

حسابداری اجاره‌ها

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. اجاره‌ها به دو دسته‌ی اجاره‌های سرمایه‌ای و عملیاتی تقسیم می‌شوند. اجاره سرمایه‌ای عبارت است از اجاره‌ای که به موجب آن تقریباً تمامی 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. در استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۱ ایران برای اجاره‌های سرمایه‌ای و به منظور تشخیص انتقال مزایا و مخاطرات دارایی مورد اجاره ۵ معیار به شرح زیر ارائه شده است:

معیار اول: اجاره به شرط تملیک: طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود. بر اساس این معیار در قرارداد اجاره در همان ابتدای اجاره بین طرفین اجاره موافقت می‌شود که مالکیت دارایی در پایان اجاره از اجاره‌دهنده به اجاره‌کننده منتقل شود.

معیار دوم: اختیار خرید ارزان (اختیار خرید مطلوب): 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. تاریخ اعمال اختیار خرید معمولاً تاریخ پایان دوره اجاره است.

معیار سوم: دوره اجاره حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی را در بر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود.

معیار چهارم: ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد.

حداقل مبالغ اجاره عبارت است از مبالغی که اجاره‌کننده باید در طول دوره اجاره بپردازد یا از وی انتظار می‌رود که پرداخت کند. حداقل مبالغ اجاره برای اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده به شرح اقلام زیر است:

حداقل مبالغ اجاره برای اجاره‌دهنده:	حداقل مبالغ اجاره برای اجاره‌کننده:
XXX	اقساط اجاره به جز هزینه‌های اجرایی
XXX	ارزش اختیار خرید مطلوب
XXX	ارزش باقیمانده تضمین شده
XXX	مخارج اولیه اجاره
XXX	جمع اقلام

هزینه‌های اجرایی: عبارتست از مخارجی که در طول مدت اجاره بابت دارایی مورد اجاره از بابت موضوعاتی مانند عوارض، مالیات، تعمیر و نگهداری و بیمه پرداخت می‌شود. این مخارج منوطاً بر عهده اجاره‌کننده است و اجاره‌کننده آنها را یا مستقیماً بابت موارد مطرح شده پرداخت می‌نماید یا اینکه اجاره‌کننده مبلغ آنها را به همراه اقساط اجاره به اجاره‌دهنده پرداخت کرده و سپس اجاره‌دهنده در نقش یک واسطه آنها را بابت موارد مربوطه پرداخت می‌نماید. اگر بخشی از هر قسط مربوط به هزینه‌های اجرایی باشد در این صورت لازم است که در تعیین حداقل مبالغ اجاره کنار گذاشته شود.

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

ارزش باقیمانده تضمین نشده (ارزش اسقاط 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.

مخارج اولیه اجاره: عبارت است از مخارجی که در همان ابتدای اجاره بابت موضوعاتی نظیر مخارج ثبتی و تأمین تضمین‌های مربوطه، کارمزد نقل و انتقال، حمل و نصب و غیره پرداخت می‌شود.

معیار پنجم: دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند.

نکات قابل توجه در بکارگیری معیارهای فوق:

۱. پیش شرط تمامی معیارهای فوق وجود یک قرارداد مکتوب غیر قابل فسخ اجاره می‌باشد. به عبارت ساده‌تر باید در اول اجاره قراردادی تنظیم شود که قانوناً طرفین اجاره در شرایط عادی حق فسخ مفاد آن را نداشته باشند.
 ۲. معیارهای اول و دوم ناسازگار می‌باشند. بر اساس معیار اول انتقال مالکیت دارایی در پایان اجاره الزامی بوده اما در معیار دوم اختیاری است، لذا در یک مورد واحد امکان پذیر نیست که هم معیار اول و هم معیار دوم مطرح باشد.
 ۳. بررسی معیار سوم برای دارایی‌های استهلاک ناپذیر مانند زمین امکان پذیر نیست، زمین دارای عمر نامحدود است.
 ۴. در بررسی معیارها باید ترتیب آنها رعایت شود و اولین معیاری که مطابقت داشته باشد بر اساس همان معیار، اجاره سرمایه‌ای خواهد بود. اگر معیار پنجم مطابقت نداشته باشد یعنی معیارهای قبلی نیز مطابقت نداشته و لذا اجاره عملیاتی خواهد بود.
- در مبحث اجاره‌ها استفاده از مفهوم ارزش فعلی اجتناب ناپذیر است. برای محاسبه ارزش فعلی نیاز به استفاده از نرخ بهره می‌باشد و در استاندارد حسابداری شماره ۲۱ ایران، دو نرخ بهره به شرح زیر مطرح شده است:
- الف: نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره:** عبارت است از نرخ تنزیلی که در آغاز اجاره، سبب شود مجموع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره با ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره برابر شود.
- ب: نرخ فرضی استقراض برای اجاره کننده:** نرخ سود تضمین شده‌ای است که اجاره کننده ناگزیر می‌بود برای یک اجاره مشابه پرداخت کند یا در صورت عدم امکان تعیین آن، نرخي که اجاره کننده 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.
- برای محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، از نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره و در صورتی که تعیین نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره امکان پذیر نباشد از نرخ فرضی استقراض برای اجاره کننده استفاده می‌شود.

محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره

حداقل مبالغ اجاره برای اجاره کننده و اجاره دهنده در مجموع شامل اقساط اجاره، ارزش اختیار خرید مطلوب، ارزش باقیمانده تضمین شده، ارزش باقیمانده تضمین نشده و مخارج اولیه اجاره بوده که از بین آنها، مخارج اولیه اجاره نیازی به محاسبه ارزش فعلی ندارد، زیرا که در همان ابتدای اجاره اتفاق می‌افتد. اما محاسبه ارزش فعلی سایر اقلام به شرح زیر خواهد بود:

الف: محاسبه ارزش فعلی اقساط مساوی اجاره: که در یکی از ۴ حالت زیر خواهد بود:

حالت اول: برای محاسبه ارزش فعلی اقساط مساوی سالیانه اجاره که در پایان هر دوره مالی دریافت یا پرداخت خواهند شد از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$PV = A \times \left(\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} \right)$$

در رابطه فوق:

PV: ارزش فعلی اقساط مساوی سالیانه

A: مبلغ هر قسط سالیانه

i: نرخ بهره (ضمنی یا فرضی)

n: تعداد سال‌های اجاره

در رابطه فوق چون محاسبه عدد داخل پارانتر در بسیاری از موارد سخت بوده و مستلزم داشتن ماشین حساب‌های پیشرفته می‌باشد، به همین خاطر در مسائل با توجه به تعداد سال‌ها و نرخ بهره، این بخش محاسبه شده و مقدار آن تحت عنوان $PVIFA_i^n$ در اختیار دانشجویان قرار می‌گیرد.

مثال ۱: در تاریخ ۹۱/۱/۱ یک قرارداد اجاره‌ی ۶ ساله به مبلغ هر قسط سالیانه ۱۰۰۰ ریال بین طرفین اجاره با نرخ بهره ۲۲٪ منعقد شده است. اقساط اجاره به صورت سالیانه در پایان هر سال مالی بین طرفین دریافت و پرداخت خواهد شد و اولین قسط در تاریخ ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود.

در این صورت بر اساس محاسبات، عدد داخل پارانترز فوق تقریباً ۳/۱۶۷ شده و مسأله آن را در قالب " $PVIFA_{22\%}^6 = 3.167$ " ارائه خواهد کرد و لذا بر آن اساس ارزش فعلی اقساط اجاره در ابتدای اجاره مبلغ ۳۱۶۷ ریال خواهد بود و این عدد بدان معنی است که شش قسط ۱۰۰۰ ریالی که در مجموع ۶۰۰۰ ریال می‌شود، در ابتدای اجاره دارای ارزش فعلی به میزان ۳۱۶۷ ریال خواهد بود.

$$PV = A \times (PVIFA_{22\%}^6) = 1000 \times (3.167) = 3167$$

حالت دوم: برای محاسبه ارزش فعلی اقساط مساوی سالیانه‌ی اجاره که در ابتدای هر دوره مالی دریافت یا پرداخت خواهند شد و اولین قسط در همان ابتدای اجاره خواهد بود، از رابطه زیر استفاده خواهیم کرد:

$$PV = A \times \left(1 + \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}}}{i} \right)$$

در رابطه فوق:

PV: ارزش فعلی اقساط مساوی سالیانه

A: مبلغ هر قسط سالیانه

i: نرخ بهره (ضمنی یا فرضی)

n: تعداد سال‌های اجاره

مثال ۲: با توجه به مثال ۱ و با فرض اینکه اقساط اجاره در ابتدای هر سال و اولین قسط در ۹۱/۱/۱ باشد.

در اینصورت با توجه به اینکه قسط اول نیازی به تنزیل نداشته و برای ۵ قسط بعدی $PVIFA_{22\%}^5 = 2.864$ ، ارزش فعلی اقساط اجاره به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

$$PV = A \times (1 + PVIFA_{22\%}^5) = 1000 \times (1 + 2.864) = 3864$$

حالت سوم: برای محاسبه ارزش فعلی اقساط مساوی اجاره که در پایان هر دوره مالی دریافت یا پرداخت خواهند شد و پرداخت به تعداد m بار در سال خواهد بود، از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$PV = A \times \left(\frac{1 - \frac{1}{(1 + \frac{i}{m})^{nm}}}{\frac{i}{m}} \right)$$

در رابطه فوق:

PV: ارزش فعلی اقساط مساوی

A: مبلغ هر قسط دوره (معمولاً شش ماهه یا سه ماهه یا ماهیانه)

i: نرخ بهره (ضمنی یا فرضی)

n: تعداد سال‌های اجاره

m: تعداد دریافت و پرداخت در طی ۱ سال (به عنوان مثال اگر دریافت و پرداختها ۶ ماهه باشد در این صورت $m=2$ و اگر دریافت و

پرداختها ۳ ماهه باشد در این صورت $m=4$ و اگر دریافت و پرداختها ماهیانه باشد در این صورت $m=12$ خواهد بود)

مثال ۳: در تاریخ ۹۱/۱/۱ یک قرارداد اجاره‌ی ۶ ساله به مبلغ هر قسط سالیانه ۱۰۰۰ ریال بین طرفین اجاره با نرخ بهره ۲۲٪ منعقد شده است. اقساط اجاره به صورت شش ماهه به مبلغ ۵۰۰ ریال در پایان هر دوره شش ماهه بین طرفین دریافت و پرداخت خواهد شد و اولین قسط در تاریخ ۹۱/۶/۳۱ خواهد بود.

در این صورت تعداد اقساط ۱۲ و نرخ بهره برای دوره شش ماهه، ۱۱٪ بوده و با توجه به این که $PVIFA_{11\%}^{12} = 6.492$ ، ارزش فعلی ۱۲ قسط ۵۰۰ ریالی به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

$$PV = A \times (PVIFA_{11\%}^{12}) = 500 \times (6.492) = 3246$$

حالت چهارم: برای محاسبه ارزش فعلی اقساط مساوی اجاره که در ابتدای هر دوره مالی دریافت یا پرداخت خواهند شد و اولین قسط در همان ابتدای اجاره بوده و دریافت و پرداخت به تعداد m بار در سال خواهد بود، از رابطه زیر استفاده خواهیم کرد:

$$PV = A \times \left(1 + \frac{1 - \frac{1}{\left(1 + \frac{i}{m}\right)^{nm-1}}}{\frac{i}{m}} \right)$$

در رابطه فوق:

PV: ارزش فعلی اقساط مساوی

A: مبلغ هر قسط دوره (معمولاً شش ماهه یا سه ماهه یا ماهیانه)

i: نرخ بهره (ضمنی یا فرضی)

n: تعداد سال‌های اجاره

m: تعداد دریافت و پرداخت در طی ۱ سال (به عنوان مثال اگر دریافت و پرداختها ۶ ماهه باشد در این صورت $m=2$ و اگر دریافت و پرداختها ۳ ماهه باشد در این صورت $m=4$ و اگر دریافت و پرداختها ماهیانه باشد در این صورت $m=12$ خواهد بود)
مثال ۴: در مثال سه فرض شود که اقساط شش ماهه در اول هر دوره بوده و اولین قسط شش ماهه در ۹۱/۱/۱ باشد.
 در این صورت با توجه به این که $PVIFA_{11\%}^{11} = 6.207$ ، ارزش فعلی ۱۲ قسط ۵۰۰ ریالی به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

$$PV = A \times (1 + PVIFA_{11\%}^{11}) = 500 \times (1 + 6.207) = 3604$$

ب: محاسبه ارزش فعلی ارزش اختیار خرید مطلوب، ارزش باقیمانده تضمین شده و ارزش باقیمانده تضمین نشده: برای محاسبه ارزش فعلی هر یک از این سه مورد از رابطه زیر استفاده خواهیم کرد:

$$PV = B \times \left(\frac{1}{(1+i)^n} \right)$$

در رابطه فوق:

PV: ارزش فعلی هر یک سه مورد مذکور

B: مبلغ هر یک سه مورد مذکور

i: نرخ بهره (ضمنی یا فرضی)

n: تعداد سال‌های اجاره

باز در اینجا نیز به خاطر تسهیل محاسبات، داخل پارانتز تحت عنوان $PVIF_i^n$ در مسائل در دسترس خواهد بود.

مثال ۵: ارزش باقیمانده تضمین شده‌ای به مبلغ ۲۰۰۰ ریال در یک اجاره ۶ ساله توافق شده است. اقساط اجاره به صورت سالیانه بوده و نرخ بهره ۲۲٪ است. با توجه به اینکه $PVIF_{22\%}^6 = 0.303$ ، ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین شده به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

$$PV = B \times (PVIF_{22\%}^6) = 2000 \times (0.303) = 606$$

در صورتی که دریافت و پرداختها به تعداد m بار در سال باشد، در این صورت لازم است که رابطه فوق به شرح زیر تعدیل شود:

$$PV = B \times \left(\frac{1}{\left(1 + \frac{i}{m}\right)^{nm}} \right)$$

مثال ۶: در مثال پنجم فرض شود که اقساط به صورت شش ماهه باشد. در این صورت با توجه به اینکه $PVIF_{11\%}^{12} = 0.286$ ، ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین شده به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

$$PV = B \times (PVIF_{11\%}^{12}) = 2000 \times (0.286) = 572$$

حسابداری اجاره‌های سرمایه‌ای در دفاتر اجاره‌کننده

اگر بر اساس هر یک از معیارهای پنج‌گانه، اجاره سرمایه‌ای شود در این صورت لازم است که دارایی مورد اجاره و تعهدات مرتبط با آن در دفاتر اجاره‌کننده شناسایی شود. دارایی اجاره‌ای بر اساس اقل ارزش منصفانه آن و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره شناسایی خواهد شد. انعکاس بدهی‌های مربوط به اجاره‌های سرمایه‌ای به شکل مبلغ کاهنده دارایی‌های مربوط در ترازنامه مجاز نبوده و حصه جاری این بدهی‌ها باید در سرفصل بدهی‌های جاری و باقیمانده آن جز بدهی‌های غیرجاری نشان داده شود. در اجاره سرمایه‌ای می‌توان روش خالص یا ناخالص را برای انجام ثبت‌های لازم به کار برد. ثبت‌های لازم در هر یک از دو روش خالص و ناخالص در دفاتر اجاره‌کننده به شرح زیر در مقاطع زمانی زیر صورت می‌گیرد:

روش ناخالص

۱. مقطع زمانی ابتدای اجاره:

دارایی اجاره سرمایه‌ای	XXX
بهره تحقق نیافته (سود و کارمزد دوره‌های آتی اجاره سرمایه‌ای)	XXX
تعهدات اجاره سرمایه‌ای	XXX
وجه نقد	XXX

در ثبت فوق دارایی اجاره‌ای بر اساس اقل ارزش منصفانه و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، وجه نقد معادل وجوه پرداخت شده بابت مخارج اولیه اجاره، تعهدات اجاره سرمایه‌ای بر اساس ارزش اسمی حداقل مبالغ اجاره (غیر از مخارج اولیه) و بهره تحقق نیافته معادل اختلاف سایر حساب‌ها شناسایی می‌شود.

۲. مقطع زمانی پرداخت اقساط اجاره:

هزینه مالی	XXX
بهره تحقق نیافته	XXX
تعهدات اجاره سرمایه‌ای	XXX
وجه نقد	XXX

در این مقطع، ثبت دوم معادل یک قسط اجاره بوده و هزینه مالی در ثبت اول به شرح زیر محاسبه می‌شود:
 $XX = \text{نرخ بهره} \times (\text{مانده بهره تحقق نیافته} - \text{مانده تعهدات اجاره سرمایه‌ای}) = \text{هزینه مالی}$

در ثبت فوق وجه نقد معادل یک قسط اجاره، هزینه مالی به شرح محاسبه‌ی زیر و تعهدات اجاره سرمایه‌ای بر اساس اختلاف حساب‌ها شناسایی می‌شود.

$XX = \text{نرخ بهره} \times \text{مانده تعهدات اجاره سرمایه‌ای} = \text{هزینه مالی}$

نکته: در هر دو روش خالص و ناخالص، اگر قسط اول اجاره در همان ابتدای اجاره پرداخت شود، در این صورت در این مقطع زمانی، هزینه مالی شناسایی نخواهد شد.

۳. مقطع زمانی پرداخت هزینه‌های اجرایی:

هزینه‌های اجرایی	XXX
وجه نقد	XXX
هزینه مالی	XXX
بهره تحقق نیافته	XXX
هزینه اجرایی	XXX
تعهدات اجاره سرمایه‌ای	XXX
وجه نقد	XXX

ممکن است بخشی از هر قسط پرداختی اجاره‌کننده مربوط به هزینه‌های اجرایی باشد که در این صورت این هزینه‌ها در مقطع زمانی دوم به شرح زیر شناسایی خواهد شد:

هزینه‌های اجرایی	XXX
هزینه مالی	XXX
تعهدات اجاره سرمایه‌ای	XXX
وجه نقد	XXX

۴. مقطع زمانی پایان هر سال مالی:

XXX	هزینه استهلاک دارایی اجاره‌ای	XXX	هزینه استهلاک دارایی اجاره‌ای
XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای

برای استهلاک دارایی مورد اجاره از همان روشی استفاده می‌شود که برای سایر دارایی‌های مشابه شرکت استفاده شده است. به عنوان مثال اگر شرکت برای تجهیزات خود از روش نزولی استفاده می‌کند در این صورت برای تجهیزات اجاره‌ای نیز از روش نزولی استفاده خواهد کرد. در تمامی مسائل به منظور سادگی از روش خط مستقیم استفاده خواهد شد.

استهلاک سالیانه با فرض روش خط مستقیم در معیارهای ۱ و ۲ به شرح محاسبه می‌شود:

$$\text{ارزش اسقاط} - \text{دارایی اجاره‌ای} = \text{استهلاک}$$

$$\text{عمر مفید باقیمانده دارایی اجاره‌ای}$$

در رابطه فوق در معیار دوم در صورتی که ارزش اسقاط در دست نباشد، می‌توان بجای آن از ارزش اختیار خرید استفاده کرد. و استهلاک در معیارهای ۳ و ۴ و ۵ به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

$$\text{ارزش اسقاط} - \text{دارایی اجاره‌ای} = \text{استهلاک}$$

$$\text{اقل دوره اجاره و عمر مفید}$$

در رابطه فوق اگر ارزش اسقاط مشخص نباشد، می‌توان بجای آن از ارزش باقیمانده تضمین شده استفاده نمود.

۵. مقطع زمانی پایان اجاره:

در هر دو روش خالص و ناخالص و در تمامی معیارها، مانده بهره تحقق نیافته در پایان اجاره، صفر خواهد بود. در معیار اول مانده تعهدات اجاره سرمایه‌ای در پایان اجاره حتماً صفر بوده و از آن جا که مالکیت دارایی الزاماً منتقل خواهد شد، لذا خواهیم داشت:

XXX	دارایی	XXX	دارایی (به ارزش دفتری تجهیزات اجاره سرمایه‌ای)
XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای
XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای	XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای

در معیار دوم، مانده تعهدات اجاره سرمایه‌ای در پایان اجاره حتماً برابر با ارزش اختیار خرید خواهد بود که در صورت انتقال مالکیت، مبلغ پرداختی اجاره‌کننده منطقیاً برابر با اختیار خرید خواهد بود:

XXX	دارایی	XXX	دارایی (به ارزش دفتری تجهیزات اجاره سرمایه‌ای)
XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای
XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای	XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای
XXX	وجه نقد	XXX	وجه نقد

در معیار دوم در صورت عدم انتقال مالکیت خواهیم داشت:

XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای
XXX	زیان ناشی از عدم استفاده از اختیار خرید	XXX	زیان ناشی از عدم استفاده از اختیار خرید
XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای	XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای

در معیارهای سوم، چهارم و پنجم، مانده تعهدات اجاره سرمایه‌ای در پایان اجاره در صورت وجود ارزش باقیمانده تضمین شده برابر با آن بوده و در غیر این صورت صفر خواهد بود. با فرض این که ارزش باقیمانده تضمین شده در این سه معیار مطرح باشد و نیز با فرض این که مبلغ پرداختی اجاره‌کننده در صورت انتقال مالکیت برابر با این مبلغ باشد، خواهیم داشت:

XXX	دارایی	XXX	دارایی (به ارزش دفتری تجهیزات اجاره سرمایه‌ای)
XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای
XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای	XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای
XXX	وجه نقد	XXX	وجه نقد

Abedi Sadaghiyani - Accounting for Leases

در این معیارها در صورت عدم انتقال مالکیت خواهیم داشت:

XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	XXX	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای
XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای	XXX	دارایی اجاره سرمایه‌ای

مثال ۷: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزاتی را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۳۲۰۰ ریال برای مدت ۳ سال از شرکت بتا اجاره نمود. از مبلغ هر قسط، ۲۰۰ ریال مربوط به هزینه‌های اجرایی است. اقساط در پایان هر سال پرداخت خواهد شد و پرداخت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. نرخ بهره ۲۵٪ بوده و مالکیت این تجهیزات در پایان اجاره به شرکت آلفا منتقل خواهد شد. مخارج اولیه در همان ابتدا به مبلغ ۵۰۰ ریال توسط شرکت آلفا پرداخت شد. $PVIFA_{25\%}^3 = 1.952$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۴ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۶۳۵۶ ریال است.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به هر دو روش ناخالص و خالص در دفاتر شرکت آلفا (اجاره‌کننده) برای مشخص کردن نوع اجاره و به منظور یادگیری بهتر مطلب، این قسمت در قالب سؤال و جواب ارائه می‌شود. لازم به توضیح مجدد است که اولین معیاری که مطابقت داشته باشد، بر همان اساس، اجاره سرمایه‌ای بوده و معیارهای بعدی بررسی نمی‌شود.
۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره			
= اقساط اجاره	$3000 \times 1/952$	= ۵۸۵۶	
= ارزش اختیار خرید	-	= -	
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	= -	
= مخارج اولیه اجاره	۵۰۰	= ۵۰۰	
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۶۳۵۶	

روش خالص

روش ناخالص

		۹۱/۱/۱	
۶۳۵۶	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای	۶۳۵۶	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای
۵۸۵۶	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۳۱۴۴	بهره تحقق نیافته
۵۰۰	وجه نقد	۹۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای (۳×۳۰۰۰)
		۵۰۰	وجه نقد
		۹۱/۱۲/۲۹	
۱۴۶۴	هزینه مالی	۱۴۶۴	هزینه مالی
۱۵۳۶	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۱۴۶۴	بهره تحقق نیافته
۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	$1464 = (9000 - 3144) \times 25\%$	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۳۲۰۰	وجه نقد	۳۰۰۰	هزینه‌های اجرایی
		۲۰۰	وجه نقد
		۳۲۰۰	وجه نقد
۱۵۸۹	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	۱۵۸۹	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۱۵۸۹	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	۱۵۸۹	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای

$$1589 = (6356 - 0) \div 4 = \text{استهلاک سالیانه}$$

:۹۲/۱۲/۲۹

	هزینه مالی	۱۰۸۰	هزینه مالی
۱۰۸۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۱۰۸۰	بهره تحقق نیافته
۱۹۲۰	هزینه‌های اجرایی	$1080 = (6000 - 1680) \times 25\%$	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۲۰۰	وجه نقد	۳۰۰۰	هزینه‌های اجرایی
۳۲۰۰		۲۰۰	وجه نقد
$1080 = 4320 \times 25\%$ هزینه مالی		۳۲۰۰	
۱۵۸۹	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	۱۵۸۹	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۱۵۸۹	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	۱۵۸۹	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای

:۹۳/۱۲/۲۹

	هزینه مالی	۶۰۰	هزینه مالی
۶۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۶۰۰	بهره تحقق نیافته
۲۴۰۰	هزینه‌های اجرایی	$600 = (3000 - 600) \times 25\%$	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۲۰۰	وجه نقد	۳۰۰۰	هزینه‌های اجرایی
۳۲۰۰		۲۰۰	وجه نقد
$600 = 2400 \times 25\%$ هزینه مالی		۳۲۰۰	
۱۵۸۹	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	۱۵۸۹	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۱۵۸۹	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	۱۵۸۹	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای
۱۵۸۹	تجهیزات	۱۵۸۹	تجهیزات
۴۷۶۷	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	۴۷۶۷	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای (۱۵۸۹×۳)
۶۳۵۶	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای	۶۳۵۶	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای

تعهدات اجاره سرمایه‌ای		بهره تحقق نیافته		تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۵۸۵۶	۱۵۳۶	۱۴۶۴	۳۱۴۴	۹۰۰۰	۳۰۰۰
	۱۹۲۰	۱۰۸۰			۳۰۰۰
	۲۴۰۰	۶۰۰			۳۰۰۰
.

نکته ۱: در مثال فوق مخارج اولیه اجاره بخشی از حداقل مبالغ اجاره و بخشی از بهای دارایی اجاره‌ای بوده و در طی عمر مفید دارایی مستهلک شد. لذا در اجاره سرمایه‌ای، مخارج اولیه در دفاتر اجاره‌کننده در همان ابتدا به عنوان هزینه شناسایی نشده و به عنوان قسمتی از ارزش دارایی شناسایی می‌شود.

نکته ۲: در مثال فوق با نرخ بهره ۲۵٪، ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره با ارزش منصفانه دارایی برابر است، لذا می‌توان گفت که این نرخ در واقع نرخ ضمنی سود تضمین شده می‌باشد.

نکته ۳: اگر در ابتدای اجاره سرمایه‌ای مبالغی به صورت موردی پیش پرداخت شود، در این صورت این مبالغ نیز در ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره لحاظ شده و از یک طرف به عنوان بخشی از دارایی اجاره سرمایه‌ای شناسایی شده و از طرف دیگر به بستانکار وجه نقد ثبت می‌شود.

نکته ۴: استاندارد شماره ۲۱ حسابداری ایران در خصوص استفاده از روش خالص یا ناخالص صریحاً چیزی بیان نداشته اما راهنمای استاندارد مزبور برای ثبت دفاتر اجاره‌کننده از روش خالص و برای ثبت دفاتر اجاره‌دهنده از روش ناخالص استفاده کرده است.

مثال ۸: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزات را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۳۲۰۰ ریال برای مدت ۳ سال از شرکت بتا اجاره نمود. از مبلغ هر قسط، ۲۰۰ ریال مربوط به هزینه‌های اجرایی است. اقساط در ابتدای هر سال پرداخت خواهد شد و پرداخت اولین قسط در ۹۱/۱/۱ خواهد بود. مالکیت این تجهیزات در پایان اجاره به شرکت آلفا منتقل خواهد شد. مخارج اولیه در همان ابتدا به مبلغ ۵۰۰ ریال توسط شرکت آلفا پرداخت شد. نرخ بهره ۲۵٪ و $PVIFA_{25\%}^2 = 1.44$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۴ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۸۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به روش ناخالص در دفاتر شرکت آلفا (اجاره‌کننده).
 ۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره	
ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره = اقساط اجاره	$3000 \times (1 + 1/44) = 7320$
ارزش اختیار خرید	-
ارزش باقیمانده تضمین شده	-
مخارج اولیه اجاره =	۵۰۰ = ۵۰۰
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره	۷۸۲۰

	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای (اقل ارزش فعلی و ارزش منصفانه)	۹۱/۱/۱
	بهره تحقق نیافته	۱۶۸۰
۹۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای (۳×۳۰۰۰)	
۵۰۰	وجه نقد	
	هزینه‌های اجرایی	۲۰۰
	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۳۰۰۰
۳۲۰۰	وجه نقد	
	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
	بهره تحقق نیافته	۱۰۸۰
۱۰۸۰	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
	هزینه استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	۱۹۵۵
۱۹۵۵	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	۱۹۵۵
	هزینه استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	۱۹۵۵
	هزینه‌های اجرایی	۹۲/۱/۱
	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۳۰۰۰
۳۲۰۰	وجه نقد	
	هزینه مالی	۹۲/۱۲/۲۹
	بهره تحقق نیافته	۶۰۰
۶۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
	هزینه استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	۱۹۵۵
۱۹۵۵	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
	هزینه‌های اجرایی	۹۳/۱/۱
	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۳۰۰۰
۳۲۰۰	وجه نقد	

Abedi Sadaghiyani - Accounting for Leases

	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	۹۳/۱۲/۲۹
۱۹۵۵	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	
۱۹۵۵	تجهيزات	
۵۸۶۵	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای (۱۹۵۵×۳)	
۷۸۲۰	تجهيزات اجاره سرمایه‌ای	

مثال ۹: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۷/۱ تجهیزاتی را با اجاره بهای شش ماهه به مبلغ هر قسط ۳۲۰۰ ریال برای مدت ۵ سال از شرکت بتا اجاره نمود. اقساط در پایان شهریور و اسفندماه هر سال پرداخت خواهد شد و پرداخت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. مالکیت این تجهیزات در پایان اجاره به شرکت آلفا منتقل خواهد شد. نرخ بهره ۲۰٪ و $PVIFA_{10\%}^{10} = 6.145$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۸ سال و ارزش اسقاط آن ۸۰۰ ریال برآورد شد. ارزش منصفانه تجهیزات مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به روش خالص در دفاتر شرکت آلفا (اجاره‌کننده) تا پایان سال ۱۳۹۲
 ۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$3200 \times (6/145)$	= ۱۹۶۶۴
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	= -
= مخارج اولیه اجاره	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۱۹۶۶۴

	تجهيزات اجاره سرمایه‌ای	۹۱/۷/۱
۱۹۶۶۴	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۱۹۶۶	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۱۲۳۴	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰	وجه نقد	
$19664 \times 10\% = 1966$		

	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	
۱۱۷۹	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	
$2358 = (19664 - 800) \div 8$		
$1179 = 2358 \div 2$		

	هزینه مالی	۹۲/۶/۳۱
۱۸۴۳	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۱۳۵۷	وجه نقد	
$18430 \times 10\% = 1843$		

	هزینه مالی	۹۲/۱۲/۲۹
۱۷۰۷	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۱۴۹۳	وجه نقد	
$17073 \times 10\% = 1707$		

	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	
۲۳۵۸	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	
۲۳۵۸		

مثال ۱۰: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزات را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۳۲۰۰ ریال برای مدت ۳ سال از شرکت بتا اجاره نمود. از مبلغ هر قسط، ۲۰۰ ریال مربوط به هزینه‌های اجرایی است. اقساط در پایان هر سال پرداخت خواهد شد و پرداخت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. شرکت آلفا می‌تواند تجهیزات مزبور را به مبلغ ۲۰۰۰ ریال در پایان اجاره خریداری نماید (اختیار خرید). مخارج اولیه در همان ابتدا به مبلغ ۵۰۰ ریال توسط شرکت آلفا پرداخت شد. نرخ ضمنی سود تضمین شده ۲۵٪ و $PVIFA_{25\%}^3 = 1.952$ و $PVIF_{25\%}^3 = 0.512$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۵ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۷۳۸۰ ریال است. مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به روش ناخالص در دفاتر شرکت آلفا (اجاره‌کننده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره			
= اقساط اجاره	$3000 \times 1/952$	= ۵۸۵۶	
= ارزش اختیار خرید	$2000 \times 0/512$	= ۱۰۲۴	
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	= -	
= مخارج اولیه اجاره	۵۰۰	= ۵۰۰	
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۷۳۸۰	

	۷۳۸۰	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای (اقل ارزش فعلی و ارزش منصفانه)	۹۱/۱/۱
	۴۱۲۰	بهره تحقق نیافته	
۱۱۰۰۰		تعهدات اجاره سرمایه‌ای (۳×۳۰۰۰+۲۰۰۰)	
۵۰۰		وجه نقد	
	۱۷۲۰	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۱۷۲۰		بهره تحقق نیافته	
		$1720 = (11000 - 4120) \times 25\%$ = هزینه مالی	
	۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
	۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰		وجه نقد	
	۱۰۷۶	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۱۰۷۶		استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
		$1076 = (7380 - 2000) \div 5$ = استهلاک سالیانه	
	۱۴۰۰	هزینه مالی	۹۲/۱۲/۲۹
	۱۴۰۰	بهره تحقق نیافته	
		$1400 = (8000 - 2400) \times 25\%$ = هزینه مالی	
	۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
	۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰		وجه نقد	
	۱۰۷۶	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۱۰۷۶		استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	

	هزینه مالی	۹۳/۱۲/۲۹
۱۰۰۰	بهره تحقق نیافته	
۱۰۰۰		
		$۱۰۰۰ = (۵۰۰۰ - ۱۰۰۰) \times ۲۵\%$ = هزینه مالی
۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰	وجه نقد	
۱۰۷۶	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۱۰۷۶	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
در پایان ۹۳ مانده حساب تعهدات اجاره سرمایه‌ای برابر با اختیار خرید یعنی برابر با مبلغ ۲۰۰۰ ریال است.		
در صورت انتقال مالکیت به مبلغ اختیار خرید:		
۴۱۵۲	تجهیزات	
۳۲۲۸	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای (۱۰۷۶×۳)	
۲۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۷۳۸۰	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای	
۲۰۰۰	وجه نقد	
در صورت عدم انتقال مالکیت:		
۳۲۲۸	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
۲۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۲۱۵۲	زیان ناشی از عدم استفاده از اختیار خرید (اختلاف حسابها)	
۷۳۸۰	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای	

مثال ۱۱: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزات را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۷۳۰۰ ریال برای مدت ۳ سال از شرکت بتا اجاره نمود. از مبلغ هر قسط، ۳۰۰ ریال مربوط به هزینه‌های اجرایی است. اقساط در پایان هر سال پرداخت خواهد شد و پرداخت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. ارزش باقیمانده تضمین شده ۵۰۰۰ ریال بوده و مخارج اولیه در همان ابتدا به مبلغ ۵۰۰ ریال توسط شرکت آلفا پرداخت شد. نرخ بهره ۲۵٪ و $PVIFA_{25\%}^3 = 1.952$ و $PVIF_{25\%}^3 = 0.512$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۴ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۱۷۰۰۰ ریال است. مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به روش ناخالص در دفاتر شرکت آلفا (اجاره‌کننده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $۳ \leq ۴ \times ۷۵\%$ ← بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$۷۰۰۰ \times ۱/۹۵۲$	= ۱۳۶۶۴
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	$۵۰۰۰ \times ۰/۵۱۲$	= ۲۵۶۰
= مخارج اولیه اجاره	۵۰۰	= ۵۰۰
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۱۶۷۲۴

	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای (اقل ارزش فعلی و ارزش منصفانه)	۹۱/۱/۱
۱۶۷۲۴	بهره تحقق نیافته	
۹۷۷۶	تعهدات اجاره سرمایه‌ای (۳×۷۰۰۰+۵۰۰۰)	
۲۶۰۰۰	وجه نقد	
۵۰۰		

	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۴۰۵۶	بهره تحقق نیافته	
۴۰۵۶		
		$4056 = (26000 - 9776) \times 25\%$ = هزینه مالی
۳۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۷۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۷۳۰۰	وجه نقد	
۳۹۰۸	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۳۹۰۸	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
		$3908 = (16724 - 5000) \div 3$ = استهلاک سالیانه
		در معیار سوم به بعد، دوره استهلاک دارایی مورد اجاره، اقل دوره اجاره و عمر مفید دارایی است، یعنی از بین دوره اجاره (۳ سال) و عمر مفید (۴ سال) رقم کمتر انتخاب می‌شود.
۳۳۲۰	هزینه مالی	۹۲/۱۲/۲۹
۳۳۲۰	بهره تحقق نیافته	
		$3320 = (19000 - 5720) \times 25\%$ = هزینه مالی
۳۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۷۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۷۳۰۰	وجه نقد	
۳۹۰۸	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۳۹۰۸	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
۲۴۰۰	هزینه مالی	۹۳/۱۲/۲۹
۲۴۰۰	بهره تحقق نیافته	
		$2400 = (12000 - 2400) \times 25\%$ = هزینه مالی
۳۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۷۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۷۳۰۰	وجه نقد	
۳۹۰۸	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۳۹۰۸	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
		در پایان ۹۳ مانده حساب تعهدات اجاره سرمایه‌ای برابر با ارزش باقیمانده تضمین شده یعنی برابر با مبلغ ۵۰۰۰ ریال است.
		در صورت انتقال مالکیت به مبلغ ارزش باقیمانده تضمین شده:
۵۰۰۰	تجهیزات	
۱۱۷۲۴	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای (۳۹۰۸×۳)	
۵۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۱۶۷۲۴	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای	
۵۰۰۰	وجه نقد	
		در صورت عدم انتقال مالکیت:
۱۱۷۲۴	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
۵۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۱۶۷۲۴	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای	

مثال ۱۲: با توجه به اطلاعات مثال یازده فرض شود که عمر مفید باقیمانده تجهیزات، پنج سال باشد. مثال را دوباره حل کنید.

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 5 \times 75\%$ ← خیر

۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $16724 \leq 17000 \times 90\%$ ← بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

✓ با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همانند مثال ۱۱ مبلغ ۱۶۷۲۴ ریال خواهد بود، لذا معیار چهارم به شرح فوق مطابقت داشته و اجاره سرمایه‌ای خواهد بود. در این مثال ثبت‌های حسابداری دقیقاً مانند مثال قبل خواهد بود.

مثال ۱۳: با توجه به اطلاعات مثال یازده فرض شود که عمر مفید باقیمانده تجهیزات، پنج سال و ارزش منصفانه آن ۲۰۰۰۰ ریال باشد.

همچنین فرض شود که این تجهیزات دارای ماهیت خاص بوده و تنها برای شرکت آلفا قابل استفاده باشد. مثال را دوباره حل کنید.

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 5 \times 75\%$ ← خیر

۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $16724 \leq 20000 \times 90\%$ ← خیر

۵. آیا تجهیزات ماهیت خاص دارد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

✓ در این مثال نیز با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همانند مثال ۱۱ مبلغ ۱۶۷۲۴ ریال خواهد بود، لذا معیار چهارم به شرح فوق مطابقت نداشته اما در این مثال معیار پنجم مطرح بوده و اجاره سرمایه‌ای خواهد بود. در این مثال ثبت‌های حسابداری دقیقاً مانند مثال یازده خواهد بود.

حسابداری اجاره‌های عملیاتی در دفاتر اجاره‌کننده

اگر هیچ یک از معیارهای پنج‌گانه اجاره سرمایه‌ای مطرح نباشد، در این صورت اجاره عملیاتی خواهد بود. در اجاره عملیاتی دارایی مورد اجاره و تعهدات مرتبط با آن در دفاتر اجاره‌کننده شناسایی نشده و لذا استهلاک نیز شناسایی نخواهد شد. 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. در این حالت دو ثبت زیر در ارتباط با مخارج اولیه اجاره و اقساط اجاره صورت می‌گیرد:

XXX	هزینه‌های اولیه اجاره
XXX	وجه نقد
XXX	هزینه اجاره (شامل هزینه اجرایی)
XXX	وجه نقد (اجاره پرداختی)

در پایان اجاره نیز اگر انتقال مالکیت صورت نگیرد که در این صورت ثبتی نخواهیم داشت، اما اگر مالکیت دارایی منتقل شود، در ازای وجهی که پرداخت خواهد شد:

XXX	دارایی
XXX	وجه نقد

مثال ۱۴: با توجه به اطلاعات مثال یازده فرض شود که عمر مفید باقیمانده تجهیزات، پنج سال و ارزش منصفانه آن ۲۰۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر
۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر
۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 5 \times 75\% \leftarrow$ خیر
۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $16724 \leq 20000 \times 90\% \leftarrow$ خیر
۵. آیا تجهیزات ماهیت خاص دارد؟ خیر و بر این اساس، اجاره عملیاتی است.

۵۰۰	هزینه‌های اولیه اجاره	۹۱/۱/۱
۵۰۰	وجه نقد	
۷۳۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۷۳۰۰	وجه نقد	
۷۳۰۰	هزینه اجاره	۹۲/۱۲/۲۹
۷۳۰۰	وجه نقد	
۷۳۰۰	هزینه اجاره	۹۳/۱۲/۲۹
۷۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۱۵: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۴/۱ تجهیزاتی را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۴۳۰۰ ریال برای مدت ۵ سال از شرکت بتا اجاره نمود. از مبلغ هر قسط، ۳۰۰ ریال مربوط به هزینه‌های اجرایی است. اقساط به صورت سالیانه در ابتدای تیرماه هر سال پرداخت خواهد شد و پرداخت اولین قسط در ۹۲/۴/۱ خواهد بود. ارزش باقیمانده تضمین شده ۳۰۰۰ ریال است. شرکت آلفا ارزش اسقاط را ۱۰۰۰ ریال برآورد نمود. نرخ بهره ۲۲٪ و $PVIFA_{22\%}^5 = 2.864$ و $PVIF_{22\%}^5 = 0.370$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۶ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۱۵۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم تا تاریخ ۹۳/۴/۱ به روش ناخالص در دفاتر شرکت آلفا (اجاره‌کننده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر
۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر
۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $6 \leq 6 \times 75\% \leftarrow$ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$4000 \times 2/864$	= ۱۱۴۵۶
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	$3000 \times 0/37$	= ۱۱۱۰
= مخارج اولیه اجاره	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۱۲۵۶۶

۱۲۵۶۶	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای (اقل ارزش فعلی و ارزش منصفانه)	۹۱/۴/۱
۱۰۴۳۴	بهره تحقق نیافته	
۲۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای (۵×۴۰۰۰+۳۰۰۰)	

Abedi Sadaghiyani - Accounting for Leases

	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۲۰۷۳	بهره تحقق نیافته	
	$2764 = (23000 - 10434) \times 22\%$	۹۲/۴/۱ تا ۹۱/۴/۱ ساله از ۱
	$2073 = 2764 \times (9 \div 12)$	۹ ماهه از ۹ ماهه ۹۱/۴/۱ تا ۹۱/۱۲/۲۹
	$691 = 2764 \times (3 \div 12)$	۳ ماهه از ۹۱/۱۲/۲۹ تا ۹۲/۴/۱
۲۲۵	هزینه‌های اجرایی $(300 \times (9 \div 12))$	
۲۲۵	هزینه‌های اجرایی پرداختنی	
۱۷۳۵	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۱۷۳۵	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
	$2313 = (12566 - 1000) \div 5$	استهلاک سالیانه
	$1735 = 2313 \times (9 \div 12)$	استهلاک نه ماهه
۶۹۱	هزینه مالی	۹۲/۴/۱
۶۹۱	بهره تحقق نیافته	
۲۲۵	هزینه‌های اجرایی پرداختنی	
۷۵	هزینه‌های اجرایی $(300 \times (3 \div 12))$	
۴۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۴۳۰۰	وجه نقد	
۱۸۷۰	هزینه مالی	۹۲/۱۲/۲۹
۱۸۷۰	بهره تحقق نیافته	
	$2493 = (19000 - 7670) \times 22\%$	۹۳/۴/۱ تا ۹۲/۴/۱ ساله از ۱
	$1870 = 2493 \times (9 \div 12)$	۹ ماهه از ۹۲/۴/۱ تا ۹۲/۱۲/۲۹
	$623 = 2493 \times (3 \div 12)$	۳ ماهه از ۹۲/۱۲/۲۹ تا ۹۳/۴/۱
۲۲۵	هزینه‌های اجرایی	
۲۲۵	هزینه‌های اجرایی پرداختنی	
۲۳۱۳	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۲۳۱۳	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
۶۲۳	هزینه مالی	۹۳/۴/۱
۶۲۳	بهره تحقق نیافته	
۲۲۵	هزینه‌های اجرایی پرداختنی	
۷۵	هزینه‌های اجرایی	
۴۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۴۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۱۶: با توجه به اطلاعات مثال پانزده فرض شود که عمر مفید باقیمانده تجهیزات، هشت سال باشد. مثال را دوباره حل کنید.

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر
۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر
۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $5 \leq 8 \times 75\% \leftarrow$ خیر
۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $12566 \leq 15000 \times 90\% \leftarrow$ خیر
۵. آیا تجهیزات ماهیت خاص دارد؟ خیر و بر این اساس، اجاره عملیاتی است.

	هزینه اجاره $(9 \div 12) \times (43000)$	۹۱/۱۲/۲۹
۳۲۲۵	اجاره پرداختنی	
۳۲۲۵	اجاره پرداختنی	۹۲/۴/۱
۱۰۷۵	هزینه اجاره $(3 \div 12) \times (43000)$	
۴۳۰۰	وجه نقد	
۳۲۲۵	هزینه اجاره	۹۳/۱۲/۲۹
۳۲۲۵	اجاره پرداختنی	
۳۲۲۵	اجاره پرداختنی	۹۳/۴/۱
۱۰۷۵	هزینه اجاره	
۴۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۱۷: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزاتی را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۳۲۰۰ ریال برای مدت ۳ سال از شرکت بتا اجاره نمود. از مبلغ هر قسط، ۲۰۰ ریال مربوط به هزینه‌های اجرایی است. اقساط در پایان هر سال پرداخت خواهد شد. مالکیت این تجهیزات در پایان اجاره به شرکت آلفا منتقل خواهد شد. مخارج اولیه در همان ابتدا به مبلغ ۴۸۲ ریال توسط شرکت آلفا پرداخت شد. نرخ بهره ۲۰٪ و $PVIFA_{20\%}^3 = 2.106$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۴ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۶۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم تا پایان ۹۱ به روش ناخالص در دفاتر شرکت آلفا (اجاره‌کننده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$3000 \times 2/106$	= ۶۳۱۸
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	= -
= مخارج اولیه اجاره	۴۸۲	= ۴۸۲
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۶۸۰۰

در این قرارداد اجاره ارزش منصفانه تجهیزات کمتر از ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره است. این حالت به معنای نوعی زیان در مبحث اجاره است، زیرا که ارزش فعلی مبالغ پرداخت شده و پرداختنی در آینده، بیشتر از ارزش منصفانه دارایی است. در چنین مواردی دو حالت به شرح زیر مطرح خواهد بود:

حالت اول: اگر در مسأله، منظور از نرخ بهره، نرخ ضمنی سود تضمین شده نباشد در این صورت می‌توان تجهیزات اجاره‌ای را به ارزش منصفانه (۶۰۰۰) شناسایی کرده و مبلغ ۸۰۰ ریال را در همان ابتدای اجاره بر اساس مفهوم شناخت بلادرنگ زیان، به عنوان زیان دوره اول اجاره شناسایی کرد که در این صورت خواهیم داشت:

	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای (اقل ارزش فعلی و ارزش منصفانه)	۹۱/۱/۱
۶۰۰۰	بهره تحقق نیافته	
۲۶۸۲	زیان اجاره سرمایه‌ای	
۸۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای (3×3000)	
۹۰۰۰	وجه نقد	
۴۸۲		

۱۲۶۴	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۱۲۶۴	بهره تحقق نیافته	
$۱۲۶۴ = (۹۰۰۰ - ۲۶۸۲) \times ۲۰\%$ = هزینه مالی		
۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰	وجه نقد	
۱۵۰۰	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	
۱۵۰۰	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	
$۱۵۰۰ = (۶۰۰۰ - ۰) \div ۴$ = استهلاك سالیانه		
۹۱۶	هزینه مالی	۹۲/۱۲/۲۹
۹۱۶	بهره تحقق نیافته	
$۹۱۶ = (۶۰۰۰ - ۱۴۱۸) \times ۲۰\%$ = هزینه مالی		
۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰	وجه نقد	
۱۵۰۰	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	
۱۵۰۰	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	
۵۰۲	هزینه مالی	۹۳/۱۲/۲۹
۵۰۲	بهره تحقق نیافته	
$۵۰۲ = (۳۰۰۰ - ۵۰۲) \times ۲۰\%$ = هزینه مالی		
۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰	وجه نقد	
۱۵۰۰	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	
۱۵۰۰	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	

حالت دوم: اما اگر در قرارداد اجاره، منظور از نرخ بهره، نرخ ضمنی سود تضمین‌شده باشد در این صورت باید با توجه به مفهوم این نرخ عمل شود. بر اساس این نرخ باید ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره برابر با ارزش منصفانه دارایی شود. لذا:

$$6000 = 3000 \times \left(\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^3}}{i} \right) + 482$$

در رابطه فوق با استفاده از روش آزمایش و خطا (از مباحث مدیریت مالی ۱) به نرخ بهره جدید ۲۹/۱٪ خواهیم رسید. بدین ترتیب نرخ بهره از ۲۰٪ به ۲۹/۱٪ افزایش یافته و با استفاده از نرخ بهره جدید مسأله را حل خواهیم کرد. نرخ بهره بیشتر، باعث خواهد شد که هزینه مالی شناسایی شده در هر یک از سال‌ها افزایش یابد و بدین ترتیب شناسایی زبان به تعویق افتاده و در قالب شناسایی هزینه بیشتر در هر یک از سال‌ها خواهد بود:

۶۰۰۰	تجهيزات اجاره سرمایه‌ای (اقل ارزش فعلی و ارزش منصفانه)	۹۱/۱/۱
۳۴۸۲	بهره تحقق نیافته	
۹۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای (۳×۳۰۰۰)	
۴۸۲	وجه نقد	

Abedi Sadaghiyani - Accounting for Leases

	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۱۶۰۶	بهره تحقق نیافته	
۱۶۰۶		
		$۱۶۰۶ = (۹۰۰۰ - ۳۴۸۲) \times ۲۹\%$
۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰	وجه نقد	
۱۵۰۰	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	
۱۵۰۰	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	
		$۱۵۰۰ = (۶۰۰۰ - ۰) \div ۴$
۱۲۰۰	هزینه مالی	۹۲/۱۲/۲۹
۱۲۰۰	بهره تحقق نیافته	
		$۱۲۰۰ = (۶۰۰۰ - ۱۸۷۶) \times ۲۹\%$
۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۳۰۰	وجه نقد	
۱۵۰۰	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	
۱۵۰۰	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	
۶۷۶	هزینه مالی	۹۳/۱۲/۲۹
۶۷۶	بهره تحقق نیافته	
		$۶۷۶ = (۳۰۰۰ - ۶۷۶) \times ۲۹\%$
۲۰۰	هزینه‌های اجرایی	
۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۲۰۰	وجه نقد	
۱۵۰۰	هزینه استهلاك تجهيزات اجاره‌ای	
۱۵۰۰	استهلاك انباشته تجهيزات اجاره‌ای	

همچنان که مشاهده می‌شود در حالت دوم نسبت به حالت اول، هزینه مالی در هر یک از سه سال افزایش داشته است، به طوری که این افزایش در مجموع برای سه سال برابر با همان مبلغ ۸۰۰ ریال است.

حسابداری اجاره‌های سرمایه‌ای در دفاتر اجاره‌دهنده

اجاره ممکن است بر اساس هریک از معیارهای پنج‌گانه برای اجاره‌دهنده نیز سرمایه‌ای باشد. در مبحث اجاره‌دهنده بعد از اینکه مشخص شد اجاره سرمایه‌ای است لازم است که اجاره از نوع فروش از اجاره تأمین مالی مستقیم تفکیک شود. بدین معنی که باید مشخص شود آیا اجاره‌دهنده، تولیدکننده و فروشنده نیز می‌باشد یا خیر. که در صورت جواب مثبت، اجاره شکل فروش (اجاره از نوع فروش) بوده و در صورت جواب منفی، اجاره تأمین مالی مستقیم خواهد بود. در اجاره شکل فروش، دارایی مورد اجاره جز محصولات تولیدی اجاره‌دهنده می‌باشد و لذا غیر از بحث اجاره‌ی سرمایه‌ای، موضوع فروش نیز مطرح می‌باشد. لذا عواید و منافع اجاره‌دهنده هم از محل فروش و هم از محل درآمد اجاره سرمایه‌ای تأمین خواهد شد. فروش اجاری خودرو و مسکن توسط شرکت‌های تولیدکننده یا فروشنده این محصولات از مصادیق اجاره از نوع فروش است.

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

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.

برای تشخیص اجاره شکل فروش و اجاره تأمین مالی مستقیم از روابط زیر استفاده خواهیم کرد:

اجاره‌دهنده تولیدکننده و فروشنده نیز نیست → بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی = سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

اجاره‌دهنده تولیدکننده و فروشنده نیز است → بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی ≠ سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

سود → بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی > سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره

زیان → بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی < سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره

حسابداری اجاره‌های سرمایه‌ای در دفاتر اجاره‌دهنده – اجاره از نوع فروش

ثبتهای لازم در هر یک از دو روش خالص و ناخالص در دفاتر اجاره‌دهنده – تولیدکننده یا فروشنده در مقاطع زمانی زیر صورت می‌گیرد:

روش خالص		روش ناخالص	
۱. مقطع زمانی ابتدای اجاره:			
XXX	اجاره‌ی دریافتی	XXX	اجاره‌ی دریافتی
XXX	بهای تمام شده کالای فروش رفته	XXX	بهای تمام شده کالای فروش رفته
XXX	موجودی کالا	XXX	موجودی کالا
XXX	فروش اجاره سرمایه‌ای	XXX	فروش اجاره سرمایه‌ای
		XXX	درآمد مالی کسب نشده (بهره تحقق نیافته)

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره = اجاره دریافتی

ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین نشده – بهای تمام شده دارایی = بهای تمام شده کالای فروش رفته

بهای تمام شده دارایی = موجودی کالا

ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین نشده – اقل ارزش فعلی و ارزش منصفانه = فروش اجاره سرمایه‌ای

ارزش اسمی حداقل مبالغ اجاره = اجاره دریافتی

ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین نشده – بهای تمام شده دارایی = بهای تمام شده کالای فروش رفته

بهای تمام شده دارایی = موجودی کالا

ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین نشده – اقل ارزش فعلی و ارزش منصفانه = فروش اجاره سرمایه‌ای

اختلاف حساب‌ها (با اختلاف ارزش اسمی و ارزش فعلی) = درآمد مالی کسب نشده

در ثبت فوق:

در هر دو روش خالص و ناخالص، هر نوع پرداخت بابت مخارج اولیه به عنوان بهای تمام شده کالای فروش رفته شناسایی می‌شود.

۲. مقطع زمانی دریافت اقساط اجاره:

	XXX	وجه نقد		XXX	درآمد مالی کسب نشده
XXX		اجاره‌ی دریافتی	XXX		درآمد مالی (درآمد بهره)
XXX		درآمد مالی (درآمد بهره)			
XXX		مخارج اجرایی پرداختی	XXX		وجه نقد
			XXX		اجاره‌ی دریافتی
			XXX		مخارج اجرایی پرداختی

در ثبت فوق وجه نقد معادل یک قسط اجاره، درآمد مالی به شرح محاسبه‌ی زیر و اجاره دریافتی بر اساس اختلاف حساب‌ها شناسایی می‌شود.

در این مقطع، ثبت دوم معادل یک قسط اجاره بوده و درآمد مالی در ثبت اول به شرح زیر محاسبه می‌شود:
 $XX = \text{نرخ بهره} \times (\text{مانده درآمد مالی کسب‌نشده} - \text{مانده اجاره دریافتی}) = \text{درآمد مالی}$

$XX = \text{نرخ بهره} \times \text{مانده اجاره دریافتی} = \text{درآمد مالی}$

نکته: در هر دو روش خالص و ناخالص، اگر قسط اول اجاره در همان ابتدای اجاره دریافت شود، در این صورت در این مقطع زمانی، درآمد مالی شناسایی نخواهد شد.

۳. مقطع زمانی پرداخت هزینه‌های اجرایی:

	XXX	مخارج اجرایی پرداختی		XXX	مخارج اجرایی پرداختی
XXX		وجه نقد	XXX		وجه نقد

۴. مقطع زمانی پایان سال مالی اول:

	XXX	فروش اجاره سرمایه‌ای		XXX	فروش اجاره سرمایه‌ای
XXX		بهای تمام شده کالای فروش رفته	XXX		بهای تمام شده کالای فروش رفته
XXX		سود	XXX		سود (خلاصه حساب سود و زیان)

۵. مقطع زمانی پایان اجاره:

در روش ناخالص مانده درآمد مالی کسب‌نشده در پایان اجاره، صفر خواهد بود. در صورتی که ارزش باقیمانده تضمین شده و نشده مطرح باشد، مانده اجاره دریافتی در پایان برابر با آن خواهد بود.

در صورت انتقال مالکیت:

	XXX	وجه نقد		XXX	وجه نقد
XXX		اجاره دریافتی	XXX		اجاره دریافتی

در صورت عدم انتقال مالکیت:

	XXX	موجودی کالا		XXX	موجودی کالا
XXX		اجاره دریافتی	XXX		اجاره دریافتی

مثال ۱۸: شرکت بتا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزات را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۵۳۰۰ ریال برای مدت ۳ سال با نرخ بهره ۲۵٪ به شرکت آلفا اجاره داد. از مبلغ هر قسط، ۳۰۰ ریال مربوط به هزینه‌های اجرایی است که پس از دریافت، در ابتدای سال بعد بابت موضوعات مربوطه پرداخت خواهد شد. اقساط در پایان هر سال دریافت خواهد شد و دریافت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. ارزش اختیار خرید مبلغ ۲۰۰۰ ریال بوده و مخارج اولیه در همان ابتدا به مبلغ ۵۰۰ ریال توسط شرکت بتا پرداخت شد. $PVIFA_{25\%}^3 = 1.952$ و $PVIF_{25\%}^3 = 0.512$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۴ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۱۰۷۸۴ ریال است. مبلغ دفتری این تجهیزات در دفاتر بتا ۹۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به روش خالص در دفاتر شرکت بتا (اجاره‌دهنده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$5000 \times 1/952$	= ۹۷۶۰
= ارزش اختیار خرید	$2000 \times 0/512$	= ۱۰۲۴
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین نشده	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره	۱۰۷۸۴	

بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی \neq سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

اجاره‌دهنده تولیدکننده و فروشنده نیز است $\rightarrow 9000 \neq 10784$

	۱۰۷۸۴	اجاره دریافتنی	۹۱/۱/۱
	۹۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	
۹۰۰۰		موجودی کالا	
۱۰۷۸۴		فروش اجاره سرمایه‌ای	
	۵۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	
۵۰۰		وجه نقد	
	۵۳۰۰	وجه نقد	۹۱/۱۲/۲۹
۲۶۹۶		درآمد مالی	
۲۳۰۴		اجاره دریافتنی	
۳۰۰		مخارج اجرایی پرداختنی	
$\text{درآمد مالی} = 10784 \times 25\% = 2696$			
	۱۰۷۸۴	فروش اجاره سرمایه‌ای	
۹۵۰۰		بهای تمام شده کالای فروش رفته (۹۰۰۰+۵۰۰)	
۱۲۸۴		سود	
	۳۰۰	مخارج اجرایی پرداختنی	۹۲/۱/۱
۳۰۰		وجه نقد	
	۵۳۰۰	وجه نقد	۹۲/۱۲/۲۹
۲۱۲۰		درآمد مالی	
۲۸۸۰		اجاره دریافتنی	
۳۰۰		مخارج اجرایی پرداختنی	
$\text{درآمد مالی} = 8480 \times 25\% = 2120$			

	۳۰۰	مخارج اجرایی پرداختنی	۹۳/۱/۱
۳۰۰		وجه نقد	
	۵۳۰۰	وجه نقد	۹۳/۱۲/۲۹
۱۴۰۰		درآمد مالی	
۳۶۰۰		اجاره دریافتنی	
۳۰۰		مخارج اجرایی پرداختنی	
$۱۴۰۰ = ۵۶۰۰ \times ۰.۲۵ =$ درآمد مالی			
		فرض انتقال مالکیت:	
	۲۰۰۰	وجه نقد	
۲۰۰۰		اجاره دریافتنی	
		فرض عدم انتقال مالکیت:	
	۲۰۰۰	موجودی کالا	
۲۰۰۰		اجاره دریافتنی	
	۳۰۰	مخارج اجرایی پرداختنی	۹۴/۱/۱
۳۰۰		وجه نقد	

مثال ۱۹: شرکت بتا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزاتی را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۳۰۰۰ ریال برای مدت ۳ سال به شرکت آلفا اجاره داد. اقساط در پایان هر سال دریافت خواهد شد و دریافت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. ارزش باقیمانده تضمین نشده مبلغ ۲۰۰۰ ریال است. نرخ بهره ۲۵٪ و $PVIFA_{25\%}^3 = 1.952$ و $PVIF_{25\%}^3 = 0.512$ عمر مفید تجهیزات ۴ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۷۰۰۰ ریال است. مبلغ دفتری این تجهیزات در دفاتر بتا ۶۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به روش ناخالص در دفاتر شرکت بتا (اجاره‌دهنده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $۳ \leq ۰.۷۵ \times ۴$ ← بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

<u>ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره</u>			
= اقساط اجاره	$۳۰۰۰ \times ۱/۹۵۲$	= ۵۸۵۶	
= ارزش اختیار خرید	-	= -	
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	= -	
= ارزش باقیمانده تضمین نشده	$۲۰۰۰ \times ۰/۵۱۲$	= ۱۰۲۴	
<u>جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره</u>		<u>۶۸۸۰</u>	

بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی \neq سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

اجاره‌دهنده تولیدکننده و فروشنده نیز است $\rightarrow ۶۸۸۰ \neq ۶۰۰۰$

	۱۱۰۰۰	اجاره دریافتنی	۹۱/۱/۱
۴۹۷۶		بهای تمام شده کالای فروش رفته (۶۰۰۰-۱۰۲۴)	
۶۰۰۰		موجودی کالا	
۵۸۵۶		فروش اجاره سرمایه‌ای (۶۸۸۰-۱۰۲۴)	
۴۱۲۰		درآمد مالی کسب‌نشده	

Abedi Sadaghiyani - Accounting for Leases

	۱۷۲۰	
۱۷۲۰		درآمد مالی کسب‌نشده : ۹۱/۱۲/۲۹
		درآمد مالی
		$1720 = (11000 - 4120) \times 25\%$
	۳۰۰۰	وجه نقد
۳۰۰۰		اجاره دریافتنی
	۵۸۵۶	فروش اجاره سرمایه‌ای
۴۹۷۶		بهای تمام شده کالای فروش رفته (۹۰۰۰-۵۰۰۰)
۸۸۰		سود
	۱۴۰۰	درآمد مالی کسب‌نشده : ۹۲/۱۲/۲۹
۱۴۰۰		درآمد مالی
		$1400 = (8000 - 2400) \times 25\%$
	۳۰۰۰	وجه نقد
۳۰۰۰		اجاره دریافتنی
	۱۰۰۰	درآمد مالی کسب‌نشده : ۹۳/۱۲/۲۹
۱۰۰۰		درآمد مالی
		$1000 = (5000 - 1000) \times 25\%$
	۳۰۰۰	وجه نقد
۳۰۰۰		اجاره دریافتنی
		فرض انتقال مالکیت:
	۲۰۰۰	وجه نقد
۲۰۰۰		اجاره دریافتنی
		فرض عدم انتقال مالکیت:
	۲۰۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰		اجاره دریافتنی

حسابداری اجاره‌های سرمایه‌ای در دفاتر اجاره‌دهنده – اجاره تأمین مالی مستقیم

در مواردی که اجاره‌دهنده قادر به تأمین مالی از طریق سایر منابع نیست، برای تأمین مالی به شرکت‌های لیزینگ یا سایر مؤسسات مالی که در این زمینه فعالیت دارند، مراجعه می‌نماید. شرکت لیزینگ نیز دارایی مورد نیاز اجاره‌کننده را خریداری نموده و سپس آن را به وی اجاره می‌دهد. بنابراین در این نوع اجاره، ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره تقریباً برابر با بهای تمام شده آن می‌باشد و هدف اجاره‌دهنده صرفاً کسب سود ناشی از تأمین مالی است. قراردادهای اجاره به شرط تملیک بانک‌ها و شرکت‌های لیزینگ عمدتاً از نوع تأمین مالی مستقیم است.

در این حالت مخارج مستقیم اولیه، از قبیل مخارج حقوقی و حق‌العمل به طور معمول در مراحل انجام مذاکره و انعقاد قرارداد واقع می‌شود. 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. این کار باعث محاسبه نرخ بهره جدید شده و سبب کاهش نرخ ضمنی بهره گردیده و به تبع آن در طی دوره اجاره، درآمد مالی کمتری شناسایی خواهد شد.

زمانی که اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده نیست، ثبت‌های لازم در هر یک از دو روش خالص و ناخالص در دفاتر اجاره‌دهنده در مقاطع زمانی زیر صورت می‌گیرد:

روش ناخالص

۱. مقطع زمانی ابتدای اجاره:

XXX	اجاره‌ی دریافتنی	XXX	اجاره‌ی دریافتنی
XXX	موجودی کالا	XXX	موجودی کالا
		XXX	درآمد مالی کسب نشده

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره = اجاره دریافتنی

در ثبت فوق:

ارزش اسمی حداقل مبالغ اجاره = اجاره دریافتنی

بهای تمام شده دارایی = موجودی کالا

اختلاف حساب‌ها (با اختلاف ارزش اسمی و ارزش فعلی) = درآمد مالی کسب نشده

۲. مقطع زمانی دریافت اقساط اجاره:

XXX	وجه نقد	XXX	درآمد مالی کسب نشده
XXX	اجاره‌ی دریافتنی	XXX	درآمد مالی (درآمد بهره)
XXX	درآمد مالی (درآمد بهره)		
XXX	مخارج اجرایی پرداختنی	XXX	وجه نقد
		XXX	اجاره‌ی دریافتنی
		XXX	مخارج اجرایی پرداختنی

در ثبت فوق وجه نقد معادل یک قسط اجاره، درآمد مالی به شرح محاسبه‌ی زیر و اجاره دریافتنی بر اساس اختلاف حساب‌ها شناسایی می‌شود.

در این مقطع، ثبت دوم معادل یک قسط اجاره بوده و درآمد مالی در ثبت اول به شرح زیر محاسبه می‌شود:

XX = نرخ بهره × (مانده درآمد مالی کسب‌نشده - مانده اجاره دریافتنی) = درآمد مالی

XX = نرخ بهره × مانده اجاره دریافتنی = درآمد مالی

نکته: در هر دو روش خالص و ناخالص، اگر قسط اول اجاره در همان ابتدای اجاره دریافت شود، در این صورت در این مقطع زمانی، درآمد مالی شناسایی نخواهد شد.

۳. مقطع زمانی پرداخت هزینه‌های اجرایی:

XXX	مخارج اجرایی پرداختنی	XXX	مخارج اجرایی پرداختنی
XXX	وجه نقد	XXX	وجه نقد

۴. مقطع زمانی پایان اجاره:

در روش ناخالص مانده درآمد مالی کسب‌نشده در پایان اجاره، صفر خواهد بود. در صورتی که ارزش باقیمانده تضمین شده و نشده مطرح باشد، مانده اجاره دریافتنی در پایان برابر با آن خواهد بود.

در صورت انتقال مالکیت:

	وجه نقد	XXX	
XXX	اجاره دریافتی	XXX	اجاره دریافتی
در صورت عدم انتقال مالکیت:			
XXX	موجودی کالا	XXX	موجودی کالا
XXX	اجاره دریافتی	XXX	اجاره دریافتی

مثال ۲۰: شرکت بتا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزات را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۱۰۰۰ ریال برای مدت ۳ سال به شرکت آلفا اجاره داد. اقساط در پایان هر سال دریافت خواهد شد و دریافت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. ارزش باقیمانده تضمین شده مبلغ ۸۰۰ ریال است. نرخ بهره ۲۸٪ بوده و $PVIFA_{28\%}^3 = 1.868$ و $PVIF_{28\%}^3 = 0.477$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۵ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۲۲۵۰ ریال است. مبلغ دفتری این تجهیزات در دفاتر بتا ۲۲۵۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به روش ناخالص در دفاتر شرکت بتا (اجاره‌دهنده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 0.75 \times 5$ ← خیر

۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $2250 \leq 0.90 \times 2250$ ← بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

<u>ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره</u>		
اقساط اجاره =	$1000 \times 1/868$	= ۱۸۶۸
ارزش اختیار خرید =	-	= -
ارزش باقیمانده تضمین شده =	$800 \times 0/477$	= ۳۸۲
ارزش باقیمانده تضمین نشده =	-	= -
<u>جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره</u>		<u>۲۲۵۰</u>

بهای تمام شده یا مبلغ دفتری دارایی \neq سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

اجاره‌دهنده تولیدکننده و فروشنده نیز نیست $\rightarrow 2250 = 2250$

	اجاره دریافتی (۳×۱۰۰۰+۸۰۰)	۹۱/۱/۱:
۳۸۰۰	موجودی کالا	۲۲۵۰
۱۵۵۰	درآمد مالی کسب نشده	۱۵۵۰
۶۳۰	درآمد مالی کسب نشده	۹۱/۱۲/۲۹:
۶۳۰	درآمد مالی	۶۳۰
$630 = (3800 - 1550) \times 0.28 =$ درآمد مالی		
۱۰۰۰	وجه نقد	۱۰۰۰
۱۰۰۰	اجاره دریافتی	۱۰۰۰
۵۲۶	درآمد مالی کسب نشده	۹۲/۱۲/۲۹:
۵۲۶	درآمد مالی	۵۲۶
$526 = (2800 - 920) \times 0.28 =$ درآمد مالی		
۱۰۰۰	وجه نقد	۱۰۰۰
۱۰۰۰	اجاره دریافتی	۱۰۰۰

۳۹۴	درآمد مالی کسب‌نشده	۹۳/۱۲/۲۹
۳۹۴	درآمد مالی	
$۳۹۴ = (۱۸۰۰ - ۳۹۴) \times ۰.۲۸ = ۳۹۴$ درآمد مالی		
۱۰۰۰	وجه نقد	
۱۰۰۰	اجاره دریافتنی	
فرض انتقال مالکیت:		
۸۰۰	وجه نقد	
۸۰۰	اجاره دریافتنی	
فرض عدم انتقال مالکیت:		
۸۰۰	موجودی کالا	
۸۰۰	اجاره دریافتنی	

مثال ۲۱: با در دست داشتن تمامی اطلاعات مثال ۲۰ فرض شود مخارج اولیه اجاره به مبلغ ۴۰۰ ریال توسط شرکت بتا پرداخت شده باشد. مثال را دوباره حل کنید.

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$۱۰۰۰ \times ۱/۸۶۸$	= ۱۸۶۸
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	$۸۰۰ \times ۰/۴۷۷$	= ۳۸۲
= ارزش باقیمانده تضمین نشده	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۲۲۵۰

بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی \neq سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

اجاره‌دهنده تولیدکننده و فروشنده نیز نیست $\rightarrow ۲۲۵۰ = ۲۲۵۰$

۳۸۰۰	اجاره دریافتنی (۳×۱۰۰۰+۸۰۰)	۹۱/۱/۱
۲۲۵۰	موجودی کالا	
۱۵۵۰	درآمد مالی کسب‌نشده	
۴۰۰	هزینه‌های اولیه اجاره	
۴۰۰	وجه نقد	
۴۰۰	درآمد مالی کسب‌نشده	
۴۰۰	درآمد مالی	

انجام دو ثبت فوق طبق بند ۳۰ استاندارد ۲۱ حسابداری ایران باعث شناسایی هزینه از یک طرف و شناسایی درآمد به همان میزان از سوی دیگر شده و لذا روی سود و زیان تأثیری ندارد. همچنین درآمد مالی کسب‌نشده ۴۰۰ ریال بدهکار و کاهش می‌یابد که با در نظر گرفتن این کاهش، نرخ بهره ضمنی، مجدداً محاسبه می‌شود:

$$3800 - (1550 - 400) = 1000 \times \left(\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^3}}{i} \right) + 800 \times \left(\frac{1}{(1+i)^3} \right)$$

در رابطه فوق، با روش آزمایش و خطا نرخ بهره ضمنی جدید ۱۸/۲۴٪ خواهد بود که این کاهش نرخ بهره باعث شناسایی درآمد مالی کمتر در طول سه سال اجاره در ادامه مثال خواهد شد. (درآمد مالی را طی سه سال در این مثال با درآمد مالی در مثال قبل مقایسه کنید)

مثال ۲۲: شرکت سه‌پند در تاریخ ۸۴/۵/۱ تجهیزاتی را طی یک دوره ۴ ساله به شرکت الوند اجاره داده است. شرکت سه‌پند تولید کننده و فروشنده ماشین آلات مزبور نیست. مبلغ دفتری دارایی مزبور در این تاریخ در دفاتر شرکت سه‌پند ۵۰۰۰ ریال است. در شرایط قرارداد اختیار خرید مطلوبی به مبلغ ۸۰۰ ریال در نظر گرفته شده است. سررسید اولین قسط ۸۵/۵/۱ است. نرخ بهره ۱۰٪ و $PVIFA_{10\%}^4 = 3.170$ و $PVIF_{10\%}^4 = 0.683$ مطلوبست: محاسبه هر قسط اجاره

با توجه به رابطه زیر در مورد اجاره تأمین مالی مستقیم، نتیجه می‌شود که مبلغ ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره برابر با مبلغ دفتری یعنی عدد ۵۰۰۰ ریال است و بدین ترتیب می‌توان مبلغ هر قسط اجاره را محاسبه کرد.

بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی = سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

$$5000 = 5000 \rightarrow \text{اجاره‌دهنده تولیدکننده و فروشنده نیز نیست}$$

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$A \times 3/17$	$= 4454 \rightarrow A = 1405$
= ارزش اختیار خرید	$800 \times 0/683$	$= 546$
= ارزش باقیمانده تضمین‌شده	-	$= -$
= ارزش باقیمانده تضمین‌نشده	-	$= -$
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		5000

مثال ۲۳: شرکت سوسنگرد در تاریخ ۹۱/۷/۱ تجهیزاتی را با اقساط سالیانه برای مدت ۵ سال به شرکت زاگرس اجاره داد. اقساط اجاره در ابتدای هر سال مالی دریافت شده و دریافت اولین قسط در تاریخ ۹۱/۷/۱ صورت می‌گیرد. عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۸ سال، نرخ ضمنی بهره ۲۵٪، بهای تمام‌شده تجهیزات در دفاتر شرکت سوسنگرد ۱۶۰۰۰ ریال، ارزش باقیمانده تضمین‌شده ۳۰۰۰ ریال، سود فروش اجاره سرمایه‌ای ۲۴۶۳ ریال بوده و از هر قسط سالیانه مبلغ ۳۰۰ ریال آن مربوط به هزینه‌های اجرایی می‌باشد. $PVIFA_{25\%}^4 = 2.362$ و $PVIF_{25\%}^5 = 0.328$ مطلوبست: محاسبه هر قسط سالیانه اجاره شامل هزینه‌های اجرایی

با توجه به رابطه زیر در مورد اجاره از نوع فروش، نتیجه می‌شود که مبلغ ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره برابر با مبلغ دفتری یعنی عدد ۵۰۰۰ ریال است و بدین ترتیب می‌توان مبلغ هر قسط اجاره را محاسبه کرد.

بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی \neq سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

$$\text{سود} = \text{بهای تمام‌شده} - \text{ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره}$$

$$2463 = 16000 - \text{ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره}$$

$$\text{ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره} = 18463$$

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$(A - 300) \times (2/362 + 1)$	$= 17479 \rightarrow A = 5500$
= ارزش اختیار خرید	-	$= -$
= ارزش باقیمانده تضمین‌شده	$3000 \times 0/328$	$= 984$
= ارزش باقیمانده تضمین‌نشده	-	$= -$
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		18463

فسخ قرارداد اجاره‌های سرمایه‌ای

پیش شرط تمامی معیارهای اجاره سرمایه‌ای، وجود یک قرارداد اجاره‌ی غیر قابل فسخ در ابتدای اجاره می‌باشد. اما در طول مدت اجاره ممکن است به دلایل مختلفی مانند ناتوانی اجاره‌کننده در پرداخت مبالغ اجاره، قرارداد فسخ شود. در این گونه موارد، اجاره‌کننده مبلغ دفتری دارایی مورد اجاره و بدهی مرتبط با آن را از حساب‌ها حذف نموده و هر گونه تفاوت را بر حسب مورد به عنوان سود و زیان ناشی از فسخ قرارداد اجاره شناسایی می‌کند.

از سوی دیگر اجاره‌دهنده دارایی برگشتی را به اقل ارزش منصفانه فعلی و بهای تمام شده اولیه دارایی (به عنوان موجودی کالا یا دارایی ثابت) بدهکار کرده و حساب‌های مرتبط دیگر مانند درآمد مالی کسب‌نشده و اجاره دریافتی را حذف می‌کند و مابه‌التفاوت را به عنوان سود و زیان ناشی از فسخ قرارداد اجاره شناسایی می‌کند.

ممکن است فسخ قرارداد در تاریخی مابین تاریخ‌های دریافت و پرداخت بهره صورت گیرد، در این صورت مبلغ اضافی برای این موضوع یا تحت عنوان جریمه فسخ قرارداد توسط اجاره‌کننده به اجاره‌دهنده پرداخت خواهد شد که باید در محاسبه سود و زیان ناشی از فسخ قرارداد اجاره لحاظ شود.

مثال ۲۴: شرکت بتا در تاریخ ۹۱/۴/۱ تجهیزات را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۳۰۰۰ ریال برای مدت ۳ سال به شرکت آلفا اجاره داد. اقساط در ابتدای تیر هر سال دریافت خواهد شد و دریافت اولین قسط در ۹۲/۴/۱ خواهد بود. ارزش باقیمانده تضمین شده مبلغ ۲۰۰۰ ریال است. نرخ بهره ضمنی سود تضمین شده ۲۵٪ و $PVIFA_{25\%}^3 = 1.952$ و $PVIF_{25\%}^3 = 0.512$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۴ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۶۸۸۰ ریال است. مبلغ دفتری این تجهیزات در دفاتر بتا ۶۰۰۰ ریال می‌باشد.

قرارداد اجاره در تاریخ ۹۲/۷/۱ فسخ شد و شرکت آلفا در این تاریخ در مجموع مبلغ ۱۹۰۰ ریال بابت بهره ۳ ماهه و جریمه فسخ به شرکت بتا پرداخت کرد. ارزش منصفانه تجهیزات در این تاریخ ۵۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم به روش ناخالص در دفاتر شرکت‌های آلفا و بتا

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 4 \times 75\% \leftarrow$ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$3000 \times 1/952$	= ۵۸۵۶
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	$2000 \times 0/512$	= ۱۰۲۴
= ارزش باقیمانده تضمین نشده	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۶۸۸۰

بهای تمام‌شده یا مبلغ دفتری دارایی \neq سرمایه‌گذاری خالص در مبلغ اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از دید اجاره‌دهنده)

اجاره‌دهنده تولیدکننده و فروشنده نیز است $\rightarrow 6880 \neq 6000$

Abedi Sadaghiyani - Accounting for Leases

دفاتر بتا	دفاتر آلفا
	:۹۱/۴/۱
۱۱۰۰۰ اجاره دریافتی	۶۸۸۰ تجهیزات اجاره‌ای
۶۰۰۰ بهای تمام شده کالای فروش رفته	۴۱۲۰ بهره تحقق نیافته
۶۰۰۰ موجودی کالا	۱۱۰۰۰ تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۶۸۸۰ فروش اجاره سرمایه‌ای	
۴۱۲۰ درآمد مالی کسب‌نشده	
	:۹۱/۱۲/۲۹
۱۲۹۰ درآمد مالی کسب‌نشده	۱۲۹۰ هزینه مالی
۱۲۹۰ درآمد مالی	۱۲۹۰ بهره تحقق نیافته
$۱۷۲۰ = (۱۱۰۰۰ - ۴۱۲۰) \times ۰.۲۵$ = درآمد مالی ۱ ساله از ۹۱/۴/۱ تا ۹۲/۴/۱ $۱۲۹۰ = ۱۷۲۰ \times (۹ \div ۱۲)$ = درآمد مالی نه ماهه از ۹۱/۴/۱ تا ۹۱/۱۲/۲۹ $۴۳۰ = ۱۷۲۰ \times (۳ \div ۱۲)$ = درآمد مالی سه ماهه از ۹۲/۴/۱ تا ۹۲/۱/۱	
۶۸۸۰ فروش اجاره سرمایه‌ای	۱۱۷۰ هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۶۰۰۰ بهای تمام شده کالای فروش رفته	۱۱۷۰ استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای
۸۸۰ سود	
$۱۶۲۶ = (۶۸۸۰ - ۲۰۰۰) \div ۳$ = استهلاک سالیانه $۱۲۲۰ = ۱۶۲۶ \times (۹ \div ۱۲)$ = استهلاک نه ماهه $۸۱۳ = ۱۶۲۶ \times (۳ \div ۱۲)$ = استهلاک شش ماهه	
	:۹۲/۴/۱
۴۳۰ درآمد مالی کسب‌نشده	۴۳۰ هزینه مالی
۴۳۰ درآمد مالی	۴۳۰ بهره تحقق نیافته
۳۰۰۰ وجه نقد	۳۰۰۰ تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۳۰۰۰ اجاره دریافتی	۳۰۰۰ وجه نقد
	:۹۲/۷/۱
۱۹۰۰ وجه نقد	۳۵۰ هزینه مالی
۵۰۰۰ تجهیزات (اقل ارزش منصفانه در این تاریخ و بهای تمام شده)	۸۱۳ هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۲۴۰۰ درآمد مالی کسب‌نشده (مانده در این تاریخ)	۱۲۲۰ استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای (مانده در این تاریخ)
۳۵۰ درآمد مالی	۸۰۰۰ تعهدات اجاره سرمایه‌ای (مانده در این تاریخ)
۸۰۰۰ اجاره دریافتی (مانده در این تاریخ)	۷۹۷ زیان فسخ قرارداد اجاره (اختلاف حساب‌ها)
۹۵۰ سود فسخ قرارداد اجاره (اختلاف حساب‌ها)	۲۴۰۰ بهره تحقق نیافته (مانده در این تاریخ)
	۶۸۸۰ تجهیزات اجاره‌ای (مانده در این تاریخ)
	۱۹۰۰ وجه نقد
$۱۴۰۰ = (۸۰۰۰ - ۲۴۰۰) \times ۰.۲۵$ = درآمد مالی ۱ ساله از ۹۲/۴/۱ تا ۹۳/۴/۱ $۳۵۰ = ۱۴۰۰ \times (۳ \div ۱۲)$ = درآمد مالی سه ماهه از ۹۲/۴/۱ تا ۹۲/۷/۱	

حسابداری اجاره‌های عملیاتی در دفاتر اجاره‌دهنده

اگر هیچ یک از معیارهای پنج‌گانه اجاره سرمایه‌ای مطرح نباشد، در این صورت اجاره برای اجاره‌دهنده عملیاتی خواهد بود. در اجاره عملیاتی دارایی مورد اجاره از دفاتر اجاره‌دهنده حذف نشده، بلکه اجاره‌دهنده دارایی مورد اجاره را بر اساس ماهیت تحت سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود یا نامشهود در ترازنامه خود منعکس می‌نماید و در صورت استهلاک پذیر بودن دارایی، استهلاک نیز همانند رویه معمول برای دارایی‌های مشابه شناسایی خواهد شد.

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 تحت عنوان مخارج اجرایی) 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. 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 (میتوان مخارج مستقیم اولیه را به عنوان نوعی پیش‌پرداخت شناسایی نموده و در طی مدت اجاره به هزینه تبدیل نمود) یا در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

در اجاره عملیاتی ثبت‌های زیر را در ارتباط با مخارج اولیه اجاره، اقساط اجاره و استهلاک خواهیم داشت:

XXX	هزینه‌های اولیه اجاره
XXX	وجه نقد
XXX	وجه نقد (اجاره دریافتی)
XXX	درآمد اجاره
XXX	مخارج اجرایی پرداختنی
XXX	هزینه استهلاک دارایی
XXX	استهلاک انباشته دارایی
	و زمانی که مخارج اجرایی بابت موضوعات مربوطه پرداخت شود:
XXX	مخارج اجرایی پرداختنی
XXX	وجه نقد

در پایان اجاره نیز اگر انتقال مالکیت صورت نگیرد که در این صورت ثبتی نخواهیم داشت، اما اگر مالکیت دارایی منتقل شود، در ازای وجهی که دریافت خواهد شد:

XXX	وجه نقد
XXX	استهلاک انباشته دارایی
XXX	هزینه استهلاک (برای بخشی از سال که دارایی متعلق به شرکت بوده است)
XXX	دارایی

در ثبت فوق مابه‌التفاوت مبلغ واگذاری دارایی و ارزش دفتری آن به عنوان سود و زیان شناسایی خواهد شد.

مثال ۲۵: شرکت بتا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزاتی را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۲۰۰۰ ریال برای مدت ۳ سال به شرکت آلفا اجاره داد. اقساط در پایان هر سال دریافت خواهد شد و دریافت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. ارزش باقیمانده تضمین‌شده مبلغ ۱۰۰۰ ریال است. نرخ بهره ۲۶٪ و $PVIFA_{26\%}^3 = 1.923$ و $PVIF_{26\%}^3 = 0.500$ عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۵ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۶۲۰۰ ریال است. مبلغ دفتری این تجهیزات در دفاتر بتا ۴۰۰۰ ریال می‌باشد. مخارج اولیه اجاره در همان ابتدا به مبلغ ۴۶۰ ریال پرداخت شد.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت بتا (اجاره‌دهنده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر
۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر
۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 75\% \times 5$ ← خیر
۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $4346 \leq 6200 \times 90\%$ ← خیر
۵. آیا تجهیزات ماهیت خاص دارد؟ خیر و بر این اساس، اجاره عملیاتی است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره			
= اقساط اجاره	$2000 \times 1/923$	=	۳۸۴۶
= ارزش اختیار خرید	-	=	-
= ارزش باقیمانده تضمین شده	$1000 \times 0/5$	=	۵۰۰
= ارزش باقیمانده تضمین نشده	-	=	-
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		=	۴۳۴۶

	۴۶۰		:۹۱/۱/۱ هزینه‌های اولیه اجاره
۴۶۰			وجه نقد
	۲۰۰۰		:۹۱/۱۲/۲۹ وجه نقد
۲۰۰۰			درآمد اجاره
	۸۰۰		هزینه استهلاک (۴۰۰۰ ÷ ۵)
۸۰۰			استهلاک انباشته
	۲۰۰۰		:۹۲/۱۲/۲۹ وجه نقد
۲۰۰۰			درآمد اجاره
	۸۰۰		هزینه استهلاک
۸۰۰			استهلاک انباشته
	۲۰۰۰		:۹۳/۱۲/۲۹ وجه نقد
۲۰۰۰			درآمد اجاره
	۸۰۰		هزینه استهلاک
۸۰۰			استهلاک انباشته

اقساط نامساوی اجاره‌های عملیاتی

طبق استانداردهای حسابداری، در اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره (به استثنای مخارج اجرایی و خدماتی نظیر بیمه و نگهداری) باید بر مبنای خط مستقیم در طی دوره اجاره توسط اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده به عنوان هزینه و درآمد شناسایی شود. در برخی موارد ممکن است قرارداد اجاره به نحوی تنظیم شده باشد که مبالغ اجاره در دوره‌های مختلف با هم برابر نباشد. به عنوان مثال، ممکن است بر اساس قرارداد اجاره، اجاره‌کننده علاوه بر پرداخت‌های دوره‌ای، هنگام عقد قرارداد، مبلغی را به عنوان پیش‌پرداخت به اجاره‌دهنده پرداخت نماید. در این گونه موارد باید چنین مبلغی توسط اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده به ترتیب به عنوان پیش‌پرداخت و پیش‌دریافت اجاره ثبت شده و بر مبنای خط مستقیم طی مدت اجاره مستهلک گردیده و به ترتیب به عنوان هزینه و درآمد شناسایی شود.

مثال ۲۶: شرکت بتا در تاریخ ۹۱/۱/۱ تجهیزاتی را با اجاره بهای سالیانه به مبلغ هر قسط ۲۰۰۰ ریال برای مدت ۳ سال به شرکت آلفا اجاره داد. اقساط در پایان هر سال دریافت خواهد شد و دریافت اولین قسط در ۹۱/۱۲/۲۹ خواهد بود. نرخ بهره ۲۶٪ و $PVIFA_{26\%}^3 = 1.923$ و عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۵ سال بوده و ارزش منصفانه آن ۱۰۰۰۰ ریال است. شرکت بتا در همان ابتدای اجاره مبلغ ۴۵۰۰ ریال از شرکت آلفا پیش‌دریافت نمود.

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت بتا (اجاره‌دهنده)

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر
۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر
۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 5 \times 75\% \leftarrow$ خیر
۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $8346 \leq 10000 \times 90\% \leftarrow$ خیر
۵. آیا تجهیزات ماهیت خاص دارد؟ خیر و بر این اساس، اجاره عملیاتی است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= پیش‌دریافت	۴۵۰۰	= ۴۵۰۰
= اقساط اجاره	$2000 \times 1/923$	= ۳۸۴۶
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین‌شده	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین‌نشده	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۸۳۴۶

	۴۵۰۰		
۴۵۰۰		وجه نقد	۹۱/۱/۱
		پیش‌دریافت اجاره	
	۲۰۰۰		
	۱۵۰۰	وجه نقد	۹۱/۱۲/۲۹
		پیش‌دریافت اجاره (۴۵۰۰=۳)	
۳۵۰۰		درآمد اجاره	
	۲۰۰۰		
	۱۵۰۰	وجه نقد	۹۲/۱۲/۲۹
		پیش‌دریافت اجاره	
۳۵۰۰		درآمد اجاره	
	۲۰۰۰		
	۱۵۰۰	وجه نقد	۹۳/۱۲/۲۹
		پیش‌دریافت اجاره	
۳۵۰۰		درآمد اجاره	

در دفاتر آلفا مبلغ ۴۵۰۰ ریال به عنوان پیش‌پرداخت شناسایی شده و تبدیل به هزینه اجاره می‌شود.

انگیزه‌های تشویقی در اجاره‌های عملیاتی

گاهی اوقات ممکن است اجاره‌دهنده به منظور تشویق اجاره‌کننده برای انعقاد قرارداد جدید و یا تمدید قرارداد قبلی از انگیزه‌های تشویقی استفاده کند. نمونه‌هایی از این انگیزه‌های تشویقی می‌تواند بازپرداخت یا تقبل برخی از هزینه‌های اجاره‌کننده مانند هزینه‌های جابجایی و بهسازی دارایی مورد اجاره و یا دریافت نکردن اجاره در ماه‌های اول قرارداد باشد. در مورد تمامی انگیزه‌های تشویقی، اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده باید مجموع منافع ایجادشده یا هزینه‌های انجام‌شده را به ترتیب به عنوان کاهش هزینه و کاهش درآمد اجاره در طول دوره قرارداد در نظر بگیرند و آن را بر مبنای خط مستقیم شناسایی نمایند.

مثال ۲۷: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۴/۱ تجهیزات را با اجاره بهای سه ماهه به مبلغ ۲/۰۰۰ ریال برای مدت ۵ سال از شرکت بتا اجاره کرد. اقساط اجاره به صورت فصلی در پایان هر فصل پرداخت خواهد شد. شرکت بتا به منظور تشویق شرکت آلفا، اجاره ۶ ماهه اول را از وی دریافت نکرد و آن را به شرکت آلفا بخشید. عمر مفید باقیمانده ۱۰ سال، نرخ بهره ۲۴٪، ارزش باقیمانده تضمین شده ۵/۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه تجهیزات ۲۵/۰۰۰ ریال است. $PVIFA_{6\%}^{18} = 10.828$ و $PVIF_{6\%}^{20} = 0.312$ و $PVIF_{6\%}^2 = 0.890$ مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت‌های آلفا و بتا تا پایان خرداد سال ۹۲

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $5 \leq 10 \times 75\%$ ← خیر

۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $20834 \leq 25000 \times 90\%$ ← خیر

۵. آیا تجهیزات ماهیت خاص دارد؟ خیر و بر این اساس، اجاره عملیاتی است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$2000 \times 10/828 \times 0/890$	= ۱۹۲۷۴
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	$5000 \times 0/312$	= ۱۵۶۰
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۲۰۸۳۴

از آنجا که مخارج اولیه اجاره و ارزش باقیمانده تضمین‌نشده در این مثال مطرح نبود، لذا برای هر دو طرف اجاره، ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره به صورت مشابه همانند فوق محاسبه می‌شود. لازم به ذکر است که نرخ بهره سالیانه ۲۴٪ است که بدین ترتیب نرخ بهره سه ماهه ۶٪ خواهد بود. چون دو فصل اول بخشیده شده است لذا تعداد دوره‌های سه ماهه، ۱۸ دوره (۲ - ۴ × ۵) بوده و ارزش فعلی این ۱۸ دوره بعد از محاسبه از طریق رابطه‌ی اقساط مساوی، در تاریخ ۹۱/۹/۳۰ به دست خواهد آمد که لازم است برای محاسبه ارزش فعلی در ابتدای اجاره در $PVIF_{6\%}^2$ ضرب شود.

دفاتر آلفا:

۱۸۰۰	هزینه اجاره (۲۰ × ۱۸ × ۲۰۰۰)	۹۱/۶/۳۱
۱۸۰۰	اجاره پرداختنی	
۱۸۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۹/۳۰
۱۸۰۰	اجاره پرداختنی	
۲۰۰	اجاره پرداختنی	۹۱/۱۲/۲۹
۱۸۰۰	هزینه اجاره	
۲۰۰۰	وجه نقد	
۲۰۰	اجاره پرداختنی	۹۲/۳/۳۱
۱۸۰۰	هزینه اجاره	
۲۰۰۰	وجه نقد	

Abedi Sadaghiyani - Accounting for Leases

		دفاتر بتا:	
	۱۸۰۰	اجاره دریافتی	:۹۱/۶/۳۱
۱۸۰۰		درآمد اجاره	
	۱۸۰۰	اجاره دریافتی	:۹۱/۹/۳۰
۱۸۰۰		درآمد اجاره	
	۲۰۰۰	وجه نقد	:۹۱/۱۲/۲۹
۲۰۰		اجاره دریافتی	
۱۸۰۰		درآمد اجاره	
	۲۰۰۰	وجه نقد	:۹۲/۳/۳۱
۲۰۰		اجاره دریافتی	
۱۸۰۰		درآمد اجاره	

حسابداری معاملات فروش و اجاره مجدد

معاملات فروش و اجاره مجدد متضمن فروش دارایی و اجاره آن توسط همان فروشنده است. فروش و اجاره مجدد یکی از روش‌های تأمین مالی می‌باشد. در این روش فروشنده-اجاره‌کننده از یک طرف دارایی خود را به فروش رسانده و وجه نقد مورد نیاز خود را تأمین کرده و از طرف دیگر به خاطر نیاز به دارایی، بلافاصله آن را اجاره می‌کند. 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.

چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمایه‌ای باشد مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی (سود فروش 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. اما زیان با توجه به مفهوم شناخت بلادرنگ شناسایی می‌شود. (بند ۴۶ استاندارد ۲۱ حسابداری)

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. (بند ۴۸ استاندارد ۲۱ حسابداری)

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. (بند ۵۰ استاندارد ۲۱ حسابداری)

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. به همین خاطر مازاد عواید حاصل از فروش در حسابی تحت عنوان «سود تحقق نیافته» شناسایی شده و در طول دوره اجاره به درآمد (سود تحقق یافته) تبدیل می‌شود. در تاریخ فروش دارایی و اجاره مجدد آن دو ثبت زیر در دفاتر فروشنده - اجاره‌کننده صورت می‌گیرد:

	XXX	وجه نقد
	XXX	استهلاک انباشته دارایی
	XXX	هزینه استهلاک
XXX		دارایی
XXX		سود تحقق نیافته
	XXX	دارایی اجاره‌ای
	XXX	بهره تحقق نیافته
XXX		تعهدات اجاره سرمایه‌ای

در ثبت‌های فوق هزینه استهلاک برای بخشی از سال خواهد بود که دارایی تا زمان فروش در اختیار شرکت بوده است. حساب «سود تحقق نیافته» در ترازنامه همانند استهلاک انباشته از دارایی اجاره‌ای کسر می‌شود.

سود تحقق نیافته در طول مدت اجاره به یکی از دو روش زیر تبدیل به سود (درآمد متفرقه) خواهد شد:

روش اول:

	XXX	سود تحقق نیافته
XXX		هزینه استهلاک دارایی اجاره‌ای

روش دوم:

	XXX	سود تحقق نیافته
XXX		درآمد متفرقه (سود تحقق یافته)

مثال ۲۸: شرکت آلفا در تاریخ ۸۱/۱/۱ تجهیزاتی به بهای تمام‌شده‌ی ۲۰۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته‌ی ۱۴۰۰۰ ریال را به مبلغ ۷۷۸۴ ریال به شرکت بتا فروخت و بلافاصله آن را برای دوره ۳ ساله با اجاره بهای سالیانه‌ی ۳۳۰۰ ریال اجاره نمود. اقساط اجاره در پایان هر سال پرداخت شده و عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۵ سال، ارزش باقیمانده تضمین شده ۱۰۰۰ ریال، نرخ بهره ۱۸٪، ارزش منصفانه ۷۷۸۴ ریال و بیمه سالیانه به مبلغ ۳۰۰ ریال توسط آلفا در پایان هر سال پرداخت خواهد شد. $PVIF_{18\%}^3 = 0.609$ و $PVIFA_{18\%}^3 = 2.174$.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفاتر آلفا به روش ناخالص تا پایان سال ۹۱

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 5 \times 75\%$ ← خیر

۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $7784 \leq 7784 \times 90\%$ ← بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
اقساط اجاره =	$3300 \times 2/174$	= ۷۱۷۵
ارزش اختیار خرید =	-	= -
ارزش باقیمانده تضمین شده =	$1000 \times 0/609$	= ۶۰۹
مخارج اولیه اجاره =	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۷۷۸۴

۷۷۸۴	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۱۷۸۴	سود تحقق نیافته	
در صورت سرمایه‌ای بودن اجاره مجدد، بر اساس بند ۴۶ استاندارد ۲۱ حسابداری، 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. ارزش دفتری تجهیزات مبلغ ۶۰۰۰ ریال (۲۰۰۰۰ - ۱۴۰۰۰) است، لذا مبلغ ۱۷۸۴ ریال (۷۷۸۴ - ۶۰۰۰) به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طول مدت ۳ سال اجاره تبدیل به درآمد خواهد شد.		
۷۷۸۴	تجهیزات اجاره‌ای	
۳۱۱۶	بهره تحقق نیافته	
۱۰۹۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	

۱۴۰۱	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۱۴۰۱	بهره تحقق نیافته	
$1401 = (10900 - 3116) \times 18\%$ = هزینه مالی		
۳۳۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	
۲۲۶۱	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۲۲۶۱	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
$2261 = (7784 - 1000) \div 3$ = استهلاک سالیانه		
۵۹۵	سود تحقق نیافته	
۵۹۵	درآمد متفرقه (۳=۱۷۸۴)	

مثال ۲۹: در مثال ۲۸، فرض شود مبلغ فروش ۸۱۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره بر اساس همان معیار چهارم، سرمایه‌ای خواهد بود.

۸۱۰۰	وجه نقد
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۲۰۰۰۰	تجهیزات
۲۱۰۰	سود تحقق نیافته

در صورت سرمایه‌ای بودن اجاره مجدد، بر اساس بند ۴۶ استاندارد ۲۱ حسابداری، 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. ارزش دفتری تجهیزات مبلغ ۶۰۰۰ ریال (۲۰۰۰۰ - ۱۴۰۰۰) است، لذا مبلغ ۲۱۰۰ ریال (۶۰۰۰ - ۸۱۰۰) به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طول مدت ۳ سال اجاره تبدیل به درآمد خواهد شد.

۷۷۸۴	تجهیزات اجاره‌ای
۳۱۱۶	بهره تحقق نیافته
۱۰۹۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای

۹۱/۱۲/۲۹ هزینه مالی

۱۴۰۱	بهره تحقق نیافته
۱۴۰۱	

۱۴۰۱ = $(۱۰۹۰۰ - ۳۱۱۶) \times ۱۸\%$ = هزینه مالی

۳۳۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۳۳۰۰	وجه نقد
۳۰۰	هزینه بیمه
۳۰۰	وجه نقد
۲۲۶۱	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۲۲۶۱	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای

۲۲۶۱ = $(۷۷۸۴ - ۱۰۰۰) \div ۳$ = استهلاک سالیانه

۷۰۰	سود تحقق نیافته
۷۰۰	درآمد متفرقه (۳ = ۲۱۰۰)

مثال ۳۰: در مثال ۲۸، فرض شود مبلغ فروش تجهیزات ۵۵۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره بر اساس همان معیار چهارم، سرمایه‌ای خواهد بود.

۵۵۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۵۰۰	زیان حاصل از فروش تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	

در صورت سرمایه‌ای بودن اجاره مجدد، اگر ارزش دفتری دارایی بیشتر از مبلغ فروش باشد، نتیجه زیان خواهد بود که در استاندارد حسابداری ۲۱ ایران در این خصوص رهنمودی ارائه نشده است. منطقاً چنین زبانی باید بی‌درنگ شناسایی شود. ارزش دفتری تجهیزات مبلغ ۶۰۰۰ ریال است، لذا مبلغ ۵۰۰ ریال (۶۰۰۰ - ۵۵۰۰) به عنوان زیان شناسایی خواهد شد.

۷۷۸۴	تجهیزات اجاره‌ای	
۳۱۱۶	بهره تحقق نیافته	
۱۰۹۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	

۹۱/۱۲/۲۹ هزینه مالی

۱۴۰۱	بهره تحقق نیافته	
۱۴۰۱	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	

۱۴۰۱ = $(10900 - 3116) \times 18\%$ = هزینه مالی

۳۳۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای

۲۲۶۱	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
۲۲۶۱	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	

۲۲۶۱ = $(7784 - 1000) \div 3$ = استهلاک سالیانه

مثال ۳۱: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۹۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر
۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر
۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 75\% \times 5$ ← خیر
۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $7784 \leq 90\% \times 9000$ ← خیر
۵. آیا تجهیزات ماهیت خاص دارد؟ خیر و بر این اساس، اجاره عملیاتی است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
اقساط اجاره =	$3300 \times 2/174$	= ۷۱۷۵
ارزش اختیار خرید =	-	= -
ارزش باقیمانده تضمین شده =	$1000 \times 0/609$	= ۶۰۹
مخارج اولیه اجاره =	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۷۷۸۴

۹۰۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۳۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، بر اساس بند ۴۸ استاندارد حسابداری ۲۱ ایران، اگر مشخص گردد که معامله بر مبنای ارزش منصفانه انجام شده است، سود یا زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود. ارزش دفتری تجهیزات مبلغ ۶۰۰۰ ریال است، لذا مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال (۶۰۰۰ - ۹۰۰۰) به عنوان سود شناسایی خواهد شد.

۳۳۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۲: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۱۰۲۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۰۲۰۰		
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۱۲۰۰	سود تحقق نیافته (۱۰۲۰۰-۹۰۰۰)	
۳۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات (۹۰۰۰-۶۰۰۰)	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۲۰۰۰۰-۱۴۰۰۰=۶۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش مزاد بر ارزش منصفانه (۱۲۰۰=۹۰۰۰-۱۰۲۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طی مدت اجاره تبدیل به درآمد شود که این درآمد از طریق کاهش هزینه اجاره در ثبت زیر شناسایی شده است.

	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۲۹۰۰		
۴۰۰	سود تحقق نیافته (۱۲۰۰=۳)	
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۳: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۵۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۵۰۰۰		
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۱۰۰۰	زیان فروش تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۲۰۰۰۰-۱۴۰۰۰=۶۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش کمتر از ارزش منصفانه (۴۰۰۰=۹۰۰۰-۵۰۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید بلادرنگ به عنوان زیان دوره انعکاس یابد. لذا در این مثال از یک طرف سودی به مبلغ ۳۰۰۰ ریال و از طرف دیگر زبانی باید به مبلغ ۴۰۰۰ ریال شناسایی شود که نتیجه خالص این دو موضوع به مبلغ ۱۰۰۰ ریال زیان ثبت شده است.

	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۳۳۰۰		
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۴: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۸۱۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۸۱۰۰		
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۲۱۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۶۰۰۰=۱۴۰۰۰-۲۰۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش کمتر از ارزش منصفانه (۹۰۰۰-۹۰۰۰=۸۱۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید بلادرنگ به عنوان زیان دوره انعکاس یابد. لذا در این مثال از یک طرف سودی به مبلغ ۳۰۰۰ ریال و از طرف دیگر زبانی باید به مبلغ ۹۰۰ ریال شناسایی شود که نتیجه خالص این دو موضوع به مبلغ ۲۱۰۰ ریال سود ثبت شده است.

	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۳۳۰۰		
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۵: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۸۱۰۰ ریال بوده و این تفاوت از طریق کاهش اجاره‌بهای سالیانه از ۳۳۰۰ ریال به ۲۸۰۰ ریال جبران شود. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۸۱۰۰		
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۹۰۰	زیان تحقق نیافته	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۳۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۶۰۰۰=۱۴۰۰۰-۲۰۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش کمتر از ارزش منصفانه (۹۰۰۰-۹۰۰۰=۸۱۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید بلادرنگ به عنوان زیان دوره انعکاس یابد، 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. در این مثال مبالغ اجاره‌بها سالیانه به میزان ۵۰۰ ریال و در مجموع ۱۵۰۰ ریال طی سه سال کاهش خواهد یافت لذا مبلغ ۹۰۰ ریال زیان به عنوان زیان تحقق نیافته شناسایی شده و طی سه سال آینده (سالیانه ۳۰۰ ریال) تبدیل به هزینه خواهد شد که این کار باعث افزایش هزینه اجاره از ۲۸۰۰ ریال به ۳۱۰۰ ریال در ثبت زیر شده است.

	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۳۱۰۰		
۲۸۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	زیان تحقق نیافته (۳=۹۰۰)	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۶: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۸۱۰۰ ریال بوده و بخشی از این تفاوت از طریق کاهش اجاره‌بهای سالیانه از ۳۳۰۰ ریال به ۳۱۰۰ ریال جبران شود. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

	وجه نقد	۹۱/۱/۱:
۸۱۰۰		
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۶۰۰	زیان تحقق نیافته	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۲۷۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۶۰۰۰=۱۴۰۰۰-۲۰۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش کمتر از ارزش منصفانه (۹۰۰۰=۹۰۰۰-۸۱۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید بلادرنگ به عنوان زیان دوره انعکاس یابد، 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. در این مثال مبالغ اجاره‌بها سالیانه به میزان ۲۰۰ ریال و در مجموع ۶۰۰ ریال طی سه سال کاهش خواهد یافت لذا از مبلغ ۹۰۰ ریال زیان، ۶۰۰ ریال آن به عنوان زیان تحقق نیافته و ۳۰۰ ریال آن بلادرنگ به عنوان زیان شناسایی شده و زیان تحقق نیافته طی سه سال آینده (سالیانه ۲۰۰ ریال) تبدیل به هزینه خواهد شد که این کار باعث افزایش هزینه اجاره از ۲۸۰۰ ریال به ۳۰۰۰ ریال در ثبت زیر شده است. همچنین در این مثال از یک طرف سودی به مبلغ ۳۰۰۰ ریال و از طرف دیگر زبانی باید به مبلغ ۳۰۰ ریال شناسایی شود که نتیجه خالص این دو موضوع به مبلغ ۲۷۰۰ ریال سود ثبت شده است.

	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹:
۳۰۰۰		
۲۸۰۰	وجه نقد	
۲۰۰	زیان تحقق نیافته (۳=۶۰۰)	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۷: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال، مبلغ فروش تجهیزات نیز ۹۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته تجهیزات نیز ۱۰۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

	وجه نقد	۹۱/۱/۱:
۹۰۰۰		
۱۰۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۱۰۰۰	زیان	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، چنانچه ارزش منصفانه دارایی در زمان فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد طبق بند ۵۰ استاندارد شماره ۲۱ باید بی‌درنگ زبانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه شناسایی شود، از این رو زبانی به مبلغ ۱۰۰۰ ریال (۱۰۰۰۰-۹۰۰۰) شناسایی می‌شود.

	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹:
۳۳۰۰		
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۸: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال، مبلغ فروش تجهیزات نیز ۱۲۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته تجهیزات نیز ۱۰۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

۱۲۰۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۰۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۱۰۰۰	زیان	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۳۰۰۰	سود تحقق نیافته	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، چنانچه ارزش منصفانه دارایی در زمان فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد باید طبق بند ۵۰ استاندارد شماره ۲۱ باید بی‌درنگ زبانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه شناسایی شود، از این رو زبانی به مبلغ ۱۰۰۰ ریال (۹۰۰۰-۱۰۰۰۰) شناسایی می‌شود. مبلغ فروش مازاد بر ارزش منصفانه (۱۲۰۰۰-۹۰۰۰=۳۰۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طی مدت اجاره تبدیل به درآمد شود که این درآمد از طریق کاهش هزینه اجاره در ثبت زیر شناسایی شده است.

۲۳۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۱۰۰۰	سود تحقق نیافته (۳۰۰۰=۳)	
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۹: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۷/۱ ساختمانی را به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال به شرکت بتا فروخت و بلافاصله آن را برای مدت ۱۰ سال با اجاره بهای سالیانه ۴۰۰۰ ریال اجاره کرد. بهای تمام شده و استهلاک انباشته این ساختمان در دفاتر شرکت آلفا در تاریخ ۹۰/۱۲/۲۹ به ترتیب ۶۰۰۰۰ ریال و ۵۱۰۰۰ ریال بود. اقساط اجاره به صورت ۶ ماهه در پایان شهریور و اسفند هر سال پرداخت شده و عمر مفید باقیمانده ساختمان ۱۴ سال است. مخارج تعمیر و نگهداری و بیمه سالیانه به مبلغ ۲۰۰ ریال توسط آلفا در پایان شهریور هر سال پرداخت خواهد شد. ارزش اختیار خرید مطلوب و نرخ بهره به ترتیب ۳۰۰۰ ریال و ۲۸٪ است. استهلاک سالیانه این ساختمان ۲۰۰۰ ریال می‌باشد.

$$PVIF_{14\%}^{20} = 0.073 \text{ و } PVIFA_{14\%}^{20} = 6.623$$

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام تمامی ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت آلفا تا ۹۱/۱۲/۲۹ به روش ناخالص

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است

مبلغ قسط سالیانه ۴۰۰۰ ریال است که برای ۶ ماه مبلغ هر قسط ۲۰۰۰ ریال خواهد بود. همچنین استهلاک سالیانه مبلغ ۲۰۰۰ ریال است که برای ۶ ماه از تاریخ ۹۰/۱۲/۲۹ تا ۹۱/۷/۱ مبلغ ۱۰۰۰ ریال به دست خواهد آمد.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
اقساط اجاره =	$2000 \times 6/623$	= 13246
ارزش اختیار خرید =	$3000 \times 0/073$	= 219
ارزش باقیمانده تضمین شده =	-	= -
مخارج اولیه اجاره =	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		13465

	وجه نقد	۹۱/۷/۱
۲۰۰۰		
۵۱۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۱۰۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات (۲۰۰۰ ÷ ۲)	
۶۰۰۰۰	تجهیزات	
۱۲۰۰۰	سود تحقق نیافته	

در صورت سرمایه‌ای بودن اجاره مجدد، بر اساس بند ۴۶ استاندارد ۲۱ حسابداری، 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. ارزش دفتری تجهیزات با احتساب استهلاک ۶ ماهه مبلغ ۸۰۰۰ ریال (۵۲۰۰۰ - ۶۰۰۰۰) است، لذا مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال (۸۰۰۰ - ۲۰۰۰۰) به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طول مدت ۱۰ سال اجاره، تبدیل به درآمد خواهد شد.

	تجهیزات اجاره‌ای	۱۳۴۶۵
۲۹۵۳۵	بهره تحقق نیافته	
۴۳۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای (۲۰ × ۲۰۰۰ + ۳۰۰۰)	

	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۱۸۸۵		
۱۸۸۵	بهره تحقق نیافته	
۱۸۸۵	$1885 = (43000 - 13465) \times 14\%$	
۲۰۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۲۰۰۰	وجه نقد	
۱۰۰	هزینه اجرایی	
۱۰۰	مخارج اجرایی پرداختی	
۳۷۴	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۳۷۴	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
۷۴۸	$748 = (13465 - 3000) \div 14$	
۳۷۴	$374 = 748 \div 2$	
۳۷۴	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۳۷۴	سود تحقق نیافته	
۶۰۰	درآمد متفرقه (۱۰ ÷ ۲) (۱۲۰۰۰ ÷ ۱۰)	

حسابداری اجاره املاک

اجاره املاک معمولاً به چهار طبقه تقسیم می‌شود:

- الف. اجاره زمین
- ب. اجاره زمین و ساختمان
- ج. اجاره زمین، ساختمان و تجهیزات
- د. اجاره بخشی از ساختمان

اجاره زمین

اجاره‌کننده: در صورتی که طبق قرارداد، مالکیت دارایی انتقال یابد و یا اختیار خرید وجود داشته باشد، باید اجاره به عنوان اجاره سرمایه‌ای محسوب شود و دارایی و تعهدات مربوط به اجاره معادل ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره ثبت گردد. در صورتی که مالکیت منتقل نشود و یا اختیار خرید در قرارداد اجاره پیش‌بینی نشده باشد، اجاره باید به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی گردد. بدیهی است برخی شرایط اجاره‌های سرمایه‌ای در اجاره زمین کاربرد ندارد. برای مثال شرط حداقل ۷۵٪ عمر اقتصادی، در این قبیل قراردادها معنی‌دار نخواهد بود، زیرا زمین دارای عمر نامعین است. در صورتی که زمین در پایان مدت قرارداد به اجاره‌دهنده برگشت داده شود، ممکن است ارزش بیشتری از زمان شروع قرارداد اجاره داشته باشد که در این صورت شرط چهارم نیز کاربردی ندارد. در نهایت از آنجا که اجاره‌کننده ممکن است زمین را برای استفاده‌های مختلف اجاره کرده باشد و در آن تغییرات ایجاد کند، پس شرط پنجم نیز در اکثر موارد وجود ندارد.

اجاره‌دهنده: اگر طبق قرارداد اجاره، برای اجاره‌دهنده سود و زیانی ایجاد گردد و مالکیت انتقال یابد و یا اختیار خرید وجود داشته باشد، قرارداد اجاره باید به عنوان اجاره از نوع فروش طبقه‌بندی شود. در صورتی که سود و زیانی ایجاد نشود و دو شرط اول اجاره‌های سرمایه‌ای وجود داشته باشد، به عنوان اجاره تأمین مالی مستقیم طبقه‌بندی خواهد شد.

اجاره زمین‌های وقفی: در این قراردادها، مالکیت زمین به اجاره‌کننده منتقل نمی‌شود و اختیار خرید نیز وجود ندارد، در این صورت، اجاره به عنوان اجاره عملیاتی تلقی شده 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 یاد شده در سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود تحت عنوان «پیش‌پرداخت زمین‌های استیجاری» منعکس می‌شود.

زمین و ساختمان

اجاره‌کننده: در صورتی که زمین و ساختمان به طور یکجا اجاره شود و در قرارداد انتقال مالکیت یا اختیار خرید پیش‌بینی شده باشد، اجاره سرمایه‌ای خواهد بود. از آنجا که اجاره‌کننده باید زمین و ساختمان را به طور جداگانه ثبت کند. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره باید متناسب با ارزش منصفانه زمین و ساختمان بین آنها تخصیص یابد. دوره استهلاک ساختمان نیز عمر مفید آن (نه مدت قرارداد اجاره) خواهد بود. در صورتی که طبق قرارداد مالکیت منتقل نشود یا اختیار خرید وجود نداشته باشد و ارزش منصفانه زمین نسبت به مجموع ارزش منصفانه زمین و ساختمان اهمیت نداشته باشد (عموماً ارزش منصفانه زمین کمتر از ۲۵٪ کل ارزش منصفانه زمین و ساختمان باشد)، قرارداد اجاره به عنوان اجاره ساختمان محسوب می‌شود و در صورت احراز شرایط، اجاره سرمایه‌ای تلقی خواهد شد. در صورتی که ارزش منصفانه زمین با اهمیت باشد (عموماً ارزش منصفانه زمین حداقل ۲۵٪ کل ارزش منصفانه زمین و ساختمان باشد)، زمین و ساختمان باید تفکیک شود. در این حالت اجاره زمین عملیاتی تلقی خواهد شد و اجاره ساختمان با توجه به شرایط می‌تواند سرمایه‌ای یا عملیاتی باشد. بنابراین ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره بین زمین و ساختمان به نسبت ارزش منصفانه تقسیم می‌شود. طبق استاندارد در مورد ساختمان باید آزمون ۷۵٪ عمر مفید و ۹۰٪ ارزش منصفانه یا شرط سوم، چهارم یا پنجم انجام شود و در صورت داشتن یکی از این شرایط به عنوان اجاره سرمایه‌ای تلقی خواهد شد. اگر هیچ یک از این شرایط وجود نداشته باشد، اجاره ساختمان نیز به عنوان اجاره عملیاتی محسوب خواهد شد. در هر حال اجاره زمین عملیاتی محسوب می‌شود. در این گونه موارد، سهم زمین از اجاره‌بهای پرداختی، از تقسیم ارزش منصفانه زمین بر فاکتور ارزش فعلی به دست می‌آید و مابقی اجاره‌بهای پرداختی مربوط به اجاره ساختمان خواهد بود.

اجاره‌دهنده: حسابداری اجاره‌دهنده به انتقال مالکیت یا وجود اختیار خرید بستگی دارد. اگر مالکیت منتقل گردد و برای اجاره‌دهنده سود و زیان ایجاد شود، طبق استاندارد، اجاره‌دهنده باید قرارداد اجاره را از نوع فروش تلقی کند. در این شرایط، زمین و ساختمان به عنوان یک دارایی یگانه، در اجاره از نوع فروش ثبت می‌شود.

در صورتی که قرارداد شامل انتقال مالکیت یا اختیار خرید باشد و سود و زیانی برای اجاره‌دهنده ایجاد نگردد، قرارداد اجاره باید به عنوان اجاره تأمین مالی مستقیم شناسایی شود. اگر قرارداد اجاره شامل اختیار خرید باشد و سود یا زیان برای اجاره‌دهنده ایجاد کند، اجاره باید به عنوان اجاره عملیاتی تلقی گردد.

در صورتی که قرارداد شرط اول یا دوم را نداشته باشد و حائز یکی از شرایط سوم، چهارم یا پنجم باشد. زمین و ساختمان به عنوان یک دارایی یگانه تلقی شده و قرارداد از نوع اجاره عملیاتی محسوب می‌شود. در نهایت اگر قرارداد ساختمان یکی از شرایط سوم، چهارم یا پنجم را داشته باشد، قرارداد ساختمان به عنوان اجاره تأمین مالی مستقیم و زمین مورد اجاره از نوع اجاره عملیاتی خواهد بود.

مثال ۴۰: شرکت آلفا زمین و ساختمانی را در تاریخ ۹۱/۱/۱ برای مدت ۸ سال با اجاره‌بهای سالیانه به مبلغ ۲۳۰۰ ریال از شرکت بتا اجاره کرد. اقساط اجاره در پایان هر سال پرداخت خواهد شد. عمر مفید باقیمانده ساختمان ۱۰ سال، نرخ بهره ۲۰٪، ارزش منصفانه زمین و ساختمان به ترتیب ۱۶۰۰ ریال و ۸۴۰۰ ریال بوده و مالکیت آنها در پایان اجاره به شرکت آلفا منتقل می‌شود. $PVIFA_{20\%}^8 = 3.837$ مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام تمامی ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت آلفا تا ۹۱/۱۲/۲۹ به روش خالص

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
اقساط اجاره =	$2300 \times 3/837$	= ۸۸۲۵
ارزش اختیار خرید =	-	= -
ارزش باقیمانده تضمین شده =	-	= -
مخارج اولیه اجاره =	-	= -
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۸۸۲۵

$$\text{سهم زمین از ارزش فعلی} = 8825 \times (1600 \div 10000) = 1412$$

$$\text{سهم ساختمان از ارزش فعلی} = 8825 \times (8400 \div 10000) = 7413$$

۹۱/۱/۱:	زمین اجاره سرمایه‌ای	۱۴۲۵
	ساختمان اجاره سرمایه‌ای	۷۴۱۳
	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۸۸۲۵
۹۱/۱۲/۲۹:	هزینه مالی	۱۷۶۵
	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۵۳۵
	وجه نقد	۲۳۰۰
	هزینه مالی = $8825 \times 20\%$	۱۷۶۵
	هزینه استهلاک ساختمان اجاره‌ای	۷۴۱
	استهلاک انباشته ساختمان اجاره‌ای	۷۴۱
	استهلاک سالیانه = $7413 \div 10$	۷۴۱

مثال ۴۱: در مثال ۴۰ فرض شود مالکیت دارایی‌های مورد اجاره در پایان اجاره منتقل نشود. مثال را دوباره حل کنید.

چون طبق قرارداد مالکیت منتقل نمی‌شود و اختیار خرید نیز وجود ندارد و ارزش منصفانه زمین نسبت به مجموع ارزش منصفانه زمین و ساختمان اهمیت ندارد $(\%16) = (1600 + 8400) \div 1600$ ، قرارداد اجاره به عنوان اجاره ساختمان محسوب می‌شود و در از آنجا که معیار $\%75$ مطرح است، لذا اجاره سرمایه‌ای تلقی خواهد شد.

دفتر آلفا:

	۹۱/۱/۱	ساختمان اجاره سرمایه‌ای	۸۸۲۵
۸۸۲۵		تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
	۹۱/۱۲/۲۹	هزینه مالی	۱۷۶۵
		تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۵۳۵
۲۳۰۰		وجه نقد	
هزینه استهلاک ساختمان اجاره‌ای			
		۱۱۰۳	
۱۱۰۳		استهلاک انباشته ساختمان اجاره‌ای	
هزینه استهلاک سالیانه = $8825 \div 8 = 1103$			

مثال ۴۲: در مثال ۴۰ فرض شود که ارزش منصفانه زمین و ساختمان به ترتیب ۴۰۰۰ و ۶۰۰۰ ریال باشد و مالکیت دارایی‌های مورد اجاره در پایان اجاره منتقل نشود. مثال را دوباره حل کنید.

چون طبق قرارداد مالکیت منتقل نمی‌شود و اختیار خرید نیز وجود ندارد و ارزش منصفانه زمین نسبت به مجموع ارزش منصفانه زمین و ساختمان اهمیت دارد $(\%40) = (4000 + 6000) \div 4000$ ، زمین و ساختمان از هم تفکیک شده و اجاره زمین عملیاتی بوده و قرارداد اجاره ساختمان با توجه به معیار $\%75$ سرمایه‌ای تلقی خواهد شد.

سهم زمین از اجاره بهای پرداختی = $4000 \div 3/837 = 1042$

	اجاره بهای سالیانه	۲۳۰۰	
	سهم زمین	(۱۰۴۲)	
	اجاره بهای سالیانه مربوط به ساختمان	۱۲۵۸	

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره = $1258 \times 3/837 = 4827$

دفتر آلفا:

	۹۱/۱/۱	ساختمان اجاره سرمایه‌ای	۴۸۲۷
۴۸۲۷		تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
	۹۱/۱۲/۲۹	هزینه مالی	۹۶۵
		تعهدات اجاره سرمایه‌ای	۲۹۳
		هزینه اجاره زمین	۱۰۴۲
۲۳۰۰		وجه نقد	
هزینه استهلاک ساختمان اجاره‌ای			
		۶۰۳	
۶۰۳		استهلاک انباشته ساختمان اجاره‌ای	
هزینه استهلاک سالیانه = $4827 \div 8 = 603$			

اجاره زمین، ساختمان و تجهیزات به طور یکجا

در صورتی که قرارداد اجاره شامل تجهیزات هم باشد، تجهیزات باید مجزا شده و به عنوان یک قرارداد جداگانه هم توسط اجاره‌کننده و هم اجاره‌دهنده تلقی گردد. سهم حداقل پرداختی‌های اجاره قابل اعمال برای تجهیزات باید بر اساس روش مناسبی برآورد گردد. اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده باید شرایط سرمایه‌ای بودن را برای تجهیزات مورد اجاره به طور مستقل از زمین و ساختمان بررسی کند.

اجاره بخشی از ساختمان

در برخی از قراردادهای اجاره ممکن است قسمتی از یک ساختمان اجاره شود، برای مثال، اجاره بخشی از یک طبقه ساختمان اداری یا بخشی از فضای یک فروشگاه. در این حالت ممکن است بهای تمام شده یا ارزش منصفانه بخش اجاره داده شده به طور عینی قابل تعیین نباشد. **اجاره‌کننده:** اگر ارزش منصفانه املاک اجاره داده شده به طور عینی قابل تعیین باشد، اجاره‌کننده باید روش حسابداری از نوع اجاره زمین و ساختمان را به کار برد. در صورتی که تعیین ارزش منصفانه به طور عینی امکان‌پذیر نباشد اما شرط ۷۵٪ برقرار باشد از عمر مفید اقتصادی ساختمان استفاده می‌شود و اگر شرط برقرار نباشد، اجاره‌کننده باید قرارداد را به عنوان اجاره عملیاتی تلقی کند. **اجاره‌دهنده:** در صورتی که هم بهای تمام شده و هم ارزش منصفانه به طور عینی قابل تعیین باشد می‌توان از همان رویه‌های مربوط به اجاره زمین و ساختمان استفاده کرد. در صورتی که بهای تمام شده و ارزش منصفانه را نتوان به طور عینی تعیین کرد، اجاره‌دهنده باید قرارداد اجاره را عملیاتی تلقی کند.

بابک عابدی صدقیانی

عضو هیأت علمی گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

b.abedi@scu.ac.ir

b.abedi.sad@gmail.com

۹۴/۵/۱