

کی پی ام جی

"بروزرسانی حسابداری و حسابرسی"

ژانویه ۲۰۱۹

موسسه حسابرسی هوشیار ممیز

ترجمه با (اندکی تلخیص): ستارشکری

استاندارد اجاره جدید (IFRS ۱۶) به شکلی چشمگیر چگونگی پاسخگویی مستاجر برای اجاره های املاک، که ممکن است شامل اجاره زمین، ساختمان یا هر دو شود را تغییر داده است. مستاجران هم اکنون باید بیشتر اجاره ها را در ترازنامه مورد شناسایی قرار دهند. به نظر می رسد این مستلزم تلاشی معتدله برای شناسایی همه اجاره ها با پرداختی باشد که باید در بدهی اجاره لحاظ شوند. در این نسخه بروزرسانی حسابداری و حسابرسی، مقاله اصلی ما تأثیرات IFRS ۱۶ بر بخش املاک را برجسته می سازد.

در ادامه سری تأثیر استاندارد جدید درآمدان (Ind AS ۱۱۵)، ما بخش آموزش را پوشش داده ایم. این مقاله توضیح می دهد که چگونه یک موسسه آموزشی نیاز خواهد داشت تعهدات اجرایی اش را شناسایی نماید و اینکه آیا درآمد در طول زمان یا نقطه ای از زمان شناسایی می شود که این به کمک مثال های عملی انجام می شود.

در دسامبر ۲۰۱۸، AICPA، کنفرانس سالیانه اش را در زمینه آخرین پیشرفت های مرتبط با گزارشگری مالی در ارتباط با سازمان بورس و اوراق بهادار (SEC) و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عمومی (PCAOB)، برگزار کرد. موضوع کنفرانس، پیرامون فرایند گزارشگری مالی با کیفیت بالا دور می زد. مقاله ما با این موضوع خلاصه کننده نقاط کلیدی استخراج شده از این کنفرانس است.

کمیته های حسابرسی، یکی از ستون های اصلی راهبری شرکت ها هستند. انجمن حسابرسان خبره هندوستان (ICAI)، یک راهنمای فنی که خلاصه کننده نقش یک کمیته حسابرسی و مسئولیت هایش است

منتشر کرد. در این بروزرسانی، ما نقاط راهنمای فنی کلیدی ای را که کمیته های حسابرسی برای تعریف چارچوب نقش ها و مسئولیت هایشان به کار می برند، مورد تاکید قرار می دهیم.

همانطوری که در هر ماه اتفاق می افتد، همچنین جمع بندی منظمی از بعضی از اخبار بروز در هندوستان و سراسر دنیا ارائه می دهیم.

از بازخورد ها و پیشنهادات شما در زمینه موضوعاتی که در نسخه های آینده بروزرسانی ارائه می دهیم قدردانی می نمایم.

۱۶ IFRS، اجاره ها: تاثیرات بر بخش املاک

پیش زمینه

استاندارد جدید در زمینه استاندارد ها یعنی استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی (IFRS ۱۶)، اجاره ها توسط هیئت استاندارد های بین المللی حسابداری (IASB) در ژانویه ۲۰۱۶ منتشر شده و جایگزین خواهد شد. IFRS ۱۶ از ۱ ژانویه ۲۰۱۹ با به کارگیری زودهنگام مجاز شده (مادامی که IFRS ۱۵، درآمد ها از قراردادهای مشتریان نیز کاربرد دارد)، موثر خواهد بود.

Ind AS ۱۱۶، با استاندارد جهانی در اجاره ها، همگرا خواهد شد یعنی IFRS ۱۶ و انتظار می رود برای دوره های سالیانه ای که در ۱ آوریل ۲۰۱۹، یا پس از آن شروع شوند موثر باشد. مطابق وضعیت همگرایی، که توسط ICAI، در ۱۹ دسامبر ۲۰۱۸، منتشر شده است، Ind AS ۱۱۸، توسط کمیته ملی مشاوره در زمینه استاندارد های حسابداری (NACAS)، پاک شده است و به وزارت امور شرکت ها (MCA) برای خبر رسانی ارائه شده است.

IFRS ۱۶، اصول شناسایی، اندازه گیری، ارائه و افشای اجاره ها را ایجاد می کند. اصول تعیین این که آیا یک اجاره، اجاره مالی است یا یک اجاره عملیاتی است دیگر برای یک مستاجر، مسئله ای غیر مرتبط است، اگر چه موجر به ارزیابی طبقه بندی اجاره، به عنوان اجاره عملیاتی یا مالی ادامه خواهد داد و باید مطابق آن پاسخگو باشد.

هدف اصلی استاندارد، تضمین این نکته است که مستاجران و موجران اطلاعات مرتبط را به شیوه ای ارائه دهند که به شکلی منصفانه ارائه دهنده آن معاملات باشند. این اطلاعات، مبنای برای استفاده کنندگان صورت های مالی برای ارزیابی تأثیری که اجاره ها بر وضعیت مالی و جریانهای نقدی موسسه دارند، فراهم می کند.

ما در این مقاله، تأثیر استاندارد جدید بر صورت های مالی یک مستاجر در تدارکات اجاره را مورد بحث قرار خواهیم داشت.

تأثیر استاندارد جدید بر بخش املاک

اجاره های املاک، در ماهیت متفاوتند و عموماً شامل اجاره زمین، ساختمان، یا هر دو می شود و همچنین می تواند شامل اجاره های ساختمان های واحد درونی و فروش شود (اجاره های کاملاً فروش). بنابراین، انواع مختلفی از مشخصات در اجاره ملک بر مبنای استفاده می تواند به شکلی به عناوین زیر طبقه بندی شوند:

- اجاره فضای تجاری یا اداری
- اجاره فضای خرده فروشی یا انبار
- اجاره ساختمان های مسکونی
- اجاره اتاق های هتل یا آپارتمان های خدماتی
- اجاره فضای پارکینگ اتوموبیل

اجزای یک مورد تدارکات اجاره ای در یک بخش املاک عموماً شامل پرداخت های اجاره ای برای اجاره زمین، ساختمان، درونی ها و فروشات، پرداخت ها به سوی پشتیبانی، هزینه های قسمت های مشاع، و تجهیزات می شود. ضمناً، اجاره شارژ شده می تواند بر اساس ماهیت، متغیر، یا متغیر مشمول پرداخت حداقل ضمانت تنظیم شود. اجزای متغیر، معمولاً با درآمد یا سود به دست آمده توسط مستاجران پیوند دارند. بنابراین، موارد زیر ملاحظات کلیدی در بخش املاک خواهد بود:

۱- شناسایی یک مورد تدارکات اجاره ای

یک مستاجر نیاز خواهد داشت تدارکات مختلف اجاره را شناسایی نموده، تحت IFRS ۱۶، از لحاظ عملی بودن، مورد ارزیابی قرار دهد. طبق IFRS ۱۶، یک قرارداد یک اجاره نامه است یا شامل یک اجاره نامه است، در صورتی که قرارداد حق کنترل استفاده از یک دارایی شناسایی شده را برای یک دوره

زمانی، در ازای ثمن انتقال دهد. یک مستاجر می تواند انتخاب کند که اجاره های کوتاه مدت و اجاره های آیتم های کم ارزش را از شناسایی به عنوان اجاره های تحت IFRS ۱۶، حذف نماید. بنابراین، یک مستاجر باید موارد زیر را هنگام ارزیابی یک مورد تدارکات اجاره ای برای تعیین این که آیا شامل یک اجاره می شود یا نه مد نظر قرار دهد:

- **دارایی شناسایی شده:** یک قرار داد شامل یک اجاره می شود تنها در صورتی که با یک دارایی شناسایی شده مرتبط باشد. یک دارایی، به صورت نوعی زمانی شناسایی می شود که به وضوح در یک قرار داد بیان شده باشد. با این حال، یک دارایی همچنین می تواند به شکل تلویحی، هنگامی که برای استفاده توسط مستاجر در دسترس قرار می گیرد، شناسایی شود.
- **حقوق ماهوی تعویض:**

حتی اگر یک دارایی مشخص شده باشد، در صورتی که موجر، حق ماهوی تعویض، طی دوره اجاره را داشته باشد، مستاجر حق استفاده از دارایی شناسایی شده را نخواهد داشت. بنابراین، یک مستاجر ملزم است در ابتدای قرارداد ارزیابی کند که آیا حقوق تعویض ماهوی است یا نه.

- **سهم ظرفیت:** سهم ظرفیت یک دارایی یک دارایی شناسایی محسوب می شود در صورتی که به صورت فیزیکی مجزا باشد (مثلا کف ساختمان). یک ظرفیت یا بخش دیگر یک دارایی که از لحاظ فیزیکی مجزا نیست (به عنوان مثال، سهم ظرفیت کابل فیبر نوری)، یک دارایی شناسایی شده نیست، مگر آن که نمایانگر ماهوی کل آن ظرفیت باشد (یعنی کابل) و بنابراین برای مشتری حق به دست آوردن کل سود های اقتصادی از نظر استفاده از دارایی را به همراه می آورد.

به عنوان مثال، واحد A، دو طبقه در یک ساختمان تجاری را به اجاره گرفته است و ۱۰ محل پارکینگ را به همراه اجاره تخصیص یافته است. محوطه پارکینگ، شناسایی می شود، اگر چه این می تواند توسط مالک، بنابر دسترسی پذیری ساختمان ها اصلاح شود. ۱۰ محل پارکینگ تقریباً ۲۵ درصد کل نقاط پارکینگ اتوموبیل را تشکیل می دهد (یعنی ۴۰ نقطه پارکینگ در مورد مذکور).

از آنجا که دارایی ها در مورد مذکور - دو طبقه و نقاط پارکینگ از لحاظ فیزیکی مجزا هستند و می توانند مستقلاً مورد استفاده قرار بگیرند، به صورت جداگانه هم ارزیابی می شوند. در حالی که طبقات شناسایی می شوند، نقاط پارک اتوموبیل، دارایی های شناسایی شده نیستند. ۱۰ نقطه

پارکینگ، نمایانگر و ارائه کننده بخشی از کل حوزه پارکینگ اتوموبیل هستند و نه به صورت ماهوی، کل ظرفیت. ضمناً، حق تعویض مالکان می تواند در مورد مذکور، ماهوی باشد. مستاجر مستلزم خواهد بود ارزیابی نماید که آیا به صورت ماهوی همه منافع اقتصادی ۱۰ نقطه پارکینگ را بدست می آورد یا نه و همچنین این که چه کسی حق هدایت استفاده از آنها را برای تعیین این که آیا تدارکات برآورنده معیار اجاره هستند یا نه را دارد.

۲. شناسایی کردن اجزای اجاره

در عمل، یک اجاره می تواند شامل اجزای اجاره برای استفاده از یک دارایی و سایر اجزا خواهند بود به عنوان مثال، شارژ شدن برای نقش های اداری یا سایر هزینه های به همراه اجاره. یک مستاجر ملزم به پاسخگویی برای هر جزء اجاره است، جدا از اجزای غیر اجاره ای. استاندارد، به عنوان یک راه حل عملی به مستاجر اجازه می دهد بر حسب طبقه دارایی زیرساخت، انتخاب کند که اجزای غیر اجاره ای را تفکیک نکند و در عوض، پاسخگوی هر جزء اجاره و هر نوع اجزای غیر اجاره ای به عنوان یک جزء منفرد باشد. به عنوان مثال، فرض کنید مستاجر الف وارد یک توافق برای اجاره ساختمان هایی از موجر ب برای اجاره سالیانه ۰ INR۵، به ازای هر پای مربع برای یک دوره پنج ساله می شود. قرارداد شامل "CAM" (شارژ هایی برای پشتیبانی محیط مشاع) ۰ INR۵، به ازای هر متر مربع می شود و شارژ ها و سیستم ریکواری آب و الکتریسیته بر مبنای مصرف واقعی می شود. اگر مستاجر الف انتخاب کند که از راه حل عملی عدم تفکیک جزء غیر اجاره ای شارژ CAM و تجهیزات آب و الکتریسیته، استفاده کند، اجاره به عنوان یک جزء اجاره ای منفرد قلمداد می شود. شارژ های ثابت CAM، برای تعیین بدهی اجاره، لحاظ می شوند و پرداخت های آب و الکتریسیته، حذف می شوند چرا که این موارد ماهیتاً متغیر هستند و نمی توانند در بدو امر تعیین شوند. شارژ های آب و الکتریسیته، در صورت سود و زیان، به نحوی که متحمل شده اند شناسایی می شوند. اگر مستاجر الف، راه حل عملی را انتخاب نکند، آنگاه پرداخت های مسیر CAM و آب و الکتریسیته، در صورت سود و زیان، به عنوان هزینه های عملیاتی شناسایی می شوند. به نحو و در زمانی که متحمل شده اند. در صورتی که دارایی هر دو معیار زیر را برآورده سازد، مستاجر حق استفاده از یک دارایی را به عنوان یک جزء اجاره ای مجزا در نظر می گیرد:

- مستاجر بتواند از طریق استفاده از آن دارایی اساسی چه مستقلاً یا به همراه منابع دیگری که از پیش در دسترس بوده اند سود کند و:
 - دارایی نه بسیاری وابسته و نه دروناً مرتبط با سایر دارایی های قرارداد باشد.
- مبالغ برای فعالیت ها یا هزینه ها که کالاها یا خدماتی به مستاجر انتقال نمی دهد، مثل پشتیبانی یا هزینه های تجهیزات، و غیره، اجزای غیر اجاره ای محسوب می شوند و باید شناسایی و از اجاره حذف شوند.
- شارژهای کارهای اداری یا سایر مرتبط با اجاره که کالا یا خدماتی را ارائه نمی دهد موجب وقوع جزء مجزایی نمی شوند. با این همه، بخشی از ملاحظات کل که مستاجر به جزء شناسایی شده تخصیص می دهد محسوب می شوند.

۳- ارزیابی دوره اجاره

دوره اجاره، یک دوره غیر قابل فسخ اجاره است و شامل هر گونه دوره بدون اجاره ای می شود که موجر به مستاجر ارائه دهد.

مطابق IFRS ۱۶، دوره اجاره دوره غیر قابل فسخ اجاره است به همراه:

* دوره های اختیاری قابل تجدید که به شکلی منطقی در آن، اطمینان از انجام توسط مستاجر

وجود دارد و

* دوره پس از تاریخ اتمام اختیاری در صورتی که به شکلی منطقی اطمینان وجود داشته باشد که مستاجر زود هنگام به اتمام نرساند.

اجاره، هنگامی که مستاجر و موجر، حق اتمام اجاره را بدون اجازه از طرف دیگر با تنها اندکی جریمه غیر معتدله نداشته باشند دیگر قابل اجرا نیست.

ارزیابی یک دوره اجاره، مبتنی بر تعریف یک قرارداد و دوره ای است که قرارداد برای آن

قابل اجرا است. شمول دوره های عاری از اجاره، گزینه پایان دادن با تنها مستاجر/تنها

موجر/هر دو، گزینه تجدید/تمدید اجاره با اجاره بازار، گزینه خریداری، گزینه هایی که به شکلی منطقی

این اطمینان در موردشان وجود دارد که اعمال شوند/نشوند، بعضی از عواملی را تشکیل می دهند که

باید در بدو اجاره برای تعیین دوره اجاره، ارزیابی شوند.

در تاریخ شروع اجاره، یک مستاجر ملزم به اندازه گیری بدهی اجاره با ارزش حاضر پرداخت

های اجاره که در آن تاریخ پرداخت نمی شوند، است. یک مستاجر، ارزش حاضر پرداخت های اجاره را

با استفاده از نرخ بهره مشخص در اجاره محاسبه می‌کند. اگر مستاجر نتواند بلافاصله نرخ بهره مشخص در اجاره را تعیین نماید، آنگاه مستاجر ملزم به استفاده از نرخ افزایشی قرض خواهد بود.

بنا بر ماهیت ملک در بخش اجاره املاک، دارایی‌ها عموماً ارزش ارزش اضافی بالا و معتنا بهی دارند. ضمناً در مورد اجاره‌های زمین، دوره اجاره، عموماً گرایش به طولانی مدت بودن دارند. این مشخصات، تعیین نرخ تخفیف مناسب را دشوار می‌سازد.

برای اجاره‌های ملک، یک عایدی ملک، می‌تواند به عنوان یک درونداد هنگام تعیین نرخ قرض افزایشی مورد استفاده قرار گیرند. تقاضاهای ملک، بازتاب دهنده سالیانه مورد انتظار بر یک ملک است. می‌توانند قبل یا بعد از هزینه‌ها نقل شوند (عایدی خالص یا ناخالص) و عملکردی از عوامل متعدد هستند که شامل موارد زیر می‌شوند اما محدود به آن نمی‌شوند:

الف) نرخ‌های اجاره بازار برای نوع ملک

ب) انتظارات در خصوص رشد (مثلاً عایدی ملک پایین اغلب همراه با انتظارات رشد اجاره‌ای بالا تر است).

پ) انتظارات در خصوص هزینه‌های نوسازی و

ت) انتظارات در خصوص ریسک‌های همراه ارزش ملک.

این عوامل نشانگر بازده‌های ملک خاص برای یک ملک خاص می‌شود. با این حال بازده‌های املاک، در برگیرنده ویژگی‌های مختص شرکت که بر نرخ قرض افزایشی مستاجر تأثیر گذار است نمی‌شود. بنابراین، تعدیلات خاصی بر بازده املاک، برای تعیین نرخ قرض افزایشی مستاجر مورد نیاز خواهد بود. این موارد طول اجاره، نرخ بندی اعتبار مستاجر در مقایسه با نرخ‌های میانگین مستاجران بازار و انتظارات در خصوص ریسک‌های همراه ارزش ملک را که با عملکرد مستاجر و دیگران ارتباطی ندارند می‌شود.

۵- پرداخت‌های اجاره من جمله پرداخت‌های متغیر

اجاره‌های ملکی خاص مثلاً اجاره ساختمان‌های خرده‌فروشی شامل یک کرایه اجاره‌ای، کرایه اجاره‌ای متغیر یا ترکیبی از هر دو. در مواردی که تغییر پذیری پرداخت اجاره، متعاقباً حل و فصل می‌

شود، چنین پرداخت هایی اصولاً به عنوان همان پرداخت های ثابت، در نظر گرفته می شوند و در اندازه گیری اولیه حق دارایی استفاده و بدهی اجاره منظور خواهند شد.

مثال) شرکت "آر" که یک خرده فروش جا افتاده است، برای فروشگاهی در یک قطعه زمین مختص خرده فروشی پیشرفته، از شرکت "کیو"، فضا اجاره می کند. تحت قوانین اجاره، شرکت آر، ملزم به اداره مغازه طی ساعات عادی کاری است. شرکت آر، مجاز به خالی گذاشتن یا اجاره مجدد دادن مغازه نیست.

قرارداد بیان می کند که مبلغ کرایه سالیانه قابل پرداخت توسط آر از این قرار خواهد بود:

- ۱۰۰ INR، در صورتی که فروشی در مغازه نداشته باشد یا
 - ۱ میلیون INR در صورتی که آر، هر گونه فروشی طی دوره اجاره در مغازه داشته باشد
- آر نتیجه گیری می کند که اجاره دارای پرداخت های اجاره ثابت ذاتی ۱ میلیون INR در هر سال است. آر توجه می کند که این مقدار یک پرداخت متغیری نیست و بستگی به فروش ندارد. این به دلیل آن است که امکان واقع گرایانه ای وجود ندارد که آر هیچ فروشی در مغازه نداشته باشد.

۶- تاثیر استاندارد اجاره های جدید بر قوانین و مقررات جدید

قرارداد های اجاره ای جدید ممکن است بر مبنای قوانین و مقررات قابل کاربرد یا روش های کسب و کار مورد پیروی ساختار بندی شوند. به دلیل استاندارد جدید، ممکن است واحد ها مقررات معاملات و قرار داد ها را مورد بازنگری قرار دهند که به دلیل آن دپارتمان های پشت گزاری مالی مثل مالیات قانونی و غیره محتمل به تحت تاثیر قرار گرفتن هستند. در عمل توجه کرده ایم که اجاره های ملک خاص شامل اجاره ساختمان ها و همینطور بخش های داخلی ساختمان ها و بخش بیرونی می شوند. ضمناً به همراه اجاره ساختمان ها، مسئول توسعه ساختمان ها/موجر، خدماتی در راستای CAM، الکتریسیته، مشتمل بر، ذخیره نیرو و سایر تجهیزات مثل تسهیلات پارک اتوموبیل، آب و غیره فراهم می آورد. مالیات ها (مالیات کالا و خدمات، مالیات خدمات یا مالیات بر ارزش افزوده، یا مالیات تکلیفی قابل کاربرد) و نرخ های قابل کاربرد بر پرداخت ها به سوی اجاره ساختمان ها، بخش های بیرونی ساختمان ها و تجهیزات و سایر پرداخت ها می تواند بر مبنای ماهیت هزینه ها و حوزه ها متفاوت باشند. با

تغییر در استاندارد، یک واحد ممکن است نیاز داشته باشد این مقررات معاملات و قراردادهای را مورد بازنگری قرار دهد.

۷- تغییرات در سیستم ها و فرایندها

ممکن است تغییر در سیستم ها و فرایندها برای به دست آوردن اطلاعات برای پیروی از الزامات جدید مورد نیاز باشد. ممکن است اجاره های خاصی بسیار قدیمی باشند و بتوانند تا دوره های چند ده ساله ادامه پیدا کنند. واحد ها نیاز خواهند داشت فرایندها را برای به دست آوردن اطلاعات به شیوه نظام مند و سیستماتیک مستقر سازند و دست به محاسبه بزنند مثل بازبینی ساز و کار های نظارت منظم بر تغییرات.

۸- ملاحظات گذار

واحد ها ملزم خواهند بود در خصوص گزینه های در دسترس گذار، تحت استاندارد جدید تصمیم گیری نمایند یعنی این که تصمیم بگیرند که آیا استاندارد را به صورت بازنگرانه برای همه اجاره ها به کار برند یا از یک رویکرد بازنگرانه اصلاح شده استفاده کنند. حد و حدود اطلاعات مورد نیاز بستگی به رویکرد برگزیده گذار خواهد داشت. به عنوان مثال، یک رویکرد بازنگرانه اصلاحی می تواند با استفاده صرف از اطلاعات دوره جاری مورد کاربرد قرار گیرد یعنی نرخ قرض افزایشی مستاجر در ابتدای پرداخت های اجاره باقیمانده جاری مستاجر. از سوی دیگر، یک واحد اطلاعات تفضیلی در خصوص معاملات اجاره ای برای به کارگیری بازنگرانه استاندارد، مورد نیاز است. این شامل اطلاعات تاریخی در خصوص پرداخت های اجاره ای و نرخ های تخفیف نیز می شود. اطلاعات در ابتدای اجاره مورد نیاز خواهد بود و همچنین در هر تاریخی که واحد ملزم به محاسبه مجدد دارایی های اجاره ای و بدهی ها یا اصلاحیه های اجاره باشد.

از آن جا که اجاره های املاک عموماً برای دوره های بلند مدت هستند، جمع آوری اطلاعات تاریخی ممکن است برای واحد در این بخش چالش هایی به همراه داشته باشد.

۹- بقیه

- قضاوت ها، فرضیات و برآورد های به کار گرفته شده در تعیین چگونگی اندازه گیری بدهی اجاره در تاریخ شروع و همچنین در ارزیابی مجدد مستلزم مستند سازی مناسب و کافی خواهد بود.

- ضمناً، انتظار می رود، استاندارد جدید بر شاخص های عملکرد کلیدی (KPIها) ، نسبت های سوددهی و جبران خسارت واجد پی.ند با این KPIها تاثیر داشته باشد.
- ممکن است شرکت های بسیاری ، عملکرد را بر مبنای EBTIDA (درآمد پیش از بهره، مالیات، استهلاك دارایی های مشهود و غیر مشهود)، نسبت بدهی-حق مالکانه و نسبت جاری اندازه گیری نمایند. EBTIDA، به دلیل از میان برداشتن هزینه کرایه بهبود می یابد و توسط بهره و هزینه های استهلاك جایگزین می شود. نسبت بدهی-حق مالکانه به دلیل از دیاد بدهی (که به علت افزوده شدن بدهی اجاره است)، کاهش خواهد یافت و افزوده شدن بدهی اجاره با تعدیلات بر حق مالکانه بر گذار و اندازه گیری های بعدی جبران خواهد شد و نسبت جاری نیز به دلیل افزایش در بخش جاری بدهی اجاره کاهش خواهد یافت.

نتیجه گیری

خلاصه مطلب آن که به نظر می رسد ۱۶ IFRS از طریق ارائه اجاره های غیر ترازنامه ای بر ترازنامه تغییر بسیار مهمی در حسابداری اجاره به ارمغان آورده و از این طریق تغییرات بسیار مهمی در روشی که معاملات اجاره ای در صورت های مالی مستاجران گزارش می شوند بوجود آورده است. اصول تعیین این که آیا یک اجاره، اجاره مالی است یا یک اجاره عملیاتی دیگر به مستاجر ارتباطی پیدا نمی کند، با این وجود موجران کماکان مستاجران را برای طبقه بندی به عنوان اجاره عملیاتی یا مالی ارزیابی خواهند کرد. علاوه بر تغییرات مهم در ارائه و افشاها در صورت های مالی مستاجر، این استاندارد احتمالاً بر نسبت های حسابداری کلیدی اثر گذار خواهد بود.

۲

تاثیر استاندارد جدید درآمد بر بخش آموزش

مقدمه

Ind AS ۱۱۵، با عنوان عایدی از قراردادها با مشتریان ، استاندارد در زمینه شناسایی درآمد است که با ۱۵ IFRS ادغام شده است: عایدی از قراردادها با مشتریان.

اصل اساسی Ind ۱۱۵، آن است که یک عایدی باید زمانی شناسایی شود که یک واحد کنترل کالا ها یا خدمات را به یک مشتری، با مقداری که واحد انتظار استحقاقش را دارد، انتقال دهد. برای دستیابی به این اصل اساسی، استاندارد جدید یک مدل پنج مرحله ای مستقر نموده است که واحد ها نیاز خواهند داشت برای تعیین زمان شناسایی عایدی و مقدار آن از آن استفاده کنند. بنابراین یک مدل واحد برای قرار داد ها با مشتریان برای تمام صنایع به کار می رود. این استاندارد عایدی جدید احتمالاً چالش هایی را از منظر حسابداری ایجاد خواهد کرد که ما از آن، سعی در ارائه دیدگاه هایمان در زمینه مسائل خاصی که شرکت ها با آنها در این بخش درگیر خواهند بود، خواهیم داشت.



وجود یک قرارداد اجباری

تحت استاندارد جدید، یک قرارداد توافقی است بین دو طرف یا بیشتر که حقوق و تعهدات اجرایی ایجاد می کند. قرارداد ها می توانند مکتوب، شفاهی یا ادراک شده به صورت ضمنی توسط روش های کسب و کار معمولی واحد باشند.

اجرایی بودن، مسئله ای مربوط به قانون است. روش ها و فرایندها برای استقرار قرارداد ها با مشتریان در حوزه های قانونی، صنایع و واحد ها متفاوت هستند. در حالت عام، یک واحد، در صورتی قادر به شناسایی عایدی نیست که یک قرارداد اجرایی وجود نداشته باشد. مطابق Ind AS ۱۱۵، موسسات نیاز خواهند داشت چنین روش ها و فرایندهایی را (مشمول بر موارد مرتبط با پذیرش و ثبت نام

دانش آموزان) برای تعیین این مسئله که آیا و چه زمانی یک قرارداد با یک دانش آموز ایجاد حقوق اجر و تعهدات بین موسسه و دانش آموز می کند، مد نظر قرار دهند.

دانش آموزان در حالت عام با امضا نمودن یک فرم ثبت نام که مقررات و شرایط، انواع خدمات قابل ارائه مربیان و همینطور ساختار قیمت برای هر دوره و زمان بندی اقساط را با جزئیات بیان می کند. طرفین قرارداد، یعنی موسسه و دانش آموزان مبانی قرارداد را به صورت مکتوب قبول می کنند و مقررات و شرایط مربوطه که در سند توافقنامه موجود است را مورد پیروی قرار می دهند. با امضای این سند، دانش آموز متعهد به پرداخت هزینه آموزش و بنابراین تضمین جریان درآمد برای موسسه طی کل دوره قرارداد می شود. و بدین ترتیب یک قرارداد اجرایی ایجاد می شود.

تعهدات عملکرد

مبالغ جمع آوری شده توسط موسسات ممکن است شامل مبالغ آموزش، مبالغ مربوط به درخواست ثبت نام، مبالغ ثبت نام، مبالغ مربوط به خوابگاه و سایر مبالغ مربوط به آموزش می شود.

مبالغ آموزشی و خوابگاه:

موسسات نیاز خواهند داشت تعیین کنند که آیا خدمات آموزشی و خوابگاه وعده داده شده توسط موسسه مجزا هستند یا نیاز است ترکیب شوند. در بسیاری موارد، آموزش و خوابگاه خدماتی مجزا قلمداد می شوند و بنابراین تعهدات عملکرد جداگانه محسوب می شوند.

مبلغ ثبت نام:

بسته به مقررات و ضوابط مرتبط با مبلغ ثبت نام، محتمل است که چنین مبلغی مرتبط با یک تعهد عملکرد مجزا نباشد اما بسیار بستگی به کالاها یا خدمات وعده داده شده در قرارداد باشند یا ارتباط تنگاتنگی با آن داشته باشند. (یعنی فراهم آوردن خدمات آموزشی در دوره های آتی). در این مورد، هزینه ثبت نام ارائه دهنده پرداخت زود هنگام برای خدمات آینده خواهد بود و بنابراین هنگامی که آن کالاها یا خدمات آینده فراهم شوند به عنوان عایدی شناسایی می شوند. این ممکن است منجر به تعویق عایدی با توجه به فی سال های بعد شود.

هزینه های ورود:

عموما، موسسات، امتحان های ارزیابی را برای شناسایی دانش آموزان واجد شایستگی برای شرکت در دوره، به عمل می آورند. اگر مبلغ ورود، کاملا مرتبط با فرایند ارزیابی باشد، یک تعهد واحد در چنین خدماتی شناسایی می شود یعنی ارزیابی به عمل آمده.

در شرایط خاصی، مبالغ ورودی ممکن است با تجهیزات فناوری اطلاعات (مثل لپ تاپ ها، سایر زیرساخت های فناوری اطلاعات و خدمات دهی)، سفر ها یا سایر فعالیت های بیرونی و منابع کلاسی مرتبط باشد. این مبالغ در طیف Ind AS ۱۱۵ قرار می گیرند و به صورت مجزا تعهدات عملکرد مرتبط را شناسایی می نمایند.

دوره آموزش از راه دور:

ممکن است دانش آموزان در دوره های آموزش از راه دور ثبت نام نمایند که در آن مطالب آموزشی با پست برای آن ها ارسال شود. موسسات متعهد به ارسال مطالب صرفا به دانش آموزان هستند و چنین دوره هایی یک تعهد عملکرد واحد خواهند داشت که باید شناسایی شود.

فروش تبلت با مطالب آموزشی از پیش ذخیره شده:

دانش آموزان می توانند تبلتی را خریداری کنند، سپس مطالب از پیش ذخیره شده در آن را مطالعه نمایند (محتویات دارای یک سیستم انقضای از پیش تعیین شده است که دانش آموزان فقط تا تاریخ تعیین شده توسط آن می توانند مطالب را مطالعه نمایند). پس از تکمیل دوره، دانش آموزان آزادند از تبلت برای استفاده شخصی شان استفاده کنند که البته ریز پردازنده حاوی مطالب دوره غیر قابل استفاده خواهد بود. دانش آموزان، تبلت را برای مشاهده مطالب آموزشی خریداری می کنند و موسسات عموما تنها یک ضمانتنامه استاندارد برای کل بسته آموزشی ارائه می دهند. تعهدات عملکرد شناسایی شده در چنین سناریویی می تواند فروش تبلت و فروش کارت SD به همراه مطالب آموزشی از پیش ذخیره شده باشد.

قیمت معامله

قیمت معامله

یک واحد قیمت معامله را در بدو انعقاد قرارداد برآورد می کند که این شامل تعهد متغیر نیز می شود.

تحت دستورالعمل جدید، قیمت معامله، مقداری است که موسسات "انتظار دارند دریافت نمایند".

تحت استاندارد جدید، امتیاز قیمت، تخفیف ها، غیره تشکیل دهنده "تعهد متغیر" هستند. تحت Ind AS ۱۸، عایدی، فراهم آورندگان خدمات آموزشی عایدی ها را برای مقادیری که در صورتحساب دانش آموزان قید شده است شناسایی می شوند. اغلب، این مسئله منجر شناسایی یک مبلغ عایدی می شود که وصول آن برایش مورد شک بوده است. این موضوع، در عمل منجر به شناسایی منبعی برای هزینه بدهی های بد یا بدهی های بد در تاریخ آینده شد.

یک امتیاز قیمت غیر مستقیم باید الزاما توسط ارائه دهنده خدمات آموزشی ارائه شود یا مورد اطلاع رسانی قرار گیرد. این موسسات هستند که نیاز دارند برای تعیین این که آیا به صورت غیر مستقیم امتیاز قیمت را به مشتریان ارائه داده اند یا نه قضاوت کنند.

انتظار می رود مدل جدید حجم هزینه بدهی بد را که به صورت تاریخی در چنین موقعیت هایی گزارش شده بودند کاهش دهد و همچنین منجر به کاهشی متناسب در عایدی ها شود. کاهش در عایدی ها احتمالا به دلیل "امتیاز قیمت غیر مستقیم" به وقوع می پیوندد و همینطور "برآورد مبلغ تعهد متغیر".

مطابق تجربه ای که داشته ایم، موسسات رقابتی خاصی به دانش آموزان کارا، بورسیه و مبالغ نقدی اعطا می کنند. چنین موسسات آموزشی ای ممکن است برنامه های بورسیه ای متعددی را اداره کنند که در آن دانش آموزانی که معیار شایستگی را برآورده سازند، امتیاز دریافت بخشی از هزینه تحصیلی را دریافت می کنند. در سایر موقعیت ها، مبالغ ممکن است در صورتی که دانش آموزان مایل به ترک دوره باشند، بر مبنای آستانه های خاص به دانش آموزان بازگردانده شوند (مثلا بازگشت کامل پیش از شروع دوره، ۸۰ درصد، ۲۰ روز اول دوره). چنین بورسیه ها و جوایز نقدی ای احتمالا تشکیل دهنده تعهد متغیر هستند. بر این مبنا، پژوهشی تفصیلی در زمینه مقررات و شرایط و روش های عرفی باید برای شناسایی چنین مقادیر متغیری در قرارداد به عمل بیاید.

ارزش مورد انتظار

مجموع مقادیر بر حسب احتمال اندازه گیری شده در طیفی از مقادیر ممکن. یک ارزش مورد انتظار، در صورتی که واحد تعداد زیادی قرارداد با مشخصات مشابه داشته باشد، ممکن است برآوردی مناسب از مقدار تعهد متغیر باشد.

یک موسسه ممکن است مبلغی غیر قابل برگشت از یک دانش آموز بالقوه برای تامین نقطه اتکایی برای ثبت نام دریافت کند. Ind AS ۱۱۵ بیان می کند که با دریافت پیش پرداخت، واحد، یک بدهی قرارداد از یک مشتری به عنوان مبلغ پیش پرداخت برای تعهد عملکردش برای انتقال یا آماده بودن برای انتقال کالاها یا خدمات در آینده شناسایی می کند. مطابق شرایط Ind AS ۱۱۵، در صورتی که تعهد وعده داده شده در قرارداد، شامل یک مبلغ متغیر باشد، آنگاه واحد ملزم به برآورد مبلغ تعهدی خواهد بود که بعداً مشمول بازپرداخت نخواهد شد که این با در نظر گرفتن "ارزش مورد انتظار" یا روش "بالاترین احتمال" است. (ر.ش به دیاگرام زیر).

مبلغ مبتنی بر بالاترین احتمال

محتمل ترین مبلغ واحد در طیفی از مبالغ تعهد احتمالی. محتمل ترین مبلغ ممکن است برآورد مناسبی از تعهد متغیر باشد در صورتی که قرارداد تنها دو برون داد ممکن داشته باشد.

تعهد(ثمن) قابل پرداخت به مشتری: بعضی موسسات رقابت گرا، امتحان هایی برگزار نموده، به دانش آموزان ممتاز جوایز نقدی اهدا می نمایند. از آنجایی که این جوایز نقدی گرایشی به هیچ کالا یا خدمات مشخصی ندارند، باید به عنوان کاهش از قیمت معامله در نظر گرفته شوند.

تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکرد

در صورتی که خدمات آموزشی و خوابگاه در قراردادی واحد یا قراردادهای تلفیق شده قید شده باشند، موسسات نیاز خواهند داشت دستورالعمل Ind AS ۱۱۵ را با در نظر گرفتن تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکرد در قرارداد در نظر بگیرد.

Ind AS ۱۱۵، نشان دهنده آن است که قیمت معامله باید به هر تعهد عملکرد شناسایی شده در قرارداد بر یک مبنای نسبی منحصر به فرد فروش شناسایی شود.

مؤسسات می توانند با توجه به خدمات آموزشی و خوابگاهی، آموزش را به صورت مجزا بفروشند (به عنوان مثال به دانش آموزان روزانه) اما به ندرت پیش می آید که آنها خدمات خوابگاه را جداگانه به دانش آموزی بفروشند که در کلاس ها ثبت نام نکرده باشد. بدین ترتیب، اگر چه قیمت فروش منحصر به فرد برای آموزش ممکن است قابل مشاهده باشد، شاید این برای خوابگاه صادق نباشد.

مؤسسات ممکن است قیمت های خوابگاه های مشابه دیگر را برای برآورد قیمت فروش منحصر بفرد (SSP) در نظر گیرند. مؤسسات همچنین، هنگام تعیین قیمت معامله، نیاز خواهند داشت این موضوع را مدنظر قرار دهند که آیا هیچ کاهشی در مقادیر شارژ شده برای آموزش و خوابگاه (مثلا کمک هزینه مالی برای دانش آموزان) برای آموزش، خوابگاه، یا هر دو قابل کاربرد است.

برای فروش تبلت با مطالب از پیش ذخیره شده، مؤسسات مجبور خواهند بود قیمت معامله را بین فروش تبلت و مجموعه ریزپردازنده های مخصوص مطالب ذخیره شده، به نسبت SSP شان تخصیص دهند.

شناسایی عایدی

یک واحد، عایدی را زمانی (یا حینی) شناسایی می کند که واحد یک تعهد عملکرد را با انتقال یک کالا یا خدمات به یک مشتری برآورده سازد. یک واحد، برای هر تعهد عملکرد شناسایی شده، نیاز دارد تعیین کند که آیا تعهد عملکرد را در طول یا نقطه ای از زمان برآورده می سازد یا نه. Ind AS ۱۱۵، معیار را ارائه می دهد که یکی از آنها نیاز دارد برای آن که عایدی در طول زمان برآورده شود شناسایی شوند. به عنوان مثال، اگر یک مشتری به صورت همزمان منافع ارائه شده توسط عملکرد واحد را حین عملکرد واحد دریافت نماید، واحد کنترل کالا یا خدمات را طی زمان انتقال می دهد و بنابراین یک تعهد عملکردی را برآورده می سازد و عایدی را در طول زمان شناسایی می نماید.

عایدی آموزش و خوابگاه ها:

دانش آموزان عموماً به صورت همزمان همه منافع ارائه شده توسط عملکرد موسسه را دریافت و مصرف می نمایند چون موسسه طی دوره آکادمیک دستورالعمل یا خوابگاه به دانش آموزان ارائه می دهد. برای مؤسسات مناسب است عایدی های آموزشی و خوابگاه را در طول زمان در این شرایط شناسایی نمایند.

فی های ورود:

عایدی باید هنگامی که امتحانات برگزار می شوند شناسایی شود.

فروش تبلت با مطالب آموزشی از پیش ذخیره شده:

عایدی از قبل فروش تبلت باید به محض تحویل به دانش آموز و برای مطالب آموزشی شناسایی می شوند. شناسایی عایدی باید در طول دوره و به موازات کسب منفعت دانش آموزان طی دوره باشد.

دوره آموزش از راه دور:

عایدی باید هنگامی که تعهد عملکرد برآورده شود شناسایی شود یعنی هنگامی که مطالب آموزشی به دانش آموز ارائه می شود.

هزینه های قرارداد

ممکن است موسسات خاصی برای دانش آموزانی که به آنها رجوع کرده اند ، به عنوان بخشی از استراتژی بازاریابی، وارد تدارکات با مدارس متعددی شوند. چنین مدرسی یک کمیسیون از پیش تعیین شده برای هر دانش آموز رجوع کننده دارند. هزینه پرداخت شده قرارداد یعنی کمیسیون فروش پرداخت شده به مدارس برای هر رجوع موفقیت آمیز باید به عنوان یک دارایی شناسایی شود چون ارائه دهندگان خدمات انتظار دارند هزینه ای را که از دانش آموزان به شکل فی مربی گری دریافت کرده اند باز یابند. بنابراین موسسات باید کمیسیون پرداختی به مدارس را به عنوان هزینه های قرارداد شناسایی نمایند و طی دوره قرارداد مستهلک نمایند یعنی دوره از آغاز/رسید تا پایان دوره.

گزینه های گذار

Ind AS ۱۱۵، گزینه های گذار زیر را فراهم می کند:

الف. روش واپسگرا: تحت این روش، واحد ها تاثیر جمعی به کارگیری Ind AS ۱۱۵ را در ابتدای زودترین دوره مقایسه ای ارائه شده شناسایی می کند. به عنوان بخشی از این روش، یک واحد می تواند از تدابیر عملی خاصی برای یک گذار نرم بهره برد.

ب. روش تاثیر جمعی: تحت این روش، یک واحد، تاثیر جمعی به کارگیری Ind AS ۱۱۵ را در تاریخ به کارگیری اولیه و بدون ابراز مجدد دوره های مقایسه ای شناسایی می کند یعنی دوره های مقایسه ای ارائه شده مطابق Ind AS ۱۸ واحد هایی که از این روش استفاده می کنند ملزم به افشای تاثیر کمی Ind AS ۱۱۵ و توضیحی در خصوص تغییرات عمده بین نتایج گزارش شده تحت Ind AS ۱۱۵ و مواردی که احتمالاً تحت Ind AS ۱۸ گزارش می شد هستند.

افشاهای:

هدف بیان شده افشاهای عایدی قادر ساختن کاربران به درک ماهیت، مقدار، زمان بندی و عدم اطمینان عایدی و جریانهای وجوه نقد برخاسته از قراردادهای منعقد با مشتریان است.

به منظور نیل به این هدف واحد، ملزم به ارائه افشاهای زیر در خصوص ارتباطاتش با مشتریان است:

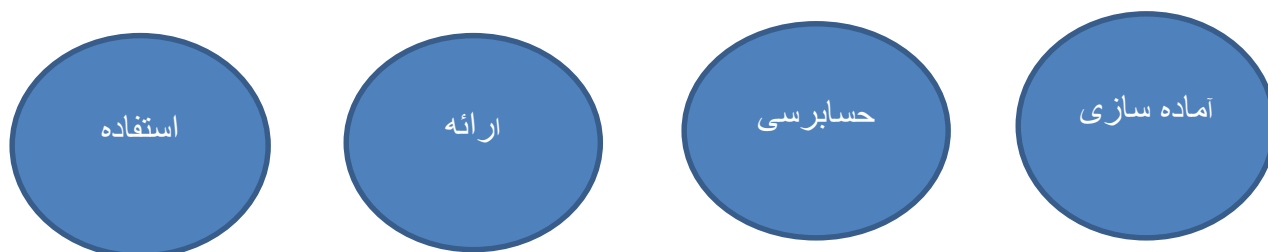
- افشای گزارشی برای توصیف تغییرات در دارایی های قرارداد، بدهی های قرارداد و هزینه های قرارداد
- ضررهای کاهش ارزش شناسایی شده بر هر نوع مبلغ دریافتی یا دارایی های قرارداد.
- اطلاعات درباره تعهدات عملکرد واحد در قراردادهایش با مشتریان.
- میزانی از قیمت معامله که به باقیمانده تعهدات عملکرد تخصیص می یابد و توضیح در خصوص زمانی که واحد انتظار دارد مقادیر تخصیص یافته را شناسایی نماید.

پیش زمینه

کنفرانس سالیانه AICPA، در دسامبر ۲۰۱۸ برگزار شد که به پیشرفت های مرتبط با گزارشگری مالی در ارتباط با سازمان بورس و اوراق بهادار (SEC) و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عمومی (PCAOB) می پرداخت. موضوع اصلی پیرامون "فرایند گزارشگری مالی با کیفیت بالا" بود.

در کنفرانس، به این مسئله اشاره شد که یک حسابرسی قابل اطمینان عبارتست از مسئولیت به اشتراک گذاری شده مدیریت، کمیته های حسابرسی، حسابسان، استاندارد گذاران و قانونگذاران. این مقاله به خلاصه برداری از بعضی از مباحثات مهمی که در کنفرانس به وقوع پیوست می پردازد.

رئیس SEC، جی کلیتون (Jay Clayton) و حسابدار ارشد وس بریکر (Wes Bricker)، پیامی واضح در زمینه طرح اصلی دفتر حسابداران ارشد (OCA) از ساختار گزارشگری مالی آمریکا برای ناشران عمومی (سهام) ارائه داد. بریکر اظهار کرد "حمایت از یک جامعه خود نیازمند یک جامعه است... گزارشگری مالی نیز در واقع ساخته جامعه ای از حسابداران است". این طرح اصلی، ساختار گزارشگری مالی را با چهار مرحله عمومی زیر، به تصویر می کشد:



آمادگی کافی برای استاندارد های جدید حسابداری

استاندارد های جدید یعنی شناسایی عایدی، کاهش ارزش، اجاره ها و اعتبار از نقطه نظر آمادگی پذیرش و اجرا توسط شرکت ها در کنفرانس مورد بحث قرار گرفتند. مشاهدات از این قرار بودند:

۱. استاندارد حسابداری عایدی جدید

سه حوزه مورد تاکید قرار گرفتند که مستلزم قضاوت عمده، هنگام به کارگیری استاندارد عایدی جدید هستند.

الف) دستورالعمل اصلی در برابر عامل

شری یورک (Sheri York)، همکار حسابدار حرفه ای در OCA، طی مشاهداتش متوجه شد که توجه خاصی به تعریف کنترل و ریسک موجودی کالا در مدل اصلی در برابر عامل مبذول داشته می شود. بنابراین شرکتی که هرگز دارایی فیزیکی به دست نمی آورد (یعنی کالاها مستقیماً از تولید کننده به فرد ثالث یا مشتری ارسال می شوند)، می تواند برای شناسایی دارایی ایجاد چالش نماید.

ب) شناسایی تعهدات عملکرد

سارا اسکویول (Sarah Esquivel)، شریک حسابدار ارشد در OCA مشاهده کرد که شناسایی یک تعهد عملکرد در یک معامله عایدی مشتمل بر تعهد یا قول به مشتری برای انتقال یک آیت ترکیبی یا چند آیت به صورت مجزا مستلزم قضاوت پیچیده ای است. او ذکر کرد که در تجزیه و تحلیل تعهد عملکرد، یک شرکت نباید تنها یک آیت را بر حسب ماهیتش یا وابستگی به آیت دیگر ارزیابی نماید بلکه شرکت باید ارزیابی نماید که آیا آن آیت ها (یعنی کالاها و خدمات) به شکل چشمگیری بر یکدیگر تاثیر می گذارند. قضاوت لازم در این تجزیه و تحلیل ممکن است تاثیر عمده ای بر زمان بندی و مقدار عایدی شناسایی شده داشته باشد.

پ) ارزیابی این که آیا قرارداد احتمالا جزء تامین مالی مهمی داشته باشد
قضایوت پیچیده ای برای شناسایی جزء تامین مالی در تدارکات و برای شناسایی
ارزش زمانی پول لازم است. سارا اسکویپول ذکر نمود که گاهی تفاوت بین قیمت قرارداد و
قیمت فروش نقدینگی می تواند به دلیل دلایلی غیر از جزء تامین مالی باشد.

۲. استاندارد حسابداری اجاره

شرکت به صورت بینالمللی برنامه ریزی شده اند برای پذیرش استاندارد از ۱ ژانویه ۲۰۱۹ و
در هندوستان انتظار می رود از اول آوریل ۲۰۱۹ به کار برده شود. دیدگاه کلی مسئول پِنل
کنفرانس آن بود که اجرای استاندارد مستلزم زمان بیشتر بود و در حال ثابت کردن این موضوع
است که امری هزینه بر است. (یعنی زمانی چشمگیر توسط شرکت ها برای جمع آوری نکات
داده ای/اطلاعات لازم تلف می شود). با این وجود، علی رغم چالش هایی که شرکت ها با آنها
روبرو هستند رئیس FASB (هیئت استانداردهای حسابداری مالی)، و نماینده ریاست حسابداری
OCA، هر دو تاکید نمودند که طرحی برای به تعویق انداختن تاریخ اجرای استاندارد اجاره
وجود ندارد. مسئولان پِنل به شرکت کنندگان و شرکت ها پیشنهاد کردند که سریعاً با سایر
ذینفعان همکاری نمایند. (دپارتمان عملیات یا تیم حقوقی) و به سرعت به مسائلشان با حسابرسان
بپردازند. مسئولان پِنل همچنین توجه کردند که مدیریت نیازمند گسترش سیستم کنترل داخلی
برای پشتیبانی از اجرای استاندارد اجاره است.

مسائل فنی ای که در حال حاضر توسط کارکنان OCA با شرکت ها مورد بحث قرار می گیرند
در خصوص موضوعات زیر بوده اند:

الف) گذار مستاجر-حداقل ترکیب و اندازه گیری پرداخت کرایه

ب) حسابداری مستاجر و موجر برای هزینه های خاص مرتبط با یک اجاره.

پ) تعیین نرخ قرض افزایشی مناسب

زیان های اعتباری مورد انتظار

کارکنان OCA، اطلاع دادند که در حال حاضر، فرایند ارزیابی تغییرات مطابقت با بولتن
حسابداری ۱۰۲ (SAB) را طی می کنند تا با دستورالعمل های مفاهیم مرتبط برای یک مدل
اندازه گیری ضرر مورد انتظار در استاندارد کاهش ارزش اعتبار جدید، همسو شوند. کارکنان

OCA، همچنین تاکید کردند که نظام فرایند و مستند سازی کاربردی تحت مدل ضرر متحمل شده همچنان تحت استاندارد جدید مرتبط خواهد بود.

کارکنان OCA، در خصوص مسائلی با در نظر گرفتن اجرا، یعنی کاربرد دستورالعمل رویداد آتی هنگام توسعه برآورد آینده نگرانه ضررهای اعتباری مورد انتظار پس از پذیرش استاندارد جدید به بحث پرداختند.

عرف در کنترل داخلی در گزارشگری مالی

در کنفرانس، بحثی مفصل پیرو پذیرش استاندارد حسابداری جدید در خصوص اهمیت کنترل داخلی، کارآمد در گزارشگری مالی در گرفت (ICFR). اتفاق آراء، مبنی بر این بود که مدیریت باید فرایند ها و کنترلهای مناسب مشخص برای تعدیل ریسک ارائه صورت های مالی اشتباه تعریف نماید.

دو اصل راهنمای مورد تاکید برای ارزیابی مدیریت کارایی IFCR عبارتند از:

(الف) آیا کنترل به شکلی کارآمد به نحوه ای که طراحی شده است عمل می کند

(ب) آیا ماهیت، زمان بندی و درجه تست کنترل مدیریت مطابق ریسک کنترل و ریسک ارائه نادرست و با اهمیت است یا نه.

ارزیابی کمبود های کنترل همچنین حوزه تمرکز در کنفرانس بود. مدیریت باید سطح جزئیات و تضمین مورد نیاز برای پشتیبانی از نتیجه گیری اش و توسعه استراتژی بهبود کارآمد و ایجاد افشاهای مناسب در صورت نیاز را مورد ارزیابی قرار دهد. تمرکز مدیریت باید بر ارزیابی شدت بالقوه ارائه نادرست باشد و نه تنها تمرکز بر ارائه نادرست اتفاق افتاده.

افشاهای ضعف با اهمیت

افشای ضعف با اهمیت اطلاعات بسیار مهمی برای یک سرمایه گذار است و باید اطلاعات معنادار بیشتری شامل فراتر رفتن از رویه افشای صرف وجود تنهای ضعف با اهمیت ارائه دهد. افشا باید اطلاعات لازم برای درک علت ریشه ای ضعف با اهمیت و تاثیر بالقوه مالی اش را فراهم کند.

مسائل در حال پیدایش و ریسک

در کنفرانس، افشای امنیت سایبری و افشای برگزیت مورد مباحثه قرار گرفتند و به عنوان مسائل و ریسک های در حال پیدایش مورد بحث قرار گرفتند.

در فوریه ۲۰۱۸، کمیسیون بورس و اوراق بهادار، بیانیه کمیسیون و دستورالعمل افشاهای امنیت سایبری شرکت های عمومی را ارائه داد. این دستورالعمل شامل راهنمای تفسیری برای کمک به شرکت های عمومی در آماده سازی افشاها برای تضمین این که سرمایه گذاران به صورت مکفی در خصوص ریسک ها و حوادث امنیت سایبری با اهمیت مطلع باشند، می شود.

از آنجایی که برگزیت مسئله ای بغرنج است و پیامد های منفی آن توسط همگان درک نمی شود، SEC، افشاهای توام با جزئیات در خصوص ارزیابی مدیریت و تاثیرش بر عملیات پیشنهاد نموده است.

پیشرفت SEC در سال ۲۰۱۸ و انتظار در ۲۰۱۹

مباحثاتی در خصوص استفاده از معیارهای مالی غیر GAAP صورت پذیرفت. معیارهای مالی غیر GAAP می باید به صورت مستمر مورد استفاده قرار گیرند و باید کنترل ها برای جلوگیری از اشتباه و دستکاری مستقر باشند.

اصلاح یا لغو الزامات صورت های مالی

قانون ۱۳-۳ از مقررات S-X، بایگانی سایر صورت های مالی در موارد خاص به SEC اجازه می دهد الزامات صورت های مالی را اصلاح یا لغو نماید. کارکنان بخش مالی شرکت ها (DCF)، طی شفاف سازی خود، اظهار کردند که افراد ثبت نام کرده، در صورتی که افشاهای الزام شده پر حجم باشند یا با اهمیت نباشند، می توانند با آنها تماس گرفته و موارد را لغو کنند. حمایت از سرمایه گذار باید پیش از اعطای هرگونه لغو یاد شده، مدنظر قرار داده شود. لغو الزام صورت های مالی می تواند برای الزامات مالی تحت قانون ۳-۰۵، صورت های مالی کسب و کار های اکتساب شده یا کسب و کارهایی که در آینده اکتساب شوند یا الزامات صورت های مالی تحت قانون ۳-۰۹، صورت های مالی مجزای شرکت های فرعی تلفیق نشده و افرادی که مالکیت ۵۰ درصدی یا کمتر دارند به کار برده شود.

مورد استقلال حسابرس-قانون وام

در دوم ماه می ۲۰۱۸، SEC پیشنهاد داد که قوانین استقلال حسابرسش را مورد اصلاح قرار دهد تا مجددا بر تجزیه و تحلیلی که باید برای تعیین این که آیا هنگام ارتباط قرض دهی

حسابرس با سهامداران خاص در هر زمانی طی یک دوره ارتباط حسابرسی یا حرفه ای، آن حسابرس مستقل است یا نه متمرکز شود.

اصلاحات پیشنهادی بر تجزیه و تحلیل صرف بر مالکیت انتفاعی متمرکز خواهد بود و نه هر دوی مالکیت ثبتی و انتفاعی؛ جایگزینی تست "خطر روشن" مالکیت سهام دار با یک تست "تاثیر عمده"؛ اضافه نمودن یک استاندارد "شناخته شده از مجرای تحقیقات منطقی" با در نظر گرفتن شناسایی مالکین انتفاعی اوراق بهادار مرتبط با حقوق صاحبان سهام مشتری حسابرسی؛ و اصلاح تعریف یک "مشتری حسابرسی" به عنوان پولی تحت حسابرسی به جای پول هایی که در غیر اینصورت وابسته به مشتری حسابرسی محسوب می شدند.

SEC، اصلاح قانون استقلال حسابرس را با توجه به رابطه خاص سهامدار یک مشتری حسابرسی در می ۲۰۱۸ پیشنهاد نمود. ۳۰ نامه حاوی نظرات دریافت شد و توسط SEC مورد بازبینی قرار گرفت.

پیشرفت های حسابرسی

یک مسئله بحرانی حسابرسی (CAM)، هر موضوعی است که اطلاع رسانی شده باشد یا ملزم به اطلاع رسانی به کمیته حسابرسی باشد که هم مرتبط به موارد با اهمیت افشاهایی مهم برای صورت های مالی باشد و بالاخص شامل قضاوت حسابرسی پیچیده، ذهنی و چالش برانگیز باشد.

گزارش حسابرسی از آنجا که الزامات جدید برای شمول توصیفی از CAM ها وجود دارد تغییر می کند. این حوزه با اهمیتی از تمرکز در کنفرانس برای مدیریت، قانونگذاران، حسابرسان و استاندارد گذاران است.

گزارش حسابرس به دلیل وجود الزام جدید برای شمول CAM ها تغییر خواهد کرد. این حوزه با اهمیتی از تمرکز در کنفرانس برای مدیریت، قانونگذاران، حسابرسان و استاندارد گذاران می باشد. CAM برای برای بیایگان های پر سرعت تر، در نیمه دوم ۲۰۱۹ و در گزارش های بیایگان های بسیار بیشتری در اواخر ۲۰۲۰ و ۲۰۲۱ کاربرد خواهد داشت.

نمایندگان PCAOB و SEC در کنفرانس انتظارات خود را مورد شفاف سازی قرار دادند. آنها در عین حالی که درک می کنند که قضاوت برای شناسایی نوع موارد مناسب برای CAM ها،

لازم است بعضی دستورالعمل های غیررسمی دارند و به خصوص تاکید نمودند که CAM مسائلی چالش برانگیز و ذهنی هستند و مستلزم قضاوت های پیچیده حسابرس می شوند.

رفع ابهام از فناوری های در حال پیدایش

آیتم دیگری که در دستورکار کنفرانس قرارداشت، پیشنهاد ارزش تحلیل داده ها بود. پِنل تحلیل داده ها به ریاست باب دوهِرر (Bob Dohrer)، حسابرس ارشد AICPA، چهارمهره اصلی رانشگر را در پس افزایش سریع ابزار های تحلیل داده در حسابرسی اطلاعات مالی مورد تاکید قرار داد:

الف) حجم داده ها

ب) سرعت پردازش داده ها

پ) هوش مصنوعی

ت) فناوری همزمان-ساز

اعضای کمیته حسابرسی مایل به یادگیری بیشتر هستند و به دنبال اطلاعات در خصوص استفاده از این ابزار های تحلیلی داده می باشند. در کنفرانس بحث هایی پیرامون نقش تغییر در فناوری و تاثیر آن بر مدیریت، حسابسان و واضعین مقررات انجام شد. انتظار می رود این ابزار های تحلیلی دیدگاه ها، تحلیل و گزارش های استثنایی را برای مدیریت و حسابسان به منظور دریافت موارد دور از دسترس و دستیابی بهنگام کنترل هایی که باید به آن رسیدگی شود، فراهم آورند.

نقش و مسئولیت های کمیته حسابرسی-مقدمه

کمیته حسابرسی (AC)، یکی از ستون های اصلی راهبری شرکت ها است. اصلی ترین عملکرد کمیته حسابرسی، نظارت بر افشاهای مالی، گزارشگری، حسابرسی داخلی و خارجی، کنترل داخلی حسابداری پیروی از مقررات و مدیریت ریسک است. هدف اصلی آن تقویت اعتماد ذینفعان به صورت های مالی و اعلامیه های شرکت، فرایند کنترل داخلی و فرایند مدیریت ریسک آن است.

طبقاً بخش ۱۷۷ قانون شرکت ها در سال ۲۰۱۳ (قانون ۲۰۱۳)، هیئت مدیره های همه شرکت های پذیرفته شده در سازمان بورس و یا سایر دسته هایی اینچنین که ممکن است مورد چنین تجویزی قرار گیرند نیاز خواهند داشت یک کمیته حسابرسی ایجاد کنند. ضمناً قانون ۶ شرکت ها (جلسات هیئت و اختیاراتش) قوانین ۲۰۱۴ هیئت مدیره های همه شرکت های عمومی عضو بورس و دسته های خاص شرکت ها باید کمیته حسابرسی و یک کمیته انتصاب و تعیین (NRC) ایجاد کنند. شکل زیر، آن دسته از شرکت هایی را که نیاز دارند یک کمیته حسابرسی و یک کمیته انتصاب و تعیین ایجاد کنند را نشان می دهد.

همه شرکت های با

وام ها و اوراق قرضه +
سپرده های

مساوی یا بیشتر از

کروور ۵۰ INR

گردش دارایی مساوی
یا بیشتر از

کروور ۱۰۰ INR

سرمایه پرداخت شده
مساوی یا بیشتر از

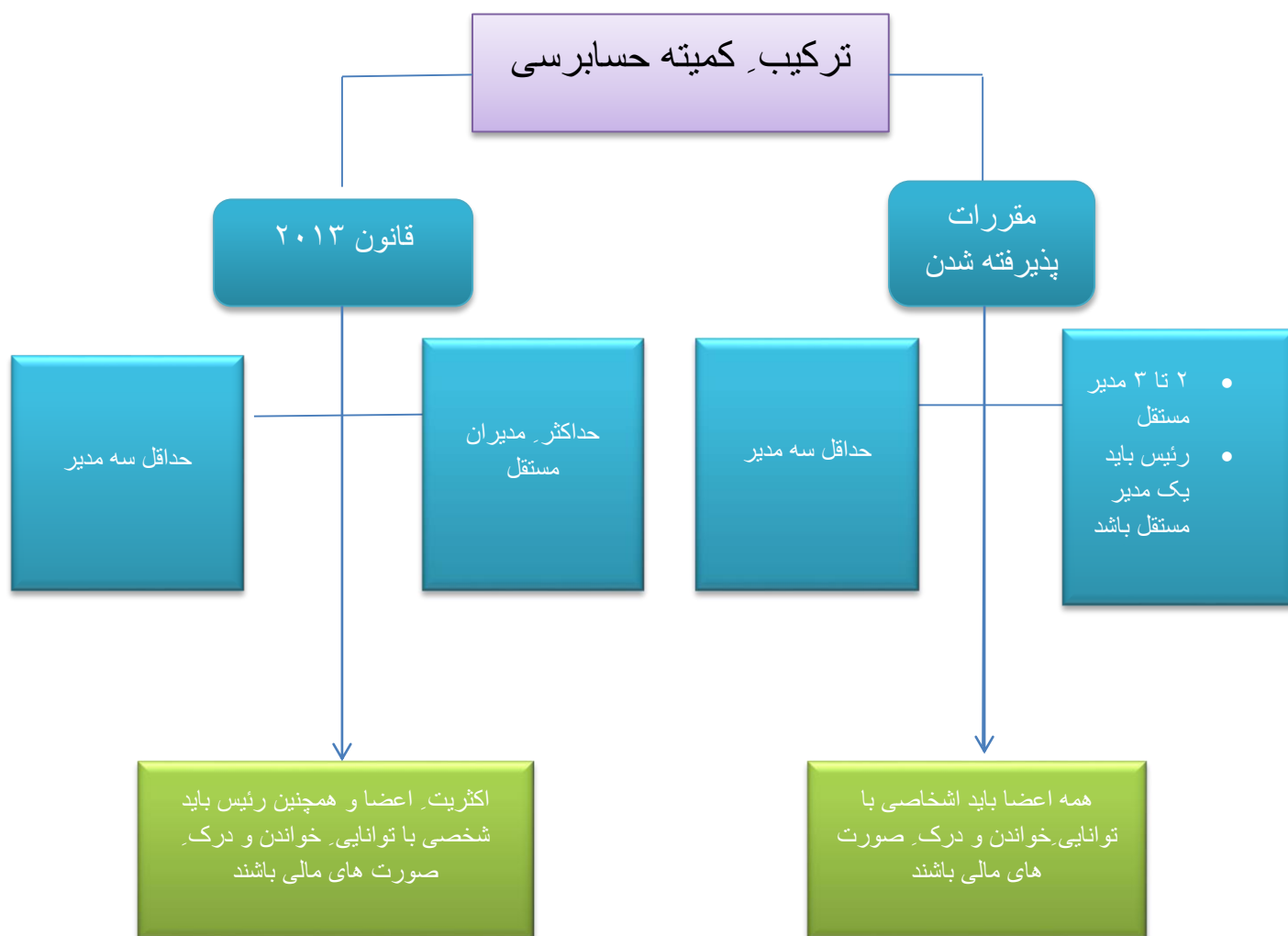
کروور ۱۰ INR

سرمایه سهم پرداخت شده، گردش دارایی، وام های معوق، قرض ها، اوراق قرضه یا سپرده ها، بر حسب مورد، و به نحوی که در تاریخ آخرین صورت های مالی حسابرسی شده وجود داشته اند باید برای مقاصد این قانون در نظر گرفته شوند.

بخش ۱۷۷ همچنین این شرط را برقرار می سازد که اعضای کمیته حسابرسی باید یک رئیس از بین خودشان انتخاب کنند که از مهارت کافی برای درک صورت های مالی برخوردار باشد. حسابرسان و پرسنل کلیدی مدیریت باید در جلسات یک کمیته حسابرسی شرکت و مشارکت کنند اما حق رای ندارند.

ضمناً طبق مقررات هیئت بورس و اوراق بهادار هندوستان (SEBI) (تعهدات پذیرفته شدن و الزامات افشا)، (مقررات پذیرفته شدن) ۲۰۱۵، واحد های پذیرفته شده بنا بر مورد مقتضی ملزم به ایجاد یک کمیته حسابرسی با مجموعه های تجویز شده ای از مسئولیت ها هستند. شرایط مربوط به ترکیب یک کمیته حسابرسی تحت مقررات پذیرفته شدن اندکی متفاوت است.

شکل زیر الزامات ترکیب تحت هر دو مورد را نشان می دهد:



اخیرا در تاریخ ۲۹ اکتبر ۲۰۱۸، موسسه حسابداران خبره هندوستان (ICAI)، اولین نسخه "دستورالعمل فنی عملکرد کمیته حسابرسی و چک لیست بازبینی" اش را ارائه داد. هدف از این دستورالعمل فنی، ارائه راهنمایی جامع در زمینه وظایف و نقش کمیته حسابرسی برای تضمین کارایی آن است. به علاوه، این دستورالعمل شامل سئوالات متداول و چک لیست مثالی ارزیابی عملکرد یک کمیته حسابرسی می شود.

در بخش زیر به الزامات کلیدی بحث شده در دستورالعمل فنی می پردازیم.

هدف و صلاحیت یک کمیته حسابرسی

هدف اصلی از استقرار یک کمیته حسابرسی، به عنوان کمیته ای در هیئت مدیره، یاری رساندن ساختارمند به هیئت مدیره در ارائه وظایفش در قبال سهامداران، سهامداران بالقوه و سایر ذینفعان با توجه به این موارد است:

- ۱) تضمین یکپارچگی گزارشگری توسط آزمایش و بازبینی صورت های مالی.
 - ۲) پشتیبانی از منافع سهامداران اقلیت با بازبینی معاملات طرف مرتبط.
 - ۳) ارزیابی سیستم های کنترل داخلی بر صورت های مالی.
 - ۴) شناسایی ریسک های ممکن که شرکت در معرض آن است و کار همزمان با هیئت مدیره و هر کمیته مرتبطی برای تعدیل چنین ریسک هایی.
 - ۵) اجرای عملیات حسابرسی یعنی حسابرسان خارجی و داخلی و بازرسی عملکرد غیر حسابرسی انجام شده توسط حسابرس خارجی.
 - ۶) تضمین پیروی از الزامات قانونی و مقرراتی در خصوص موارد گزارشگری مالی، کاربرد استفاده نهایی پول های قرض گرفته شده یا پیش دریافت های انجام شده توسط شرکت.
- دستورالعمل بیانگر این مسئله است که عملکرد کمیته حسابرسی مستقل از هیئت مدیره نیست و پیشنهادش برای هیئت مدیره حالت اجباری ندارند. لذا در جایی که هیئت مدیره با پیشنهاد کمیته حسابرسی مخالف باشد، آنگاه همان مسئله باید به صورت مکتوب ثبت و به صورتی مناسب افشا شود.

ترکیب جلسات یک کمیته حسابرسی

دستورالعمل به بحث پیرامون ترکیب و الزامات جلسات یک کمیته حسابرسی می پردازد. همانطور که در بالا یاد شد، کمیته باید از حداقل سه مدیر و دو سوم افرادی که باید مدیران مستقل باشند تشکیل شده باشد. همه اعضا باید از لحاظ علم مالی از سواد برخوردار باشند و حداقل یک عضو باید مهارت حسابداری یا مهارت مدیریت مالی مرتبط داشته باشد. رئیس یک کمیته حسابرسی باید یک مدیر مستقل باشد و باید مجمع عمومی سالیانه (AGM) برای پاسخ دهی به تحقیقات سهام داران حاضر باشد. دبیر شرکت، دبیر کمیته حسابرسی خواهد بود.

کمیته حسابرسی به تعداد دفعات و با بسامد هایی که موقعیت ممکن است اقتضا کند تشکیل جلسه دهد به شرطی که تحت هیچ شرایطی شمار جلسات کمتر از چهار بار در سال و تعلیق بین دو جلسه بیشتر از ۱۲۰ روز نباشد. در صورت نیاز، یک کمیته حسابرسی ممکن است درخواست

حضور حسابرس، هر عامل اجرایی، شرکت یا متخصص خارجی را برای موضوعات مرتبط نماید.

نقش و مسئولیت های یک کمیته حسابرسی

مقررات پذیرش SEBI، فهرستی از نقش های یک کمیته حسابرسی و اطلاعاتی که باید توسط آن بازبینی شود ارائه نموده است. این دستورالعمل مبتنی بر این ایده است که کمیته حسابرسی باید در انجام نقش و مسئولیت هایش، انعطاف پذیر باشد.

دستورالعمل تاکید بر این مسئله دارد که علاوه بر نقش کمیته حسابرسی که در مقررات پذیرفته شدن آمده است، باید شامل بازبینی جامع و دوره ای عملکرد حسابرسان و کیفیت حسابرسی نیز بشود. دستورالعمل این نکته را بیان می کند که بازبینی دوره ای رویکرد مناسب تر و کارآمدتری نسبت به اقداماتی از قبیل تغییر اجباری است که مورد اخیر ممکن است نقش کمیته حسابرسی را از طریق محدود کردن آزادی اش برای تصمیم گیری در مورد این که کدام مورد حسابرسی به نحو احسن نیاز های شرکت و سهامداران را فراهم می کند، تحت شعاع قرار دهد و به نوبه خود توانایی کمیته برای ارائه راهبری خوب را محدود نماید. قسمت بعد، به بعضی از مسئولیت های کلیدی یک کمیته حسابرسی می پردازد.

• انتصاب و برکنار کردن حسابرسان

کمیته حسابرسی می تواند به هیئت مدیره پیشنهاد انتصاب، انتصاب مجدد، جایگزینی (در صورت نیاز) یا برکناری حسابرسان قانونی، حسابرسان داخلی و حسابرسان هزینه را ارائه دهد. همچنین می تواند با توجه به تثبیت فی ها برای چنین حسابرسی به هیئت مدیره پیشنهاد نماید. یک کمیته حسابرسی، همچنین، باید به همراه مدیریت عملکرد حسابرسی را که قرار است منتصب شود را مورد بررسی قرار دهد. دستورالعمل همچنین، ملاحظات کلیدی ای را که باید توسط کمیته حسابرسی هنگام در نظر گرفتن انتصاب های حسابرسان خاص تضمین شوند مورد بحث قرار می دهد.

• تعامل با حسابرسان قانونی

با توجه به الزامات قانون ۲۰۱۳، مقررات پذیرفته شدن و روش های بین المللی، راهنمای فنی اینطور نتیجه گیری می کند که کمیته حسابرسی باید محیطی از اطلاع رسانی آزاد و شفاف را با حسابرسان مورد پشتیبانی قرار دهد. کمیته حسابرسی، بدین منظور، باید حداقل دو بار در سال

جلسه داشته باشد یعنی یکبار پیش از اعلان حسابرسی برای بحث در زمینه ماهیت و طیف حسابرسی و دوم، با تکمیل حسابرسی برای پوشش نتایج حسابرسی تکمیل شده. کمیته حسابرسی باید طرح حسابرسی پیشنهاد شده را برای رسیدگی به حوزه های گزارشگری مالی و ریسک کنترل داخلی مورد بحث قرار دهد و حسابرس ممکن است نکات و طرح های عملی اش را ارائه دهد چرا که ارتباط و اطلاع رسانی آزاد، اولین گام برای انجام حسابرسی است. انتظار می رود کمیته حسابرسی در مورد نکات کلیدی حسابرسی با حسابرس مورد بحث قرار دهد. موارد زیر، مثال هایی از واقعیت های کلیدی ای هستند که ممکن است با حسابرس مورد بحث قرار گیرند:

- درک روش شناسی ای که حسابرسی قصد دارد بپذیرد شامل چارچوب زمانی و قدرت تیمی
- بحث در خصوص درک مدیریت از ریسک های متعدد مشتمل بر هر گونه ریسک های احتمالی.
- توضیح مبنای هر گونه تصمیم با اهمیت حسابداری که طی سال که تنها حسابرس داخلی به آن به صورت سری گماشته شده بوده باشد.
- توضیح درک مدیریت و تغییراتی که برای تضمین گذار نرم یا پذیرش بی وقفه تغییر در چشم انداز قانونی پذیرفته است.
- در ادامه این روند، با هدف برخورداری از تعامل عالی با روحیه صراحت، کمیته حسابرسی باید موارد زیر را در بحث شان با حسابرسان لحاظ کند:
- حسابرس، برای بهبود کیفیت ترازنامه باید حدودی را که صورت های مالی حسابرسی شده تحت تاثیر برآورد ها و قضاوت های حسابداری قرار گرفته اند مورد تحقیق قرار دهد.
- برای بهبود کیفیت عایدی های سالیانه، تصحیح اشتباهات، تصحیح برآورد ها یا معاملات منفرد که ممکن است عملکرد واقعی را برای سال تحریف نماید.
- ماهیت و شدت تعدیلات حسابداری پایان سال که دقیقاً قبل یا طی حسابرسی انجام شده اند.
- سیستم کنترل های داخلی

تعامل با حسابرسان هزینه و حسابرسان داخلی

کمیته حسابرسی باید با حسابرسان هزینه و حسابرسان داخلی در خصوص یافته هایشان بحث داشته باشد و مباحثات را دنبال کند. همچنین باید گزارش های ارائه شده توسط چنین حسابرسانی

را بازبینی نماید. در ارتباط با حسابرس داخلی، کمیته حسابرسی باید یافته های هرگونه تحقیقات داخلی، توسط حسابرسان، تا جایی که ظن کلاهبرداری یا بی نظمی یا شکست سیستم کنترل داخلی با ماهیت با اهمیت وجود دارد مورد بازبینی قرار دهد.

نظارت بر شرکت فرعی (وابسته)

کمیته حسابرسی ملزم به بازبینی صورت های مالی، بالخصوص سرمایه گذاری های انجام شده توسط شرکت های فرعی پذیرفته نشده است. انتصاب، جبران، و نظارت بر کار حسابرسانو غیره برای هر شرکت فرعی باید مسئولیت کمیته حسابرسی شرکت های فرعی مربوط را تشکیل دهد. بااین وجود، کمیته حسابرسی شرکت هولدینگ نیاز دارد با توجه به کارامدی فرایند انتصاب، از طریق تکامل روند کاری ای که نظارت/پیروی دوگانه را تسهیل می کند رضایت خود را برآورده نماید.

ضمناً همانطور که تحت مقررات پذیرش SEBI الزام شده است، (قابل اجرا از ۱ آوریل ۲۰۱۹)، کمیته حسابرسی نیاز خواهد داشت استفاده از وام ها و یا پیش دریافت ها یا سرمایه گذاری توسط شرکت هولدینگ در شرکت فرعی را که از INR ۱۰۰ کرور یا ۱۰ درصد اندازه دارایی شرکت فرعی بیشتر باشد، هرکدام کمتر باشد، مشتمل بر وام ها، پیش دریافت ها یا سرمایه گذاری های موجود، مورد بازبینی قرار دهد.

عملکرد های زیر برای هر شرکت فرعی توسط کمیته حسابرسی شرکت فرعی مربوطه و کمیته حسابرسی شرکت هولدینگ انجام/بازبینی می شود:

الف. در ارتباط با حسابرسی قانونی:

- انتصاب حسابرسان
- * تثبیت حقوق حسابرسان
- تایید پیشاپیش همه خدمات
- پیروی با توجه به خدمات غیرقانونی آنطور که در رویه شرکت مشخص شده است
- بازبینی/نظارت بر کار انجام شده توسط حسابرسان

ب) در ارتباط با حسابرسی داخلی

* بازبینی تناسب ساختار و عملکرد حسابرسی داخلی، وضعیت طرح حسابرسی و اجرای آن

* بازبینی، مشاهدات کلیدی، حسابرسی داخلی به همراه پاسخ مدیریت

* بازبینی، وضعیت، پیروی از سازوکار، دستور هیئت مدیره، مدیریت، ریسک و محیط کنترل.

معاملات طرف مربوطه

کمیته حسابرسی، مسئول بازبینی صورت معاملات طرف مربوطه که توسط مدیریت ارائه می شود است که این شامل معیار ها یا آستانه های تعیین شده توسط مدیریت می شود. مدیریت باید اطلاعات مربوطه را برای نظارت بر موقعیت تضاد بالقوه منافع در اختیار کمیته حسابرسی قرار دهد. دستورالعمل مجددا تاکید می کند که کمیته حسابرسی ملزم به تایید همه معاملات طرف مربوطه نیست. در چنین شرایطی، کمیته حسابرسی ملزم به ارائه پیشنهادات به هیئت مدیره به همراه توجیه/دلایل برای مخالفت/مد نظر قرار ندادن مورد است.

سایر موارد

- کمیته باید بر تدارکات شرکت برای مدیران و کارکنان خود به منظور هشدار در برابر اعمال نادرست احتمالی در گزارشگری مالی، حسابداری، حسابرسی و سایر موارد، بازبینی نماید.
- کمیته حسابرسی، باید گام های مناسب بردارد و رویه های مرتبط با اجرای "آیین رفتار در جهت جلوگیری از مبادله توسط افراد داخل شرکت و آیین روش های افشای شرکت" و نظارت بر اجرای آیین را تایید نماید.
- پیروی مستمر از الزامات قانونی از دیگر مسئولیت های مهم یک کمیته حسابرسی است.
- کمیته حسابرسی باید مسئول رسیدگی به کلاهبرداری به مبالغی که هیئت مدیره تصمیم بگیرد باشد. باید به صورت دوره ای با مدیریت ارشد، اقدامات متعدد ضد کلاهبرداری و کنترل های اجرا شده را مورد بازبینی قرار دهد.
- کمیته حسابرسی باید حسابرس مستقل را قادر به اطلاع رسانی مستقیم به کمیته در خصوص هر مسئله یا موردی که احتمالا طی کار بوجود بیاید کند.
- کمیته باید تضمین نماید که مدیریت فرایندی کارآمد برای پشتیبانی از کنترل های داخلی و فرایند های مناسب برای گزارشگری مالی، دقیق مستقر ساخته است.

وظایف کمیته حسابرسی

قانون ۲۰۱۳ و قانون پذیرش وظایف خاص کمیته حسابرسی را مشخص نمی کنند. با این

وجود، راهنمای فنی، فهرست زیر را مورد تاکید قرار می دهد:

- تضمین عملکرد حسابرسی داخلی. کارآمد و مستقل که برای تضمین کفایت و اجرای کنترل های داخلی و فرایندهایی که قرار است دارایی های شرکت را محافظت کنند، کار می کند و همچنین برای استفاده کارا و کارآمد از منابع شرکت و ثبت بهنگام و دقیق همه معاملات.
- ملاقات با حسابرس مستقل در پایان هر فصل و سال مالی برای بحث پیرامون مشاهدات کلیدی مرتبط با صورت های مالی برای دوره مربوطه.
- ارائه مجرای مستقل برای اطلاع رسانی به مسئول ارشد پیروی، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل.
- دعوت از اعضای مدیریت و به اختصارش، متخصصان خارجی در موضوعات قانونی، مالی و فنی برای ارائه نظر و راهنمایی.
- ارائه بازخورد و گزارش های دوره ای به هیئت مدیره.
- برگزاری جلسه به تعداد حداقل چهار بار در سال مالی یا آنطور که در مقررات دیگری ذکر شده باشد.
- بازبینی دوره ای منشور، ساختار، فرایندها و عضویت خود (کمیته حسابرسی).
- بازبینی ریسک هایی که شرکت در معرض آن قرار دارد مشتمل بر درک مدیریت با توجه به ریسک قوی و در حال ظهور.
- تضمین این که برای دیده بان، مجرای آسان برای گزارشگری هر نوع کلاهبرداری یا بی نظمی وجود دارد و تضمین محرمانگی کامل طی دوره تحقیق در صورت وجود.

منشور مکتوب برای تضمین کارایی یک کمیته حسابرسی

راهنما بر نیاز به یک منشور مکتوب تفصیلی و قدرتمند برای تضمین کارآمدی کمیته حسابرسی تاکید می ورزد. منشور مجموعه مهارت ها و تجربه تخصصی ای را که اعضای کمیته حسابرسی باید برای نیل به اهدافش به صورت اجباری از آن برخوردار باشد فراهم می کند. ضمناً منشور، باید شامل نقش، مسئولیت ها و وظایف جلسات، ماهیت و بسامد اطلاع رسانی یک کمیته حسابرسی به صورت تفصیلی و توأم با جزئیات باشد. منشور باید همچنین بسامد جلسات، ماهیت و بسامد اطلاع رسانی به مدیران ارشد سازمان و همینطور حسابرسان را

مشخص نماید. منشور باید قدرت ها و صلاحیت های متعددی را که یک کمیته باید فارغ از مدیریت ارشد سازمان داشته باشد ثبت نماید. راهنمای مذکور منشور مثالی را برای شرکت ها برای بررسی و فورمول سازی برای منشور خودشان فراهم می کند. ضمناً، راهنما یک چک لیست مثالی برای ارزیابی عملکرد یک کمیته حسابرسی فراهم می آورد. هیئت مدیره و مدیریت باید عملکرد یک کمیته حسابرسی را ارزیابی نمایند. راهنما، بر اهمیت گزارش کمیته حسابرسی تاکید می کند. اگرچه ممکن است یک گزارش مورد نیاز سازمان ها نباشد اما راهنمای فنی انجام این کار را روشی خوب برای کمیته می داند.

۵ بروز رسانی قانونی

متون آزمایشی ارائه شده توسط ICAI

"قانون شرکت ها" (استاندارد های حسابداری هندوستان): ۲۰۱۵، نقشه راه را برای واحد ها برای اجرای Ind AS ادغام شده با IFRS به روش مرحله ای ارائه می کند. برای سایر طبقات شرکت هایی که تحت پوشش این نقشه نباشند (یعنی واحد های پذیرفته نشده با ارزش خالص کمتر از ۲۵۰ INR کرو، مشتمل بر واحد های غیر شرکتی) "استاندارد های حسابداری" (AS)، آنطور که در "قوانین استاندارد های حسابداری ۲۰۰۶" آمده است کماکان قابل اجرا خواهند بود.

MCA از هیئت استاندارد های حسابداری ICAI درخواست کرده است استاندارد های حسابداری را ارتقاء دهد تا به الزامات Ind AS نزدیکی بیشتری پیدا کنند. در این راستا ICAI اخیراً، متون آزمایشی زیر را ارائه داده است:

• AS ۱، ارائه صورت های مالی

نسخه آزمایشی AS ۱، مبتنی بر اصول Ind AS ۱، ارائه صورت های مالی اطلاع رسانی شده توسط MCA است. الزامات AS ۱ مورد پیشنهاد بسیار شبیه به Ind AS ۱ است. با این وجود، تفاوت های خاصی وجود دارد مثلاً AS ۱ واحد ها را از لزوم ارائه ترازنامه در آغاز دوره پیشین هنگامی که واحد به شیوه واپسگرا یک رویه حسابداری را به کار می برد یا مجدداً آیت ها

را در صورت های مالی اش ارائه واپسگرا می دهد یا زمانی که آیتم ها را در صورت های مالی اش مورد طبقه بندی مجدد قرار می دهد، معاف می کند. به علاوه، به منظور تسهیل الزامات افشاء برای واحد ها، الزامات افشای خاصی در AS۱ پیشنهاد شده حذف گردیده اند. همینطور، از آن جایی که AS ۳۸ *دارایی های نامحسوس*، مدل ارزشیابی مجدد برای اندازه گیری های آینده دارایی های نامحسوس تحت شرایط خاص ارائه نمی دهد، بنابراین اصول AS۱ برای همسویی با الزامات AS ۳۸، اصلاح گردیده اند.

دوره نظردهی بر این نسخه آزمایشی در تاریخ ۳۱ ژانویه ۲۰۱۹ پایان می یابد.

AS ۳۷: ذخایر، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی

نسخه آزمایشی AS ۳۷ مبتنی بر Ind AS ۳۷، ذخایر، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی است؛ البته با اندکی تفاوت. AS ۳۷ پیشنهاد شده، معافیت های خاصی برای شرکت های کوچک و متوسط و واحد های کوچک و متوسط (واحد های غیر شرکتی سطح ۲ و ۳) از ارائه افشاهای خاص در ارتباط با ذخایر در نظر گرفته است.

همچنین، AS ۳۷ پیشنهاد شده به صورت اخص ذخایر، بدهی احتمالی و دارایی احتمالی را که در یک واحد بیمه از قرارداد با بیمه شدگان بوجود بیاید معاف نموده است زیرا استاندارد مربوط به Ind AS ۱۰۴، *قرارداد های بیمه*، هنوز تدوین نشده است. همچنین، AS ۳۷ پیشنهاد شده در مقایسه با Ind AS ۳۷، برای ادغام اصول شناسایی عایدی AS ۱۱ و ۱۸، اصلاح گردیده اند. Ind AS ۳۷، سه ضمیمه دارد: ضمیمه الف، *حقوق منافع از قبل پول های قطع فعالیت، ترمیم و بازسازی محیطی*، ضمیمه ب: *بدهی های ناشی از مشارکت در بازارهای خاص-ضایعات تجهیزات الکتریکی و الکترونیکی و ضمیمه پ برآورد های مالیات*. AS ۳۷ پیشنهاد شده شامل این ضmann نمی شود.

دوره نظردهی بر این نسخه آزمایشی در ۲۸ ژانویه ۲۰۱۹ به پایان می رسد.

• AS ۱۱: قراردادهای ساخت و ساز

نسخه آزمایشی AS ۱۱، مبتنی بر اصول Ind AS ۱۱ *قراردادهای ساخت و ساز* می باشد، با این حال، اصول خاصی اصلاح شده اند. AS ۱۱ پیشنهاد شده شامل راهنمایی در زمینه هزینه های قرض مطابق AS ۲۳، *هزینه های قرض* هستند در حالی که Ind AS ۱۱ هیچ ارجاعی به Ind ۲۳ نمی نماید.

ضمنا، ضمیمه الف، تداركات امتياز خدمات، و ضميمه ب: تداركات امتياز خدمات: افشاهاء، مربوط به ۱۱ Ind AS، كه راهنمایی در زمینه حسابداری برای تداركات امتياز خدمات فراهم می کنند در ۱۱ AS پیشنهادی لحاظ نشده اند.

دوره نظردهی برای نسخه آزمایشی در تاریخ ۴ فوریه ۲۰۱۹ پایان می یابد.

• ۱۸ AS، عایدی

۱۸ AS پیشنهادی، مبتنی بر استاندارد عایدی مبتنی بر ۱۸ Ind AS، عایدی، می باشد با این وجود اصول خاصی مورد اصلاح قرار گرفته اند. تحت ۱۸ AS، اندازه گیری عایدی باید مبتنی بر مفهوم قیمت معامله باشد. طبق ۱۸ AS پیشنهادی، قیمت معامله، "مقداری از تعهد است كه يك واحد انتظار دارد در قبال انتقال كالاها یا خدمات وعده داده شده به يك مشتری دریافت كند منهای مقادیر جمع آوری شده از طرف اشخاص ثالث مثل مالیات بر فروش، مالیات بر كالاها و خدمات و مالیات های بر ارزش افزوده. تعهد وعده داده شده در يك قرارداد با يك مشتری می تواند شامل مقادیر ثابت، مقادیر متغیر یا هر دو باشد.

۱۸ AS پیشنهاد شده برای شناسایی عایدی قرارداد با قیمت معامله، راهنمایی به دست می دهد و تعریفی از قیمت معامله فراهم می آورد. آنگونه كه ۱۸ Ind AS الزام می كند، عایدی قرار داد باید با ارزش منصفانه دریافت شود/قابل دریافت باشد.

همچنین، ۱۸ AS پیشنهادی به صورت خاص عایدی برخاسته از قراردادهای بیمه را كه شركت های بیمه واردشان شده اند از طیف خود خارج می كند چرا كه AS فاقد استاندارد به موازات ۱۰۴ Ind AS، قراردادهای بیمه است.

ضمیمه الف، عایدی-معاملات پایاپای شامل خدمات تبلیغی، ضمیمه ب، افشاهای برنامه های وفاداری مشتری، و ضمیمه پ، انتقال دارایی ها از مشتریان ۱۸ Ind AS به عنوان ضمائم AS ۱۸ لحاظ نشده است.

دوره برای فراهم آوردن نظرات برای نسخه آموزشی در ۴ فوریه ۲۰۱۹ پایان می یابد.

ICAI، بولتن ۱۷ مربوط به ITFG را منتشر كرد.

گروه ساده سازی فنی Ind AS (ITFG) مربوط به ICAI بولتن ۱۷ شفاف سازی ITFG اش را در ۱۹ دسامبر ۲۰۱۸ منتشر كرد این بولتن شفاف سازی هایی در زمینه ۱۱ مورد مربوط با Ind AS مختلف ارائه می دهد.

- شفاف سازی بهره مربوط به تعویق در پرداخت مالیات.
- راهنمایی برای اجرای حسابداری مطابق با ۲۰ Ind AS، حسابداری برای موارد اعطای دولتی و افشای کمک دولت.
- __ منافع صادرات تحت برنامه دولت هندوستان
- افشای مربوط معاملات طرف مربوطه
- حسابداری حقوق صاحبان سهام در CFS سرمایه گذار در صورت از دست رفتن کنترل
- __ آیا تناقضی بین ۴۰ Ind AS، دارایی های تحت تملک شرکت و ۲۸ Ind AS سرمایه گذاری در شرکت های فرعی وجود دارد
- __ آیا تعدیلات ناشی از ارزشیابی منصفانه دارایی های تحت تملک شرکت آنطور که تحت Ind ۲۸ AS باید در CFS سرمایه گذار انجام شود یا نه.
- طبقه بندی حق مالکانه بدهی
- __ سهام با اولویت قابل تبدیل اختیاری با سود سهام و قابلیت بازخرید به اختیار استقرار یافته.
- __ ارائه حق.
- __ سهام در اولویت ارائه شده به ارز
- شمول مالیات توزیع سود سهام (DDT) بر سهام با اولویت در نرخ بهره کارآمد (EIR).
- شناسایی درآمد سود سهام بر یک سرمایه گذاری در ابزار قرض در دفاتر سرمایه گذار
- ایجاد مالیات تعویقی بر زمین تبدیل شده از دارایی های ثابت به موجودی.

یادداشت راهنما بر گزارش ها در آگهی عرضه شرکتی

SEBI، مقررات (ارائه الزامات سرمایه و افشا)، ۲۰۱۸ را فراهم کرده است که SEBI ICDR ۲۰۰۹ را برای ساده سازی قانون، از میان برداشتن زوائد و عدم هماهنگی ها و بروز رسانی ارجاعات به قانون شرکت ها، ۲۰۱۳ (قانون ۲۰۱۳) اصلاح کرده است. مقررات بازنگری شده برای موارد مختلف مربوط به اوراق بهادار مورد سازمان دهی مجدد قرار گرفته اند مثل ارائه عمومی اولیه (IPO)، ارائه عمومی بعدی موارد مربوط حقوقی و غیره.

با توجه به مقررات ICDR بازنگری شده، ۲۰۱۸، ICAI یک یادداشت راهنمای بازنگری شده برگزارش ها در آگهی عرضه شرکتی ارائه داده است ("یادداشت راهنما").

"یادداشت راهنما" برای ارائه راهنمایی مربوط به الزامات گزارشگری مرتبط با اطلاعات مالی برای شمول در آگهی عرضه شرکتی در صورت وجود IPO مطابق با ۲۰۱۸ SEBI ICDR، صادر شده است. این یادداشت راهنما برای سایر انواع بایگانی ها در زمینه اوراق بهادار نیز قابل اجرا است (سهام حق مالکانه، اوراق قرضه و سفته، غیره) مثل:

- صورتحساب درآمد (در صورت ارائه درست)
- مدرک فروش سهام (در صورت خریداران موسسه ای واجد شرایط (QIBها))، غیره.
- بایگانی برای صدور اصلاحیه واحد های تحت مقررات SEBI (وجوه امانی سرمایه گذاری زیرساخت)، ۲۰۱۴ و مقررات SEBI (وجوه امانی سرمایه گذاری در املاک)، ۲۰۱۴. یادداشت راهنما همچنین شامل راهنمایی هایی در زمینه عرضه یا فروش اوراق بهادار در هندوستان می شود. این یادداشت راهنما در ارتباط با مدرک عرضه اولیه و سایر مواردی که در روز یا بعد از ۲۱ ژانویه ۲۰۱۹ بایگانی شده باشند کاربرد دارد. کاربرد زودتر داوطلبانه است.

ICAI، مطالب آموزشی در زمینه Ind AS ۱۱۰ ارائه داده است

Ind AS ۱۱۰، صورت های مالی تلفیقی، زمانی که یک واحد کنترل یک یا چند واحد بیشتر را داشته باشد، اصولی برای ارائه صورت های مالی تلفیقی (CFS) ارائه می دهد. تعریف اصل کنترل، چگونگی به کارگیری اصل کنترل را ارائه می دهد و الزامات حسابداری برای ارائه صورت های مالی تلفیقی را ارائه می دهد. اخیراً موسسه حسابداران خبره هندوستان (ICAI)، مطالب آموزشی در خصوص Ind AS ۱۱۰ ارائه داده است که الزامات کلیدی این استاندارد و سئوالات متداول را ارائه می دهد و مسائلی را که احتمالاً حین اجرای استاندارد با آنها برخورد خواهیم داشت مورد پوشش قرار می دهد.

IASB، پیشنهاد شفاف سازی برای شرکت ها می کند برای ارزیابی ضررده بودن یا

نبودن قراردادهای

هیئت استاندارد های حسابداری بین المللی (هیئت) در تاریخ ۱۳ دسامبر ۲۰۱۸ اصلاحیه هایی برای IAS ۳۷، با عنوان ذخایر، بدهی های احتمالی، دارایی های احتمالی ارائه داد برای

مشخص کردن این که شرکت کدام هزینه ها را باید هنگام ارزیابی، ضررده بودن یا نبودن، قرار داد لحاظ نمایند.

در حال حاضر، ۳۷ IAS، مشخص نمی کند کدام هزینه ها باید در برآورد، هزینه انجام قرارداد باید لحاظ شوند. دیدگاه های مختلفی برای لحاظ کردن هزینه وجود دارد مثل:

- شامل کردن هزینه های نهایی، انجام آن قرارداد مثلاً هزینه مصالح اولیه و کارگر مورد نیاز برای بنا نمودن یک ساختمان؛ یا
 - همه هزینه هایی که مستقیماً با قرارداد مرتبطند-هم هزینه های نهایی و تخصیص، سایر هزینه هایی که مستقیماً با فعالیت های قرارداد ارتباط دارند. به عنوان مثال یک شرکت می تواند تخصیص این موارد را لحاظ کند:
- __ شارژ استهلاک برای تجهیزاتی که شرکت برای ساختن ساختمان ها استفاده می کند ؛ و
- __ حقوق یک ناظر قرارداد.

پیشنهادهای

IASB پیشنهاد کرده است که ۳۷ IAS برای موارد زیر اصلاح شود:

- مشخص شود که در ارزیابی این که آیا قرارداد دشوار است یا نه، هزینه انجام قرارداد شامل هر دوی هزینه های نهایی و تخصیص، سایر هزینه هایی که مستقیماً با فعالیت های قرارداد ارتباط دارند می شود، و
- لحاظ کردن، مثال هایی از هزینه های مرتبط با هزینه هایی که ارتباط مستقیم با یک قرارداد ندارند.

اصلاحیه های پیشنهادی برای تمام قرارداد ها در طیف ۳۷ IAS قابل کاربرد هستند.

معانی ضمنی

نسخه آزمایشی در ۳۷ IAS، و در راستای ارزیابی این که آیا یک قرارداد دشوار است مشخص می کند که شرکت ها باید همه هزینه هایی را که مستقیماً با قرارداد مرتبط هستند را لحاظ نمایند و نه تنها هزینه های نهایی. به نظر نمی رسد که پیشنهادات بر شرکت هایی که از پیش از رویکرد "هزینه کلی" استفاده می کنند تاثیر منفی بگذارد اما شرکت هایی که از رویکرد "هزینه نهایی" استفاده می کنند ممکن است نیاز داشته باشند ذخایر بیشتر و بزرگتری را در آینده

شناسایی نمایند. این شفاف سازی به خصوص بر شرکت های ساخت و ساز، تولیدی و خدماتی تاثیر گذار خواهد بود.

تاریخ اجرا

نسخه آزمایشی دارای یک تاریخ اجرای پیشنهادی نیست. کاربرد زودهنگام مجاز است. دوره اظهار نظر بر نسخه آزمایشی در ۱۵ آوریل ۲۰۱۹ پایان می یابد.

وزارت قانون و عدالت فرمان اصلاح را صادر کرد، ۲۰۱۹

در تاریخ ۲ نوامبر ۲۰۱۸، وزارت قانون و عدالت فرمان اصلاح شرکت ها، ۲۰۱۸، را صادر کرد و قانون سال ۲۰۱۳ را بر مبنای پیشنهادات کمیته که برای بازبینی چارچوب موجود برای رسیدگی به جرایم تحت قانون سال ۲۰۱۳ و موارد مرتبط صادر نمود. این فرمان از تاریخ دوم نوامبر ۲۰۱۸ اجرایی شد.

تغییرات به عمل آمده توسط این فرمان در "Lok Sabha" به عنوان دستور اصلاح شرکت ها، ۲۰۱۸ در ۲۰ دسامبر ۲۰۱۸ معرفی و در ۴ ژانویه ۲۰۱۹ به عنوان لایحه اصلاح شرکت ها تصویب شد. با این حال این لایحه در "Rajia Sabha:راجیا سابها" تصویب نشده است.

فرمانی که بدین ترتیب برای اجرا صادر شده بود، در ۲۱ ژانویه ۲۰۱۹ متوقف شد تا تاثیر مستمر اصلاحیه ها توسط فرمان تا لایحه اصلاح شرکت ها، ۲۰۱۹ با موافقت رئیس جمهور مواجه شود، این فرمان توسط فرمان اصلاح شرکت ها، ۲۰۱۹ در تاریخ ۱۲ ژانویه ۲۰۱۹ جایگزین شد.

جدول زیر نمایی از تغییرات ایجاد شده در قانون سال ۲۰۱۳ توسط فرمان را نشان می دهد که توسط فرمان سال ۲۰۱۹ جایگزین شده است.

اصلاحیات کلیدی	موضوع
تغییرات در شروط قانون سال ۲۰۱۳	• قدرت اعطا شده توسط دولت مرکزی (به جای مسند قضا) برای تایید تغییرات در سال مالی و تغییر بند های پس از تبدیل شرکت های عمومی به شرکت های خصوصی.

• یک رد صلاحیت مبنی بر جلوگیری از مدیر شدن شخص اضافه شده است. • رویدادهای دیگری اضافه شده اند که می تواند منجر به از میان رفتن نام یک شرکت از ثبت شرکت ها شود • خط زمانی بازنگری شده برای ثبت یک وظیفه توسط شرکت ها	
• عدم پیروی از شروط مربوط به صدور سهام با تخفیف، صرفا منجر به جریمه می شود و نه انجام تنبیه، زندانی یا هر دو. • ارائه اطلاعات نادرست در زمان ایجاد سپرده مشمول عمل تحت بخش ۴۴۷ قانون ۲۰۱۳ می شود (کلاهبرداری). • عدم بایگانی نمودن بازگشت سرمایه سالیانه منجر به جریمه می شود و نه تنبیه یا زندانی.	تغییرات در شروط جزایی

