

## حسابداری اجاره املاک

اجاره املاک معمولاً به چهار طبقه تقسیم می‌شود:

- الف. اجاره زمین
- ب. اجاره زمین و ساختمان
- ج. اجاره زمین، ساختمان و تجهیزات
- د. اجاره بخشی از ساختمان

### اجاره زمین

**اجاره‌کننده:** در صورتی که طبق قرارداد، مالکیت دارایی انتقال یابد و یا اختیار خرید وجود داشته باشد، باید اجاره به عنوان اجاره سرمایه‌ای محسوب شود و دارایی و تعهدات مربوط به اجاره معادل ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره ثبت گردد. در صورتی که مالکیت منتقل نشود و یا اختیار خرید در قرارداد اجاره پیش‌بینی نشده باشد، اجاره باید به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی گردد. بدیهی است برخی شرایط اجاره‌های سرمایه‌ای در اجاره زمین کاربرد ندارد. برای مثال شرط حداقل ۷۵٪ عمر اقتصادی، در این قبیل قراردادها معنی‌دار نخواهد بود، زیرا زمین دارای عمر نامعین است. در صورتی که زمین در پایان مدت قرارداد به اجاره‌دهنده برگشت داده شود، ممکن است ارزش بیشتری از زمان شروع قرارداد اجاره داشته باشد که در این صورت شرط چهارم نیز کاربردی ندارد. در نهایت از آنجا که اجاره‌کننده ممکن است زمین را برای استفاده‌های مختلف اجاره کرده باشد و در آن تغییرات ایجاد کند، پس شرط پنجم نیز در اکثر موارد وجود ندارد.

**اجاره‌دهنده:** اگر طبق قرارداد اجاره، برای اجاره‌دهنده سود و زیانی ایجاد گردد و مالکیت انتقال یابد و یا اختیار خرید وجود داشته باشد، قرارداد اجاره باید به عنوان اجاره از نوع فروش طبقه‌بندی شود. در صورتی که سود و زیانی ایجاد نشود و دو شرط اول اجاره‌های سرمایه‌ای وجود داشته باشد، به عنوان اجاره تأمین مالی مستقیم طبقه‌بندی خواهد شد.

**اجاره زمین‌های وقفی:** در این قراردادها، مالکیت زمین به اجاره‌کننده منتقل نمی‌شود و اختیار خرید نیز وجود ندارد، در این صورت، اجاره به عنوان اجاره عملیاتی تلقی شده و هر گونه پرداخت اولیه در رابطه با آنها به عنوان پیش‌پرداخت اجاره محسوب و در طول دوره اجاره بر مبنای الگوی کسب منافع مورد انتظار مستهلک می‌شود. پیش‌پرداخت یاد شده در سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود تحت عنوان «پیش‌پرداخت زمین‌های استیجاری» منعکس می‌شود.

### زمین و ساختمان

**اجاره‌کننده:** در صورتی که زمین و ساختمان به طور یکجا اجاره شود و در قرارداد انتقال مالکیت یا اختیار خرید پیش‌بینی شده باشد، اجاره سرمایه‌ای خواهد بود. از آنجا که اجاره‌کننده باید زمین و ساختمان را به طور جداگانه ثبت کند. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره باید متناسب با ارزش منصفانه زمین و ساختمان بین آنها تخصیص یابد. دوره استهلاك ساختمان نیز عمر مفید آن (نه مدت قرارداد اجاره) خواهد بود. در صورتی که طبق قرارداد مالکیت منتقل نشود یا اختیار خرید وجود نداشته باشد و ارزش منصفانه زمین نسبت به مجموع ارزش منصفانه زمین و ساختمان اهمیت نداشته باشد (عموماً ارزش منصفانه زمین کمتر از ۲۵٪ کل ارزش منصفانه زمین و ساختمان باشد)، قرارداد اجاره به عنوان اجاره ساختمان محسوب می‌شود و در صورت احراز شرایط، اجاره سرمایه‌ای تلقی خواهد شد. در صورتی که ارزش منصفانه زمین با اهمیت باشد (عموماً ارزش منصفانه زمین حداقل ۲۵٪ کل ارزش منصفانه زمین و ساختمان باشد)، زمین و ساختمان باید تفکیک شود. در این حالت اجاره زمین عملیاتی تلقی خواهد شد و اجاره ساختمان با توجه به شرایط می‌تواند سرمایه‌ای یا عملیاتی باشد. بنابراین ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره بین زمین و ساختمان به نسبت ارزش منصفانه تقسیم می‌شود. طبق استاندارد در مورد ساختمان باید آزمون ۷۵٪ عمر مفید و ۹۰٪ ارزش منصفانه یا شرط سوم، چهارم یا پنجم انجام شود و در صورت داشتن یکی از این شرایط به عنوان اجاره سرمایه‌ای تلقی خواهد شد. اگر هیچ یک از این شرایط وجود نداشته باشد، اجاره ساختمان نیز به عنوان اجاره عملیاتی محسوب خواهد شد. در هر حال اجاره زمین عملیاتی محسوب می‌شود. در این گونه موارد، سهم زمین از اجاره‌بهای پرداختی، از تقسیم ارزش منصفانه زمین بر فاکتور ارزش فعلی به دست می‌آید و مابقی اجاره‌بهای پرداختی مربوط به اجاره ساختمان خواهد بود.

**اجاره‌دهنده:** حسابداری اجاره‌دهنده به انتقال مالکیت یا وجود اختیار خرید بستگی دارد. اگر مالکیت منتقل گردد و برای اجاره‌دهنده سود و زیان ایجاد شود، طبق استاندارد، اجاره‌دهنده باید قرارداد اجاره را از نوع فروش تلقی کند. در این شرایط، زمین و ساختمان به عنوان یک دارایی یگانه، در اجاره از نوع فروش ثبت می‌شود.

در صورتی که قرارداد شامل انتقال مالکیت یا اختیار خرید باشد و سود و زیانی برای اجاره‌دهنده ایجاد نگردد، قرارداد اجاره باید به عنوان اجاره تأمین مالی مستقیم شناسایی شود. اگر قرارداد اجاره شامل اختیار خرید باشد و سود یا زیان برای اجاره‌دهنده ایجاد کند، اجاره باید به عنوان اجاره عملیاتی تلقی گردد.

در صورتی که قرارداد شرط اول یا دوم را نداشته باشد و حائز یکی از شرایط سوم، چهارم یا پنجم باشد. زمین و ساختمان به عنوان یک دارایی یگانه تلقی شده و قرارداد از نوع اجاره عملیاتی محسوب می‌شود. در نهایت اگر قرارداد ساختمان یکی از شرایط سوم، چهارم یا پنجم را داشته باشد، قرارداد ساختمان به عنوان اجاره تأمین مالی مستقیم و زمین مورد اجاره از نوع اجاره عملیاتی خواهد بود.

**مثال ۴۰:** شرکت آلفا زمین و ساختمانی را در تاریخ ۹۱/۱/۱ برای مدت ۸ سال با اجاره‌بهای سالیانه به مبلغ ۲۳۰۰ ریال از شرکت بتا اجاره کرد. اقساط اجاره در پایان هر سال پرداخت خواهد شد. عمر مفید باقیمانده ساختمان ۱۰ سال، نرخ بهره ۲۰٪، ارزش منصفانه زمین و ساختمان به ترتیب ۱۶۰۰ ریال و ۸۴۰۰ ریال بوده و مالکیت آنها در پایان اجاره به شرکت آلفا منتقل می‌شود.  $PVIFA_{20\%}^8 = 3.837$  مطلوبست: تعیین نوع اجاره و انجام تمامی ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت آلفا تا ۹۱/۱۲/۲۹ به روش خالص

۱. آیا در پایان اجاره، مالکیت منتقل خواهد شد؟ بله و بر این اساس، اجاره سرمایه‌ای است.

|                                 |                     |        |
|---------------------------------|---------------------|--------|
| ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره     |                     |        |
| = اقساط اجاره                   | $2300 \times 3/837$ | = ۸۸۲۵ |
| = ارزش اختیار خرید              | -                   | = -    |
| = ارزش باقیمانده تضمین‌شده      | -                   | = -    |
| = مخارج اولیه اجاره             | -                   | = -    |
| جمع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره |                     | ۸۸۲۵   |

$$\begin{aligned} \text{سهم زمین از ارزش فعلی} &= 8825 \times (1600 \div 10000) = 1412 \\ \text{سهم ساختمان از ارزش فعلی} &= 8825 \times (8400 \div 10000) = 7413 \end{aligned}$$

|         |                         |      |
|---------|-------------------------|------|
| ۹۱/۱/۱: | زمین اجاره سرمایه‌ای    | ۱۴۲۵ |
|         | ساختمان اجاره سرمایه‌ای | ۷۴۱۳ |
|         | تعهدات اجاره سرمایه‌ای  | ۸۸۲۵ |

|           |                        |                           |
|-----------|------------------------|---------------------------|
| ۹۱/۱۲/۲۹: | هزینه مالی             | ۱۷۶۵                      |
|           | تعهدات اجاره سرمایه‌ای | ۵۳۵                       |
|           | وجه نقد                | ۲۳۰۰                      |
|           | هزینه مالی             | $8825 \times 20\% = 1765$ |

|                      |                                  |
|----------------------|----------------------------------|
| ۷۴۱                  | هزینه استهلاک ساختمان اجاره‌ای   |
| ۷۴۱                  | استهلاک انباشته ساختمان اجاره‌ای |
| $7413 \div 10 = 741$ | استهلاک سالیانه                  |

**مثال ۴۱:** در مثال ۴۰ فرض شود مالکیت دارایی‌های مورد اجاره در پایان اجاره منتقل نشود. مثال را دوباره حل کنید.

چون طبق قرارداد مالکیت منتقل نمی‌شود و اختیار خرید نیز وجود ندارد و ارزش منصفانه زمین نسبت به مجموع ارزش منصفانه زمین و ساختمان اهمیت ندارد  $(\%16) = (1600 + 8400) \div 1600$ ، قرارداد اجاره به عنوان اجاره ساختمان محسوب می‌شود و در از آنجا که معیار  $\%75$  مطرح است، لذا اجاره سرمایه‌ای تلقی خواهد شد.

#### دفتر آلفا:

|  |                                  |          |
|--|----------------------------------|----------|
| ۸۸۲۵                                   | ساختمان اجاره سرمایه‌ای          | ۹۱/۱/۱   |
| ۸۸۲۵                                   | تعهدات اجاره سرمایه‌ای           |          |
| ۱۷۶۵                                   | هزینه مالی                       | ۹۱/۱۲/۲۹ |
| ۵۳۵                                    | تعهدات اجاره سرمایه‌ای           |          |
| ۲۳۰۰                                   | وجه نقد                          |          |
| $1765 = 8825 \times \%20 =$ هزینه مالی |                                  |          |
| ۱۱۰۳                                   | هزینه استهلاک ساختمان اجاره‌ای   |          |
| ۱۱۰۳                                   | استهلاک انباشته ساختمان اجاره‌ای |          |
| $1103 = 8825 \div 8 =$ استهلاک سالیانه |                                  |          |

**مثال ۴۲:** در مثال ۴۰ فرض شود که ارزش منصفانه زمین و ساختمان به ترتیب ۴۰۰۰ و ۶۰۰۰ ریال باشد و مالکیت دارایی‌های مورد اجاره در پایان اجاره منتقل نشود. مثال را دوباره حل کنید.

چون طبق قرارداد مالکیت منتقل نمی‌شود و اختیار خرید نیز وجود ندارد و ارزش منصفانه زمین نسبت به مجموع ارزش منصفانه زمین و ساختمان اهمیت دارد  $(\%40) = (4000 + 6000) \div 4000$ ، زمین و ساختمان از هم تفکیک شده و اجاره زمین عملیاتی بوده و قرارداد اجاره ساختمان با توجه به معیار  $\%75$  سرمایه‌ای تلقی خواهد شد.

$$1042 = 4000 \div 3/837 = \text{سهم زمین از اجاره بهای پرداختی}$$

|        |                                     |
|--------|-------------------------------------|
| ۲۳۰۰   | اجاره بهای سالیانه                  |
| (۱۰۴۲) | سهم زمین                            |
| ۱۲۵۸   | اجاره بهای سالیانه مربوط به ساختمان |

$$4827 = 1258 \times 3/837 = \text{ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره}$$

#### دفتر آلفا:

|                                       |                                  |          |
|---------------------------------------|----------------------------------|----------|
| ۴۸۲۷                                  | ساختمان اجاره سرمایه‌ای          | ۹۱/۱/۱   |
| ۴۸۲۷                                  | تعهدات اجاره سرمایه‌ای           |          |
| ۹۶۵                                   | هزینه مالی                       | ۹۱/۱۲/۲۹ |
| ۲۹۳                                   | تعهدات اجاره سرمایه‌ای           |          |
| ۱۰۴۲                                  | هزینه اجاره زمین                 |          |
| ۲۳۰۰                                  | وجه نقد                          |          |
| $965 = 4827 \times \%20 =$ هزینه مالی |                                  |          |
| ۶۰۳                                   | هزینه استهلاک ساختمان اجاره‌ای   |          |
| ۶۰۳                                   | استهلاک انباشته ساختمان اجاره‌ای |          |
| $603 = 4827 \div 8 =$ استهلاک سالیانه |                                  |          |