

تفسیر 4 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی

تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر

تفسیر 4 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر

ارجاع

- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری ارزش منصفانه
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات (تجدیدنظرشده در سال 2003)
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها (تجدیدنظرشده در سال 2003)
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 38 داراییهای نامشهود (تجدیدنظرشده در سال 2004)
- تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

پیش‌زمینه

1. واحد تجاری ممکن است توافقی، شامل یک معامله یا مجموعه‌ای از معاملات مرتبط، منعقد کند که شکل حقوقی اجاره را ندارد اما حق استفاده از یک دارایی (برای مثال یک قلم املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات) را در ازای یک پرداخت یا مجموعه‌ای از پرداختها انتقال می‌دهد. نمونه‌هایی از این توافقیها که در آن، یک واحد تجاری (عرضه‌کننده) ممکن است حق استفاده از یک دارایی، معمولاً همراه با خدمات مربوط، را به واحد تجاری دیگر (خریدار) انتقال دهد، شامل موارد زیر است:

- توافقیهای برون‌سپاری (برای مثال برون‌سپاری کارکرد پردازش داده‌های واحد تجاری).
- توافقیهایی در صنعت مخابرات که در آن عرضه‌کنندگان ظرفیت شبکه، قراردادهایی منعقد می‌کنند که حق استفاده از ظرفیت را برای خریداران فراهم نمایند.
- قراردادهای خرید اجباری و قراردادهای مشابه، که در آن خریداران باید صرفنظر از تحویل کالاها یا خدمات تحت قرارداد، پرداختهای مشخصی را انجام دهند، (مانند یک قرارداد خرید اجباری برای تحصیل بخش عمده محصول ژنراتور قدرت یک عرضه‌کننده).

تفسیر 4 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر

2. این تفسیر درخصوص اینکه این‌گونه توافقها اجاره هستند یا دربردارنده اجاره می‌باشند که باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 به حساب منظور گردند، رهنمودهایی ارائه می‌کند. این تفسیر در مورد چگونگی طبقه‌بندی اجاره طبق استاندارد مذکور، رهنمودی ارائه نمی‌کند.

3. در برخی توافقیها، دارایی پایه موضوع اجاره، بخشی از یک دارایی بزرگتر است. این تفسیر در خصوص تعیین اینکه چه زمانی بخشی از یک دارایی بزرگتر، برای مقاصد بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 خود یک دارایی پایه محسوب می‌شود، کاربرد ندارد. با وجود این، توافقیهایی که در آن دارایی پایه، نشان‌دهنده یک واحد حساب طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 یا استاندارد بین‌المللی حسابداری 38 می‌باشد، در دامنه کاربرد این تفسیر قرار دارند.

دامنه کاربرد

4. این تفسیر در مورد توافقیهای زیر کاربرد ندارد:
الف. توافقیهایی که اجاره هستند یا دربردارنده اجاره می‌باشند و در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 قرار نمی‌گیرند؛ یا
ب. توافقیهای امتیاز خدمات از بخش عمومی به بخش خصوصی که در دامنه کاربرد تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قرار می‌گیرند.

مسائل

5. مسائلی که در این تفسیر مطرح می‌شود، عبارتند است از:
الف. چگونگی تعیین اینکه یک توافق، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، اجاره است یا دربردارنده اجاره می‌باشد؛
ب. زمان ارزیابی یا ارزیابی مجدد اینکه یک توافق، اجاره است یا دربردارنده اجاره می‌باشد؛ و
پ. چنانچه یک توافق اجاره باشد یا دربردارنده اجاره باشد، چگونگی تفکیک پرداختهای اجاره از پرداختها بابت سایر عناصر توافق.

اجماع

تفسیر 4 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر

تعیین اینکه یک توافق، اجاره است یا دربردارنده اجاره می‌باشد

6. تعیین اینکه یک توافق، اجاره است یا دربردارنده اجاره می‌باشد، باید بر مبنای محتوای توافق صورت گیرد و مستلزم ارزیابی موارد زیر است:

- الف. اینکه اجرای توافق به استفاده از دارایی یا داراییهای مشخصی وابسته است یا خیر؛ و
- ب. اینکه به موجب توافق، حق استفاده از دارایی منتقل می‌شود یا خیر.

اجرای توافق به استفاده از یک دارایی مشخص وابسته است

7. اگرچه ممکن است در یک توافق یک دارایی معین به وضوح مشخص شده باشد، اما چنانچه اجرای آن توافق به استفاده از دارایی معینی وابسته نباشد، دارایی مزبور موضوع اجاره نخواهد بود. برای مثال، اگر عرضه‌کننده متعهد به تحویل مقدار معینی کالا یا خدمات باشد و حق و توانایی فراهم کردن کالاها یا خدمات مزبور را با استفاده از داراییهای دیگری که در توافق مشخص نشده‌اند، داشته باشد، اجرای آن توافق به دارایی معینی وابسته نیست و توافق مزبور دربردارنده اجاره نمی‌باشد. یک تعهد مربوط به ضمانت که جایگزینی داراییهای یکسان یا مشابه را در زمان مناسب عمل نکردن دارایی معینی مجاز یا الزامی می‌کند، مانع برخورد با آن توافق به عنوان اجاره نمی‌شود. افزون بر این، یک شرط قراردادی (احتمالی یا نوع دیگر) که عرضه‌کننده را مجاز یا ملزم به جایگزینی سایر داراییها، به هر دلیلی، در تاریخ مشخص یا پس از آن می‌کند، مانع از در نظر گرفتن توافق به عنوان اجاره پیش از تاریخ جایگزینی نمی‌شود.

8. یک دارایی در صورتی بطور تلویحی مشخص شده است که برای مثال، عرضه‌کننده تنها یک دارایی را در تملک داشته باشد یا اجاره دهد که به موجب آن تعهد خود را ایفا کند و برای عرضه‌کننده توجیه اقتصادی نداشته باشد یا عملی نباشد که تعهد خود را با استفاده از داراییهایی جایگزین ایفا نماید.

توافق، حق استفاده از دارایی را انتقال می‌دهد

9. حق استفاده از دارایی در صورتی به موجب یک توافق منتقل می‌شود که توافق، حق کنترل استفاده از دارایی پایه را به خریدار (اجاره‌کننده) منتقل کند. حق کنترل استفاده از دارایی پایه در صورتی منتقل می‌شود که هر یک از شرایط زیر احراز شود:

تفسیر 4 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر

الف. خریدار در حالی که بیش از مبلغ بی‌اهمیتی از محصول یا منفعت دیگری از دارایی را کسب یا کنترل می‌کند، توانایی یا حق بکارگیری دارایی یا هدایت دیگران برای بکارگیری دارایی به شیوه‌ای که خود تعیین می‌کند را داشته باشد.

ب. خریدار در حالی که بیش از مبلغ بی‌اهمیتی از محصول یا منفعت دیگری از دارایی را کسب یا کنترل می‌کند، توانایی یا حق کنترل دسترسی فیزیکی به دارایی پایه را داشته باشد.

پ. با توجه به واقعیتها و شرایط موجود، بعید به نظر برسد که یک یا چند طرف به غیر از خریدار، بیش از مبلغ بی‌اهمیتی از محصول یا منفعت دیگر حاصل از دارایی طی مدت توافق را بدست آورند و قیمتی که خریدار بابت آن محصول پرداخت خواهد کرد، نه به لحاظ قراردادی در ازای هر واحد محصول ثابت باشد و نه معادل قیمت جاری بازار در ازای هر واحد محصول در زمان تحویل محصول باشد.

ارزیابی یا ارزیابی مجدد اینکه یک توافق اجاره است یا دربردارنده اجاره می‌باشد

10. ارزیابی اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است، باید بر مبنای تمام واقعیتها و شرایط موجود در آغاز توافق، یعنی تاریخ توافق یا تاریخ تعهد طرفین به مفاد اصلی توافق هرکدام که زودتر باشد، صورت گیرد. پس از آغاز توافق، ارزیابی مجدد اینکه توافق دربردارنده اجاره است یا خیر، باید تنها در صورت احراز یکی از شرطهای زیر انجام شود:

الف. در مفاد قراردادی تغییر ایجاد شود، مگر اینکه تغییر مزبور تنها تجدید یا تمدید قرارداد باشد.

ب. اختیار، تجدید اعمال شده باشد یا طرفین با تمدید توافق موافقت کرده باشند، مگر اینکه مفاد تجدید یا تمدید در ابتدا طبق بند 4 استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 در شرایط اجاره لحاظ شده باشد. تجدید یا تمدید توافقی که پیش از پایان مدت قرارداد اولیه، تغییر در هر یک از شرایط توافق اولیه را شامل نمی‌شود، باید طبق بندهای 6 تا 9 و تنها با توجه به دوره تجدید یا تمدید مورد ارزیابی قرار گیرد.

پ. در تعیین اینکه اجرای توافق به دارایی مشخصی وابسته است یا خیر، تغییری صورت گرفته باشد.

تفسیر 4 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر

ت. تغییری عمده در دارایی ایجاد شده باشد. برای مثال،
تغییر فیزیکی عمده در املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
صورت گرفته باشد.

11. ارزیابی مجدد توافق باید بر اساس واقعیتها و شرایط
موجود در تاریخ ارزیابی مجدد، شامل دوره باقیمانده
از توافق، باشد. تغییر در برآورد (برای مثال، مقادیر
برآوردی محصول که باید به خریدار یا سایر خریداران
بالقوه تحویل داده شود)، عاملی برای ارزیابی مجدد
نیست. چنانچه یک توافق مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد
و مشخص شود که آن توافق دربردارنده اجاره است (یا
دربردارنده اجاره نیست)، حسابداری اجاره برای آن
توافق باید از تاریخهای زیر بکار گرفته شود (یا
متوقف شود):

الف. در موارد (الف)، (پ) یا (ت) مندرج در بند 10،
هنگامی که تغییر در شرایط موجب ارزیابی مجدد
می‌شود؛

ب. در مورد (ب) مندرج در بند 10، آغاز دوره تجدید یا
تمدید توافق.

تفکیک پرداختهای اجاره از سایر پرداختها

12. چنانچه یک توافق دربردارنده اجاره باشد، طرفین توافق
باید الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 را
برای عنصر اجاره آن توافق بکار گیرند، مگر اینکه طبق
بند 2 استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 از رعایت آن
الزامات معاف شده باشند. بر این اساس، چنانچه یک
توافق دربردارنده اجاره باشد، اجاره مزبور باید طبق
بندهای 7 تا 19 استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 به
عنوان اجاره تأمین مالی یا اجاره عملیاتی طبقه‌بندی
شود. سایر عناصر توافق که در دامنه کاربرد استاندارد
بین‌المللی حسابداری 17 قرار نمی‌گیرند، باید طبق سایر
استانداردها به حساب منظور شوند.

13. به منظور بکارگیری الزامات استاندارد بین‌المللی
حسابداری 17، پرداختها و سایر مابه‌ازاهای الزامی طبق
توافق باید در آغاز توافق یا به محض ارزیابی مجدد،
به پرداخت بابت اجاره و پرداخت بابت سایر عناصر بر
مبنای ارزش منصفانه نسبی آنها تفکیک شود. حداقل
مبالغ اجاره طبق تعریف بند 4 استاندارد بین‌المللی
حسابداری 17، تنها شامل پرداختها بابت اجاره (یعنی
حق استفاده از دارایی) است و پرداختها بابت سایر

تفسیر 4 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر

عناصر توافق (برای مثال بابت خدمات و مخارج داده‌های
ورودی) را شامل نمی‌شود.

14. برخی مواقع، به منظور تفکیک پرداختهای اجاره از
پرداختها بابت سایر عناصر توافق، خریدار باید از یک
تکنیک برآورد استفاده کند. برای مثال، ممکن است
خریدار پرداختهای اجاره را با مراجعه به یک توافق
اجاره برای دارایی قابل مقایسه که شامل عنصر دیگری
نیست، یا از طریق برآورد پرداختها برای سایر عناصر
توافق با مراجعه به توافقی قابل مقایسه برآورد کند
و سپس پرداختهای مزبور را از کل پرداختها طبق توافق
کسر نماید.

15. چنانچه خریدار به این نتیجه برسد که تفکیک پرداختها
به گونه‌ای قابل اتکا غیرعملی است باید:

الف. در مورد اجاره تأمین مالی، یک دارایی و یک بدهی
به مبلغی برابر با ارزش منصفانه¹ دارایی پایه
مشخص شده در بندهای 7 و 8 به عنوان موضوع اجاره،
شناسایی کند. متعاقباً، بدهی باید به محض پرداخت
کاهش یابد و هزینه مالی منتسب به بدهی نیز با
استفاده از نرخ فرضی استقراض برای خریدار² شناسایی
شود.

ب. در اجاره عملیاتی، به منظور رعایت الزامات افشای
استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، تمام پرداختها
طبق توافق به عنوان پرداختهای اجاره در نظر گرفته
می‌شود، اما

1. پرداختهای مزبور جدا از حداقل پرداختهای اجاره
مربوط به سایر توافقی که شامل پرداخت بابت
عناصر غیراجاره‌ای نیستند، افشا می‌شود؛ و
2. تصریح می‌شود که پرداختهای افشاشده شامل پرداخت
بابت عناصر غیراجاره‌ای توافق نیز می‌باشد.

تاریخ اجرا

1. استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، اصطلاح "ارزش منصفانه" را به شیوه‌ای متفاوت
از تعریف ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 بکار
می‌گیرد. بنابراین، هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، واحد
تجاری ارزش منصفانه را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 و نه استاندارد
بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری می‌کند.

2. همان نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده طبق تعریف بند 4 استاندارد بین‌المللی
حسابداری 17.

تفسیر 4 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر

16. واحد تجاری باید این تفسیر را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2006 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد توصیه می‌شود. چنانچه واحد تجاری این تفسیر را برای دوره‌ای قبل از اول ژانویه سال 2006 بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

16الف. واحد تجاری باید اصلاحات بند 4 (ب) را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2008 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. چنانچه واحد تجاری تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را برای دوره‌ای قبل‌تر بکار گیرد، باید اصلاحات مزبور را برای آن دوره اعمال کند.

گذار

17. استاندارد بین‌المللی حسابداری 8، نحوه بکارگیری تغییر در یک رویه حسابداری را که ناشی از بکارگیری یک تفسیر برای نخستین بار است مشخص می‌کند. واحد تجاری هنگام بکارگیری این تفسیر برای نخستین بار، ملزم به رعایت الزامات مزبور نیست. چنانچه واحد تجاری از این معافیت استفاده کند، باید بندهای 6 تا 9 این تفسیر را برای توافقی‌های موجود در آغاز نخستین دوره‌ای که اطلاعات مقایسه‌ای طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه می‌شود، بر مبنای واقعیتها و شرایط موجود در آغاز آن دوره، بکار گیرد.