



سازمان حسابرسی

## استاندارد حسابداری ۴۴ اجاره‌ها (پیش‌نویس)

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و با تشکیل جلسات متعدد، پیش‌نویس استاندارد حسابداری "اجاره‌ها" را تدوین کرده است. انتشار استاندارد به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری دارد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا ۳۱ مرداد ماه ۱۴۰۳ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس: تهران، خیابان بیهقی، نبش خیابان دوازدهم غربی، پلاک ۱۲ یا به پست الکترونیکی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری به آدرس [Accounting\\_tadvin@audit.org.ir](mailto:Accounting_tadvin@audit.org.ir)) ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری



## فهرست مندرجات

از بند	هدف
۱	هدف
۳	دامنه کاربرد
۵	معافیت‌های شناخت (بندهای ب ۳ تا ب ۸)
۹	تشخیص اجاره‌ها (بندهای ب ۹ تا ب ۳۳)
۱۲	تفکیک اجزای یک قرارداد
۱۳	اجاره‌کننده
۱۷	اجاره‌دهنده
۱۸	مدت اجاره (بندهای ب ۳۴ تا ب ۴۱)
۲۲	اجاره‌کننده
۲۳	اندازه‌گیری
۲۳	اندازه‌گیری اولیه
۲۹	اندازه‌گیری بعدی
۴۶	ارائه
۵۰	افشا
۵۹	اجاره‌دهنده
۵۹	طبقه‌بندی اجاره‌ها (بندهای ب ۵۳ تا ب ۵۸)
۶۵	اجاره‌های تأمین مالی
۶۵	شناخت و اندازه‌گیری
۷۹	اجاره‌های عملیاتی
۷۹	شناخت و اندازه‌گیری
۸۶	ارائه
۸۷	افشا
۹۱	اجاره‌های تأمین مالی
۹۳	اجاره‌های عملیاتی
۹۶	معاملات فروش و اجاره مجدد
۹۷	ارزیابی اینکه انتقال دارایی، فروش است یا خیر
۹۸	احتساب انتقال دارایی به عنوان فروش
۱۰۱	عدم احتساب انتقال دارایی به عنوان فروش
	پیوستها
	الف اصطلاحات تعریف‌شده
	ب رهنمود بکارگیری
	پ گذار

هدف

۱. این استاندارد اصول شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشای اجاره‌ها را تعیین می‌کند. هدف این استاندارد، اطمینان از این است که اجاره‌کنندگان و اجاره‌دهندگان، اطلاعات مربوط راجه شیوه‌ای ارائه کنند که بطور صادقانه نشان‌دهنده آن معاملات باشد. این اطلاعات، مبنایی را در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد تا تأثیر آن اجاره‌ها بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را ارزیابی کنند.
۲. واحد تجاری هنگام بکارگیری این استاندارد، باید مفاد قرارداد و تمام واقعتها و شرایط مربوط را مد نظر قرار دهد. واحد تجاری باید این استاندارد را بطور یکنواخت برای قراردادهای دارای ویژگیهای مشابه و در شرایط مشابه بکار گیرد.

دامنه کاربرد

۳. واحد تجاری باید این استاندارد را، به استثنای موارد زیر، برای تمام اجاره‌ها، شامل اجاره دارایی حق استفاده در یک اجاره فرعی، بکار گیرد:
  - الف. اجاره‌ها برای اکتشاف یا استفاده از معادن، نفت، گاز طبیعی و منابع تجدیدنپذیر مشابه؛
  - ب. اجاره داراییهای زیستی در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۶ فعالیتهای کشاورزی که توسط اجاره‌کننده نگهداری می‌شود؛
  - پ. توافقه‌های امتیاز خدمات؛
  - ت. مجوزهای داراییهای فکری انتقال یافته توسط اجاره‌دهنده در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان؛ و
  - ث. حق نگهداشت توسط اجاره‌کننده طبق توافقه‌های صدور مجوز در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود برای اقلامی مانند فیلمهای سینمایی، ویدئوهای ضبط شده، بازیها، حق اختراعه‌ها و حق تکثیر و انتشار.
۴. اجاره‌کننده می‌تواند، اما ملزم نیست، این استاندارد را برای اجاره‌های داراییهای نامشهود به جز موارد مندرج در بند ۳ (ث) بکار گیرد.

معافیهای شناخت (بندهای ب ۳ تا ب ۸)

۵. اجاره‌کننده می‌تواند تصمیم بگیرد الزامات بندهای ۲۲ تا ۴۸ را برای موارد زیر بکار نگیرد:
  - الف. اجاره‌های کوتاه‌مدت؛ و
  - ب. اجاره‌هایی که ارزش دارایی پایه آنها پایین است (طبق مندرج در بندهای ب ۳ تا ب ۸).
۶. اگر اجاره‌کننده تصمیم بگیرد برای اجاره‌های کوتاه‌مدت یا اجاره‌هایی که ارزش دارایی پایه آنها پایین است، الزامات بندهای ۲۲ تا ۴۸ را بکار نگیرد، باید پرداختهای اجاره مرتبط با آن اجاره‌ها را بر مبنای خط مستقیم طی مدت اجاره یا مبنای سیستماتیک دیگری به عنوان هزینه شناسایی کند. اجاره‌کننده در صورتی باید مبنای سیستماتیک دیگری را بکار گیرد که آن مبنای الگوی منافع اجاره‌کننده را بهتر نشان دهد.
۷. اگر اجاره‌کننده اجاره‌های کوتاه‌مدت را طبق بند ۶ به حساب منظور کند، در صورت وجود موارد زیر، باید اجاره را برای مقاصد این استاندارد، به عنوان اجاره جدید در نظر بگیرد:
  - الف. تعدیل اجاره؛ یا
  - ب. تغییر در مدت اجاره (برای مثال، اجاره‌کننده اختیاری را اعمال کند که قبلاً در تعیین مدت اجاره لحاظ نشده است).
۸. تصمیم اتخاذشده در بالا برای اجاره‌های کوتاه‌مدت، باید با توجه به طبقه دارایی پایه‌ای صورت گیرد که حق استفاده به آن مربوط می‌شود. منظور از طبقه دارایی پایه، گروهی از داراییهای پایه با ماهیت و استفاده مشابه در عملیات واحد تجاری است. تصمیم‌گیری در مورد اجاره‌هایی که ارزش دارایی پایه آنها پایین است، می‌تواند بر مبنای هر اجاره انجام گیرد.

## تشخیص اجاره (بندهای ب ۹ تا ب ۳۳)

۹. در شروع قرارداد، واحد تجاری باید ارزیابی کند که قرارداد مزبور، اجاره یا دربردارنده اجاره است یا خیر. قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی معین را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند. در بندهای ب ۹ تا ب ۳۱، برای ارزیابی اینکه قرارداد، اجاره یا دربردارنده اجاره است یا خیر، رهنمود ارائه می‌شود.
۱۰. دوره زمانی، می‌تواند برحسب میزان استفاده از یک دارایی معین بیان شود (برای مثال، تعداد آحاد تولید که یک قلم از تجهیزات برای تولید آن استفاده خواهد شد).
۱۱. واحد تجاری تنها در صورت تغییر در مفاد و شرایط قرارداد، باید مجدداً ارزیابی کند که قرارداد، اجاره یا دربردارنده اجاره است یا خیر.

### تفکیک اجزای قرارداد

۱۲. برای قراردادی که اجاره یا دربردارنده اجاره است، واحد تجاری باید هر جزء اجاره‌ای موجود در قرارداد را به عنوان یک اجاره، جدا از اجزای غیراجاره‌ای موجود در آن قرارداد در نظر بگیرد؛ مگر اینکه واحد تجاری، اقتضای عملی مندرج در بند ۱۵ را بکار گیرد. در بندهای ب ۳۲ تا ب ۳۳، برای تفکیک اجزای قرارداد، رهنمود ارائه می‌شود.

### اجاره‌کننده

۱۳. برای قراردادی که دربردارنده یک جزء اجاره و علاوه بر آن، دربردارنده یک یا چند جزء اجاره‌ای یا غیراجاره‌ای دیگر است، اجاره‌کننده باید مابه‌ازای مندرج در قرارداد را به هر جزء اجاره، بر مبنای قیمت مستقل نسبی آن جزء اجاره و مجموع قیمت مستقل اجزای غیراجاره‌ای، تخصیص دهد.
۱۴. قیمت مستقل نسبی اجزای اجاره‌ای و غیراجاره‌ای، باید بر مبنای قیمتی تعیین شود که اجاره‌دهنده یا یک عرضه‌کننده مشابه، بطور جداگانه بابت آن جزء، یا یک جزء مشابه، از واحد تجاری مطالبه می‌کند. چنانچه قیمت مستقل قابل مشاهده به سهولت در دسترس نباشد، اجاره‌کننده باید قیمت مستقل را با بیشترین استفاده از اطلاعات قابل مشاهده برآورد کند.
۱۵. به عنوان یک اقتضای عملی، اجاره‌کننده می‌تواند با توجه به طبقه‌داری پایه، تصمیم بگیرد که اجزای غیراجاره‌ای را از اجزای اجاره‌ای تفکیک نکند، و در عوض هر جزء اجاره‌ای و اجزای غیراجاره‌ای وابسته به آن را به عنوان یک جزء اجاره‌ای واحد در نظر بگیرد.
۱۶. به جز مواقعی که اقتضای عملی مندرج در بند ۱۵ بکار گرفته می‌شود، اجاره‌کننده باید اجزای غیراجاره‌ای را با بکارگیری سایر استانداردهای مربوط به حساب منظور کند.

### اجاره‌دهنده

۱۷. برای قراردادی که دربردارنده یک جزء اجاره‌ای و علاوه بر آن، دربردارنده یک یا چند جزء اجاره‌ای یا غیراجاره‌ای دیگر است، اجاره‌دهنده باید مابه‌ازای مندرج در قرارداد را با بکارگیری بندهای ۷۴ تا ۹۱ استاندارد حسابداری ۴۳ تخصیص دهد.

## مدت اجاره (بندهای ب ۳۴ تا ب ۴۱)

۱۸. واحد تجاری باید مدت اجاره را معادل دوره غیرقابل فسخ اجاره با در نظر گرفتن هر دو مورد زیر تعیین کند:
- الف. دوره‌های تحت پوشش اختیار تمدید اجاره، چنانچه اجاره‌کننده در خصوص اعمال آن اختیار اطمینان معقول داشته باشد؛ و
- ب. دوره‌های تحت پوشش اختیار خاتمه اجاره، چنانچه اجاره‌کننده در خصوص عدم اعمال آن اختیار اطمینان معقول داشته باشد.
۱۹. در ارزیابی اینکه اجاره‌کننده اطمینان معقول نسبت به اعمال اختیار تمدید اجاره یا عدم اعمال اختیار خاتمه اجاره دارد یا خیر، واحد تجاری باید تمام واقعیتها و شرایط مربوط را که برای اجاره‌کننده انگیزه اقتصادی جهت اعمال اختیار تمدید اجاره یا عدم اعمال اختیار خاتمه اجاره ایجاد می‌کند، طبق بندهای ب ۳۷ تا ب ۴۰ در نظر بگیرد.
۲۰. اجاره‌کننده باید وجود اطمینان معقول نسبت به اعمال اختیار تمدید یا عدم اعمال اختیار خاتمه را هنگامی مجدداً ارزیابی کند که یک رویداد عمده یا یک تغییر عمده در شرایط:
- الف. در کنترل اجاره‌کننده است؛ و

- ب. بر این موضوع که اجاره‌کننده در خصوص اعمال اختیاری که قبلاً در تعیین مدت اجاره لحاظ نشده یا عدم اعمال اختیاری که قبلاً در تعیین مدت اجاره لحاظ شده است اطمینان معقول دارد، تأثیر می‌گذارد (طبق بند ب ۴۱).
۲۱. چنانچه دوره غیرقبل فسخ اجاره تغییر کند، واحد تجاری باید مدت اجاره را بازننگری کند. برای مثال، دوره غیرقبل فسخ اجاره در موارد زیر تغییر خواهد کرد:
- الف. اجاره‌کننده اختیاری را اعمال کند که قبلاً در تعیین مدت اجاره توسط واحد تجاری لحاظ نشده است؛
- ب. اجاره‌کننده اختیاری را که قبلاً در تعیین مدت اجاره توسط واحد تجاری لحاظ شده است، اعمال نکند؛
- پ. رویدادی واقع شود که بطور قراردادی اجاره‌کننده را وادار به اعمال اختیاری کند که قبلاً در تعیین مدت اجاره توسط واحد تجاری لحاظ نشده است؛ یا
- ت. رویدادی واقع شود که بطور قراردادی اجاره‌کننده را از اعمال اختیاری منع کند که قبلاً در تعیین مدت اجاره توسط واحد تجاری لحاظ شده است.

## اجاره‌کننده

### شناخت

۲۲. در تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده و بدهی اجاره را شناسایی کند.

### اندازه‌گیری

#### اندازه‌گیری اولیه

#### اندازه‌گیری اولیه دارایی حق استفاده

۲۳. در تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده را به بهای تمام شده اندازه‌گیری کند.
۲۴. بهای تمام شده دارایی حق استفاده باید شامل موارد زیر باشد:
- الف. مبلغ اندازه‌گیری اولیه بدهی اجاره، طبق بند ۲۶؛
- ب. پرداختهای اجاره انجام‌شده در تاریخ آغاز اجاره یا قبل از آن، پس از کسر مشوقهای اجاره دریافت‌شده؛
- پ. مخارج مستقیم اولیه تحمل‌شده توسط اجاره‌کننده؛ و
- ت. برآوردی از مخارجی که اجاره‌کننده برای جداسازی و برچیدن دارایی پایه، بازگرداندن محل استقرار دارایی پایه یا بازگرداندن دارایی پایه به وضعیت الزامی طبق مفاد و شرایط اجاره تحمل خواهد کرد، به جز مخارجی که برای تولید موجودیهای مواد و کالا متحمل می‌شود. اجاره‌کننده، تعهد بابت این مخارج را در تاریخ آغاز اجاره یا در نتیجه استفاده از دارایی پایه طی یک دوره خاص، متحمل می‌شود.
۲۵. اجاره‌کننده، مخارج مندرج در بند ۲۴(ت) را زمانی باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی حق استفاده شناسایی کند که بابت آن مخارج متعهد شود. اجاره‌کننده، برای مخارجی که طی دوره‌ای خاص در نتیجه استفاده از دارایی حق استفاده، برای تولید موجودیهای مواد و کالا طی آن دوره متحمل می‌شود، استاندارد حسابداری ۸ موجودی مواد و کالا را بکار می‌گیرد. تعهدات بابت چنین مخارجی که طبق این استاندارد یا استاندارد حسابداری ۸ به حساب منظور می‌شود، با بکارگیری استاندارد حسابداری ۴ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی شناسایی و اندازه‌گیری می‌گردد.

#### اندازه‌گیری اولیه بدهی اجاره

۲۶. در تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده بدهی اجاره را به ارزش فعلی پرداختهای اجاره که در آن تاریخ تادیه نشده است، اندازه‌گیری کند. پرداختهای اجاره باید با استفاده از نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره در صورتی تنزیل شود که آن نرخ به سهولت قابل تعیین باشد. چنانچه آن نرخ را نتوان به سهولت تعیین کرد، اجاره‌کننده باید از نرخ استقراض مختص اجاره‌کننده استفاده کند.
۲۷. پرداختهای اجاره که در تاریخ آغاز اجاره، در اندازه‌گیری بدهی اجاره منظور می‌شوند، شامل پرداختهای زیر بابت حق استفاده از دارایی پایه در مدت اجاره است که در تاریخ آغاز اجاره تادیه نشده است:
- الف. پرداختهای ثابت (شامل پرداختهای با محتوای ثابت طبق بند ب ۴۲)، پس از کسر مشوقهای دریافتی اجاره؛
- ب. پرداختهای متغیر اجاره که به شاخص یا نرخ وابسته است و در اندازه‌گیری اولیه، با استفاده از آن شاخص یا نرخ در تاریخ آغاز اجاره اندازه‌گیری می‌شود (طبق بند ۲۸)؛

- پ. مبالغی که طبق تضمینهای ارزش باقیمانده، انتظار می‌رود توسط اجاره‌کننده قابل پرداخت باشد.
- ت. قیمت اعمال اختیار خرید در صورتی که اجاره‌کننده اطمینان معقولی نسبت به اعمال آن اختیار داشته باشد (با در نظر گرفتن عوامل مندرج در بندهای ب ۳۷ تا ب ۴۰ ارزیابی شده است)؛ و
- ث. پرداختهای جریمه بابت خاتمه دادن به اجاره، در صورتی که اعمال اختیار خاتمه اجاره توسط اجاره‌کننده، در مدت اجاره لحاظ شده باشد.

۲۸. پرداختهای متغیر اجاره که طبق بند ۲۷(ب) به شاخص یا نرخ وابسته است، برای مثال، شامل پرداختهای وابسته به شاخص قیمت مصرف‌کننده، پرداختهای وابسته به نرخ سود بین‌بانکی یا پرداختهای وابسته به تغییر نرخهای اجاره در بازار می‌شود.

### اندازه‌گیری پس از شناخت اولیه

#### اندازه‌گیری دارایی حق استفاده پس از شناخت اولیه

۲۹. پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده بابت دارایی حق استفاده را با بکارگیری روش بهای تمام شده اندازه‌گیری کند؛ مگر اینکه روش اندازه‌گیری مندرج در بند ۳۴ را بکار گیرد.

#### روش بهای تمام شده

۳۰. برای بکارگیری روش بهای تمام شده، اجاره‌کننده دارایی حق استفاده را به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته و تعدیل بابت تجدید اندازه‌گیری بدهی اجاره طبق بند ۳۵(پ)، اندازه‌گیری می‌کند.

۳۱. اجاره‌کننده باید الزامات استهلاک مندرج در استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود برای استهلاک دارایی حق استفاده را با توجه به الزامات بند ۳۲ بکار گیرد.

۳۲. چنانچه اجاره، مالکیت دارایی پایه را در پایان مدت اجاره به اجاره‌کننده منتقل کند یا اگر بهای تمام شده دارایی حق استفاده نشان دهد که اجاره‌کننده اختیار خرید را اعمال خواهد کرد، اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده را از تاریخ آغاز اجاره تا پایان عمر مفید دارایی پایه مستهلک کند. در غیر این صورت، اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده را از تاریخ آغاز اجاره تا پایان عمر مفید دارایی حق استفاده یا پایان مدت اجاره، هر کدام که زودتر باشد، مستهلک نماید.

۳۳. اجاره‌کننده باید استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش داراییها را برای تعیین کاهش ارزش دارایی حق استفاده و نحوه به حساب منظور کردن زیان کاهش ارزش تعیین شده بکار گیرد.

#### سایر روشهای اندازه‌گیری

۳۴. چنانچه داراییهای حق استفاده به طبقه‌ای از داراییهای ثابت مشهود متعلق باشد که اجاره‌کننده برای آن طبقه روش تجدید ارزیابی مندرج در استاندارد حسابداری ۱۱ را بکار می‌گیرد، اجاره‌کننده می‌تواند تصمیم بگیرد که آن روش تجدید ارزیابی را برای تمام داراییهای حق استفاده که متعلق به آن طبقه از داراییهای ثابت مشهود است، بکار گیرد.

#### اندازه‌گیری بدهی اجاره پس از شناخت اولیه

۳۵. پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید بدهی اجاره را به شرح زیر اندازه‌گیری کند:

- الف. افزایش مبلغ دفتری به منظور انعکاس هزینه تامین مالی مرتبط با بدهی اجاره؛
- ب. کاهش مبلغ دفتری به منظور انعکاس پرداختهای اجاره انجام‌شده؛ و
- پ. اندازه‌گیری مجدد مبلغ دفتری برای انعکاس ارزیابی مجدد بدهی اجاره یا تعدیل اجاره طبق بندهای ۳۸ تا ۴۵، یا انعکاس تجدیدنظر در پرداختهای اجاره بامحتوای ثابت (به بند ب ۴۲ مراجعه شود).

۳۶. هزینه تامین مالی مرتبط با بدهی اجاره در هر بازه زمانی از مدت اجاره باید مبلغی باشد که به نرخ سود تضمین‌شده ادواری ثابتی در ارتباط با مانده بدهی اجاره منجر شود. نرخ سود تضمین‌شده ادواری، نرخ تنزیل مورد اشاره در بند ۲۶، یا در موارد مقتضی، نرخ تنزیل تجدیدنظرشده مورد اشاره در بند ۴۰، بند ۴۲ یا بند ۴۴(پ) است.

۳۷. پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید هر دو مورد زیر را، به جز مخارجی که طبق سایر استانداردهای مربوط، در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور شده است، در سود یا زیان دوره شناسایی کند:

- الف. هزینه تامین مالی مرتبط با بدهی اجاره؛ و

ب. پرداختهای متغیر اجاره که در دوره وقوع رویداد یا شرایطی که موجب چنین پرداختهایی می‌شود، در اندازه‌گیری بدهی اجاره لحاظ نشده است.

#### ارزیابی مجدد بدهی اجاره

۳۸. پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید بندهای ۳۹ تا ۴۲ را برای اندازه‌گیری مجدد بدهی اجاره به منظور انعکاس تغییرات در پرداختهای اجاره بکار گیرد. اجاره‌کننده باید مبلغ اندازه‌گیری مجدد بدهی اجاره را به عنوان تعدیل دارایی حق استفاده شناسایی کند. با وجود این، چنانچه مبلغ دفتری دارایی حق استفاده به صفر کاهش یابد و کاهش بیشتری در اندازه‌گیری بدهی اجاره وجود داشته باشد، اجاره‌کننده باید مبلغ باقیمانده از آن اندازه‌گیری مجدد را در سود یا زیان دوره شناسایی کند.

۳۹. اجاره‌کننده باید در موارد زیر، بدهی اجاره را از طریق تنزیل پرداختهای اجاره تجدیدنظر شده با استفاده از نرخ تنزیل تجدیدنظر شده، مجدداً اندازه‌گیری کند:

الف. در صورتی که مدت اجاره طبق بندهای ۲۰ و ۲۱ تغییر کند، اجاره‌کننده باید پرداختهای اجاره تجدیدنظر شده را بر مبنای مدت اجاره تجدیدنظر شده تعیین کند؛ یا

ب. در صورتی که ارزیابی اختیار خرید دارایی پایه با توجه به رویدادها و شرایط مندرج در بندهای ۲۰ و ۲۱ در ارتباط با اختیار خرید تغییر کند، اجاره‌کننده باید پرداختهای اجاره تجدیدنظر شده را به منظور انعکاس تغییر در مبالغ قبل پرداخت طبق اختیار خرید، تعیین کند.

۴۰. برای بکارگیری بند ۳۹، اجاره‌کننده باید نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره در مدت باقیمانده از اجاره را، در صورتی که تعیین آن به سهولت امکانپذیر باشد، به عنوان نرخ تنزیل تجدیدنظر شده تعیین کند، یا اگر تعیین نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره به سهولت امکانپذیر نباشد، باید نرخ استقراض مختص اجاره‌کننده را در تاریخ اندازه‌گیری مجدد ملاک عمل قرار دهد.

۴۱. الف. در صورتی که مبالغی که انتظار می‌رود به موجب تضمین ارزش باقیمانده قابل پرداخت شود، تغییر کرده باشد، اجاره‌کننده باید پرداختهای اجاره تجدیدنظر شده را به منظور انعکاس تغییر در مبالغی که انتظار می‌رود به موجب تضمین ارزش باقیمانده، قابل پرداخت شود تعیین کند.

ب. در صورتی که پرداختهای آتی اجاره به دلیل تغییر در شاخص یا نرخ مورد استفاده برای تعیین آن پرداختها، تغییر کرده باشد؛ برای مثال، تغییری که منعکس‌کننده تغییر نرخهای اجاره در پی بررسی بازار اجاره است، اجاره‌کننده تنها در صورت وجود تغییر در جریانهای نقدی، باید بدهی اجاره را به منظور انعکاس پرداختهای اجاره تجدیدنظر شده، مجدداً اندازه‌گیری کند (یعنی هنگامی که تعدیل پرداختهای اجاره محقق شده باشد). اجاره‌کننده باید بر مبنای پرداختهای قراردادی تجدیدنظر شده، پرداختهای اجاره تجدیدنظر شده را برای مدت باقیمانده از اجاره تعیین کند.

۴۲. برای بکارگیری بند ۴۱، اجاره‌کننده باید از یک نرخ تنزیل بدون تغییر استفاده کند، مگر اینکه تغییر در پرداختهای اجاره از تغییر در نرخهای سود تضمین شده شناور ناشی شود. در این مورد، اجاره‌کننده باید از نرخ تنزیل تجدیدنظر شده‌ای استفاده کند که منعکس‌کننده تغییر در نرخ سود تضمین شده باشد.

#### تعدیل اجاره

۴۳. در صورت وقوع هر دو مورد زیر، اجاره‌کننده باید تعدیل اجاره را به عنوان یک اجاره جداگانه در نظر بگیرد:

الف. تعدیل، دامنه اجاره را با افزودن حق استفاده از یک یا چند دارایی پایه افزایش دهد؛ و  
ب. مابه‌ازای اجاره به مبلغی متناسب با قیمت مستقل افزایش در دامنه اجاره و تعدیلات مناسب در آن قیمت مستقل افزایش یابد، به نحوی که شرایط آن قرارداد خاص را منعکس کند.

۴۴. برای تعدیل اجاره‌ای که به عنوان اجاره جداگانه در نظر گرفته نمی‌شود، اجاره‌کننده باید در تاریخ مؤثر تعدیل اجاره:

الف. مابه‌ازای مندرج در قرارداد تعدیل شده را با بکارگیری بندهای ۱۳ تا ۱۶ تخصیص دهد؛

ب. مدت اجاره را برای اجاره تعدیل شده با بکارگیری بندهای ۱۸ تا ۱۹ تعیین کند؛ و



پ. بدهی اجاره را از طریق تنزیل پرداختهای اجاره تجدیدنظرشده با استفاده از نرخ تنزیل تجدیدنظرشده مجدداً اندازه گیری کند. نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره در مدت باقیمانده از اجاره، در صورتی که تعیین آن به سهولت امکانپذیر باشد، به عنوان نرخ تنزیل تجدیدنظرشده تعیین می شود، یا اگر تعیین نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره به سهولت امکانپذیر نباشد، نرخ استقراض مختص اجاره کننده در تاریخ مؤثر تعدیل، ملاک عمل قرار می گیرد.

۴۵. برای تعدیل اجاره‌ای که به عنوان اجاره جداگانه در نظر گرفته نمی شود، اجاره کننده باید اندازه گیری مجدد بدهی اجاره را به شرح زیر به حساب منظور کند:

الف. برای تعدیل اجاره‌ای که دامنه اجاره را کاهش می دهد، مبلغ دفتری دارایی حق استفاده را به منظور انعکاس خاتمه تمام یا بخشی از اجاره، کاهش دهد. اجاره کننده باید سود یا زیان مرتبط با خاتمه تمام یا بخشی از اجاره را در سود یا زیان دوره شناسایی کند.  
ب. بابت سایر تعدیلات اجاره، بطور متناظر دارایی حق استفاده را تعدیل کند.

## ارائه

۴۶. اجاره کننده باید موارد زیر را در صورت وضعیت مالی ارائه کند یا در یادداشتهای توضیحی افشا نماید:  
الف. داراییهای حق استفاده جدا از سایر داراییها. چنانچه اجاره کننده داراییهای حق استفاده را جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه نکند، باید:

۱. داراییهای حق استفاده را در همان قلم اصلی منظور کند که داراییهای پایه متناظر را در صورت مالکیت در آن قلم اصلی ارائه می کرد؛ و

۲. اقلام اصلی صورت وضعیت مالی را که دربردارنده داراییهای حق استفاده است، افشا کند.

ب. بدهیهای اجاره جدا از سایر بدهیها. چنانچه اجاره کننده بدهیهای اجاره را جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه نکند، باید اقلام اصلی صورت وضعیت مالی را که دربردارنده این بدهیها است، افشا کند.

۴۷. الزام بند ۴۶(الف)، برای داراییهای حق استفاده که تعریف سرمایه گذاری در املاک را احراز می کند و باید در صورت وضعیت مالی به عنوان سرمایه گذاری در املاک ارائه شود، کاربرد ندارد.

۴۸. در صورت سود و زیان، اجاره کننده باید هزینه تامین مالی مرتبط با بدهی اجاره را جدا از هزینه استهلاک دارایی حق استفاده ارائه کند. هزینه تامین مالی مرتبط با بدهی اجاره، جزئی از هزینه های مالی است که طبق بند ۸۳(ب) استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی، باید در صورت سود و زیان بطور جداگانه ارائه شود.

۴۹. در صورت جریانهای نقدی، اجاره کننده باید طبقه بندیهایی به شرح زیر انجام دهد:

الف. پرداختهای نقدی بابت اصل بدهی اجاره و هزینه تامین مالی مرتبط با بدهی اجاره در فعالیتهای تأمین مالی و  
ب. پرداختهای اجاره کوتاه مدت، پرداختها بابت اجاره داراییهای با ارزش پایین و پرداختهای متغیر اجاره که در اندازه گیری بدهی اجاره منظور نشده است، در فعالیتهای عملیاتی.

## افشا

۵۰. هدف افشا برای اجاره کننده این است که در یادداشتهای توضیحی اطلاعاتی افشا کند که همراه اطلاعات ارائه شده در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان و صورت جریانهای نقدی، برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مبنایی فراهم آورد تا تأثیر آن اجاره بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی اجاره کننده را ارزیابی کنند. بندهای ۵۱ تا ۵۸، الزامات مربوط به نحوه دستیابی به این هدف را مشخص می کند.

۵۱. اجاره کننده باید اطلاعاتی درباره اجاره هایی که در آنها اجاره کننده است را در یادداشتی مجزا یا بخش جداگانه ای در صورتهای مالی افشا کند. با وجود این، نیازی نیست اجاره کننده، اطلاعاتی را که قبلاً در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه شده است تکرار کند، مشروط بر اینکه در یادداشت مجزا یا بخش جداگانه مرتبط با اجاره ها، به آن اطلاعات ارجاع شود.

۵۲. اجاره کننده باید مبالغ زیر را برای دوره گزارشگری افشا کند:

الف. هزینه استهلاک داراییهای حق استفاده بر حسب طبقه دارایی پایه؛

ب. هزینه تامین مالی مرتبط با بدهیهای اجاره؛

- پ. هزینه مرتبط با اجاره‌های کوتاه مدتی که با بکارگیری بند ۶ به حساب منظور می‌شود. نیازی نیست این هزینه، دربردارنده هزینه مرتبط با اجاره‌هایی با مدت اجاره یک ماه یا کمتر باشد.
- ت. هزینه مرتبط با اجاره‌های دارایی‌های با ارزش پایین که با بکارگیری بند ۶ به حساب منظور می‌شود. این هزینه نباید دربردارنده اجاره‌های کوتاه مدت دارایی‌های با ارزش پایین مندرج در بند ۵۲(پ) باشد؛
- ث. هزینه مرتبط با پرداخت‌های متغیر اجاره که در اندازه گیری بدهی‌های اجاره لحاظ نشده است؛
- ج. درآمد حاصل از اجاره فرعی دارایی‌های حق استفاده؛
- چ. مجموع جریانهای نقدی خروجی اجاره‌ها؛
- ح. اضافات دارایی‌های حق استفاده؛
- خ. سودها یا زیانهای ناشی از معاملات فروش و اجاره مجدد؛ و
- د. مبلغ دفتری دارایی‌های حق استفاده در پایان دوره گزارشگری بر حسب طبقه دارایی پایه.
۵۳. اجاره کننده باید افشاهای تعیین شده در بند ۵۲ را به شکل جدول ارائه کند، مگر اینکه شکل دیگری مناسب تر باشد. مبالغ افشاشده باید شامل مخارجی باشد که اجاره کننده طی دوره گزارشگری در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور کرده است.
۵۴. اجاره کننده باید مبلغ تعهدات اجاره خود بابت اجاره‌های کوتاه مدت به حساب منظور شده با بکارگیری بند ۶ را در صورتی افشا کند که پرتفوی اجاره‌های کوتاه مدتی که اجاره کننده در پایان دوره گزارشگری نسبت به آنها متعهد است، با پرتفوی اجاره‌های کوتاه مدتی که هزینه اجاره کوتاه مدت آن طبق بند ۵۲(پ) افشا شده است مشابه نباشد.
۵۵. چنانچه اجاره کننده، دارایی‌های حق استفاده را با بکارگیری استاندارد حسابداری ۱۱ به مبالغ تجدید ارزیابی شده اندازه گیری کند، اجاره کننده باید اطلاعات الزامی طبق بند ۸۱ استاندارد حسابداری ۱۱ را برای آن دارایی‌های حق استفاده افشا کند.
۵۶. اجاره کننده باید تجزیه سررسید بدهی‌های اجاره را با بکارگیری بندهای ۲۹ و ۷ استاندارد حسابداری ۳۷ ابزارهای مالی: افشا جدا از تجزیه سررسید سایر بدهی‌های مالی افشا کند.
۵۷. اجاره کننده باید درباره فعالیتهای اجاره‌ای خود، افزون بر افشاهای الزامی مندرج در بندهای ۵۳ تا ۵۸، اطلاعات کیفی و کمی بیشتری را که برای دستیابی به هدف افشای بند ۵۰ ضروری است، افشا کند (طبق بند ۴۸). این اطلاعات بیشتر، ممکن است شامل اطلاعاتی باشد که به استفاده کنندگان صورتهای مالی در ارزیابی موارد زیر کمک می‌کند، اما محدود به این موارد نیست:
- الف. ماهیت فعالیتهای اجاره‌ای اجاره کننده؛
- ب. جریانهای نقدی خروجی آتی که اجاره کننده بطور بالقوه در معرض آن قرار دارد و در اندازه گیری بدهی‌های اجاره منعکس نشده است. این موضوع، شامل آسیب پذیری از موارد زیر است:
۱. پرداخت‌های متغیر اجاره (طبق بند ۴۹)؛
  ۲. اختیار تمدید و اختیار خاتمه اجاره (طبق بند ۵۰)؛
  ۳. تضمینهای ارزش باقیمانده (طبق بند ۵۱)؛ و
  ۴. اجاره‌هایی که هنوز آغاز نشده‌اند و اجاره کننده نسبت به آنها متعهد است.
- پ. محدودیتها یا شرطهای تحمیل شده توسط اجاره‌ها؛ و
- ت. معاملات فروش و اجاره مجدد (طبق بند ۵۲).
۵۸. اجاره کننده‌ای که اجاره‌های کوتاه مدت یا اجاره دارایی‌های با ارزش پایین را طبق بند ۶ به حساب منظور می‌کند، باید این موضوع را افشا نماید.

## اجاره دهنده

### طبقه بندی اجاره‌ها (بندهای ب ۵۳ تا ب ۵۸)

۵۹. اجاره دهنده باید هر یک از اجاره‌های خود را به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبقه بندی کند.
۶۰. اجاره در صورتی به عنوان اجاره تأمین مالی طبقه بندی می‌شود که بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت ناشی از دارایی پایه را انتقال دهد. اجاره در صورتی به عنوان اجاره عملیاتی طبقه بندی می‌شود که بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت ناشی از دارایی پایه را انتقال ندهد.

۶۱. تعیین اینکه اجاره، اجاره تأمین مالی است یا اجاره عملیاتی، به محتوای معامله و نه شکل قرارداد، بستگی دارد. نمونه‌هایی از وضعیت‌هایی که به تنهایی یا با یکدیگر، بطور معمول موجب طبقه‌بندی یک اجاره به عنوان اجاره تأمین مالی می‌شود، به شرح زیر است:

الف. طبق اجاره، مالکیت دارایی پایه در پایان مدت اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود؛

ب. اجاره‌کننده اختیار داشته باشد دارایی پایه را در تاریخ قابل اعمال شدن اختیار خرید، به قیمتی که انتظار می‌رود به اندازه کافی کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ است، خریداری کند و در تاریخ شروع اجاره، اطمینان معقولی نسبت به اعمال اختیار وجود داشته باشد؛

پ. مدت اجاره بخش عمده عمر اقتصادی دارایی پایه را دربرگیرد، حتی اگر مالکیت دارایی منتقل نشود؛

ت. ارزش فعلی پرداختهای اجاره در تاریخ شروع اجاره، حداقل برابر با بخش عمده ارزش منصفانه دارایی پایه باشد؛ و

ث. دارایی پایه، از چنان ماهیت تخصصی برخوردار باشد که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون تغییرات عمده از آن استفاده کند.

۶۲. همچنین، نشانه‌هایی از وضعیت‌هایی که به تنهایی یا با یکدیگر می‌توانند موجب طبقه‌بندی اجاره به عنوان اجاره تأمین مالی شوند، به شرح زیر است:

الف. چنانچه اجاره‌کننده بتواند اجاره را فسخ کند، زیانهای اجاره‌دهنده بابت فسخ اجاره، بر عهده اجاره‌کننده باشد؛

ب. سودها یا زیانهای ناشی از نوسان در ارزش منصفانه باقیمانده، به اجاره‌کننده تعلق گیرد (برای مثال، به شکل تخفیف اجاره معادل بخش عمده عایدات فروش در پایان اجاره)؛ و

پ. اجاره‌کننده بتواند اجاره را برای دوره بعد به مبلغی که بطور قابل توجهی کمتر از اجاره در بازار است، ادامه دهد.

۶۳. مثالها و نشانه‌های مندرج در بندهای ۶۱ و ۶۲، دربرگیرنده همه موارد نیست. چنانچه سایر ویژگیها به وضوح نشان دهد که اجاره، بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت ناشی از دارایی پایه را منتقل نمی‌کند، اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. برای مثال، این مورد زمانی ممکن است واقع شود که در پایان اجاره، مالکیت دارایی پایه در ازای مبلغ متغیری برابر با ارزش منصفانه دارایی در آن زمان منتقل گردد، یا پرداختهای متغیر اجاره وجود داشته باشد که موجب شود اجاره‌دهنده بخش عمده چنین ریسکها و مزایای را منتقل نکند.

۶۴. طبقه‌بندی اجاره در تاریخ شروع اجاره انجام می‌شود و تنها در صورت تعدیل اجاره، مجدداً ارزیابی صورت می‌گیرد. تغییر در برآوردها (برای مثال، تغییر در برآورد عمر اقتصادی یا ارزش باقیمانده دارایی پایه)، یا تغییر در شرایط (برای مثال، عدم ایفای تعهدات توسط اجاره‌کننده) موجب طبقه‌بندی جدید اجاره برای مقاصد حسابداری نمی‌شود.

## اجاره‌های تأمین مالی

### شناخت و اندازه‌گیری

۶۵. اجاره‌دهنده در تاریخ آغاز اجاره، باید داراییهای نگهداری‌شده تحت اجاره تأمین مالی را در صورت وضعیت مالی خود شناسایی کند و آنها را به عنوان دریافتنی به مبلغی برابر با خالص سرمایه‌گذاری در اجاره ارائه نماید.

### اندازه‌گیری اولیه

۶۶. اجاره‌دهنده باید برای اندازه‌گیری خالص سرمایه‌گذاری در اجاره، از نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره استفاده کند. در مورد اجاره فرعی، چنانچه نتوان نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره فرعی را به سهولت تعیین کرد، اجاره‌دهنده می‌تواند برای اندازه‌گیری خالص سرمایه‌گذاری در اجاره فرعی، از نرخ تزیل استفاده‌شده برای اجاره اصلی (پس از تعدیل بابت مخارج مستقیم اولیه مرتبط با اجاره فرعی) استفاده کند.

۶۷. مخارج مستقیم اولیه، به جز مخارج تحمل‌شده توسط اجاره‌دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است، در اندازه‌گیری اولیه خالص سرمایه‌گذاری در اجاره لحاظ می‌شود و مبلغ درآمد شناسایی‌شده در مدت اجاره را کاهش می‌دهد. نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره به گونه‌ای تعیین می‌شود که مخارج مستقیم اولیه بطور خودکار در خالص سرمایه‌گذاری در اجاره منظور شود و نیازی به اضافه کردن آن مخارج بطور جداگانه نیست.

### اندازه‌گیری اولیه پرداختهای اجاره منظور شده در خالص سرمایه‌گذاری در اجاره

۶۸. پرداختهای اجاره که در تاریخ آغاز اجاره در اندازه‌گیری خالص سرمایه‌گذاری در اجاره منظور می‌شوند، شامل پرداختهای زیر بابت حق استفاده از دارایی پایه در مدت اجاره است که در تاریخ آغاز اجاره دریافت نشده است:

- الف. پرداختهای ثابت (شامل پرداختهای با محتوای ثابت طبق بند ب ۴۲)، پس از کسر مشوقهای پرداختنی اجاره؛
- ب. پرداختهای متغیر اجاره که به شاخص یا نرخ وابسته است و در اندازه گیری اولیه با استفاده از آن شاخص یا نرخ در تاریخ آغاز اجاره اندازه گیری می شود؛
- پ. تضمینهای ارزش باقیمانده ارائه شده به اجاره دهنده توسط اجاره کننده، شخص وابسته به اجاره کننده یا شخص ثالث غیروابسته به اجاره دهنده که از نظر مالی توانایی ایفای تعهدات طبق تضمین مزبور را دارد؛
- ت. قیمت اعمال اختیار خرید در صورتی که اجاره کننده نسبت به اعمال آن اختیار، اطمینان معقول داشته باشد (با در نظر گرفتن عوامل مندرج در بند ب ۳۷ ارزیابی شده است)؛ و
- ث. پرداختهای جریمه بابت خاتمه دادن به اجاره، در صورتی که اعمال اختیار خاتمه اجاره توسط اجاره کننده، در مدت اجاره لحاظ شده باشد.

#### اجاره دهنده تولید کننده یا فروشنده

۶۹. اجاره دهنده ای که تولید کننده یا فروشنده است، در تاریخ آغاز اجاره باید موارد زیر را برای هر یک از اجاره های تأمین مالی خود شناسایی کند:

- الف. درآمد عملیاتی معادل ارزش منصفانه دارایی پایه یا ارزش فعلی پرداختهای اجاره تعهد شده به اجاره دهنده که با استفاده از نرخ سود بازار تنزیل شده است، هر کدام کمتر باشد؛
- ب. بهای تمام شده فروش معادل بهای تمام شده یا مبلغ دفتری دارایی پایه چنانچه با بهای تمام شده تفاوت داشته باشد، پس از کسر ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین نشده؛ و
- پ. سود یا زیان فروش (معادل تفاوت بین درآمد عملیاتی و بهای تمام شده فروش) طبق رویه واحد تجاری برای فروشهای قطعی که استاندارد حسابداری ۴۳ برای آنها کاربرد دارد. اجاره دهنده تولید کننده یا فروشنده باید در تاریخ آغاز اجاره، سود یا زیان فروش مربوط به اجاره تأمین مالی را صرف نظر از اینکه دارایی پایه توسط اجاره دهنده طبق استاندارد حسابداری ۴۳ منتقل می شود یا خیر، شناسایی کند.

۷۰. تولید کنندگان یا فروشندگان، اغلب به مشتریان پیشنهاد می کنند که بین خرید یا اجاره دارایی یکی را انتخاب کنند. اجاره تأمین مالی یک دارایی توسط اجاره دهنده ای که تولید کننده یا فروشنده است، سود یا زبانی معادل سود یا زیان حاصل از فروش قطعی دارایی پایه به قیمت های معمول فروش که منعکس کننده تخفیفات مقداری یا تخفیفات تجاری مربوط است، ایجاد می کند.

۷۱. برخی مواقع، اجاره دهنده ای که تولید کننده یا فروشنده است، به صورت صوری نرخهای سود را پایین اعلام می کند تا مشتریان را جذب نماید. استفاده از چنین نرخی موجب شناسایی بخش اضافی کل درآمد معامله در تاریخ آغاز اجاره می شود. اگر نرخهای سود به صورت صوری پایین اعلام شود، اجاره دهنده ای که تولید کننده یا فروشنده است باید سود فروش را محدود به مبلغی کند که در صورت بکارگیری نرخ سود بازار ایجاد می شد.

۷۲. اجاره دهنده ای که تولید کننده یا فروشنده است، باید مخارج تحمل شده بابت دستیابی به اجاره تأمین مالی را در تاریخ آغاز اجاره به عنوان هزینه شناسایی کند؛ زیرا این مخارج عمدتاً مربوط به کسب سود تولید کننده یا سود فروش فروشنده است. مخارج تحمل شده بابت دستیابی به اجاره تأمین مالی توسط اجاره دهنده ای که تولید کننده یا فروشنده است، از تعریف مخارج مستقیم اولیه مستثنی شده است، و از این رو، در خالص سرمایه گذاری در اجاره منظور نمی شود.

#### اندازه گیری پس از شناخت اولیه

۷۳. اجاره دهنده باید درآمد مالی را طی مدت اجاره، بر مبنای الگوی شناسایی کند که نرخ بازده ادواری ثابتی را در ارتباط با خالص سرمایه گذاری اجاره دهنده در اجاره منعکس نماید.

۷۴. هدف اجاره دهنده، تخصیص درآمد مالی طی مدت اجاره بر مبنای سیستماتیک و معقول است. اجاره دهنده باید پرداختهای اجاره هر دوره را از سرمایه گذاری ناخالص در اجاره کسر کند تا هم اصل و هم درآمد مالی کسب نشده کاهش یابد.

۷۵. اجاره دهنده باید بطور منظم، ارزشهای باقیمانده تضمین نشده برآوردی استفاده شده در محاسبه سرمایه گذاری ناخالص در اجاره را بررسی کند. چنانچه کاهش در ارزش باقیمانده تضمین نشده برآوردی وجود داشته باشد، اجاره دهنده باید کاهش مرتبط را بلافاصله شناسایی کند و در تخصیص درآمد طی مدت اجاره تجدید نظر نماید.

۷۶. اجاره‌دهنده‌ای که دارایی تحت اجاره تأمین مالی را با بکارگیری استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، به عنوان نگهداری شده برای فروش (یا بخشی از مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش) طبقه‌بندی می‌کند، باید آن دارایی را طبق همان استاندارد به حساب منظور کند.

#### تعدیل اجاره

۷۷. در صورت وقوع هر دو مورد زیر، اجاره‌دهنده باید تعدیل اجاره تأمین مالی را به عنوان یک اجاره جداگانه در نظر بگیرد:  
الف. تعدیل، دامنه اجاره را با افزودن حق استفاده از یک یا چند دارایی پایه افزایش دهد؛ و  
ب. مابه‌ازای اجاره به مبلغی متناسب با قیمت مستقل افزایش در دامنه اجاره و تعدیلات مناسب در آن قیمت مستقل افزایش یابد، به نحوی که شرایط آن قرارداد خاص را منعکس کند..

۷۸. برای تعدیل اجاره تأمین مالی که به عنوان اجاره جداگانه در نظر گرفته نمی‌شود، اجاره‌دهنده باید تعدیل را به شرح زیر به حساب منظور کند:

- الف. در صورتی که اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شود و تاریخ اجرای تعدیل، تاریخ شروع اجاره باشد، اجاره‌دهنده باید:
۱. از تاریخ اجرای تعدیل، تعدیل اجاره را به عنوان یک اجاره جدید به حساب منظور کند؛ و
  ۲. مبلغ دفتری دارایی پایه را معادل خالص سرمایه‌گذاری در اجاره، بلافاصله قبل از تاریخ اجرای تعدیل، اندازه‌گیری کند.
- ب. در غیر این صورت، اجاره‌دهنده باید کاهش ارزش مرتبط را شناسایی کند.

#### اجاره‌های عملیاتی

##### شناخت و اندازه‌گیری

۷۹. اجاره‌دهنده باید پرداختهای اجاره مربوط به اجاره‌های عملیاتی را بر مبنای خط مستقیم یا مبنای سیستماتیک دیگری به عنوان درآمد شناسایی کند. اجاره‌دهنده در صورتی باید مبنای سیستماتیک دیگری را بکار گیرد که آن مبنای، الگوی کاهش منافع استفاده از دارایی پایه را بهتر نشان دهد.

۸۰. اجاره‌دهنده باید مخارج تحمل شده برای کسب درآمد اجاره، از جمله مخارج استهلاک، را به عنوان هزینه شناسایی کند.
۸۱. اجاره‌دهنده باید مخارج مستقیم اولیه تحمل شده برای دستیابی به اجاره عملیاتی را به مبلغ دفتری دارایی پایه اضافه کند و آن مخارج را طی مدت اجاره بر همان مبنای درآمد اجاره، به عنوان هزینه شناسایی کند.
۸۲. رویه استهلاک داراییهای پایه استهلاک‌پذیر موضوع اجاره عملیاتی، باید با رویه معمول اجاره‌دهنده برای استهلاک داراییهای مشابه سازگار باشد. اجاره‌دهنده باید استهلاک را طبق استاندارد حسابداری ۱۱ و استاندارد حسابداری ۱۷ محاسبه کند.
۸۳. اجاره‌دهنده باید برای تعیین اینکه دارایی پایه موضوع اجاره عملیاتی کاهش ارزش داشته است یا خیر و برای به حساب منظور کردن زیان کاهش ارزش تعیین شده، استاندارد حسابداری ۳۲ را بکار گیرد.
۸۴. اجاره‌دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است، در اجاره عملیاتی سود فروش شناسایی نمی‌کند؛ زیرا این اجاره معادل فروش نیست.

##### تعدیل اجاره

۸۵. اجاره‌دهنده باید تعدیل اجاره عملیاتی را از تاریخ اجرای تعدیل، به عنوان اجاره جدید در نظر بگیرد و پیش‌پرداخت بابت پرداختهای اجاره یا پرداختهای اجاره دریافتی بابت اجاره اولیه را به عنوان بخشی از پرداختهای اجاره برای اجاره جدید محسوب کند.

##### ارائه

۸۶. اجاره‌دهنده باید داراییهای پایه موضوع اجاره‌های عملیاتی را در صورت وضعیت مالی خود، بر اساس طبقه دارایی پایه ارائه کند.

##### افشا

۸۷. هدف افشا برای اجاره‌دهنده این است که در یادداشت‌های توضیحی اطلاعاتی افشا کند که همراه اطلاعات ارائه‌شده در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان و صورت جریانهای نقدی، برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مبنایی فراهم آورد تا تأثیر آن اجاره‌ها بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی اجاره‌دهنده را ارزیابی کنند. بندهای ۸۸ تا ۹۵، الزامات مربوط به نحوه دستیابی به این هدف را مشخص می‌کند.

۸۸. اجاره‌دهنده باید مبالغ زیر را برای دوره گزارشگری افشا کند:

الف. برای اجاره‌های تأمین مالی:

۱. سود یا زیان فروش؛

۲. درآمد مالی خالص سرمایه‌گذاری در اجاره؛ و

۳. درآمد مرتبط با پرداختهای متغیر اجاره که در اندازه‌گیری خالص سرمایه‌گذاری در اجاره لحاظ نشده است.

ب. برای اجاره‌های عملیاتی، درآمد اجاره همراه با افشای جداگانه درآمد مرتبط با پرداختهای متغیر اجاره که به یک شاخص یا یک نرخ بستگی ندارد.

۸۹. اجاره‌دهنده باید افشای تعیین شده در بند ۸۸ را به شکل جدول ارائه کند، مگر اینکه شکل دیگری مناسب‌تر باشد.

۹۰. اجاره‌دهنده باید درباره فعالیتهای اجاره‌ای خود، اطلاعات کیفی و کمی بیشتری را که برای دستیابی به هدف افشا در بند ۸۷ ضروری است، افشا کند. این اطلاعات بیشتر ممکن است شامل اطلاعاتی باشد که به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در ارزیابی موارد زیر کمک می‌کند، اما محدود به این موارد نیست:

الف. ماهیت فعالیتهای اجاره‌ای اجاره‌دهنده؛ و

ب. نحوه مدیریت ریسک اجاره‌دهنده برای حقوق حفظ‌شده او در داراییهای پایه. اجاره‌دهنده باید بطور خاص، راهبرد مدیریت ریسک خود برای حقوق حفظ‌شده در داراییهای پایه، شامل ابزارهایی که برای کاهش ریسک مزبور بکار می‌گیرد را افشا کند. چنین ابزارهایی، ممکن است برای مثال، شامل توافقه‌های بازخرید، تضمینهای ارزش باقیمانده یا پرداختهای متغیر اجاره برای استفاده مازاد بر حدود تعیین شده باشد.

#### اجاره‌های تأمین مالی

۹۱. اجاره‌دهنده باید درباره تغییرات عمده در مبلغ دفتری خالص سرمایه‌گذاری در اجاره‌های تأمین مالی توضیح کیفی و کمی ارائه کند..

۹۲. اجاره‌دهنده باید تجزیه و تحلیل سررسید پرداختهای اجاره دریافتی را به گونه‌ای افشا کند که پرداختهای اجاره تنزیل نشده‌ای را که قرار است سالانه دریافت شود، حداقل برای هر یک از پنج سال نخست و کل مبالغ را برای سالهای باقیمانده نشان دهد. اجاره‌دهنده باید صورت تطبیق پرداختهای اجاره تنزیل نشده با خالص سرمایه‌گذاری در اجاره را ارائه کند. این صورت تطبیق باید درآمد مالی کسب‌نشده مرتبط با پرداختهای اجاره دریافتی و ارزش باقیمانده تضمین نشده تنزیل شده را مشخص نماید.

#### اجاره‌های عملیاتی

۹۳. برای ارقام داراییهای ثابت مشهود موضوع اجاره عملیاتی، اجاره‌دهنده باید الزامات افشای استاندارد حسابداری ۱۱ را بکار گیرد. هنگام بکارگیری الزامات افشای استاندارد حسابداری ۱۱، اجاره‌دهنده باید هر طبقه داراییهای ثابت مشهود را به داراییهای موضوع اجاره‌های عملیاتی و داراییهایی که موضوع اجاره‌های عملیاتی نیستند، تفکیک کند. بر این اساس، اجاره‌دهنده باید افشاهای الزامی طبق استاندارد حسابداری ۱۱ برای داراییهای موضوع یک اجاره عملیاتی را (بر حسب طبقه دارایی پایه) جدا از داراییهای در مالکیت اجاره‌دهنده که توسط او نگهداری و استفاده می‌شود، ارائه کند.

۹۴. اجاره‌دهنده باید الزامات افشای استاندارد حسابداری ۳۲، استاندارد حسابداری ۱۷ و استاندارد حسابداری ۲۶ را برای داراییهای موضوع اجاره‌های عملیاتی بکار گیرد.

۹۵. اجاره‌دهنده باید تجزیه سررسید پرداختهای اجاره را به گونه‌ای افشا کند که پرداختهای اجاره تنزیل نشده‌ای را که قرار است سالانه دریافت شود، حداقل برای هر یک از پنج سال نخست و کل مبالغ را برای سالهای باقیمانده نشان دهد.

#### معاملات فروش و اجاره مجدد

۹۶. اگر واحد تجاری (فروشنده- اجاره‌کننده) یک دارایی را به واحد تجاری دیگر (خریدار- اجاره‌دهنده) منتقل کند و آن را مجدداً از خریدار— اجاره‌دهنده اجاره نماید، هم فروشنده- اجاره‌کننده و هم خریدار- اجاره‌دهنده باید قرارداد انتقال و اجاره را با بکارگیری بندهای ۹۷ تا ۱۰۱ به حساب منظور کنند.

#### ارزیابی اینکه انتقال دارایی، فروش است یا خیر

۹۷. واحد تجاری برای تعیین اینکه انتقال دارایی به عنوان فروش آن دارایی محسوب شود یا خیر، باید الزامات تعیین‌کننده زمان ایفای تعهد

عملکردی طبق استاندارد حسابداری ۴۳ را بکار گیرد.

#### **احتساب انتقال دارایی به عنوان فروش**

۹۸. چنانچه انتقال دارایی توسط فروشنده - اجاره کننده، الزامات استاندارد حسابداری ۴۳ را برای احتساب به عنوان فروش دارایی احراز کند:  
الف. فروشنده - اجاره کننده باید دارایی حق استفاده از دارایی را که از اجاره مجدد ناشی می شود، به نسبت مبلغ دفتری قبلی دارایی که مرتبط با حق استفاده حفظ شده توسط فروشنده - اجاره کننده است، اندازه گیری کند. بر این اساس، فروشنده - اجاره کننده، تنها باید مبلغ سود یا زیان مرتبط با حقوق منتقل شده به خریدار - اجاره دهنده را شناسایی کند.  
ب. خریدار - اجاره دهنده باید خرید دارایی را با بکارگیری استانداردهای مربوط، و اجاره را با بکارگیری الزامات حسابداری اجاره دهنده در این استاندارد به حساب منظور کند.

۹۹. چنانچه ارزش منصفانه مابه ازای فروش یک دارایی برابر با ارزش منصفانه آن دارایی نباشد، یا چنانچه پرداختهای اجاره به نرخهای بازار نباشد، واحد تجاری باید تعدیلات زیر را برای اندازه گیری عواید فروش به ارزش منصفانه اعمال کند:  
الف. در شرایطی که پایین تر از بازار است، باید به عنوان پیش پرداخت پرداختهای اجاره به حساب منظور شود؛ و  
ب. در شرایطی که بالاتر از بازار است، باید به عنوان تأمین مالی بیشتر فراهم شده توسط خریدار - اجاره دهنده برای فروشنده - اجاره کننده به حساب منظور شود.

۱۰۰. واحد تجاری باید تعدیل بالقوه الزامی طبق بند ۹۹ را براساس هر یک از مبانی زیر که با سهولت بیشتری قابل تعیین است، اندازه گیری کند:

الف. تفاوت بین ارزش منصفانه مابه ازای فروش و ارزش منصفانه دارایی؛ و  
ب. تفاوت بین ارزش فعلی پرداختهای قراردادی بابت اجاره و ارزش فعلی پرداختهای اجاره به نرخهای بازار.

#### **عدم احتساب انتقال دارایی به عنوان فروش**

۱۰۱. چنانچه انتقال دارایی توسط فروشنده - اجاره کننده، الزامات استاندارد حسابداری ۴۳ را برای احتساب به عنوان فروش دارایی احراز نکند:  
الف. فروشنده - اجاره کننده باید به شناسایی دارایی انتقال یافته ادامه دهد و یک بدهی مالی معادل عواید انتقال شناسایی کند.  
ب. خریدار - اجاره دهنده نباید دارایی انتقال یافته را شناسایی کند و باید معادل عواید انتقال، یک دارایی مالی شناسایی نماید.

#### **کنارگذاری سایر استانداردها**

۱۰۲. این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری ۲۱ حسابداری اجاره ها می شود.

#### **تاریخ اجرا**

۱۰۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۴۰۵ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

## پیوست الف

### اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش بدانشدنی این استاندارد است.

تاریخ آغاز اجاره	تاریخی که اجاره‌دهنده در آن تاریخ، دارایی پایه را جهت استفاده در دسترس اجاره‌کننده قرار می‌دهد.
عمر اقتصادی	مدت زمانی که انتظار می‌رود طی آن، دارایی بطور اقتصادی توسط یک یا چند استفاده‌کننده قابل استفاده باشد یا تعداد تولید یا واحدهای مشابه که انتظار می‌رود توسط یک یا چند استفاده‌کننده، از دارایی به دست آید.
تاریخ مؤثر تعدیل	تاریخی که هر دو طرف، با تعدیل اجاره موافقت می‌کنند.
ارزش منصفانه	برای مقاصد بکارگیری الزامات حسابداری اجاره‌دهنده در این استاندارد، مبلغی که بتوان در یک معامله حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین مایل و آگاه، دارایی را به آن مبلغ مبادله یا بدهی را به آن مبلغ تسویه کرد.
اجاره تأمین مالی	اجاره‌ای که به موجب آن، بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت ناشی از دارایی پایه منتقل می‌شود.
پرداختهای ثابت	پرداختهای اجاره‌کننده به اجاره‌دهنده بابت حق استفاده از دارایی پایه طی مدت اجاره، به جز پرداختهای متغیر اجاره.
سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره	مجموع: الف. پرداختهای اجاره دریافتی توسط اجاره‌دهنده در اجاره تأمین مالی؛ و ب. ارزش باقیمانده تضمین‌نشده متعلق به اجاره‌دهنده.
تاریخ شروع اجاره	تاریخ موافقت‌نامه اجاره یا تاریخ تعهد طرفین به شرایط اصلی اجاره، هر کدام زودتر باشد.
مخارج مستقیم اولیه	مخارج مختص دستیابی به اجاره که در صورت عدم دستیابی به اجاره تحمل نمی‌شود، به استثنای مخارج مشابهی که توسط اجاره‌دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است بابت اجاره تأمین مالی تحمل می‌شود.
نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره	نرخ سودی که موجب می‌شود مجموع ارزش فعلی (الف) پرداختهای اجاره و (ب) ارزش باقیمانده تضمین‌نشده با مجموع (۱) ارزش منصفانه دارایی پایه و (۲) مخارج مستقیم اولیه اجاره‌دهنده برابر باشد.
اجاره	یک قرارداد، یا بخشی از یک قرارداد که حق استفاده از دارایی (دارایی پایه) را برای یک دوره زمانی، در قبال مابه‌ازا انتقال می‌دهد.
مشوقهای اجاره	پرداختهای اجاره‌دهنده به اجاره‌کننده بابت اجاره، یا جبران یا تقبل مخارج اجاره‌کننده توسط اجاره‌دهنده.
تعدیل اجاره	تغییر دامنه اجاره یا مابه‌ازای اجاره که بخشی از مفاد و شرایط اولیه اجاره نبوده است (برای مثال، افزودن یا خاتمه دادن به حق استفاده از یک یا چند دارایی پایه، یا تمدید یا کاهش مدت قراردادی اجاره).
پرداختهای اجاره	پرداختهای تادیه‌شده توسط اجاره‌کننده به اجاره‌دهنده بابت حق استفاده از یک دارایی پایه طی مدت اجاره، که شامل موارد زیر است: الف. پرداختهای ثابت (شامل پرداختهای با محتوای ثابت)، پس از کسر مشوقهای اجاره؛



- ب. پرداختهای متغیر اجاره که به شاخص یا نرخ وابسته است؛
- پ. قیمت اعمال اختیار خرید در صورتی که اجاره کننده اطمینان معقولی نسبت به اعمال آن اختیار داشته باشد؛ و
- ت. پرداخت جریمه بابت خاتمه دادن به اجاره، در صورتی که مدت اجاره، بیانگر اعمال اختیار خاتمه دادن به قرارداد توسط اجاره کننده باشد.

برای اجاره کننده، پرداختهای اجاره، همچنین شامل مبالغی است که طبق تضمینهای ارزش باقیمانده، انتظار می رود توسط اجاره کننده قابل پرداخت باشد. پرداختهای اجاره، شامل مبالغ تخصیص یافته به اجزای غیر اجاره ای قرارداد نیست، مگر آنکه اجاره کننده تصمیم بگیرد اجزای غیر اجاره ای را با اجزای اجاره ای ترکیب کند و آنها را به عنوان یک جزء اجاره ای واحد در نظر بگیرد.

برای اجاره دهنده، پرداختهای اجاره شامل تضمینهای ارزش باقیمانده ارائه شده به اجاره دهنده توسط اجاره کننده، شخص وابسته به اجاره کننده یا شخص ثالث غیر وابسته به اجاره دهنده که از نظر مالی توانایی ایفای تعهدات طبق تضمین مزبور را دارد نیز می شود. پرداختهای اجاره مبالغ تخصیص یافته به اجزای غیر اجاره ای را شامل نمی شود.

#### مدت اجاره

دوره غیر قابل فسخ اجاره که طی آن اجاره کننده حق استفاده از دارایی پایه را با در نظر گرفتن هر دو مورد زیر دارد:

- الف. دوره های تحت پوشش اختیار تمدید اجاره، چنانچه اجاره کننده در خصوص خصوص اعمال آن اختیار اطمینان معقول داشته باشد؛ و
- ب. دوره های تحت پوشش اختیار خاتمه اجاره چنانچه اجاره کننده در خصوص عدم اعمال آن اختیار اطمینان معقول داشته باشد.

#### اجاره کننده

یک واحد تجاری که حق استفاده از دارایی پایه را برای یک دوره زمانی در قبال مابه ازای به دست می آورد.

#### نرخ استقراض مختص اجاره کننده

نرخ سودی که اجاره کننده در صورت استقراض وجوه لازم برای دستیابی به یک دارایی برخوردار از ارزش مشابه با دارایی حق استفاده در محیط اقتصادی مشابه، طی دوره مشابه و با یک تضمین مشابه، باید پرداخت کند.

#### اجاره دهنده

یک واحد تجاری که حق استفاده از دارایی پایه را برای یک دوره زمانی در مقابل مابه ازای فراهم می کند.

#### خالص سرمایه گذاری در اجاره

سرمایه گذاری ناخالص در اجاره که با نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره تنزیل شده است.

#### اجاره عملیاتی

اجاره ای که بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت ناشی از دارایی پایه را منتقل نمی کند.

#### پرداختهای اختیاری اجاره

پرداختهایی که اجاره کننده باید بابت حق استفاده از دارایی پلویه طی دوره های تحت پوشش اختیار تمدید یا خاتمه اجاره که در مدت اجاره لحاظ نشده است، به اجاره دهنده تادیه کند.

#### دوره استفاده

کل دوره زمانی که دارایی برای انجام قرارداد با مشتری مورد استفاده قرار می گیرد (شامل دوره های زمانی غیر متوالی).

#### تضمین ارزش باقیمانده

تضمین ارائه شده به اجاره دهنده توسط شخص غیر وابسته به اجاره دهنده بابت اینکه ارزش (یا بخشی از ارزش) دارایی پایه در پایان اجاره، حداقل برابر با مبلغ مشخصی خواهد بود.

#### دارایی حق استفاده

یک دارایی که بیانگر حق اجاره کننده برای استفاده از دارایی پایه در مدت اجاره است.

اجاره کوتاهمدت

اجاره‌ای که در تاریخ آغاز آن، مدت اجاره ۱۲ ماه یا کمتر است. اجاره‌ای که شامل اختیار خرید است، اجاره کوتاه مدت نیست.

اجاره فرعی

معامله‌ای که در آن، دارایی پایه توسط اجاره‌کننده (اجاره‌دهنده میانی) به شخص ثالثی اجاره داده می‌شود و اجاره (اجاره اصلی) بین اجاره‌دهنده اصلی و اجاره‌کننده همچنان باقی می‌ماند.

دارایی پایه

دارایی موضوع اجاره، که حق استفاده از آن دارایی توسط اجاره‌دهنده برای اجاره‌کننده فراهم شده است.

درآمد مالی کسب‌نشده

تفاوت بین:

الف. سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره؛ و

ب. خالص سرمایه‌گذاری در اجاره.

ارزش باقیمانده تضمین‌نشده

آن بخشی از ارزش باقیمانده دارایی پایه که اجاره‌دهنده نسبت به تحقق آن اطمینان ندارد یا صرفاً توسط شخص وابسته به اجاره‌دهنده تضمین شده است.

پرداختهای متغیر اجاره

بخشی از پرداختهای تادیه‌شده توسط اجاره‌کننده به اجاره‌دهنده بابت حق استفاده از دارایی پایه در مدت اجاره که به دلیل تغییر در واقعیتها یا شرایط پس از تاریخ آغاز اجاره، به جز گذشت زمان، تغییر می‌کند.

### اصطلاحات تعریف شده در استانداردهای دیگر که در این استاندارد با همان معانی بکار رفته است

قرارداد

توافقی بین دو یا چند شخص که حقوق و تعهدات الزام‌آور ایجاد می‌کند.

عمر مفید

مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی طی آن برای استفاده واحد تجاری در دسترس باشد؛ یا تعداد تولید یا واحدهای مشابه که انتظار می‌رود واحد تجاری از دارایی به دست آورد.

## پیوست ب رهنمود بکارگیری

این پیوست بخش جدانشدنی این استاندارد است و نمونه بکارگیری بندهای ۱ تا ۱۰۱ را توصیف می‌کند و همانند سایر بخشهای این استاندارد لازم‌الاجرا است.

### بکارگیری استاندارد برای پرتفوی

ب ۱. این استاندارد، نحوه حسابداری یک اجاره منفرد را تعیین می‌کند. با وجود این، به عنوان یک اقتضای عملی، واحد تجاری ممکن است این استاندارد را برای پرتفویی از اجاره‌های با ویژگیهای مشابه بکار گیرد؛ مشروط بر اینکه واحد تجاری بطور معقولی انتظار داشته باشد آثار بکارگیری این استاندارد برای پرتفوی اجاره‌ها بر صورت‌های مالی، با آثار بکارگیری این استاندارد برای تک‌تک اجاره‌های درون پرتفوی، تفاوت بااهمیتی نداشته باشد. در صورت انجام حسابداری برای پرتفوی اجاره‌ها، واحد تجاری باید از برآوردها و مفروضاتی استفاده کند که اندازه و ترکیب پرتفوی را نشان دهد.

### ترکیب قراردادها

ب ۲. واحد تجاری در بکارگیری این استاندارد، باید دو یا چند قرارداد را که همزمان یا در زمانهای نزدیک به هم، با طرف قراردادی یکسان (یا اشخاص وابسته آن طرف قرارداد) منعقد کرده است، در صورت احراز یک یا چند معیار زیر، ترکیب کند و آنها را به عنوان قراردادی واحد در نظر بگیرد؛:

الف. قراردادها به عنوان یک بسته با یک هدف کلی تجاری، مذاکره شده باشد به گونه‌ای که اگر این قراردادها با هم در نظر گرفته نشود، هدف مزبور قابل درک نباشد؛

ب. مبلغ مابه‌ازای قابل پرداخت در یک قرارداد، به قیمت یا ایفای قرارداد دیگر بستگی داشته باشد؛ یا

پ. حق استفاده از داراییهای پایه که به موجب قراردادها انتقال یافته است (یا برخی حقوق استفاده از داراییهای پایه که به موجب هر یک از قراردادها انتقال یافته است)، یک جزء اجاره واحد طبق بند ب ۳۲ باشد.

### معافیت شناخت: اجاره‌هایی که ارزش دارایی پایه آنها پایین است (بندهای ۵ تا ۸)

ب ۳. این استاندارد به استثنای مورد تعیین شده در بند ب ۷، به اجاره‌کننده اجازه می‌دهد برای به حساب منظور کردن اجاره‌هایی که ارزش دارایی پایه آنها پایین است، بند ۶ را بکار گیرد. اجاره‌کننده باید ارزش دارایی پایه را، صرف‌نظر از عمر دارایی مورد اجاره، بر مبنای ارزش آن دارایی هنگام نو بودن ارزیابی کند.

ب ۴. ارزیابی اینکه ارزش دارایی پایه پایین است یا خیر، بر مبنای مطلق انجام می‌شود. اجاره داراییهای با ارزش پایین، صرف‌نظر از اینکه این اجاره‌ها برای اجاره‌کننده بااهمیت هستند یا خیر، واجد شرایط رویه حسابداری مندرج در بند ۶ است. این ارزیابی تحت تأثیر اندازه، ماهیت یا شرایط اجاره‌کننده نیست. به این ترتیب، انتظار می‌رود اجاره‌کننده‌های مختلف، درباره اینکه ارزش یک دارایی پایه معین پایین است یا خیر، به نتایج یکسانی دست یابند.

ب ۵. ارزش دارایی پایه تنها در صورتی می‌تواند پایین باشد که:

الف. اجاره‌کننده بتواند از استفاده دارایی پایه، به تنهایی یا همراه با سایر منابعی که به سهولت در دسترس اجاره‌کننده است، متفع شود؛ و  
ب. دارایی پایه، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با داراییهای دیگر نداشته باشد.

ب ۶. چنانچه ماهیت دارایی پایه به گونه‌ای باشد که هنگام نو بودن، ارزش آن بطور معمول پایین تلقی نشود، اجاره آن دارایی پایه، واجد شرایط اجاره دارایی با ارزش پایین نیست. برای مثال، اجاره خودروها واجد شرایط اجاره داراییهای با ارزش پایین نیست؛ زیرا یک خودروی نو معمولاً با ارزش پایین تلقی نمی‌شود.

ب ۷. چنانچه اجاره‌کننده، دارایی را به شخص دیگری اجاره دهد، یا انتظار داشته باشد که آن را به شخص دیگری اجاره دهد، اجاره اصلی واجد شرایط اجاره دارایی با ارزش پایین نیست.

ب ۸. مثالهایی از داراییهای پایه با ارزش پایین می‌تواند شامل تابلت و رایانه‌های شخصی، اقلام کوچک اثاثیه اداری و تلفن‌ها باشد.

## تشخیص اجاره (بندهای ۹ تا ۱۱)

۹. در ارزیابی اینکه قرارداد، حق کنترل استفاده از دارایی مشخص شده (به بندهای ب ۱۳ تا ب ۲۰ مراجعه شود) را برای یک دوره زمانی منتقل می کند یا خیر، واحد تجاری باید ارزیابی کند که مشتری، در کل دوره استفاده، از هر دو حق زیر برخوردار است یا خیر:
- الف. حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده از دارایی مشخص شده (طبق بندهای ب ۲۱ تا ب ۲۳)؛ و
- ب. حق هدایت استفاده از آن دارایی مشخص شده (طبق بندهای ب ۲۴ تا ب ۳۰).
۱۰. چنانچه مشتری تنها برای بخشی از دوره قرارداد حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را داشته باشد، قرارداد مذکور دربردارنده اجاره برای آن بخش از دوره قرارداد است.
۱۱. قرارداد دریافت کالاها یا خدمات، ممکن است از طریق مشارکت یا از طرف مشارکت، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۴۰ مشارکتها، منعقد شود. در این مورد، مشارکت به عنوان مشتری در قرارداد محسوب می شود. به این ترتیب، واحد تجاری هنگام ارزیابی اینکه چنین قراردادی دربردارنده اجاره است یا خیر، باید ارزیابی کند که مشارکت، حق کنترل استفاده از دارایی مشخص شده را در کل دوره استفاده به دست آورده است یا خیر.
۱۲. واحد تجاری باید ارزیابی کند که قرارداد، برای هر یک جزء اجاره بالقوه جداگانه، دربردارنده اجاره است یا خیر. برای کسب رهنمود درباره اجزای اجاره جداگانه، به بند ب ۳۲ مراجعه شود.

### دارایی مشخص شده

۱۳. دارایی، بطور معمول از طریق تصریح در قرارداد، مشخص می شود. با وجود این، دارایی می تواند هنگامی که برای استفاده مشتری در دسترس قرار می گیرد، به صورت ضمنی مشخص شود.

### حق جایگزینی ماهوی

۱۴. حتی در صورتی که دارایی مشخص شده باشد، اگر عرضه کننده، حق ماهوی برای جایگزین کردن دارایی مورد نظر در کل دوره استفاده را داشته باشد، مشتری حق استفاده از دارایی مشخص شده را ندارد. حق عرضه کننده برای جایگزین کردن دارایی، تنها در صورتی ماهوی است که هر دو شرط زیر وجود داشته باشد:
- الف. عرضه کننده توانایی عملی برای جایگزین کردن داراییهای دیگری در کل دوره استفاده را داشته باشد (برای مثال، مشتری نتواند مانع جایگزین کردن دارایی توسط عرضه کننده شود و داراییهای دیگر به سهولت در دسترس عرضه کننده باشند یا عرضه کننده بتواند در دوره زمانی معقولی آنها را تأمین کند)؛ و
- ب. عرضه کننده به لحاظ اقتصادی از اعمال حق خود برای جایگزینی دارایی منتفع شود (یعنی انتظار رود منافع اقتصادی مرتبط با جایگزینی دارایی بیش از مخارج مرتبط با جایگزینی دارایی باشد).
۱۵. چنانچه عرضه کننده، تنها در تاریخی مشخص یا در زمان وقوع رویدادی معین، یا پس از آن، حق جایگزین کردن دارایی را داشته باشد یا متعهد به انجام آن باشد، حق عرضه کننده برای جایگزینی ماهوی نیست، زیرا عرضه کننده توانایی عملی برای جایگزین کردن داراییهای دیگر در کل دوره استفاده را ندارد.
۱۶. ارزیابی واحد تجاری از ماهوی بودن حق عرضه کننده برای جایگزینی، مبتنی بر واقعیتها و شرایط در شروع قرارداد است و رویدادهای آتی که در شروع قرارداد، وقوع آنها محتمل به نظر نمی رسد، نباید در این ارزیابی لحاظ شود. مثالهایی از رویدادهای آتی که در شروع قرارداد، وقوع آنها محتمل به نظر نمی رسد و، بنابراین، در ارزیابی لحاظ نمی شود، شامل موارد زیر است:
- الف. توافق با مشتری آتی برای پرداخت به نرخ بالاتر از نرخ بازار برای استفاده از دارایی؛
- ب. معرفی فناوری جدیدی که در شروع قرارداد پیشرفت قابل توجهی نداشته است؛
- پ. تفاوت عمده بین استفاده مشتری از دارایی یا عملکرد دارایی و استفاده یا عملکردی که در شروع قرارداد محتمل در نظر گرفته شده است؛ و

ت. تفاوت عمده بین قیمت بازار دارایی طی دوره استفاده و قیمت بازار دارایی که در شروع قرارداد محتمل در نظر گرفته شده است.

۱۷. چنانچه دارایی در محل مشتری یا جایی دیگر مستقر شده باشد، مخارج مرتبط با جایگزینی بطور معمول بیش از زمانی است که در

محل عرضه کننده مستقر شده باشد و در نتیجه احتمال اینکه این مخارج بیش از منافع مرتبط با جایگزینی دارایی باشد، بیشتر است.

ب ۱۸. در صورت عملکرد نامناسب دارایی یا فراهم نشدن شرایط ارتقای فنی دارایی، حق یا تعهد عرضه کننده نسبت به جایگزین کردن دارایی به منظور تعمیرات و نگهداری، مانع در اختیار داشتن حق استفاده از دارایی مشخص شده توسط مشتری نمی شود.

ب ۱۹. اگر مشتری نتواند به سهولت تعیین کند که عرضه کننده حق ماهوی برای جایگزین کردن دارد یا خیر، مشتری باید فرض کند حق جایگزینی، ماهوی نیست.

### **بخشهایی از داراییها**

ب ۲۰. بخشی از ظرفیت دارایی، در صورتی که به لحاظ فیزیکی متمایز باشد، یک دارایی مشخص شده است (برای مثال، طبقه‌ای از یک ساختمان). بخشی از ظرفیت دارایی یا بخش دیگری از دارایی که به لحاظ فیزیکی مجزا نیست (برای مثال، بخشی از ظرفیت یک کابل فیبر نوری)، دارایی مشخص شده محسوب نمی شود، مگر آنکه نشان‌دهنده بخش عمده‌ای از ظرفیت دارایی باشد و در نتیجه، حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده از آن دارایی را برای مشتری فراهم کند.

### **حق دستیابی به منافع اقتصادی حاصل از استفاده**

ب ۲۱. به منظور کنترل استفاده از دارایی مشخص شده، مشتری باید حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده از آن دارایی در کل دوره استفاده را داشته باشد (برای مثال، از طریق استفاده انحصاری از دارایی در کل آن دوره). مشتری می تواند منافع اقتصادی حاصل از استفاده از یک دارایی را بطور مستقیم یا غیرمستقیم به شیوه‌های مختلف، نظیر استفاده، نگهداشت یا اجاره فرعی آن دارایی به دست آورد. ستانده اصلی و ستانده‌های جنبی دارایی (از جمله جریانهای نقدی بالقوه حاصل از این اقلام) و سایر منافع اقتصادی حاصل از استفاده از آن دارایی که می تواند از یک معامله تجاری با شخص ثالث تحقق یابد را شامل می شود.

ب ۲۲. واحد تجاری هنگام ارزیابی حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده از دارایی، باید منافع اقتصادی‌ای را در نظر بگیرد که از استفاده از آن دارایی در دامنه تعیین شده برای حق مشتری جهت استفاده از دارایی حاصل می شود (به بند ب ۳۰ مراجعه شود). برای مثال:

الف. اگر قرارداد، استفاده از یک وسیله نقلیه را در دوره استفاده، تنها به یک منطقه خاص محدود کرده باشد، واحد تجاری تنها منافع اقتصادی حاصل از استفاده از آن وسیله نقلیه در آن منطقه را مدنظر قرار می دهد، نه فراتر از آن.

ب. اگر در قرارداد تصریح شده باشد که مشتری می تواند در دوره استفاده، با یک وسیله نقلیه تنها تا مسافت خاصی تردد کند، واحد تجاری باید منافع اقتصادی حاصل از استفاده از آن وسیله نقلیه را تنها برای مسافت مجاز در نظر بگیرد، نه فراتر از آن.

ب ۲۳. اگر قرارداد، مشتری را ملزم کند بخشی از جریانهای نقدی حاصل از استفاده از دارایی را به عنوان مابه‌ازا به عرضه کننده یا شخص دیگری پرداخت کند، جریانهای نقدی پرداخت شده به عنوان مابه‌ازا باید به عنوان بخشی از منافع اقتصادی که مشتری از استفاده از دارایی به دست می آورد، در نظر گرفته شود. برای مثال، اگر مشتری ملزم باشد درصدی از فروشهای حاصل از استفاده از فضای فروشگاه را به عنوان مابه‌ازای استفاده از آن، به عرضه کننده پرداخت کند، این الزام مانع از این نمی شود که مشتری نتواند از حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده از فضای فروشگاه برخوردار شود. دلیل این امر این است که جریانهای نقدی حاصل از آن فروشگاهها، به عنوان منافع اقتصادی تلقی می شوند که مشتری از استفاده از فضای فروشگاه به دست می آورد و بخشی از آن را به عنوان مابه‌ازای حق استفاده از آن فضا به عرضه کننده پرداخت می کند.

### **حق هدایت استفاده**

ب ۲۴. مشتری تنها در صورت وجود هر یک از موارد زیر، حق هدایت استفاده از دارایی مشخص شده در کل دوره استفاده را دارد:

الف. مشتری حق هدایت هدف و چگونگی استفاده از دارایی در کل دوره استفاده را داشته باشد (طبق بندهای ب ۲۵ تا ب ۳۰)؛ یا

ب. تصمیمات مربوط درباره هدف و چگونگی استفاده از دارایی از پیش اتخاذ شده باشد و:

۱. مشتری حق استفاده عملیاتی از دارایی (یا هدایت دیگران برای استفاده عملیاتی از دارایی به شیوه‌ای که وی تعیین می کند) در کل دوره استفاده را داشته باشد، بدون اینکه عرضه کننده حق تغییر آن دستورالعملهای عملیاتی را داشته باشد؛ یا

۲. مشتری، دارایی (یا ابعاد خاصی از دارایی) را به شیوه‌ای طراحی کرده باشد که هدف و چگونگی استفاده از دارایی در کل دوره استفاده را از پیش تعیین کرده باشد.

## هدف و چگونگی استفاده از دارایی

ب ۲۵. مشتری در صورتی حق هدایت هدف و چگونگی استفاده از دارایی را دارد که، در دامنه حق استفاده خود طبق قرارداد، بتواند هدف و چگونگی استفاده از دارایی را در کل دوره استفاده تغییر دهد. در انجام این ارزیابی، واحد تجاری آن حق تصمیم‌گیری را مد نظر قرار می‌دهد که به تغییر هدف و چگونگی استفاده از دارایی در کل دوره استفاده، مربوط تر است. حق تصمیم‌گیری زمانی مربوط است که بر منافع اقتصادی حاصل از استفاده اثر بگذارد. حق تصمیم‌گیری مربوط تر، با توجه به ماهیت دارایی و مفاد و شرایط قرارداد، احتمالاً برای قراردادهای مختلف متفاوت است.

ب ۲۶. مثالهایی از حق تصمیم‌گیری که با توجه به شرایط، حق تغییر در هدف و چگونگی استفاده از دارایی را در دامنه تعیین شده برای حق استفاده مشتری اعطا می‌کند به شرح زیر است:

الف. حق تغییر نوع ستانده‌هایی که دارایی ایجاد می‌کند (برای مثال، تصمیم در مورد استفاده از کانتینرهای حمل برای انتقال یا انبار کردن کالاها، یا تصمیم درباره ترکیب محصولاتی که در فروشگاه به فروش می‌رسد)؛

ب. حق تغییر در زمان تولید ستانده (برای مثال، تصمیم درباره زمان استفاده از یک قلم ماشین‌آلات یا نیروگاه برق)؛

پ. حق تغییر در مکان تولید ستانده (برای مثال، تصمیم درباره مقصد یک کامیون یا کشتی، یا تصمیم درباره محل استفاده از یک قلم تجهیزات)؛ و

ت. حق تغییر در مورد اینکه ستانده تولید شود یا خیر، و حق تغییر در مقدار آن ستانده (برای مثال، تصمیم درباره اینکه از یک نیروگاه، برق تولید شود یا خیر و اینکه چه میزان برق از آن نیروگاه تولید گردد).

ب ۲۷. مثالهایی از حق تصمیم‌گیری که حق تغییر در هدف و چگونگی استفاده از دارایی را اعطا نمی‌کند، حقی است که محدود به استفاده عملیاتی یا نگهداشت دارایی می‌شود. این حق می‌تواند در اختیار مشتری یا عرضه‌کننده باشد. هر چند اغلب، حقوقی نظیر حق استفاده عملیاتی یا نگهداشت دارایی، برای استفاده کار از دارایی ضروری است، اما حق هدایت هدف و چگونگی استفاده از دارایی محسوب نمی‌شود و اغلب به تصمیمات مرتبط با هدف و چگونگی استفاده از دارایی وابسته است. با وجود این، اگر تصمیمات مربوط درباره هدف و چگونگی استفاده از دارایی از پیش اتخاذ شده‌اشد، حق استفاده عملیاتی از دارایی ممکن است به مشتری حق هدایت استفاده از دارایی را اعطا کند (به بند ب ۲۴(ب)(۱) مراجعه شود).

## تصمیمات اتخاذ شده طی دوره استفاده و قبل از آن

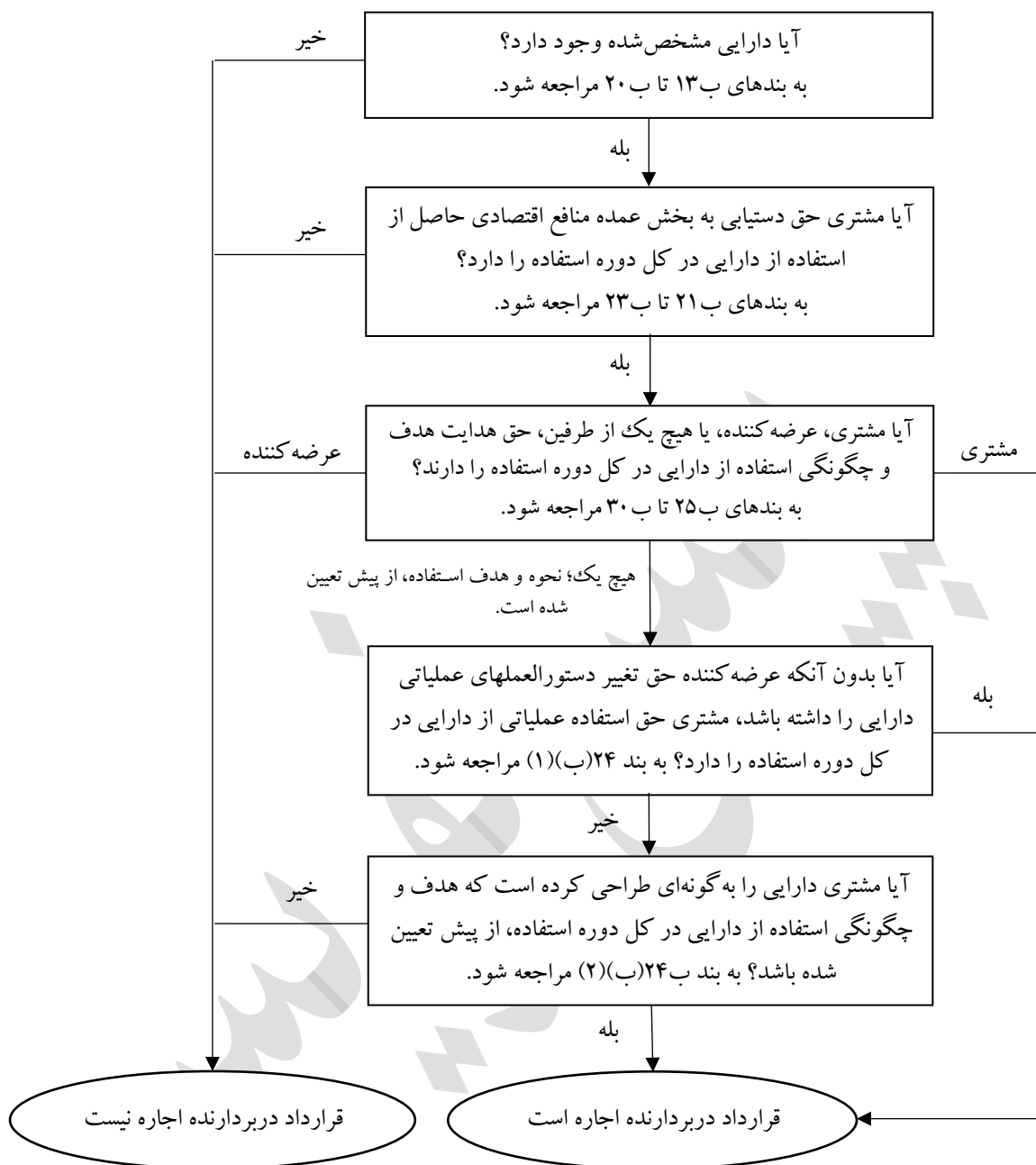
ب ۲۸. تصمیمات مربوط درباره هدف و چگونگی استفاده از دارایی می‌تواند به چند شیوه از پیش اتخاذ شود. برای مثال، تصمیمات مربوط می‌تواند از طریق طراحی دارایی یا از طریق محدودیتهای قراردادی درباره استفاده از دارایی، از پیش اتخاذ گردد.

ب ۲۹. واحد تجاری در ارزیابی اینکه مشتری حق هدایت استفاده از دارایی را دارد یا خیر، باید صرفاً حق تصمیم‌گیری درباره استفاده از دارایی در دوره استفاده را در نظر بگیرد، مگر آنکه مشتری، دارایی (با ابعاد خاصی از دارایی) را طبق بند ب ۲۴(ب)(۲) طراحی کرده باشد. در نتیجه، واحد تجاری نباید تصمیماتی را مد نظر قرار دهد که قبل از دوره استفاده اتخاذ شده است، مگر اینکه شرایط بند ب ۲۴(ب)(۲) وجود داشته باشد. برای مثال، اگر مشتری صرفاً بتواند ستانده دارایی را پیش از دوره استفاده تعیین کند، مشتری حق هدایت استفاده از آن دارایی را ندارد. توانایی تعیین ستانده در قرارداد پیش از دوره استفاده بدون هیچ‌گونه حق تصمیم‌گیری مرتبط با استفاده از دارایی، به مشتری همان حقی را می‌دهد که هر مشتری دیگری که کالاها یا خدمات را می‌خرد، از آن حق برخوردار است.

## حق حمایتی

ب ۳۰. قرارداد ممکن است دربردارنده شرایطی باشد که برای حمایت از منافع عرضه‌کننده در دارایی یا سایر داراییها، حمایت از کارکنان آن، یا اطمینان از رعایت قوانین و مقررات توسط عرضه‌کننده طراحی شده است. این موارد مثالهایی از حق حمایتی است. برای مثال، در یک قرارداد ممکن است (۱) بیشترین میزان استفاده از دارایی تصریح شود یا مکان یا زمانی که مشتری می‌تواند از دارایی استفاده کند محدود گردد، (۲) مشتری ملزم به پیروی از رویه‌های عملیاتی خاصی شود، یا (۳) مشتری ملزم به اطلاع‌رسانی به عرضه‌کننده درباره تغییرات در نحوه استفاده از دارایی باشد. حق حمایتی بطور معمول دامنه حق استفاده مشتری را تعریف می‌کند اما، به تنهایی، مانع آن نمی‌شود که مشتری حق هدایت استفاده از دارایی را داشته باشد.

ب ۳۱. فلوچارت زیر می‌تواند در ارزیابی اینکه قرارداد، اجاره است یا دربردارنده اجاره است، به واحدهای تجاری کمک کند.



### تفکیک اجزای قرارداد (بندهای ۱۲ تا ۱۷)

ب ۳۲. حق استفاده از دارایی پایه، در صورت احراز هر دو شرط زیر، یک جزء اجاره جداگانه است:

الف. اجاره کننده بتواند از استفاده دارایی پایه، به تنهایی یا همراه با منابع دیگری که به سهولت در دسترس دارد، منتفع شود. منابع به سهولت در دسترس، کالاها یا خدماتی هستند که جداگانه (توسط اجاره دهنده یا عرضه کنندگان دیگر) به فروش می‌رسند یا اجاره داده می‌شوند یا منابعی هستند که اجاره کننده قبلاً (از اجاره دهنده یا از سایر معاملات یا رویدادها) به دست آورده است؛ و

ب. دارایی پایه، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با داراییهای دیگر نداشته باشد. برای مثال، اینکه اجاره کننده تصمیم بگیرد دارایی پایه مورد نظر را اجاره نکند و این تصمیم بر حق او برای استفاده از سایر داراییهای پایه مندرج در قرارداد تأثیر عمده‌ای نداشته باشد، ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که دارایی پایه، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با داراییهای دیگر ندارد.

ب ۳۳. ممکن است در قرارداد، مبلغی درج شده باشد که توسط اجاره کننده بابت فعالیتها و مخارجی که منجر به انتقال کالا یا خدمت به اجاره کننده نمی‌شود، قابل پرداخت است. برای مثال، ممکن است در مبلغ کل قابل پرداخت، اجاره دهنده مخارج امور اداری یا سایر مخارج تحمل شده بابت اجاره را که منجر به انتقال کالا یا خدمت به اجاره کننده نمی‌شود، لحاظ کرده باشد. این مبالغ پرداختنی جزء جداگانه‌ای در قرارداد ایجاد نمی‌کنند، بلکه بخشی از کل مابه‌ازایی در نظر گرفته می‌شود که به اجزای جداگانه تشخیص داده شده قرارداد، تخصیص می‌یابد.

## مدت اجاره (بندهای ۱۸ تا ۲۱)

ب۳۴. برای تعیین مدت اجاره و ارزیابی طول دوره غیرقابل فسخ اجاره، واحد تجاری باید با توجه به تعریف قرارداد، دوره‌ای را که طی آن قرارداد الزام آور است تعیین کند. هنگامی که اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده، هر یک بدون پرداخت جریمه‌ای بااهمیت و بدون کسب اجازه از طرف دیگر، حق خاتمه اجاره را داشته باشند، اجاره دیگر الزام آور نیست.

ب۳۵. اگر صرفاً اجاره‌کننده حق خاتمه دادن به اجاره را داشته باشد، این حق، اختیار خاتمه در دسترس اجاره‌کننده تلقی می‌شود که واحد تجاری هنگام تعیین مدت اجاره آن را در نظر می‌گیرد. چنانچه صرفاً اجاره‌دهنده حق خاتمه اجاره را داشته باشد، دوره غیرقابل فسخ اجاره، دوره تحت پوشش اختیار خاتمه اجاره را شامل می‌شود.

ب۳۶. مدت اجاره از تاریخ آغاز اجاره شروع می‌شود و دوره‌های بدون اجاره‌بهای که توسط اجاره‌دهنده برای اجاره‌کننده فراهم شده است را نیز در بر می‌گیرد.

ب۳۷. واحد تجاری در تاریخ آغاز اجاره، ارزیابی می‌کند که آیا اجاره‌کننده در خصوص اعمال اختیار تمدید اجاره یا خرید دارایی پایه، یا عدم اعمال اختیار خاتمه اجاره اطمینان معقول دارد یا خیر. واحد تجاری تمام واقعیتها و شرایط مربوط که برای اجاره‌کننده انگیزه‌های اقتصادی اعمال یا عدم اعمال اختیار ایجاد می‌کند، شامل تغییر مورد انتظار در واقعیتها و شرایط از تاریخ آغاز اجاره تا تاریخ اعمال اختیار، را در نظر می‌گیرد. مثالهایی از عواملی که در نظر گرفته می‌شود شامل موارد زیر است؛ اما به این موارد محدود نمی‌شود:

الف. مفاد و شرایط قراردادی مربوط به دوره‌های اختیار در مقایسه با نرخهای بازار، مانند:

۱. مبلغ پرداختها بابت اجاره در دوره‌های تحت پوشش اختیار؛
  ۲. مبلغ پرداختهای متغیر اجاره یا پرداختهای احتمالی دیگر، مانند پرداختهای ناشی از جریمه خاتمه دادن و تضمینهای ارزش باقیمانده؛ و
  ۳. مفاد و شرایط هر اختیاری که پس از دوره تحت پوشش اختیار قابل اعمال است (برای مثال، اختیار خریدی که در پایان دوره تمدید، به نرخ کمتر از نرخ جاری بازار قابل اعمال است).
- ب. بهبود عمده یا انتظار بهبود دارایی مورد اجاره طی مدت قرارداد که انتظار می‌رود در زمان قابل اعمال شدن اختیار تمدید یا خاتمه اجاره، یا خرید دارایی پایه، برای اجاره‌کننده منافع اقتصادی عمده داشته باشد؛
- پ. مخارج مرتبط با خاتمه دادن به اجاره، مانند مخارج مذاکره، مخارج جابجایی، مخارج یافتن دارایی پایه دیگری که متناسب با نیازهای اجاره‌کننده است، مخارج یکپارچه‌سازی دارایی جدید با عملیات اجاره‌کننده، یا جریمه خاتمه و مخارج مشابه، شامل مخارج مرتبط با بازگرداندن دارایی پایه به شرایط مشخص شده در قرارداد یا به مکان مشخص شده در قرارداد؛
- ت. اهمیت دارایی پایه برای عملیات اجاره‌کننده با در نظر گرفتن، برای مثال، موقعیت مکانی دارایی پایه، در دسترس بودن جایگزینهای مناسب و اینکه دارایی پایه دارایی تخصصی است یا خیر؛
- ث. مشروط بودن اعمال اختیار (یعنی اختیار تنها زمانی می‌تواند اعمال می‌شود که یک یا چند شرط احراز گردد) و احتمال اینکه آن شرایط وجود داشته باشد.

ب۳۸. اختیار تمدید یا خاتمه اجاره ممکن است با یک یا چند ویژگی قراردادی دیگر (برای مثال، تضمین ارزش باقیمانده) همراه باشد؛ به گونه‌ای که اجاره‌کننده حداقل بازده نقدی یا بازده نقدی ثابتی را برای اجاره‌دهنده تضمین می‌کند که صرف نظر از اعمال یا عدم اعمال اختیار، تقریباً یکسان است. در چنین مواردی، علی‌رغم رهنمود پرداختهای با محتوای ثابت در بند ب۴۲، باید فرض شود اجاره‌کننده نسبت به اعمال اختیار تمدید اجاره، یا عدم اعمال اختیار خاتمه اجاره، اطمینان معقول دارد.

ب۳۹. هر چه دوره غیرقابل فسخ اجاره کوتاه‌تر باشد، احتمال اینکه اجاره‌کننده اختیار تمدید اجاره را اعمال کند یا اختیار خاتمه اجاره را اعمال نکند، بیشتر می‌شود؛ زیرا هر چه دوره غیرقابل فسخ اجاره کوتاه‌تر باشد، مخارج مرتبط با دستیابی به دارایی جایگزین به تناسب بیشتر می‌شود.

ب۴۰. رویه قبلی اجاره‌کننده در خصوص دوره‌ای که طی آن بطور معمول انواع خاصی از داراییها را استفاده می‌کند (یا به صورت اجاره یا از طریق مالکیت آنها)، و دلایل اقتصادی انجام این کار، می‌تواند در ارزیابی اینکه اجاره‌کننده نسبت به اعمال یا عدم اعمال اختیار اطمینان معقول دارد یا خیر، اطلاعات سودمندی ارائه کند. برای مثال، اگر اجاره‌کننده بطور معمول انواع خاصی از داراییها را برای دوره زمانی مشخصی استفاده کرده است یا اگر اجاره‌کننده به دفعات سابقه اعمال اختیارهای مربوط به اجاره انواع خاصی از داراییهای پایه را داشته است، اجاره‌کننده باید دلایل



اقتصادی رویه قبلی را برای ارزیابی اینکه در خصوص اعمال اختیار مربوط به اجاره آن داراییها اطمینان معقول دارد یا خیر، در نظر بگیرد.

ب ۴۱. بند ۲۰ تصریح می کند که پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره کننده هنگام وقوع رویداد عمده یا تغییر عمده در شرایط که در کنترل اجاره کننده است و بر اطمینان معقول اجاره کننده در خصوص اعمال اختیاری که قبل از این در تعیین مدت اجاره لحاظ نشده است یا عدم اعمال اختیاری که قبل از این در تعیین مدت اجاره لحاظ شده است، تأثیر می گذارد، مدت اجاره را مجدداً ارزیابی می کند. مثالهایی از رویدادها یا تغییرات عمده در شرایط به شرح زیر است:

- الف. بهبود عمده در دارایی مورد اجاره که در تاریخ آغاز اجاره پیش بینی نشده است و انتظار می رود در زمان قابل اعمال شدن اختیار تمدید یا خاتمه اجاره، یا خرید دارایی پایه، برای اجاره کننده منافع اقتصادی عمده داشته باشد؛
- ب. تعدیل یا سفارشی سازی عمده دارایی پایه که در تاریخ آغاز اجاره پیش بینی نشده است؛
- پ. شروع اجاره فرعی دارایی پایه برای دوره ای فراتر از پایان مدت اجاره تعیین شده قبلی؛ و
- ت. تصمیم تجاری اجاره کننده که بطور مستقیم به اعمال یا عدم اعمال یک اختیار مربوط است (برای مثال، تصمیم به تمدید اجاره دارایی مکمل، واگذاری دارایی جایگزین یا واگذاری یک بخش تجاری که دارایی حق استفاده در آن بکار گرفته می شود).

### **پرداختهای اجاره با محتوای ثابت (بندهای ۲۷ الف)، ۳۵ پ) و ۶۸ الف))**

ب ۴۲. پرداختهای اجاره، پرداختهای اجاره با محتوای ثابت را شامل می شود. پرداختهای اجاره با محتوای ثابت، پرداختهایی هستند که ممکن است در ظاهر تغییر داشته باشند، اما از نظر محتوا، این تغییرات غیر قابل اجتناب هستند. برای مثال، پرداختهای اجاره با محتوای ثابت هنگامی وجود دارد که:

- الف. پرداختها به عنوان پرداختهای متغیر اجاره در نظر گرفته شده باشد، اما هیچ تغییر واقعی در آن پرداختها وجود نداشته باشد. چنین پرداختهایی شامل شرطهای متغیری است که محتوای اقتصادی واقعی ندارند. مثالهایی از این نوع پرداختها به شرح زیر است:
  ۱. پرداختهایی که تنها در صورتی که ثابت شود دارایی در مدت اجاره آماده بهره برداری است، یا تنها در صورت وقوع رویدادی که هیچ احتمالی از عدم وقوع آن در واقعیت وجود ندارد، باید انجام گیرد؛ یا
  ۲. پرداختهایی که در ابتدا به عنوان پرداختهای متغیر اجاره که وابسته به استفاده از دارایی پایه است، در نظر گرفته شده؛ اما در زمانی پس از تاریخ آغاز اجاره، تغییر آنها به گونه ای بر طرف شده که پرداختها برای باقیمانده مدت اجاره ثابت گردیده است. در چنین شرایطی، این پرداختها، به پرداختهای با محتوای ثابت تبدیل می شوند.
- ب. بیش از یک مجموعه از پرداختها وجود دارد که اجاره کننده می تواند پرداخت کند؛ اما تنها یکی از آن مجموعه ها واقع بینانه است. در این مورد، واحد تجاری باید مجموعه واقع بینانه از پرداختها را به عنوان پرداختهای اجاره در نظر بگیرد.
- پ. بیش از یک مجموعه واقع بینانه از پرداختها وجود دارد که اجاره کننده می تواند پرداخت کند، اما اجاره کننده باید حداقل یکی از آن مجموعه ها را پرداخت کند. در این مورد، واحد تجاری باید مجموعه ای از پرداختها را به عنوان پرداختهای اجاره در نظر بگیرد که در مجموع کمترین مبلغ (بر مبنای تنزیل شده) شود.

### **ارتباط اجاره کننده با دارایی پایه قبل از تاریخ آغاز اجاره**

#### **مخارج اجاره کننده بابت ساخت یا طراحی دارایی پایه**

- ب ۴۳. واحد تجاری ممکن است قبل از آنکه دارایی پایه برای استفاده در دسترس اجاره کننده قرار گیرد، درباره اجاره مذاکره کند. برای برخی اجاره ها ممکن است نیاز باشد که دارایی پایه برای استفاده اجاره کننده ساخته یا بازطراحی شود. اجاره کننده طبق مفاد و شرایط قرارداد، ممکن است به پرداخت مبالغی بابت ساخت یا طراحی آن دارایی ملزم شود.
- ب ۴۴. چنانچه اجاره کننده بابت ساخت یا طراحی دارایی پایه، مخارجی را تحمل کند، باید آن مخارج را طبق سایر استانداردهای مربوط، مانند استاندارد حسابداری ۱۱، به حساب منظور کند. مخارج ساخت یا طراحی دارایی پایه، شامل پرداختهای اجاره کننده بابت حق استفاده از دارایی پایه نیست. پرداختها بابت حق استفاده از دارایی پایه پرداختهایی است که صرف نظر از زمانبندی آنها، بابت اجاره تادیه می شود.

#### **مالکیت قانونی دارایی پایه**

ب ۴۵. اجاره کننده ممکن است قبل از انتقال مالکیت قانونی دارایی پایه به اجاره دهنده و اجاره آن به اجاره کننده، مالکیت قانونی دارایی پایه را به دست آورد. کسب مالکیت قانونی، به خودی خود تعیین نمی کند که معامله چگونه به حساب منظور شود.

ب ۴۶. چنانچه اجاره کننده قبل از انتقال دارایی به اجاره دهنده، دارایی پایه را کنترل کند (یا کنترل آن را به دست آورد)، معامله، معامله فروش و اجاره مجدد است و با بکارگیری بندهای ۹۶ تا ۱۰۱ به حساب منظور می شود.

ب ۴۷. با وجود این، اگر اجاره کننده کنترل دارایی پایه را قبل از انتقال آن به اجاره دهنده به دست نیابد، معامله، معامله فروش و اجاره مجدد نیست. برای مثال، این مورد زمانی ممکن است واقع شود که یک تولید کننده، یک اجاره دهنده و یک اجاره کننده درباره معامله ای مذاکره کنند که طی آن، یک دارایی از تولید کننده توسط اجاره دهنده خریداری و سپس به اجاره کننده اجاره داده می شود. اجاره کننده ممکن است مالکیت قانونی دارایی پایه را قبل از انتقال مالکیت قانونی به اجاره دهنده به دست آورد. در این مورد، چنانچه اجاره کننده مالکیت قانونی دارایی پایه را به دست آورد، اما کنترل دارایی را قبل از انتقال دارایی به اجاره دهنده کسب نکند، معامله به عنوان فروش و اجاره مجدد در نظر گرفته نمی شود، بلکه به عنوان اجاره به حساب منظور می گردد.

### افشای اجاره کننده (بند ۵۷)

ب ۴۸. برای تعیین اینکه اطلاعات بیشتر درباره فعالیتهای اجاره برای دستیابی به هدف افشای بند ۵۰ ضروری است یا خیر، اجاره کننده باید موارد زیر را در نظر بگیرد:

الف. آیا اطلاعات مزبور برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مربوط تلقی می شود یا خیر. اجاره کننده تنها در صورتی باید اطلاعات بیشتر مشخص شده در بند ۵۷ را ارائه کند که انتظار رود آن اطلاعات برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مربوط باشد. این مورد احتمالاً زمانی مصداق دارد که اطلاعات در درک موارد زیر به استفاده کنندگان کمک کند:

۱. انعطاف پذیری ایجاد شده از طریق اجاره ها. برای مثال، اجاره ها در صورتی ممکن است موجب انعطاف پذیری شوند که اجاره کننده بتواند با اعمال اختیار خاتمه یا تمدید اجاره با شرایط مطلوب، آسیب پذیری خود را کاهش دهد.

۲. محدودیتهای تحمیل شده توسط اجاره ها. اجاره ها ممکن است محدودیتهایی را تحمیل کنند، برای مثال، از طریق الزام اجاره کننده به حفظ نسبتهای مالی خاص.

۳. حساسیت اطلاعات گزارش شده به متغیرهای اصلی. برای مثال، اطلاعات گزارش شده ممکن است، به پرداختهای متغیر آتی اجاره حساس باشد.

۴. آسیب پذیری از سایر ریسکهای ناشی از اجاره ها.

۵. انحراف از نحوه عمل رایج صنعت. برخی انحرافها، برای مثال، ممکن است شامل مفاد و شرایط غیرعادی و منحصر به فرد اجاره باشد که بر پرتفوی اجاره اجاره کننده تأثیر می گذارد.

ب. آیا اطلاعات مزبور، از اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی اساسی یا افشاشده در یادداشتهای توضیحی متمایز است یا خیر. اجاره کننده ضرورت ندارد اطلاعاتی را که قبلاً در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه شده است، تکرار کند.

ب ۴۹. اطلاعات بیشتر مرتبط با پرداختهای متغیر اجاره که با توجه به شرایط، ممکن است برای دستیابی به هدف افشای بند ۵۰ ضروری باشد، می تواند شامل اطلاعاتی باشد که به استفاده کنندگان صورتهای مالی، برای مثال، در ارزیابی موارد زیر کمک کند:

الف. دلایل اجاره کننده برای استفاده از پرداختهای متغیر اجاره و رواج چنین پرداختهایی؛

ب. میزان پرداختهای متغیر اجاره نسبت به پرداختهای ثابت؛

پ. متغیرهای اصلی ای که پرداختهای متغیر اجاره به آنها وابسته است و اینکه انتظار می رود پرداختها در واکنش به تغییر در آن متغیرهای اصلی، چگونه تغییر کنند؛ و

ت. سایر آثار عملیاتی و مالی پرداختهای متغیر اجاره.

ب ۵۰. اطلاعات بیشتر مرتبط با اختیارهای تمدید یا اختیارهای خاتمه که با توجه به شرایط، ممکن است برای دستیابی به هدف افشای بند ۵۰ ضروری باشد، می تواند شامل اطلاعاتی باشد که به استفاده کنندگان صورتهای مالی، برای مثال، در ارزیابی موارد زیر کمک کند:

الف. دلایل اجاره کننده برای استفاده از اختیارهای تمدید یا اختیارهای خاتمه و رواج چنین اختیارهایی؛

ب. میزان پرداختهای اختیاری اجاره نسبت به پرداختهای اجاره؛

پ. رواج اعمال اختیارهایی که در اندازه گیری بدهیهای اجاره لحاظ نشده است؛ و

ت. سایر آثار عملیاتی و مالی آن اختیارها.

ب ۵۱. اطلاعات بیشتر مرتبط با تضمین ارزش باقیمانده که با توجه به شرایط، ممکن است برای دستیابی به هدف افشای بند ۵۱ ضروری باشد،

می تواند شامل اطلاعاتی باشد که به استفاده کنندگان صورتهای مالی، برای مثال، در ارزیابی موارد زیر کمک کند:

الف. دلایل اجاره کننده برای ارائه تضمینهای ارزش باقیمانده و رواج این تضمینها؛

ب. اندازه آسیب پذیری اجاره کننده از ریسک ارزش باقیمانده؛

پ. ماهیت داراییهای پایه ای که تضمینها برای آنها ارائه شده است؛ و

ت. سایر آثار عملیاتی و مالی این تضمینها.

ب۵۲. اطلاعات بیشتر مرتبط با معاملات فروش و اجاره مجدد که با توجه به شرایط، ممکن است جهت دستیابی به هدف افشای بند ۵۱

ضروری باشد، می تواند شامل اطلاعاتی باشد که به استفاده کنندگان صورتهای مالی، برای مثال، در ارزیابی موارد زیر کمک کند:

الف. دلایل اجاره کننده برای معاملات فروش و اجاره مجدد و رواج چنین معاملاتی؛

ب. شرایط اصلی هر یک از معاملات فروش و اجاره مجدد؛

پ. پرداختهایی که در اندازه گیری بدهیهای اجاره لحاظ نشده است؛ و

ت. اثر جریانهای نقدی معاملات فروش و اجاره مجدد در دوره گزارشگری.

### **طبقه بندی اجاره توسط اجاره دهنده (بندهای ۵۹ تا ۶۴)**

ب۵۳. در این استاندارد، طبقه بندی اجاره ها برای اجاره دهندگان مبتنی بر میزان ریسکها و مزایای مالکیت ناشی از دارایی پایه است که توسط اجاره

انتقال داده می شود. ریسکها شامل احتمال زیانهای ناشی از ظرفیت بلااستفاده یا منسوخ شدن فناوری و نوسان بازده به دلیل تغییر در شرایط

اقتصادی است. مزایا ممکن است شامل انتظار عملیات سودآور طی عمر اقتصادی دارایی پایه و سود افزایش ارزش یا تحقق ارزش باقیمانده

باشد.

ب۵۴. قرارداد اجاره ممکن است دربردارنده مفاد و شرایطی برای تعدیل پرداختهای اجاره بابت تغییرات خاصی باشد که بین تاریخ شروع

اجاره و تاریخ آغاز اجاره واقع می شود (مانند تغییر در مخارج دارایی پایه برای اجاره دهنده یا تغییر در مخارج تأمین مالی اجاره برای

اجاره دهنده). در این مورد، برای مقاصد طبقه بندی اجاره، باید فرض شود که تأثیر چنین تغییراتی، در تاریخ شروع اجاره واقع شده

است.

ب۵۵. هنگامی که اجاره دربرگیرنده هر دو جزء زمین و ساختمان باشد، اجاره دهنده باید طبقه بندی هر عنصر به عنوان یک اجاره تأمین مالی یا

یک اجاره عملیاتی را جداگانه با بکارگیری بندهای ۶۰ تا ۶۴ و ب۵۳ تا ب۵۴ ارزیابی کند. در تعیین اینکه جزء زمین یک اجاره

عملیاتی است یا یک اجاره تأمین مالی، موضوع مهم این است که زمین بطور معمول عمر اقتصادی نامحدود دارد.

ب۵۶. برای طبقه بندی و به حساب گرفتن اجاره زمین و ساختمان، اجاره دهنده در صورت ضرورت باید پرداختهای اجاره (شامل پرداختهای

کلی اولیه) را بین اجزای زمین و ساختمان به تناسب ارزش منصفانه نسبی منافع اجاره در جزء زمین و جزء ساختمان در تاریخ شروع

اجاره، تخصیص دهد. چنانچه تخصیص پرداختهای اجاره بین این دو جزء، بطور قابل اتکایی امکانپذیر نباشد، کل اجاره به عنوان اجاره

تأمین مالی طبقه بندی می شود، مگر اینکه آشکار باشد که هر دو جزء، اجاره عملیاتی هستند که در این صورت، کل اجاره به عنوان

اجاره عملیاتی طبقه بندی می شود.

ب۵۷. در مورد اجاره زمین و ساختمان که مبلغ مربوط به جزء زمین در اجاره بی اهمیت است، اجاره دهنده می تواند برای طبقه بندی اجاره، زمین و

ساختمان را به عنوان مجموعه ای واحد در نظر بگیرد و بر اساس بندهای ۶۰ تا ۶۴ و ب۵۳ تا ب۵۴، آن را به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین

مالی طبقه بندی کند. در این حالت، اجاره دهنده باید عمر اقتصادی ساختمان را به عنوان عمر اقتصادی کل دارایی پایه در نظر بگیرد.

### **طبقه بندی اجاره فرعی**

ب۵۸. در طبقه بندی یک اجاره فرعی، اجاره دهنده میانی باید اجاره فرعی را به شرح زیر به عنوان اجاره تأمین مالی یا اجاره عملیاتی طبقه بندی

کند:

الف. اگر اجاره اصلی اجاره کوتاه مدتی است که اجاره کننده با بکارگیری بند ۶ آن را به حساب منظور کرده است، اجاره فرعی باید به

عنوان اجاره عملیاتی طبقه بندی شود.

ب. در غیر این صورت، اجاره فرعی، به جای مراجعه به دارایی پایه (برای مثال، قلمی از داراییهای ثابت مشهودی که موضوع اجاره

است)، با مراجعه به دارایی حق استفاده حاصل از اجاره اصلی طبقه بندی می شود.

این پیوست بخش جدانشدنی این استاندارد است و همانند سایر بخشهای این استاندارد، لازم‌الاجرا است.

پ ۱. برای مقاصد الزامات بندهای پ ۲ تا پ ۱۸، تاریخ بکارگیری اولیه، شروع دوره گزارشگری سالانه‌ای است که واحد تجاری برای نخستین بار این استاندارد را بکار می‌گیرد.

### تعریف اجاره

پ ۲. به عنوان یک اقتضای عملی، واحد تجاری ملزم نیست در تاریخ بکارگیری اولیه این استاندارد، مجدداً ارزیابی کند که آیا یک قرارداد، اجاره یا دربردارنده اجاره است یا خیر؛ بلکه واحد تجاری مجاز است:

الف. این استاندارد را برای قراردادهایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ حسابداری اجاره‌ها به عنوان اجاره تشخیص داده است، بکار گیرد. واحد تجاری باید الزامات گذار مندرج در بندهای پ ۴ تا پ ۱۷ را برای این اجاره‌ها اعمال کند.

ب. این استاندارد را برای قراردادهایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ دربردارنده اجاره تشخیص نداده است، بکار نگیرد.

پ ۳. چنانچه واحد تجاری اقتضای عملی بند پ ۳ را انتخاب کند، باید این موضوع را افشا نماید و اقتضای عملی مزبور را برای تمام قراردادهای خود بکار گیرد. در نتیجه، واحد تجاری باید الزامات مندرج در بندهای ۹ تا ۱۱ را تنها برای قراردادهایی که در تاریخ بکارگیری اولیه یا پس از آن منعقد می‌شود (یا تغییر می‌کند)، بکار گیرد.

### اجاره‌کنندگان

پ ۴. اجاره‌کننده باید این استاندارد را به یکی از شیوه‌های زیر برای اجاره‌های خود بکار گیرد:

الف. با تسری به گذشته برای هر یک از دوره‌های گزارشگری قبلی ارائه‌شده با بکارگیری استاندارد حسابداری ۳۴ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات؛ یا

ب. با تسری به گذشته، همراه با شناسایی اثر انباشته بکارگیری اولیه این استاندارد در تاریخ بکارگیری اولیه طبق بندهای پ ۶ تا پ ۱۲.

پ ۵. واحد تجاری باید روش انتخاب‌شده در بند پ ۵ را بطور یکنواخت برای تمام اجاره‌هایی که در آنها اجاره‌کننده است، بکار گیرد.

پ ۶. اگر اجاره‌کننده تصمیم بگیرد این استاندارد را طبق بند پ ۴ (ب) بکار گیرد، نباید اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید ارائه کند؛ بلکه باید اثر انباشته بکارگیری اولیه این استاندارد را به عنوان تعدیل مانده ابتدای دوره سود انباشته (یا جزء دیگری از حقوق مالکانه، در موارد مقتضی) در تاریخ بکارگیری اولیه شناسایی کند.

### اجاره‌هایی که قبلاً به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است

پ ۷. اگر اجاره‌کننده تصمیم بگیرد این استاندارد را طبق بند پ ۵ (ب) بکار گیرد، باید:

الف. در تاریخ بکارگیری اولیه، برای اجاره‌هایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است، بدهی اجاره شناسایی کند. اجاره‌کننده باید بدهی اجاره مذکور را به ارزش فعلی پرداختهای اجاره باقیمانده که با استفاده از نرخ استقراض مختص اجاره‌کننده در تاریخ بکارگیری اولیه تنزیل شده است، اندازه‌گیری کند.

ب. در تاریخ بکارگیری اولیه برای اجاره‌هایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است، دارایی حق استفاده شناسایی کند. اجاره‌کننده باید بر مبنای اجاره به اجاره، یکی از مبالغ زیر را برای اندازه‌گیری دارایی حق استفاده انتخاب کند:

۱. مبلغ دفتری آن گویی که این استاندارد از تاریخ آغاز اجاره بکار گرفته شده، اما با استفاده از نرخ استقراض مختص

اجاره‌کننده در تاریخ بکارگیری اولیه تنزیل شده است؛ یا

۲. مبلغی برابر با بدهی اجاره که بابت هر گونه پیش پرداخت یا پرداختهای اجاره معوق مرتبط با آن اجاره تعدیل شده و بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری اولیه در صورت وضعیت مالی شناسایی شده است.

پ. استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش داراییها را برای داراییهای حق استفاده در تاریخ بکارگیری اولیه اعمال کند، مگر آنکه اجاره کننده اقتضای عملی مندرج در بند پ ۱۰(ب) را بکار گیرد.

۸پ. علی رغم الزامات بند پ ۸، برای اجاره‌هایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است، اجاره کننده

ملزم نیست برای اجاره‌هایی که ارزش دارایی پایه آنها پایین است (طبق بندهای ب ۳ تا ب ۸) و با بکارگیری بند ۶ به حساب منظور می‌شود، تعدیلات گذار را اعمال کند. اجاره کننده باید این اجاره‌ها را از تاریخ بکارگیری اولیه، با بکارگیری این استاندارد به حساب منظور نماید.

۹پ. اجاره کننده ممکن است هنگام بکارگیری این استاندارد با تسری به گذشته طبق بند پ ۵(ب) برای اجاره‌هایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است، از یک یا چند اقتضای عملی زیر استفاده کند. اجاره کننده مجاز است این اقتضاها را بر مبنای هر اجاره بکار گیرد:

الف. اجاره کننده ممکن است از یک نرخ تنزیل واحد برای پرتفوی اجاره‌هایی که ویژگیهای آنها بطور معقولی مشابه است (مانند اجاره‌هایی با مدت اجاره باقیمانده مشابه برای طبقه مشابهی از دارایی پایه در یک محیط اقتصادی مشابه) استفاده کند.

ب. اجاره کننده ممکن است بر ارزیابی خود از زیانبار بودن اجاره‌ها با بکارگیری استاندارد حسابداری ۴ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری اولیه، به عنوان جایگزینی برای انجام بررسی کاهش ارزش اتکا کند. اگر اجاره کننده این اقتضای عملی را انتخاب کند، باید دارایی حق استفاده را در تاریخ بکارگیری اولیه بابت ذخیره اجاره زیانبار شناسایی شده در صورت وضعیت مالی بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری اولیه، تعدیل کند.

پ. اجاره کننده ممکن است تصمیم بگیرد الزامات مندرج در بند پ ۷ را برای اجاره‌هایی که مدت آنها طی ۱۲ ماه از تاریخ بکارگیری اولیه به پایان می‌رسد، بکار نگیرد. در این مورد، اجاره کننده باید:

۱. آن اجاره‌ها را همانند اجاره‌های کوتاه مدت طبق بند ۶ به حساب منظور کند؛ و
۲. مخارج مرتبط با آن اجاره‌ها را در افشای هزینه اجاره کوتاه مدت در دوره گزارشگری سالانه‌ای که تاریخ بکارگیری اولیه در آن واقع شده است، لحاظ کند.

ت. اجاره کننده می‌تواند مخارج مستقیم اولیه را در اندازه‌گیری دارایی حق استفاده در تاریخ بکارگیری اولیه، منظور نکند.

ث. اجاره کننده ممکن است در مواردی نظیر تعیین مدت اجاره هنگامی که قرارداد در بردارنده اختیار تمدید یا خاتمه اجاره است، کنداز شهود استفاده کند.

#### **اجاره‌هایی که قبلاً به عنوان اجاره‌های سرمایه‌ای طبقه‌بندی شده است**

۱۰پ. اگر اجاره کننده تصمیم بگیرد این استاندارد را طبق بند پ ۴(ب) بکار گیرد، برای اجاره‌هایی که با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی شده است، مبلغ دفتری دارایی حق استفاده و بدهی اجاره در تاریخ بکارگیری اولیه باید برابر با مبلغ دفتری دارایی اجاره و بدهی اجاره بلافاصله قبل از آن تاریخ بر اساس اندازه‌گیری طبق استاندارد حسابداری ۲۱ باشد. برای این اجاره‌ها، اجاره کننده باید دارایی حق استفاده و بدهی اجاره را از تاریخ بکارگیری اولیه، با بکارگیری این استاندارد به حساب منظور کند.

#### **افشا**

۱۱پ. اگر اجاره کننده تصمیم بگیرد این استاندارد را طبق بند پ ۴(ب) بکار گیرد، باید اطلاعات الزامی طبق بند ۲۷ استاندارد حسابداری ۳۴ به استثنای اطلاعات مشخص شده در بند ۲۷(ج)، را درباره بکارگیری اولیه افشا کند. به جای اطلاعات مشخص شده در بند ۲۷(ج) استاندارد حسابداری ۳۴، اجاره کننده باید موارد زیر را افشا کند:

الف. میانگین موزون نرخ استقراض مختص اجاره کننده که برای بدهیهای اجاره شناسایی شده در صورت وضعیت مالی در تاریخ بکارگیری اولیه بکار گرفته می شود؛ و

ب. توضیح تفاوت بین:

۱. تعهدات اجاره عملیاتی که با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ در پایان دوره گزارشگری سالانه ای که بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری اولیه قرار دارد، افشا شده است و با استفاده از نرخ استقراض مختص اجاره کننده در تاریخ بکارگیری اولیه طبق بند ۷پ(الف) تزیل شده است؛ و

۲. بدهیهای اجاره شناسایی شده در صورت وضعیت مالی در تاریخ بکارگیری اولیه.

پ۱۲. چنانچه اجاره کننده از یک یا چند اقتضای عملی خاص مندرج در بند پ۹ استفاده کند، باید این موضوع را افشا نماید.

### **اجاره دهندگان**

پ۱۳. واحد تجاری، به جز مورد توصیف شده در بند پ۱۵، ملزم نیست برای اجاره هایی که در آنها اجاره دهنده است، تعدیلات مربوط به گذار را اعمال کند و باید این اجاره ها را از تاریخ بکارگیری اولیه، با بکارگیری این استاندارد به حساب منظور نماید.

پ۱۴. اجاره دهنده میانی باید:

الف. اجاره های فرعی که با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه بندی شده و در تاریخ بکارگیری اولیه همچنان در جریان است را مجدداً ارزیابی کند تا تعیین نماید که هر کدام از اجاره های فرعی، با بکارگیری این استاندارد باید به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبقه بندی شوند. اجاره دهنده میانی باید این ارزیابی را در تاریخ بکارگیری اولیه بر مبنای مفاد و شرایط قراردادی باقیمانده در آن تاریخ برای اجاره اصلی و اجاره فرعی انجام دهد.

ب. برای اجاره های فرعی که با بکارگیری استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه بندی شده اند، اما با بکارگیری این استاندارد اجاره تأمین مالی محسوب می شوند، اجاره فرعی به عنوان یک اجاره تأمین مالی جدید که در تاریخ بکارگیری اولیه منعقد شده است، به حساب منظور می شود.

### **معاملات فروش و اجاره مجدد قبل از تاریخ بکارگیری اولیه**

پ۱۵. واحد تجاری نباید معاملات فروش و اجاره مجددی را که قبل از تاریخ بکارگیری اولیه منعقد کرده است، برای تعیین اینکه انتقال دارایی پایه الزامات استاندارد حسابداری ۴۳ را برای احتساب به عنوان فروش احراز می کند یا خیر، مجدداً ارزیابی کند.

پ۱۶. اگر معامله فروش و اجاره مجدد طبق استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان فروش و اجاره تأمین مالی به حساب گرفته شده باشد، فروشنده-اجاره کننده باید:

الف. اجاره مجدد را همانند سایر اجاره های تأمین مالی موجود در تاریخ بکارگیری اولیه به حساب منظور کند؛ و

ب. مستهلک کردن سود فروش در مدت اجاره ادامه دهد.

پ۱۷. اگر معامله فروش و اجاره مجدد طبق استاندارد حسابداری ۲۱ به عنوان فروش و اجاره عملیاتی به حساب گرفته شده باشد، فروشنده-اجاره کننده باید:

الف. اجاره مجدد را همانند سایر اجاره های عملیاتی موجود در تاریخ بکارگیری اولیه به حساب منظور کند؛ و

ب. دارایی حق استفاده اجاره مجدد را بابت سودها یا زیانهای انتقالی مربوط به شرایط متفاوت از بازار که بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری اولیه در صورت وضعیت مالی شناسایی شده است، تعدیل کند.

### **مبالغی که قبلاً در ارتباط با ترکیبهای تجاری شناسایی شده است**

پ۱۸. چنانچه اجاره کننده بابت شرایط مطلوب یا نامطلوب یک اجاره عملیاتی تحصیل شده به عنوان بخشی از یک ترکیب تجاری، قبلاً یک دارایی یا بدهی را با بکارگیری استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری شناسایی کرده باشد، اجاره کننده باید آن دارایی یا بدهی را قطع شناخت کند و مبلغ دفتری دارایی حق استفاده را بابت مبلغی متناظر در تاریخ بکارگیری اولیه تعدیل نماید.