

/

استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها

فهرست مندرجات

<u>از بند</u>	هدف
1	دامنه کاربرد
2	تعاریف
4	طبقه‌بندی اجاره‌ها
7	اجاره‌ها در صورتهای مالی اجاره‌کننده
20	اجاره‌های تأمین مالی
20	شناخت اولیه
25	اندازه‌گیری بعدی
31	افشا
33	اجاره‌های عملیاتی
35	افشا
36	اجاره‌ها در صورتهای مالی اجاره‌دهنده
36	اجاره‌های تأمین مالی
36	شناخت اولیه
39	اندازه‌گیری بعدی
47	افشا
49	اجاره‌های عملیاتی
56	افشا
58	معاملات فروش و اجاره مجدد
67	شرایط گذار
69	تاریخ اجرا
70	کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 (تجدیدنظرشده در سال 1997)

استاندارد بین‌المللی حسابداری 17

اجاره‌ها

هدف

1. هدف این استاندارد، تجویز رویه‌های حسابداری و افشای مناسب در ارتباط با اجاره‌ها، برای اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده است.

دامنه کاربرد

2. این استاندارد باید برای حسابداری تمام اجاره‌ها به استثنای موارد زیر بکار گرفته شود:

الف. قراردادهای اجاره برای اکتشاف یا بهره‌برداری از معادن، نفت، گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیاشونده نیستند؛ و

ب. اعطای مجوز برای اقلامی مانند فیلمهای سینمایی و ویدیویی، نمایشنامه‌ها، آثار مکتوب، حق اختراع و حق تکثیر.

اما این استاندارد نباید در موارد زیر، به عنوان مبنای اندازه‌گیری بکار گرفته شود:

الف. املاک نگهداری‌شده توسط اجاره‌کننده که به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک شناسایی می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 40 سرمایه‌گذاری در املاک مراجعه شود)؛

ب. سرمایه‌گذاری در املاکی که اجاره‌دهنده، طبق قرارداد اجاره عملیاتی آن را عرضه می‌کند (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 40 مراجعه شود)؛

پ. داراییهای زیستی موضوع استاندارد بین‌المللی حسابداری 41 کشاورزی که به موجب اجاره‌های تأمین مالی توسط اجاره‌کننده نگهداری می‌شود؛ یا

ت. داراییهای زیستی موضوع استاندارد بین‌المللی حسابداری 41 که به موجب قراردادهای اجاره عملیاتی توسط اجاره‌دهنده عرضه می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 41 مراجعه شود).

3. این استاندارد در مورد موافقتنامه‌هایی که حق استفاده از دارایی را انتقال می‌دهند کاربرد دارد، حتی اگر نیاز باشد که اجاره‌دهنده خدمات قابل ملاحظه‌ای در ارتباط با تعمیر و نگهداری آن دارایی ارائه کند. این استاندارد برای قراردادهای خدماتی که به موجب آن حق استفاده از دارایی از یک طرف قرارداد به طرف دیگر منتقل نمی‌شود، کاربرد ندارد.

تعاریف

4. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

اجاره موافقت‌نامه‌ای است که به موجب آن، اجاره‌دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مجموعه‌ای از مبالغ، حق استفاده از دارایی را برای مدت توافق‌شده، به اجاره‌کننده انتقال می‌دهد.

اجاره تأمین مالی اجاره‌ای است که به موجب آن، اساساً تمام ریسکها و مزایای ناشی از مالکیت دارایی منتقل می‌شود. مالکیت دارایی، در نهایت ممکن است انتقال یابد یا انتقال نیابد.

اجاره عملیاتی به اجاره‌ای غیر از اجاره تأمین مالی اطلاق می‌شود.

اجاره غیر قابل فسخ اجاره‌ای است که تنها در موارد زیر قابل فسخ است:

الف. با وقوع برخی پیشامدهای احتمالی بعید؛

ب. با مجوز اجاره‌دهنده؛

پ. با انعقاد قرارداد جدید برای اجاره همان دارایی یا دارایی مشابه، بین اجاره‌کننده و همان اجاره‌دهنده؛ یا

ت. پرداخت مبلغ اضافی توسط اجاره‌کننده، به‌گونه‌ای که در شروع اجاره، در ارتباط با استمرار اجاره اطمینانی معقول وجود داشته باشد.

شروع اجاره عبارت است از تاریخ موافقت‌نامه اجاره یا تاریخ تعهد طرفین به شرایط اصلی اجاره، هر کدام که زودتر باشد. در این تاریخ:

الف. اجاره به عنوان عملیاتی یا تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود؛ و

ب. در مورد اجاره تأمین مالی، مبالغ قابل شناسایی در آغاز دوره اجاره، تعیین می‌شود.

آغاز دوره اجاره تاریخی است که اجاره‌کننده از آن تاریخ حق دارد از دارایی اجاره‌شده استفاده کند. این تاریخ، تاریخ شناخت اولیه اجاره است (یعنی، حسب مورد، تاریخ شناخت داراییها، بدهیها، درآمدها یا هزینه‌های ناشی از اجاره).

دوره اجاره دوره غیر قابل فسخی است که اجاره‌کننده، دارایی مورد نظر را برای آن دوره اجاره کرده است، به اضافه هر مدت زمان دیگری که اجاره‌کننده اختیار دارد اجاره آن دارایی را با پرداخت یا بدون پرداخت مبلغ اضافی ادامه دهد، مشروط بر اینکه در شروع اجاره اطمینان معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.

حداقل مبالغ اجاره مبالغی است که قرار است اجاره‌کننده در دوره اجاره بپردازد یا می‌توان اجاره‌کننده را ملزم به پرداخت آن کرد

استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها

به استثنای اجاره‌بهای احتمالی، مخارج خدمات و مالیات که به اجاره‌دهنده پرداخت می‌شود، به اضافه:

الف. در ارتباط با اجاره‌کننده، تمام مبالغ تضمین‌شده توسط اجاره‌کننده یا هر شخص وابسته به او؛ یا

ب. در ارتباط با اجاره‌دهنده، هرگونه ارزش باقیمانده که پرداخت آن به اجاره‌دهنده توسط اشخاص زیر تضمین شده است:

اجاره‌کننده؛

اشخاص وابسته به اجاره‌کننده؛ یا

شخص ثالث غیروابسته به اجاره‌دهنده که توانایی مالی ایفای تعهدات تضمین‌شده را داشته باشد.

با این وجود، چنانچه اجاره‌کننده اختیار داشته باشد دارایی مورد اجاره را به قیمتی خریداری کند که انتظار می‌رود به میزان کافی کمتر از ارزش منصفانه در تاریخ قابل اعمال شدن اختیار خرید باشد و در شروع اجاره، اطمینان معقول از اعمال این اختیار وجود داشته باشد، حداقل مبالغ اجاره، شامل حداقل مبالغ قابل پرداخت طی دوره اجاره تا تاریخ مورد انتظار اعمال اختیار خرید، و مبلغ مورد نیاز برای اعمال اختیار خرید مزبور است.

ارزش منصفانه مبلغی است که در یک معامله حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین مایل و آگاه، یک دارایی به آن مبلغ مبادله یا یک بدهی به آن مبلغ تسویه خواهد شد.

عمر اقتصادی:

الف. مدت زمانی است که انتظار می‌رود دارایی از نظر اقتصادی توسط یک یا چند استفاده‌کننده قابل استفاده باشد؛ یا

ب. تعداد تولید یا واحدهای مشابهی است که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط یک یا چند استفاده‌کننده، به دست آید.

عمر مفید دوره باقیمانده برآوردی از آغاز دوره اجاره است که تحت تأثیر شرایط اجاره قرار نمی‌گیرد و انتظار می‌رود طی آن منافع اقتصادی حاصل از دارایی توسط واحد تجاری مصرف شود.

ارزش باقیمانده تضمین‌شده:

الف. برای اجاره‌کننده، آن بخش از ارزش باقیمانده است که توسط اجاره‌کننده یا شخص وابسته به اجاره‌کننده تضمین می‌شود (مبلغ تضمین‌شده، بیشترین مبلغی است که در هر شرایطی می‌تواند قابل پرداخت باشد)؛ و

ب. برای اجاره‌دهنده، آن بخش از ارزش باقیمانده است که توسط اجاره‌کننده یا شخص ثالث غیروابسته به اجاره‌دهنده که توانایی مالی ایفای تعهدات تضمین‌شده را دارد، تضمین می‌شود.

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

مخارج مستقیم اولیه مخارج اضافه‌ای است که بطور مستقیم قابل انتساب به مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره می‌باشد، به استثنای مخارج تحمل‌شده توسط اجاره‌دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است.

سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره عبارت است از مجموع:

الف. حداقل مبالغ اجاره قابل دریافت توسط اجاره‌دهنده در اجاره تأمین مالی؛ و

ب. هرگونه ارزش باقیمانده تضمین‌نشده متعلق به اجاره‌دهنده.

سرمایه‌گذاری خالص در اجاره عبارت است از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره که با نرخ بهره ضمنی اجاره تنزیل شده است.

درآمد مالی کسب‌نشده عبارت است از تفاوت بین:

الف. سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره؛ و

ب. سرمایه‌گذاری خالص در اجاره.

نرخ بهره ضمنی اجاره نرخ تنزیلی است که موجب می‌شود در شروع اجاره مجموع ارزش فعلی (الف) حداقل مبالغ اجاره و (ب) ارزش باقیمانده تضمین‌نشده، با مجموع (1) ارزش مذصفانه دارایی مورد اجاره و (2) هرگونه مخارج مستقیم اولیه اجاره‌دهنده، برابر شود.

نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده نرخ بهره‌ای است که اجاره‌کننده برای اجاره مشابه باید پرداخت کند یا، در صورت قابل تعیین نبودن، نرخ استقراضی با مدت مشابه و با تضمین مشابه، که اجاره‌کننده در شروع اجاره برای تأمین وجوه مورد نیاز جهت خرید آن دارایی متحمل می‌شود.

اجاره‌بهای احتمالی بخشی از پرداختهای اجاره است که مبلغ آن ثابت نیست، اما وابسته به مبلغ آتی عاملی است که تغییرات آن، تابع گذشت زمان نمی‌باشد (مانند درصدی از فروشهای آتی، میزان استفاده آتی، شاخصهای قیمت در آینده، نرخهای بهره بازار در آینده).

5. در موافقت‌نامه یا تعهد اجاره ممکن است شرطی درج شود که به موجب آن پرداختهای اجاره، بابت تغییر در مخارج ساخت یا تحویل املاک مورد اجاره یا بابت تغییر در سایر معیارهای بهای تمام شده یا ارزش، مانند سطح عمومی قیمت‌ها، یا تغییر در مخارج تأمین مالی اجاره برای اجاره‌دهنده، طی دوره‌ای بین شروع اجاره و آغاز دوره اجاره، تعدیل شود. در این صورت، برای مقاصد این استاندارد فرض می‌شود که این تغییرات در شروع اجاره واقع شده است.

6. تعریف اجاره، شامل قراردادهای اجاره یک دارایی است که در صورت احراز شرطهای توافق‌شده، به اجاره‌کننده اختیار تملک دارایی را می‌دهد. این قراردادها، گاهی به عنوان قراردادهای اجاره به شرط تملیک شناخته می‌شوند.

6الف. اصطلاح «ارزش منصفانه» در استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، از جهاتی با تعریف ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری ارزش منصفانه متفاوت است. بنابراین، واحد تجاری هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، ارزش منصفانه را طبق این استاندارد، و نه طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13، اندازه‌گیری می‌کند.

طبقه‌بندی اجاره‌ها

7. در این استاندارد، اجاره‌ها بر مبنای میزان ریسکها و مزایای ناشی از مالکیت دارایی مورد اجاره برای اجاره‌دهنده یا اجاره‌کننده، طبقه‌بندی می‌شود. ریسکها شامل احتمال وقوع زیان ناشی از ظرفیت بلااستفاده یا منسوخ شدن فناوری و نوسان بازده به دلیل تغییر در شرایط اقتصادی می‌باشد. مزایا می‌تواند شامل مواردی از قبیل انتظار عملیات سودآور در عمر اقتصادی دارایی و سود حاصل از افزایش ارزش یا بازیافت ارزش باقیمانده باشد.

8. اجاره، در صورتی به عنوان اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود که اساساً تمام ریسکها و مزایای ناشی از مالکیت را منتقل کند. اجاره‌ای که اساساً تمام ریسکها و مزایای ناشی از مالکیت را منتقل نکند، به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود.

9. از آنجا که معامله بین اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده مبتنی بر موافقتنامه اجاره بین آنها است، استفاده از تعاریف یکنواخت ضروری می‌باشد. بکارگیری این تعاریف در شرایط متفاوت اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده، ممکن است موجب شود تا یک اجاره مشابه، توسط هر یک از طرفین بطور متفاوت طبقه‌بندی شود. برای مثال، این حالت ممکن است زمانی واقع شود که اجاره‌دهنده از تضمین ارزش باقیمانده توسط شخص ثالث غیروابسته به اجاره‌کننده، منتفع گردد.

10. نوع اجاره (تأمین مالی یا عملیاتی) به محتوای معامله، و نه شکل قرارداد، بستگی دارد¹. نمونه‌هایی از شرایطی که به تنهایی یا با یکدیگر، بطور معمول موجب می‌شود

¹ به تفسیر 27 کمیته تفاسیر مباحث جاری ارزیابی محتوای معاملاتی که شکل حقوقی آنها اجاره است مراجعه شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها

اجاره به عنوان اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی شود، به شرح زیر است:

الف. طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود؛

ب. اجاره‌کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره 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 شروع اجاره، اطمینان معقولي از اعمال اختیار وجود داشته باشد؛

پ. دوره اجاره، بخش عمده عمر اقتصادی دارایی را شامل شود، حتی اگر مالکیت دارایی منتقل نشود؛

ت. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در شروع اجاره، حداقل برابر با بخش قابل ملاحظه‌ای از ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد؛ و

ث. داراییهای مورد اجاره، دارای ماهیت خاصی باشند به‌گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند.

11. برخی نشانه‌هایی که به تنهایی یا با یکدیگر، می‌توانند موجب طبقه‌بندی اجاره به عنوان اجاره تأمین مالی شوند، شامل موارد 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 اجاره‌بها معادل بیشترین عایدات فروش در پایان اجاره)؛ و

پ. اجاره‌کننده توانایی تمدید اجاره برای دوره دیگر، با اجاره‌بهایی به مراتب کمتر از اجاره‌بهای بازار را داشته باشد.

12. مثالها و نشانه‌های مندرج در بندهای 10 و 11، جامع نیستند. اگر سایر ویژگیهای قرارداد به وضوح نشان دهد که اساساً تمام ریسکها و مزایای مالکیت منتقل نمی‌شود، اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود. برای مثال، این مورد زمانی ممکن است رخ دهد که در پایان اجاره، مالکیت دارایی در ازای پرداخت مبلغ متغیری برابر با ارزش منصفانه دارایی در آن زمان منتقل گردد،

یا به دلیل اینکه اساساً تمام این ریسکها و مزایا به اجاره‌کننده منتقل نشده است، اجاره‌بهای احتمالی وجود داشته باشد.

13. طبقه‌بندی اجاره‌ها در شروع اجاره صورت می‌گیرد. هرگاه، در هر زمانی، اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده توافق کنند که به جای تمدید قرارداد اجاره، شرایط اجاره را به‌گونه‌ای تغییر دهند که طبق معیارهای بندهای 7 تا 12، منجر به طبقه‌بندی متفاوتی شود، در صورتی که شرایط جدید از شروع اجاره اجرا می‌شود، موافقتنامه تجدیدنظرشده به عنوان موافقتنامه جدید طی دوره اجاره، تلقی می‌شود. اما تغییر در برآوردها (برای مثال، تغییر در برآورد عمر اقتصادی یا ارزش باقیمانده دارایی مورد اجاره)، یا تغییر شرایط (برای مثال، عدم پرداخت اجاره توسط اجاره‌کننده)، نمی‌تواند موجب طبقه‌بندی جدید اجاره برای مقاصد حسابداری شود.

14 تا 15. [حذف شد]

15الف. هنگامی که اجاره شامل هر دو جزء زمین و ساختمان باشد، واحد تجاری طبقه‌بندی هر جزء به عنوان اجاره تأمین مالی یا عملیاتی را طبق بندهای 7 تا 13، بطور جداگانه بررسی می‌کند. در تعیین اینکه جزء زمین، اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی است، نکته مهم این است که بطور معمول عمر اقتصادی زمین نامعین است.

16. در موارد مقتضی، به منظور طبقه‌بندی و به حساب منظور کردن اجاره زمین و ساختمان، حداقل مبالغ اجاره (شامل هرگونه پیش‌پرداخت یکجا)، به نسبت ارزش منصفانه نسبی منافع اجاره، در شروع اجاره به زمین و ساختمان تخصیص می‌یابد. اگر مبالغ اجاره را نتوان به‌گونه‌ای قابل اتکا بین زمین و ساختمان تخصیص داد، کل اجاره به عنوان اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود، مگر اینکه به وضوح، هر دو جزء، اجاره عملیاتی باشند که در این صورت، کل اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود.

17. اگر در اجاره زمین و ساختمان، مبلغی که طبق بند 20، در شناخت اولیه به جزء زمین تخصیص می‌یابد بی‌اهمیت باشد، برای مقاصد طبقه‌بندی اجاره، زمین و ساختمان را می‌توان همانند یک جزء واحد در نظر گرفت و طبق بندهای 7 تا 13، به عنوان اجاره تأمین مالی یا عملیاتی طبقه‌بندی کرد. در چنین مواردی، عمر اقتصادی ساختمان،

به عنوان عمر اقتصادی کل دارایی مورد اجاره در نظر گرفته می‌شود.

18. در صورتی که منافع اجاره‌کننده در زمین و ساختمان، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 40، به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی و با استفاده از مدل ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود، اندازه‌گیری جداگانه زمین و ساختمان الزامی نیست. محاسبات تفصیلی تنها هنگامی برای این ارزیابی الزامی است که در مورد طبقه‌بندی یک یا هر دو جزء مزبور، اطمینان وجود نداشته باشد.

19. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 40، اجاره‌کننده می‌تواند منافع در املاک نگهداری‌شده تحت اجاره عملیاتی را به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی کند. در این صورت، منافع در املاک، همانند اجاره تأمین مالی به حساب منظور می‌شود و افزون بر این، از مدل ارزش منصفانه برای دارایی شناسایی شده، استفاده می‌گردد. اجاره‌کننده، حتی در صورتی که یک رویداد آتی ماهیت منافع در املاک اجاره‌کننده را به‌گونه‌ای تغییر دهد که دیگر به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک قابل طبقه‌بندی نباشد، باید همچنان اجاره مزبور را به عنوان اجاره تأمین مالی به حساب منظور کند. برای مثال، این مورد زمانی رخ می‌دهد که اجاره‌کننده:

الف. املاک را خودش مورد استفاده قرار می‌دهد، که در نتیجه، به بهای تمام شده مفروضی معادل ارزش منصفانه در تاریخ تغییر در استفاده، به املاک مورد استفاده مالک انتقال می‌یابد؛ یا

ب. با انعقاد قرارداد اجاره دست دوم، اساساً تمام ریسکها و مزایای ناشی از مالکیت آن منافع را به شخص ثالث غیروابسته منتقل می‌کند. قرارداد اجاره دست دوم توسط اجاره‌کننده، به عنوان اجاره تأمین مالی با شخص ثالث به حساب منظور می‌شود، هرچند که ممکن است شخص ثالث آن را اجاره عملیاتی محسوب کند.

اجاره‌ها در صورتهای مالی اجاره‌کننده

اجاره‌های تأمین مالی

شناخت اولیه

20. در آغاز دوره اجاره، اجاره‌کننده باید اجاره تأمین مالی را در صورت وضعیت مالی خود به عنوان دارایی و بدهی، به مبلغی معادل

اقل ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، که هر یک در شروع اجاره تعیین شده‌اند، شناسایی کند. نرخ تنزیل مورد استفاده برای محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، نرخ بهره ضمنی اجاره است، و در صورتی که تعیین نرخ بهره ضمنی اجاره امکانپذیر نباشد، نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده، باید مورد استفاده قرار گیرد. تمام مخارج مستقیم اولیه اجاره‌کننده به مبلغ دارایی شناسایی‌شده اضافه می‌شود.

21. نحوه حسابداری و ارائه معاملات و سایر رویدادها، بر اساس محتوا و واقعیت مالی، و نه صرفاً شکل قانونی، انجام می‌شود. با وجود اینکه شکل قانونی موافقتنامه اجاره به‌گونه‌ای است که اجاره‌کننده ممکن است مالکیت قانونی دارایی مورد اجاره را به دست نیاورد، اما در مورد اجاره‌های تأمین مالی، محتوا و واقعیت مالی مبین آن است که اجاره‌کننده با تعهد پرداخت مبلغی که در شروع اجاره تقریباً برابر با ارزش منصفانه دارایی و هزینه مالی مربوط به آن است، منافع اقتصادی حاصل از بکارگیری دارایی مورد اجاره را برای بخش عمده‌ای از عمر اقتصادی آن تحصیل می‌کند.

22. اگر این‌گونه معاملات اجاره در صورت وضعیت مالی اجاره‌کننده منعکس نشود، منابع اقتصادی و میزان تعهدات واحد تجاری کمتر از واقع ارائه می‌شود و در نتیجه نسبت‌های مالی آن مخدوش می‌گردد. بنابراین، شناسایی اجاره‌های تأمین مالی در صورت وضعیت مالی اجاره‌کننده، از یک سو به عنوان دارایی و از سوی دیگر به عنوان تعهد پرداخت اجاره‌های آتی، مناسب است. در آغاز دوره اجاره، دارایی و بدهی مربوط به پرداخت‌های آتی اجاره در صورت وضعیت مالی به مبلغی برابر شناسایی می‌شود، به استثنای مخارج مستقیم اولیه اجاره‌کننده که به مبلغ دارایی شناسایی‌شده اضافه می‌شود.

23. ارائه بدهی‌های مربوط به اجاره‌های تأمین مالی به عنوان کاهنده دارایی‌های اجاره‌ای در صورت‌های مالی مناسب نیست. اگر در صورت وضعیت مالی، بدهی‌ها به بدهی‌های جاری و غیرجاری تفکیک می‌شود، برای بدهی‌های مربوط به اجاره نیز تفکیک مشابهی انجام خواهد شد.

24. مخارج مستقیم اولیه، اغلب در ارتباط با برخی فعالیت‌های مربوط به اجاره، مانند مذاکرات و تضمین توافقات اجاره واقع می‌شود. مخارجی که بطور مستقیم قابل انتساب به فعالیت‌های انجام‌شده توسط اجاره‌کننده در اجاره تأمین مالی است، به مبلغ شناسایی‌شده به عنوان دارایی اضافه می‌گردد.

اندازه‌گیری بعدی

25. حداقل پرداختهای اجاره، باید بین هزینه مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. هزینه مالی باید به‌گونه‌ای به هر دوره مالی در دوره اجاره تخصیص داده شود که نرخ بهره ادواری ثابتی در ارتباط با مانده بدهی در هر دوره ایجاد کند. اجاره‌بهای احتمالی باید در دوره وقوع، به عنوان هزینه به حساب منظور شود.

26. در عمل، هنگام تخصیص مخارج مالی به دوره‌ها در طول دوره اجاره، اجاره‌کننده ممکن است برای سهولت محاسبه، از تقریب استفاده کند.

27. اجاره تأمین مالی موجب می‌شود در هر دوره حسابداری، هزینه استهلاک برای داراییهای استهلاک‌پذیر و نیز هزینه مالی، ایجاد شود. روش استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر مورد اجاره باید با روش استهلاک داراییهای در تملک، یکسان باشد و استهلاک شناسایی شده باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات و استاندارد بین‌المللی حسابداری 38 داراییهای نامشهود محاسبه شود. اگر اطمینان معقولی نسبت به تملک دارایی در پایان دوره اجاره توسط اجاره‌کننده وجود نداشته باشد، دارایی باید در دوره اجاره یا عمر مفید آن، هر کدام که کوتاه‌تر است، مستهلاک شود.

28. مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی مورد اجاره، بر مبنای سیستماتیک و یکنواخت با رویه استهلاک سایر داراییهای استهلاک‌پذیر در تملک اجاره‌کننده، در طول دوره استفاده مورد انتظار، به هر دوره حسابداری تخصیص می‌یابد. چنانچه اطمینانی معقول وجود داشته باشد که در پایان دوره اجاره، مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل می‌شود، دوره استفاده مورد انتظار معادل عمر مفید دارایی است؛ در غیر این صورت، دارایی در دوره اجاره یا عمر مفید آن، هر کدام که کوتاه‌تر باشد، مستهلاک می‌شود.

29. مجموع هزینه استهلاک دارایی و هزینه مالی دوره، به ندرت با پرداختهای اجاره آن دوره برابر است، و بنابراین، صرفاً شناسایی مبالغ اجاره به عنوان هزینه، مناسب نیست. از این رو، پس از آغاز دوره اجاره، برابر بودن مبلغ دارایی و بدهی مربوط به آن، محتمل نیست.

30. برای تعیین کاهش ارزش دارایی مورد اجاره، واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 کاهش ارزش داراییها را بکار می‌گیرد.

افشا

31. اجاره‌کننده، افزون بر الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 7 ابزارهای مالی: افشا، موارد زیر را باید در ارتباط با اجاره‌های تأمین مالی افشا کند:

الف. برای هر طبقه از دارایی‌ها، خالص مبلغ دفتری در پایان دوره گزارشگری؛

ب. صورت تطبیق بین جمع حداقل مبالغ اجاره آتی در پایان دوره گزارشگری، و ارزش فعلی آن. افزون بر این، واحد تجاری باید جمع حداقل مبالغ اجاره آتی در پایان دوره گزارشگری و ارزش فعلی آن را در هر یک از دوره‌های زیر افشا کند:

1. حداکثر یک سال؛

2. بین یک تا پنج سال.

3. بیشتر از پنج سال.

پ. اجاره‌بهای احتمالی شناسایی‌شده به عنوان هزینه دوره.

ت. جمع حداقل پرداختهای آتی قرارداد اجاره دست دوم، که انتظار می‌رود در پایان دوره گزارشگری از قراردادهای اجاره غیرقابل فسخ دست دوم دریافت شود.

ث. شرح کلی از توافقه‌های اجاره با اهمیت برای اجاره‌کننده، که شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

1. مبنای تعیین اجاره‌بهای احتمالی پرداختنی؛

2. وجود و شرایط اختیار تمدید یا خرید و بند های تعدیل‌کننده؛ و

3. محدودیتهای تحمیل‌شده به موجب توافق اجاره، مانند محدودیتهای مربوط به سود تقسیمی، افزایش بدهی و اجاره‌های بیشتر.

32. افزون بر این، اجاره‌کننده، الزامات افشای مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری 16، استاندارد بین‌المللی حسابداری 36، استاندارد بین‌المللی حسابداری 38، استاندارد بین‌المللی حسابداری 40 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 41 را برای داراییهای تحت اجاره تأمین مالی، بکار می‌گیرد.

اجاره‌های عملیاتی

33. در اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره باید بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره به عنوان هزینه شناسایی شود، مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری، الگوی زمانی کسب منافع توسط استفاده‌کننده را بهتر منعکس کند.²

34. در اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره (به استثنای مخارج خدماتی مانند بیمه و نگهداری)، بر مبنای خط مستقیم به عنوان هزینه شناسایی می‌شود، مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری، الگوی زمانی کسب منافع توسط استفاده‌کننده را

² به تفسیر 15 کمیته تفاسیر مباحث جاری اجاره‌های عملیاتی: مشوقها مراجعه شود.

بهتر منعکس کند، حتی اگر مبالغ اجاره منطبق بر آن مبنا نباشد.

افشا

35. اجاره‌کننده، افزون بر الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 7، موارد زیر را باید در مورد اجاره‌های عملیاتی افشا کند:

الف. جمع حداقل مبالغ اجاره آتی در اجاره‌های عملیاتی غیرقابل فسخ در هر یک از دوره‌های زیر:

1. حداکثر یک سال؛

2. بین یک تا پنج سال؛

3. بیشتر از پنج سال.

ب. جمع حداقل مبالغ آتی قرارداد اجاره دست دوم، که انتظار می‌رود در پایان دوره گزارشگری از قرارداد های اجاره غیرقابل فسخ دست دوم دریافت شود.

پ. مبالغ اجاره و مبالغ قرارداد اجاره دست دوم که به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود، به تفکیک حداقل مبالغ اجاره، اجاره‌بهای احتمالی و مبالغ قرارداد اجاره دست دوم.

ت. شرح کلی از توافقات اجاره با اهمیت برای اجاره‌کننده، که شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

1. مبنای تعیین اجاره‌بهای احتمالی پرداختنی؛

2. وجود و شرایط اختیار تمدید یا خرید و بند های تعدیل‌کننده؛ و

3. محدودیت‌های تحمیل‌شده به موجب توافق اجاره، مانند محدودیت‌های مربوط به سود تقسیمی، افزایش بدهی و اجاره‌های بیشتر.

اجاره‌ها در صورتهای مالی اجاره‌دهنده

اجاره‌های تأمین مالی

شناخت اولیه

36. اجاره‌دهنده باید داراییهای نگهداری‌شده تحت اجاره تأمین مالی را در صورت وضعیت مالی خود به عنوان دریافتنی شناسایی کند و آنها را به مبلغی معادل سرمایه‌گذاری خالص در اجاره ارائه نماید.

37. در اجاره تأمین مالی، اجاره‌دهنده اساساً تمام ریسکها و مزایای ناشی از مالکیت قانونی را منتقل می‌کند و بنابراین، مبالغ اجاره دریافتنی به عنوان دریافت اصل و درآمد مالی برای بازیافت سرمایه‌گذاری و حق الزحمه خدمات، توسط اجاره‌دهنده به حساب منظور می‌شود.

38. مخارج مستقیم اولیه، اغلب توسط اجاره‌دهنده تحمل می‌شود و شامل مبالغی مانند کارمزدها، حق الزحمه‌های

قانونی و مخارج داخلی می‌باشد که مخارج افزایشی هستند و بطور مستقیم قابل انتساب به مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره می‌باشند. این مبالغ شامل سربار عمومی مانند سربار تحمل‌شده توسط گروه بازاریابی و فروش نمی‌باشد. در اجاره‌های تأمین مالی، به غیر از مواردی که اجاره‌دهنده، تولیدکننده یا فروشنده است، مخارج مستقیم اولیه، در اندازه‌گیری اولیه دریافتی‌های مربوط به اجاره تأمین مالی لحاظ می‌شود و مبلغ درآمد شناسایی شده در دوره اجاره را کاهش می‌دهد. نرخ بهره ضمنی اجاره به‌گونه‌ای تعیین می‌شود که مخارج مستقیم اولیه بطور خودکار در دریافتی‌های مربوط به اجاره تأمین مالی لحاظ شود و بنابراین، نیازی به اضافه کردن آنها بطور جداگانه نیست. مخارج تحمل‌شده مربوط به مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره، توسط اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، از تعریف مخارج مستقیم اولیه مستثنی می‌شود. در نتیجه، این مخارج در سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منظور نمی‌شود و هنگام شناسایی سود فروش، که در اجاره‌های تأمین مالی بطور معمول آغاز دوره اجاره است، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

اندازه‌گیری بعدی

39. در اجاره تأمین مالی، درآمد مالی باید بر مبنای الگوی شناسایی شود که نرخ بازده ادواری ثابتی در ارتباط با خالص سرمایه‌گذاری اجاره‌دهنده ایجاد کند.

40. هدف اجاره‌دهنده، تخصیص درآمد مالی در طول دوره اجاره، بر مبنای سیستماتیک و منطقی است. این تخصیص درآمد، مبتنی بر الگوی است که نشان‌دهنده بازده ادواری ثابتی در ارتباط با سرمایه‌گذاری خالص در اجاره تأمین مالی باشد. مبالغ اجاره مربوط به دوره، به استثنای مخارج خدمات، از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره کسر می‌شود تا اصل سرمایه‌گذاری و درآمد مالی کسب‌شده کاهش یابد.

41. ارزش باقیمانده تضمین‌نشده برآوردی که در اجاره برای محاسبه سرمایه‌گذاری ناخالص اجاره‌دهنده مورد استفاده قرار می‌گیرد، بطور منظم بررسی می‌شود. چنانچه ارزش باقیمانده تضمین‌نشده برآوردی کاهش یابد، در تخصیص درآمد در طول دوره اجاره تجدیدنظر می‌شود و هرگونه کاهش در ارتباط با مبالغ تحقیافته، بلافاصله شناسایی می‌شود.

41 الف. دارایی تحت اجاره تأمین مالی، که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5 داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده، به عنوان نگهداری‌شده برای فروش (یا بخشی از مجموعه واحد طبقه‌بندی‌شده به عنوان

نگهداری‌شده برای فروش) طبقه‌بندی شده است، باید طبق همان استاندارد به حساب منظور شود.

42. اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، باید همانند رویه مورد استفاده برای فروشهای قطعی، سود یا زیان فروش طی دوره را شناسایی کند. چنانچه بطور صوری نرخ بهره کمتری اعلام شود، سود حاصل از فروش باید محدود به سودی شود که در صورت استفاده از نرخ بهره بازار ایجاد می‌شود. مخارج مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره تحمل‌شده توسط اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، باید هنگام شناسایی سود فروش، به عنوان هزینه شناسایی شود.

43. تولیدکنندگان یا فروشندگان، اغلب به مشتریان خود برای خرید یا اجاره دارایی، حق انتخاب می‌دهند. چنانچه اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، دارایی را از طریق اجاره تأمین مالی واگذار کند، دو نوع درآمد ایجاد می‌شود:

الف. سود یا زیانی معادل سود یا زیان ناشی از فروش قطعی دارایی مورد اجاره به قیمت‌های معمول فروش، که منعکس‌کننده هرگونه تخفیف مقداری یا تجاری است؛ و

ب. درآمد مالی در طول دوره اجاره.

44. اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، درآمد فروش را در آغاز دوره اجاره، معادل اقل ارزش منصفانه دارایی و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره متعلق به اجاره‌دهنده که با اعمال نرخ بهره بازار محاسبه شده است، شناسایی می‌کند. بهای تمام شده فروش شناسایی شده در آغاز دوره اجاره، معادل بهای تمام‌شده، یا در صورت تفاوت، مبلغ دفتری دارایی مورد اجاره پس از کسر ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین‌نشده است. تفاوت بین درآمد فروش و بهای تمام شده فروش، سود فروش است، که طبق رویه واحد تجاری برای فروشهای قطعی، شناسایی می‌شود.

45. در برخی موارد، اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، به منظور جذب مشتری، بطور صوری نرخ بهره کمتری را اعلام می‌کند. استفاده از چنین نرخ سبب می‌شود بخش عمده‌ای از کل درآمد معامله، در زمان فروش شناسایی شود. چنانچه عمده‌ای نرخ بهره کمتری اعلام شود، سود فروش محدود به مبلغی خواهد بود که در صورت اعمال نرخ بهره بازار ایجاد می‌شود.

46. در ارتباط با مذاکرات یا تنظیم قرارداد اجاره تأمین مالی، مخارج تحمل‌شده توسط اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده در آغاز دوره اجاره، به عنوان هزینه شناسایی

می‌شود، زیرا این مخارج اساساً مرتبط با کسب سود فروش توسط تولیدکننده یا فروشنده است.

افشا

47. اجاره‌دهنده، افزون بر الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 7، باید موارد زیر را در مورد اجاره‌های تأمین مالی افشا کند:

الف. صورت تطبیق سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره در پایان دوره گزارشگری، و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره دریافتنی در پایان دوره گزارشگری. افزون بر این، واحد تجاری باید سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره دریافتنی در پایان دوره گزارشگری را برای هر یک از دوره‌های زیر افشا نماید:

1. حداکثر یک سال؛

2. بین یک تا پنج سال؛

3. بیشتر از پنج سال.

ب. درآمد مالی کسب‌نشده.

پ. ارزش باقیمانده تضمین‌نشده که متعلق به اجاره‌دهنده است.

ت. ذخیره انباشته برای حداقل مبالغ اجاره دریافتنی مشکوک الوصول.

ث. اجاره‌بهای احتمالی شناسایی‌شده به عنوان درآمد دوره.

ج. شرح کلی از توافقات اجاره با اهمیت برای اجاره‌دهنده.

48. افشای سرمایه‌گذاری ناخالص پس از کسر درآمد کسب‌نشده در فعالیت‌های افزوده‌شده جدید طی دوره، پس از کسر مبالغ مربوط بابت اجاره‌های فسخ‌شده، به عنوان شاخص رشد اغلب سودمند است.

اجاره‌های عملیاتی

49. اجاره‌دهنده باید دارایی‌های موضوع اجاره عملیاتی را بر اساس ماهیت دارایی، در صورت وضعیت مالی ارائه کند.

50. درآمد اجاره حاصل از اجاره‌های عملیاتی، باید بر مبنای خط مستقیم در طول دوره اجاره شناسایی شود، مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری، الگوی زمانی کاهش استفاده از منافع ناشی از دارایی مورد اجاره را بهتر منعکس کند.³

51. مخارج تحمل‌شده برای کسب درآمد اجاره، از جمله استهلاک، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. حتی اگر دریافتی‌های اجاره از مبنای خط مستقیم پیروی نکند، درآمد اجاره (به استثنای دریافتی‌های مربوط به ارائه خدماتی مانند بیمه و نگهداری) بر مبنای خط مستقیم در طول دوره اجاره

3. به تفسیر 15 کمیته تفاسیر مباحث جاری اجاره‌های عملیاتی- مشوقها مراجعه شود.

شناسایی می‌شود، مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری الگوی زمانی کاهش استفاده از منافع حاصل از دارایی مورد اجاره را بهتر منعکس کند.

52. مخارج مستقیم اولیه تحمل‌شده توسط اجاره‌دهنده بابت مذاکرات و تنظیم قرارداد اجاره عملیاتی، باید به مبلغ دفتری دارایی مورد اجاره اضافه شود و در طول دوره اجاره، بر مبنای همانند با مبنای شناسایی درآمد اجاره، به عنوان هزینه شناسایی گردد.

53. رویه استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر اجاره شده باید یکنواخت با رویه استهلاک معمول اجاره‌دهنده برای داراییهای مشابه باشد و استهلاک، باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 38 محاسبه شود.

54. برای تعیین اینکه دارایی مورد اجاره کاهش ارزش داشته است یا خیر، واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 را بکار می‌گیرد.

55. اجاره‌دهنده تولیدکننده یا فروشنده، در اجاره عملیاتی سود فروش شناسایی نمی‌کند، زیرا اجاره عملیاتی، معادل فروش محسوب نمی‌شود.

افشا

56. اجاره‌دهنده، افزون بر الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 7، باید موارد زیر را درباره اجاره‌های عملیاتی افشا کند:

الف. مجموع حداقل مبالغ اجاره آتی در اجاره عملیاتی غیرقابل فسخ و برای هر یک از دوره‌های زیر:

1. حداکثر یک سال؛

2. بین یک تا پنج سال؛

3. بیشتر از پنج سال.

ب. جمع اجاره‌بهای احتمالی شناسایی‌شده به عنوان درآمد، طی دوره؛

پ. شرح کلی از توافقات اجاره با اهمیت برای اجاره‌دهنده.

57. همچنین، الزامات افشای مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری 16، استاندارد بین‌المللی حسابداری 36، استاندارد بین‌المللی حسابداری 38، استاندارد بین‌المللی حسابداری 40 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 41، در مورد داراییهای عرضه‌شده توسط اجاره‌دهنده از طریق اجاره عملیاتی کاربرد دارد.

معاملات فروش و اجاره مجدد

58. یک معامله فروش و اجاره مجدد، متضمن فروش دارایی و اجاره مجدد همان دارایی است. مبالغ اجاره و قیمت فروش دارایی معمولاً با یکدیگر رابطه متقابل دارند

زیرا هر دو بطور یکجا مورد مذاکره قرار می‌گیرند. نحوه حسابداری معامله فروش و اجاره مجدد به نوع اجاره بستگی دارد.

59. چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد، منجر به اجاره تأمین مالی شود، مازاد عایدات فروش بر مبلغ دفتری، نباید بلافاصله به عنوان درآمد در صورتهای مالی فروشنده - اجاره‌کننده شناسایی شود. بلکه این مازاد باید انتقال یابد و در طول دوره اجاره مستهلك شود.

60. چنانچه اجاره مجدد از نوع اجاره تأمین مالی باشد، معامله اجاره مجدد ابزاری است که به موجب آن، اجاره‌دهنده با وثیقه گرفتن دارایی، منابع مالی مورد نیاز اجاره‌کننده را تأمین می‌کند. به همین دلیل، تلقی مازاد عایدات فروش بر مبلغ دفتری به عنوان درآمد، مناسب نیست. چنین مازادی انتقال می‌یابد و در طول دوره اجاره مستهلك می‌شود.

61. چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد، منجر به اجاره عملیاتی شود و به وضوح مشخص باشد که معامله به ارزش منصفانه انجام شده است، هرگونه سود یا زیان باید بلافاصله شناسایی شود. در صورتی که قیمت فروش کمتر از ارزش منصفانه باشد، هرگونه سود یا زیان باید بلافاصله شناسایی شود مگر در شرایطی که زیان مزبور، با مبالغ اجاره آتی کمتر از قیمت بازار جبران شود که در این حالت، زیان باید به دوره‌های آتی انتقال یابد و متناسب با مبالغ اجاره، طی دوره استفاده مورد انتظار از دارایی مستهلك شود. چنانچه قیمت فروش بیش از ارزش منصفانه باشد، مبلغ مازاد بر ارزش منصفانه باید به دوره‌های آتی انتقال یابد و طی دوره استفاده مورد انتظار از دارایی مستهلك گردد.

62. چنانچه اجاره مجدد، از نوع اجاره عملیاتی باشد و مبالغ اجاره و قیمت فروش بر مبنای ارزش منصفانه تعیین شود، در واقع، معامله فروش عادی صورت گرفته است و هرگونه سود یا زیان بلافاصله شناسایی می‌شود.

63. در اجاره‌های عملیاتی، چنانچه در زمان فروش و اجاره مجدد، ارزش منصفانه کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد، بلافاصله زیانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه باید شناسایی شود.

64. در اجاره‌های تأمین مالی، انجام چنین تعدیلی ضرورت ندارد، مگر اینکه کاهش ارزش واقع شده باشد، که در این صورت طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36، مبلغ دفتری به مبلغ بازیافتنی کاهش داده می‌شود.

65. در معاملات فروش و اجاره مجدد، الزامات افشا برای اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده یکسان است. الزام به ارائه شرحی از توافقات اجاره با اهمیت موجب می‌شود که شرایط

استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها

منحصر به فرد یا غیرعادی موافقتنامه‌ها یا شرایط معاملات فروش و اجاره مجدد، افشا شود.

66. معاملات فروش و اجاره مجدد، ممکن است معیارهای افشای جداگانه مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 ارائه صورتهای مالی را احراز کنند.

شرایط گذار

67. با توجه به بند 68، بکارگیری این استاندارد با تسری به گذشته توصیه می‌شود اما الزامی نیست. اگر این استاندارد با تسری به گذشته بکار گرفته نشود، فرض می‌شود مانده تمام اجاره‌های تأمین مالی که پیش از این ایجاد شده، به نحو مناسب توسط اجاره‌دهنده تعیین شده است و از این پس، باید طبق شرایط این استاندارد به حساب منظور شود.

68. واحد تجاری که پیش از این، استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 (تجدیدنظر شده در سال 1997) را بکار گرفته است، باید اصلاحات این استاندارد را برای تمام اجاره‌ها با تسری به گذشته بکار گیرد یا چنانچه استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 (تجدیدنظر شده در سال 1997) را با تسری به گذشته بکار نگرفته باشد، باید این استاندارد را برای تمام اجاره‌هایی که پس از بکارگیری آن استاندارد برای نخستین بار، منعقد شده است، مورد استفاده قرار دهد.

68 الف. واحد تجاری باید طبقه‌بندی جزء زمین در اجاره‌های منقضی نشده را در تاریخ بکارگیری اصلاحات مندرج در بند 69 الف، بر مبنای اطلاعات موجود در شروع آن اجاره‌ها، مجدداً بررسی کند. واحد تجاری باید اجاره‌ای را که اخیراً به عنوان اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی شده است، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، با تسری به گذشته شناسایی کند. با وجود این، اگر واحد تجاری اطلاعات لازم را برای بکارگیری این اصلاحات با تسری به گذشته نداشته باشد، باید:

الف. این اصلاحات را برای آن اجاره‌ها، بر مبنای واقعیتهای موجود در تاریخ بکارگیری اصلاحات بکار گیرد؛ و

ب. دارایی و بدهی مربوط به اجاره زمین را که اخیراً به عنوان اجاره تأمین مالی طبقه‌بندی شده است، به ارزش منصفانه در آن تاریخ شناسایی کند؛ هرگونه تفاوت بین ارزش منصفانه آنها در سود انباشته شناسایی می‌شود.

تاریخ اجرا

69. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2005 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد توصیه می‌شود. اگر واحد تجاری این استاندارد را قبل از اول ژانویه سال 2005 بکار گیرد، باید این موضوع را افشا نماید.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها

69الف. بندهای 14 و 15 حذف، و بندهای 15الف و 68الف به عنوان بخشی از اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در آوریل سال 2009، اضافه شد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2010 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 (تجدیدنظرشده در سال 1997)

70. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها (تجدیدنظرشده در سال 1997) می‌شود.