

حسابداری معاملات فروش و اجاره مجدد

معاملات فروش و اجاره مجدد متضمن فروش دارایی و اجاره آن توسط همان فروشنده است. فروش و اجاره مجدد یکی از روش‌های تأمین مالی می‌باشد. در این روش فروشنده - اجاره‌کننده از یک طرف دارایی خود را به فروش رسانده و وجه نقد مورد نیاز خود را تأمین کرده و از طرف دیگر به خاطر نیاز به دارایی، بلافاصله آن را اجاره می‌کند. مبالغ اجاره و قیمت فروش دارایی معمولاً به هم وابستگی دارند زیرا هر دو به طور یکجا مورد مذاکره قرار می‌گیرند. نحوه حسابداری معاملات فروش و اجاره مجدد به نوع اجاره بستگی دارد.

چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمایه‌ای باشد مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی (سود فروش دارایی) نباید بی‌درنگ به عنوان درآمد در صورت‌های مالی فروشنده (اجاره‌کننده) منعکس شود. این مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود. اما زیان با توجه به مفهوم شناخت بلادرنگ شناسایی می‌شود. (بند ۴۶ استاندارد ۲۱ حسابداری)

چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره عملیاتی باشد و مشخص گردد که معامله بر مبنای ارزش منصفانه انجام شده است، سود یا زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود. در صورتی که قیمت فروش کمتر از ارزش منصفانه دارایی باشد، زیان باید بی‌درنگ شناسایی شود، مگر اینکه زیان حاصل، با مبالغ اجاره‌ای کمتر از نرخ بازار، در آینده جبران شود. در این حالت، زیان یادشده باید متناسب با مبالغ اجاره طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد نظر استفاده شود، مستهلک گردد. چنانچه قیمت فروش بیش از ارزش منصفانه باشد، مبلغ مازاد باید طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد اجاره استفاده شود، مستهلک گردد. (بند ۴۸ استاندارد ۲۱ حسابداری)

در اجاره‌های عملیاتی، چنانچه ارزش منصفانه دارایی در زمان فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد باید بی‌درنگ زیانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه شناسایی شود. (بند ۵۰ استاندارد ۲۱ حسابداری)

چنانچه اجاره مجدد، از نوع اجاره سرمایه‌ای باشد، معامله اجاره مجدد وسیله‌ای است که اجاره‌دهنده با وثیقه گرفتن دارایی، منابع مالی مورد نیاز اجاره‌کننده را تأمین می‌کند. به همین دلیل تلقی مازاد حاصل از فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی به عنوان درآمد، مناسب نیست بلکه در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی می‌شود. به همین خاطر مازاد عواید حاصل از فروش در حسابی تحت عنوان «سود تحقق نیافته» شناسایی شده و در طول دوره اجاره به درآمد (سود تحقق یافته) تبدیل می‌شود. در تاریخ فروش دارایی و اجاره مجدد آن دو ثبت زیر در دفاتر فروشنده - اجاره‌کننده صورت می‌گیرد:

XXX	وجه نقد
XXX	استهلاک انباشته دارایی
XXX	هزینه استهلاک
XXX	دارایی
XXX	سود تحقق نیافته
XXX	دارایی اجاره‌ای
XXX	بهره تحقق نیافته
XXX	تعهدات اجاره سرمایه‌ای

در ثبت‌های فوق هزینه استهلاک برای بخشی از سال خواهد بود که دارایی تا زمان فروش در اختیار شرکت بوده است. حساب «سود تحقق نیافته» در ترازنامه همانند استهلاک انباشته از دارایی اجاره‌ای کسر می‌شود.

سود تحقق نیافته در طول مدت اجاره به یکی از دو روش زیر تبدیل به سود (درآمد متفرقه) خواهد شد:

روش اول:

XXX	سود تحقق نیافته
XXX	هزینه استهلاک دارایی اجاره‌ای

روش دوم:

XXX	سود تحقق نیافته
XXX	درآمد متفرقه (سود تحقق یافته)

مثال ۲۸: شرکت آلفا در تاریخ ۸۱/۱/۱ تجهیزاتی به بهای تمام‌شده‌ی ۲۰۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته‌ی ۱۴۰۰۰ ریال را به مبلغ ۷۷۸۴ ریال به شرکت بتا فروخت و بلافاصله آن را برای دوره ۳ ساله با اجاره بهای سالیانه‌ی ۳۳۰۰ ریال اجاره نمود. اقساط اجاره در پایان هر سال پرداخت شده و عمر مفید باقیمانده تجهیزات ۵ سال، ارزش باقیمانده تضمین شده ۱۰۰۰ ریال، نرخ بهره ۱۸٪، ارزش منصفانه ۷۷۸۴ ریال و بیمه سالیانه به مبلغ ۳۰۰ ریال توسط آلفا در پایان هر سال پرداخت خواهد شد. $PVIFA_{18\%}^3 = 2.174$ و $PVIF_{18\%}^3 = 0.609$

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفاتر آلفا به روش ناخالص تا پایان سال ۹۱

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 75\% \times 5$ ← خیر

۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $7784 \leq 7784 \times 90\%$ ← بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$3300 \times 2/174$	= ۷۱۷۵
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	= -
= مخارج اولیه اجاره	$1000 \times 0/609$	= ۶۰۹
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		۷۷۸۴

۷۷۸۴	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۱۷۸۴	سود تحقق نیافته	
در صورت سرمایه‌ای بودن اجاره مجدد، بر اساس بند ۴۶ استاندارد ۲۱ حسابداری، مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی نباید بی‌درنگ به عنوان درآمد در صورت‌های مالی فروشنده (اجاره‌کننده) منعکس شود. این مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود. ارزش دفتری تجهیزات مبلغ ۶۰۰۰ ریال (۲۰۰۰۰ - ۱۴۰۰۰) است، لذا مبلغ ۱۷۸۴ ریال (۷۷۸۴ - ۶۰۰۰) به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طول مدت ۳ سال اجاره تبدیل به درآمد خواهد شد.		
۷۷۸۴	تجهیزات اجاره‌ای	
۳۱۱۶	بهره تحقق نیافته	
۱۰۹۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	

۱۴۰۱	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹
۱۴۰۱	بهره تحقق نیافته	
$1401 = (10900 - 3116) \times 18\%$ = هزینه مالی		
۳۳۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای	
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	
۲۲۶۱	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای	
۲۲۶۱	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای	
$2261 = (7784 - 1000) \div 3$ = استهلاک سالیانه		
۵۹۵	سود تحقق نیافته	
۵۹۵	درآمد متفرقه (۱۷۸۴ ÷ ۳)	
۳۸		

مثال ۲۹: در مثال ۲۸، فرض شود مبلغ فروش ۸۱۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره بر اساس همان معیار چهارم، سرمایه‌ای خواهد بود.

۸۱۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱:
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۲۱۰۰	سود تحقق نیافته	

در صورت سرمایه‌ای بودن اجاره مجدد، بر اساس بند ۴۶ استاندارد ۲۱ حسابداری، مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی نباید بی‌درنگ به عنوان درآمد در صورت‌های مالی فروشنده (اجاره‌کننده) منعکس شود. این مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود. ارزش دفتری تجهیزات مبلغ ۶۰۰۰ ریال (۲۰۰۰۰ - ۱۴۰۰۰) است، لذا مبلغ ۲۱۰۰ ریال (۶۰۰۰ - ۸۱۰۰) به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طول مدت ۳ سال اجاره تبدیل به درآمد خواهد شد.

۷۷۸۴	تجهیزات اجاره‌ای
۳۱۱۶	بهره تحقق نیافته
۱۰۹۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای

۱۴۰۱	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹:
۱۴۰۱	بهره تحقق نیافته	
$۱۴۰۱ = ۱۸\% \times (۱۰۹۰۰ - ۳۱۱۶)$ = هزینه مالی		

۳۳۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۳۳۰۰	وجه نقد
۳۰۰	هزینه بیمه
۳۰۰	وجه نقد

۲۲۶۱	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۲۲۶۱	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای
$۲۲۶۱ = (۷۷۸۴ - ۱۰۰۰) \div ۳$ = استهلاک سالیانه	

۷۰۰	سود تحقق نیافته
۷۰۰	درآمد متفرقه (۳ ÷ ۲۱۰۰)

مثال ۳۰: در مثال ۲۸، فرض شود مبلغ فروش تجهیزات ۵۵۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره بر اساس همان معیار چهارم، سرمایه‌ای خواهد بود.

۵۵۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱:
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۵۰۰	زیان حاصل از فروش تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	

در صورت سرمایه‌ای بودن اجاره مجدد، اگر ارزش دفتری دارایی بیشتر از مبلغ فروش باشد، نتیجه زیان خواهد بود که در استاندارد حسابداری ۲۱ ایران در این خصوص رهنمودی ارائه نشده است. منطقاً چنین زبانی باید بی‌درنگ شناسایی شود. ارزش دفتری تجهیزات مبلغ ۶۰۰۰ ریال است، لذا مبلغ ۵۰۰ ریال (۶۰۰۰ - ۵۵۰۰) به عنوان زیان شناسایی خواهد شد.

۷۷۸۴	تجهیزات اجاره‌ای
۳۱۱۶	بهره تحقق نیافته
۱۰۹۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای

۱۴۰۱	هزینه مالی	۹۱/۱۲/۲۹:
۱۴۰۱	بهره تحقق نیافته	
$۱۴۰۱ = (۱۰۹۰۰ - ۳۱۱۶) \times ۱۸\%$ = هزینه مالی		

۳۳۰۰	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۳۳۰۰	وجه نقد
۳۰۰	هزینه بیمه
۳۰۰	وجه نقد

۲۲۶۱	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۲۲۶۱	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای
$۲۲۶۱ = (۷۷۸۴ - ۱۰۰۰) \div ۳$ = استهلاک سالیانه	

مثال ۳۱: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۹۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ خیر

۳. آیا دوره اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید تجهیزات است؟ $3 \leq 75\% \times 5$ ← خیر

۴. آیا ارزش فعلی حداقل مبلغ اجاره حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه تجهیزات است؟ $7784 \leq 90\% \times 9000$ ← خیر

۵. آیا تجهیزات ماهیت خاص دارد؟ خیر و بر این اساس، اجاره عملیاتی است.

ارزش فعلی حداقل مبلغ اجاره		
= اقساط اجاره	$3300 \times 2/174$	= ۷۱۷۵
= ارزش اختیار خرید	-	= -
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	= -
= مخارج اولیه اجاره	$1000 \times 0/609$	= ۶۰۹
جمع ارزش فعلی حداقل مبلغ اجاره		۷۷۸۴

۹۰۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۳۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، بر اساس بند ۴۸ استاندارد حسابداری ۲۱ ایران، اگر مشخص گردد که معامله بر مبنای ارزش منصفانه انجام شده است، سود یا زیان باید بی درنگ شناسایی شود. ارزش دفتری تجهیزات مبلغ ۶۰۰۰ ریال است، لذا مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال (۶۰۰۰ - ۹۰۰۰) به عنوان سود شناسایی خواهد شد.

۳۳۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۲: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۱۰۲۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

۱۰۲۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۱۲۰۰	سود تحقق نیافته (۱۰۲۰۰-۹۰۰۰)	
۳۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات (۹۰۰۰-۶۰۰۰)	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۲۰۰۰۰-۱۴۰۰۰=۶۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش مازاد بر ارزش منصفانه (۱۲۰۰=۹۰۰۰-۱۰۲۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طی مدت اجاره تبدیل به درآمد شود که این درآمد از طریق کاهش هزینه اجاره در ثبت زیر شناسایی شده است.

۲۹۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۴۰۰	سود تحقق نیافته (۱۲۰۰÷۳)	
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۳: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۵۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

۵۰۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۱۰۰۰	زیان فروش تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۲۰۰۰۰-۱۴۰۰۰=۶۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش کمتر از ارزش منصفانه (۴۰۰۰=۹۰۰۰-۵۰۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید بلادرنگ به عنوان زیان دوره انعکاس یابد. لذا در این مثال از یک طرف سودی به مبلغ ۳۰۰۰ ریال و از طرف دیگر زیانی باید به مبلغ ۴۰۰۰ ریال شناسایی شود که نتیجه خالص این دو موضوع به مبلغ ۱۰۰۰ ریال زیان ثبت شده است.

۳۳۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۴: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۸۱۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

۸۱۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱:
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۲۱۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۶۰۰۰=۱۴۰۰۰-۲۰۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش کمتر از ارزش منصفانه (۹۰۰۰=۸۱۰۰-۹۰۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید بلادرنگ به عنوان زیان دوره انعکاس یابد. لذا در این مثال از یک طرف سودی به مبلغ ۳۰۰۰ ریال و از طرف دیگر زبانی باید به مبلغ ۹۰۰ ریال شناسایی شود که نتیجه خالص این دو موضوع به مبلغ ۲۱۰۰ ریال سود ثبت شده است.

۳۳۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹:
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۵: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۸۱۰۰ ریال بوده و این تفاوت از طریق کاهش اجاره‌بهای سالیانه از ۳۳۰۰ ریال به ۲۸۰۰ ریال جبران شود. مثال را دوباره حل کنید. با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

۸۱۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱:
۱۴۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۹۰۰	زیان تحقق نیافته	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۳۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۶۰۰۰=۱۴۰۰۰-۲۰۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش کمتر از ارزش منصفانه (۹۰۰۰=۸۱۰۰-۹۰۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید بلادرنگ به عنوان زیان دوره انعکاس یابد، مگر اینکه زیان حاصل، با مبالغ اجاره‌ای کمتر از نرخ بازار، در آینده جبران شود. در این حالت، زیان یادشده باید متناسب با مبالغ اجاره طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد نظر استفاده شود، مستهلک گردد. در این مثال مبالغ اجاره‌بها سالیانه به میزان ۵۰۰ ریال و در مجموع ۱۵۰۰ ریال طی سه سال کاهش خواهد یافت لذا مبلغ ۹۰۰ ریال زیان به عنوان زیان تحقق نیافته شناسایی شده و طی سه سال آینده (سالیانه ۳۰۰ ریال) تبدیل به هزینه خواهد شد که این کار باعث افزایش هزینه اجاره از ۲۸۰۰ ریال به ۳۱۰۰ ریال در ثبت زیر شده است.

۳۱۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹:
۲۸۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	زیان تحقق نیافته (۳÷۹۰۰)	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۶: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال و مبلغ فروش آن ۸۱۰۰ ریال بوده و بخشی از این تفاوت از طریق کاهش اجاره‌بهای سالیانه از ۳۳۰۰ ریال به ۳۱۰۰ ریال جبران شود. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

۹۱/۱/۱:	وجه نقد	۸۱۰۰
	استهلاک انباشته تجهیزات	۱۴۰۰۰
	زیان تحقق نیافته	۶۰۰
	تجهیزات	۲۰۰۰۰
	سود حاصل از فروش تجهیزات	۲۷۰۰

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، اختلاف ارزش دفتری (۲۰۰۰۰-۱۴۰۰۰=۶۰۰۰) و ارزش منصفانه (۹۰۰۰) باید به عنوان سود دوره فروش به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شناسایی شود. مبلغ فروش کمتر از ارزش منصفانه (۹۰۰۰-۹۰۰۰=۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید بلادرنگ به عنوان زیان دوره انعکاس یابد، مگر اینکه زیان حاصل، با مبالغ اجاره‌ای کمتر از نرخ بازار، در آینده جبران شود. در این حالت، زیان یادشده باید متناسب با مبالغ اجاره طی دوره‌ای که انتظار می‌رود از دارایی مورد نظر استفاده شود، مستهلک گردد. در این مثال مبالغ اجاره‌بها سالیانه به میزان ۲۰۰ ریال و در مجموع ۶۰۰ ریال طی سه سال کاهش خواهد یافت لذا از مبلغ ۹۰۰ ریال زیان، ۶۰۰ ریال آن به عنوان زیان تحقق نیافته و ۳۰۰ ریال آن بلادرنگ به عنوان زیان شناسایی شده و زیان تحقق نیافته طی سه سال آینده (سالیانه ۲۰۰ ریال) تبدیل به هزینه خواهد شد که این کار باعث افزایش هزینه اجاره از ۲۸۰۰ ریال به ۳۰۰۰ ریال در ثبت زیر شده است. همچنین در این مثال از یک طرف سودی به مبلغ ۳۰۰۰ ریال و از طرف دیگر زبانی باید به مبلغ ۳۰۰ ریال شناسایی شود که نتیجه خالص این دو موضوع به مبلغ ۲۷۰۰ ریال سود ثبت شده است.

۹۱/۱۲/۲۹:	هزینه اجاره	۳۰۰۰
	وجه نقد	۲۸۰۰
	زیان تحقق نیافته (۶۰۰÷۳)	۲۰۰
	هزینه بیمه	۳۰۰
	وجه نقد	۳۰۰

مثال ۳۷: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال، مبلغ فروش تجهیزات نیز ۹۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته تجهیزات ۱۰۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

۹۱/۱/۱:	وجه نقد	۹۰۰۰
	استهلاک انباشته تجهیزات	۱۰۰۰۰
	زیان	۱۰۰۰
	تجهیزات	۲۰۰۰۰

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، چنانچه ارزش منصفانه دارایی در زمان فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد طبق بند ۵۰ استاندارد شماره ۲۱ باید بی‌درنگ زبانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه شناسایی شود، از این رو زبانی به مبلغ ۱۰۰۰ ریال (۹۰۰۰-۱۰۰۰۰) شناسایی می‌شود.

۹۱/۱۲/۲۹:	هزینه اجاره	۳۳۰۰
	وجه نقد	۳۳۰۰
	هزینه بیمه	۳۰۰
	وجه نقد	۳۰۰

مثال ۳۸: در مثال ۲۸، فرض شود ارزش منصفانه تجهیزات ۹۰۰۰ ریال، مبلغ فروش تجهیزات نیز ۱۲۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته تجهیزات نیز ۱۰۰۰۰ ریال باشد. مثال را دوباره حل کنید.
با توجه به اینکه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره همان مبلغ ۷۷۸۴ ریال خواهد شد، اجاره عملیاتی است.

۱۲۰۰۰	وجه نقد	۹۱/۱/۱
۱۰۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	
۱۰۰۰	زیان	
۲۰۰۰۰	تجهیزات	
۳۰۰۰	سود تحقق نیافته	

در صورت عملیاتی بودن اجاره مجدد، چنانچه ارزش منصفانه دارایی در زمان فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری دارایی باشد باید طبق بند ۵۰ استاندارد شماره ۲۱ باید بی‌درنگ زیانی معادل تفاوت مبلغ دفتری و ارزش منصفانه شناسایی شود، از این رو زیانی به مبلغ ۱۰۰۰ ریال (۱۰۰۰۰-۹۰۰۰) شناسایی می‌شود. مبلغ فروش مازاد بر ارزش منصفانه (۳۰۰۰=۹۰۰۰-۱۲۰۰۰) طبق بند ۴۸ استاندارد شماره ۲۱ باید به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طی مدت اجاره تبدیل به درآمد شود که این درآمد از طریق کاهش هزینه اجاره در ثبت زیر شناسایی شده است.

۲۳۰۰	هزینه اجاره	۹۱/۱۲/۲۹
۱۰۰۰	سود تحقق نیافته (۳۰۰۰÷۳)	
۳۳۰۰	وجه نقد	
۳۰۰	هزینه بیمه	
۳۰۰	وجه نقد	

مثال ۳۹: شرکت آلفا در تاریخ ۹۱/۷/۱ ساختمانی را به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال به شرکت بتا فروخت و بلافاصله آن را برای مدت ۱۰ سال با اجاره بهای سالیانه ۴۰۰۰ ریال اجاره کرد. بهای تمام شده و استهلاک انباشته این ساختمان در دفاتر شرکت آلفا در تاریخ ۹۰/۱۲/۲۹ به ترتیب ۶۰۰۰۰ ریال و ۵۱۰۰۰ ریال بود. اقساط اجاره به صورت ۶ ماهه در پایان شهریور و اسفند هر سال پرداخت شده و عمر مفید باقیمانده ساختمان ۱۴ سال است. مخارج تعمیر و نگهداری و بیمه سالیانه به مبلغ ۲۰۰ ریال توسط آلفا در پایان شهریور هر سال پرداخت خواهد شد. ارزش اختیار خرید مطلوب و نرخ بهره به ترتیب ۳۰۰ ریال و ۲۸٪ است. استهلاک سالیانه این ساختمان ۲۰۰۰ ریال می‌باشد.

$$PVIF_{14\%}^{20} = 0.073 \text{ و } PVIFA_{14\%}^{20} = 6.623$$

مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام تمامی ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت آلفا تا ۹۱/۱۲/۲۹ به روش ناخالص

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ خیر

۲. آیا اختیار خرید وجود دارد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است

مبلغ قسط سالیانه ۴۰۰۰ ریال است که برای ۶ ماه مبلغ هر قسط ۲۰۰۰ ریال خواهد بود. همچنین استهلاک سالیانه مبلغ ۲۰۰۰ ریال است که برای ۶ ماه از تاریخ ۹۰/۱۲/۲۹ تا ۹۱/۷/۱ مبلغ ۱۰۰۰ ریال به دست خواهد آمد.

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		
= اقساط اجاره	$2000 \times 6/623$	$= 13246$
= ارزش اختیار خرید	$3000 \times 0/073$	$= 219$
= ارزش باقیمانده تضمین شده	-	$= -$
= مخارج اولیه اجاره	-	$= -$
جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره		<u>13465</u>

2000	وجه نقد	91/7/1
5100	استهلاک انباشته تجهیزات	
1000	هزینه استهلاک تجهیزات (2000÷2)	
6000	تجهیزات	
12000	سود تحقق نیافته	

در صورت سرمایه‌ای بودن اجاره مجدد، بر اساس بند 46 استاندارد 21 حسابداری، مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری دارایی نباید بی‌درنگ به عنوان درآمد در صورت‌های مالی فروشنده (اجاره‌کننده) منعکس شود. این مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود. ارزش دفتری تجهیزات با احتساب استهلاک 6 ماهه مبلغ 8000 ریال (52000 - 60000) است، لذا مبلغ 12000 ریال (8000 - 20000) به عنوان سود تحقق نیافته شناسایی شده و در طول مدت 10 سال اجاره، تبدیل به درآمد خواهد شد.

13465	تجهیزات اجاره‌ای
29535	بهره تحقق نیافته
43000	تعهدات اجاره سرمایه‌ای (20×2000+3000)

1885	هزینه مالی	91/12/29
1885	بهره تحقق نیافته	
$1885 = (43000 - 13465) \times 14\%$ = هزینه مالی		

2000	تعهدات اجاره سرمایه‌ای
2000	وجه نقد
100	هزینه اجرایی
100	مخارج اجرایی پرداختی

374	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
374	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای
$748 = (13465 - 3000) \div 14$ = استهلاک سالیانه	
$374 = 748 \div 2$ = استهلاک 6 ماهه	

600	سود تحقق نیافته
600	درآمد متفرقه (12000÷10)÷2