

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



**مباحث جاری در حسابداری**  
**فصل اول : حسابداری اجاره ها**  
**مدرس : جلیلی**  
**جلسه دوم**  
**اسفند ۹۸**

## هزینه های اجرایی و مخارج مستقیم اولیه

۱) مخارج مستقیم اولیه:

شامل هزینه های ثابتی ، مخارج تامین تضمین های مربوط به اجاره و سایر مخارجی است که به طور معمول در آغاز اجاره واقع می شود . این گونه مخارج بعنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی شناسایی شده و در حساب ها انعکاس می یابد .

۲) هزینه های اجرایی :

هزینه های که ناشی از مالکیت و استفاده از دارایی بوده و شامل مخارجی نظیر بیمه ، مالیات و تعمیر و نگهداری دارایی مورد اجاره می باشد . پرداخت این هزینه ها بسته به شرایط قرارداد ممکن اسن بر عهده اجاره کننده یا اچاره دهنده باشد .

**مساله -** شرکت شیرین در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ تجهیزات را که ارزش منصفانه آن ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال و عمر اقتصادی برآوردی آن ۴ سال بود، از شرکت فرهاد اجاره نمود. اجاره سالانه ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که در پایان هر سال پرداخت می شود. مدت اجاره ۳ سال است و در پایان قرارداد، تجهیزات مورد اجاره بدون هیچ گونه پرداختی به تملک اجاره کننده در می آید. شرکت شیرین در ارتباط با این قرارداد مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال بابت مخارج تامین تضمین های مربوط به اجاره پرداخت نموده است. همچنین هزینه بیمه تجهیزات سالانه ۱۵۰,۰۰۰ ریال است که در پایان هر سال توسط اجاره کننده پرداخت می شود. با فرض اینکه نرخ فرضی استقراض برای شرکت ۱۵ درصد می باشد.

### **مطلوبست :**

- الف)** تعیین نوع اجاره ( سرمایه ای یا عملیاتی )
- ب)** انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ انعقاد قرارداد اجاره
- ج)** انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه در پایان هریک سال های X۱ تا X۳

**حل :**

**الف)** با توجه به اینکه تجهیزات مورد اجاره در پایان قرارداد به اجاره کننده منتقل می شود لذا شرط اول محرز گردیده و اجاره بعنوان اجاره سرمایه ای طبقه بندی می شود .

**ب)** با استفاده از جدول ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی ( ستون ۱۵٪ و سطر ۳) داریم

$$PVIFA(i=15\%, n= 3)=2/283$$

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره  $2,283,000 = 1,000,000 * 2/283$

با توجه به این که ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره کمتر از ارزش منصفانه تجهیزات می باشد لذا تجهیزات به همان مبلغ  $2,283,000$  ریال در دفاتر اجاره کننده ثبت می شود همچنین  $1,000,000$  ریال مبلغ پرداختی بابت مخارج تامین تضمین های مربوط به اجاره نیز به مبلغ مذکور اضافه می شود بنابراین در تاریخ انعقاد قرارداد اجاره ثبت زیر را در دفاتر شرکت شیرین صورت می گیرد :

$$2,283,000 + 1,000,000 =$$

$$3,000,000$$

$$1,000,000$$

$$2,283,000$$

$$717,000$$

تعهدات اجاره سرمایه ای

وجوه نقد

تجهیزات اجاره سرمایه ای ( ۱۳×۱/۱/۱ )  
بهره تحقق نیافته

ج ( ۱۳×۱/۱۲/۲۹

( ۱ ) تعهدات اجاره سرمایه ای  
وجوه نقد

۱,۰۰۰,۰۰۰

۱,۰۰۰,۰۰۰

( ۲ ) هزینه بهره

بهره تحقق نیافته

۳۴۲,۴۵۰

۳۴۲,۴۵۰

( ۳ ) هزینه بیمه تجهیزات

وجوه نقد

۱۵۰,۰۰۰

۱۵۰,۰۰۰

( ۴ ) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای

استهلاک انباشته تجهیزات اجاره ای

۵۹۵,۷۵۰

۵۹۵,۷۵۰

$15\% = (3,000,000 - 717,000)$

\* با توجه به اینکه تجهیزات مورد اجاره در پایان قرارداد به تملک اجاره کننده در می آید لذا باید در طی عمر مفید آن مستهلک گردد بنابراین :

$$\text{هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای} = \frac{\text{مبلغ دارایی مورد اجاره}}{\text{عمر مفید}} = \frac{۲,۳۸۳,۰۰۰}{۴} = ۵۹۵,۷۵۰$$

### تعهدات اجاره سرمایه‌ای

۳,۰۰۰,۰۰۰	X ۱/۱/۱	۱,۰۰۰,۰۰۰	X ۱/۱۲/۲۹
		۲,۰۰۰,۰۰۰	م/ن
<u>۳,۰۰۰,۰۰۰</u>		<u>۳,۰۰۰,۰۰۰</u>	
<u>۲,۰۰۰,۰۰۰</u>	م/ن		

### بهره تحقق نیافته

۳۴۲,۴۵۰	X ۱/۱۲/۲۹	۷۱۷,۰۰۰	X ۱/۱/۱
۳۷۴,۵۵۰	م/ن		
<u>۷۱۷,۰۰۰</u>		<u>۷۱۷,۰۰۰</u>	
		<u>۳۷۴,۵۵۰</u>	م/ن

۱۳۰۲/۱۲/۲۹

(۱) تعهدات اجاره سرمایه‌ای

۱,۰۰۰,۰۰۰

وجوه نقد

۱,۰۰۰,۰۰۰

(۲) هزینه بهره

۲۴۳,۸۱۷

$$(۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۷۴,۵۵۰) \times ۱۵\% =$$

۲۴۳,۸۱۷

بهره تحقق نیافته

۱۵۰,۰۰۰

(۳) هزینه بیمه تجهیزات

۱۵۰,۰۰۰

وجوه نقد

۵۹۵,۷۵۰

(۴) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای

۵۹۵,۷۵۰

استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای

تعهدات اجاره سرمایه‌ای

بهره تحقق نیافته

تعهدات اجاره سرمایه‌ای		بهره تحقق نیافته	
۲,۰۰۰,۰۰۰	م/ن ۲/۱/۱	۲۴۳,۸۱۷	م/ن ۲/۱۲/۲۹
۱,۰۰۰,۰۰۰	م/ن ۲/۱۲/۲۹	۳۷۴,۵۵۰	م/ن ۲/۱/۱
۱,۰۰۰,۰۰۰	م/ن	۱۳۰,۷۳۳	م/ن
<u>۲,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۲,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۳۷۴,۵۵۰</u>	<u>۳۷۴,۵۵۰</u>
<u>۱,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱۳۰,۷۳۳</u>	<u>۱۳۰,۷۳۳</u>



۱۳۳۳/۱۲/۲۹

(۱) تعهدات اجاره سرمایه‌ای

۱,۰۰۰,۰۰۰

وجوه نقد

۱,۰۰۰,۰۰۰

(۲) هزینه بهره

۱۳۰,۷۳۳

بهره تحقق نیافته

۱۳۰,۷۳۳

(۳) هزینه بیمه تجهیزات

۱۵۰,۰۰۰

وجوه نقد

۱۵۰,۰۰۰

(۴) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای

۵۹۵,۷۵۰

استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای

۵۹۵,۷۵۰

(۵) تجهیزات

۵۹۵,۷۵۰

استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای

۱,۷۸۷,۲۵۰

تجهیزات اجاره سرمایه‌ای

۲,۳۸۳,۰۰۰

$$3 \times 595,750 =$$

## ارزش باقی مانده تضمین شده :

▶ در کلیه مثالهای قبلی فرض بر این بود که ارزش باقی مانده ( اسقاط ) دارایی مورد اجاره در پایان مدت اجاره صفر است . اما در دنیای واقعی ممکن است دارایی اجاره ای در پایان مدت قرارداد اجاره دارای ارزش اقتصادی باشد .

▶ در صورتی که ارزش باقی مانده دارایی توسط اجاره کننده تضمین شده باشد حداقل مبالغ اجاره علاوه بر مبلغی که اجاره کننده باید در طول دوره اجاره پردازد هر مبلغی که توسط وی یا شخص وابسته به وی تضمین شده است را نیز در بر می گیرد یعنی در این حالت حداقل مبالغ اجاره برابر است با :

### ارزش باقی مانده تضمین شده + پرداخت های دوره ای اجاره = حداقل مبالغ اجاره

▶ در چنین شرایطی اجاره کننده ارزش باقی مانده تضمین شده رو در زمان محاسبه استهلاک از بهای تمام شده دارایی کسر می نماید . در این حالت هزینه استهلاک هر دوره عبارت است از :

ارزش باقیمانده تضمین شده - بهای تمام شده دارایی اجاره ای

= هزینه استهلاک دارایی اجاره ای

مدت اجاره

## مثال:

شرکت نوشین در ابتدای سال  $13 \times 1$  ماشین آلاتی را با شرایط زیر اجاره نموده است:

- ۱- اجاره سالانه  $1,000,000$  ریال است که در پایان هر سال پرداخت می شود
- ۲- مدت قرارداد اجاره ۳ سال است و ماشین آلات در پایان قرارداد به اجاره دهنده برگشت داده می شود
- ۳- عمر مفید ماشین آلات ۴ سال و ارزش منصفانه آن در تاریخ قرارداد  $2,500,000$  ریال است
- ۴- ارزش باقی مانده برآوردی ماشین آلات  $250,000$  ریال است که توسط شرکت نوشین تضمین شده است
- ۵- بیمه مربوط به ماشین آلات سالانه  $120,000$  ریال است که در پایان هر سال توسط شرکت نوشین پرداخت می شود
- ۶- نرخ فرضی استقراض برای شرکت نوشین ۱۶ درصد است و نرخ ضمنی بهره اجاره مشخص نیست با فرض این که ارزش باقیمانده ماشین آلات در زمان تحویل (پایان قرارداد اجاره)  $150,000$  ریال باشد

## مطلوبست:

- الف) محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره
- ب) تعیین نوع اجاره ( سرمایه ای یا عملیاتی )
- ج) تنظیم جدولی که بیانگر نحوه تسهیم هزینه بهره به دوره های مختلف در طول دوره اجاره باشد
- د) انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه شرکت نوشین در طول مدت قرارداد اجاره

حل:

الف) حداقل مبالغ اجاره در این مثال شامل دو بخش مبالغ اجاره و ارزش باقی مانده تضمین شده می باشد. با استفاده از

$$PVIFA(i = 16\% \text{ و } n = 3) = 2/246$$

$$PVIF(i = 16\% \text{ و } n = 3) = 0/641$$

$$1,000,000 \times 2/246 = 2,246,000$$

ارزش فعلی پرداخت‌های دوره‌ای اجاره

$$250,000 \times 0/641 = 160,250$$

ارزش فعلی ارزش باقی مانده تضمین شده

$$\underline{\underline{2,406,250}}$$

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره

ب) با توجه به این که ماشین آلات مورد اجاره در پایان قرارداد به اجاره کننده منتقل نمی شود و اختیار خرید ارزان نیز وجود ندارد، بنابراین قرارداد اجاره حائز شروط اول و دوم نیست. اما از آنجا که مدت اجاره معادل ۷۵ درصد عمر اقتصادی ماشین آلات مورد اجاره می باشد ( $3 \div 4 = 75\%$ ) و همچنین ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره بیش از ۹۰ درصد ارزش منصفانه ماشین آلات است ( $2,406,250 \div 2,500,000 = 96/25\%$ )، لذا شروط سوم و چهارم احراز گردیده و اجاره از نوع سرمایه ای محسوب می شود.

جدول تسهیم بهره در طول دوره اجاره (ج)

مانده تعهدات	مانده بهره	مانده تعهدات	هزینه بهره	مبلغ اجاره	تاریخ
مانده خالص تعهدات	مانده بهره	مانده تعهدات	هزینه بهره	مبلغ اجاره	تاریخ
اجاره سرمایه ای	تحقق نیافته	اجاره سرمایه ای			
۲,۴۰۶,۲۵۰	۸۴۳,۷۵۰	۳,۲۵۰,۰۰۰	-	-	۱۳۸۱/۱/۱
۱,۷۹۱,۲۵۰	۴۵۸,۷۵۰	۲,۲۵۰,۰۰۰	۳۸۵,۰۰۰ <sup>(۱)</sup>	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۱,۰۷۷,۸۵۰	۱۷۲,۱۵۰	۱,۲۵۰,۰۰۰	۲۸۶,۶۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
۲۵۰,۰۰۰	-	۲۵۰,۰۰۰	۱۷۲,۱۵۰ <sup>(۲)</sup>	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۸۳/۱۲/۲۹

(۱) هزینه بهره با استفاده از نرخ فرضی استقراض برای اجاره کننده که ۱۶ درصد می باشد نسبت به مانده خالص بدهی اجاره برای هر دوره محاسبه می شود و تفاوت آن با اجاره پرداختی در هر سال، خالص تعهدات اجاره سرمایه ای را کاهش می دهد. برای مثال:

$$2,406,250 \times 16\% = 385,000$$

$$1,000,000 - 385,000 = 615,000$$

هزینه بهره سال ۱۳۸۱

کاهش در خالص تعهدات اجاره سرمایه ای در سال ۱۳۸۱

(۲) عدد برای رسیدن به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال مانده تعهدات، روند شده است.

د) ۱۳۸۱/۱/۱ ماشین آلات اجاره سرمایه‌ای ۲,۴۰۶,۲۵۰

بهره تحقق نیافته

۸۴۳,۷۵۰

تعهدات اجاره سرمایه‌ای

$$(3 \times 1,000,000) + 250,000 = 3,250,000$$

۱۳۸۱/۱۲/۲۹

(۱) تعهدات اجاره سرمایه‌ای

۱,۰۰۰,۰۰۰

وجوه نقد

۱,۰۰۰,۰۰۰

(۲) هزینه بهره

۳۸۵,۰۰۰

بهره تحقق نیافته

۳۸۵,۰۰۰

(۳) هزینه بیمه ماشین آلات

۱۲۰,۰۰۰

وجوه نقد

۱۲۰,۰۰۰

(۴) هزینه استهلاک ماشین آلات اجاره‌ای

۷۱۸,۷۵۰\*

استهلاک انباشته ماشین آلات اجاره‌ای

۷۱۸,۷۵۰

\* با توجه به این که ارزش باقی مانده تضمین شده است، لذا در محاسبه استهلاک از مبلغ ثبت شده ماشین آلات اجاره‌ای

کسر شده و مابه‌التفاوت طی مدت اجاره (۳ سال) مستهلک می‌شود. یعنی:

$$\frac{2,406,250 - 250,000}{3} = 718,750$$

۱۳۹۲/۱۲/۲۹

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۲۸۶,۶۰۰	(۲) هزینه بهره
۲۸۶,۶۰۰	بهره تحقق نیافته
۱۲۰,۰۰۰	(۳) هزینه بیمه ماشین‌آلات
۱۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
۷۱۸,۷۵۰	(۴) هزینه استهلاک ماشین‌آلات اجاره‌ای
۷۱۸,۷۵۰	استهلاک انباشته ماشین‌آلات اجاره‌ای

۱۳۳۳/۱۲/۲۹

	۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) تعهدات اجاره سرمایه‌ای
	۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
	۱۷۲,۱۵۰	(۲) هزینه بهره
	۱۷۲,۱۵۰	بهره تحقق نیافته
	۱۲۰,۰۰۰	(۳) هزینه بیمه ماشین‌آلات
	۱۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
	۷۱۸,۷۵۰	(۴) هزینه استهلاک ماشین‌آلات اجاره‌ای
	۷۱۸,۷۵۰	استهلاک انباشته ماشین‌آلات اجاره‌ای
	۲۵۰,۰۰۰	(۵) تعهدات اجاره سرمایه‌ای
	۲,۱۵۶,۲۵۰	استهلاک انباشته ماشین‌آلات اجاره‌ای
$3 \times 718,750 =$	۱۰۰,۰۰۰*	زیان ناشی از قرارداد اجاره
$250,000 - 150,000 =$	۲,۴۰۶,۲۵۰	ماشین‌آلات اجاره سرمایه‌ای
	۱۰۰,۰۰۰	وجوه نقد

\* در پایان قرارداد، اجاره‌کننده باید ماشین‌آلات مورد اجاره را به اجاره‌دهنده برگشت دهد. با توجه به این که ارزش باقی مانده ماشین‌آلات مورد اجاره توسط اجاره‌کننده تضمین شده است، لذا اجاره‌کننده باید تفاوت ارزش باقی مانده تضمین شده و ارزش باقی مانده واقعی (که معمولاً توسط یک شخص مستقل و بی طرف تعیین می شود) را به اجاره‌دهنده پرداخت نماید. بنابراین شرکت نوشین هنگام استرداد ماشین‌آلات مورد اجاره، مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال (۲۵۰,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰) نیز به اجاره‌دهنده پرداخت نموده و این مبلغ را به عنوان زیان ناشی از قرارداد اجاره ثبت می کند.



**پایان جلسه دوم  
با تشکر از توجه شما**