

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۱
حسابداری اجاره‌ها

دکتر قاسم بولو

محمدرضا شوروژی

دکتر احمد مدرس

سازمان حسابرسی
مدیریت تدوین استانداردها

۱۳۸۶

کلیه حقوق منحصر به سازمان حسابرسی است.

مدرس، احمد، ۱۳۳۶-

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۱ حسابداری اجاره‌ها / احمد مدرس،
محمدرضا شوروژی، قاسم بولو؛ [برای] سازمان حسابرسی، مدیریت تدوین استانداردها.
تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۶.
۸۰ ص.: نمودار.

سازمان حسابرسی: ۱۹۰ ص.

978-964-8734-37-9

فیفا

واژه‌نامه.

حسابداری -- استانداردها.

اجاره -- حسابداری.

شوروژی، محمدرضا، ۱۳۴۶-

بولو، قاسم، ۱۳۵۱-

سازمان حسابرسی. مدیریت تدوین استانداردها.

HF۵۶۲۶/م۴۲۴

۶۵۷/۰۲۱۸

۱۰۷۴۳۸۸

نام کتاب : راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۱ حسابداری اجاره‌ها

ناشر : سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)

آدرس : خیابان شهید احمد قصیر، خیابان شهید احمدیان، شماره ۱۴،

تهران- ۱۵۱۳۸، صندوق پستی ۱۴۳۳۵/۴۷۹

نوبت چاپ : اول ۱۳۸۶

تیراژ : ۵۰۰۰ نسخه

تایپ و صفحه‌آرایی: خانمها فرزانه شیخ گودرزی و محبوبه تبریزچی

لیتوگرافی چاپ و صحافی : شرکت ایران چاپ

قیمت : ۹۰۰۰ ریال

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۱ حسابداری اجاره‌ها

فهرست مطالب

شماره صفحه	
ج	• پیشگفتار
۱	• مقدمه
۲-۵	• تعاریف
۶	• ماهیت اجاره
۶	• مزایای اجاره
۷-۱۰	• طبقه‌بندی اجاره
۱۰-۳۵	• حسابداری اجاره توسط اجاره کننده
۱۰-۳۰	- اجاره سرمایه‌ای
۱۱	مزین‌های اجرایی قرارداد و مخارج مستقیم اولیه
۱۱-۱۳	استهلاک داراییهای مورد اجاره
۱۳	ارزش باقیمانده تضمین شده
۱۴	محاسبه ارزش فعلی
۱۴-۳۰	مثالهای توضیحی
۳۰	افشا
۳۱-۳۵	- اجاره عملیاتی
۳۴-۳۵	اجاره عملیاتی - انگیزه تشویقی
۳۵	افشا
۳۵-۴۱	• فروش و اجاره مجدد

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۱
حسابداری اجاره‌ها

فهرست مطالب (ادامه)

شماره صفحه	
۴۱-۶۳	• حسابداری اجاره‌ها در دفاتر اجاره دهنده
۴۱-۵۹	- اجاره سرمایه‌ای
۴۱-۵۳	اجاره از نوع فروش
۵۲	فسخ قرارداد اجاره از نوع فروش
۵۳	اجاره از نوع فروش با ارزش باقیمانده تضمین شده
۵۴-۵۹	اجاره از نوع تأمین مالی مستقیم
۵۹	افشاء
۵۹-۶۳	- اجاره عملیاتی
۶۱-۶۲	اجاره عملیاتی - انگیزه تشویقی
۶۲-۶۳	افشاء
۶۳-۶۸	• حسابداری اجاره املاک
۶۳-۶۴	- اجاره زمین
۶۴-۶۸	- اجاره زمین و ساختمان
۶۸	- اجاره زمین و ساختمان و تجهیزات بطور یکجا
۶۸	- اجاره بخشی از ساختمان
۶۹	• فهرست منابع و مآخذ
۷۱-۷۸	• واژه‌نامه
۷۹-۸۰	• فهرست موضوعی

پیشگفتار

پس از اینکه استانداردهای حسابداری از مرحله تدوین می‌گذرد فرایند اجرای آن آغاز می‌شود. اجرای اثربخش استانداردهای حسابداری توسط شرکتها برای تهیه صورتهای مالی مستلزم شناخت کافی از محتوا و الزامات استانداردها و نحوه پیاده‌سازی آنها در عمل است. سیاق نگارش استانداردها مانند متون آموزشی همراه با مثالها و ثبتهای حسابداری مفصل نیست، بلکه سیاقی شبه قانونی دارد.

در کنار استانداردها، وجود متون آموزشی مختلف لازم است تا به کمک آن مفاهیم و الزامات بکار رفته در استاندارد به زبانی ساده‌تر و در قالب مثال و عدد و رقم برای مخاطبان توضیح داده شود. این متون آموزشی از جمله شامل کتابهای حسابداری مالی (میانه و پیشرفته) برای آموزش دانشگاهی، و راهنمای بکارگیری استانداردها با تأکید بر آموزش حرفه‌ای است.

راهنمای بکارگیری استانداردها بر مبنای جدیدترین منابع مرتبط و با اتکا به تجربه آموزشی و حرفه‌ای همکاران با هدف کمک به اجرای اثربخش استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود. امید است در این راستا کارگشا باشد.

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۱ توسط آقایان دکتر احمد مدرس (عضو هیئت علمی دانشگاه تهران)، محمد رضا شوروی (عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی نیشابور) و دکتر قاسم بولو تهیه شده است و در تهیه آن از پیشنهادات و نظرات آقایان مجتبی علیمیرزایی، ابراهیم نعمت‌پژوه، دکتر موسی بزرگ‌اصل، یونس بادآور نهندي، دکتر امید پورحیدری، دکتر علی رحمانی و خانم دکتر شهناز مشایخ استفاده شده است. حروف چینی این مجموعه نیز توسط خانمها فرزانه شیخ‌گودرزی و محبوبه تبریزچی انجام شده است.

مدیریت تدوین استانداردها از تلاش، زحمت و صرف وقت صاحب‌نظران و همکاران ارجمند در به ثمر رسیدن این اثر، صمیمانه قدردانی و سپاسگزاری می‌کند.

مدیریت تدوین استانداردها

سازمان حسابرسي

مقدمه

اجاره به عنوان یکی از روشهای تأمین مالی برای تحصیل داراییهای ثابت از مدت‌ها پیش در بسیاری از کشورها و از جمله ایران مورد استفاده قرار گرفته است. در چند سال اخیر، صنعت لیزینگ که فعالیت اصلی آن بر پایه اجاره به شرط تملیک است، در ایران از رشد مناسبی برخوردار بوده است. این شیوه تأمین مالی از انعطاف‌پذیری بالایی برخوردار است و اغلب برای اجاره دهنده (موجر) و اجاره کننده (مستاجر) دارای مزایای اقتصادی می‌باشد. اجاره کننده از طریق انعقاد قرارداد اجاره قادر است از ظرفیت تأمین مالی بالایی حتی تا میزان کل ارزش منصفانه دارایی بهره‌مند گردد، در حالی که در قراردادهای خرید اعتباری، خریدار معمولاً باید بخشی از بهای معامله را به صورت نقدیپردازد.

حسابداری اجاره‌ها به دلیل وجود گزینه‌هایی قابل انتخاب توسط اجاره کننده یا اجاره دهنده از پیچیدگیهای خاصی برخوردار است. برای مثال، در بسیاری موارد ممکن است قرارداد اجاره به نحوی تنظیم شود که مالکیت دارایی در پایان مدت اجاره به اجاره کننده انتقال یابد یا امکان خرید دارایی توسط اجاره کننده به مبلغی کمتر از ارزش منصفانه آن وجود داشته باشد.

حسابداری معاملات اجاره یکی از مصادیق اعمال ویژگی رجحان محتوا بر شکل است که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی به آن اشاره شده است. چنانچه به موجب قرارداد اجاره مخاطرات و مزایای دارایی به اجاره کننده منتقل شود، محتوای این معامله همانند فروش است و باید همانند فروش شناسایی شود، اگر چه این معامله به شکل اجاره می‌باشد.

هدف از ارائه این راهنما، تشریح موضوعات اصلی مطرح در استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجاره‌ها در قالب مثالهای کاربردی است.

تعاریف

اجاره: موافقتنامه‌ای است که به موجب آن، اجاره دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مبالغ مشخصی حق استفاده از دارایی را برای مدت مورد توافق به اجاره کننده واگذار می‌کند.

اجاره سرمایه‌ای: اجاره‌ای که به موجب آن تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره کننده منتقل می‌شود و مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد.

اجاره عملیاتی: به اجاره‌ای غیر از اجاره سرمایه‌ای اطلاق می‌شود.

اجاره غیرقابل فسخ: نوعی اجاره است که تنها در موارد زیر قابل فسخ است:

الف. وقوع برخی پیشامدهای احتمالی بعید،

ب. با مجوز اجاره دهنده،

ج. انعقاد قرارداد جدید اجاره برای همان دارایی یا دارایی مشابه، بین همان اجاره کننده و اجاره دهنده، یا

د. پرداخت مبلغ اضافی توسط اجاره کننده، به گونه‌ای که در آغاز اجاره در رابطه با استمرار اجاره اطمینانی معقول وجود داشته باشد.

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

دوره اجاره: دوره غیرقابل فسخی است که اجاره کننده، دارایی مورد نظر را برای آن دوره اجاره کرده است به اضافه هر مدت زمان دیگری که اجاره کننده اختیار دارد اجاره آن دارایی را با پرداخت یا بدون پرداخت مبلغ اضافی ادامه دهد و در آغاز اجاره اطمینان معقولی وجود داشته باشد که اجاره کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.