

تفسیر 27 کمیته تفاسیر مباحث جاری
ارزیابی محتوای معاملات دربردارنده شکل حقوقی اجاره

تفسیر 27 کمیته تفسیر مباحث جاری

ارزیابی محتوای معاملات دربردارنده شکل حقوقی اجاره

ارجاع

- استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 پیمانهای ساخت
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها (تجدیدنظرشده در سال 2003)
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 درآمد عملیاتی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری (تجدیدنظرشده در سال 2003)
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 4 قراردادهای بیمه

مسئله

1. واحد تجاری ممکن است با شخص یا اشخاص غیروابسته (یک سرمایه‌گذار)، معامله یا مجموعه‌ای از معاملات ساختاریافته (یک توافق) انجام دهد که دربردارنده شکل حقوقی اجاره است. برای مثال، ممکن است واحد تجاری برخی داراییها را به یک سرمایه‌گذار اجاره دهد و همان داراییها را اجاره کند، یا اینکه داراییها را بطور قانونی بفروشد و همان داراییها را اجاره نماید. شکل هر توافق و مفاد و شرایط آنها میتواند تفاوتی قابل ملاحظه‌ای داشته باشد. در مثال اجاره دادن و اجاره کردن همان داراییها، ممکن است توافق مزبور به منظور دستیابی سرمایه‌گذار به یک مزیت مالیاتی سازماندهی شده باشد به این صورت که سرمایه‌گذار با واحد تجاری به لحاظ شکلی در اجاره‌بها سهم می‌شود اما حق استفاده از آن دارایی منتقل نمی‌گردد.

2. در مواردی که توافق با یک سرمایه‌گذار دربردارنده شکل حقوقی اجاره است، مسائل زیر مطرح می‌شود:

الف. چگونگی تعیین اینکه مجموعه‌ای از معاملات به یکدیگر وابسته هستند و باید به عنوان یک معامله در نظر گرفته شوند؛

ب. اینکه آن توافق، تعریف اجاره طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 را احراز می‌کند یا خیر، و در صورت عدم احراز:

1. اینکه یک حساب سرمایه‌گذاری جداگانه و تعهدات پرداخت اجاره که نشان‌دهنده داراییها و بدهیهای واحد تجاری است وجود دارد یا خیر (برای مثال، نمونه مطرح‌شده در بند الف2(الف) رهنمود بکارگیری تفسیر را ملاحظه کنید)؛
2. واحد تجاری چگونه باید سایر تعهدات ناشی از توافق را به حساب منظور کند؛ و
3. واحد تجاری، اجاره بهای دریافتی از سرمایه‌گذار را چگونه باید به حساب منظور کند.

اجماع

3. مجموعه‌ای از معاملات که دربردارنده شکل حقوقی اجاره هستند، هنگامی به یکدیگر وابسته می‌باشند و باید به عنوان یک معامله تلقی شوند که اثر اقتصادی کلی آنها، بدون توجه به مجموعه معاملات به عنوان مجموعه‌ای واحد، قابل درک نباشد. برای مثال، این موضوع زمانی مصداق دارد که مجموعه‌ای از معاملات وابستگی بسیار زیادی به یکدیگر داشته و به عنوان یک معامله واحد مورد مذاکره قرار گرفته باشند و به صورت همزمان یا متوالی واقع گردند. (بخش الف رهنمود بکارگیری، مثالهایی درخصوص بکارگیری این تفسیر ارائه می‌کند.)
4. حسابداری باید نشان‌دهنده محتوای توافق باشد. برای تعیین محتوای توافق، تمام ابعاد و مفاهیم توافق باید مورد ارزیابی قرار گیرد و به ابعاد و مفاهیمی که اثر اقتصادی دارند، وزن مناسب اختصاص یابد.
5. در مواردی که محتوای توافق شامل انتقال حق استفاده از یک دارایی برای دوره زمانی توافق‌شده باشد، استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 بکار گرفته می‌شود. معیارهایی که به صورت مجزا نشان می‌دهند که محتوای یک توافق ممکن است دربردارنده اجاره طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 نباشد، شامل موارد زیر است (بخش ب رهنمود، مثالهای توضیحی درخصوص بکارگیری این تفسیر ارائه می‌کند):

الف. واحد تجاری تمام ریسکها و مزایای مرتبط با مالکیت دارایی مورد اجاره را حفظ می‌کند و اساساً از

حق استفاده ای یکسان با زمان قبل از انجام توافق
برخوردار است؛

ب. دلیل اصلی انجام توافق، دستیابی به یک نتیجه
مالیاتی خاص، و نه انتقال حق استفاده از دارایی
است؛ و

پ. اعمال اختیار مندرج در شرایط توافق، تقریباً قطعی
است (برای مثال، اختیار فروشی که قیمت اعمال آن،
به میزان کافی بیشتر از ارزش منصفانه مورد انتظار
در زمان اعمال می‌باشد).

6. برای تعیین اینکه یک حساب سرمایه‌گذاری جداگانه و
تعهدات پرداخت اجاره، از نظر محتوا، نشان‌دهنده
داراییها و بدهیهای واحد تجاری هستند یا خیر، باید
تعاریف و رهنمود مندرج در بندهای 49 تا 64 [چارچوب](#)¹ بکار
گرفته شود. معیارهایی که در مجموع نشان می‌دهند که یک
حساب سرمایه‌گذاری جداگانه و تعهدات پرداخت اجاره، از
نظر محتوا، تعریف دارایی و بدهی را احراز نمی‌کنند و
نباید توسط واحد تجاری شناسایی شوند، شامل موارد زیر
است:

الف. واحد تجاری در راستای دستیابی به اهداف خود،
قادر به کنترل حساب سرمایه‌گذاری نیست و متعهد به
پرداخت مبالغ اجاره نمی‌باشد. برای مثال، این وضعیت
زمانی اتفاق می‌افتد که مبلغی به عنوان پیش‌پرداخت
در یک حساب سرمایه‌گذاری جداگانه به منظور محافظت
از سرمایه‌گذار واریز شده باشد که ممکن است تنها به
منظور پرداخت به سرمایه‌گذار مورد استفاده قرار
گیرد، سرمایه‌گذار موافقت می‌کند تعهدات پرداخت
اجاره از محل وجوه حساب سرمایه‌گذاری پرداخت شود و
واحد تجاری نمی‌تواند مانع پرداخت به سرمایه‌گذار از
محل حساب سرمایه‌گذاری شود؛

ب. واحد تجاری تنها یک ریسک بعید برای جبران کل مبلغ
اجاره‌بهای دریافتی از سرمایه‌گذار و پرداخت محتمل
برخی مبالغ اضافی دارد، یا در مواردی که اجاره‌بها
دریافت نشده باشد، تنها ریسک بعید برای پرداخت
مبلغ طبق سایر تعهدات (برای مثال، یک تضمین) دارد.

¹. منظور از چارچوب، چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی کمیته استانداردهای
بین‌المللی حسابداری است که در سال 2001 توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی
حسابداری پذیرفته شد. در سپتامبر 2010، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری،
مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جایگزین چارچوب کرد. بندهای 49 تا 64 چارچوب، اکنون
معادل بندهای 4.4 تا 4.19 مفاهیم نظری است.

ریسک بعید تنها زمانی وجود دارد که برای مثال، طبق مفاد توافق، مبلغ پیشپرداخت در داراییهای بدون ریسکی سرمایه‌گذاری شده باشد که انتظار می‌رود به منظور ایفای تعهدات پرداخت اجاره، جریانهای نقدی کافی ایجاد کنند؛ و

پ. به استثنای جریانهای نقدی اولیه در آغاز توافق، تنها جریانهای نقدی مورد انتظار طبق توافق، پرداختهای اجاره‌ای هستند که تنها از محل وجوه برداشت‌شده از حساب سرمایه‌گذاری جداگانه ایجادشده با جریانهای نقدی اولیه ایفا می‌شوند.

7. سایر تعهدات توافق شامل هرگونه تضمین ارائه‌شده و تعهدات تحمل‌شده تا زمان خاتمه پیش از موعد، باید با توجه به شرایط، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 37، استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 یا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 4 به حساب منظور شود.

8. در تعیین زمان شناسایی اجاره‌بهایی که ممکن است واحد تجاری به عنوان درآمد دریافت کند، واحد تجاری باید معیارهای بند 20 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 را با توجه به واقعیتها و شرایط موجود هر توافق بکار گیرد. عواملی نظیر وجود مشارکت مستمر در شکل تعهدات عملکردی قابل ملاحظه آتی موردنیاز برای کسب اجاره‌بها، وجود ریسکهای حفظ‌شده، شرایط هرگونه توافق تضمین، و ریسک بازپرداخت اجاره‌بها باید مورد توجه قرار گیرد. چنانچه اجاره‌بها در آغاز توافق دریافت شده باشد، معیارهایی که هر یک به تنهایی نشان می‌دهند که شناخت کل مابه‌ازا در زمان دریافت به عنوان درآمد نامناسب است، شامل موارد زیر می‌باشد:

الف. تعهد به انجام یا خودداری از انجام فعالیت‌های قابل ملاحظه خاص، جزء شرایط کسب اجاره‌بهای دریافتی محسوب می‌شود و بنابراین اجرای یک توافق لازم‌الاجرا، مهمترین اقدام الزامی طبق توافق محسوب نمی‌شود؛

ب. محدودیتهایی بر استفاده از دارایی مورد اجاره وضع می‌شود که دارای تأثیر عملی محدودکننده است و توانایی واحد تجاری در استفاده (مانند مستهلک کردن، فروختن یا وثیقه گذاشتن) از آن دارایی را به صورت قابل ملاحظه تغییر می‌دهد؛

پ. احتمال جبران هرگونه مبلغ اجاره‌بها و پرداخت محتمل برخی مبالغ اضافی بعید نیست. برای مثال، این وضعیت هنگامی اتفاق می‌افتد که:

1. دارایی مورد اجاره، دارایی تخصصی نیست که واحد تجاری ملزم به بکارگیری آن در فعالیت خود باشد و بنابراین، این احتمال وجود دارد که واحد تجاری مبلغی برای خاتمه پیش از موعد توافق پرداخت کند؛ یا

2. واحد تجاری طبق مفاد توافق، ملزم یا مختار به سرمایه‌گذاری مبلغ پیش‌پرداخت در مبلغ دفتری داراییها، بیش از مبلغ ریسک کم اهمیت (مانند ارز، نرخ بهره یا ریسک اعتباری) باشد. در این وضعیت، ریسک ناکافی بودن ارزش سرمایه‌گذاری برای ایفای تعهدات پرداخت اجاره، بعید نیست و بنابراین، این احتمال وجود دارد که واحد تجاری ملزم به پرداخت بخشی از مبلغ شود.

9. اجاره‌بها باید بر مبنای ماهیت و محتوای اقتصادی، در صورت سود و زیان جامع ارائه شود.

افشا

10. برای تعیین موارد افشای مناسب مورد نیاز برای درک توافق و روش حسابداری پذیرفته‌شده، واحد تجاری باید تمام ابعاد توافق را که از نظر محتوا دربردارنده یک اجاره طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 نیست، مورد توجه قرار دهد. واحد تجاری باید اطلاعات زیر را برای هر دوره‌ای که یک توافق وجود دارد، افشا کند:

الف. شرحی از توافق شامل:

1. دارایی مورد اجاره و هرگونه محدودیت در استفاده از آن؛

2. مدت و سایر شرایط اصلی توافق؛

3. معاملات وابسته به یکدیگر، شامل هرگونه اختیار معامله؛ و

ب. روش حسابداری قابل اعمال برای هرگونه اجاره‌بهای دریافتی، مبلغ شناسایی‌شده به عنوان درآمد دوره، و اقلام اصلی صورت سود و زیان جامع که مبلغ مزبور در آنها درج می‌شود.

11. موارد افشای الزامی طبق بند 10 این تفسیر باید به صورت منفرد برای هر توافق یا در مجموع برای هر طبقه از توافقات انجام شود. طبق توافقات به گروهی از توافقات اطلاق می‌شود که داراییهای مورد اجاره آنها (مانند تجهیزات قدرت) ماهیت مشابهی دارند.

تاریخ اجماع

فوریه سال 2000

تاریخ اجرا

این تفسیر از 31 دسامبر سال 2001 لازم الاجرا است. تغییر در رویه‌های حسابداری باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 به حساب منظور شود.