

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶
اجاره‌ها

از بند	هدف
۱	دامنه کاربرد
۳	معافیت‌های شناخت (بندهای ب ۳ تا ب ۸)
۵	تشخیص اجاره‌ها (بندهای ب ۹ تا ب ۳۳)
۹	تفکیک اجزای یک قرارداد
۱۲	اجاره‌کننده
۱۳	اجاره‌دهنده
۱۷	دوره اجاره (بندهای ب ۳۴ تا ب ۴۱)
۱۸	اجاره‌کننده
۲۲	اندازه‌گیری
۲۳	اندازه‌گیری اولیه
۲۳	اندازه‌گیری بعدی
۲۹	ارائه
۴۷	افشا
۵۱	اجاره‌دهنده
۶۱	طبقه‌بندی اجاره‌ها (بندهای ب ۵۳ تا ب ۵۸)
۶۱	اجاره‌های تأمین مالی
۶۷	شناخت و اندازه‌گیری
۶۷	اجاره‌های عملیاتی
۸۱	شناخت و اندازه‌گیری
۸۱	ارائه
۸۸	افشا
۸۹	اجاره‌های تأمین مالی
۹۳	اجاره‌های عملیاتی
۹۵	معاملات فروش و اجاره مجدد
۹۸	ارزیابی اینکه انتقال دارایی، فروش است یا خیر
۹۹	انتقال دارایی، فروش است
۱۰۰	انتقال دارایی، فروش نیست
۱۰۳	پیوستها
	الف اصطلاحات تعریف‌شده
	ب رهنمود بکارگیری
	پ تاریخ اجرا و گذار

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶

اجاره‌ها

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 را به شیوه‌ای ارائه کنند که بطور صادقانه بیانگر آن معاملات باشد. این اطلاعات، مبنایی را برای ارزیابی تأثیر آن اجاره‌ها بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد.
۲. واحد تجاری باید شرایط قراردادهای تمام واقعیتهای و شرایط مربوط را هنگام بکارگیری این استاندارد در نظر بگیرد. واحد تجاری باید این استاندارد را برای قراردادهایی با ویژگیهای مشابه و در شرایط مشابه، بطور یکپارچه بکار گیرد.

دامنه کاربرد

۳. واحد تجاری باید این استاندارد را برای تمام اجاره‌ها، شامل اجاره داراییهای حق استفاده در یک اجاره دست دوم، بکار گیرد، به جز موارد زیر:
 - الف. اجاره برای اکتشاف یا استفاده از منابع معدنی، نفت، گاز طبیعی و منابع تجدیدناپذیر مشابه؛
 - ب. اجاره داراییهای زیستی در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ کشاورزی، نگهداری شده توسط اجاره‌کننده؛
 - پ. توافقهایی امتیاز خدمات مشمول دامنه کاربرد تفسیر ۱۲ کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقهایی امتیاز خدمات؛
 - ت. مجوز داراییهای فکری اعطاشده توسط اجاره‌دهنده در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان؛ و
 - ث. حق نگهداری شده توسط اجاره‌کننده طبق توافقهایی حق امتیاز در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود برای اقلامی مانند فیلمهای پویانمایی، ویدئوهای ضبط شده، بازیها، دست‌نوشته‌ها، حق اختراعه‌ها و حق تکثیر.
۴. اجاره‌کننده می‌تواند، اما ملزم نیست، این استاندارد را برای اجاره داراییهای نامشهود به جز موارد توصیف‌شده در بند ۳ (ث) بکار گیرد.

معافیه‌های شناخت (بندهای ب ۳ تا ب ۸)

۵. اجاره‌کننده ممکن است انتخاب کند که الزامات بندهای ۲۲ تا ۴۹ را برای موارد زیر بکار نگیرد:
 - الف. اجاره‌های کوتاه‌مدت؛ و
 - ب. اجاره‌هایی که دارایی پایه آنها کم‌ارزش است (طبق توصیف مندرج در بندهای ب ۳ تا ب ۸).
۶. اگر اجاره‌کننده انتخاب کند که برای اجاره‌های کوتاه‌مدت یا اجاره‌هایی که دارایی پایه آنها کم‌ارزش است، الزامات بندهای ۲۲ تا ۴۹ را بکار نگیرد، باید پرداختهای اجاره مرتبط با آن اجاره‌ها را بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره یا مبنای سیستماتیک دیگری به عنوان هزینه شناسایی کند. در صورتی که مبنای سیستماتیک دیگری، الگوی منافع اجاره‌کننده را بهتر نشان دهد، اجاره‌کننده باید از آن مبنای استفاده کند.
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 یک اجاره جدید در نظر بگیرد:
 - الف. تعدیل اجاره؛ یا
 - ب. تغییر در دوره اجاره (برای مثال، اجاره‌کننده اختیاری را اعمال کند که قبلاً در تعیین دوره اجاره لحاظ نشده است).
۸. انتخاب اشاره‌شده در بالا برای اجاره‌های کوتاه‌مدت، باید برحسب طبقه دارایی پایه‌ای که حق استفاده به آن مربوط می‌شود، صورت گیرد. منظور از طبقه دارایی پایه، گروهی از داراییهای پایه با ماهیت و استفاده مشابه در عملیات واحد تجاری است. انتخاب اجاره‌هایی که دارایی پایه آنها کم‌ارزش است، می‌تواند بر مبنای اجاره به اجاره انجام گیرد.

تشخیص اجاره (بندهای ب ۹ تا ب ۳۳)

۹. در شروع یک قرارداد، واحد تجاری باید ارزیابی کند که آن قرارداد، اجاره یا دربردارنده اجاره است یا خیر. یک قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی، در مقابل مابه‌ازا منتقل کند. بندهای ب ۹ تا ب ۳۱، درباره ارزیابی اینکه یک قرارداد، اجاره یا دربردارنده اجاره است یا خیر، رهنمود ارائه می‌کنند.
۱۰. دوره زمانی، ممکن است برحسب میزان استفاده از یک دارایی مشخص شده (برای مثال، تعداد آحاد تولید که یک قلم از تجهیزات برای تولید آن مورد استفاده قرار خواهد گرفت) توصیف شود.
۱۱. تنها در صورت تغییر در شرایط قرارداد، واحد تجاری باید مجدداً ارزیابی کند که قرارداد، اجاره یا دربردارنده اجاره است یا خیر.

تفکیک اجزای یک قرارداد

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

اجاره‌کننده

۱۳. برای قراردادی که دربردارنده یک جزء اجاره و 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 غیراجاره، تخصیص دهد.
۱۴. قیمت مستقل نسبی اجزای اجاره و غیراجاره، باید بر مبنای قیمتی که اجاره‌دهنده یا یک عرضه‌کننده مشابه، بابت آن جزء، یا یک جزء مشابه، بطور جداگانه از واحد تجاری مطالبه می‌کند، تعیین شود. 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 راهکار عملی، اجاره‌کننده ممکن است، بر حسب طبقه دارایی پایه، انتخاب کند که اجزای غیراجاره را از اجزای اجاره تفکیک نکند، و در عوض هر جزء اجاره و اجزای غیراجاره مرتبط با آن را به عنوان یک جزء اجاره واحد به حساب منظور کند. اجاره‌کننده نباید این راهکار عملی را برای ابزارهای مشتقه تعیبه‌شده‌ای که معیارهای مندرج در بند ۴۳.۳ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی را احراز می‌کنند، بکار گیرد.
۱۶. به جز مواقعی که راهکار عملی مندرج در بند ۱۵ بکار گرفته می‌شود، اجاره‌کننده باید اجزای غیراجاره را با بکارگیری سایر استانداردهای مربوط به حساب منظور کند.

اجاره‌دهنده

۱۷. برای قراردادی که دربردارنده یک جزء اجاره و یک یا چند جزء اجاره یا غیراجاره‌ای دیگر است، اجاره‌کننده باید مابه‌ازای مندرج در قرارداد را با بکارگیری بندهای ۷۳ تا ۹۰ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ به حساب منظور کند.

دوره اجاره (بندهای ب ۳۴ تا ب ۴۱)

۱۸. واحد تجاری باید دوره اجاره را به اندازه دوره غیرقابل فسخ اجاره با در نظر گرفتن هر دو مورد زیر تعیین کند:
- الف. دوره‌های تحت پوشش اختیار تمدید اجاره، در صورتی که اجاره‌کننده نسبت به اعمال آن اختیار اطمینان معقول داشته باشد؛ و
- ب. دوره‌های تحت پوشش اختیار خاتمه اجاره، در صورتی که اجاره‌کننده نسبت به عدم اعمال آن اختیار اطمینان معقول داشته باشد.
۱۹. واحد تجاری برای ارزیابی اینکه اجاره‌کننده نسبت به اعمال اختیار تمدید اجاره یا عدم اعمال اختیار خاتمه اجاره اطمینان معقول دارد یا خیر، باید تمام واقعیات و شرایط مربوط را که برای اجاره‌کننده انگیزه اقتصادی اعمال اختیار تمدید اجاره یا عدم اعمال اختیار خاتمه اجاره را ایجاد می‌کند، طبق توصیف 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 هنگام وقوع یک رویداد عمده یا یک تغییر عمده شرایط که از ویژگیهای زیر برخوردار است، مجدداً ارزیابی کند:

اجاره‌ها

- الف. در کنترل اجاره‌کننده باشد؛ و
- ب. بر این موضوع که آیا اجاره‌کننده نسبت به اعمال اختیاری که قبلاً در تعیین دوره اجاره لحاظ نشده یا عدم اعمال اختیاری که قبلاً در تعیین دوره اجاره لحاظ شده، اطمینان معقول دارد، تأثیر بگذارد (طبق توصیف بند ب ۴۱).
۲۱. واحد تجاری باید در صورت تغییر در دوره غیرقابل فسخ اجاره، دوره اجاره را تجدیدنظر کند. برای مثال، دوره غیرقابل فسخ اجاره در موارد زیر تغییر خواهد کرد:
- الف. اجاره‌کننده اختیاری را اعمال کند که قبلاً در تعیین دوره اجاره توسط واحد تجاری لحاظ نشده است؛
- ب. اجاره‌کننده اختیاری را که قبلاً در تعیین دوره اجاره توسط واحد تجاری لحاظ شده است، اعمال نکند؛
- پ. رویدادی واقع شود که بطور قراردادی اجاره‌کننده را متعهد به اعمال اختیاری کند که قبلاً در تعیین دوره 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 دوره اجاره توسط واحد تجاری لحاظ شده است.

اجاره‌کننده

شناخت

۲۲. در تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید یک دارایی حق استفاده و یک بدهی اجاره 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 توصیف بند ۲۶؛
- ب. پرداختهای اجاره در تاریخ آغاز اجاره یا قبل از آن، پس از کسر مشوقهای اجاره دریافت‌شده؛
- پ. مخارج مستقیم اولیه تحمل‌شده توسط اجاره‌کننده؛ و
- ت. برآورد مخارجی که اجاره‌کننده برای پیاده‌سازی و برچیدن دارایی پایه، بازسازی محل استقرار آن یا بازگرداندن دارایی پایه به وضعیت الزامی طبق شرایط اجاره تحمل خواهد کرد، به جز مخارجی که برای تولید موجودیها تحمل می‌شود. اجاره‌کننده یا در تاریخ آغاز اجاره یا در نتیجه استفاده از دارایی پایه طی یک دوره خاص، تعهد بابت این مخارج را تحمل می‌کند.
۲۵. اجاره‌کننده در صورتی که بابت مخارج توصیف‌شده در بند ۲۴ (ت) متحمل یک تعهد شود، باید آن مخارج را به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی حق استفاده شناسایی کند. اجاره‌کننده، برای مخارجی که طی دوره‌ای خاص در نتیجه استفاده از دارایی حق استفاده برای تولید محصولات طی آن دوره تحمل می‌کند، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ موجودیها را بکار می‌گیرد. تعهدات بابت چنین مخارجی که طبق این استاندارد یا استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ به حساب منظور می‌شود، با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی شناسایی و اندازه‌گیری می‌گردد.

اندازه‌گیری اولیه بدهی اجاره

۲۶. در تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید بدهی اجاره را به ارزش فعلی پرداختهای اجاره که در آن تاریخ پرداخت نشده است، اندازه‌گیری کند. پرداختهای اجاره باید با استفاده از نرخ بهره ضمنی اجاره، در صورتی که به سهولت قابل تعیین باشد، تنزیل شود. چنانچه آن نرخ به سهولت قابل تعیین نباشد، اجاره‌کننده باید از نرخ فرضی استقراری برای اجاره‌کننده استفاده کند.
۲۷. منظور از پرداختهای اجاره که برای اندازه‌گیری بدهی اجاره در تاریخ آغاز اجاره در نظر گرفته می‌شود، پرداختهای زیر بابت حق استفاده از دارایی پایه طی دوره اجاره است که در تاریخ آغاز اجاره پرداخت نشده است:
- الف. پرداختهای ثابت (شامل پرداختهای با محتوای ثابت طبق توصیف بند ب ۴۲)، پس از کسر مشوقهای اجاره دریافت‌شده؛

اجاره‌ها

- ب. پرداختهای متغیر اجاره که به شاخص یا نرخ و وابسته هستند و در ابتدا با استفاده از آن شاخص یا نرخ در تاریخ آغاز اجاره اندازه‌گیری می‌شوند (طبق توصیف بند ۲۸)؛
- پ. مبالغی که انتظار می‌رود طبق تضمینهای ارزش باقیمانده، توسط اجاره‌کننده قابل پرداخت شود.
- ت. قیمت اعمال اختیار خرید مشروط بر اینکه اجاره‌کننده نسبت به اعمال آن اختیار، اطمینان معقول داشته باشد (ارزیابی شده با در نظر گرفتن عوامل توصیف شده در بندهای ب ۳۷ تا ب ۴۰)؛ و
- ث. پرداختهای جریمه بابت خاتمه اجاره، مشروط بر اینکه دوره اجاره، منعکس کننده اعمال اختیار خاتمه اجاره توسط اجاره‌کننده باشد.

۲۸. پرداختهای متغیر اجاره که طبق بند ۲۷ (ب) به شاخص یا نرخ و وابسته هستند، برای مثال، پرداختهای وابسته به شاخص قیمت مصرف‌کننده، پرداختهای وابسته به نرخ بهره مبنای (مانند لایبور) یا پرداختهای متغیر برای انعکاس تغییر نرخهای اجاره بازار را شامل می‌شود.

اندازه‌گیری بعدی

اندازه‌گیری بعدی دارایی حق استفاده

۲۹. پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده را با بکارگیری مدل بهای تمام شده اندازه‌گیری کند؛ مگر آنکه یکی از مدل‌های اندازه‌گیری توصیف‌شده در بندهای ۳۴ و ۳۵ را بکار گیرد.

مدل بهای تمام شده

۳۰. اجاره‌کننده، برای بکارگیری مدل بهای تمام شده باید دارایی حق استفاده را به بهای تمام شده الف. پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و هرگونه کاهش ارزش انباشته؛ و ب. تعدیل بابت هرگونه تجدید اندازه‌گیری بدهی اجاره طبق بند ۳۶ (پ) اندازه‌گیری کند.
۳۱. اجاره‌کننده باید الزامات استهلاک مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را برای استهلاک دارایی حق استفاده، با توجه به الزامات بند ۳۲ بکار گیرد.
۳۲. چنانچه اجاره، مالکیت دارایی پایه را در پایان دوره 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 دوره اجاره، هر کدام که زودتر باشد، مستهلک نماید.
۳۳. اجاره‌کننده باید استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها را برای تعیین کاهش ارزش دارایی حق استفاده و نحوه به حساب گرفتن هرگونه کاهش ارزش تشخیص داده شده، بکار گیرد.

سایر مدل‌های اندازه‌گیری

۳۴. اگر اجاره‌کننده، مدل ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ سرمایه‌گذاری در املاک را برای سرمایه‌گذاری در املاک خود بکار گیرد، باید آن مدل ارزش منصفانه را برای داراییهای حق استفاده‌ای که تعریف سرمایه‌گذاری در املاک طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ را احراز می‌کنند، بکار گیرد.
۳۵. چنانچه داراییهای حق استفاده به طبقه‌ای از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات مرتبط باشد که اجاره‌کننده برای آن طبقه مدل تجدید ارزیابی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ را بکار گرفته است، اجاره‌کننده ممکن است انتخاب کند که آن مدل تجدید ارزیابی را برای تمام داراییهای حق استفاده که مرتبط با آن طبقه از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات است، بکار گیرد.

اندازه‌گیری بعدی بدهی اجاره

۳۶. پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید بدهی اجاره را به شرح زیر اندازه‌گیری کند:
- الف. افزایش مبلغ دفتری به منظور انعکاس بهره مرتبط با بدهی اجاره؛
- ب. کاهش مبلغ دفتری به منظور انعکاس پرداختهای اجاره انجام‌شده؛ و
- پ. تجدید اندازه‌گیری مبلغ دفتری به منظور انعکاس ارزیابی مجدد یا تعدیل اجاره مندرج در بندهای ۳۹ تا ۴۶ یا انعکاس تجدیدنظر در پرداختهای اجاره بامحتوای ثابت (به بند ب ۴۲ مراجعه شود).
۳۷. بهره مرتبط با بدهی اجاره در هر بازه زمانی از دوره اجاره باید مبلغی باشد که نرخ بهره ادواری ثابتی را در ارتباط با مانده بدهی اجاره

اجاره‌ها

ایجاد کند. نرخ بهره ادواری، نرخ تنزیل مورد اشاره در بند ۲۶، یا در موارد مقتضی، نرخ تنزیل تجدیدنظرشده مورد اشاره در بند ۴۱، بند ۴۳ یا بند ۴۵ (پ) است.

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

الف. بهره مرتبط با بدهی اجاره؛ و

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

ارزیابی مجدد بدهی اجاره

۳۹. پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده باید بندهای ۴۰ تا ۴۳ را برای تجدید اندازه‌گیری بدهی اجاره به منظور انعکاس تغییرات در پرداختهای اجاره بکار گیرد. اجاره‌کننده باید مبلغ تجدید اندازه‌گیری 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 تجدید اندازه‌گیری را در سود یا زیان دوره شناسایی کند.

۴۰. چنانچه هر یک از موارد زیر وجود داشته باشد، اجاره‌کننده باید بدهی اجاره را از طریق تنزیل پرداختهای اجاره تجدیدنظرشده با استفاده از نرخ تنزیل تجدیدنظرشده، تجدید اندازه‌گیری کند:

الف. تغییر در دوره اجاره طبق توصیف بندهای ۲۰ تا ۲۱. اجاره‌کننده باید پرداختهای اجاره تجدیدنظرشده را بر مبنای دوره اجاره تجدیدنظرشده تعیین کند؛ یا

ب. تغییر در ارزیابی اختیار خرید دارایی پایه با توجه به رویدادها و شرایط توصیف شده در بندهای ۲۰ تا ۲۱ در ارتباط با اختیار خرید. اجاره‌کننده باید پرداختهای اجاره تجدیدنظرشده را به منظور انعکاس تغییر در مبالغ قابل پرداخت طبق اختیار خرید، تعیین کند.

۴۱. برای بکارگیری بند ۴۰، اجاره‌کننده باید نرخ بهره ضمنی اجاره در دوره باقیمانده از اجاره را، در صورتی که تعیین آن به سهولت امکانپذیر باشد، به عنوان نرخ تنزیل تجدیدنظرشده تعیین کند، یا اگر تعیین نرخ بهره ضمنی اجاره به سهولت امکانپذیر نیست، نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده را در تاریخ تجدید اندازه‌گیری تعیین نماید.

۴۲. اجاره‌کننده، در هر یک از موارد زیر، باید بدهی اجاره را از طریق تنزیل پرداختهای اجاره تجدیدنظرشده تجدید اندازه‌گیری کند:

الف. در مبالغی که انتظار می‌رود به موجب تضمین ارزش باقیمانده قابل پرداخت شود، تغییر به وجود آمده باشد. اجاره‌کننده باید پرداختهای اجاره تجدیدنظرشده را به منظور انعکاس تغییر در مبالغی که انتظار می‌رود به موجب تضمین ارزش باقیمانده قابل پرداخت شود، تعیین کند.

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

۴۳. برای بکارگیری بند ۴۲، اجاره‌کننده باید از یک نرخ تنزیل بدون تغییر استفاده کند، مگر اینکه تغییر در پرداختهای اجاره از تغییر در نرخهای بهره شناور ناشی شده باشد. در این مورد، اجاره‌کننده باید از نرخ تنزیل تجدیدنظرشده‌ای استفاده کند که تغییر در نرخ بهره را منعکس می‌نماید.

تعدیلات اجاره

۴۴. 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 و تعدیلات مناسب در آن قیمت مستقل جهت انعکاس شرایط آن قرارداد خاص، افزایش یابد.

اجاره‌ها

۴۵. برای یک تعدیل اجاره که به عنوان اجاره جداگانه به حساب منظور 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. دوره 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 تجدید اندازه‌گیری کند. نرخ بهره ضمنی اجاره در دوره باقیمانده از اجاره، در صورتی که تعیین آن به سهولت امکانپذیر باشد، به عنوان نرخ تنزیل تجدیدنظرشده تعیین می‌شود، یا اگر تعیین نرخ بهره ضمنی اجاره به سهولت امکانپذیر نیست، نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده در تاریخ مؤثر تعدیل، تعیین می‌گردد.
۴۶. برای تعدیل اجاره‌ای که به عنوان اجاره جداگانه به حساب منظور نمی‌شود، اجاره‌کننده باید تجدید اندازه‌گیری بدهی اجاره را به شرح زیر به حساب منظور کند:
- الف. کاهش مبلغ دفتری دارایی حق استفاده به منظور انعکاس خاتمه تمام یا بخشی از اجاره، برای تعدیل اجاره‌ای که دامنه اجاره را کاهش می‌دهد. اجاره‌کننده باید هرگونه سود یا زیان مرتبط با خاتمه تمام یا بخشی از اجاره را در سود یا زیان دوره شناسایی کند.
 - ب. تعدیل متناظر در دارایی حق استفاده بابت سایر تعدیلات اجاره.
- ارائه**
۴۷. اجاره‌کننده باید موارد زیر را یا در صورت وضعیت مالی ارائه کند یا در یادداشتهای توضیحی افشا نماید:
- الف. داراییهای حق استفاده جدا از سایر داراییها. چنانچه اجاره‌کننده 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 می‌کرد؛ و
 ۲. اقلام اصلی صورت وضعیت مالی را که دربردارنده داراییهای حق استفاده است، افشا کند. - ب. بدهیهای اجاره جدا از سایر بدهیها. چنانچه اجاره‌کننده بدهیهای اجاره را جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه نکند، باید اقلام اصلی صورت وضعیت مالی را که دربردارنده این بدهیها است، افشا کند.
۴۸. الزام بند ۴۷(الف)، برای داراییهای حق استفاده که تعریف سرمایه‌گذاری در املاک را احراز می‌کنند و باید در صورت وضعیت مالی به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک ارائه شوند، کاربرد ندارد.
۴۹. در صورت سود یا زیان و سایر اقلام سود و زیان جامع، اجاره‌کننده باید هزینه بهره مرتبط با بدهی اجاره را جدا از هزینه استهلاک دارایی حق استفاده ارائه کند. هزینه بهره مرتبط با بدهی اجاره، جزئی از هزینه‌های مالی است که طبق بند ۸۲(ب) استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی، باید جداگانه در صورت سود یا زیان و سایر اقلام سود و زیان جامع ارائه شود.
۵۰. در صورت جریانهای نقدی، اجاره‌کننده باید طبقه‌بندیهایی به شرح زیر انجام دهد:
- الف. پرداختهای نقدی بابت اصل بدهی اجاره، در فعالیتهای تأمین مالی؛
 - ب. پرداختهای نقدی بابت بهره مرتبط با بدهی اجاره، با بکارگیری الزامات مربوط به پرداخت بهره در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ صورت جریانهای نقدی؛ و
 - پ. پرداختهای اجاره کوتاه‌مدت، پرداخت بابت اجاره داراییهای کم‌ارزش و پرداختهای متغیر اجاره که در اندازه‌گیری بدهی اجاره منظور نشده است، در فعالیتهای عملیاتی.

افشا

۵۱. هدف افشا در ارتباط با اجاره‌کننده این است که در یادداشتهای توضیحی اطلاعاتی افشا کند که همراه اطلاعات ارائه‌شده در صورت وضعیت مالی، صورت سود یا زیان و صورت جریانهای نقدی، مبنایی برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی جهت ارزیابی تأثیر آن اجاره بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی اجاره‌کننده فراهم آورد. بندهای ۵۲ تا ۶۰، الزامات مربوط به نحوه احراز این هدف را مشخص می‌کند.
۵۲. اجاره‌کننده باید اطلاعاتی درباره اجاره‌های خود که در آنها اجاره‌کننده است را در یک یادداشت واحد یا بخش جداگانه‌ای در صورتهای مالی ارائه کند. با وجود این، نیازی نیست اجاره‌کننده، اطلاعاتی را که قبلاً در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه شده است تکرار کند،

اجاره‌ها

مشروط بر اینکه آن اطلاعات از طریق عطف متقابل در آن یادداشت معین یا بخش جداگانه مرتبط با اجاره‌ها، درج شده باشد.

۵۳. اجاره‌کننده باید مبالغ زیر را برای دوره گزارشگری افشا کند:
- الف. هزینه استهلاک داراییهای حق استفاده بر حسب طبقه دارایی پایه؛
 - ب. هزینه بهره مرتبط با بدهیهای اجاره؛
 - پ. هزینه مرتبط با اجاره‌های کوتاه‌مدتی که با بکارگیری بند ۶ به حساب منظور می‌شود. نیازی نیست این هزینه، دربردارنده هزینه مرتبط با اجاره‌هایی با دوره اجاره یک ماه یا کمتر باشد.
 - ت. هزینه مرتبط با اجاره داراییهای کم‌ارزش که با بکارگیری بند ۶ به حساب منظور می‌شود. این هزینه نباید دربردارنده اجاره کوتاه‌مدت داراییهای کم‌ارزش مندرج در بند ۵۳(پ) باشد؛
 - ث. هزینه مرتبط با پرداختهای متغیر اجاره که در اندازه‌گیری بدهیهای اجاره لحاظ نشده است؛
 - ج. درآمد حاصل از اجاره دست دوم داراییهای حق استفاده؛
 - چ. کل 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.
۵۴. اجاره‌کننده باید افشای تعیین شده در بند ۵۳ را به شکل جدول ارائه کند، مگر اینکه شکل دیگری مناسب‌تر باشد. مبالغ افشاشده باید مخارجی که اجاره‌کننده طی دوره گزارشگری در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور کرده است را شامل شود.
۵۵. در صورتی که پرتفوی اجاره‌های کوتاه‌مدتی که اجاره‌کننده در پایان دوره گزارشگری متعهد به آنها است، با پرتفوی اجاره‌های کوتاه‌مدتی که هزینه اجاره کوتاه‌مدت آن طبق بند ۵۳(پ) افشا شده است غیرمشابه باشد، اجاره‌کننده باید مبلغ تعهدات اجاره خود بابت اجاره‌های کوتاه‌مدت را با بکارگیری بند ۶ افشا کند.
۵۶. چنانچه داراییهای حق استفاده، تعریف سرمایه‌گذاری در املاک را احراز کنند، اجاره‌کننده باید الزامات افشای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ را بکار گیرد. در چنین مواردی، اجاره‌کننده ملزم به ارائه افشاهای مندرج در بند ۵۳(الف)، (ج)، (ح) یا (د) برای آن داراییهای حق استفاده نیست.
۵۷. چنانچه اجاره‌کننده، داراییهای حق استفاده را با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ به مبالغ تجدید ارزیابی شده اندازه‌گیری کند، اجاره‌کننده باید اطلاعات الزامی طبق بند ۷۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ را برای آن داراییهای حق استفاده افشا کند.
۵۸. اجاره‌کننده باید تجزیه و تحلیل سررسید بدهیهای اجاره را با بکارگیری بندهای ۳۹ و ۱۱ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ ابزارهای مالی: افشا جدا از تجزیه و تحلیل سررسید سایر بدهیهای مالی افشا کند.
۵۹. علاوه بر افشاهای الزامی مندرج در بندهای ۵۳ تا ۵۸، اجاره‌کننده باید درباره فعالیتهای اجاره‌ای خود، اطلاعات کیفی و کمی دیگری را که برای دستیابی به هدف افشا در بند ۵۱ ضروری است، افشا کند (طبق توصیف بند ۴۸). این اطلاعات اضافی 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 اجاره‌کننده؛
 - ب. جریانهای نقدی خروجی آتی که اجاره‌کننده بطور بالقوه در معرض آن قرار دارد و در اندازه‌گیری بدهیهای اجاره منعکس نشده است. این موضوع، شامل آسیب‌پذیری از موارد زیر است:
 ۱. پرداختهای متغیر اجاره (طبق توصیف بند ۴۹)؛
 ۲. اختیار تمدید و اختیار خاتمه اجاره (طبق توصیف بند ۵۰)؛
 ۳. تضمینهای ارزش باقیمانده (طبق توصیف بند ۵۱)؛ و
 ۴. اجاره‌هایی که هنوز آغاز نشده‌اند؛ اما اجاره‌کننده متعهد به آنها است.
 - پ. محدودیتهای یا شرطهای تحمیل شده توسط اجاره‌ها؛ و
 - ت. معاملات فروش و اجاره مجدد (طبق توصیف بند ۵۲).

اجاره‌ها

۶۰. اجاره‌کننده‌ای که اجاره‌های کوتاه‌مدت یا اجاره‌داریهایی کم‌ارزش را طبق بند ۶ به حساب منظور می‌کند، باید این موضوع را افشا نماید.

اجاره‌دهنده

طبقه‌بندی اجاره‌ها (بندهای ب ۵۳ تا ب ۵۸)

۶۱. اجاره‌دهنده باید هر یک از اجاره‌های خود را یا به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی کند.
۶۲. اجاره در صورتی به عنوان اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود که بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت دارایی پایه را انتقال دهد. اجاره در صورتی به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود که بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت دارایی پایه را انتقال ندهد.
۶۳. 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 همراه با یکدیگر، بطور معمول موجب طبقه‌بندی یک اجاره به عنوان اجاره تأمین مالی می‌شوند، به شرح زیر است:
- الف. اجاره، مالکیت دارایی پایه را در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل کند؛
- ب. اجاره‌کننده اختیار داشته باشد دارایی پایه را در تاریخ قابل اعمال شدن اختیار خرید، به قیمتی که انتظار می‌رود به میزان کافی کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ باشد، خریداری کند و در تاریخ شروع اجاره، اطمینان معقولی نسبت به اعمال اختیار وجود داشته باشد؛
- پ. دوره اجاره معادل بخش عمده عمر اقتصادی دارایی پایه را باشد، حتی اگر مالکیت حقوقی دارایی منتقل نشود؛
- ت. در تاریخ شروع اجاره، ارزش فعلی پرداختهای 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 تعدیلات عمده از آن استفاده کند.
۶۴. نشانه‌های وضعیتهایی که به تنهایی یا همراه با یکدیگر می‌توانند موجب طبقه‌بندی اجاره به عنوان اجاره تأمین مالی شوند، به شرح زیر است:
- الف. در صورتی که اجاره‌کننده بتواند اجاره را فسخ کند، زیانهای اجاره‌دهنده در ارتباط با فسخ اجاره، بر عهده اجاره‌کننده باشد؛
- ب. سودها یا زیانهای ناشی از نوسان ارزش منصفانه باقیمانده، به اجاره‌کننده تعلق گیرد (برای مثال، به شکل تخفیف اجاره معادل بیشتر عایدات فروش در پایان اجاره)؛ و
- پ. اجاره‌کننده توانایی تمدید اجاره را برای دوره‌ای دیگر با اجاره‌ای به مراتب کمتر از اجاره بازار داشته باشد.
۶۵. مثالها و نشانه‌های مندرج در بندهای ۶۳ تا ۶۴، همواره جامع نیستند. اگر سایر ویژگیها به وضوح نشان دهد که اجاره بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت 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 ریسکها و مزایا را منتقل نکند.
۶۶. 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 پرداخت اجاره توسط اجاره‌کننده) موجب طبقه‌بندی جدید اجاره برای مقاصد حسابداری نمی‌شود.

اجاره‌های تأمین مالی

شناخت و اندازه‌گیری

۶۷. در تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌دهنده 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 سرمایه‌گذاری خالص در اجاره ارائه نماید.

اندازه‌گیری اولیه

۶۸. اجاره‌کننده باید از نرخ بهره ضمنی اجاره برای اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری خالص در اجاره استفاده کند. در مورد اجاره دست دوم، چنانچه نرخ بهره ضمنی اجاره دست دوم به سهولت قابل تعیین نباشد، اجاره‌دهنده میانی ممکن است از نرخ تزیل استفاده‌شده برای اجاره اصلی (پس از تعدیل بابت مخارج مستقیم اولیه مرتبط با اجاره دست دوم) برای اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری خالص در اجاره دست دوم استفاده کند.
۶۹. مخارج مستقیم اولیه، به جز مخارج تحمل‌شده توسط اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، در اندازه‌گیری اولیه سرمایه‌گذاری خالص در اجاره لحاظ می‌شود و مبلغ در آمد شناسایی‌شده طی دوره اجاره را کاهش می‌دهد. نرخ بهره ضمنی اجاره به گونه‌ای تعیین می‌شود که مخارج مستقیم اولیه بطور خودکار در سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منظور شود و نیازی به اضافه کردن آنها بطور جداگانه نیست.

اجاره‌ها

اندازه‌گیری اولیه پرداختهای اجاره منظور شده در سرمایه‌گذاری خالص در اجاره

۷۰. در تاریخ آغاز اجاره، پرداختهای اجاره منظور شده در اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری خالص در اجاره، از پرداختهای زیر بابت حق استفاده از دارایی پایه طی دوره اجاره که در تاریخ آغاز اجاره دریافت نشده‌اند، تشکیل می‌شود:
- الف. پرداختهای ثابت (شامل پرداختهای با محتوای ثابت طبق توصیف بند ب۴۲)، پس از کسر هرگونه مشوق پرداختنی اجاره؛
- ب. پرداختهای متغیر اجاره که به شاخص یا نرخ وابسته هستند و در ابتدا با استفاده از آن شاخص یا نرخ در تاریخ آغاز اجاره اندازه‌گیری می‌شوند؛
- پ. هرگونه تضمین ارزش باقیمانده که توسط اجاره‌کننده، شخص وابسته به اجاره‌کننده یا شخص ثالث غیروابسته به اجاره‌دهنده که از نظر مالی توانایی ایفای تعهدات طبق تضمین مزبور را دارد، به اجاره‌دهنده ارائه می‌شود؛
- ت. قیمت اعمال اختیار خرید مشروط بر اینکه اجاره‌کننده نسبت به اعمال آن اختیار، اطمینان معقولی داشته باشد (ارزیابی شده با در نظر گرفتن عوامل توصیف شده در بند ب۳۷)؛ و
- ث. پرداختهای جریمه بابت خاتمه اجاره، مشروط بر اینکه دوره اجاره، منعکس کننده اعمال اختیار خاتمه اجاره توسط اجاره‌کننده باشد.

اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده

۷۱. در تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده باید برای هر یک از اجاره‌های تأمین مالی خود، موارد زیر را شناسایی کند:
- الف. درآمد عملیاتی معادل ارزش منصفانه دارایی پایه، یا، ارزش فعلی پرداختهای اجاره تعهد شده به اجاره‌دهنده که با استفاده از نرخ بهره 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 غیرمشروط که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ برای آنها کاربرد دارد. اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده باید در تاریخ آغاز اجاره، سود یا زیان فروش مربوط به اجاره تأمین مالی را صرف‌نظر از اینکه دارایی پایه توسط اجاره‌دهنده طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ منتقل می‌شود یا خیر، شناسایی کند.
۷۲. تولیدکننده یا فروشنده، اغلب به مشتریان پیشنهاد می‌کند که بین خرید یا اجاره دارایی یکی را انتخاب کنند. اجاره تأمین مالی یک دارایی توسط اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، سود یا زبانی معادل سود یا زیان حاصل از فروش غیرمشروط دارایی پایه، به قیمتهای فروش عادی، که منعکس کننده تخفیفات مقداری یا تخفیفات تجاری مربوط است، ایجاد می‌کند.
۷۳. برخی مواقع، اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، به صورت ساختگی نرخهای بهره را پایین اعلام می‌کند تا مشتریان را جذب نماید. استفاده از چنین نرخي موجب شناسایی بخش اضافی کل درآمد معامله در تاریخ آغاز اجاره می‌شود. اگر نرخهای بهره به صورت ساختگی پایین اعلام شود، اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده باید سود فروش را محدود به مبلغی کند که در صورت مطالبه نرخ بهره بازار، ایجاد می‌شود.
۷۴. اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده باید مخارج تحمل شده در ارتباط با دستیابی به اجاره تأمین مالی را در تاریخ آغاز اجاره به عنوان هزینه شناسایی کند؛ زیرا این مخارج عمدتاً مربوط به کسب سود تولیدکننده یا سود فروش فروشنده است. مخارج تحمل شده توسط اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده در ارتباط با دستیابی به اجاره تأمین مالی، از تعریف مخارج مستقیم اولیه مستثنی شده است، و از این رو، در سرمایه‌گذاری خالص در اجاره نیز منظور نمی‌شود.

اندازه‌گیری بعدی

۷۵. اجاره‌دهنده باید درآمد مالی را طی دوره اجاره، بر مبنای الگوی شناسایی کند که نرخ بازده ادواری ثابتی را در ارتباط با سرمایه‌گذاری خالص اجاره‌دهنده در اجاره منعکس نماید.
۷۶. هدف اجاره‌دهنده، تخصیص درآمد مالی طی دوره اجاره بر مبنای سیستماتیک و معقول است. اجاره‌دهنده باید پرداختهای اجاره هر دوره را از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره کسر کند تا هم اصل و هم درآمد مالی کسب نشده کاهش یابد.
۷۷. اجاره‌دهنده باید الزامات قطع شناخت و کاهش ارزش استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را برای سرمایه‌گذاری خالص در اجاره

اجاره‌ها

بکار گیرد. اجاره‌دهنده 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، اجاره‌دهنده باید در تخصیص درآمد طی دوره اجاره تجدیدنظر کند و کاهش مرتبط با مبالغ تحمل شده را بلافاصله شناسایی نماید.

۷۸. اجاره‌دهنده‌ای که دارایی تحت اجاره تأمین مالی را با بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ 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.

تعدیلات اجاره

۷۹. 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 و تعدیلات مناسب در آن قیمت مستقل جهت انعکاس شرایط آن قرارداد خاص، افزایش یابد.

۸۰. برای تعدیل اجاره تأمین مالی که به عنوان اجاره جداگانه به حساب منظور نمی‌شود، اجاره‌دهنده باید تعدیل را به شرح زیر به حساب گیرد:

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 بلافاصله قبل از تاریخ اجرای تعدیل، به عنوان سرمایه گذاری خالص در اجاره اندازه گیری کند.

ب. در غیر این صورت، اجاره‌دهنده باید الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را بکار گیرد.

اجاره‌های عملیاتی

شناخت و اندازه‌گیری

۸۱. 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.

۸۲. اجاره‌دهنده باید مخارج تحمل شده برای کسب درآمد اجاره، شامل مخارج استهلاک، را به عنوان هزینه شناسایی کند.

۸۳. 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 دوره اجاره بر همان مبنای درآمد اجاره، به عنوان هزینه شناسایی کند.

۸۴. رویه استهلاک داراییهای پایه استهلاک‌پذیر موضوع اجاره عملیاتی، باید با رویه عادی اجاره‌دهنده برای استهلاک داراییهای مشابه سازگار باشد. اجاره‌دهنده باید استهلاک را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ محاسبه کند.

۸۵. اجاره‌دهنده باید استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ را برای تعیین اینکه دارایی پایه موضوع اجاره عملیاتی کاهش ارزش داشته است یا خیر و برای به حساب منظور کردن زیان کاهش ارزش مشخص شده، بکار گیرد.

۸۶. اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، هنگام انعقاد اجاره عملیاتی سود فروش شناسایی نمی‌کند؛ زیرا این اجاره معادل فروش نیست.

تعدیلات اجاره

۸۷. اجاره‌دهنده باید تعدیل اجاره عملیاتی را از تاریخ اجرای تعدیل، به عنوان اجاره جدید در نظر بگیرد و هر گونه پیش‌پرداخت بابت پرداختهای جاره یا پرداختهای اجاره معوق در ارتباط با اجاره اولیه را به عنوان بخشی از پرداختهای اجاره، برای اجاره جدید محسوب کند.

ارائه

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

افشا

۸۹. هدف افشا در ارتباط با اجاره دهنده این است که در یادداشت‌های توضیحی اطلاعاتی افشا کند که همراه اطلاعات ارائه شده در صورت وضعیت مالی، صورت سود یا زیان و صورت جریانهای نقدی، مبنایی برای استفاده کنندگان صورتهای مالی جهت ارزیابی

اجاره‌ها

تأثیر آن اجاره‌ها بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی اجاره‌دهنده فراهم آورد. بندهای ۹۰ تا ۹۷، الزامات مربوط به نحوه احراز این هدف را مشخص می‌کند.

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

الف. برای اجاره‌های تأمین مالی:

۱. سود یا زیان فروش؛

۲. درآمد مالی سرمایه‌گذاری خالص در اجاره؛ و

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

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

۹۱. اجاره‌دهنده باید افشای تعیین شده در بند ۹۰ را به شکل جدول ارائه کند، مگر اینکه شکل دیگری مناسب‌تر باشد.

۹۲. اجاره‌دهنده باید درباره فعالیتهای اجاره‌ای خود، اطلاعات کیفی و کمی دیگری را که برای دستیابی به هدف افشا در بند ۸۹ ضروری است، افشا کند. این اطلاعات اضافی 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 حفظ شده او در داراییهای پایه. اجاره‌دهنده باید بطور خاص، راهبرد مدیریت ریسک خود برای حقوق حفظ شده در داراییهای پایه، شامل هر گونه ابزاری که برای کاهش ریسک مزبور بکار می‌گیرد را افشا کند. چنین ابزاری، ممکن است برای مثال، شامل توافقه‌های بازخرید، تضمینهای ارزش باقیمانده یا پرداختهای متغیر اجاره برای استفاده مازاد بر محدودیتهای تعیین شده باشد.

اجاره‌های تأمین مالی

۹۳. اجاره‌دهنده باید توصیف کیفی و کمی درباره تغییرات عمده در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری خالص در اجاره‌های تأمین مالی فراهم کند.

۹۴. اجاره‌دهنده باید تجزیه و تحلیل سررسید پرداختهای اجاره دریافتی را به گونه‌ای افشا کند که پرداختهای اجاره تنزیل نشده‌ای را که قرار است بر مبنای 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 سرمایه‌گذاری خالص در اجاره را ارائه کند. این صورت تطبیق باید درآمد مالی کسب‌نشده مرتبط با پرداختهای اجاره دریافتی و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده تنزیل شده را مشخص نماید.

اجاره‌های عملیاتی

۹۵. برای اقلام املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات موضوع یک اجاره عملیاتی، اجاره‌دهنده باید الزامات افشای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ را بکار گیرد. هنگام بکارگیری الزامات افشای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶، اجاره‌دهنده باید هر طبقه املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را به داراییهای موضوع اجاره‌های عملیاتی و داراییهایی که موضوع اجاره‌های عملیاتی نیستند، تفکیک کند. بر این اساس، اجاره‌دهنده باید افشاهای الزامی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ برای داراییهای موضوع یک اجاره عملیاتی را (بر حسب طبقه دارایی پایه) جدا از داراییهای در تصرف نگهداری شده و استفاده‌شده توسط اجاره‌دهنده ارائه کند.

۹۶. اجاره‌دهنده باید الزامات افشای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ را برای داراییهای موضوع اجاره‌های عملیاتی بکار گیرد.

۹۷. اجاره‌دهنده باید تجزیه و تحلیل سررسید پرداختهای اجاره را به گونه‌ای افشا کند که پرداختهای اجاره تنزیل نشده‌ای را که قرار است بر مبنای 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

۹۸. 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

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶

۴۹۰

اجاره‌ها

بندهای ۹۹ تا ۱۰۳ به حساب منظور کنند.

ارزیابی اینکه انتقال دارایی، فروش است یا خیر

۹۹. واحد تجاری برای تعیین اینکه انتقال دارایی باید به عنوان فروش آن دارایی به حساب منظور شود یا خیر، الزاماتی را که تعیین می‌کند تعهد عملکردی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ چه زمانی احراز شده است، بکار گیرد.

انتقال دارایی، فروش است

۱۰۰. چنانچه انتقال دارایی توسط فروشنده-اجاره‌کننده، الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ را برای احتساب به عنوان فروش دارایی احراز کند:

- الف. فروشنده-اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده از دارایی را که از اجاره‌دهنده ناشی می‌شود، به نسبت مبلغ دفتری قبلی دارایی که مرتبط با حق استفاده حفظ شده توسط فروشنده-اجاره‌کننده است، اندازه‌گیری کند. بر این اساس، فروشنده-اجاره‌کننده، تنها باید مبلغ سود یا زیان مرتبط با حقوق منتقل شده به خریدار-اجاره‌دهنده را شناسایی کند.
- ب. خریدار-اجاره‌دهنده باید خرید دارایی را با بکارگیری استانداردهای مربوط، و اجاره را با بکارگیری الزامات حسابداری اجاره‌دهنده در این استاندارد، به حساب منظور کند.

۱۰۱. چنانچه ارزش منصفانه مابه‌ازای 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 اندازه‌گیری عواید فروش به ارزش منصفانه اعمال کند:

- الف. شرایط پایین‌تر از بازار باید به عنوان پیش‌پرداخت پرداختهای اجاره به حساب منظور شود؛ و
- ب. شرایط بالاتر از بازار باید به عنوان تأمین مالی اضافی فراهم‌شده توسط خریدار-اجاره‌دهنده به فروشنده-اجاره‌کننده به حساب منظور شود.

۱۰۲. واحد تجاری باید هرگونه تعدیل بالقوه الزامی طبق بند ۱۰۱ را براساس هر یک از مبانی زیر که با سهولت بیشتری قابل تعیین است، اندازه‌گیری کند:

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

انتقال دارایی، فروش نیست

۱۰۳. چنانچه انتقال دارایی توسط فروشنده-اجاره‌کننده، الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ را برای احتساب به عنوان فروش دارایی احراز نکند:

- الف. فروشنده-اجاره‌کننده باید به شناسایی دارایی انتقال‌یافته ادامه دهد و یک بدهی مالی معادل عواید انتقال شناسایی کند. بدهی مالی باید با بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ به حساب منظور شود.
- ب. خریدار-اجاره‌دهنده نباید دارایی انتقال‌یافته را شناسایی کند و باید معادل عواید انتقال، یک دارایی مالی شناسایی نماید. دارایی مالی باید با بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ به حساب منظور شود.

اجاره‌ها

پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است.

تاریخ آغاز اجاره (تاریخ آغاز)	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 از نظر اقتصادی توسط یک یا چند استفاده‌کننده قابل استفاده باشد یا تعداد تولید یا واحدهای مشابهی است 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 در یک معامله حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین مایل و آگاه، یک دارایی می‌تواند به آن مبلغ مبادله یا یک بدهی می‌تواند به آن مبلغ تسویه شود.
اجاره تأمین مالی	اجاره‌ای که به موجب آن، بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت دارایی پایه منتقل می‌شود.
پرداختهای ثابت	پرداختهای اجاره‌کننده به اجاره‌دهنده بابت حق استفاده از دارایی پایه طی دوره اجاره، به جز پرداختهای متغیر اجاره.
سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره	مجموع: الف. پرداختهای اجاره دریافتی توسط اجاره‌دهنده در اجاره تأمین مالی؛ و ب. هر گونه ارزش باقیمانده تضمین‌نشده متعلق به اجاره‌دهنده.
تاریخ شروع اجاره (تاریخ شروع)	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 نمی‌شد، به استثنای مخارج مشابهی که توسط اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده در ارتباط با اجاره تأمین مالی تحمل می‌شود.
نرخ بهره ضمنی اجاره	نرخ بهره‌ای که موجب می‌شود 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 یک دارایی (دارایی پایه) را برای یک دوره زمانی در مقابل مابه‌ازا منتقل می‌کند.
مشوقهای اجاره	پرداختهای اجاره‌دهنده به اجاره‌کننده در ارتباط با اجاره، یا جبران یا تقبل مخارج اجاره‌کننده توسط اجاره‌دهنده.
تعدیل اجاره	تغییر دامنه اجاره، یا مابه‌ازای اجاره، که بخشی از شرایط اولیه اجاره نبوده است (برای مثال، افزودن یا خاتمه دادن به حق استفاده از یک یا چند دارایی پایه، یا تمدید یا کاهش دوره قراردادی اجاره).
پرداختهای اجاره	مبالغ پرداختی توسط اجاره‌کننده به اجاره‌دهنده در ارتباط با حق استفاده از یک دارایی پایه طی دوره 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 یک شاخص یا یک نرخ بستگی دارد؛

اجاره‌ها

- پ. قیمت اعمال اختیار خرید در صورتی که اجاره‌کننده اطمینان معقولی نسبت به اعمال آن اختیار داشته باشد؛ و
- ت. پرداخت جریمه بابت خاتمه اجاره، در صورتی که در دوره اجاره، اجاره‌کننده اختیار خاتمه قرارداد را اعمال کرده باشد.
- برای اجاره‌کننده، پرداختهای اجاره، مبالغی که انتظار می‌رود به موجب تضمینهای ارزش باقیمانده، توسط اجاره‌کننده قابل پرداخت شود را نیز دربرمی‌گیرد. پرداختهای اجاره، پرداختهای تخصیص‌یافته به اجزای غیراجاره‌ای قرارداد را شامل نمی‌شود، مگر آنکه اجاره‌کننده تصمیم بگیرد اجزای غیراجاره‌ای را با اجزای اجاره ترکیب کند و آنها را به عنوان یک جزء اجاره واحد در نظر بگیرد.
- برای اجاره‌دهنده، پرداختهای اجاره شامل تضمینهای ارزش باقیمانده ارائه‌شده به اجاره‌دهنده توسط اجاره‌کننده، شخص وابسته به اجاره‌کننده یا شخص ثالث غیروابسته به اجاره‌دهنده که به لحاظ مالی توانایی ایفای تعهدات طبق تضمین مزبور را دارد نیز می‌باشد. پرداختهای اجاره پرداختهای تخصیص‌یافته به اجزای غیراجاره‌ای را شامل نمی‌شود.

دوره اجاره	دوره غیرقابل فسخی که طی آن اجاره‌کننده حق استفاده از دارایی پایه را با در نظر گرفتن هر دو مورد زیر دارد:
	الف. دوره‌های تحت پوشش اختیار تمدید اجاره در صورتی که اجاره‌کننده نسبت به اعمال آن اختیار اطمینان معقول داشته باشد؛ و
	ب. دوره‌های تحت پوشش اختیار خاتمه اجاره در صورتی که اجاره‌کننده نسبت به عدم اعمال آن اختیار اطمینان معقول داشته باشد.
اجاره‌کننده	یک واحد تجاری که حق استفاده از دارایی پایه را برای یک دوره زمانی در مقابل مابه‌ازا به دست می‌آورد.
نرخ فرضی استقرار برای اجاره‌کننده	نرخ بهره‌ای که اگر اجاره‌کننده وجوه لازم برای دستیابی به یک دارایی برخوردار از ارزش مشابه با دارایی حق استفاده در محیط اقتصادی مشابه را طی دوره مشابه و با یک تضمین مشابه استقرار می‌کرد، باید می‌پرداخت.
اجاره‌دهنده	یک واحد تجاری که حق استفاده از دارایی پایه را برای یک دوره زمانی در مقابل مابه‌ازا فراهم می‌کند.
سرمایه‌گذاری خالص در اجاره	سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره که با نرخ بهره ضمنی اجاره تنزیل شده است.
اجاره عملیاتی	اجاره‌ای که بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت دارایی پایه را منتقل نمی‌کند.
پرداختهای اختیاری اجاره	پرداختهای انجام‌شده توسط اجاره‌کننده به اجاره‌دهنده بابت حق استفاده از دارایی پایه طی دوره‌های تحت پوشش اختیار تمدید یا خاتمه اجاره که در دوره اجاره لحاظ نشده است.
دوره استفاده	کل دوره زمانی که دارایی برای ایفای قرارداد با مشتری مورد استفاده قرار می‌گیرد (شامل دوره‌های زمانی غیرمتوالی).
تضمین ارزش باقیمانده	تضمین ارائه‌شده به اجاره‌دهنده توسط شخص غیروابسته به اجاره‌دهنده در ارتباط با اینکه ارزش (با بخشی از ارزش) دارایی پایه در پایان اجاره، حداقل برابر با مبلغ مشخصی خواهد بود.
دارایی حق استفاده	یک دارایی که نشان‌دهنده حق اجاره‌کننده برای استفاده از دارایی پایه طی دوره اجاره است.
اجاره کوتاه‌مدت	اجاره‌ای که در تاریخ آغاز آن، دوره اجاره ۱۲ ماه یا کمتر است. اجاره‌ای که دربردارنده اختیار خرید است، اجاره کوتاه‌مدت نیست.

اجاره‌ها

اجاره دست دوم معامله‌ای که در آن، مجدداً دارایی پایه توسط اجاره‌کننده (اجاره‌دهنده میانی) به شخص ثالثی اجاره داده می‌شود و اجاره (اجاره اصلی) بین اجاره‌دهنده اصلی و اجاره‌کننده لازم‌الاجرا 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. سرمایه‌گذاری خالص در اجاره.

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

پرداختهای متغیر اجاره

بخشی از پرداختهای انجام‌شده توسط اجاره‌کننده به اجاره‌دهنده بابت حق استفاده از دارایی پایه طی دوره 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

موافقت‌نامه میان دو یا چند طرف 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 در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری به دست آید.

حسابرسی

پیوست ب**رهنمود بکارگیری**

این پیوست بخش هدایت‌دهی این استاندارد است و نمونه بکارگیری بندهای ۱ تا ۱۰۳ را توصیف می‌کند و همانند سایر بخشهای این استاندارد لازم الاجرا است.

بکارگیری پرتقوی

ب۱. این استاندارد، نحوه حسابداری یک اجاره را تعیین می‌کند. با وجود این، به عنوان یک راهکار عملی، واحد تجاری ممکن است این استاندارد را برای پرتقویی از اجاره‌های با ویژگیهای مشابه بکار گیرد؛ مشروط بر اینکه واحد تجاری بطور معقولی انتظار داشته باشد آثار بکارگیری این استاندارد برای پرتقوی اجاره‌ها بر صورتهای مالی، تفاوت بااهمیتی با آثار بکارگیری این استاندارد برای تک‌تک اجاره‌های درون پرتقوی نداشته باشد. در صورتی که پرتقوی اجاره‌ها به حساب گرفته شود، واحد تجاری باید از برآوردها و مفروضاتی استفاده کند که اندازه و ترکیب پرتقوی را نشان دهد.

ترکیب قراردادهای

ب۲. در بکارگیری این استاندارد، واحد تجاری باید دو یا چند قرارداد را که همزمان یا در زمانهای نزدیک به هم، با طرف قراردادی یکسانی (یا اشخاص وابسته طرف قرارداد) منعقد می‌کند، با هم ترکیب نماید و آن قراردادهای را به عنوان یک قرارداد واحد به حساب گیرد؛ مشروط بر اینکه یک یا چند معیار زیر احراز شود:

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

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

پ. حق استفاده از داراییهای پایه انتقال یافته در قراردادهای (یا برخی حقوق استفاده از داراییهای پایه انتقال یافته در هر یک از قراردادهای)، یک جزء اجاره واحد را طبق بند ب۳۲ تشکیل دهد.

معافیت شناخت: اجاره‌هایی که دارایی پایه آنها کم‌ارزش است (بندهای ۸ تا ۵)

ب۳. به استثنای مورد تعیین شده در بند ب۷، این استاندارد به اجاره‌کننده اجازه می‌دهد بند ۶ را برای به حساب منظور کردن اجاره‌هایی که دارایی پایه آنها کم‌ارزش است، بکار گیرد. اجاره‌کننده باید ارزش دارایی پایه را، صرف نظر از عمر دارایی مورد اجاره، بر مبنای ارزش آن دارایی هنگام نو بودن ارزیابی کند.

ب۴. ارزیابی اینکه دارایی پایه کم‌ارزش است یا خیر، بر مبنای مطلق انجام می‌شود. اجاره داراییهای کم‌ارزش، صرف نظر از اینکه این اجاره‌ها برای اجاره‌کننده بااهمیت هستند یا خیر، واجد شرایط رویه حسابداری مندرج در بند ۶ می‌باشند. این ارزیابی تحت تأثیر اندازه، ماهیت یا شرایط اجاره‌کننده نیست. به این ترتیب، انتظار می‌رود اجاره‌کننده‌های مختلف، درباره اینکه یک دارایی پایه معین کم‌ارزش است یا خیر، به نتایج یکسانی دست یابند.

ب۵. دارایی پایه تنها در صورتی می‌تواند کم‌ارزش باشد که:

الف. اجاره‌کننده بتواند با استفاده از دارایی پایه، به تنهایی یا همراه منابع دیگر که به سهولت در دسترس اجاره‌کننده است، منتفع شود؛ و

ب. دارایی پایه، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با داراییهای دیگر داشته باشد.

ب۶. اگر ماهیت دارایی پایه به گونه‌ای باشد که هنگام نو بودن، معمولاً کم‌ارزش تلقی نشود، اجاره آن دارایی پایه، واجد شرایط اجاره دارایی کم‌ارزش نیست. برای مثال، اجاره خودروها واجد شرایط اجاره داراییهای کم‌ارزش نیست؛ زیرا یک خودروی نو معمولاً کم‌ارزش تلقی نمی‌شود.

ب۷. چنانچه اجاره‌کننده، دارایی را به صورت دست دوم اجاره دهد، یا انتظار داشته باشد که آن را به صورت دست دوم اجاره دهد، اجاره اصلی واجد شرایط اجاره دارایی کم‌ارزش نیست.

ب۸. مثالهایی از داراییهای پایه کم‌ارزش می‌تواند شامل تبلت و رایانه‌های شخصی، اقلام کوچک اثاثیه اداری و تلفن‌ها باشد.

تشخیص اجاره (بندهای ۹ تا ۱۱)

- ب ۹. در ارزیابی اینکه یک قرارداد، حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را (به بندهای ب ۱۳ تا ب ۲۰ مراجعه شود) برای یک دوره زمانی منتقل می‌کند یا خیر، واحد تجاری باید بررسی کند که مشتری، در سراسر دوره استفاده، از هر دو حق زیر برخوردار است یا خیر:
- الف. حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی استفاده از دارایی مشخص شده (طبق توصیف بندهای ب ۲۱ تا ب ۲۳)؛ و
- ب. حق هدایت استفاده از آن دارایی مشخص شده (طبق توصیف بندهای ب ۲۴ تا ب ۳۰).
- ب ۱۰. چنانچه مشتری، تنها برای بخشی از دوره قرارداد حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را داشته باشد، قرارداد دربردارنده اجاره برای آن بخش از دوره قرارداد است.

- ب ۱۱. یک قرارداد برای دریافت کالاها یا خدمات، ممکن است از طریق یک مشارکت یا از طرف یک مشارکت، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتها، منعقد شود. در این مورد، مشارکت به عنوان مشتری قرارداد محسوب می‌شود. به این ترتیب، واحد تجاری هنگام ارزیابی اینکه چنین قراردادی دربردارنده اجاره است یا خیر، باید ارزیابی کند که مشارکت، حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را در سراسر دوره استفاده به دست آورده است یا خیر.
- ب ۱۲. واحد تجاری باید ارزیابی کند که یک قرارداد، برای هر یک از اجزای اجاره جداگانه بالقوه، دربردارنده اجاره است یا خیر. برای کسب رهنمود درباره اجزای اجاره جداگانه، به بند ب ۳۲ مراجعه کنید.

دارایی مشخص شده

- ب ۱۳. یک دارایی، بطور معمول از طریق تصریح در قرارداد، مشخص می‌شود. با وجود این، دارایی می‌تواند هنگامی که برای استفاده مشتری در دسترس قرار می‌گیرد، به صورت ضمنی مشخص شود.

واقعی بودن حق جایگزینی

- ب ۱۴. حتی در صورتی که یک دارایی در قرارداد مشخص شده باشد، اگر عرضه‌کننده، حق واقعی برای جایگزین کردن دارایی مورد نظر را در سراسر دوره استفاده داشته باشد، مشتری حق استفاده از دارایی مشخص شده را ندارد. حق عرضه‌کننده برای جایگزین کردن یک دارایی، تنها در صورتی واقعی است که هر دو شرط زیر وجود داشته باشد:
- الف. عرضه‌کننده توانایی عملی برای جایگزین کردن داراییهای دیگری را در سراسر دوره استفاده داشته باشد (برای مثال، مشتری نتواند مانع جایگزین کردن دارایی توسط عرضه‌کننده شود و داراییهای دیگری به سهولت در دسترس عرضه‌کننده باشند یا عرضه‌کننده بتواند در دوره زمانی معقولی آنها را تأمین کند)؛ و
- ب. عرضه‌کننده 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).
- ب ۱۵. چنانچه عرضه‌کننده، 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 عرضه‌کننده برای جایگزینی واقعی نیست، زیرا عرضه‌کننده توانایی عملی برای جایگزین کردن داراییهای دیگر را در سراسر دوره استفاده ندارد.
- ب ۱۶. ارزیابی واحد تجاری از واقعی بودن حق عرضه‌کننده برای جایگزینی، مبتنی بر واقعیتها و شرایط در زمان شروع قرارداد است و رویدادهای آتی، که در زمان شروع قرارداد، وقوع آنها محتمل به نظر نمی‌رسد، نباید در این ارزیابی لحاظ شود. مثالهایی از رویدادهای آتی که در زمان شروع قرارداد، وقوع آنها محتمل به نظر نمی‌رسد و، بنابراین، در ارزیابی لحاظ نمی‌شوند، شامل موارد زیر است:
- الف. توافق با یک 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 زمان شروع قرارداد محتمل در نظر گرفته شده است؛ و
- ت. تفاوت عمده بین قیمت بازار دارایی طی دوره استفاده و قیمت بازاری که در زمان شروع قرارداد محتمل در نظر گرفته شده است.

اجاره‌ها

- ب۱۷. چنانچه دارایی در املاک مشتری یا جایی دیگر مستقر شده باشد، مخارج مرتبط با جایگزینی بطور معمول بیش از زمانی است که در املاک عرضه‌کننده مستقر شده است و، در نتیجه، احتمال اینکه این مخارج بیش از منافع مرتبط با جایگزینی دارایی باشد، بیشتر است.
- ب۱۸. حق یا تعهد عرضه‌کننده نسبت به جایگزین کردن دارایی به منظور تعمیرات و نگهداری، در صورت عملکرد نامناسب دارایی یا در صورتی که ارتقای فنی در دسترس قرار گرفته باشد، مانع در اختیار داشتن حق استفاده از دارایی مشخص شده توسط مشتری نمی‌شود.
- ب۱۹. اگر مشتری نتواند به سهولت تعیین کند که عرضه‌کننده حق واقعی برای جایگزین کردن دارد یا خیر، مشتری باید فرض کند حق جایگزین کردن، غیر واقعی است.

بخشهایی از داراییها

- ب۲۰. یک بخش دارای قابلیت از یک دارایی، در صورتی که به لحاظ فیزیکی مجزا باشد، یک دارایی مشخص شده است (برای مثال، طبقه‌ای از یک ساختمان). بخش دارای قابلیت یا بخش دیگری از دارایی که به لحاظ فیزیکی مجزا نیست (برای مثال، یک بخش دارای قابلیت از یک کابل فیبر نوری)، دارایی مشخص شده محسوب نمی‌شود، مگر آنکه نشان‌دهنده بخش عمده‌ای از قابلیت 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

- ب۲۱. برای کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده، مشتری ملزم است از حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده از آن دارایی در سراسر دوره استفاده برخوردار باشد (برای مثال، از طریق استفاده انحصاری از دارایی طی آن دوره). مشتری می‌تواند منافع اقتصادی حاصل از استفاده از یک دارایی را بطور مستقیم یا غیرمستقیم به شیوه‌های مختلف، نظیر استفاده، نگهداری یا اجاره دست دوم آن دارایی به دست آورد. منافع اقتصادی حاصل از استفاده از یک دارایی، خروجی اصلی و خروجیهای فرعی (از جمله جریانهای نقدی بالقوه حاصل از این اقلام) و سایر منافع اقتصادی حاصل از استفاده از آن دارایی که می‌تواند از یک معامله تجاری با شخص ثالث تحقق یابد را شامل می‌شود.

- ب۲۲. هنگام ارزیابی حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی ناشی از استفاده از یک دارایی، واحد تجاری باید منافع اقتصادی را در نظر بگیرد که از استفاده از آن دارایی در دامنه تعریف شده برای حق مشتری جهت استفاده از دارایی ناشی می‌شود (به بند ب۳۰ مراجعه شود). برای مثال:

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

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

- ب۲۳. اگر قرارداد، مشتری را ملزم کند بخشی از جریانهای نقدی حاصل از استفاده از دارایی را به عنوان مابه‌ازا به عرضه‌کننده 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 می‌آورد، 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 عرضه‌کننده پرداخت کند، این الزام مانع از این نمی‌شود که مشتری از حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده از فضای فروشگاه برخوردار باشد. دلیل این امر این است که جریانهای نقدی حاصل از آن فروشها، به عنوان منافع اقتصادی تلقی می‌شوند که مشتری از استفاده از فضای فروشگاه به دست می‌آورد و بخشی از آن را به عنوان مابه‌ازای حق استفاده از آن فضا به عرضه‌کننده پرداخت می‌کند.

حق هدایت استفاده

- ب۲۴. یک مشتری تنها در صورتی از حق هدایت استفاده از یک دارایی مشخص شده در سراسر دوره استفاده برخوردار است که:

الف. مشتری از حق هدایت نحوه و هدف استفاده از دارایی، در سراسر دوره استفاده برخوردار باشد (طبق بندهای ب۲۵ تا ب۳۰)؛ یا

ب. تصمیمات اثرگذار درباره نحوه و هدف استفاده از دارایی از پیش تعیین شده باشد و:

۱. مشتری از حق بهره‌برداری از دارایی (یا هدایت دیگران جهت بهره‌برداری از دارایی به شیوه‌ای که وی تعیین می‌کند) در سراسر دوره استفاده برخوردار باشد، بدون اینکه عرضه‌کننده حق تغییر آن دستورالعملهای عملیاتی را داشته باشد؛ یا

اجاره‌ها

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

نحوه و هدف استفاده از دارایی

ب ۲۵. مشتری در صورتی حق هدایت نحوه و هدف استفاده از دارایی را دارد که، در دامنه حق استفاده خود طبق قرارداد، بتواند نحوه و هدف استفاده از دارایی را در سراسر دوره استفاده تغییر دهد. در این ارزیابی، واحد تجاری حق تصمیم‌گیری را در نظر می‌گیرد که بیشترین ارتباط را با تغییر نحوه و هدف استفاده از دارایی در سراسر دوره استفاده دارد. حق تصمیم‌گیری زمانی مربوط است که بر منافع اقتصادی حاصل از استفاده اثر بگذارد. حق تصمیم‌گیری بیشترین تأثیر، با توجه به ماهیت دارایی و شرایط قرارداد، در قراردادهای مختلف متفاوت است.

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

الف. حق تغییر نوع خروجی که توسط دارایی تولید می‌شود (برای مثال، تصمیم درباره اینکه از محفظه حمل برای انتقال کالاها یا برای انبار کردن استفاده شود، یا تصمیم درباره ترکیب محصولاتی که در فضای فروشگاه به فروش می‌رسد)؛

ب. حق تغییر زمان تولید خروجی (برای مثال، تصمیم درباره اینکه چه زمانی از یک قلم ماشین‌آلات یا نیروگاه برق استفاده خواهد شد)؛

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

ت. حق تغییر اینکه خروجی تولید شود یا خیر، و حق تغییر مقدار آن خروجی (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 نحوه و هدف استفاده از دارایی را اعطا نمی‌کند، حقی است که محدود به بهره‌برداری یا نگهداری از دارایی می‌شود. این حق می‌تواند در اختیار مشتری یا عرضه‌کننده باشد. هر چند حق‌هایی نظیر حق بهره‌برداری یا نگهداری از دارایی، اغلب برای استفاده کارا از دارایی ضروری است، اما حق هدایت نحوه و هدف استفاده از دارایی محسوب نمی‌شوند و اغلب به تصمیمات مرتبط با نحوه و هدف استفاده از دارایی بستگی دارند. با وجود این، اگر تصمیمات اثرگذار درباره نحوه و هدف استفاده از دارایی، از پیش تعیین شده باشد، حق بهره‌برداری از دارایی ممکن است به مشتری حق هدایت استفاده از دارایی را اعطا کند (به بند ب ۲۴ (ب) (۱) مراجعه شود).

تصمیمات تعیین شده طی دوره استفاده و قبل از آن

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

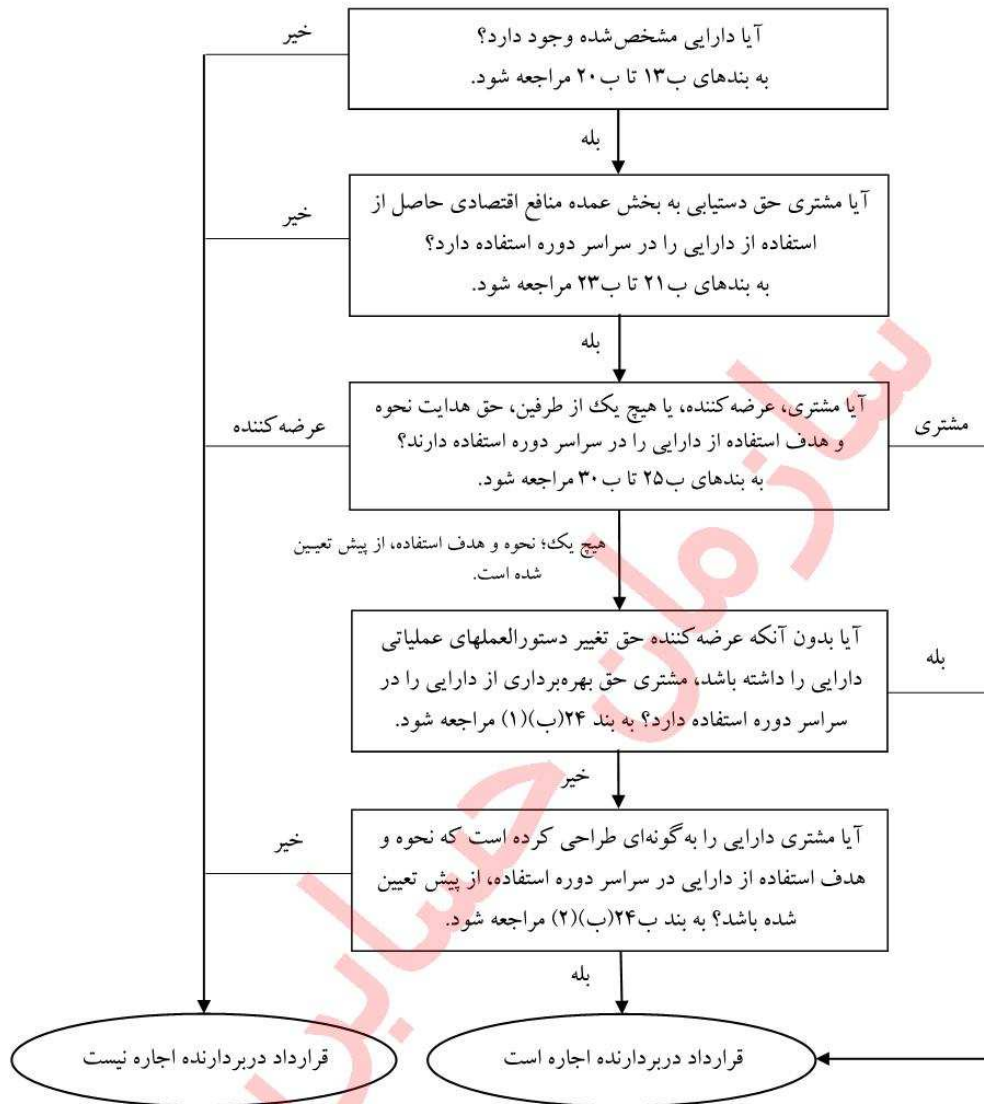
ب ۲۹. واحد تجاری در ارزیابی اینکه مشتری از حق هدایت استفاده از دارایی برخوردار است یا خیر، باید تنها حق تصمیم‌گیری درباره استفاده از دارایی طی دوره استفاده را در نظر بگیرد، مگر آنکه مشتری، دارایی (یا ابعاد خاصی از دارایی) را طبق توصیف بند ب ۲۴ (ب) (۲) طراحی کرده باشد. در نتیجه، واحد تجاری نباید تصمیماتی را که قبل از دوره استفاده تعیین شده است در نظر بگیرد، مگر اینکه شرایط بند ب ۲۴ (ب) (۲) وجود داشته باشد. برای مثال، اگر مشتری تنها بتواند خروجی دارایی را قبل از دوره استفاده تعیین کند، از حق هدایت استفاده از آن دارایی برخوردار نیست. توانایی مشخص کردن خروجی در قرارداد قبل از دوره استفاده، بدون هیچ 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. ممکن است قرارداد 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 مشتری برای استفاده را تعریف می‌کند اما، به تنهایی، مانع آن نمی‌شود که مشتری از حق هدایت استفاده از دارایی برخوردار شود.

اجاره‌ها

ب۳۱. فلوچارت زیر می‌تواند در ارزیابی اینکه یک قرارداد، اجاره یا دربردارنده اجاره است یا خیر، به واحدهای تجاری کمک کند.



تفکیک اجزای یک قرارداد (بندهای ۱۲ تا ۱۷)

ب۳۲. حق استفاده از یک دارایی پایه، در صورت احراز هر دو شرط زیر، یک جزء اجاره جداگانه است:

الف. اجاره‌کننده بتواند از استفاده از دارایی پایه، به تنهایی یا همراه با منابع دیگری که به سهولت در دسترس اجاره‌کننده است، منتفع شود. منابع به سهولت در دسترس، کالاها یا خدماتی هستند که جداگانه (توسط اجاره‌دهنده یا عرضه‌کنندگان دیگر) به فروش می‌رسند یا اجاره داده می‌شوند یا منابعی هستند که اجاره‌کننده قبل از این (از اجاره‌دهنده یا از سایر معاملات یا رویدادها) به دست آورده است؛ و

ب. دارایی پایه با سایر داراییهای پایه مندرج در قرارداد، نه بسیار وابسته و نه بسیار در ارتباط باشد. برای مثال، این واقعیت که اجاره‌کننده، بدون اینکه بر حق خود برای استفاده از سایر داراییهای پایه مندرج در قرارداد تأثیر عمده‌ای بگذارد تصمیم بگیرد دارایی پایه مورد نظر را اجاره نکند، ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که دارایی پایه، نه به سایر داراییهای پایه بسیار وابسته است و نه با آنها بسیار در ارتباط می‌باشد.

ب۳۳. ممکن است در قرارداد، مبلغی درج شده باشد که توسط اجاره‌کننده بابت فعالیتها و مخارجی که منجر به انتقال کالا یا خدمت به اجاره‌کننده

اجاره‌ها

نمی‌شود، قابل پرداخت است. برای مثال، ممکن است اجاره‌دهنده در مبلغ کل قابل پرداخت، مخارج امور اداری یا سایر مخارج تحمل شده در ارتباط با اجاره را که منجر به انتقال کالا یا خدمت به اجاره‌کننده نمی‌شود، لحاظ کرده باشد. این مبلغ پرداختی جزء جداگانه‌ای از قرارداد ایجاد نمی‌کند، بلکه بخشی از کل مابه‌ازایی در نظر گرفته می‌شوند که به اجزای جداگانه تشخیص داده شده قرارداد، تخصیص می‌یابد.

دوره اجاره (بندهای ۱۸ تا ۲۱)

ب ۳۴. برای تعیین دوره اجاره و ارزیابی طول دوره غیرقابل فسخ اجاره، واحد تجاری باید با توجه به تعریف قرارداد، دوره‌ای که طی آن قرارداد الزام‌آور است را تعیین کند. هنگامی که اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده، هر کدام حق خاتمه اجاره را بدون کسب اجازه از طرف دیگر و بدون پرداخت هرگونه جریمه بااهمیت داشته باشند، اجاره دیگر الزام‌آور نیست.

ب ۳۵. اگر تنها اجاره‌کننده حق خاتمه اجاره را داشته باشد، این حق، اختیار خاتمه‌ای که در دسترس اجاره‌کننده است تلقی می‌شود که واحد تجاری هنگام تعیین دوره اجاره آن را در نظر می‌گیرد. اگر تنها اجاره‌دهنده حق خاتمه اجاره را داشته باشد، دوره غیرقابل فسخ اجاره، شامل دوره تحت پوشش اختیار خاتمه اجاره می‌شود.

ب ۳۶. دوره اجاره از تاریخ آغاز اجاره شروع می‌شود و دوره‌های بدون اجاره‌بهایی که توسط اجاره‌دهنده برای اجاره‌کننده فراهم شده است را نیز دربرمی‌گیرد.

ب ۳۷. در تاریخ آغاز اجاره، واحد تجاری ارزیابی می‌کند که آیا اجاره‌کننده نسبت به اعمال اختیار تمدید اجاره یا خرید دارایی پایه، یا عدم اعمال اختیار خاتمه اجاره اطمینان معقول دارد یا خیر. واحد تجاری تمام واقعیتهای و شرایط مربوط که برای اجاره‌کننده مشوق اقتصادی جهت اعمال یا عدم اعمال اختیار ایجاد می‌کند، شامل هرگونه تغییر مورد انتظار در واقعیتهای 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. شرایط قراردادی دوره‌های اختیاری در مقایسه با نرخهای بازار، مانند:

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

ب ۳۸. اختیار تمدید یا خاتمه اجاره ممکن است با یک یا چند ویژگی قراردادی دیگر (برای مثال، تضمین ارزش باقیمانده) ترکیب شده باشد؛ به این صورت که اجاره‌کننده حداقل بازده نقدی یا بازده نقدی ثابتی را برای اجاره‌دهنده تضمین می‌کند که صرف‌نظر از اعمال یا عدم اعمال اختیار، تقریباً یکسان است. در چنین مواردی، و با وجود رهنمود پرداختهای با محتوای ثابت مندرج در بند ب ۴۲، واحد تجاری باید فرض کند که اجاره‌کننده نسبت به اعمال اختیار تمدید اجاره، یا عدم اعمال اختیار خاتمه اجاره، اطمینان معقول دارد.

ب ۳۹. 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 مخارج مرتبط با دستیابی به دارایی جایگزین، احتمالاً با کوتاه‌تر شدن دوره غیرقابل فسخ بطور متناسب بیشتر می‌شود.

اجاره‌ها

ب ۴۰. رویه قبلی اجاره‌کننده در ارتباط با دوره‌ای که طی آن بطور معمول از انواع خاصی از داراییها استفاده می‌کند (یا به صورت اجاره یا با تصرف آنها)، و دلایل اقتصادی انجام این کار، می‌تواند در ارزیابی اینکه اجاره‌کننده نسبت به اعمال یا عدم اعمال اختیار اطمینان معقولی 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 برای ارزیابی اینکه نسبت به اعمال اختیار مربوط به اجاره آن داراییها اطمینان معقول داشته است یا خیر را در نظر بگیرد.

ب ۴۱. بند ۲۰ تصریح می‌کند که پس از تاریخ آغاز اجاره، اجاره‌کننده هنگام وقوع رویدادی عمده یا تغییری عمده در شرایط که در کنترل اجاره‌کننده است و بر اطمینان معقول اجاره‌کننده نسبت به اعمال اختیاری که قبل از این در تعیین دوره اجاره لحاظ نشده است یا عدم اعمال اختیاری که قبل از این در تعیین دوره اجاره لحاظ شده است، تأثیر می‌گذارد، دوره اجاره را مجدداً ارزیابی می‌کند. مثالی از رویدادها یا تغییرات عمده در شرایط به شرح زیر است:

- الف. بهبود عمده پیش‌بینی‌نشده در دارایی مورد اجاره در تاریخ آغاز اجاره که انتظار می‌رود در زمان قابل اعمال شدن اختیار تمدید یا خاتمه اجاره، یا خرید دارایی پایه، منافع اقتصادی عمده‌ای برای اجاره‌کننده داشته باشد؛
- ب. تعدیل یا شخصی‌سازی عمده دارایی پایه که در تاریخ آغاز اجاره پیش‌بینی نشده است؛
- پ. شروع اجاره دست دوم دارایی پایه برای دوره‌ای فراتر از پایان دوره اجاره تعیین شده قبلی؛ و
- ت. تصمیم تجاری اجاره‌کننده 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 واحد تجاری که دارایی حق استفاده در آن بکار گرفته می‌شود).

پرداختهای اجاره با محتوای ثابت (بندهای ۲۷(الف)، ۳۶(پ) و ۷۰(الف))

ب ۴۲. پرداختهای اجاره، پرداخت اجاره با محتوای ثابت را شامل می‌شود. پرداختهای اجاره با محتوای ثابت، پرداختهایی هستند که ممکن است در ظاهر نوسان داشته باشند، اما در محتوا، غیرقابل اجتناب هستند. برای مثال، پرداختهای اجاره با محتوای ثابت هنگامی وجود دارند که:

الف. پرداختها به عنوان پرداختهای متغیر اجاره سازماندهی شده باشند، اما هیچ نوسان 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 از ظرفیت عملیاتی در مدت اجاره برخوردار است، یا تنها در صورت وقوع رویدادی که عدم وقوع آن در واقعیت ممکن نیست، باید انجام گیرد؛ یا
۲. پرداختهایی که در ابتدا به عنوان پرداختهای متغیر اجاره که وابسته به استفاده از دارایی پایه است، سازماندهی شده؛ اما در زمانی پس از تاریخ آغاز اجاره، نوسان آنها به گونه‌ای برطرف شده که پرداختها برای باقیمانده دوره اجاره ثابت گردیده است. این پرداختها هنگام برطرف شدن نوسان، به پرداختهای با محتوای ثابت تبدیل می‌شوند.

ب. بیش از یک مجموعه از پرداختها وجود دارد که اجاره‌کننده می‌تواند پرداخت کند؛ اما تنها یکی از آن مجموعه‌ها واقع‌بینانه است. در این مورد، واحد تجاری باید مجموعه واقع‌بینانه از پرداختها را به عنوان پرداختهای اجاره در نظر بگیرد.

پ. بیش از یک مجموعه واقع‌بینانه از پرداختها وجود دارد که اجاره‌کننده می‌تواند پرداخت کند، اما اجاره‌کننده باید حداقل یکی از آن مجموعه‌ها را پرداخت کند. در این مورد، واحد تجاری باید مجموعه‌ای از پرداختها که در مجموع کمترین مبلغ (بر مبنای تنزیل شده) است را به عنوان پرداختهای اجاره در نظر بگیرد.

تعامل اجاره‌کننده با دارایی پایه قبل از تاریخ آغاز اجاره

مخارج اجاره‌کننده در ارتباط با ساخت یا طراحی دارایی پایه

ب ۴۳. ممکن است واحد تجاری قبل از آنکه دارایی پایه برای استفاده اجاره‌کننده در دسترس باشد، درباره اجاره مذاکره کند. برای برخی اجاره‌ها ممکن است نیاز باشد که دارایی پایه برای استفاده اجاره‌کننده ساخته شود یا مجدداً طراحی گردد. بسته به شرایط قرارداد، اجاره‌کننده ممکن است به پرداخت مبالغی در ارتباط با ساخت یا طراحی آن دارایی ملزم شود.

ب ۴۴. اگر اجاره‌کننده مخارجی را در ارتباط با ساخت یا طراحی دارایی پایه تحمل کند، باید آن مخارج را بر اساس سایر استانداردهای مربوط، مانند استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶، به حساب گیرد. مخارج مرتبط با ساخت یا طراحی دارایی پایه، پرداختهای اجاره‌کننده بابت حق استفاده از دارایی پایه را دربرنمی‌گیرد. پرداخت بابت حق استفاده از دارایی پایه پرداختهایی است که صرف نظر از زمانبندی آنها، بابت اجاره انجام می‌گیرد.

اجاره‌ها

مالکیت حقوقی دارایی پایه

ب۴۵. ممکن است اجاره کننده قبل از آنکه مالکیت حقوقی دارایی پایه به اجاره دهنده منتقل و آن دارایی به اجاره کننده اجاره داده شود، مالکیت حقوقی دارایی پایه را به دست آورد. کسب مالکیت حقوقی، به خودی خود تعیین نمی‌کند که معامله چگونه به حساب منظور شود.

ب۴۶. 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 ۹۸ تا ۱۰۳ به حساب منظور می‌شود.

ب۴۷. با وجود این، اگر اجاره کننده کنترل دارایی پایه را قبل از انتقال آن به اجاره دهنده به دست نیاورد، معامله، معامله فروش و اجاره مجدد نیست. برای مثال، این مورد ممکن است زمانی واقع شود که تولید کننده، اجاره دهنده و اجاره کننده درباره خرید یک دارایی از تولید کننده توسط اجاره دهنده مذاکره کنند که در مرحله بعد دارایی مزبور به اجاره کننده اجاره داده می‌شود. ممکن است اجاره کننده مالکیت حقوقی دارایی پایه را قبل از انتقال مالکیت حقوقی به اجاره دهنده به دست آورد. در این مورد، چنانچه اجاره کننده مالکیت حقوقی دارایی پایه را به دست آورد، اما کنترل دارایی را قبل از انتقال آن به اجاره دهنده کسب نکند، معامله به عنوان فروش و اجاره مجدد در نظر گرفته نمی‌شود، بلکه به عنوان اجاره به حساب منظور می‌گردد.

افشای اجاره کننده (بند ۵۹)

ب۴۸. برای تعیین اینکه اطلاعات اضافی درباره فعالیت‌های اجاره ب دستیابی به هدف افشای مندرج در بند ۵۱ ضروری است یا خیر، اجاره کننده باید موارد زیر را در نظر بگیرد:

الف. اینکه اطلاعات مزبور برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی مربوط تلقی می‌شود یا خیر. اجاره کننده تنها در صورتی باید اطلاعات اضافی مشخص شده در بند ۵۹ 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 اجاره‌ها. اجاره‌ها، برای مثال، 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 اجاره‌ها. اجاره‌ها 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. اطلاعات گزارش شده ممکن است، برای مثال، به پرداخت‌های متغیر آتی اجاره حساس باشد.
۴. آسیب پذیری از سایر ریسک‌های ناشی از اجاره‌ها.
۵. انحراف از رویه صنعت. برخی انحراف‌ها، برای مثال، ممکن است شامل شرایط غیرعادی و منحصر به فرد اجاره باشد که بر پرتفوی اجاره اجاره کننده تأثیر می‌گذارد.

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

ب۴۹. اطلاعات اضافی مرتبط با پرداخت‌های متغیر اجاره که بسته به شرایط، ممکن است جهت دستیابی به هدف افشای مندرج در بند ۵۱ ضروری باشد، می‌تواند 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. اندازه پرداخت‌های متغیر اجاره نسبت به پرداخت‌های ثابت؛
- پ. متغیرهای اصلی که پرداخت‌های متغیر اجاره به آنها وابسته است و اینکه چگونه انتظار می‌رود پرداخت‌ها در واکنش به تغییر در آن متغیرهای اصلی، تغییر کنند؛ و
- ت. سایر آثار عملیاتی و مالی پرداخت‌های متغیر اجاره.

ب۵۰. اطلاعات اضافی مرتبط با اختیارهای تمدید یا اختیارهای خاتمه که بسته به شرایط، ممکن است جهت دستیابی به هدف افشای مندرج در بند ۵۱ ضروری باشد، می‌تواند 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. اندازه پرداخت‌های اختیاری اجاره نسبت به پرداخت‌های اجاره؛

اجاره‌ها

- پ. رواج اعمال اختیاری که در اندازه‌گیری بدهیهای اجاره لحاظ نشده است؛ و
ت. سایر آثار عملیاتی و مالی آن اختیاریها.

ب ۵۱. اطلاعات اضافی مرتبط با تضمین ارزش باقیمانده که بسته به شرایط، ممکن است جهت دستیابی به هدف افشای مندرج در بند ۵۱ ضروری باشد، می‌تواند شامل اطلاعاتی باشد که به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، برای مثال، در ارزیابی موارد زیر کمک کند:

الف. دلایل اجاره‌کننده برای ارائه تضمینهای ارزش باقیمانده و رواج این تضمینها؛
ب. اندازه آسیب‌پذیری اجاره‌کننده از ریسک ارزش باقیمانده؛
پ. ماهیت داراییهای پایه‌ای که تضمینها برای آنها ارائه شده است؛ و
ت. سایر آثار عملیاتی و مالی این تضمینها.

ب ۵۲. اطلاعات اضافی مرتبط با معاملات فروش و اجاره مجدد که بسته به شرایط، ممکن است جهت دستیابی به هدف افشای مندرج در بند ۵۱ ضروری باشد، می‌تواند شامل اطلاعاتی باشد که به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، برای مثال، در ارزیابی موارد زیر کمک کند:

الف. دلایل اجاره‌کننده 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 اندازه‌گیری بدهیهای اجاره لحاظ نشده است؛ و
ت. اثر معاملات فروش و اجاره مجدد بر جریانهای نقدی در دوره گزارشگری.

طبقه‌بندی اجاره توسط اجاره‌دهنده (بندهای ۶۱ تا ۶۶)

ب ۵۳. در این استاندارد، طبقه‌بندی اجاره‌ها برای اجاره‌دهندگان مبتنی بر میزان ریسکها و مزایای مالکیت دارایی پایه است که توسط اجاره انتقال داده می‌شود. ریسکها شامل احتمال زیانهای ناشی از ظرفیت تلف‌شده یا منسوخ شدن فناوری و نوسان بازده به دلیل تغییر در شرایط اقتصادی است. مزایا می‌تواند با انتظار عملیات سودآور طی عمر اقتصادی دارایی پایه و سود افزایش ارزش یا تحقق ارزش باقیمانده بازنمایی شود.

ب ۵۴. قرارداد اجاره ممکن است دربردارنده شرایطی برای تعدیل پرداختهای اجاره بابت تغییرات خاصی باشد که بین تاریخ شروع و تاریخ آغاز اجاره واقع می‌شود (مانند تغییر در مخارج دارایی پایه برای اجاره‌دهنده یا تغییر در مخارج تأمین مالی اجاره برای اجاره‌دهنده). در این مورد، برای مقاصد طبقه‌بندی اجاره، باید فرض شود که تأثیر چنین تغییراتی، در تاریخ شروع اجاره واقع شده است.

ب ۵۵. هنگامی که اجاره دربرگیرنده هر دو عنصر زمین و ساختمان باشد، اجاره‌دهنده باید طبقه‌بندی هر عنصر به عنوان یک اجاره تأمین مالی یا یک اجاره عملیاتی را جداگانه با بکارگیری بندهای ۶۲ تا ۶۶ و ب ۵۳ تا ب ۵۴ ارزیابی کند. در تعیین اینکه عنصر زمین یک اجاره عملیاتی است یا یک اجاره تأمین مالی، موضوع مهم این است که زمین بطور معمول عمر اقتصادی نامحدود دارد.

ب ۵۶. هرگاه به منظور طبقه‌بندی و به حساب گرفتن اجاره زمین و ساختمان ضرورت داشته باشد، اجاره‌دهنده باید پرداختهای اجاره (شامل هرگونه پیش‌پرداختهای یکجا) را بین عناصر زمین و ساختمان به تناسب ارزش منصفانه نسبی منافع اجاره در عنصر زمین و عنصر ساختمان در تاریخ شروع اجاره، تخصیص دهد. چنانچه تخصیص پرداختهای اجاره بین این دو عنصر، بطور قابل اتکایی امکانپذیر نباشد، کل اجاره به عنوان اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود، مگر اینکه آشکار باشد که هر دو عنصر، اجاره عملیاتی هستند که در این صورت، کل اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود.

ب ۵۷. در مورد اجاره زمین و ساختمان که مبلغ مربوط به عنصر زمین در مقایسه با اجاره بی‌اهمیت است، اجاره‌دهنده می‌تواند برای طبقه‌بندی اجاره، زمین و ساختمان را به عنوان مجموعه‌ای واحد در نظر بگیرد و بر اساس بندهای ۶۲ تا ۶۶ و ب ۵۳ تا ب ۵۴، آن را به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی کند. در این حالت، اجاره‌دهنده باید عمر اقتصادی ساختمان را به عنوان عمر اقتصادی کل دارایی پایه در نظر بگیرد.

طبقه‌بندی اجاره دست دوم

ب ۵۸. در طبقه‌بندی یک اجاره دست دوم، اجاره‌دهنده میانی باید اجاره دست دوم را به شرح زیر به عنوان اجاره تأمین مالی یا اجاره عملیاتی طبقه‌بندی کند:

- الف. اگر اجاره اصلی اجاره کوتاه‌مدتی است که واحد تجاری، به عنوان اجاره‌کننده، با بکارگیری بند ۶ آن را به حساب منظور کرده است، اجاره دست دوم باید به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شود.
ب. در غیر این صورت، اجاره دست دوم با مراجعه به دارایی حق استفاده حاصل از اجاره اصلی، به جای مراجعه به دارایی پایه (برای مثال، قلمی از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات که موضوع اجاره است) طبقه‌بندی می‌شود.

پیوست پ

تاریخ اجرا و گذار

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

تاریخ اجرا

پ ۱. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های گزارشگری سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد برای واحدهای تجاری که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان را در تاریخ بکارگیری اولیه این استاندارد یا قبل از آن بکار می‌گیرند، مجاز است. در صورتی که واحد تجاری این استاندارد را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

گذار

پ ۲. برای مقاصد الزامات بندهای ۱ تا ۱۹، تاریخ بکارگیری اولیه، شروع دوره گزارشگری سالانه‌ای است که واحد تجاری برای نخستین بار این استاندارد را بکار می‌گیرد.

تعریف اجاره

پ ۳. به عنوان یک راهکار 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 بین‌المللی حسابداری ۱۷ اجاره‌ها و تفسیر ۴ کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر، به عنوان اجاره تشخیص داده شده است، بکار گیرد. واحد تجاری باید الزامات گذار مندرج در بندهای پ ۵ تا پ ۱۸ را برای این اجاره‌ها اعمال کند.

ب. این استاندارد را برای قراردادهایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ و تفسیر ۴ کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، دربردارنده اجاره تشخیص داده نشده است، بکار نگیرد.

پ ۴. چنانچه واحد تجاری راهکار عملی بند پ ۳ را انتخاب کند، باید این موضوع را افشا نماید و راهکار 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 ۵. اجاره‌کننده باید به یکی از دو صورت زیر، این استاندارد را برای اجاره‌های خود بکار گیرد:

الف. با تسری به گذشته برای هر یک از دوره‌های گزارشگری قبلی ارائه شده با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات؛ یا

ب. با تسری به گذشته با شناسایی اثر انباشته بکارگیری اولیه این استاندارد در تاریخ بکارگیری اولیه طبق بندهای پ ۷ تا پ ۱۳.

پ ۶. اجاره‌کننده باید انتخاب اشاره شده در بند پ ۵ را بطور یکنواخت برای تمام اجاره‌هایی که در آنها اجاره‌کننده است، بکار گیرد.

پ ۷. اگر اجاره‌کننده تصمیم بگیرد این استاندارد را طبق بند پ ۵ (ب) بکار گیرد، نباید اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید ارائه کند؛ بلکه اجاره‌کننده باید اثر انباشته بکارگیری اولیه این استاندارد را به عنوان تعدیل مانده ابتدای دوره سود انباشته (یا جزء دیگری از حقوق مالکانه، در صورت مناسب بودن) در تاریخ بکارگیری اولیه شناسایی کند.

اجاره‌هایی که قبلاً به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است

پ ۸. 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 بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است، بدهی اجاره شناسایی کند. اجاره‌کننده باید بدهی اجاره مذکور را به ارزش فعلی باقیمانده پرداختهای اجاره، که با استفاده از نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده در تاریخ بکارگیری اولیه تنزیل شده است، اندازه‌گیری کند.

اجاره‌ها

- ب. در تاریخ بکارگیری اولیه برای اجاره‌هایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ 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 فرضی استقراض برای اجاره‌کننده در تاریخ بکارگیری اولیه تنزیل شده است؛ یا
 ۲. مبلغی برابر با بدهی اجاره که بابت هر گونه پیش‌پرداخت یا پرداخت‌های اجاره معوق مرتبط با آن اجاره تعدیل شده و بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری گذار به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صورت وضعیت مالی شناسایی شده است.
- پ. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها را برای داراییهای حق استفاده در تاریخ بکارگیری اولیه اعمال کند، مگر آنکه اجاره‌کننده راهکار عملی مندرج در بند پ ۱۰(ب) را بکار گیرد.
۹. پ. با وجود الزامات بند پ ۸، برای اجاره‌هایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است، اجاره‌کننده:
- الف. ملزم نیست برای اجاره‌هایی که دارایی پایه آنها کم‌ارزش (طبق توصیف بندهای ب ۳ تا ب ۸) است و با بکارگیری بند ۶ به حساب منظور می‌شود، تعدیلات گذار را اعمال کند. اجاره‌کننده باید این اجاره‌ها را از تاریخ بکارگیری اولیه، با بکارگیری این استاندارد به حساب منظور نماید.
- ب. ملزم نیست برای اجاره‌هایی که قبلاً با استفاده از مدل ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ سرمایه‌گذاری در املاک به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک به حساب منظور شده است، تعدیلات گذار را اعمال کند. اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده و بدهی اجاره ناشی از آن اجاره‌ها را با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ و این استاندارد، از تاریخ بکارگیری اولیه به حساب منظور کند.
- پ. باید دارایی حق استفاده را در تاریخ بکارگیری اولیه، برای اجاره‌هایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان اجاره عملیاتی به حساب گرفته شده است و از تاریخ بکارگیری اولیه با استفاده از مدل ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰، به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک به حساب منظور خواهد شد، به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند. اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده و بدهی اجاره ناشی از آن اجاره‌ها را با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ و این استاندارد، از تاریخ بکارگیری اولیه به حساب منظور کند.
- پ ۱۰. اجاره‌کننده ممکن است هنگام بکارگیری این استاندارد با تسری به گذشته طبق بند پ ۵(ب) برای اجاره‌هایی که قبلاً با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده است، از یک یا چند راهکار عملی زیر استفاده کند. اجاره‌کننده مجاز است این راهکارهای عملی را بر مبنای اجاره به اجاره بکار گیرد:
- الف. اجاره‌کننده ممکن است از یک نرخ تنزیل واحد برای پرتفوی اجاره‌هایی که ویژگیهای آنها بطور معقولی مشابه است (مانند اجاره‌هایی با دوره اجاره باقیمانده مشابه برای طبقه مشابهی از دارایی پایه در یک محیط اقتصادی مشابه) استفاده کند.
- ب. اجاره‌کننده ممکن است بر ارزیابی خود از زیانبار بودن اجاره‌ها با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری اولیه، به عنوان جایگزینی برای انجام بررسی کاهش ارزش اتکا کند. اگر اجاره‌کننده تصمیم به استفاده از این راهکار عملی بگیرد، باید دارایی حق استفاده را در تاریخ بکارگیری اولیه بابت هر گونه ذخیره اجاره زیانبار شناسایی شده در صورت وضعیت مالی بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری اولیه، تعدیل کند.
- پ. اجاره‌کننده ممکن است تصمیم بگیرد الزامات مندرج در بند پ ۸ را برای اجاره‌هایی که دوره آنها طی ۱۲ ماه از تاریخ بکارگیری اولیه به پایان می‌رسد، بکار نگیرد. در این مورد، اجاره‌کننده باید:
۱. آن اجاره‌ها را همانند اجاره‌های کوتاه‌مدت طبق توصیف بند ۶ به حساب منظور کند؛ و
 ۲. مخارج مرتبط با آن اجاره‌ها را در افزایش هزینه اجاره کوتاه‌مدت در دوره گزارشگری سالانه‌ای که تاریخ بکارگیری اولیه در آن واقع شده است، لحاظ کند.

اجاره‌ها

- ت. اجاره‌کننده ممکن است مخارج مستقیم اولیه را در اندازه‌گیری دارایی حق استفاده در تاریخ بکارگیری اولیه، منظور نکند.
- ث. اجاره‌کننده ممکن است در مواردی نظیر تعیین دوره اجاره هنگامی که قرارداد دربردارنده اختیار تمدید یا خاتمه اجاره است، بازنگری به عمل آورد.

اجاره‌هایی که قبلاً به عنوان اجاره‌های تأمین مالی طبقه‌بندی شده است

پ ۱۱. اگر اجاره‌کننده تصمیم بگیرد این استاندارد را طبق بند پ ۵ (ب) بکار گیرد، برای اجاره‌هایی که با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان اجاره تأمین مالی 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 بین‌المللی حسابداری ۱۷ باشد. برای این اجاره‌ها، اجاره‌کننده باید دارایی حق استفاده و بدهی اجاره را از تاریخ بکارگیری اولیه، با بکارگیری این استاندارد به حساب منظور کند.

افشا

پ ۱۲. اگر اجاره‌کننده تصمیم بگیرد این استاندارد را طبق بند پ ۵ (ب) بکار گیرد، باید اطلاعات الزامی طبق بند ۲۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ را درباره بکارگیری اولیه افشا کند، به جز اطلاعاتی که در بند ۲۸ (ج) استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ مشخص شده است. به جای اطلاعات مشخص شده در بند ۲۸ (ج) استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸، اجاره‌کننده باید موارد زیر را افشا کند:

الف. میانگین موزون نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده که در بدهیهای اجاره شناسایی شده در صورت وضعیت مالی در تاریخ بکارگیری اولیه ضرب می‌شود؛ و

ب. شرحی از تفاوت بین:

۱. تعهدات اجاره عملیاتی که با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ در پایان دوره گزارشگری سالانه‌ای که بلافاصله قبل از تاریخ بکارگیری اولیه قرار دارد، افشا شده است و با استفاده از نرخ فرضی استقراض در تاریخ بکارگیری اولیه طبق توصیف بند پ ۸ (الف) تزیل شده است؛ و
۲. بدهیهای اجاره شناسایی شده در صورت وضعیت مالی در تاریخ بکارگیری اولیه.

پ ۱۳. چنانچه اجاره‌کننده از یک یا چند راهکار عملی خاص مندرج در بند پ ۱۰ استفاده کند، باید این موضوع را افشا نماید.

اجاره‌دهندگان

پ ۱۴. به جز مورد توصیف شده در بند پ ۱۵، اجاره‌دهنده ملزم نیست برای اجاره‌هایی که در آنها اجاره‌دهنده است، تعدیلات گذار را اعمال کند و باید این اجاره‌ها را از تاریخ بکارگیری اولیه، با بکارگیری این استاندارد به حساب منظور نماید.

پ ۱۵. اجاره‌دهنده میانی باید:

- الف. اجاره‌های دست دومی که با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده و در تاریخ بکارگیری اولیه همچنان در جریان است را مجدداً بررسی کند تا تعیین نماید که هر یک از اجاره‌های دست دوم، با بکارگیری این استاندارد باید به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی شوند. اجاره‌دهنده میانی باید این ارزیابی را در تاریخ بکارگیری اولیه بر مبنای شرایط قراردادی باقیمانده در آن تاریخ برای اجاره اصلی و اجاره دست دوم انجام دهد.
- ب. برای اجاره‌های دست دومی که با بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی شده‌اند، اما با بکارگیری این استاندارد اجاره تأمین مالی محسوب می‌شوند، اجاره دست دوم به عنوان یک اجاره تأمین مالی جدید که در تاریخ بکارگیری اولیه منعقد شده است، به حساب منظور می‌شود.

معاملات فروش و اجاره مجدد قبل از تاریخ بکارگیری اولیه

پ ۱۶. 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 بین‌المللی گزارشگری ۱۵ را برای احتساب به عنوان فروش احراز می‌کند یا خیر، مجدداً بررسی کند.

پ ۱۷. اگر معامله فروش و اجاره مجدد طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان فروش و اجاره تأمین مالی به حساب گرفته شده باشد، فروشنده-اجاره‌کننده باید:

اجاره‌ها

- الف. اجاره مجدد را همانند سایر اجاره‌های تأمین مالی موجود در تاریخ بکارگیری اولیه به حساب منظور کند؛ و
- ب. به مستهلك کردن سود فروش در دوره اجاره ادامه دهد.
- پ ۱۸. اگر معامله فروش و اجاره مجدد طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ به عنوان فروش و اجاره عملیاتی به حساب گرفته شده باشد، فروشنده - اجاره‌کننده باید:
- الف. اجاره مجدد را همانند سایر اجاره‌های 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

- پ ۱۹. چنانچه اجاره‌کننده در ارتباط با 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 بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری شناسایی کرده باشد، اجاره‌کننده 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.

ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹

- پ ۲۰. در صورتی که واحد تجاری این استاندارد را بکار گرفته باشد اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی را بکار نگرفته باشد، هرگونه ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ در این استاندارد، باید به عنوان ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری تفسیر شود.

کنارگذاری سایر استانداردها

- پ ۲۱. این استاندارد، جایگزین استانداردها و تفاسیر زیر می‌شود:

- الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ اجاره‌ها؛
- ب. تفسیر ۴ کمیته تفاسیر بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر؛
- پ. تفسیر ۱۵ کمیته مباحث جاری اجاره‌های عملیاتی - مشوقها؛ و
- ت. تفسیر ۲۷ کمیته مباحث جاری ارزیابی محتوای معاملات دربردارنده شکل حقوقی اجاره.