظر را برای آن دوره اجاره کرده است به اضافه هر مدت زمان دیگری که اجاره کننده 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 اجاره کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.

دوره اجاره

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.

• 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.

ارزش باقیمانده تضمین نشده

حداقل مبلغ اجاره : عبارت است از مبلغی 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.

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 باقیمانده تضمین شده

چنانچه دارایی مورد اجاره به اجاره دهنده برگشت داده شود، ممکن است ارزش باقیمانده دارایی تضمین شده باشد.
ارزش باقیمانده تضمین شده، مبلغی است که اجاره کننده برای اجاره دهنده تضمین می کند.

در صورت برابر بودن ارزش منصفانه با مبلغ تضمین شده در پایان مدت اجاره، هیچگونه تعهدی ایجاد نمی شود. در صورت بیشتر بودن ارزش منصفانه، ممکن است طبق قرارداد، تفاوت به اجاره کننده پرداخت گردد و در صورت بیشتر بودن ارزش باقیمانده تضمین شده، تفاوت باید به عنوان جبران خسارت به اجاره دهنده پرداخت گردد.

طبقه‌بندی اجاره

۱- اجاره سرمایه‌ای

۲- اجاره عملیاتی

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.

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 در بر 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.

نکته

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 اجاره سرمایه‌ای منجر به طبقه‌بندی متفاوتی نسبت به اجاره قبلی شود، قرارداد تجدیدنظر شده به عنوان یک قرارداد جدید تلقی می‌شود.

سوال

با 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) در طبقه‌بندی اجاره‌ها به چه صورت برخورد می‌شود؟

طبق بند ۹ استاندارد ۱۶، طبقه‌بندی اجاره‌ها در آغاز اجاره صورت می‌گیرد. 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.

هزینه‌های اجرایی قرارداد و مخارج مستقیم اولیه

هزینه‌های اجرایی قرارداد

- هزینه‌های اجرایی شامل بیمه، تعمیرات، نگهداری و مالیات دارایی‌های مورد اجاره، در دوره‌ای که توسط اجاره کننده تحمل می‌شود، به عنوان هزینه ثبت می‌گردد.

مخارج مستقیم اولیه

- مخارج مستقیم اولیه مربوط به اجاره سرمایه‌ای از قبیل هزینه‌های ثبتی و تامین تضمین‌های مربوط، به عنوان بخشی از مبلغ دارایی شناسایی شده انعکاس می‌یابد. (بند ۱۵)

سوال

دوره استهلاک دارایی‌های اجاره شده به چه صورت است؟

قرارداد اجاره

آیا مالکیت دارایی در پایان قرارداد منتقل می‌شود؟

بلی

خیر

آیا اختیار خرید دارایی کمتر از ارزش منصفانه وجود دارد؟

بلی

خیر

آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر اقتصادی دارایی است؟

بلی

خیر

آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره است؟

بلی

خیر

آیا دارایی ماهیت خاص دارد به گونه‌ای که تنها اجاره کننده بتواند بدون تغییرات قابل ملاحظه از آن استفاده کند؟

بلی

خیر

دوره استهلاک، عمر مفید دارایی است.

دوره استهلاک، مدت قرارداد یا عمر مفید هر کدام کوتاه‌تر است

اجاره عملیاتی - اجاره کننده دارایی را مستهلک نمی‌کند.

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 اجاره کننده منعکس شود.

محاسبه ارزش فعلی

اجاره کننده باید برای محاسبه ارزش فعلی حداقل پرداخت‌های اجاره، نرخ ضمنی سود تضمین شده و در صورت نامشخص بودن آن، از نرخ فرضی استقراض استفاده کند.

- 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 ضمنی سود تضمین
شده اجاره

- 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.

نرخ فرضی استقراض برای
اجاره‌کننده

- قرارداد اجاره‌ای بین شرکت اهواز (اجاره دهنده) و شرکت ایران (اجاره کننده) در ابتدای سال ۱۳۹۵ منعقد شده است. شرایط مندرج در قرارداد به شرح زیر است:
- ۱- مدت قرارداد اجاره ۳ سال و از ابتدای سال ۱۳۹۵ شروع می‌شود.
 - ۲- عمر مفید تجهیزات مورد اجاره ۳ سال است.
 - ۳- ارزش منصفانه تجهیزات در تاریخ قرارداد ۱۰۰ میلیون ریال می‌باشد.
 - ۴- اجاره بها در سه پرداخت مساوی به مبلغ $47/6$ میلیون ریال در پایان هر سال پرداخت می‌شود.
 - ۵- بیمه مربوط به تجهیزات سالانه $1/5$ میلیون ریال است که در پایان هر سال توسط اجاره کننده پرداخت می‌گردد.
 - ۶- ارزش باقیمانده تجهیزات در پایان مدت قرارداد به مبلغ ۱۵ میلیون ریال توسط اجاره کننده تضمین می‌شود. با وجود این تضمین، ارزش باقیمانده تجهیزات در زمان تحویل دارای ۱۰ میلیون ریال برآورد شده است.
 - ۷- نرخ فرضی استقراض برای اجاره کننده ۲۸ درصد می‌باشد و نرخ سود ضمنی تضمین شده معلوم نیست.
 - ۸- در پایان قرارداد تجهیزات به اجاره دهنده برگشت داده می‌شد.
- ۹- $PVIFA(0.28, 3) = 1/8684$, $PVIF(0/28, 3) = 0/4768$ (مطلوبست) تعیین نوع قرارداد اجاره، محاسبات و ثبت‌های لازم توسط اجاره کننده

راهنمای حل مسئله

تسهیم مبالغ اجاره بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده تعهدات اجاره به شرح زیر است:

مانده تعهدات	کاهش در تعهدات اجاره	هزینه مالی	اجاره بها	سال
ریال	ریال	ریال	ریال	
۹۶,۰۸۷,۸۴۰	-	-	-	آغاز اجاره
۷۵,۳۹۲,۴۳۵	۲۰,۶۹۵,۴۰۵	۲۶,۹۰۴,۵۹۵	۴۷,۶۰۰,۰۰۰	۱
۴۸,۹۰۲,۳۱۷	۲۶,۴۹۰,۱۱۸	۲۱,۱۰۹,۸۸۲	۴۷,۶۰۰,۰۰۰	۲
۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۳۳,۹۰۲,۳۱۷	۱۳,۶۹۷,۶۸۳	۴۷,۶۰۰,۰۰۰	۳
	۸۱,۰۸۷,۸۴۰	۶۱,۷۱۲,۱۶۰	۱۴۲,۸۰۰,۰۰۰	

شرکت سامان (اجاره کننده) در ابتدای سال ۱۳۹۵، تجهیزاتی را با شرایط زیر اجاره می کند:

- ۱- در ابتدای قرارداد، اجاره کننده مبلغ ۱۰ میلیون ریال پرداخت می کند.
 - ۲- اجاره ۶ ماهه ۱۵ میلیون ریال است که در پایان هر ۶ ماه پرداخت می کند.
 - ۳- مدت قرارداد ۳ سال و عمر مفید دارایی معادل ۴ سال است.
 - ۴- هزینه های اجرایی برای هر سال ۱ میلیون ریال است که اجاره کننده می پردازد.
 - ۵- ارزش باقیمانده تجهیزات در پایان مدت قرارداد به مبلغ ۲۰ میلیون ریال است که توسط اجاره کننده تضمین نشده است.
 - ۶- ارزش منصفانه تجهیزات در تاریخ قرارداد ۷۵ میلیون ریال است.
 - ۷- نرخ ضمنی سود تضمین شده ۲۴ درصد است.
 - ۸- در پایان قرارداد تجهیزات به اجاره دهنده برگشت داده می شد.
- ۹- $PVIFA(0/24, 3) = 4/1114$
- مطلوبست) تعیین نوع قرارداد اجاره، محاسبات و ثبت های لازم توسط اجاره کننده

راهنمای حل مسئله

تسهیم مبالغ اجاره بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده تعهدات اجاره به شرح زیر است:

سال	اجاره بها	هزینه مالی	کاهش در تعهدات اجاره	مانده تعهدات
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال
آغاز اجاره	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	-	-	۶۱,۶۷۱,۰۰۰
۱	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۷,۴۰۰,۵۲۰	۷,۵۹۹,۴۸۰	۵۴,۰۷۱,۵۲۰
۲	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۶,۴۸۸,۵۸۲	۸,۵۱۱,۴۱۸	۴۵,۵۶۰,۱۰۲
۳	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۴۶۷,۲۱۲	۹,۵۳۲,۷۸۸	۳۶,۰۲۷,۳۱۴
۴	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۴,۳۲۳,۲۷۸	۱۰,۶۷۶,۷۲۲	۲۵,۳۵۰,۵۹۲
۵	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۴۲,۰۷۱	۱۱,۹۵۷,۹۲۹	۱۳,۳۹۲,۶۶۳
۶	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱,۶۰۷,۳۳۷	۱۳,۳۹۲,۶۶۳	-
	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۸,۳۲۹,۰۰۰	۶۱,۶۷۱,۰۰۰	

شرکت لیزینگ (اجاره دهنده) در ابتدای سال ۱۳۹۴، قرارداد اجاره‌ای را با شرایط زیر با شرکت سامان منعقد می‌کند:

- ۱- موضوع اجاره یک دستگاه خودرو با عمر مفید ۵ سال می‌باشد.
 - ۲- مدت قرارداد اجاره ۴ سال و از ابتدای سال ۱۳۹۴ شروع می‌شود.
 - ۳- ارزش منصفانه دارایی در تاریخ قرارداد ۱۴۰ میلیون ریال است.
 - ۴- اجاره بها برای هر سال ۶۰ میلیون ریال و هزینه‌های اجرایی (بابت بیمه) ۲ میلیون ریال است که در پایان هر سال توسط اجاره کننده پرداخت می‌گردد.
 - ۵- اجاره کننده می‌تواند در پایان دوره اجاره، دارایی مورد اجاره را با پرداخت ۱۰ میلیون ریال خریداری کند که کمتر از ارزش منصفانه آن در تاریخ خاتمه قرارداد است.
 - ۶- نرخ ضمنی سود تضمین شده ۲۶ درصد است. با توجه به محاسبات نرخ موثر $27/25\%$ است.
 - ۷- $PVIFA(0.26, 4) = 2/3202$, $PVIF(0/26, 4) = 0/39680$
- مطلوبست) تعیین نوع قرارداد اجاره، محاسبات و ثبت‌های لازم توسط اجاره کننده

راهنمای حل مسئله

تسهیم مبالغ اجاره بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده تعهدات اجاره به شرح زیر است:

سال	اجاره بها	هزینه مالی	کاهش در تعهدات اجاره	مانده تعهدات
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال
آغاز اجاره	-	-	-	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰
۱	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۸,۱۵۰,۰۰۰	۲۱,۸۵۰,۰۰۰	۱۱۸,۱۵۰,۰۰۰
۲	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۲,۱۹۵,۸۷۵	۲۷,۸۰۴,۱۲۵	۹۰,۳۴۵,۸۷۵
۳	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۶۱۹,۲۵۰	۳۵,۳۸۰,۷۵۰	۵۴,۹۶۵,۱۲۵
۴	۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۳۴,۸۷۵	۵۴,۹۶۵,۱۲۵	-
	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰	

در صورتی که قرارداد اجاره، هیچکدام از شرایط اجاره‌های سرمایه‌ای را نداشته باشد، به عنوان اجاره عملیاتی تلقی خواهد شد و مبالغ اجاره پرداخت شده یا پرداختنی، هزینه همان دوره خواهد بود.

در اجاره 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 استفاده کننده باشد.

سوال ۱

شرکت ماهان قرارداد اجاره ۳ ساله‌ای را با شرکت سامان در ابتدای سال ۱۳۹۵ منعقد می‌کند. بر اساس قرارداد، مبلغ اجاره برای ۲ سال اول هر سال ۶۰ میلیون ریال و برای سال سوم ۳۰ میلیون ریال تعیین گردیده که در پایان هر سال قابل پرداخت است. (مطلوبست) ثبت هزینه اجاره هر سال

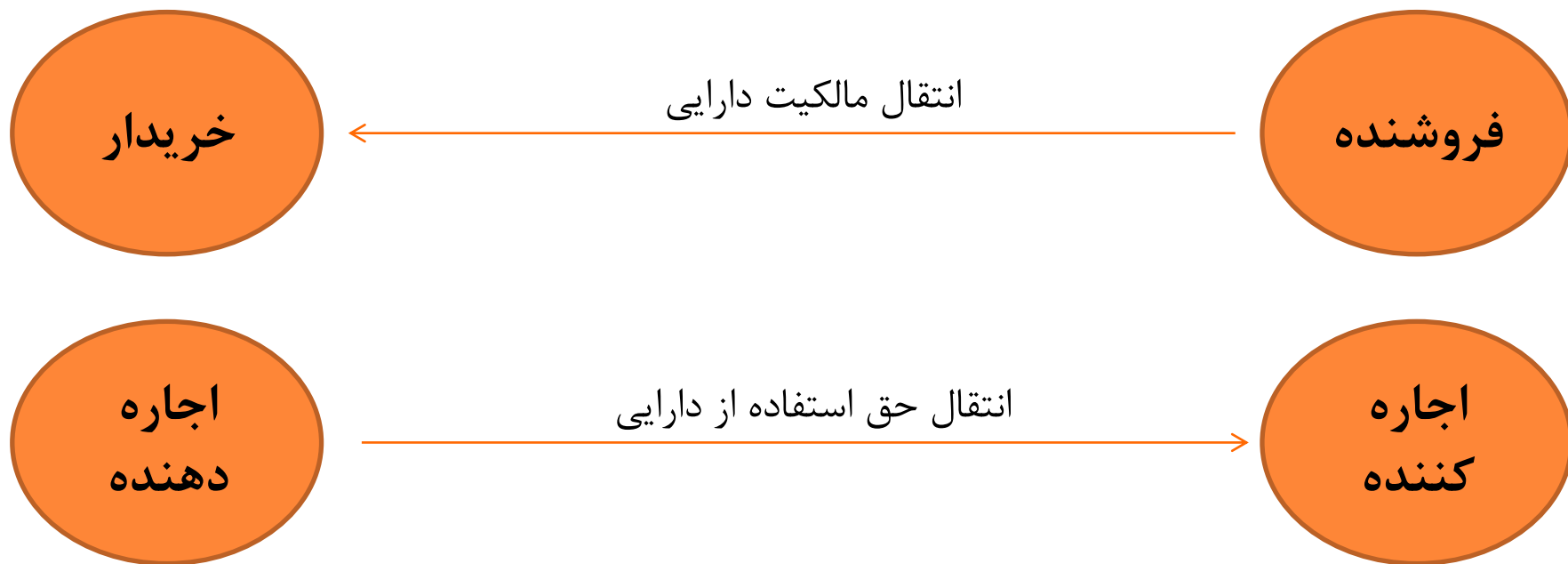
سوال ۲

شرکت بهمن در ابتدای سال ۹۵ ماشین آلاتی را به مدت ۲ سال از شرکت اسفند اجاره می کند. بر اساس قرارداد، اجاره ماهیانه ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت اسفند به منظور تشویق اجاره کننده، اجاره ماه اول را می بخشد. شرکت بهمن چگونه اثر ناشی از این انگیزه تشویقی را در دوره قرارداد اجاره منعکس می کند؟

- در این نوع قرارداد اجاره، مالک دارایی، دارایی خود را می‌فروشد و همزمان آن را اجاره می‌کند.

فروش و اجاره مجدد

فروش و اجاره مجدد



حسابداری
معاملات فروش و
اجاره مجدد

۱- اجاره سرمایه‌ای

۲- اجاره عملیاتی

اجاره سرمایه‌ای

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.

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.

سوال ۱

شرکت الف ماشین‌آلاتی که بهای تمام شده آن ۸۰ میلیون ریال و استهلاک انباشته آن ۲۰ میلیون ریال است، در تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ به مبلغ ۸۰ میلیون ریال فروخت و همزمان آن را طی قراردادی ۱۰ ساله از خریدار اجاره نمود. سایر اطلاعات به شرح زیر می‌باشد:

۱- نرخ ضمنی قرارداد اجاره ۱۲ درصد.

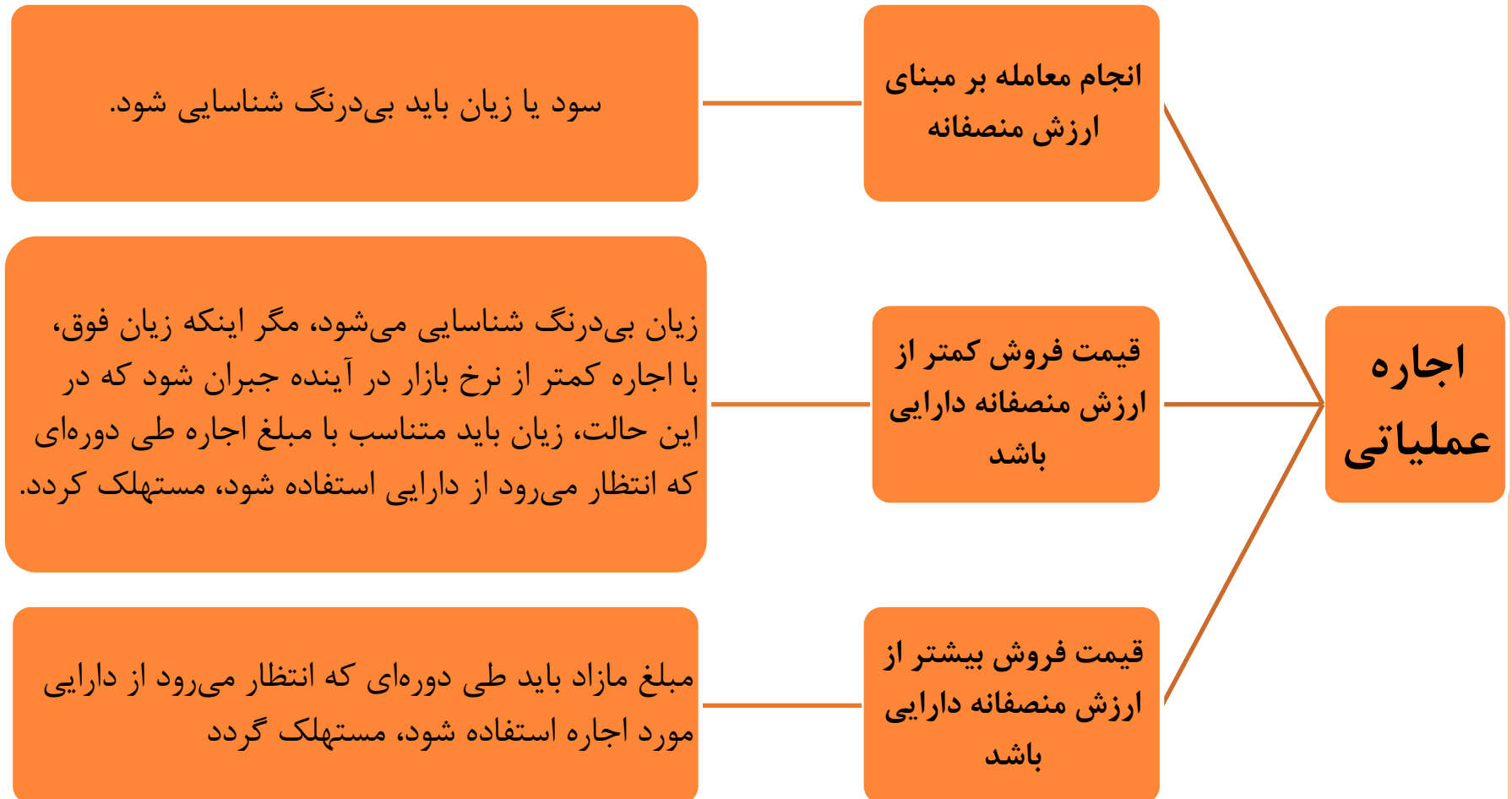
۲- مدت قرارداد اجاره ۱۰ سال و مبلغ اجاره سالانه ۱۴,۱۵۸,۸۰۰ ریال است که در پایان هر سال پرداخت می‌گردد.

۳- عمر مفید ماشین‌آلات ۱۰ سال.

۴- ماشین‌آلات ارزش باقیمانده تضمین شده ندارد.

۵- $PVIFA(0.12, 10) = 5/6502$

مطلوبست) ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اجاره کننده



سوال ۲

شرکت ارسباران زمین و ساختمان خود را در تاریخ ۱۳۹۵/۰۴/۰۱ به مبلغ ۱۵۴ میلیون ریال به فروش می‌رساند و بلافاصله آن را طی قرارداد اجاره به مدت ۱۰ سال با اجاره ماهانه ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال اجاره می‌کند. بهای تمام شده زمین طبق دفاتر شرکت ۴۰ میلیون ریال و بهای تمام شده ساختمان ۱۲۰ میلیون ریال است. استهلاک انباشته ساختمان ۳۰ میلیون ریال و عمر باقیمانده آن ۱۵ سال است. این قرارداد هیچ یک از شرایط اجاره سرمایه‌ای را ندارد.

مطلوبست) ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اجاره کننده با دو فرض مستقل به صورت زیر:

الف) قیمت فروش با ارزش منصفانه دارایی‌ها برابر باشد.

ب) ارزش منصفانه دارایی‌ها ۱۴۸ میلیون ریال باشد.

حسابداری اجاره توسط اجاره دهنده

۱- اجاره دهنده، تولید کننده یا فروشنده باشد.
(اجاره از نوع فروش)

۲- اجاره دهنده، فقط تامین کننده منابع مالی باشد.
(اجاره از نوع تامین مالی مستقیم)

تفاوت اجاره از نوع فروش و اجاره از نوع تامین مالی مستقیم

در اجاره از نوع فروش دو نوع سود، شامل سود ناشی از معامله (سود ناخالص) و درآمد مالی وجود دارد، در حالی که در اجاره از نوع تامین مالی مستقیم تنها درآمد مالی به دست می‌آید.

- 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.

سرمایه‌گذاری ناخالص در
اجاره

- عبارت است از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره پس از کسر درآمد مالی کسب نشده.

سرمایه‌گذاری خالص در
اجاره

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 تضمین شده اجاره.

تهیه کننده: دانیال محبوب

نکات حسابداری اجاره توسط اجاره دهنده

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.

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.

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 عمده‌ای از نرخ سود تضمین شده کمتری استفاده شود، سود حاصل از فروش باید با اعمال نرخ سود تضمین شده تجاری رایج شناسایی شود.

مخارج مستقیم اولیه باید در شروع دوره اجاره به عنوان هزینه در صورت سود و زیان شناسایی شود

سوال

- شرکت مهتاب برای توسعه عملیات تولیدی خود به تجهیزات جدیدی نیاز دارد. اما شرکت برای خرید تجهیزات وجه نقد کافی در اختیار ندارد. به همین دلیل، قراردادی با شرکت لیزینگ منعقد کرده است که برخی از شرایط قرارداد به شرح زیر است:
- ۱- دوره اجاره سه سال است که از تاریخ ۱۳۹۴/۰۱/۰۱ آغاز می‌شود.
 - ۲- ارزش منصفانه تجهیزات در آغاز دوره اجاره مبلغ ۱,۱۲۰,۷۹۳,۰۰۰ ریال است که معادل بهای تمام شده آن است.
 - ۳- اجاره بها سالانه به اجاره دهنده پرداخت می‌شود و سررسید اولین آن ۱۳۹۴/۱۲/۲۹ است
 - ۴- نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره ۱۰٪ در نظر گرفته شده است.
 - ۵- ارزش باقیمانده تضمین نشده در پایان سال سوم مبلغ ۸۵ میلیون ریال برآورد شده است.
 - ۶- ارزش فعلی مبالغ اجاره و ارزش باقیمانده تضمین نشده معادل ۱,۱۲۰,۷۹۳,۰۰۰ ریال (معادل ارزش منصفانه تجهیزات مورد اجاره) است.
 - ۷- مخارج مستقیم اولیه به مبلغ ۶۳,۷۵۰,۰۰۰ ریال توسط اجاره دهنده پرداخت می‌شود.
- مطلوبست) ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اجاره دهنده**

راهنمای حل مسئله

مبالغ اجاره سالانه به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$۸۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰/۷۵۱۳ = ۶۳,۸۶۰,۵۰۰$$

ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین نشده

ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین نشده - ارزش منصفانه = ارزش فعلی مجموع مبالغ اجاره

$$۱,۱۲۰,۷۹۳,۰۰۰ - ۶۳,۸۶۰,۵۰۰ = ۱,۰۵۶,۹۳۲,۵۰۰$$

$$۱,۰۵۶,۹۳۲,۵۰۰ / ۲/۴۸۶۹ = ۴۲۵,۰۰۰,۰۰۰$$

اجاره سالانه

با توجه به اینکه ارزش فعلی مبالغ اجاره (۱,۰۵۶,۹۳۲,۵۰۰ ریال) بیش از ۹۰٪ ارزش منصفانه (۱,۱۲۰,۷۹۳,۰۰۰ ریال) است، لذا اجاره از نوع سرمایه‌ای است.

سپس درآمد مالی کسب نشده و سرمایه‌گذاری خالص در اجاره محاسبه می‌شود:

$$۱,۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰$$

سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره $((۴۲۵ \times ۳) + ۸۵)$

$$(۱,۱۲۰,۷۹۳,۰۰۰)$$

ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره

$$۲۳۹,۲۰۷,۰۰۰$$

با توجه به استاندارد، مخارج مستقیم اولیه در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی و معادل آن بخشی از درآمد مالی کسب نشده به درآمد دوره منتقل می‌گردد. بنابراین در آغاز دوره اجاره، ثبت‌های زیر در دفاتر اجاره دهنده انجام می‌شود:

$$۶۳,۷۵۰,۰۰۰$$

هزینه‌های عملیاتی اجاره

$$۶۳,۷۵۰,۰۰۰$$

موجودی نقد

پرداخت مخارج مستقیم اولیه

			۱,۳۶۰,۰۰۰,۰۰۰		اجاره دریافتی
		۱,۱۲۰,۷۹۳,۰۰۰			تجهیزات اجاره سرمایه‌ای
		۶۳,۷۵۰,۰۰۰			درآمد مالی
		۱۷۵,۴۵۷,۰۰۰			درآمد مالی کسب نشده
					ثبت اولیه قرارداد اجاره

به دلیل اینکه بخشی از درآمد مالی کسب نشده به حساب درآمد دوره منتقل شده، بنابراین باقیمانده مبلغ درآمد مالی کسب نشده بر اساس نرخ ضمنی سود تضمین شده طی دوره اجاره تخصیص می‌یابد. محاسبه نرخ ضمنی سود تضمین شده معادل ۷/۲٪ از طریق آزمایش و خطا محاسبه می‌شود.

تخصیص مبالغ اجاره به شرح زیر است:

خالص سرمایه گذاری	کاهش در خالص سرمایه گذاری	کاهش در درآمد مالی کسب نشده	درآمد مالی	باز یافت مخارج مستقیم اولیه	اجاره بها	سال
		ریال	ریال	ریال	ریال	
۱,۱۲۰,۷۹۳,۰۰۰	-	-	-	-	-	آغاز اجاره
۸۴۰,۲۴۰,۰۹۶	۲۸۰,۵۵۲,۹۰۴	۱۴۴,۴۴۷,۰۹۶	۸۰,۶۹۷,۰۹۶	۶۳,۷۵۰,۰۰۰	۴۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۱
۴۷۵,۷۳۷,۳۸۳	۳۶۴,۵۰۲,۷۱۳	۶۰,۴۹۷,۲۸۷	۶۰,۴۹۷,۲۸۷	-	۴۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۲
۸۵,۰۰۰,۰۰۰	۳۹۰,۷۳۷,۳۸۳	۳۴,۲۶۲,۶۱۷	۳۴,۲۶۲,۶۱۷	-	۴۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۳
	۱,۰۳۵,۷۹۳,۰۰۰	۲۳۹,۲۰۷,۰۰۰	۱۷۵,۴۵۷,۰۰۰	۶۳,۷۵۰,۰۰۰	۱,۲۷۵,۰۰۰,۰۰۰	

اجاره زمین و ساختمان

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.



با سپاس از توجه شما