

# استاندارد حسابداری ۴۳

## درآمدهای عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

تغییرات نسبت به استاندارد حسابداری ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

تهیه کننده :

حمیدرضا باباکوهی

استاندارد حسابداری ۴۳، اصولی را برای گزارش اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی درباره ماهیت، مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان درآمد عملیاتی و جریانهای نقدی حاصل از قرارداد با یک مشتری، تعیین می نماید. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۱/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

در الزامات استاندارد حسابداری ۴۳ نسبت به استانداردهای مربوط به شناسایی درآمد که قبل از سال ۱۴۰۴ بکار گرفته شده است (استاندارد حسابداری ۳، استاندارد حسابداری ۹ و استاندارد حسابداری ۲۹) تفاوت‌هایی ایجاد شده است که ممکن است منجر به تغییر در رویه برخی از واحدهای تجاری شود.

در این مقاله، به بررسی تغییرات صورت گرفته طبق استاندارد حسابداری ۴۳، نسبت به استاندارد حسابداری ۹ می پردازیم.



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان حسابرسی

کانال مدیریت تدوین استانداردها

[https://t.me/standards\\_educational\\_files](https://t.me/standards_educational_files)



## شناخت درآمد

### طبق استاندارد حسابداری ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت :

■ هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود (بند ۱۹ استاندارد ۹).

### طبق استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان :

■ واحد تجاری باید زمانی (یا در طول زمانی) درآمد عملیاتی را شناسایی کند که یک تعهد عملکردی را از طریق انتقال کالا یا خدمت تعهدشده (یعنی یک دارایی) به مشتری ایفا نماید. یک دارایی زمانی (یا در طول زمانی) انتقال می‌یابد که مشتری کنترل آن دارایی را به دست می‌آورد (بند ۳۲ استاندارد ۴۳).

■ واحد تجاری، در صورت احراز هر یک از معیارهای زیر، کنترل کالا یا خدمت را در طول زمان منتقل می‌کند و بنابراین، در طول زمان تعهد عملکردی را ایفا و درآمد عملیاتی را شناسایی می‌نماید (بند ۳۶ استاندارد ۴۳) :

الف) مشتری، در طول زمان ایفای تعهد عملکردی توسط واحد تجاری، منافع ایجادشده از عملکرد واحد تجاری را همزمان دریافت و مصرف کند.

ب) عملکرد واحد تجاری، دارایی (برای مثال، کار در جریان پیشرفت) را ایجاد کند یا توسعه دهد که مشتری در طول زمان ایجاد یا توسعه دارایی، آن را کنترل کند.

پ) عملکرد واحد تجاری، دارایی با کاربرد جایگزین برای واحد تجاری ایجاد نکند و واحد تجاری نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، حق الزام‌آور داشته باشد.

■ اگر واحد تجاری تعهد عملکردی را طبق بندهای ۳۶ تا ۳۸ در طول زمان ایفا نکند، تعهد عملکردی در نقطه‌ای از زمان ایفا شده است. برای تعیین نقطه‌ای از زمان که در آن، مشتری کنترل دارایی تعهدشده را به دست می‌آورد و واحد تجاری تعهد عملکردی را ایفا می‌کند، واحد تجاری باید الزامات کنترل طبق بندهای ۳۲ تا ۳۵ را مد نظر قرار دهد (بند ۳۹ استاندارد ۴۳).

### بررسی تغییرات صورت گرفته :

■ الزامات استاندارد حسابداری ۴۳، رویه شناخت درآمد را با جزئیات بیشتری نسبت به استاندارد حسابداری ۹ مشخص می‌کند. ممکن است برخی از واحدهای تجاری تاکنون طبق استاندارد حسابداری ۹، درآمدهای خود را در طول زمان شناسایی کرده باشند، اما اکنون لازم باشد که درآمدهای خود را طبق استاندارد حسابداری ۴۳ در نقطه‌ای از زمان شناسایی کنند و بالعکس.

■ تعیین اینکه آیا درآمدهای عملیاتی باید در نقطه ای از زمان شناسایی شوند یا در طول زمان، نیازمند ارزیابی دقیق محتوای قرارداد و واقعیتها و شرایط می باشد. واحد تجاری هنگام ارزیابی اینکه درآمد عملیاتی باید در نقطه ای از زمان شناسایی شود و یا در طول زمان، باید معیارهای زیر را در نظر بگیرد :

الف) ارزیابی دقیق اینکه عملکرد واحد تجاری، دارایی با کاربرد جایگزین برای واحد تجاری ایجاد می کند و واحد تجاری نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، حق الزام آور دارد یا خیر.

ب) مشتری، در طول زمان ایفای تعهد عملکردی توسط واحد تجاری، منافع ایجاد شده از عملکرد واحد تجاری را همزمان دریافت و مصرف خواهد کرد یا خیر.

پ) آیا عملکرد واحد تجاری، دارایی (برای مثال، کار در جریان پیشرفت) را ایجاد می کند یا توسعه می دهد که مشتری در طول زمان ایجاد یا توسعه دارایی، آن را کنترل کند یا خیر.

■ واحد تجاری در ارزیابی وجود و الزام آور بودن حق نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، باید شرایط قراردادی و همچنین قانون یا رویه قانونی که می تواند مکمل یا ابطال کننده آن شرایط قراردادی باشد را مدنظر قرار دهد. این موضوع، شامل ارزیابی این است که آیا:

الف) قانون، مقررات یا رویه حقوقی، به واحد تجاری نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، حق اعطا می کند حتی اگر آن حق، در قرارداد با مشتری تصریح نشده باشد.

ب) رویه حقوقی مربوط نشان می دهد که حق مشابه نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ در قراردادهای مشابه، اثر قانونی الزام آور ندارد.

پ) رویه های مرسوم تجاری واحد تجاری مبنی بر عدم اعمال حق نسبت به پرداخت مشتری، منجر به این شده است که حق اعطاشده در آن محیط حقوقی، الزام آور نباشد. با وجود این، علیرغم اینکه واحد تجاری ممکن است تصمیم بگیرد از حق خود نسبت به پرداخت مشتری در قراردادهای مشابه صرف نظر کند، اگر در قرارداد با مشتری، حق واحد تجاری نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تا آن تاریخ الزام آور باشد، آن واحد تجاری نسبت به پرداخت مشتری تا آن تاریخ، محق است.

■ این نکته حائز اهمیت است که آیا مفاد قرارداد، به مشتری اجازه می دهد که قرارداد را فسخ، محدود و یا تغییرات بااهمیتی در آن ایجاد کند یا خیر. اگر هر کدام از شرایط مزبور وجود داشته باشد، فروشنده همیشه طبق قرارداد نسبت به دریافت خسارت کافی برای کار تکمیل شده تا آن تاریخ محق است و بنابراین، نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، حق الزام آور دارد.

■ اگر تعهدات عملکردی در طول زمان ایفا شوند، واحد تجاری باید روش مناسبی را برای اندازه گیری میزان پیشرفت در ایفای تعهدات عملکردی بکارگیرد. طبق استاندارد حسابداری ۴۳ هنگام اندازه گیری پیشرفت، هدف این است که عملکرد واحد تجاری در انتقال کنترل کالاها یا خدمات تعهد شده به مشتری (یعنی ایفای تعهد عملکردی واحد تجاری) نشان داده شود.

■ در جایی که واحد تجاری به این نتیجه می‌رسد که درآمد باید در طول زمان شناسایی شود، باید چگونگی اندازه‌گیری پیشرفت در جهت رضایت کامل از تعهدات عملکردی را در نظر بگیرد. استاندارد ۴۳ تصریح می‌کند که معیار پیشرفت باید هر کالا یا خدماتی را که واحد تجاری کنترل آن را به مشتری منتقل نمی‌کند، مستثنی کند. به این ترتیب، معیار پیشرفت (و بنابراین درصد درآمدی که باید شناسایی شود) ممکن است تحت تأثیر این باشد که آیا کنترل زمینی که در آن ملک در حال ساخت است به خریدار منتقل می‌شود یا نه (و زمان آن انتقال).

## **نحوه تشخیص کالاها یا خدمات متمایز**

### **طبق استاندارد حسابداری ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت :**

■ الزامات خاصی ارائه نشده است.

### **طبق استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان :**

■ ماهیت تعهد در متن قرارداد، انتقال هر یک از آن کالاها یا خدمات بطور جداگانه است یا انتقال یک قلم ترکیبی یا اقلامی است که کالاها یا خدمات مزبور، ورودی آنها می‌باشد (با در نظر گرفتن بند ۲۸-ب استاندارد ۴۳). عواملی که نشان می‌دهد دو یا چند تعهد واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، بطور جداگانه قابل تشخیص نیست شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

الف) واحد تجاری خدمت قابل ملاحظه‌ای برای یکپارچه‌سازی آن کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد با سایر کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد ارائه می‌کند تا به بسته‌ای از کالاها یا خدماتی دست یابد که نشان‌دهنده یک خروجی ترکیبی یا چندین خروجی است که مشتری برای دستیابی به آن خروجیها، قرارداد را منعقد کرده است.

ب) یک یا چند کالا یا خدمت تعهدشده در قرارداد، بطور قابل ملاحظه‌ای یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهدشده در قرارداد را تعدیل یا سفارشی‌سازی کند، یا بطور قابل ملاحظه‌ای توسط یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهدشده در قرارداد تعدیل یا سفارشی‌سازی شود.

پ) کالاها یا خدمات، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با یکدیگر داشته باشند. به عبارت دیگر، هر یک از کالاها یا خدمات، بطور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر یک یا چند کالا یا خدمت دیگر مندرج در قرارداد قرار گیرد. برای مثال، در برخی موارد، دو یا چند کالا یا خدمت به این دلیل بطور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر یکدیگر قرار می‌گیرند که واحد تجاری نمی‌تواند از طریق انتقال هر کدام از آن کالاها یا خدمات بطور مستقل از دیگری، تعهد خود را ایفا کند.

## بررسی تغییرات صورت گرفته :

- استاندارد حسابداری ۹ فاقد رهنمودهای خاص در مورد شناسایی کالاها و خدمات متمایز در قرارداد است، در حالی که استاندارد حسابداری ۴۳ رهنمودهای دقیق تری به ویژه الزامات جدید در مورد نحوه تخصیص درآمد بین تعهدات عملکردی مختلف ارائه می دهد. در نتیجه ممکن است واحدهای تجاری مجبور شوند رویه های حسابداری جاری خود را اصلاح کنند.
- شرکت های پیمانکاری اغلب قراردادهایی با چندین تعهد عملکردی دارند و استاندارد حسابداری ۴۳ ممکن است بر تعیین اینکه آیا تعهدات خاصی از یک قرارداد به طور جداگانه شناسایی می شوند یا خیر تأثیر بگذارد. این موضوع ممکن است تأثیر قابل توجهی بر رویه شناسایی درآمد داشته باشد (مثلاً استاندارد ۴۳ ممکن است قطعه زمینی را که به عنوان بخشی از یک قرارداد برای ساخت یک ساختمان فروخته می شود، به عنوان یک تعهد جداگانه در نظر بگیرد). همچنین ممکن است بر شناسایی تعهدات عملکردی مربوط به خدمات جداگانه (و زمان شناسایی درآمد مرتبط) که در قرارداد ساخت و ساز شامل مراحل طراحی، ساخت و بهره برداری از یک پروژه خاص است، تأثیر بگذارد.

## سرمايه اي کردن مخارج قرارداد :

### طبق استاندارد حسابداری ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت :

- ممکن است یک پیمانکار، آن بخش از مخارج تحمل شده پیمان که با فعالیت آتی آن مرتبط است، به شرط آنکه باز یافت آن محتمل باشد، به عنوان دارایی شناسایی و تحت سرفصل پیمان در جریان پیشرفت طبقه بندی کند (بند ۲۶ استاندارد ۹).

### طبق استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان :

- چنانچه واحد تجاری انتظار داشته باشد مخارج مختص دستیابی به قرارداد با مشتری را باز یافت کند، باید این مخارج را به عنوان دارایی شناسایی نماید (بند ۹۲ استاندارد ۴۳).
- مخارج مختص دستیابی به قرارداد، به مخارجی اطلاق می شود که واحد تجاری بابت دستیابی به قرارداد با مشتری تحمل می کند و اگر قرارداد به دست نمی آمد، این مخارج تحمل نمی شد (برای مثال، کمیسیون فروش) (بند ۹۳ استاندارد ۴۳).
- اگر مخارج تحمل شده برای ایفای قرارداد با مشتری، در دامنه کاربرد استاندارد دیگری (برای مثال، استاندارد حسابداری ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا، استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود یا استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود) قرار نگیرد، واحد تجاری تنها در صورتی باید مخارج تحمل شده برای ایفای قرارداد را به عنوان دارایی شناسایی کند که مخارج مذکور تمام معیارهای زیر را احراز نماید (بند ۹۶ استاندارد ۴۳):

الف) مخارج مزبور بطور مستقیم به یک قرارداد یا یک قرارداد مورد انتظار که واحد تجاری می‌تواند آن را بطور خاص تشخیص دهد، مرتبط باشد (برای مثال، مخارج مرتبط با خدماتی که به دلیل تمدید قرارداد موجود باید ارائه شود یا مخارج طراحی یک دارایی که قرار است طبق قراردادی مشخص که هنوز تأیید نشده است، انتقال یابد)؛

ب) مخارج مزبور، منابع واحد تجاری را که برای ایفای (یا تداوم ایفای) تعهدات عملکردی در آینده استفاده خواهد شد، افزایش دهد یا منابع جدیدی ایجاد کند؛ و

پ) انتظار رود مخارج مزبور بازیافت شود.

### **بررسی تغییرات صورت گرفته :**

■ استاندارد حسابداری ۴۳ علاوه بر رهنمودهای تجویزی بیشتر در مورد شناسایی درآمد، معیارهای خاصی را برای تعیین اینکه آیا باید مخارج قرارداد را سرمایه ای کرد، معرفی می کند، و بین آن هزینه های مربوط به اخذ قرارداد (مانند کمیسیون فروش) و هزینه های مربوط به انجام یک قرارداد تمایز قائل می شود. هزینه های متحمل شده که مستقیماً قابل انتساب به اخذ قرارداد با مشتریان است، بسته به ماهیت (یا نوع) هزینه های متحمل شده محاسبه می شود (مثلاً هزینه طراحی که به عنوان هزینه اجرای یک قرارداد واجد شرایط است، معمولاً در صورتی سرمایه ای می شود که معیارهای معینی را برآورده کند، از جمله انتظار بازیابی بهای تمام شده، در حالی که هزینه های به دست آوردن قرارداد معمولاً به عنوان هزینه های قانونی قبل از اعطای قرارداد، هزینه های قانونی خواهد بود. صرف نظر از اینکه قرارداد منعقد شده باشد یا خیر، رخ می دهد).

## **جزء تأمین مالی بااهمیت در قرارداد:**

### **طبق استاندارد حسابداری ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت :**

■ الزامات خاصی ارائه نشده است.

### **طبق استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان :**

■ در تعیین قیمت معامله، واحد تجاری در صورتی باید مبلغ مابه‌ازای تعهدشده را بابت آثار ارزش زمانی پول تعدیل کند که زمانبندی پرداختهای مورد توافق طرفهای قرارداد (بطور صریح یا ضمنی)، برای مشتری یا واحد تجاری منافع عمده‌ای از طریق تأمین مالی جهت انتقال کالاها یا خدمات به مشتری فراهم کند. در چنین شرایطی، قرارداد دربردارنده جزء تأمین مالی بااهمیت است. جزء تأمین مالی بااهمیت ممکن است از طریق تصریح تعهد تأمین مالی در قرارداد یا بیان ضمنی از طریق شرایط پرداخت مورد توافق طرفهای قرارداد، وجود داشته باشد (بند ۶۱ استاندارد ۴۳).

## بررسی تغییرات صورت گرفته :

■ استاندارد حسابداری ۴۳ رهنمودهای جدیدی را در مورد شرایط تأمین مالی و تأثیر ارزش زمانی پول معرفی می کند. طبق این استاندارد، جزء تأمین مالی در صورت بااهمیت بودن، جدا از درآمد عملیاتی اندازه گیری می شود. این امر در مورد پیش پرداخت ها و همچنین پرداخت های معوقه اعمال می شود، اما مشروط به اینکه دوره بین پرداخت و انتقال کالا یا خدمات کمتر از یک سال باشد. این رهنمود جدید ممکن است در برخی موارد رویه های فعلی حسابداری را تغییر دهد.

## تعدیل قرارداد:

### طبق استاندارد حسابداری ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت :

■ روش درصد تکمیل به صورت تجمعی در هر دوره حسابداری برای برآوردهای جاری درآمدها و هزینه های قرارداد اعمال می شود. بنابراین، اثر تغییر در برآورد درآمد قرارداد یا هزینه های قرارداد، یا اثر تغییر در برآورد نتیجه یک قرارداد، به عنوان تغییر در برآورد حسابداری در نظر گرفته می شود (به استاندارد حسابداری ۳۴، رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات رجوع شود). برآوردهای تغییر یافته برای تعیین میزان درآمد و هزینه های شناسایی شده، در سود یا زیان دوره ای که تغییر ایجاد شده، شناسایی می شود.

### طبق استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان :

■ تعدیل قرارداد، تغییر در دامنه یا قیمت (یا هر دو) یک قرارداد است که به تایید طرفهای قرارداد رسیده است. در برخی صنایع و حوزه های مقرراتی، تعدیل قرارداد ممکن است به عنوان دستور تغییر، اصلاحیه، متمم یا الحاقیه قرارداد شناخته شود. تعدیل قرارداد زمانی وجود دارد که طرفهای قرارداد، تعدیلی را تأیید کنند که یا به ایجاد حقوق و تعهدات الزام آور جدید یا به تغییر حقوق و تعهدات الزام آور موجود برای طرفهای قرارداد منجر شود. تعدیل قرارداد می تواند به صورت کتبی، شفاهی یا بطور ضمنی طبق رویه های مرسوم تجاری تأیید شود. اگر طرفهای قرارداد، تعدیل قرارداد را تأیید نکرده باشند، واحد تجاری باید بکارگیری این استاندارد را برای قرارداد موجود، تا زمان تأیید تعدیل قرارداد ادامه دهد (بند ۱۹ استاندارد ۴۳).

■ واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را در صورت وجود هر دو شرط زیر، به عنوان قراردادی جداگانه در نظر بگیرد (بند ۲۱ استاندارد ۴۳):

الف) دامنه قرارداد به دلیل اضافه کردن کالاها یا خدمات تعهدشده ای که طبق بندهای ۲۷ تا ۳۱ استاندارد ۴۳ متمایز هستند، افزایش یابد؛ و

ب) قیمت قرارداد، به مبلغ مابه ازایی که نشان دهنده قیمت فروش مستقل کالاها یا خدمات تعهدشده اضافی و هرگونه تعدیل مقتضی در آن قیمت جهت انعکاس شرایط آن قرارداد خاص است، افزایش یابد. برای مثال، واحد تجاری ممکن است قیمت

فروش مستقل یک کالا یا خدمت اضافی را بابت تخفیفی که مشتری دریافت می‌کند تعدیل کند، زیرا ضرورتی ندارد واحد تجاری مخارج فروشی را تحمل کند که در صورت فروش کالا یا خدمت مشابه به یک مشتری جدید، متحمل می‌شد.

### **بررسی تغییرات صورت گرفته :**

استاندارد حسابداری ۹ تنها شامل رهنمودهایی محدود در مورد نحوه حسابداری تعدیل در قرارداد است. استاندارد حسابداری ۴۳ شامل رهنمودهای دقیق تری در مورد اینکه آیا تعدیل قرارداد باید به صورت تسری به آینده یا تسری به گذاشته به حساب گرفته می‌شود، ارائه کرده است. این الزامات ممکن است منجر به تغییر رویه برای برخی از واحدهای تجاری شود.

**پی‌نوشت :** "موارد فوق بر اساس مفاد موجود در استانداردهای حسابداری می‌باشد. ممکن است تفاوت‌های دیگری نیز در هنگام بکارگیری استاندارد ۴۳ در واحدهای تجاری وجود داشته باشد که در این مقاله عنوان نشده است".