

استاندارد حسابداری شماره 21

حسابداری اجاره‌ها

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

مقدمه

1. هدف این استاندارد، تجویز رویه‌های حسابداری و افشای مناسب برای اجاره‌های سرمایه‌ای و عملیاتی توسط اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده است.

دامنه کاربرد

3. 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.

4. 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. از سوی 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 21

حسابداری اجاره‌ها

تعاریف

5. 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.
- آغاز اجاره : عبارت است از تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن اجاره‌بها، هر کدام مقدم است.
- حداقل مبالغ اجاره : عبارت است از مبالغی که اجاره‌کننده باید در طول دوره اجاره بپردازد یا از وی انتظار می‌رود که پرداخت کند 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.
- 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.

استاندارد حسابداری شماره 21

حسابداری اجاره‌ها

- ارزش باقیمانده تضمین نشده: عبارت است از آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که اجاره‌دهنده نسبت به تحقق آن اطمینان کافی ندارد

طبقه‌بندی اجاره‌ها

7. 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.
8. 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 75 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 90 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.
9. طبقه‌بندی اجاره‌ها در آغاز اجاره صورت می‌گیرد.

استاندارد حسابداری شماره 21

حسابداری اجاره‌ها

حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌کننده

اجاره‌های سرمایه‌ای

11. 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 استقراری برای اجاره‌کننده استفاده می‌شود.
14. انعکاس بدهیهای مربوط به اجاره‌های سرمایه‌ای به شکل مبلغ کاهنده داراییهای مربوط در ترازنامه مجاز نیست.
15. 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.
16. مبالغ اجاره باید بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. هزینه مالی باید به گونه‌ای به دوره‌های مالی در طول دوره اجاره تسهیم شود که یک نرخ سود تضمین‌شده 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.
17. 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.
21. 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،
 - د. مجموع هزینه‌های مالی که بابت قراردادهای اجاره سرمایه‌ای به دوره جاری تخصیص یافته است،

استاندارد حسابداری شماره 21

حسابداری اجاره‌ها

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

اجاره‌های عملیاتی

22 . 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.

24 . 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 سالیانه،

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

25 . 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.

27 . درآمد مالی باید بر اساس الگوی شناسایی شود که نسبت به مانده سرمایه‌گذاری خالص اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره سرمایه‌ای، نرخ بازده ادواری ثابتی ایجاد کند.

28 . 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 21

حسابداری اجاره‌ها

29- مکرر. با یک دارایی مورد اجاره سرمایه‌ای که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 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.

31. 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.

33. 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 تضمین شده تجاری رایج محاسبه شده است، ثبت می‌کند. تفاوت بین درآمد فروش و بهای تمام شده فروش، سود فروش است.

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

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

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

38. در اجاره‌های عملیاتی، مخاطرات و مزایای عمده ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره 21

حسابداری اجاره‌ها

39. 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.

40. مخارجی از قبیل استهلاک که برای کسب درآمد اجاره تحمل می‌شود به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

41. 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.

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

44. اجاره‌دهنده باید در رابطه با اجاره‌های عملیاتی موارد زیر را افشا کند:
الف. صورت تطبیق ناخالص مبلغ دفتری، استهلاک انباشته و ذخیره کاهش دائمی در ارزش برای هر گروه اصلی از داراییهای مورد اجاره در ابتدا و انتهای دوره که حسب مورد نشان‌دهنده موارد زیر باشد:

- هزینه استهلاک دوره،
- زیان کاهش دائمی در ارزش شناسایی شده در صورت سود و زیان، و
- برگشت زیانهای کاهش دائمی در ارزش داراییها طی دوره،

ب. حداقل مبالغ اجاره آتی مربوط به اجاره‌های عملیاتی

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

معاملات فروش و اجاره مجدد

46. 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 21

حسابداری اجاره‌ها

48. 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..

50. 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.

51. 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 کاهش ارزش دارایی دائمی باشد که در این صورت براساس استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان داراییهای ثابت مشهود، مبلغ دفتری دارایی به مبلغ قابل بازیافت کاهش داده می‌شود.

تاریخ اجرا

52. الزامات این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1380/1/1 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

53. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 17 با عنوان حسابداری اجاره‌ها نیز رعایت می‌شود.