

حسابداری پیمانهای زیان ده
طبق استاندارد حسابداری ۴۳ با عنوان
درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

دکتر الهام حمیدی

طرح مساله (۱):

در بند ۲۴ استاندارد حسابداری ۹ "پیمانهای بلندمدت" تصریح شده است "هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد (کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند)، باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود."

در استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان"، رهنمود خاصی در خصوص پیمانهای زیان ده وجود ندارد.

سوال این است که اگر پیمانهای در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان" زیان ده باشند، گزارشگری مالی آنها به چه صورت انجام می شود؟

پاسخ (۱):

برای قراردادهایی که در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان" قرار می گیرند و زیانبار هستند، الزامات قراردادهای زیانبار طبق استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی" کاربرد دارد.

حسابداری پیمانهای زیان ده
طبق استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان"

طرح مساله (۲):

در ارزیابی زیانبار بودن قرارداد طبق استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، زیانبار بودن کل قرارداد باید ارزیابی شود یا زیانبار بودن هر یک از تعهدات عملکردی؟

پاسخ (۲):

با توجه به اینکه در استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، تصریح شده است که زیانبار بودن قرارداد باید ارزیابی شود، بنابراین برای قراردادهای در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان"، ارزیابی زیانبار بودن باید برای کل قرارداد و نه تک به تک تعهدات عملکردی قرارداد، صورت گیرد.

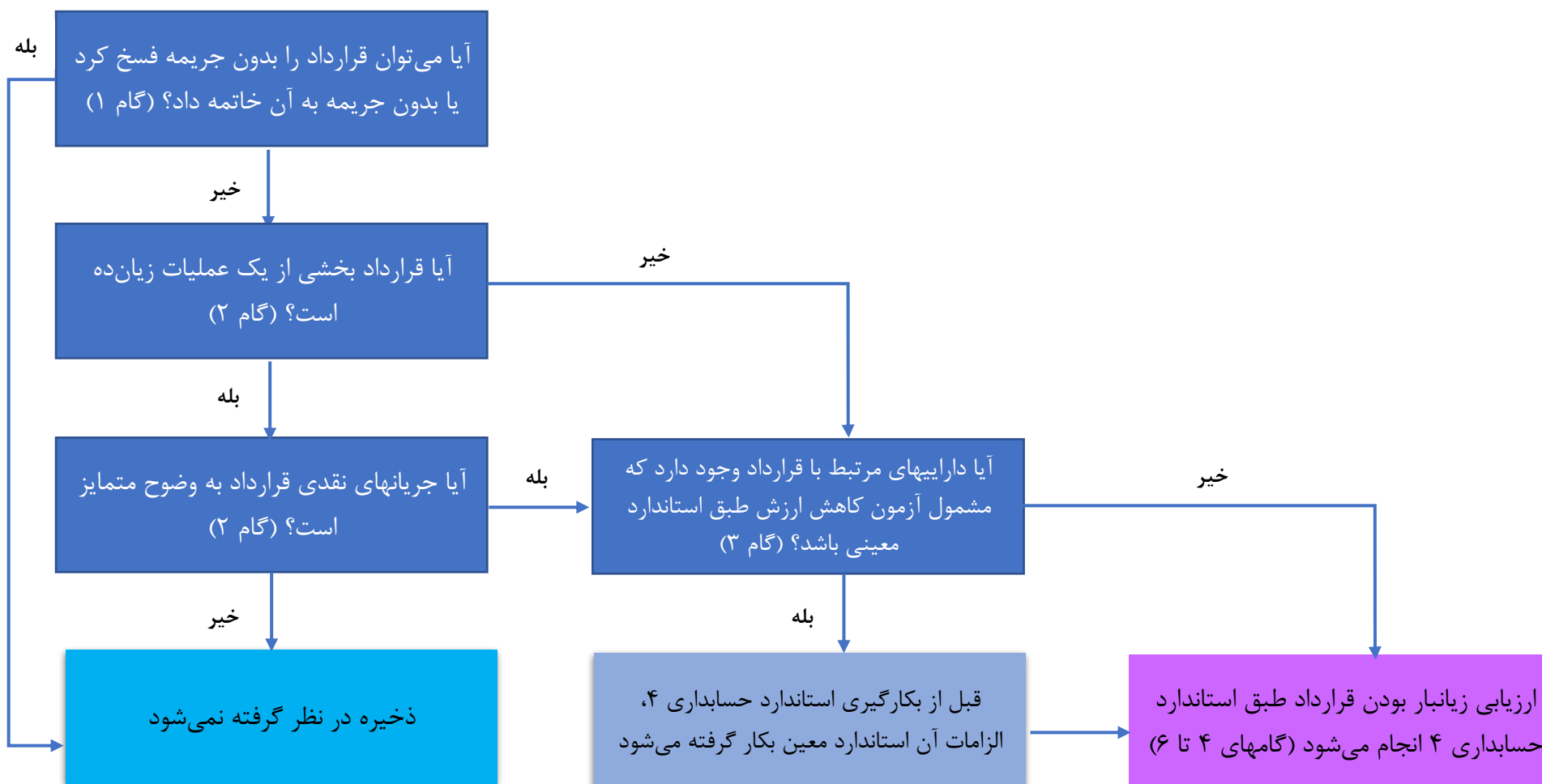
به عبارتی اگر در یک قرارداد، یکی از تعهدات عملکردی زیانبار باشد، اما کل قرارداد، قراردادی زیانبار نباشد، نباید ذخیره‌ای بابت زیان شناسایی شود.

طرح مساله (۳):

طبق استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، ارزیابی زیانبار بودن قراردادهای در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان" چگونه انجام می شود؟

پاسخ (۳):

طی کردن گامهای (۱) تا (۶) بر اساس نمودار زیر و توضیحات مربوط



گام ۱: ارزیابی این موضوع که قرارداد بدون پرداخت جریمه قابل فسخ است یا خیر.

در بند ۵۸ استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، اشاره شده است که بسیاری از قراردادها را می توان بدون پرداخت جریمه فسخ کرد یا خاتمه داد. قراردادهایی که بدون پرداخت جریمه قابل فسخ هستند، زیانبار نمی باشند و واحد تجاری برای آنها ذخیره ای در نظر نمی گیرد.

برای قراردادهایی که فسخ یا خاتمه دادن به آنها همراه با جریمه است، تحلیلهای بیشتر طبق نمودار صفحه قبل لازم است.

خاتمه دادن به قرارداد یا فسخ قرارداد
جریمه ندارد

خاتمه دادن به قرارداد یا فسخ قرارداد
جریمه دارد

تحلیل بیشتر لازم نیست و ذخیره در
نظر گرفته نمی شود

به گام (۲) بروید

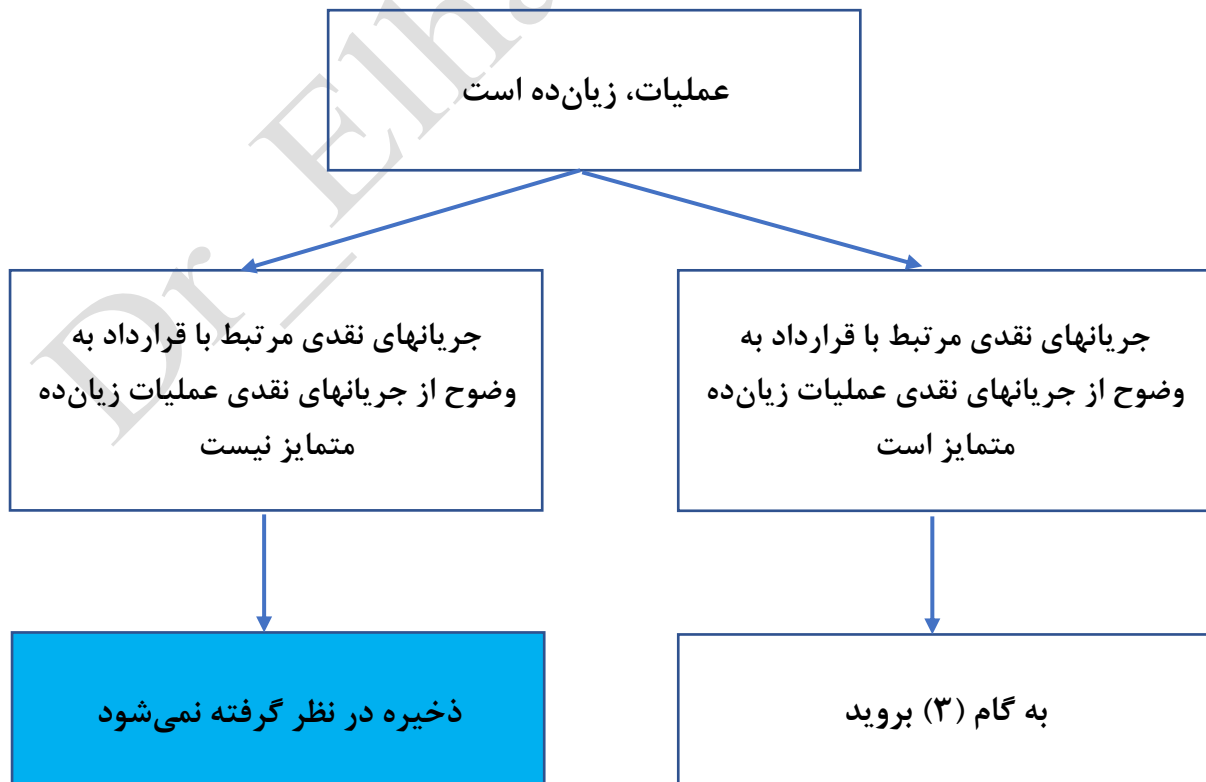
گام ۲: ارزیابی این موضوع که آیا قرارداد بخشی از یک عملیات زیان ده است یا خیر.

چنانچه ارزیابی قرارداد طبق گام (۱) نشان دهد فسخ قرارداد مستلزم پرداخت جریمه است، گام (۲) ارزیابی می شود.

برخی قراردادها ممکن است بخشی از یک عملیات زیان ده باشند.

اگر جریانهای نقدی مرتبط با قرارداد به وضوح از جریانهای نقدی عملیات زیان ده متمایز نباشد، ذخیره در نظر گرفته نمی شود. زیرا در نظر گرفتن چنین ذخیره ای، در عمل شناخت ذخیره بلبت زیانهای عملیاتی آتی است که مغایر با بند ۵۴ استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی" است.

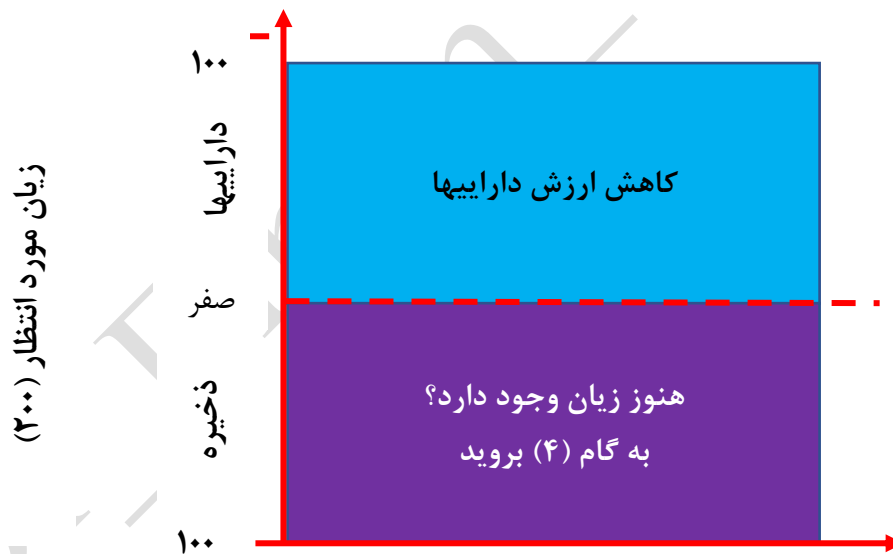
اگر جریانهای نقدی مرتبط با قرارداد به وضوح از جریانهای نقدی عملیات زیان ده متمایز باشد و قرارداد، در دامنه کاربرد قراردادهای زیانبار طبق استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی" باشد، واحد تجاری باید ارزیابی کند که آیا قرارداد زیانبار است یا خیر.



گام ۳: آیا داراییهای مرتبط با قرارداد بابت کاهش ارزش ارزیابی شده‌اند؟

برخی از داراییهایی که برای ایفای یک قرارداد زیانبار استفاده می‌شود، برای مثال موجودیهای داراییهای ثابت مشهود، ممکن است کاهش ارزش داشته باشند.

قبل از در نظر گرفتن ذخیره‌ای جدا بابت قرارداد زیانبار، واحد تجاری باید تمام داراییهای مورد استفاده برای ایفای قرارداد را از بابت کاهش ارزش ارزیابی کند و در صورت لزوم زیان کاهش ارزش شناسایی کند. برای این منظور، استاندارد حسابداری ۳۲ "کاهش ارزش داراییها" و استاندارد حسابداری ۸ "موجودی مواد و کالا" بکار گرفته می‌شود.



گام ۴: مخارج غیرقابل اجتناب طبق قرارداد کدام مخارج هستند؟

طبق بند ۵۹ استاندارد حسابداری ۴ ذخایر، "بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد. مخارج غیرقابل اجتناب قرارداد عبارت از حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد یعنی لقل "زیان ناشی از اجرای قرارداد" و "مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد" است.

بر اساس بند اشاره شده، مخارج غیرقابل اجتناب قراردادهای در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان"، اقل دو مبلغ زیر است:

- مخارج مستقیم ایفای قرارداد و

- مخارج خاتمه قرارداد

مخارج مستقیم ایفای قرارداد شامل موارد زیر است:

- مخارج تفاضلی (برای مثال مواد مستقیم و دستمزد مستقیم)؛ و

- تخصیص سایر مخارج که بطور مستقیم به ایفای قرارداد ارتباط دارد (برای مثال، تخصیص هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود بکار گرفته شده برای ایفای قرارداد)

مخارج غیرقابل اجتناب اقل دو مورد
زیر است

جریمه خاتمه دادن به قرارداد یا فسخ
قرارداد

مخارج مستقیم ایفای قرارداد (مخارج
تفاضلی+تخصیص سایر مخارج مستقیم)

گام ۵: منظور از منافع اقتصادی مورد انتظار طبق قرارداد چیست؟

طبق بند ۵۹ استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد. مخارج غیرقابل اجتناب قرارداد عبارت از حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد یعنی لقل "زیان ناشی از اجرای قرارداد" و "مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد" است.

منظور از منافع اقتصادی مورد انتظار، خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی ورودی آتی مرتبط با قرارداد است.

استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان"، برای ارزیابی قراردادهای زیانبار کاربرد ندارد و صرفاً استاندارد حسابداری ۴ "ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی"، برای ارزیابی این مورد اعمال می شود، بنابراین برای مقاصد استاندارد حسابداری ۴، تعریف «منافع اقتصادی مورد انتظار» تفسیر گسترده تری پیدا می کند. این موضوع به این معنا است که برای ارزیابی یک قرارداد زیانبار طبق استاندارد حسابداری ۴، تمام درآمدهای مورد انتظار باید لحاظ می شوند. این مطلب در تضاد با محدودیت موجود در استاندارد حسابداری ۴۳ است که تصریح می کند درآمد در قراردادی که مابه ازای آن متغیر است، تنها زمانی شناسایی می شود که احتمال زیادی وجود داشته باشد مبلغ درآمدی که تا به امروز شناسایی شده است، پس از آن تغییر نکند.

گام ۶: آیا مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد است؟

چنانچه مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد، قرارداد زیانبار است و باید ذخیره زیان شناسایی شود.

توجه داشته باشید که قبل از در نظر گرفتن ذخیره زیان، باید کاهش ارزش تمام داراییهای مورد استفاده در ایفای قرارداد به حساب گرفته شده باشد.

مثال کاربردی:

شرکت خدمات حرفه‌ای الف، قراردادی با یک مشتری منعقد و دو تعهد عملکردی متمایز را شناسایی کرده است. طبق الزامات استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان"، قرارداد مزبور شرطهای شناخت درآمد در طول زمان را احراز می‌کند.

کل درآمد قرارداد (قیمت معامله) ۲۵۰,۰۰۰ ریال است که ۱۰۰,۰۰۰ ریال آن مربوط به تعهد عملکردی (۱) و ۱۵۰,۰۰۰ ریال آن مربوط به عهد عملکردی (۲) است (که این مبالغ با مراجعه به قیمت‌های فروش مستقل نسبی تعیین شده است). مخارج مورد انتظار تکمیل قرارداد در آغاز قرارداد برای تعهدات عملکردی (۱) و (۲) به ترتیب ۷۵,۰۰۰ ریال و ۱۲۰,۰۰۰ ریال بود (یعنی در مجموع ۱۹۵,۰۰۰ ریال که به این معنی است که انتظار می‌رود هر دو تعهد عملکردی و همچنین کل قرارداد سودآور باشد).

شرکت الف میزان پیشرفت کار را بر اساس مخارج انجام شده اندازه‌گیری می‌کند.

سناریو اول:

در پایان سال اول، مخارج تحمل شده و مخارج مورد انتظار تکمیل قرارداد به شرح زیر است:

	مخارج تحمل شده تا پایان سال اول	مخارج مورد انتظار آتی	کل مخارج	سود (زیان) مورد انتظار
تعهد عملکردی (۱)	۵۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	(۲۰,۰۰۰)
تعهد عملکردی (۲)	۳۰,۰۰۰	۹۵,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰	۲۵,۰۰۰
کل قرارداد	۸۰,۰۰۰	۱۶۵,۰۰۰	۲۴۵,۰۰۰	۵,۰۰۰

با توجه به اینکه در پایان سال اول انتظار می‌رود کل قرارداد سودده باشد، حتی اگر انتظار برود تعهد عملکردی (۱) زیانبار باشد، ذخیره‌ای بابت قرارداد زیانبار در نظر گرفته نمی‌شود و صورت سود (زیان) به شرح صفحه بعد خواهد بود:

حسابداری پیمانهای زیان ده

طبق استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان"

محاسبات	میلیون ریال	
$\frac{50}{120} \times 100000$	۴۱۶۶۶	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
$\frac{30}{125} \times 150000$	۳۶۰۰۰	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
	(۸۰۰۰۰)	بهای تمام شده پیمان
	۲۲۲۳	سود پیمان

سناریو دوم:

در پایان سال اول، مخارج تحمل شده و مخارج مورد انتظار تکمیل قرارداد به شرح زیر است:

	مخارج تحمل شده تا پایان سال اول	مخارج مورد انتظار آتی	کل مخارج	سود (زیان) مورد انتظار
تعهد عملکردی (۱)	۳۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
تعهد عملکردی (۲)	۴۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۵۰۰۰۰)
کل قرارداد	۷۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	(۲۰۰۰۰)

با توجه به اینکه در پایان سال اول انتظار می رود کل قرارداد زیان ده باشد و زیان مورد انتظار قرارداد نیز ۲۰۰۰۰ ریال است، صورت سود و زیان به شرح زیر خواهد بود:

محاسبات	میلیون ریال	
$\frac{30}{70} \times 100000$	۴۲۸۵۷	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
$\frac{40}{200} \times 150000$	۳۰۰۰۰	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
(۴)	(۹۲۸۵۷)	بهای تمام شده پیمان
	(۲۰۰۰۰)	زیان پیمان

از رابطه بالا مشخص است که بهای تمام شده پیمان معادل ۹۲۸۵۷ میلیون ریال خواهد بود.

حسابداری پیمانهای زیان ده
طبق استاندارد حسابداری ۴۳ "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان"

بهای تمام شده پیمان = مخارج تحمل شده طی دوره + هزینه مربوط به زیانبار بودن قرارداد

محاسبات	میلیون ریال	
$\frac{30}{70} \times 100000$	۴۲٫۸۵۷	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
$\frac{40}{200} \times 150000$	۳۰٫۰۰۰	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
	(۷۰٫۰۰۰)	مخارج پیمان
	۲۲٫۸۵۷	سود پیمان

از سود معادل ۲۲٫۸۵۷ باید به زیان معادل ۲۰٫۰۰۰ برسیم. لذا باید ۲۲٫۸۵۷ هزینه بابت زیانبار بودن قرارداد در حسابها منظور شود:

هزینه قرارداد زیانبار ۲۲٫۸۵۷

ذخیره قرارداد زیانبار ۲۲٫۸۵۷

بهای تمام شده پیمان = ۷۰٫۰۰۰ + ؟

بهای تمام شده پیمان = ۷۰٫۰۰۰ + ۲۲٫۸۵۷ = ۹۲٫۸۵۷

