

بیانیه ای از استانداردهای حسابرسی مالی

/طبق اصل ۱۳ APB/

استاد راهنما:

آقای دکتر هوشمند

تهیه کننده:

سیده راضیه اسماعیلی - فاطمه مسلمی - اشرف رضایی نسب - محسن کرکچی

- امین قریش

## حسابرسی اجاره ها

۱- این بیانیه گزارش از اجازه ها توسط موجر و مستأجر و استانداردهای

حسابرسی را نشان می دهد. در این اظهاریه اجاره به عنوان توافق انتقال

های به منظور استفاده از ملک، زمین، تجهیزات، ... برای مدت زمان

مشخص تعریف شده است. همچنین شامل توافقهایی که به عنوان اجاره

تعریف نشده اند مثل قرار داد ذخیره گرمایی برای تولید سوخت هسته ای

نیز می باشد. ولی مواردی نظیر منابع طبیعی ( نفت، گاز، مواد معدنی،

چوب، .. ) و همچنین فیلمهای متحرک، بازیها، چاپ ... را شامل نمی شود.

۲- این بیانیه نظریه شماره ۵ APB گزارشی از اجاره ها در اظهاریه های مالی

مستأجران) اصل شماره ۷ APB ( حسابرسی اجاره ها در اظهاریه های

مالی موجران) اصل شماره ۱۸ APB (روش حسابرسی سرمایه گذاریها با

سرمایه معمولی) اصل شماره ۲۷ APB (حسابرسی قراردادهای اجاره

توسط سازندگان یا مالکان و گمان)، اصل شماره ۳۱ APB (تعهدات

مستأجران) را

۳- این بیانیه با تنظیم قوانین اصل شماره ۲ قابل اجرا است.

۴- پیوست A زمینه ای از اطلاعات را نشان می دهد. پیوست B نتایج هئیت

بررسی شامل فرضیات و دلایل قبول تعدادی از بندها و رد بقیه را نشان می

دهد. پیوست D<sub>3</sub>C مربوط به حسابرسی احتیاجات موجر و مستأجر با توجه به این بیانیه می باشد و گزارش از قوانین مربوط به اجاره های معوقه در

پیوست E آمده

تعریف اصلاحات

۵-۱) طرفین مرتبط در معاملات . یک کارخانه و متعلقات آن مالک، فعالیت اقتصادی ( همکاری...) ، سرمایه گذاری توسط سرمایه گذار حقوقی و کارمندان به شرطی که افراد حقوقی توانایی نفوذ روی اجرا و سیاستهای مالی طرف مربوطه را داشته باشند در اصل APB 18 تعریف می شوند. این نفوذ از طریق توسعه اعتبار مالی، سپرده، سند و ضامن انجام می شود.

۵-۲) دریافت اجاره . در تاریخ مورد توافق قولنامه نوشته می شود و توسط طرفین قرارداد امضاء می شود. اگر ملک توسط مستأجر در تاریخ قرار داد تصرف نشد دریافت اجاره به زمانی موکول می شود که ساخت ملک کامل شود و یا به تصرف مستأجر در آید.

۵-۳) ارزش منصفانه ملک اجاره ای قسمت ملک در معامله توسط طرفین غیر مرتبط تعیین می شود. در زیر مثالهایی در مورد تعیین ارزش منصفانه ملک

آمده است:

(i) هنگامیکه موجر سازنده یا دلال باشد ارزش منصفانه ملک در زمان شروع قرار داد اجاره قیمت فروش آن خواهد بود. بنابراین تعیین ارزش منصفانه ملک با توجه به شرایط بازار در آن زمان تعیین می شود که ممکن است ارزش ملک کمتر از قیمت فروش و حتی کمتر از قیمت خود ملک باشد.

(ii) هنگامیکه موجر سازنده یا دلال نباشد ارزش منصفانه ملک در زمان شروع قرارداد معمولاً قیمت خود ملک است و تعیین ارزش منصفانه با توجه به شرایط بازار در شروع اجاره خواهد بود. این امر نشان می دهد که ارزش ملک که ارزش ملک بیشتر یا کمتر از قیمت اصلی آن خواهد بود ( بند ( b ) ( ۶ ) .

(d) قرارداد خرید اختیاری این ماده به مستأجر اجازه می دهد که به اختیار ملک اجاره ای را با قیمتی که کمتر از ارزش منصفانه است و در تاریخی که اختیار اعمال می شود خریداری کند.

(e) تمدید اختیاری قرارداد این ماده به مستأجر اجازه می دهد که به اختیار مدت اجاره را با اجاره ای کمتر از اجاره منصفانه ملک در تاریخی که اختیار اعمال می شود تمدید نماید.

(f) مدت اجاره مدت اجاره با شرایط زیر غیر قابل کنسل است: دوره ثابت اجاره بعلاوه (۱) همه دوره هایی که تمدید اختیاری معامله انجام شود. (۲) همه دوره هایی که تمدید اختیاری

(۳) همه دوره های قرار داد خرید خرید اختیاری (۴) همه دوره هایی که تمدید اجاره به اختیار موجر باشد.

و با شرایط زیر قابل کنسل است: (۱) هنگامیکه اتفاق غیر قابل پیش بینی رخ

دهد. (۲) فقط با اجاره موجر. (۳) زمانی که مبلغ اجاره تغییر نماید. (۴)

(g) برآورد عمر اقتصادی ملک اجاره ای برآورد دوره باقی مانده در مدتی که

ملک از نظر اقتصادی توسط افراد بیشتری استفاده شده

(h) برآورد ارزش باقیمانده ملک اجاره ای برآورد ارزش منصفانه ملک اجاره

ای در پایان مدت اجاره

(i) ارزش باقیمانده تضمین نشده . برآورد ارزش باقیمانده ملک اجاره ای ( بند

۵) که توسط مستأجر یا طرف سوم غیر مرتبط با موجر تضمین شده

(j) حداقل مقدار اجاره . (i) از دیدگاه مستأجر: هزینه هایی که مستأجر در

ارتباط با ملک اجاره ای بایستی پردازد. به هر حال سپرده ای توسط مستأجر

برای پرداخت هزینه هایی مثل بیمه تعمیر و مالیات در ارتباط با ملک اجاره ای

بایستی فراهم شود. اگر اجاره شامل قرارداد خرید اختیاری باشد فقط حداقل

هزینه های اجاره ( بند۵) و هزینه خرید گفته شده برای ملک را شامل می

شود.

حداقل هزینه های اجاره شامل (a) حداقل هزینه های اجاره برای مدت اجاره .

(b) سپرده ای که مستاجر برای ارزش باقیمانده ملک تا پایان مدت اجاره می

پردازد. موجر می تواند مستأجر را برای خرید ملک در پایان مدت اجاره با

یک مقدار مشخص ملزم کند. (c) مبلغی که مستأجر باید برای جبران خسارت

یا تمدید اجاره در پایان زمان اجاره پرداخت کند. اگر مدت اجاره تمدید شود

جریمه مربوطه شامل حداقل هزینه های اجاره نمی شود.

(ii) از دیدگاه موجر: هزینه های گفته شده در قسمت بالا بعلاوه ارزش

باقیمانده سپرده یا هزینه های اجاره در مدت اجاره توسط شخص سوم غیر

مربوط با موجر و مستأجر به شرط اینکه شخص سوم از نظر مالی توانایی

پرداخت تعهداتی که در ضمانت نامه آمده است را داشته باشد.

(k) ارزش افزایش مطلق اجاره (۱) حداقل هزینه های اجاره ( بند (j) ۵) به

استثنای بخشی که توسط موجر پرداخت شده است . (۲) ارزش فعلی سپرده

در شروع اجاره مساوی ارزش منصفانه ملک اجاره ای موجر در زمان اجاره

منهای مالیات سرمایه گذاری توسط موجر

(L) نرخ به همکاری نهایی مستأجر . در زمان شروع اجاره مستأجر ملزم می

شود وجهی را برای خرید مال اجاره ای غرض نماید.

(m) اولین هزینه ها. هزینه هایی که موجر در زمان بستن قرار داد پرداخت می کند.

طبقه بندی اجاره ها

۶- a) از دیدگاه مستأجر: (i) اجاره اصلی (ii) اجاره ای عملکرد

(b) از دیدگاه موجر: (i) اجاره های اصلی این نوع اجاره ها. هنگامیکه

سازندگان یا دلالان اجاره را به عنوان وسیله فروش تولیداتشان استفاده می کنند

افزایش می کنند افزایش می یابد. به هر حال موجر نیازی به دلال بودن برای

فراهم کردن سود دلالی نیست. اگر یک مالک نه دلال، اجاره ملک را در

شروع قرارداد که ارزش کمتر یا بیشتر از قیمت اصلی دارد ارزش گذاری کند

این اجاره به عنوان اجاره از نوع فروش است. تمدید این نوع اجاره بایستی به

عنوان اجاره مستقیم مالی طبقه بندی شود. (بنده (b) ۱۷)

(ii) اجاره های مستقیم مالی. این نوع اجاره ها به دلیل منفعتی که برای

سازندگان و دلالان دارد افزایش نمی یابد به جزء زمانی که مدت اجاره تمدید

شود و ارزش منصفانه ملک مشابه شروع قرارداد اجاره است.

III

(IV) اجاره ای عملکرد.

ضوابط طبقه بندی اجاره ها.

۷- در شروع قرارداد بهای اجاره به صورتهای زیر تعیین می شود: a- انتقال

b- حواله اجاره از صاحب ملک به مستأجر در پایان مدت اجاره

قرارداد خرید اختیاری ( بند (d) ۵ ) c- مدت اجاره ۲۵ درصد بیشتر از

برآورد عمر اقتصادی ملک باشد ولی اگر کمتر از ۲۵ درصد باشد از این

ضابطه نمی توان استفاده کرد

d- ارزش ملک در شروع اجاره با حداقل هزینه های اجاره ( بیمه- تعمیرات -

مالیات- ... ) است که توسط موجر پرداخت می گردد. بیشتر از ۹۰ درصد

ارزش منصفانه ملک اجاره ای موجر در شروع قرارداد توسط او تعیین می

شود و اگر ارزش ملک به کمتر از ۲۵ درصد کل برآورد عمر اقتصادی آن

برسد این ضابطه را شامل نمی شود. موجر بایستی حداقل هزینه های اجاره را

مطابق افزایش نرخ مطلق اجاره حساب کند.

۸- از دیدگاه موجر اگر در شروع قرارداد هر یک از چهار ضابطه بالا همراه با

دو ضابطه پائین رخ دهد قرارداد بایستی به عنوان اجاره یا اجاره مستقیم مالی

طبقه بندی شود.

a) حداقل هزینه های اجاره قابل پیش بینی است و موجر نباید از طبقه بندی

اجاره به عنوان اجاره از نوع فروش یا اجاره مستقیم مالی جلوگیری کند.



(b) هزینه های قابل پرداخت نامشخص توسط موجر طبق اجاره پرداخت می گردد. ضرورت برآورد هزینه هایی مثل ( بیمه - تعمیرات ... ) که توسط موجر پرداخت شده نبایستی هیچ گونه تردیدی بوجود آورد.

۹- اگر در زمان مالک و مستأجر تمایل به تغییر مواد قرارداد نسبت به تمدید اجاره داشته باشند طبقه بندی متفاوتی نسبت به ضوابط بند ۸ و ۷ خواهیم داشت، دوره قرارداد داد تغییر می یابد و قرارداد اصلاحی باید به عنوان قرارداد جدید فرض شود. همچنین هر عاملی که سبب تمدید اجاره در پایان زمان فعلی اجاره شود مثل تمدید اختیاری اجاره باید به عنوان قرارداد جدید فرض شود و مطابق بندهای ۸ - ۶ طبقه بندی شود.

اجاره های اصلی  
۱۰- مستأجر باید اجاره اصلی را به عنوان دارائی در شروع مدت اجاره ثبت نماید و اگر مقدار تعیین شده از ارزش منصفانه ملک در شروع اجاره بیشتر شود مقدار ثبت شده باید به عنوان دارایی و ارزش منصفانه ملک باشد.

۱۱- به غیر از موارد بند ۲۵ و ۲۶ راجع به اجاره هایی مثل زمین طبق اجاره اصلی باید تحت شرایط زیر به دیگری واگذار شود و اگذار شود. (a) اگر با ضوابط بندهای (a,b) ۷ مطابقت نکند دارائی به غیر از دوره استهلاک که

بایستی جزء دوره قرارداد باشد به شخص دیگری واگذار شود این دارائی با مقدار مورد نظر در پایان قرارداد به مستأجر واگذار می شود.

۱۲- در طول دوره اجاره ، حداقل هزینه های اجاره بایستی بین کاهش هر

سپرده و بهره هزینه ها اختصاص یابد. اجاره های شامل مانده سپرده توسط

مستأجر یا جریمه خسارت در صورت تمدید قرارداد ضابطه واگذاری که در

بالا شرح داده شد دنبال کنید که میزان سپرده در پایان قرارداد مساوی مقدار

سپرده یا جریمه در آن تاریخ باشد. مقدار فعلی هزینه های اجاره طبق قرارداد

اصلاح شده با استفاده از نرخ بهره ثبت شده اجاره اولیه حساب می شود.

۱۳- دارئیهای ثبت شده و اجاره های اصلی باید به صورت جداگانه در

ترازنامه تعریف شوند. همچنین تعهدات مربوط باید جداگانه در ترازنامه

بعنوان تعهدات مالی در ترازنامه های طبقه بندی شده تعریف شوند و همچنین

واگذاری هزینه ها باید جداگانه در اظهار نامه های مالی ثبت شوند.

۱۴- قبل از اتمام مدت اجاره تغییر در قوانین اجاره برای تمدید یا خاتمه آن

به موارد زیر توجه کنید:

(a) اگر قوانین اجاره در صورتی که حداقل اجاره باقیمانده تغییر کند (۱) هزینه

ها طبق توافق جدید افزایش نمی یابد.

(۲) هزینه ها با توافق جدید افزایش می یابد اما قولنامه بعنوان اجاره اصلی طبقه بندی می شود.

(b) به غیر از زمانیکه سپرده ارائه شده همانطور که در بند ۱۲ آمد غیر عملی

باشد. تمدید قرارداد به روشهای زیر حساب شود. (۱) اگر تمدید اجاره بعنوان

اجاره اصلی طبقه بندی شود بایستی طبق پاراگراف بالا (a) محاسبه شود.

(۲) اگر تمدید اجاره بعنوان اجاره عملکرد طبقه بندی شود اجاره فعلی باید

ادامه پیدا کند تا به صورت اجاره اصلی در پایان مدت مقرر حساب شود.

(c) اجاره اصلی با نادیده گرفتن دارایی و سپرده و با سود و ضررها محاسبه

شود.

اجاره های عامل

۱۵- اجاره عملکرد بایستی در مدت اجاره زمانیکه قابل پرداخت است

پرداخت شود.

۱۶- اطلاعات راجع به اجاره بایستی در اظهاریه های مالی مستأجر نوشته شود:

a- برای اجاره های اصلی: (۱) مقدار خالص دارائیهای ثبت شده طبق اجاره

اصلی در ترازنامه. این اطلاعات ممکن است با اطلاعات قابل مقایسه برای

صاحبان سرمایه جور شود. (۲) حداقل هزینه های اجاره بعدی در تاریخ

آخرین ترازنامه ذکر شود. (۳) کل اجاره ها برای هر دوره در بیانیه / اظهار نامه / نوشته شود.

b- مدت اجاره غیر قابل کنسل برای اجاره های عامل در یک سال:

(۱) حداقل هزینه های اجاره بعدی در تاریخ آخرین ترازنامه برای ۵ سال مالی.

(۲) کل وجه اجاره ها در آینده در آخرین تاریخ ترازنامه دریافت می شود.

c- در اجاره های عامل، هزینه اجاره نامه برای هر دوره نسبت به اظهاریه ارائه

شده با مقدار های جدا برای حداقل وجه اجاره نامه اجاره به مستأجر دیگر،

حساب می شود ولی برای اجاره های یک ماه یا کمتر که تمدید نشده اند

حساب نمی شود.

اجاره از نوع فروش

۱۷-a) حداقل هزینه های اجاره بعلاوه مقدار باقیمانده سپرده نشده مطابق

سود موجر بعنوان سرمایه ناخالص اجاره ثبت شود.

b) اختلاف بین سرمایه ناخالص در اجاره مقدار فعلی سرمایه ناخالص بعنوان

درآمد وصول نشده ثبت می شود. سرمایه گذاری خالص در اجاره از سرمایه

ناخالص منهای درآمد وصول نشده تشکیل شده است. درآمد وصول نشده

بایستی با درآمدی در یک مدت کمتر و در یک دوره ثابت با سرمایه خالص

به دیگری واگذار شود.

(c) مقدار فعلی حداقل هزینه های اجاره با نرخ بهره اجاره باید به عنوان قیمت

فروش ثبت شود. نرخ بهره مطلق

اجاره باید به صورت زیر پرداخت شود. هزینه های ملک اجاره ای بعلاوه

هزینه های مستقیم اولیه منهای مقدار فعلی مانده سپرده نشده

(d) مقدار برآورد مانده باید سالانه بازیگری شود اگر مقدار برآورد تعیین شده

قبلی باشد باید بررسی شود که آیا کاهش در مقدار برآورد ماند موقتی است یا

خیر اگر ثابت شد که کاهش موقتی بوده حسابرسی بایستی با استفاده از

برآورد تغییر یافته اصلاح شود.

(f) قبل از پایان مدت اجاره، تغییر در قوانین اجاره و تمدید اجاره و خاتمه آن:

(۱) اگر قوانین اجاره تغییر یابد: (a) به قوانین جدیدی طبق بند ۹ لازم نیست

(b) قولنامه جدید لازم نیست اما بعنوان اجاره مستقیم مالی طبقه بندی می

شود. اگر تغییر در قوانین اجاره با یک قولنامه جدید به عنوان اجاره عامل طبقه

بندی شود سرمایه مانده خالص باید از حسابها خارج شود. ملک اعم از اجاره

ای باید به عنوان دارایی با قیمت کمتر از ارزش منصفانه ثبت شود.

(۲) به جزء زمانی که سپرده یا جریمه ارائه شده باطل اعلام می شود. قرارداد

جدید با اجاره فعلی به صورت زیر حساب می شود. (a) اگر تمدید بعنوان

اجاره مستقیم مالی طبقه بندی شود به صورت گفته شده در پاراگراف f

محاسبه می شود (b) اگر بعنوان اجاره عامل طبقه بندی شود اجاره فعلی ادامه پیدا می کند تا بعنوان اجاره از نوع فروش محاسبه گردد.

(۳) اجاره باید برای خارج کردن سرمایه خالص از حسابها ثبت مال اجاره ای با قیمتی کمتر از اصل آن محاسبه گردد.

اجاره های مستقیم مالی

(a-18) حداقل هزینه های اجاره ( بیمه - مالیات - تعمیرات ... پرداخت شده توسط موجر) بعلاوه مقدار باقیمانده سپرده نشده بعنوان سودی برای موجر بعنوان سرمایه خالص اجاره ثبت می شود که توسط موجر محاسبه می گردد.

(b) اختلاف بین سرمایه ناخالص اجاره تشکیل شده از سرمایه ناخالص منهای درآمد وصول نشده .

(c) در اجاره هایی که شامل سپرده مانده یا جریمه خسارت با تمدید اجاره در پایان مدت آن، موجر بایستی روش پیشنهادی در پاراگراف ۱۷ را دنبال کند و تغییرات دیگر در قوانین اجاره توسط اجاره های مستقیم مالی محاسبه می شود.

(d) برآورد مقدار مانده در پایان سال بازنگری شود.

اجاره های عامل

۱۹- این اجاره ها باید توسط موجر محاسبه شود.

(a) در ملک اجاره ای ، تجهیزات ، ملک نزدیک .... باید در ترازنامه ذکر شود.

(b) اجاره به عنوان درآمدی در مدت اجاره گزارش می شود و قابل دریافت است.

(c) اولین هزینه های مستقیم باید مدت دار باشند و مدت اجاره به ازای درآمد اجاره اختصاص می یابد

مشارکت طرف سوم

۲۰- هر گونه سود و ضرر فروش باید در زمان معامله مشخص شود به جزء

(a) وقتیکه فروش بین طرفین مرتبط و قوانین بندهای ۲۹ و ۳۰ باشد (b) وقتیکه فروش به زور باشد

۲۱- فروش ملک با اجاره عملیاتی و یا ملکی که توسط خریدار طرف سوم به طرف دیگر اجاره داده شده است اگر فروشنده یا هر طرف مرتبط با او زیانهایی به مالک در ملک اجاره ای سبب شوند نباید به عنوان فروش تلقی شود

توافق نباید فاقد شرایط حسابرسی قرارداد به عنوان فروش باشد اگر فروشنده

(a) حق الزحمه قابل قبولی را دریافت کند (b) ملزم به دادن اجاره مجرد به صاحب ملک توسط خریدار طرف سوم نشود.

۲۲- اگر فروش به طرف سوم به عنوان اجاره عامل یا ملکی که توسط خریدار طرف سوم به طرف دیگری اجاره داده شود به عنوان فروش ثبت نشوند (به دلیل ضوابط بند ۲۱) و معامله باید به عنوان قرض حساب شود. تا زمانیکه سپرده به روش گفته شده سرمایه گذاری شود هزینه های اجاره پرداخت شده توسط مستأجر به عنوان اجاره عامل یا اجاره هایی که به عنوان درآمد ثبت می شوند حتی اگر اجاره ها مستقیماً به خریدار طرف سوم پرداخت شده باشد بایستی توسط فروشنده ثبت شوند سود هزینه ها با نرخ تعیین شده مطابق قوانین شماره ۲۱ APB حساب می شوند، سود قابل دریافت و قابل پرداخت.

۲۳- زمانیکه اجاره سرمایه گذاری شده بخشی از فعالیتهای تجاری موجد باشد. اطلاعات زیر باید در اظهارنامه های مالی نوشته شوند. (a) برای اجاره های از نوع فروش و اجاره های مستقیم مالی:

(۱) سرمایه گذاری خالص در اجاره های از نوع فروش و اجاره های مستقیم مالی در تاریخی که در ترازنامه ها نشان داده شده است.

(۲) اجاره های دریافت شده برای ۵ سال مالی تا تاریخ آخرین ترازنامه تهیه شده.

(۳) درآمد وصول نشده شامل درآمدی است که برای جبران هزینه های اولیه در مقابل درآمد هر دوره پرداخت شده است.



(۴) کل اجاره شامل درآمد هر دوره با اظهار نامه درآمد ارائه شده.

(b) برای اجاره های عامل

(۱) اجاره نامه های غیر قابل کنسل تا آخرین تاریخ ترازنامه برای ۵ سال مالی

(۲) کل اجاره ها شامل درآمد هر دوره با اظهار نامه درآمد

(۳) توصیف عمومی از قوانین اجاره توسط موجر

اجاره های شامل ملک واقعی است:

۲۴- هدف از این بیانیه، اجاره هایی شامل ملک واقعی است که به چهار

قسمت تقسیم می شوند:

(۱) اجاره هایی که فقط شامل زمین می باشند. (۲) شامل زمین و ساختمان (۳)

فقط شامل تجهیزات (۴) فقط بخشی از ساختمان را شامل می شوند.

۲۵- زمین فروخته شده ملک اجاره ای که مستأجر طبق ضوابط بند (a,b) ۷

اجاره را به عنوان اجاره اصلی و اجاره عامل پرداخت خواهد کرد. اگر ضابطه

بند ۸ رخ دهد موجر باید اجاره را به عنوان اجاره از نوع فروش یا اجاره

مستقیم مالی حساب کند. ضابطه (c) ۷ برای زمین اجاره ای قابل قبول نیست.

۲۶- اجاره های شامل زمین و ساختمان که به روشی زیر محاسبه می شوند؟

(a) اگر ضوابط (a,b) ۷ رخ دهد: (۱) حسابرسی مستأجران. زمین و

ساختمان جداگانه توسط مستأجر سرمایه گذاری می شوند. بدین منظور مقدار

اجاره بعد از کسر هزینه ها با ارزش منصفانه در شروع قرارداد اختصاص می یابد و زمین طبق ضوابط (a) ۱۱ واگذار می شود.

(۲) حسابرسی موجران. اگر ضوابط بند (a,b) ۷ و بند ۸ رخ دهد موجر باید

اجاره را به عنوان واحد مستقل حساب کند همچنین طبق ضوابط بند (b, i) ۶

و (۲) b ۶ به عنوان اجاره از نوع فروش یا اجاره مستقیم مالی (b) اگر ضوابط

بند (a,b) ۷ رخ دهد:

(۱) اگر ارزش منصفانه زمین کمتر از ۲۵ درصد ارزش منصفانه ملک اجاره ای

باشد هر دو موجر و مستأجر باید زمین و ساختمان را به عنوان یک واحد

مستقل فرض کنند و طبق ضابطه بند (c) ۷ برآورد عمر اقتصادی. ساختمان

مثل برآورد عمر اقتصادی واحد تلقی می شود.

(a) حسابرسی مستأجر، اگر ضوابط بند (c,d) ۷ رخ دهد، زمین و ساختمان

واحد مستقل حساب می شوند. و واگذاری آن طبق قوانین بند (b) ۱۱ خواهد

بود و اجاره به عنوان اجاره عامل حساب می شود.

(b) حسابرسی موجران اگر ضوابط بند (c,b) ۷ رخ دهد موجر باید اجاره را

به عنوان واحد مستقل حساب کند.

(۲) اگر ارزش منصفانه زمین ۲۵ درصد بیشتر از کل ارزش منصفانه ملک

اجاره ای باشد مستأجر و موجر باید ساختمان و زمین را جداگانه حساب کنند.

حداقل هزینه های اجاره شامل هر نوع سود و زیان به زمین و ساختمان باید جداگانه حساب شوند.

(a) حسابرسی مستأجران: اگر ضوابط بند ۷(c,d) رخ دهد ساختمان اجاره

ای به عنوان اجاره اصلی حساب شده و و مطابق ضوابط بند ۱۱ واگذاری می شود. زمین نیز بایستی جداگانه به عنوان اجاره عامل حساب شود.

(b) حسابرسی موجران: اگر ضوابط بند ۷(c,d) رخ دهد، ساختمان باید به

عنوان اجاره از نوع فروش محاسبه شود و طبق ضابطه ۶(b,1) و ۶(b,2) بع

صورت اجاره مستقیم مالی حساب می گردد.

اجاره هایی که شامل تجهیزات می شوند.

۲۷- اگر اجاره شامل تجهیزات باشد قسمتی از هزینه های اجاره برای این

قسمت برآورد می شود تجهیزات بایستی جداگانه طبق ضوابط بندهای ۸ و ۷

حساب شوند.

اجاره هایی که فقط شامل بخشی از ساختمان می شوند.

۲۸- وقتی ملک اجاره ای بخشی از یک مجموعه بزرگتر باشد هزینه و ارزش

منصفانه ممکن است قابل تعیین نباشند اگر قابل تعیین باشند. مستأجر و موجر

باید اجاره را طبق قوانین بند ۲۶ حساب کنند به صورت زیر:

(a) مستأجر: (۱) اگر ارزش ملک اجاره قابل تعیین باشد مستأجر باید اجاره را طبق قوانین بند ۲۶ حساب کند. (۲) و اگر قابل تعیین نباشد مستأجر باید اجاره طبق بند ۷ با توجه به برآورد عمر اقتصادی ساختمان حساب کند.

(b) موجر: اگر ارزش ملک اجاره ای و قیمت آن قابل تعیین نباشد موجر آن را به عنوان اجاره عامل حساب می کند. اجاره بین طرفین مرتبط ۲۹- به جزء مورد زیر اجاره های بین طرفین مرتبط با توجه به قوانین بند ۸ و ۷ طبقه بندی می شوند و اظهاریه های مالی طرفین مرتبط باید مشابه طرفین غیر مرتبط باشد. در چنین مواردی طبقه بندی و یا حسابرسی برای تشخیص اصل

اقتصادی نسبت به اصل قانونی باید تعریف و تمدید قرارداد اجاره با طرفین مرتبط باید مشخص شود

۳۰- طبق قوانین اصل ۵۱ ARB برای تعیین سود سرمایه سود و زیان قراردادهای اجاره با طرف مربوطه در صورت حسابهای مالی حساب می شود.

۳۱- موقعیت تجاری ملک اجاره ای یا شرکتهای مربوط بایستی تعیین شود.

۳۲- موقعیت تجاری ملک اجاره ای یا شرکتهای مربوط بایستی تعیین شود.

۳۲- اجاره هایی که شامل برگشت اجاره مالک است اجاره فروش ملک را به موجر و اجاره آن را به فروشنده می دهد.

۳۳- اگر ضمن اجاره قوانین بند ۷ رخ دهد فروشنده مستأجر باید اجاره را به عنوان اجاره اصلی و اجاره عامل حساب کنند. به جزء موارد اشاره شده در زیر هر گونه سود و زیان طبق استهلاك ملك اجاره ای تعریف شود. هنگامیکه ارزش منصفانه ملك در زمان قرارداد کمتر از قیمت مورد انتظار باشد هر گونه ضرر باید با توجه به اختلاف بین قیمت مورد انتظار و ارزش منصفانه تعیین شود.

۳۴- اگر ضمن اجاره قوانین بند ۷ و ۸ رخ می دهد موجر خریدار باید معامله را به عنوان خرید و اجاره مستقیم مالی و همچنین به عنوان اجاره عامل ثبت کنند.

حسابرسی و گزارش از قراردادهای مشابه

۳۵- قراردادهای اجاره (a) ملك (اجاری دوباره توسط مستأجر اصلی به طرف سوم اجاره داده می شود. و قولنامه بین دو طرف اصلی باقی می ماند.

(b) مستأجر جدید طبق قولنامه اجاره اصل جانشین می شود.

(c) مستأجر جدید با فسخ قرارداد اصلی جانشین می شود.

حسابرسی توسط موجر اصلی

۳۶- اگر مستأجر اصلی ملک را اجاره دهد یا قولنامه اصلی فروخته شود یا به مستأجر اصلی با طرف سوم منتقل شود، مستأجر اصلی باید پرداخت اجاره را ادامه دهد.

۳۷- اگر قولنامه اصلی توسط قولنامه جدید با مستأجر جدید جایگزین شود موجر باید اجاره را تا پایان اجاره اصلی حساب کند.  
حسابرسی توسط مستأجر اصلی

۳۸- طبق قوانین بند (b,c) ۳۵: (a) در اجاره اصلی باید سپرده و دارائی از حسابها خارج شوند. سود و ضرر باید بررسی شده و اگر مستأجر اصلی بطور ثانوی مسئول شناخته شود ضرر باید طبق اظهاریه FASB شماره ۵ بررسی شود هر گونه پاداش پرداخت یا دریافت شده در نهایت برای هر گونه سود و ضرر بررسی می شوند.

(b) اگر اجاره اصلی اجاره عامل باشد و مستأجر اصلی مسئول باشد هر گونه ضرر باید طبق اظهاریه FASB شماره ۵ بررسی شود.

۳۹- (a) طبق قوانین بند (a,b) ۷ مستأجر باید اجاره جدید را ه توجه به قوانین (بند ۳۵) پرداخت کند و طبق قوانین بند (۷ و ۸) اجاره اصلی به عنوان اجاره از نوع فروش یا اجاره مستقیم مالی با توجه به قیمت ملک اجاره ای حساب

می شود. اگر اجاره جدید اجاره از نوع فروش و یا اجاره مستقیم مالی نباشد باید به عنوان اجاره عامل حساب شود.

(b) طبق ضوابط بند ۷(c,b) مستأجر جید مطابق قوانین گفته شده در بند (c)

۷ و ۸ اجاره را حساب کند و اگر همه این ضوابط رخ دهد اجاره بعنوان اجاره

مستقیم مالی حساب می شود و در هر مورد مستأجر اصلی باید تا زمانیکه

اجاره اصلی به حالت قبل برگردد اجاره را حساب کند.

(c) اگر اجاره اصلی اجاره عامل است مستأجر اصلی باید اجاره اصلی را به

عنوان اجاره عامل پرداخت کند.

حسابرسی توسط مستأجر جدید.

۴۰- مستأجر جدید باید اجاره را طبق ضوابط بند ۷ پرداخت کند.

حسابرسی و گزارش اجاره های leverage / نسبت بدهی به دارائی خالص /

۴۱- ازدیدگاه مستأجر، اجاره های سرمایه گذاری شده باید به روش مشابه

اجاره ای غیر سرمایه گذاری حساب شوند.

۴۲- اجاره سرمایه گذاری شده با داشتن ویژگیهای زیر تعریف می شود.

(a) اجاره هایی که طبق اجاره های از نوع فروش در بند از (b) ۶ تعریف شده

اند نباید به عنوان اجاره های سود ده تعریف حساب شوند.

(b) طرفین قرارداد اجاره مستأجر - موجر - بستانکار

(c) بودجه ای که در مدتی طولانی توسط بستانکار به عنوان اعتبار موجر فراهم شده بود قابل رجوع نیست.

(d) سرمایه خالص موجر در سالهای اولیه سرمایه گذاری کاهش و در طول سالهای بعدی افزایش می یابد.

۴۳- موجر باید سود خالص اجاره را ثبت کند:

(a) اجاره های قابل دریافت (b) مقداری از مالیات سرمایه که در قرار داد تشخیص داده شده و قابل دریافت است.

(c) برآورد مقدار مانده از ملک اجاره ای (d) درآمد وصول نشده که تشکیل

شده از (۱) برآورد درآمد قبل از پرداخت مالیات یا بعد از کسر هزینه های

اولیه (۲) مانده مالیات سرمایه به درآمد حاصل از اجاره

۴۴- سرمایه گذاری اصلی ، مقدار پول دریافت شده و سرعت برگشت سرمایه

گذاری خالص در سالهایی که مثبت باشد باید محاسبه شود. در هر سال چه

سودی مثبت باشد یا منفی باید اختلاف بین جریان پول خالص و مقدار درآمد

محاسبه گردد تا افزایش یا کاهش مانده سرمایه خالص مشخص شود. درآمد

خالص تشکیل شده از (۱) درآمد حاصل از اجاره (۲) مالیات سرمایه (۳) تأثیر

مالیات بر درآمد حاصل از اجاره که مقدار مالیات برای هر سال را مشخص

می کند.



۴۵- اگر پول نقد خالص در مدت اجاره کمتر از اولین سرمایه گذاری موجر باشد این کاهش باید به عنوان ضرر در شروع اجاره تشخیص داده شود. همچنین با استفاده از ضوابط بندهای ۴۴ و ۴۳ ضرر در سالهای بعد مشخص می شود.

۴۶- مقدار باقیمانده و کل درآمد خالص در پایان سال بررسی شود. اگر در طول اجاره برآورد مقدار باقیمانده افزایش یا کاهش داشته باشد موقتی گزارش می شود ولی اگر کل درآمد خالص تغییر کند. نرخ برگشتی درآمد سالهایی که سرمایه گذاری مثبت بوده حساب می شود.

۴۷- سود اجاره و مالیات عقب باید مطابق اصل ۱۱ APB جداگانه در ترازنامه موجر حساب شوند.

وقتی سد حاصل از اجاره بخشی از فعالیتهای تجاری موجر باشد درآمد خالص یا سرمایه خالص باید برای اظهاریه های مالی نوشته شود.

تعیین تاریخ معامله

۴۸- این قسمت مربوط به اصلاح معامله ها و اجاره قراردادهای اجاره که بعد از ژوئن ۱۹۷۷ تدوین شده اند می باشد. این چنین معامله هایی باید نوشته شود و توسط طرفین معامله امضاء شود.

۴۹- اظهار نامه های مالی برای سالهای تقویمی یا مالی بعد از دسامبر ۱۹۸۰

( بندهای ۱-۴۷ ) باید اجرا شود و اظهار نامه های مالی برای دوره های قبل از

دسامبر ۱۹۸۰ با توجه به بند ۵۱ بازنگری شود

۵۰- همه اجاره های موجود تا دسامبر ۱۹۷۶ تبدیل به سرمایه شده اند طبق

اصل ۵ APB به عنوان اجاره های اصلی فرض می شوند و همه اجاره هایی

که در دسامبر ۱۹۷۶ سپرده شده اند به عنوان اجاره های عامل حساب می

شوند.

اجاره هایی که به عنوان اجاره عامل حساب شده اند و با ضوابط بند ۷ مطابقت

دارند برای طبقه بندی به عنوان اجاره های اصلی باید یک اظهار نامه مالی

جداگانه تا پایان دسامبر ۱۹۷۷ و بعد از آن با توجه به شرایط زیر تهیه شود.

(۱) مقداری از دارایی و تعهداتی که در ترازنامه ذکر شده اند با توجه به

قوانین بند ۱-۴۷ حساب شوند این اطلاعات برای ترازنامه های دسامبر

۱۹۷۶ و بعد از آن اعتبار دارند.

(۲) درآمد خالص که از اجاره های حساب شده مطابق بندهای ۱-۴۷ نتیجه

گیری شده اند باید برای اظهار نامه های درآمد دوره های آغازین بعد

از دسامبر ۱۹۷۶ رویت شوند.

(b) همه اجاره هایی موجود یا سپرده شده در دسامبر ۱۹۷۶ که به عنوان اجاره مالی اجاره عامل، فروش حساب شدند مطابق اصول ۲۷ و ۷ APB به عنوان اجاره از نوع فروش، اجاره های مستقیم مالی اجاره های عامل فرض می

شوند. برای همه اجاره های موجود یا سپرده شده در دسامبر ۱۹۷۶ که به عنوان اجاره عامل حساب شده اند اما با ضوابط بند ۸ و ۷ مطابقت دارند برای طبقه بندی به عنوان اجاره های مستقیم مالی یا اجاره از نوع فروش بایستی از اطلاعات زیر برای اظهار نامه های مالی تا پایان دسامبر ۱۹۷۷ پیروی کنند:

(۱) مقدار خالص اجاره مطابق با بندهای ۴۷-۱ حساب می شوند و این

اطلاعات همچنین برای قولنامه هایی تا پایان دسامبر ۱۹۷۶ و بعد از آن استفاده می شوند.

(۲) اگر اجاره ها طبق قوانین بندهای ۴۷-۱ حساب شوند درآمد خالص بدست می آید این اطلاعات نیز برای اظهار نامه های دوره های آغازین بعد از دسامبر ۱۹۷۶ استفاده می شوند.

(c) برای تدوین اظهار نامه های مالی موجر برای سالهای پایانی ۱۹۷۷ و بعد از آن به نکات زیر دقت کنید.

(۱) مقداری از تغییرات در ارزش خالص مطابق بندهای ۴۷-۱ طبقه بندی و حساب می شوند و این اطلاعات باید برای ترازنامه های دسامبر ۱۹۷۶ و بعد از آن به کار رود.

(۲) اگر اجاره ها مطابق قوانین بند ۴۷-۱ حساب شوند درآمد خالص بدست می آید. و این اطلاعات بایستی برای درآمد دوره های آغازین دسامبر ۱۵۷۶ استفاده می شود.

۵۱- با توجه به قوانین بندهای ۴۹ و ۴۷-۱، اظهار نامه های مالی برای سالهای تقویمی آغاز بعد از دسامبر ۱۹۸۰ و برای دوره های قبل از آن نکات زیر تصریح می شود:

(a) این اظهار نامه ها شامل اظهاریه هایی که اجاره در طول دوره هایی که اظهار نامه های مالی وجود داشت می باشند

(b) ترازنامه های تا قبل از دسامبر ۱۹۷۶ و اظهار نامه های درآمد برای دوره

های آغازین قبل از دسامبر ۱۹۷۶ با توجه به قوانین بندهای ۴۷-۱ تدوین شدند.

(c) ترازنامه های دسامبر ۱۹۷۶ و بعد آن و اظهار نامه های درآمد برای دوره

های آغازین بعد از دسامبر ۱۹۷۶ و داده های مالی که از اظهار نامه های مالی استخراج شده اند مطابق بندهای ۴۷-۱ تدوین شدند.

(d) درآمد خالص با توجه به تأثیر ضوابط بندهای ۱-۴۷ روی درآمد های به دست آمده در اولین دوره حساب شد.

پیوست A.

۵۲- در اوایل ۱۹۴۹ اجاره به عنوان یک وسیله مالی فرض شد. در اوایل سال

۱۹۶۰، APB برای تشخیص اهمیت موضوع حسابرسی اجاره به عنوان یکی

از پنج موضوع مطالعه شده توسط AICPA تشکیل شد. در سالهای پایانی

ژوئن ۱۹۷۳، APB چهار اصل در ارتباط با اجاره صادر کرد. آخرین اصل

APB افشاء حکم توقیف اجاره توسط مستأجران بود. اصل ۳۱ APB که در

ژوئن ۱۹۷۳ اثبات شد اشاره می کند توقیف اجاره بخشی از کار حسابرسی

اجاره ها توسط مستأجران است که موضوع دستور جلسه هیأت استانداردهای

مالی بود.

۵۳- SEC تعدادی اصل (۱۳۲-۱۴۱-۱۴۷) در اکتبر ۱۹۷۳ برای حسابرسی

اجاره ها صادر کرد که تعدادی از اصلهای آن با اصول APB متفاوت است.

۵۴- FASB دستور جلسه ای برای حسابرسی اجاره ها در اکتبر ۱۹۷۳ صادر

کرد در این جلسه یازده نفر از صنعت دولت حسابرسی عمومی، جامعه آماری

برای مشورت با هیأت (APB) برای تهیه طرحی مربوط به دستور جلسه فوق

گردهم آمدند.

۵۵- همانطور که در بالا گفته شد حسابرسی اجاره ها برای مدتی طولانی توسط افراد زیادی مطالعه شد تعداد زیادی مقاله برای حسابرسی اجاره ها برای هیأت (APB) تهیه شد. همچنین کارکنان FASB مطالعاتی در این زمینه

انجام دادند و گزارش از گروهی مستأجر و موجر فراهم کردند که نتایج آن در پیوست C آمده است.

۵۶- هیأت نتایج بحث را در جولای ۱۹۷۴ صادر کرد و ۳۰۶ مقاله رسمی، نامه و طرح دریافت کرد.

۵۷- در آگوست ۱۹۷۵ هیأت استانداردهای حسابرسی مالی پیش بینی اظهار

نامه پیشنهاد شده برای اجاره ها و معامله های قبل و بعد از جولای ۱۹۷۶ صادر

کرد حدود ۲۵۰ نامه دریافت شد و هیأت در ۲۵ نوامبر ۱۹۷۵ اعلام کرد به

دلیل تحلیل پاسخها و پیچیدگی مسائل صدور اظهار نامه نهائی در ۱۹۷۵ امکان

پذیر نیست ولی در اوایل ۱۹۷۶ انجام خواهد شد.

۵۸- هیأت (APB) دومین پیش بینی اظهار نامه استانداردهای حسابرسی مالی

برای حسابرسی اجاره ها را در جولای ۱۹۷۶ صادر کرد. ۲۸۲ نامه در جواب به

پیش بینی دریافت شد.

پیوست B.

۵۹- این پیوست فاکتورهایی که توسط هیأت در رسیدن به نتیجه فرض شده است را بحث می کند

۶۰- همه سودها و ضررهایی که به مالک منتقل می شود باید حساب شده و

کل اجاره ها دیگر به عنوان اجاره های عامل حساب می شود.

۶۱- انتقال هر گونه سود و ضرر از مالک در حسابرسی موجر در اصلهای ۷ و

۲۷ APB ذکر شده است ( حسابرسی مستأجر در اظهاریه های مالی موجر -

حسابرسی قرارداد اجاره برای سازندگان یا موجر دلال.

مفهوم حسابرسی مستأجر در اصل ۵ APB به این صورت آمده است گزارش

اجاره ها در اظهاریه های مالی و مستأجر .

این نظریه مربوط به اجاره هایی که در بخش حکم خرید ملک هستند می شود

و به عنوان اجاره هایی که مدت دار هستند تعریف شده است به خاطر تباین در

مفهوم یک معامله ، معامله ممکن است با عنوان فروش بوسیله موجر و یا به

عنوان اجاره عامل بوسیله مستأجر ضبط شود.

۶۲- هیأت معتقد است که اظهار نامه با اختلافات مفهومی در طبقه بندی اجاره

بین مستأجر و مالک را رفع می کند و ضابطه ای برای طبقه بندی و تفسیر

متفاوت نسبت به ادیات قبلی فراهم می کند.

۶۳- تعدادی از اعضای هیأت که از این بیانیه دفاع می کنند معتقدند که همه سود و ضررها از مالک منتقل می شود که سبب افزایش سود مال می شود و باید در اظهارنامه مالی مستأجر ثبت شود.

۶۴- هیأت اعلام کرد اجاره های سوخت هسته ای که ذخیره گرمایی نامیده می شوند بایستی از تعریف اجاره روی زمین مستثنی شوند زیرا تعدادی از ترانزنامه ها که ماهیتی مشابه دارند بعنوان قراردادهای وصول- پرداخت برای ذخیره انواع دیگر سوخت مثل زغال سنگ، روغن مستثنی هستند. طبق نتیجه هیأت اجاره های سوخت هسته ای به این گونه تعریف می شود اصول حسابداری سوخت هسته ای یک مال استهلاک پذیر بنابراین اجاره سوخت هسته ای برای استفاده مال استهلاک پذیر به جایی که ذخیره زغال سنگ یا نفت انجام می شود منتقل می شود.

۶۵- هیأت اعلام کرد که ویژگیهای اجاره مثل اجاره اصلی اجاره عامل از دیدگاه مستأجر باید مشابه اجاره های مستقیم مالی یا اجاره های از نوع فروش از دیدگاه موجر باشد.

۶۶- اختلاف در شغلای مستأجر و موجر برای طبقه بندی متفاوت سند اجاره توسط دو طرف بوسیله هیأت (APB) طبق بند ۶۵ پذیرفته نشد.



۶۷- تعدادی از اعضای هیأت موافقت خود را برای طبقه بندی قرارداد توسط موجر و مستأجر اعلام کردند. به هر حال هیأت که پذیرش این ضابطه برای طبقه بندی اجاره ها طبق بند ۶۵ با اصل ۵ APB در ارتباط با حسابرسی اجاره و اصل ۷۲ و ۷ APB در ارتباط با حسابرسی موجر متفاوت اعلام کرد.

۶۸- سرمایه گذاری توسط مستأجران به اجاره هایی مربوط می شود که به عنوان ماده خرید اقساطی طبقه بندی می شوند. ضابطه " پایه ای برای اصل ۵ APB طبق بند ۷۳ نتیجه گیری شد.

۶۹- هیأت مفهوم سرمایه سازی توسط مستأجر برای اجاره هایی که در قسمت خرید اقساطی قرار می گیرند به کار می برد. این مفهوم برای سرمایه گذاری اجاره و فقط برای اجاره هایی که به موجر می رسند محدود می شود.

۷۰- اجاره های سرمایه گذاری شده با قرض به طریق قانونی می تواند افزایش یابد. این نوع قرض به تنهایی روی حسابرسی موجر و مستأجر تأثیر می گذارد.

۷۱- هیأت بررسی کرد که آیا سپرده اجاره نوعی قرض در تصمیمات دادگاه می باشد یا دادخواهی ( فساد مالی، سازماندهی مجرد، وضع مالیات) را شامل می شود. هیأت این نوع ضابطه به دلیل تعیین سرمایه گذاری اجاره رد کرد.

۷۲- هیأت ۱۴ ضابطه برای طبقه بندی اجاره ها تهیه کرد که تعدادی از آنها برای طبقه بندی توسط موجران لیست شده است.

۷۳- بالا بردن دارائی عمده د ملک اجاره ای توسط مستأجر این ضابطه مطابق اصل ۵ APB می باشد و بیان کننده سرمایه گذاری اجاره توسط مستأجر است. هیأت نتیجه گرفت که طبق این اصل اگر دارائی عمده اجاره تعیین نشود همه سود و زیانها از مالک منتقل می شود.

۷۴- اجاره ملک هدفی برای مستأجر است این ضابطه به دو دلیل رد شد (۱) هدف اجاره ملک (۲) اجاره ملک هدفی برای انتقال همه زیانها و سودها به مالک باشد.

۷۵- مدت اجاره مساوی برآورد عمر مفید ملک است. مدت اجاره مساوی ۲۵ درصد یا بیشتر برآورد و عمر اقتصادی زمین اجاره ای بایستی باشد. به نظر هیأت (APB) مدت اجاره لازم است فقط برای ۷۵ درصد از عمر اقتصادی ملک باشد. اگر چه مدت اجاره ممکن است فقط ۷۵ درصد از عمر اقتصادی ملک در سال باشد ولی مستأجر می تواند برای دریافت بیش از ۷۵ درصد کل سود اقتصادی انتظار داشته باشد. این ضابطه مربوط به تجهیزات جدید شامل آخرین نوع تکنولوژی که مزیت بیشتری نسبت به تجهیزات قدیمی دارد نیز می باشد. اگر اجاره به کمتر از ۲۵ درصد کل برآورد عمر اقتصادی ملک اجاره ای برسد از این ضابطه نمی توان برای طبقه بندی اجاره استفاده کرد. در برآورد ۲۵ ساله عمر اقتصادی اولین چهار سال بعنوان اجاره عامل و آخرین

اجاره به عنوان اجاره اصلی طبقه بندی می شوند. هیأت APB اعلام کرد این نتایج غیر منطقی است.

۷۶- پرداخت هزینه ها توسط مستأجر به موجر این ضابطه توسط هیأت APB

رد شد.

۷۷- مستأجر اجاره را به عنوان نوعی خرید برای هدفهای مالیاتی به کار برد.

این ضابطه نیز رد شد.

۷۸- سپرده ای که مستأجر می پردازد نوعی قرض به موجر است. مقدار سپرده

فقط ؟؟؟ بخشی از ارزش منصفانه ملک را نشان می دهد. سپرده مستأجر را با

بهره ای که با توجه به ضابطه ۷ در قرارداد پذیرفته شده حمایت می شود. می

کند

۷۹- اجاره بین طرفین مرتبط برقرار می شود. هیأت (APB) این ضابطه

بندهای ۲۹-۳۱ رد کرد.

۸۰- ضررها و سودهای اجاره مستأجر برمی گردد. هیأت اعلام کرد که این

مسئله نوعی تصور است تا ضابطه و مربوط به تصور اساسی از نتایج این بیانیه

است که در بند ۶۰ توضیح داده شد.

۸۱- مسئولیت مستأجر برای پرداخت اجاره نامشخصی فرض شد. این ضابطه

طبق اصل ۷۱ پذیرفته نشد.

۸۲- موجر فاقد شرایط اقتصادی مستقل است. حسابرسی مستأجر برای قرارداد

اجاره باید بوسیله شرایط اقتصادی یک مالک غیر مرتبط انجام شود.

۸۳- مقدار باقیمانده در پایان اجاره غیر واقعی تلقی می شود. در صورتی این

اصل پذیرفته می شود که با توجه به ارزش فعلی ملک باشد.

۸۴- موجر مدت اجاره را به شرط مقدار سپرده شده یا نشده مستأجر تمدید

می کند. این ضابطه طبق بند ۷ پذیرفته شد. مقدار فعلی اجاره (طبق بند (j) ۵

شامل هزینه های ی که مساوی یا بیش از ۹۰ درصد مقدار منصفانه ملک اجاره

ای است (طبق بند (c) ۵ در شروع اجاره تعیین می شود. مقدار سپرده برای

مستأجر توسط مالک تعیین می شود.

۸۵- مستأجر اختیار ملک را دارد. هیأت نتیجه گرفت که خرید اختیاری زمانی

اهمیت دارد که با بند (d) ۵ و (d) ۷ مطابقت کند. هیأت (APB) این ضابطه

را رد کرد.

۸۶- قرار داد اجاره برای مدت طولانی قابل کنسل نیست. این ضابطه نیز طبق

بند (a) ۷ رد شد.

۸۷- انتقال حق مالکیت به مستأجر تا پایان مدت اجاره این ضابطه طبق بند (a)

۷ و ۶۰ رد شد

۸۸- تمدید اختیاری ملک اجاره ای قرارداد خرید اختیاری طبق بند (d) ۷

پذیرفته شد بنابراین همه سود و زیانها از مالک منتقل می شود. قرارداد تمدید

اختیاری که در بند (f) ۵ بحث شد و اجاره های اختیاری با حداقل پرداختهای

اجاره که در بند (j) ۵ آمد پذیرفته شدند. هیأت قرار تمدید اختیاری را به

عنوان ضابطه ای جدا رد کرد.

۸۹- مجموعه ای از اجاره نامه های بیمه شده این ضابطه مربوط به مالکان

است. مجموعه ای از حداقل هزینه ها قابل پیش بینی است بنابراین مالکان

بایستی از طبقه بندی اجاره به عنوان اجاره از نوع فروش خودداری کنند

۹۰- هزینه های نامشخص تعیین شده توسط موجر. این ضابطه با اصل

APB ۲۷ مطابقت دارد. اگر هزینه های قابل پرداخت که در آینده توسط

موجر تعیین می شوند قابل پیش بینی نباشد ضررهای آن طبق قرارداد اجاره

خیلی بیشتر از آنچه که باید به عنوان اجاره عامل حساب شود می باشد.

حسابرسی توسط مستأجران

۹۱- طبق اصل ۵ APB حسابرسی اجاره های سرمایه گذاری شده به عنوان

خرید اقساطی به قرار زیر است:

اجاره هایی که مربوط به خرید اقساطی ملک هستند باید به عنوان خرید ثبت شوند. ملک و سپرده باید در ترازنامه ثبت شوند. روش سرمایه گذاری برای کسب درآمد بدون رجوع به دوره ای که سپرده پرداخت نشده انتخاب شود.

طبق بند ۶۰ مفهوم این بیانیه این است که انتقال همه سود و ضررها به صاحب مالک باید به عنوان سود مال توسط مستأجر به عنوان فروش توسط موجر حساب شوند. این ضابطه توسط هیأت رد شد.

۹۲- علی رغم اختلاف در مفهوم سرمایه گذاری از دیدگاه تعدادی از مدعی الیه ها این ضابطه با اصل ۵ APB مغایرت دارد.

۹۳- با توجه به نرخ بهره ای که برای تعیین حداقل اجاره طبق اجاره اصلی استناد شد هزینه های لازم برای خرید مال اجاره ای مشخص شد. اگر مقدار فعلی اجاره ها با نرخ مناسب مقدار منصفانه ملک اجاره ای در شروع اجاره را افزایش دهد مقدار ثبت شده باید مطابق ارزش منصفانه ملک باشد. مستأجر می تواند هزینه های لازم برای خرید ملک اجاره را با یک وام مطمئن قرض کند.

۹۴- روش تبدیل دارائی به سرمایه که در بند ۱۱ گفته باشد با اصل ۵ APB متفاوت است، به جزء اجاره هایی که با ضابطه  $v(a,b)$  مطابقت می کنند.

دوره استهلاك محدود به دوره اجاره است ولی طبق اصل ۵ دوره استهلاك را فقط به زمانیکه اجاره ها تبدیل به سرمایه می شوند محدود نمی کند.

۹۵- حسابرس های انجام شده طبق بند ۹ با تغییراتی که در قوانین اجاره با یک

طبقه بندی متفاوت در شروع اجاره و تمديد آن صورت گرفت تعیین شد.

۹۶- تعیین حداقل پرداختهای اجاره برای حدود ۵ سال لازم است. تأثیر برآورد

خالص اجاره های سرمایه گذاری شده بایستی انجام شود. هیأت اعلام کرد

تعیین اظهار نامه های مالی مطابق بند ۵۰ برای استفاده کنندگان از این اظهار

نامه ها لازم است تعیین سپرده اجاره طبق اجاره های عامل برای ۵ سال با

قوانین مشابه که برای اجاره های اصلی آمد سازگار است.

حسابرسی توسط مالکان

۹۷- همانطور که در بند ۶۱ گفته شد مفهوم اساسی سرشماری توسط موجر

مشابه مفهوم اصل ۷ و ۲۷ APB است. اجاره ای که همه سود و زیانها را به

صاحب ملک منتقل می کند باید به عنوان فروش توسط موجر حساب شود.

۹۸- به منظور حسابرس سود و دلالتان در اجاره از نوع فروش، قیمت اجاره

ملک طبق مقدار فعلی برآورد مقدار مانده کاهش می یابد این ضابطه قوانین

اصل ۲۷ APB را تصریح میکند. در حسابرسی مالی، قرارداد اجاره بایستی

مشابه اجاره از نوع فروش باشد. هیأت با این ضابطه موافقت کرد و نتیجه

گرفت که اختلاف بین برآورد مقدار باقیمانده و فعلی باید تعیین شود.

۹۹- برآورد مقدار مانده و حداقل هزینه های اجاره باید در ترازنامه ذکر شوند.

طبق اصل ۷ APB برآورد مقدار مانده شامل ملک، تجهیزات، ... می شود.

۱۰۰- قیمت فروش در اجاره های از نوع فروش توسط محاسبه ارزش فعلی

هزینه های اجاره تعیین می شود. می توان از اصل APB ۲۷ برای استفاده نرخ

بهره اجاره به جای نرخ بهره تعیین شده مطابق اصل ۴۲ استفاده کرد. این

ضابطه به دلیل تعیین نرخ بهره زمینها با توجه به قیمت فروش نا با قیمت

منصفانه توسط هیأت APB رد شد.

۱۰۱- این بیانیه اختلاف اجاره های از نوع فروش و اجاره های Leverage را

مشخص می کند در اجاره های از نوع فروش، اولین هزینه های پرداخت شده

در مقابل درآمد در دوره ای که فروش ثبت شده با حسابرسی قیمت های مشابه

که در ارتباط با قیمت هایی که برای تولید درآمد فروش تعیین شده است

مطابقت دارد. اگر چه هزینه های ابتدایی ذکر نمی شوند. ولی برآورد هزینه

های بعدی مرتبط با اجاره حساب می شوند. اولین هزینه ها در ارتباط با اجاره

های مستقیم مالی طبق اصل ۷ APB حساب می شوند.



۱۰۲- مطابق ضابطه حسابرسی مستأجر تقاضا برای حسابرسی توسط موجر با رعایت قوانین بند ۹۵ دنبال می شود.

قوانین ارائه شده در پیش نویس شامل اجاره از نوع فروش اجاره های مستقیم مالی برای تمدید اصلاح شدند. سود شناخته شده مشابه برآورد مقدار مانده در قسمت بالا بود.

۱۰۳- تعدادی از مدعی الیه ها اطلاعاتی که بایستی توسط موجران طبق اصل ۷ APB آشکار می شد را مورد سؤال قرار دارند. هیأت (APB) معتقد است اطلاعاتی که لازم است آشکار شود توسط بند ۲۳ برای استفاده کنندگان

اظهار نامه مالی در ارزیابی شرایط مالی و عملکرد موجران مفید واقع شد. زمانیکه اجاره بخش مهمی از فعالیتهای موجر است افشاء آن لازم است.

۱۰۴- تعدادی از مدعی الیه ها اعلام کردند که پیش نویس هزینه های ملک در اجاره های عامل و ملکی جدا نیست. هیأت (APB) اعلام کرد تعیین سود اجاره با حداقل اجاره ها در طی سال است.

۱۰۵- اجاره زمین طبق ضابطه بند (a,b) ۷ به عنوان اجاره عملیاتی حساب می شود در اجاره ای که شامل زمین و ساختمان است اگر زمین ۱۵ درصد بیشتر از مقدار منصفانه ملک اجاره ای باشد اجاره آنها / زمین - ساختمان / باید جدا طبقه بندی شوند. اگر زمین و ساختمان با هم اجاره شوند ملک باید به عنوان

یک واحد مستقل تلقی شود. برای شرکتهایی با اجاره بالا، زمین و ساختمان هزینه ای جدا را شامل می شوند و اجاره ها به عنوان اجاره عملکرد طبقه بندی می شوند. اگر اجاره زمین به عنوان اجاره عملکرد حساب شود نباید همه سود و زیانها از مالک منتقل شود. اجاره های زمین قابل پیش بینی نیست.

۱۰۶- اجاره امکاناتی (هواپیما - اتوبوس ...) از واحد های دولتی طبق اصل ۷ طبقه بندی می شوند. اجاره این امکانات مالکیت محسوب نمی شود و شامل قرار داد خرید اختیاری نمی شود و کسی حق فروش آنها را ندارد. ارزش منصفانه قابل تعیین نیست.

اجاره عملیاتی حساب می شود.

۱۰۷- قرارداد هایی که طبق آن اجاره ملک به فروشنده برمی گردد. حسابرسی این نوع اجاره به دو قسمت تقسیم می شود.

(a) یک قرارداد مستقل (b) دو قرارداد مستقل

هیأت (APB) اعلام کرد همه سود و ضررهای این نوع اجاره باید تعیین شود.

۱۰۸- اساس این بیانیه حسابرسی اجاره های Leverage و پول رایج که موجر را برای سرمایه گذاری در سالهای اولیه اجاره توانا می سازد و همچنین استفاده موقتی از سرمایه های اضافی درآمد که تأثیر اقتصادی خاصی را برای او فراهم می کند. استفاده از چندین روش حسابرسی برای اجاره های

Leverage به سرعت افزایش پیدا کرد، این روشها اگر چه با یکدیگر اختلاف دارند ولی با روشهای ارائه شده توسط هیأت (APB) مطابقت دارند، اجاره های Leverage در قراردادهایی که تأثیر اقتصادی کلی متفاوت است استفاده می شوند.

۱۰۹- چهار روش مختلف برای حسابرسی اجاره های Leverage:

(a) حسابرسی عادی اجاره مالی در این روش، تمایزی بین حسابرسی اجاره و اجاره مالی دو طرف نیست. سودی که از سرمایه گذاری برای موجر فراهم می شود. به روش زیر حساب می شود: مقدار فعل سود اجاره ها بعلاوه مقدار مانده سرمایه گذاری واقعی توسط موجر کسر مقدار هزینه های اجاره در آینده نیست. این ضابطه توسط هیأت پذیرفته نشد.

(b) اجاره مالی با سه طرف مانده سرمایه موجر در طول سالهای اولیه اجاره Leverage بعد از ورود پول نقد در آن دوره کاهش می یابد. ورود پول نقد در سالهای اولیه سرمایه را افزایش می دهد و مانده سرمایه در سالهای میانی متقی می شود پس در سالهای بعدی زمانی که هزینه ها دوباره سرمایه گذاری می شوند مثبت می شود.

نتایج پول در جریان: کم شدن مالیات در آمد از مالیات سرمایه: استهلاک سریع، کاهش سود در سالهای اولیه توسط مالیات در آمد.

در این روش حسابرسی تمایزی بین اجاره Leverage و اجاره مالی دو طرف نیست. سودی که از سرمایه گذاری موجر فراهم می شود به این روش محاسبه می شود. مقدار فعلی سود اجاره ها بعلاوه مقدار مانده

سرمایه گذاری واقعی موجر نباید کسر مقدار اجاره های بعدی باشد. این نظریه توسط هیأت (APB) رد شد.

(c) سرمایه گذاری با روشهای جداگانه در این روش صورتهای میانی مانده سرمایه متقی است که نشان در جریان را در اجاره های Leverage تعیین می شود در سالهای میانی مانده سرمایه متقی است که نشان دهنده استفاده موقتی موجر از پولی که در سالهای بعد دریافت کرده می باشد. در سالهای اولیه مانده خالص سرمایه مثبت است زیرا مانده حساب از درآمدهای اولیه اجاره می باشد در صورتیکه در سالهای بعد این مقدار منفی می شود به دلیل درآمدهای ثانویه موقتی هستند.

(d) روش صحیح سرمایه گذاری

درآمدهای موقتی به عنوان بخش صحیحی از درآمدهای اجاره هستند. هیأت نتیجه گرفت برآورد بهره مورد انتظار از درآمدهای بعد و حساب درآمدها در اولین سال اجاره باید تعیین شود. بایستی درآمدهای ثانویه توسط روشهای جدا حساب شوند و پول نقد منبع درآمدهای اولیه می باشد.

۱۱۰- اجاره های Leverage برای تشخیص جنبه های اقتصادی خاص از صورتهای سرمایه گذاری جدا تعریف شده اند.

۱۱۱- تفاوت اساسی بین روش مالی سه طرفه و روش جدا در این است که

روش اخیر پول نقد در معامله را دنبال میکند و روش اول مانده حساب سرمایه در طول اجاره را پایین می آورد.

۱۱۲- اجاره های با قوانین بندهای (d) ۷ مطابقت نمی کنند هیأت (APB)

نتیجه گرفت اگر اجاره به عنوان اجاره مستقیم مالی باشد (طبق بند ۴۲) باید به

روش مشابه مثل اجاره های دیگر تعیین شود. هیأت با این نتیجه موافقت کرد

ولی قوانین بند ۴۲ را تغییر داد.

۱۱۳- اجاره های از نوع فروش نباید به عنوان اجاره های Leverage حساب

شوند. هیأت (APB) در جواب این سؤال که چرا یک سازنده نباید سود

حاصل از ساخت را به عنوان اجاره از نوع فروش یا اجاره Leverage حساب

کند، اعلام کرد مفهوم سود حاصل از ساخت در شروع اجاره با مفهوم تعریف

شده اجاره ای Leverage سازگار نیست. مقدار پولی که در سال حاصل می

شود از کسر سرمایه خالص از درآمد می باشد سرمایه موجد بعد از تعیین سود

ساخت ثبت می شود.

۱۱۴- هیأت نتیجه گرفت مالیات سرمایه همانطور که در بند ۴۴-۴۳ آمد

حساب می شود. اجاره Leverage برای سرمایه گذاری با روشهای جدا نباید

حساب شود زیرا با روشهای گفته شده برای اجاره مستقیم مالی حساب می

شود. حساسی بستانکار همانطور که گفته شد با روشهای جدا انجام می شود.

هیأت این ضابطه را مناسب نداشت.

بدهی / دارائی خالص = Leverage