

عنوان ارائه

تشخیص قرارداد اجاره و تفکیک اجاره از قرارداد خدمات

براساس استاندارد
حسابداری ۴۴
«اجاره‌ها»

ارائه کننده: دکتر حلیمه رحمانی
مدیر ارشد تدوین استانداردها

مسئله آغازین

شرکت الف یک کامیون را از مالک آن برای مدت معین اجاره می کند. قرارداد شامل موارد زیر است:

- کامیون به طور انحصاری برای شرکت الف استفاده می شود.
- شرکت الف نوع کالا، مقصد و زمان حمل را تعیین می کند.
- مالک کامیون مسئول تعمیر و نگهداشت است.
- مالک فقط در صورت خرابی می تواند کامیون را جایگزین کند.

پرسش

این قرارداد:

- الف. قرارداد اجاره است؟
- ب. قرارداد خدمات حمل و نقل است؟
- پ. دربردارنده اجاره و خدمت است؟

با تغییر قرارداد چه اتفاقی می افتد؟

حالت اول

مالک فقط در صورت خرابی می تواند کامیون را جایگزین کند.

حالت دوم

مالک ناوگان بزرگی دارد و می تواند در هر زمان،
برای کاهش مخارج عملیاتی، کامیون را جایگزین کند.

حالت سوم

شرکت فقط مقدار کالای قابل تحویل را تعیین می کند
و سایر تصمیم ها در اختیار مالک است.

پرسش

آیا نتیجه تشخیص در هر سه حالت یکسان است؟

عنوان قرارداد تعیین کننده نیست

عنوان قرارداد ممکن است یکی از موارد زیر باشد:

- خدمات حمل و نقل
- پشتیبانی تجهیزات
- خدمات مرکز داده
- بهره برداری
- تأمین ظرفیت
- انبارداری

با وجود این، قرارداد ممکن است اجاره یا دربردارنده اجاره باشد.

مبنای تشخیص

مفاد و شرایط قرارداد و حقوق طرفین

تعریف اجاره

یک قرارداد، یا بخشی از یک قرارداد که حق استفاده از دارایی (دارایی پایه) را برای یک دوره زمانی، در قبال مابه‌ازا انتقال می‌دهد.

قرارداد؟

توافقی بین دو یا چند شخص که حقوق و تعهدات الزام‌آور ایجاد می‌کند.

قرارداد در چه صورتی اجاره یا بخشی از اجاره است؟

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک **دارایی مشخص شده** را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.



قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک **دارایی مشخص شده** را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

مسیر تشخیص اجاره

مرحله اول

آیا دارایی مشخص شده‌ای وجود دارد؟



مرحله دوم

آیا مشتری حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده را دارد؟



مرحله سوم

آیا مشتری حق هدایت استفاده از دارایی مشخص شده را دارد؟



نتیجه

احراز هر سه شرط
قرارداد اجاره یا دربردارنده اجاره است.

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

دارایی مشخص شده

مشخص شدن ضمنی

عرضه‌کننده فقط یک دستگاه مناسب برای اجرای قرارداد دارد و همان دستگاه را در اختیار مشتری قرار می‌دهد.

تصریح در قرارداد

- کامیون با شماره پلاک معین
- دستگاه با شماره سریال مشخص
- طبقه سوم ساختمان
- واگن مشخص قطار

نکته

تصریح دارایی در قرارداد، به‌تنهایی کافی نیست.

حوا جاگزینی

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

حق جایگزینی ماهوی

حق جایگزینی تنها در صورت احراز هر دو شرط زیر ماهوی است:

منفعت اقتصادی

عرضه‌کننده از اعمال حق جایگزینی به لحاظ اقتصادی منتفع می‌شود.

توانایی عملی

عرضه‌کننده در کل دوره استفاده، توانایی عملی جایگزین کردن دارایی را دارد.

نتیجه

اگر حق جایگزینی ماهوی باشد، مشتری حق استفاده از دارایی مشخص شده را ندارد.

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

بخش‌هایی از یک دارایی

دارایی مشخص شده

- یک طبقه مشخص از ساختمان
- یک مخزن مشخص
- یک واگن مشخص
- یک رشته مشخص از کابل فیبر نوری

معمولاً فاقد دارایی مشخص شده

- ۲۰ درصد ظرفیت کابل فیبر نوری
- ۳۰ درصد ظرفیت خط لوله
- بخشی از ظرفیت پردازش مجموعه سرورها

استثنا

بخش غیر متمایز ممکن است دارایی مشخص شده باشد،
اگر نشان‌دهنده بخش عمده ظرفیت دارایی باشد.

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

دورکن حق کنترل استفاده

مشتری باید در کل دوره استفاده از هر دو حق برخوردار باشد:

حق هدایت

حق هدایت استفاده از دارایی مشخص شده

حق دستیابی

حق دستیابی به بخش عمده منافع اقتصادی حاصل از استفاده

نکته

وجود دارایی مشخص شده، بدون این دو حق، برای تشخیص اجاره کافی نیست.

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

منافع اقتصادی حاصل از استفاده

مفهوم

منافع اقتصادی می‌تواند به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم حاصل شود.

نمونه‌ها

- استفاده از فروشگاه برای فروش کالا
- حمل محصولات با کامیون
- اجاره فرعی ساختمان
- فروش برق تولیدشده
- فروش محصول تولیدشده با دستگاه
- استفاده از ستانده‌های جنبی

نکته

مشتری باید به بخش عمده این منافع دسترسی داشته باشد.

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

محدوده منافع اقتصادی

منافع اقتصادی در محدوده حق استفاده مشتری طبق قرارداد ارزیابی می‌شود.

مثال‌ها

- استفاده از کامیون فقط در استان تهران
- استفاده از فروشگاه فقط برای فروش پوشاک
- استفاده از دستگاه فقط برای تولید محصول مشخص

پرداخت به عرضه‌کننده

پرداخت بخشی از جریان‌های نقدی حاصل از استفاده به عرضه‌کننده، مانع دستیابی مشتری به بخش عمده منافع اقتصادی نیست.

نمونه

پرداخت ۵ درصد فروش فروشگاه به عرضه‌کننده

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

حق هدایت استفاده

مشتری زمانی حق هدایت استفاده را دارد که بتواند هدف و چگونگی استفاده از دارایی را در کل دوره استفاده تعیین یا تغییر دهد.

کامیون

- نوع کالا
- زمان حمل
- مقصد
- میزان استفاده

دستگاه تولیدی

- نوع محصول
- زمان تولید
- مقدار تولید
- تولید یا عدم تولید

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

تصمیم‌های مربوط

مثال	تصمیم مربوط
تعیین محصول تولیدی	تغییر نوع ستانده
تعیین ساعات فعالیت نیروگاه	تغییر زمان تولید
تعیین مقصد کامیون	تغییر مکان تولید ستانده
تصمیم درباره فعالیت دستگاه	تولید یا عدم تولید
تعیین میزان برق تولیدی	تغییر مقدار ستانده

حق تصمیم‌گیری زمانی مربوط است که بر منافع اقتصادی حاصل از استفاده‌اش بگذارد

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که حق کنترل استفاده از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

تصمیم‌های عملیاتی و نگهداشت

این تصمیم‌ها معمولاً به‌تنهایی
حق هدایت هدف و چگونگی استفاده
را ایجاد نمی‌کنند:

- انتخاب سرعت مناسب توسط راننده
- تنظیمات فنی دستگاه توسط اپراتور
- تعمیرات برنامه‌ریزی شده
- تعیین روش ایمن استفاده
- نگهداشت دارایی

تفکیک اصلی

تصمیم مشتری

چه محصولی تولید شود؟

کامیون به کجا برود؟

چه مقدار برق تولید شود؟

تصمیم عرضه‌کننده

دستگاه چگونه تنظیم شود؟

کامیون چگونه هدایت شود؟

نبروگاه چگونه نگهداشت شود؟

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

تصمیم‌های از پیش اتخاذ شده



نکات مهم

- اینکه چه کسی دستگاه را از نظر فیزیکی اداره می‌کند، به تنهایی تعیین‌کننده حق هدایت استفاده نیست.
- اِحراز یکی از دو حالت فوق فقط به بررسی حق هدایت استفاده مربوط است. برای نتیجه‌گیری درباره وجود اجاره، سایر شرایط استاندارد ۴۴ (از جمله وجود دارایی معین و حق کسب تقریباً تمام منافع اقتصادی) نیز باید بررسی شود.

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک دارایی مشخص شده را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

حق حمایتی عرضه‌کننده

حق حمایتی عرضه‌کننده محدودیت‌هایی است که برای حفاظت از دارایی، افراد یا محیط زیست و اطمینان از رعایت قوانین و مقررات تعیین می‌شود.

نمونه‌های حق حمایتی

- ممنوعیت حمل مواد خطرناک
- تعیین حداکثر ساعات استفاده
- الزام به رعایت دستورالعمل‌های ایمنی
- ممنوعیت تغییر کاربری ساختمان
- محدودکردن استفاده به مناطق مجاز
- الزام به اطلاع‌رسانی درباره تغییرات استفاده

نتیجه

حق حمایتی، محدوده تصمیم‌گیری مشتری را محدود می‌کند؛ اما لزوماً اختیار تصمیم‌گیری درباره استفاده از دارایی را از مشتری نمی‌گیرد.

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک **دارایی مشخص شده** را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

اجاره یا قرارداد خدمات؟

نتیجه احتمالی	وضعیت
دربردارنده اجاره	مشتری کامیون مشخص را کنترل می‌کند
خدمات حمل‌ونقل	عرضه‌کننده با هر کامیون مناسب کالا را تحویل می‌دهد
ممکن است دربردارنده اجاره باشد	سرور مشخص به‌طور انحصاری در اختیار مشتری است
خدمات پردازش	ظرفیت پردازش از شبکه سرورها تأمین می‌شود
دربردارنده اجاره	مشتری طبقه مشخصی از انبار را کنترل می‌کند
خدمات انبارداری	عرضه‌کننده کالا را در هر محل مناسب نگهداری می‌کند
احتمالاً خرید برق	مشتری فقط مقدار برق تحویلی را تعیین می‌کند
ممکن است دربردارنده اجاره باشد	مشتری استفاده از نیروگاه مشخص را هدایت می‌کند

پرسش اصلی

آیا مشتری دارایی را کنترل می‌کند یا فقط کالا، خدمت یا ستانده دریافت می‌کند؟

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک **دارایی مشخص شده** را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

تفکیک اجزای قرارداد

پس از احراز وجود اجاره، اجزای قرارداد باید تفکیک شوند.

قرارداد کامیون

- حق استفاده از کامیون:
جزء اجاره‌ای
- خدمت راننده:
جزء غیراجاره‌ای
- تعمیر و نگهداشت:
جزء غیراجاره‌ای

قرارداد ساختمان

- حق استفاده از طبقه
مشخص:
جزء اجاره‌ای
- نظافت و نگهداری:
اجزای غیراجاره‌ای

قرارداد دستگاه

- حق استفاده از دستگاه:
جزء اجاره‌ای
- خدمات اپراتور و تعمیرات:
اجزای غیراجاره‌ای

جزء اجاره‌ای جداگانه و تخصیص مابه‌ازا

معیارهای جزء اجاره‌ای جداگانه	مثال
حق استفاده از دارایی پایه زمانی یک جزء اجاره‌ای جداگانه است که: ۱ اجاره‌کننده بتواند از دارایی، به‌تنهایی یا همراه با منابع به سهولت در دسترس، منتفع شود. ۲ دارایی، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با سایر دارایی‌ها نداشته باشد.	● دو دستگاه مستقل: دو جزء اجاره‌ای ● اجزای وابسته یک خط تولید: احتمالاً یک جزء اجاره‌ای

تخصیص مابه‌ازا

مابه‌ازای تخصیص‌یافته	قیمت مستقل	جزء قرارداد
۸۵۷	۱,۰۰۰	حق استفاده از کامیون
۳۴۳	۴۰۰	خدمت راننده
۱,۲۰۰	۱,۴۰۰	جمع

اجاره‌کننده می‌تواند اقتضای عملی بند ۱۵ را برای عدم تفکیک اجزای غیراجاره‌ای وابسته به‌کار گیرد.

قرارداد در صورتی اجاره یا دربردارنده اجاره است که **حق کنترل استفاده** از یک **دارایی مشخص شده** را برای یک دوره زمانی در قبال مابه‌ازا منتقل کند.

پاسخ مسئله آغازین

دارایی مشخص شده

کامیون معینی برای اجرای قرارداد مشخص شده است.

منافع اقتصادی

کامیون به‌طور انحصاری برای شرکت الف استفاده می‌شود.

حق جایگزینی ماهوی

جایگزینی فقط هنگام خرابی انجام می‌شود؛ بنابراین حق جایگزینی ماهوی وجود ندارد.

حق هدایت استفاده

شرکت الف نوع کالا، زمان حمل، مقصد و میزان استفاده را تعیین می‌کند.

نتیجه نهایی

قرارداد دربردارنده:

- جزء اجاره‌ای بابت حق استفاده از کامیون
- جزء غیراجاره‌ای بابت خدمت راننده
- حسب مفاد قرارداد، جزء غیراجاره‌ای بابت تعمیر و نگهداشت است.

پیام پایانی

برای تشخیص اجاره باید مشخص شود چه کسی حق کنترل استفاده از دارایی مشخص شده را دارد.



از توجه و همراهی شما
صمیمانه سپاسگزارم.