

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

استاندارد حسابداری ۴۳ ایران معادل با IFRS 15

ارائه‌دهنده: دکتر الهام حمیدی

نکات کلی در ارتباط با IFRS 15

- تاریخ انتشار: ۲۸ می سال ۲۰۱۴
- تاریخ اجرا: سال ۲۰۱۸
- پروژه مشترک FASB و IASB
- جایگزین
 - استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۱، قراردادهای ساخت
 - استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۸، درآمد عملیاتی
 - تفسیر ۱۳، برنامه وفاداری مشتریان
 - تفسیر ۱۵، توافق ساخت املاک
 - تفسیر ۱۸، انتقال دارایی از مشتریان
 - تفسیر ۳۱، درآمد عملیاتی – معاملات پایاپای دربردارنده خدمات تبلیغاتی

نکات کلی در ارتباط با استاندارد حسابداری ۴۳

• تاریخ اجرا: ۱۴۰۴/۱/۱

• جایگزین

- استاندارد حسابداری ۹، پیمانهای بلندمدت
- استاندارد حسابداری ۳، درآمد عملیاتی
- استاندارد حسابداری ۲۹، فعالیتهای ساخت املاک

دامنه کاربرد استاندارد

۳

فروش کالا

ارائه خدمات

استفاده دیگران از داراییها
(بهره، حق امتیاز و سود)

دامنه کاربرد استاندارد

۹

پیمانهای بلندمدت در
صورتهای مالی پیمانکار

دامنه کاربرد استاندارد

۲۹

فعالیتهای ساخت املاک
(عملیات شهرک سازی اعم
از مسکونی، صنعتی یا
تجاری)

دامنه کاربرد استاندارد ۴۳

برای تمام قراردادهای با مشتریان به جز
قراردادهای اجاره، قراردادهای بیمه و ابزارهای مالی

درآمد فروش کالا

انتقال ریسکها و مزایای عمده
مالکیت به خریدار

عدم دخالت مدیریتی مستمر درحد مالکیت یا
عدم کنترل مؤثر نسبت به کالای فروش رفته

اندازه‌گیری مبلغ درآمد عملیاتی به گونه‌ای
اتکاپذیر

محتمل بودن جریان منافع اقتصادی به واحد
تجاری

اندازه‌گیری قابل اتکای مخارج مرتبط با
بهای تمام شده

درآمد ارائه خدمات:

در صورت برآورد قابل اتکای حاصل
معامله، بر اساس میزان تکمیل معامله

معیارهای برآورد قابل اتکای حاصل:

محتمل بودن جریان منافع اقتصادی به
واحد تجاری

اندازه‌گیری قابل اتکای مخارج مرتبط
با ارائه خدمات

اندازه‌گیری میزان تکمیل معامله به
گونه‌ای اتکاپذیر

اندازه‌گیری مبلغ درآمد عملیاتی به
گونه‌ای اتکاپذیر

بهره:

براساس مدت
زمان و مانده
اصل طلب و نرخ

حق امتیاز:

طبق محتوای
قرارداد

سود سهام:

احراز حق
دریافت

شناخت درآمدها و
هزینه‌های پیمان

شناخت درآمد و
هزینه دوره
براساس میزان
تکمیل پیمان

شناخت درآمد ساخت املاک (صرفاً
برای واحدهای فروخته‌شده)

محرز شدن فروش واحد ساختمانی

آغاز فعالیتهای ساختمانی

وصول حداقل ۲۰٪ از بهای فروش

برآورد قابل اتکای ماحصل پروژه

الزامات جاری

شناخت درآمد

درآمد فروش کالا	استاندارد ۳
درآمد ارائه خدمات	استاندارد ۳
پیمانهای بلندمدت	استاندارد ۹
فعالیت‌های ساخت املاک	استاندارد ۲۹
حق امتیاز	استاندارد ۳

سایر درآمدها

بهره	استاندارد ۳
سود سهام	

الزامات جدید

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

استاندارد ۴۳	در نقطه‌ای از زمان یا در طول زمان
	الزامات جدید برای درآمد حق امتیاز
	الزامات اختیار خرید کالاها و خدمات اضافی و حقوق اعمال نشده
	الزامات مربوط به مابه‌ازای غیر نقدی
	الزامات مخارج دستیابی به قرارداد و مخارج ایفای قرارداد

سایر درآمدها

بهره	استاندارد ۱۵
سود سهام	استاندارد ۱۵

مشمول اصلاحات تبعی

استاندارد حسابداری ۴۳

• ارائه چارچوبی جامع و واحد برای
تعیین مبلغ درآمد و زمانبندی
شناخت درآمد

اصل محوری

شناسایی درآمد برای انعکاس انتقال کالاها و خدمات تعهدشده به مشتری به مبلغ مورد انتظار است که واحد تجاری نسبت به آن حق دارد.

انتقال کالا و خدمت تعهدشده مبتنی بر انتقال کنترل است، نه انتقال ریسکها و مزایا.

مبلغ مورد انتظار، فراتر از احتمال وصول جریانهای نقدی است و مابه‌ازای متغیر را نیز پوشش می‌دهد.

انتقال کالا و خدمت مبتنی بر انتقال کنترل است، نه انتقال ریسکها و مزایا.

مفهوم کنترل در استاندارد حسابداری ۴۳

توانایی هدایت استفاده از دارایی و

کسب تقریباً تمام منافع باقیمانده دارایی

نشانه‌های انتقال کنترل کالاها و خدمات

انتقال ریسکها و
مزایای عمده
مالکیت دارایی

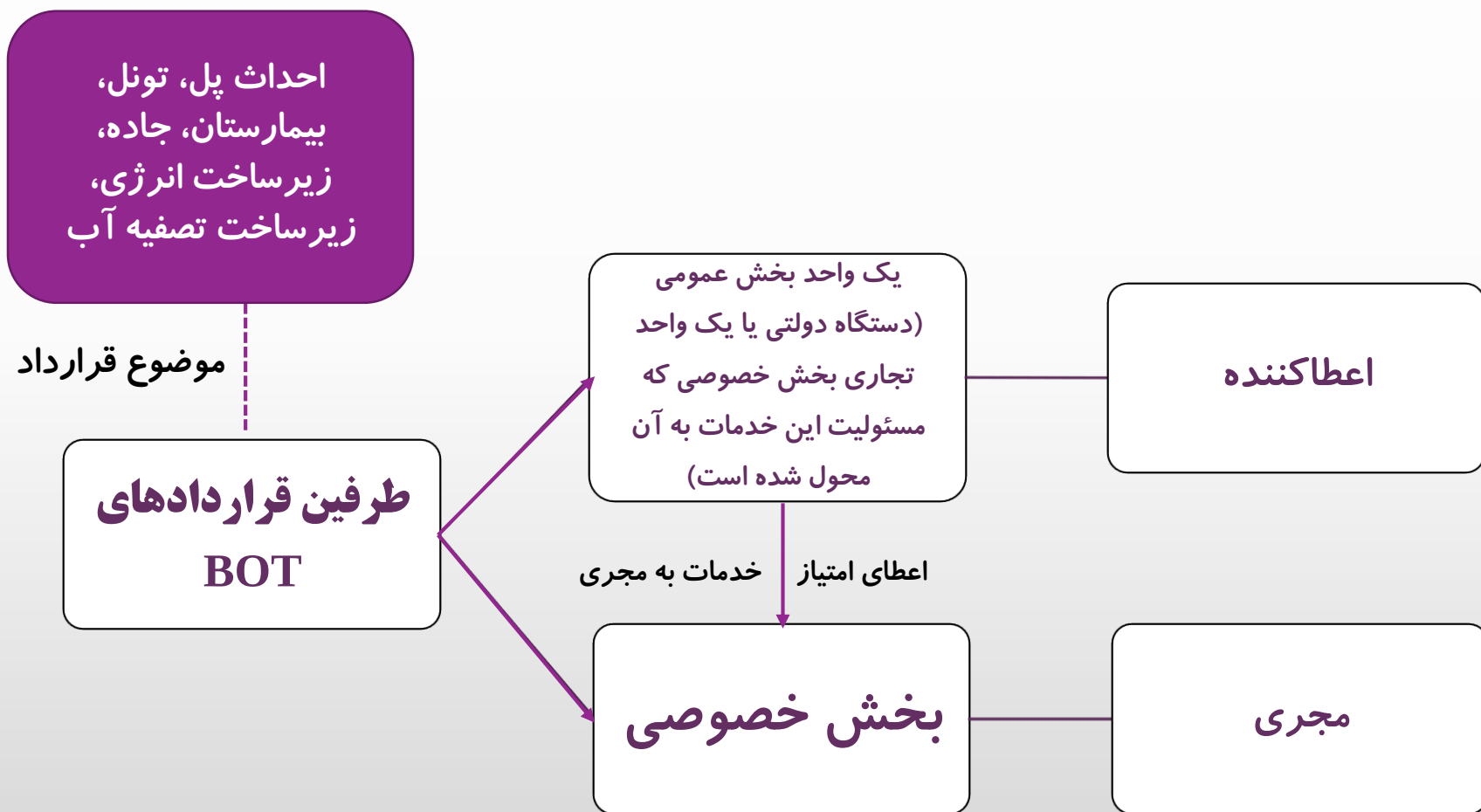
تصرف فیزیکی
دارایی

مالکیت قانونی
دارایی توسط
مشتری

پذیرش توسط
مشتری

حق فعلی نسبت به
پرداخت مشتری
بابت دارایی

در قراردادهای BOT، دارایی در جریان احداث، در صورتهای مالی اعطاکننده شناسایی می‌شود یا مجری؟ کدام طرف دارایی را کنترل می‌کند؟



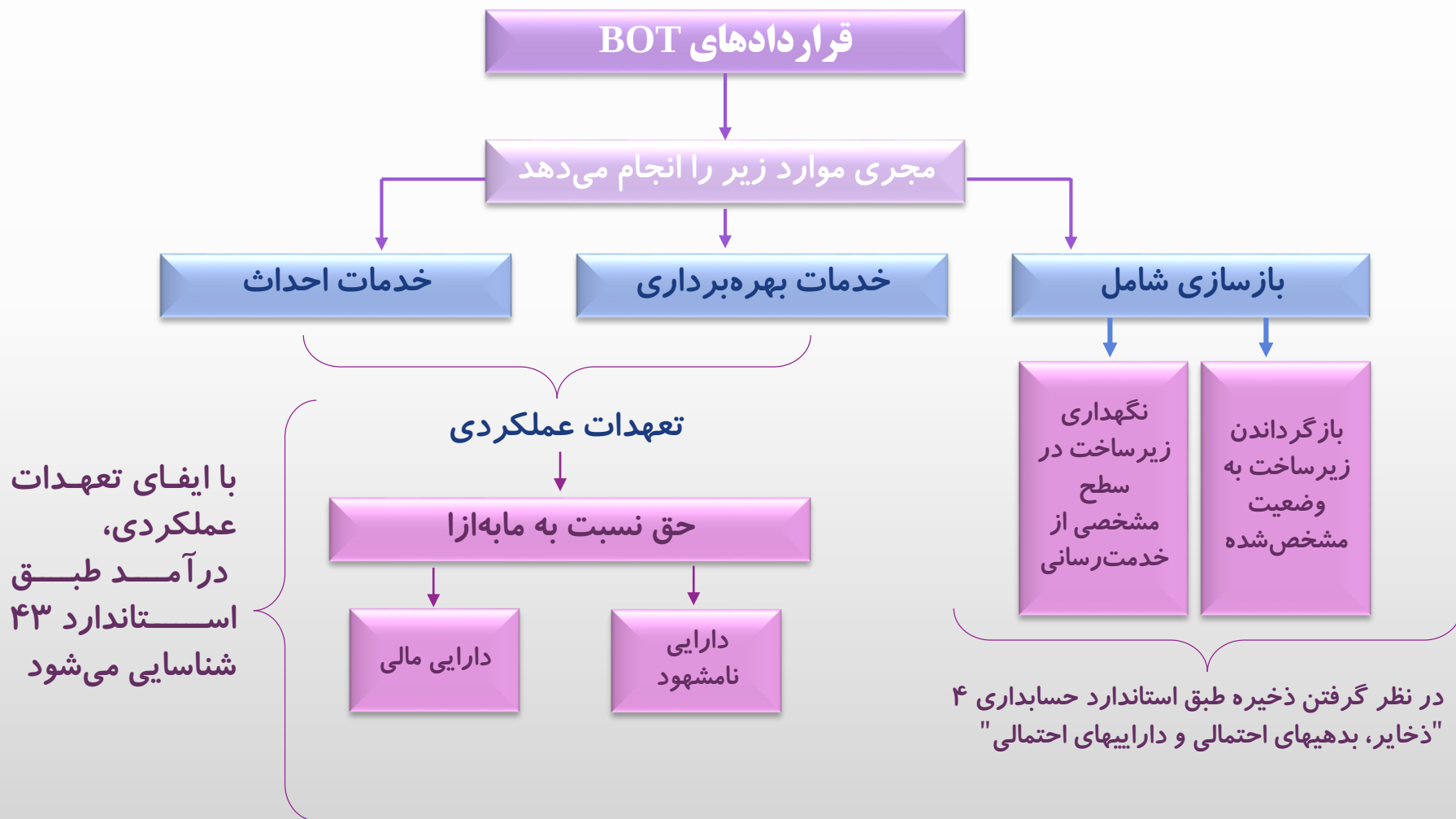
در قراردادهای BOT، دارایی در جریان احداث، در صورتهای مالی اعطاکننده شناسایی می‌شود یا مجری؟ کدام طرف دارایی را کنترل می‌کند؟

ویژگی معمول قراردادهای BOT

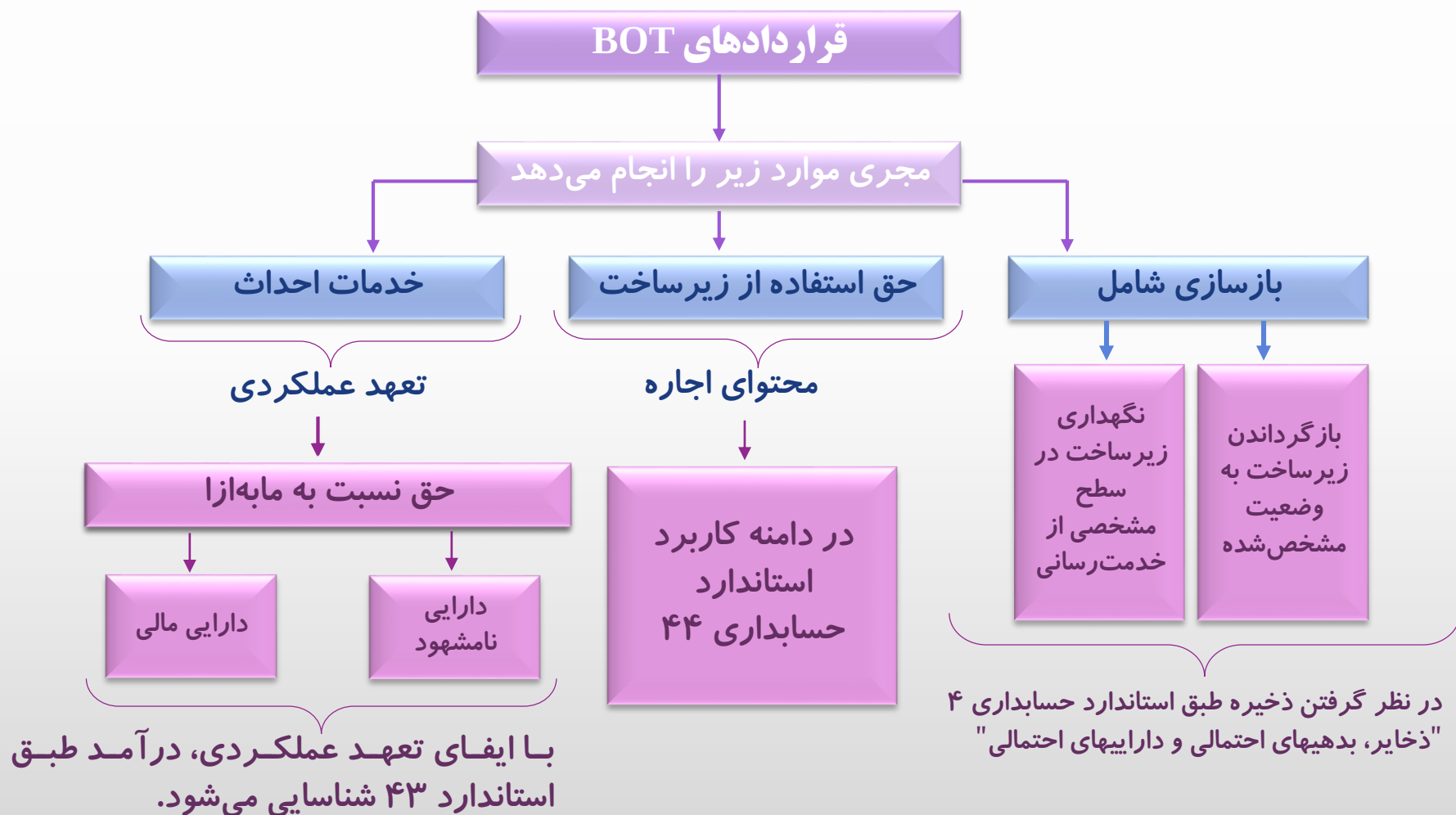
اعطاکننده، خدماتی را که مجری باید در ارتباط با زیرساخت ارائه کند، اشخاصی را که خدمات باید به آنها ارائه شود، و قیمت ارائه خدمات را کنترل یا تنظیم می‌کند و

اعطاکننده از طریق مالکیت، استحقاق نسبت به مزایا یا منافع باقیمانده در زیرساخت را در پایان مدت توافق کنترل می‌کند.

مجری دارایی شناسایی نمی‌کند. صرفاً ریسکها و مزایایی به او منتقل شده است.



مجری دارایی شناسایی نمی‌کند. صرفاً ریسکها و مزایایی به او منتقل شده است.



انتقال کالا و خدمت مبتنی بر انتقال کنترل است، نه انتقال ریسکها و مزایا.

مفهوم کنترل در استاندارد حسابداری ۴۳

توانایی هدایت استفاده از دارایی و

کسب تقریباً تمام منافع باقیمانده دارایی

انتقال کنترل کالا و خدمت تعهدشده = ایفای تعهد عملکردی

ایفای تعهد عملکردی در نقطه‌ای از زمان

ایفای تعهد عملکردی در طول زمان

تعاریف

قرارداد

توافق (کتبی یا شفاهی) بین دو یا چند نفر که حقوق و تعهدات الزام آور ایجاد می کند.

مشتری

شخصی که برای کسب کالا یا خدمات که محصول فعالیتهای عادی واحد تجاری است در ازای پرداخت مابه ازای آن، قرارداد منعقد می کند.

مدل پنج مرحله‌ای مبتنی بر انتقال کنترل برای شناخت درآمد

تشخیص قرارداد با یک مشتری

گام ۱

تشخیص تعهدات عملکردی قرارداد

گام ۲

تعیین قیمت معامله

گام ۳

تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی

گام ۴

شناسایی درآمد به شرط ایفای تعهدات عملکردی

گام ۵

گام ۱: تشخیص قرارداد

- قرارداد مكتوب، شفاهی یا ضمنی می‌تواند باشد.
- اگر هر دو طرف بدون جریمه بتوانند آن را فسخ کنند، دوره زمانی قرارداد تحت تاثیر قرار می‌گیرد (دوره‌ای که حقوق و تعهدات الزام‌آور وجود دارد).
- معیارهای وجود قرارداد:
 - تصویب طرفین و تعهد به اجرای آن
 - مشخص بودن حقوق طرفین
 - مشخص بودن شرایط پرداخت
 - دارا بودن محتوای تجاری
 - محتمل بودن وصول مابه‌ازا در قبال انتقال کالا و خدمت به مشتری

گام ۲: تشخیص تعهدات عملکردی

تعهد عملکردی، تعهد به انتقال موارد زیر به یک مشتری است:

یک کالا یا خدمت (بسته‌ای از کالاها یا خدمات) که متمایز است

مجموعه‌ای از کالاها و خدمات متمایز که تا حد زیادی شبیه هستند و **الگوی انتقال یکسانی دارند**

احراز هر
دو شرط زیر

۱- معیارهای ایفای تعهد در طول زمان شامل یکی از موارد زیر:

- ✓ مشتری، در طول زمان ایفای تعهد عملکردی، منافع ایجادشده از عملکرد واحد تجاری را همزمان دریافت و مصرف کند
- ✓ عملکرد واحد تجاری، دارایی را ایجاد کند که مشتری در طول زمان ایجاد دارایی، آن را کنترل کند؛ یا
- ✓ عملکرد واحد تجاری، دارایی با کاربرد جایگزین برای آن ایجاد نکند و نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل‌شده تا آن تاریخ، حق الزام‌آور داشته باشد

۲- وجود شیوه یکسان برای اندازه‌گیری پیشرفت واحد تجاری در ایفای کامل تعهد عملکردی برای انتقال هر کالا یا خدمت متمایز در آن مجموعه به مشتری

متمایز بودن کالا یا خدمات: احراز هر دو شرط زیر

شرط ۱

کالا یا خدمت قابلیت تمایز را داشته باشد.

مشتری بتواند از آن کالا یا خدمت به خودی خود منتفع شود یا بتواند با سایر منابع موجود از آن استفاده کند.

شرط ۲

کالا یا خدمت در قالب شرایط قرارداد نیز متمایز شده باشد.

تعهد انتقال کالا یا خدمت از سایر تعهدات در قرارداد متمایز باشد.

کالاها یا خدمات غیر متمایز با سایر کالاها و خدمات موضوع قرارداد ترکیب می شوند.

عواملی که نشان می‌دهد دو یا چند تعهد واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، بطور جداگانه قابل تشخیص نیست

✓ خدمت قابل ملاحظه‌ای برای یکپارچه‌سازی آن کالاها یا خدمات تعهدشده در

قرارداد با سایر کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد

✓ تعدیل یا سفارشی‌سازی قابل ملاحظه

✓ وابستگی زیاد

مثال ۱- تشخیص تعهدات عملکردی

• اطلاعات کلی:

واحد تجاری فعال در صنعت پیمانکاری قرارداد ساخت بیمارستان با یک مشتری منعقد می‌کند. واحد تجاری مسئولیت مدیریت کلی طرح را بر عهده دارد و باید کالاها و خدمات گوناگونی شامل مهندسی، پاکسازی سایت، زیرسازی، خرید و تدارکات، ساخت سازه، لوله‌کشی و سیم‌کشی، نصب تجهیزات و اتمام طرح را ارائه کند.

در این قرارداد، چند تعهد عملکردی وجود دارد؟

گام ۳: تعیین قیمت معامله

قیمت معامله

مبلغ مورد انتظار مابه‌ازا که واحد تجاری در قبال انتقال کالا یا خدمت به مشتری نسبت به دریافت آن محق است.

برای تعیین قیمت معامله اثر موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

- ✓ مابه‌ازای متغیر (شامل تخفیفها، اعتبارها، مشوق قیمت و پاداش عملکرد، وجود حق برگشت)
- ✓ محدود کردن مابه‌ازای متغیر
- ✓ جزء تأمین مالی قابل ملاحظه
- ✓ مابه‌ازای غیرنقدی
- ✓ مابه‌ازای پرداختی به مشتری

گام ۳: تعیین قیمت معامله

عوامل متغیر شدن مابه‌ازا

✓ تخفیف

✓ استردادها (وجود حق برگشت)

✓ اعطای اعتبار

✓ مشوق قیمت

✓ پاداش عملکرد

✓ جریمه عملکرد

به مشتری مربوط می‌شود
حقهای عمده‌ای که به مشتری داده می‌شود

به عملکرد واحد تجاری مربوط می‌شود

گام ۳: تعیین قیمت معامله مابه‌ازای متغیر

مثال ۲- جرائم و پاداش عملکرد

انعقاد قرارداد با یک مشتری برای ساخت یک دارایی سفارشی در ۱۱/۱۰/۲۰X۰
تعهد مربوط به انتقال این دارایی یک تعهد عملکردی است که در طول زمان ایفا می‌شود.

مبلغ مابه‌ازا ۲۵۰۰۰۰ ریال.

با توجه به زمان تکمیل این دارایی، مبلغ مابه‌ازا می‌تواند کاهش یا افزایش یابد.

به ازای هر روز تأخیر در تکمیل دارایی پس از تاریخ ۱/۱/۲۰X۱، کاهش مابه‌ازا به میزان ۱۰۰۰۰ ریال
به ازای هر روز تسریع در تکمیل این دارایی پیش از تاریخ مزبور، افزایش مابه‌ازا به میزان ۱۰۰۰۰ ریال

دارایی در زمان تکمیل، توس

ط شخصی ثالث بازرسی می‌شود و بر اساس معیارهای مشخص شده در قرارداد، رتبه‌ای به آن تخصیص می‌یابد.
در صورت تخصیص رتبه تعیین شده در قرارداد، واحد تجاری محق به دریافت جایزه تشویقی به میزان ۱۵۰۰۰۰ ریال می‌شود.

چه مبلغ درآمد طبق استاندارد حسابداری ۴۳ باید شناسایی شود؟

گام ۳: تعیین قیمت معامله مابه‌ازای متغیر

بر آورد مابه‌ازای متغیر

بر آورد باید براساس روشی باشد که مبلغ مورد انتظار در آمد را بهتر پیش‌بینی کند.

روشهای بر آورد

✓ ارزش مورد انتظار - مجموع مبالغ موزون در دامنه‌ای از مبالغ احتمالی.
(در صورت وجود تعداد زیاد قرارداد با ویژگیهای مشابه مناسب است)

✓ محتمل ترین مبلغ - مبلغی که بیشترین احتمال وقوع را دارد. (اگر دو نتیجه
محتمل باشد روش مناسبی است)

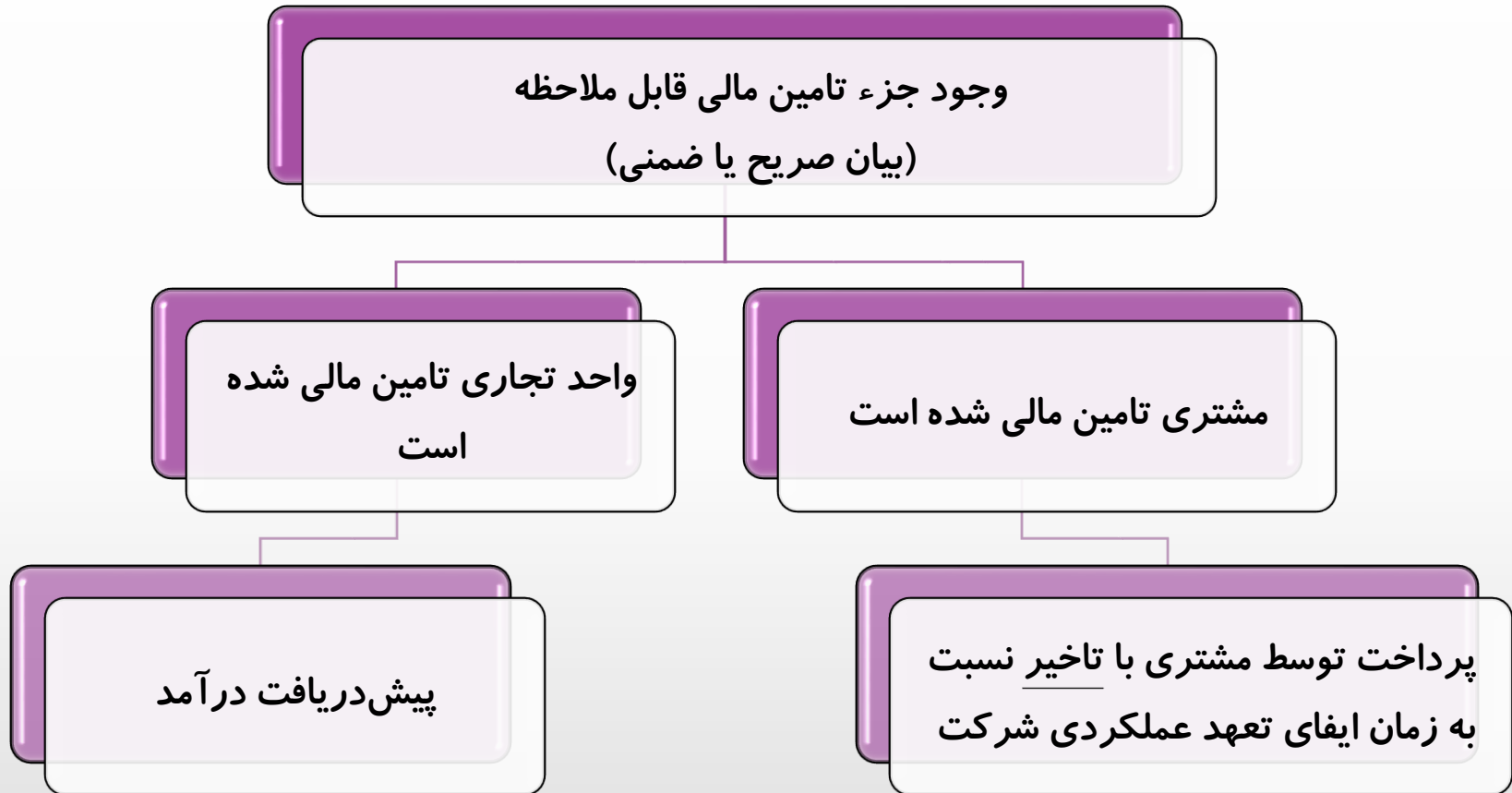
گام ۳: تعیین قیمت معامله مابه‌ازای متغیر

محدود کردن برآورد مابه‌ازای متغیر

انعکاس برآورد مابه‌ازای متغیر در درآمد تنها زمانی انجام می‌شود که اطمینان بالایی در مورد برگشت نشدن آن درآمد در دوره‌های آتی وجود داشته باشد.

واحد تجاری هم احتمال و هم میزان برگشت درآمد را ارزیابی می‌کند.

گام ۳: تعیین قیمت معامله جزء تامین مالی قابل ملاحظه



مبلغ مابه‌ازای تعهد شده توسط مشتری باید بابت جزء تامین مالی قابل ملاحظه تعدیل شود، به گونه‌ای که درآمد معادل قیمت فروش نقدی شناسایی شود.

گام ۳: تعیین قیمت معامله جزء تأمین مالی قابل ملاحظه

اقتضای عملی

اگر واحد تجاری در آغاز قرارداد انتظار داشته باشد دوره زمانی بین انتقال کالا یا خدمت تعهدشده توسط واحد تجاری به مشتری و پرداخت توسط مشتری بابت کالا یا خدمت مذکور، یکسال یا کمتر باشد، ضرورتی ندارد واحد تجاری مبلغ مابه‌ازای تعهدشده را بابت آثار جزء تأمین مالی قابل ملاحظه تعدیل کند.

گام ۳: تعیین قیمت معامله مابه‌ازای غیر نقدی

برای تعیین قیمت معامله در قراردادهایی که مشتری مابه‌ازا را به صورت غیر نقد تعهد می‌کند، واحد تجاری باید مابه‌ازای غیر نقدی (یا تعهد مابه‌ازای غیر نقدی) را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند.

اگر واحد تجاری نتواند ارزش منصفانه مابه‌ازای غیر نقدی را بطور معقول برآورد کند، باید مابه‌ازا را بطور غیر مستقیم، با مراجعه به قیمت فروش مستقل کالاها یا خدمات تعهد شده به مشتری (یا طبقه مشتری) در ازای مابه‌ازای مذکور، اندازه‌گیری نماید.

اگر مشتری در تأمین کالاها یا خدمات (برای مثال، مواد اولیه، تجهیزات یا نیروی کار) برای تسهیل ایفای قرارداد توسط واحد تجاری، مشارکت کند، واحد تجاری باید ارزیابی کند آیا کنترل کالاها یا خدمات مزبور را به دست آورده است یا خیر. واحد تجاری باید در صورت کسب کنترل، این کالاها یا خدمات را به عنوان مابه‌ازای غیر نقدی دریافتی از مشتری در نظر گیرد.

گام ۴: تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی

✓ قیمت معامله باید به تعهدات عملکردی مجزا تخصیص یابد.

✓ تخصیص بر مبنای قیمت‌های فروش مستقل نسبی است.

✓ در صورت احراز شرایطی خاص، مابه‌ازای متغیر و تخفیفات ممکن است به یک تعهد عملکردی خاص اختصاص یابد.

گام ۵: شناسایی درآمد با ایفای تعهد عملکردی

✓ مبنای اصلی شناسایی درآمد انتقال کنترل به مشتری است.

✓ کنترل، توان هدایت استفاده و کسب تقریباً تمام منافع باقیمانده دارایی است.

✓ کنترل همچنین شامل توان منع دیگران در استفاده و دریافت منافع دارایی است.

✓ کنترل یا در طول زمان یا در یک نقطه از زمان منتقل می شود.

گام ۵: شناسایی درآمد با ایفای تعهد عملکردی

معیارهای شناخت درآمد در طول زمان

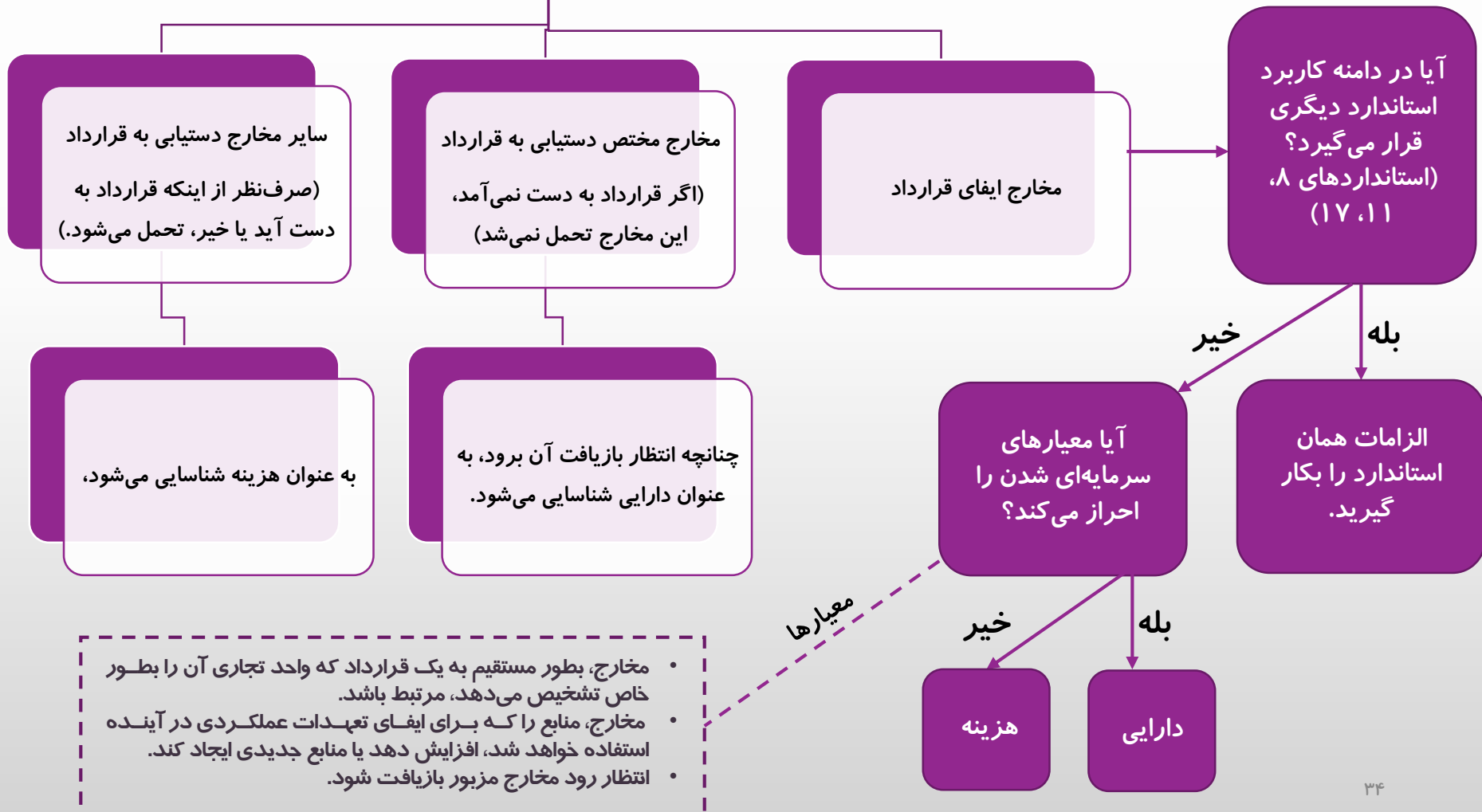
معیارهای شناسایی درآمد در طول زمان :

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

✓ عملکرد واحد تجاری، دارایی را ایجاد کند که مشتری در طول زمان ایجاد دارایی، آن را کنترل کند؛ یا

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

مخارج قرارداد



شرکت «الف» در تاریخ ۱۴۰۴/۰۱/۰۱، قراردادی به مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال با یک مشتری برای ساخت یک استادیوم امضا کرد که انتظار می‌رود اجرای آن ۲ سال به طول بیانجامد.

شرکت «الف» تجهیزاتی به مبلغ ۱۶ میلیارد ریال را در تاریخ ۱۴۰۴/۰۱/۰۱ برای استفاده در پروژه خریداری کرد. هزینه استهلاک تجهیزات بر مبنای خط مستقیم محاسبه می‌شود و برآورد می‌گردد تجهیزات در پایان قرارداد (۲ سال) مستهلک شود و ارزش باقیمانده‌ای نداشته باشد.

افزون بر تجهیزات خریداری‌شده، شرکت «الف» تا ۲۹/۱۲/۱۴۰۴، مبلغ ۲۴ میلیارد ریال برای پروژه مزبور هزینه انجام داده است و برآورد می‌شود مخارج مورد انتظار برای تکمیل پروژه ۲۰ میلیارد ریال باشد. شرکت «الف» پیشرفت پروژه را بر اساس یکی از روش‌های مبتنی بر ورودی (بر مبنای مخارج تحمل‌شده پروژه) اندازه‌گیری می‌کند.

تا تاریخ ۱۴۰۴/۱۲/۲۹، صورت وضعیتهای تاییدشده توسط مشتری ۱۱۰۴ میلیارد ریال بوده است.

گزارشگری مالی این قرارداد پیمانکاری در صورت‌های مالی سال منتهی به ۱۴۰۴/۱۲/۲۹ چگونه است؟

چه مبلغ درآمد طبق استاندارد حسابداری ۴۳ باید شناسایی شود؟

پاسخ مثال ۳

گام ۱: قرارداد بین شرکت «الف» و مشتری، قراردادی در دامنه کاربرد حسابداری ۴۳ است.

گام ۲: تعهد عملکردی، احداث یک استادیوم برای مشتری است و تنها یک تعهد عملکردی وجود دارد.

گام ۳: قیمت معامله ۱۰۰ میلیارد ریال است.

گام ۴: تخصیص قیمت معامله به یک تعهد عملکردی با دشواری همراه نیست و عملاً تخصیص معنایی ندارد.

گام ۵:

در گام پنجم سوال این است که درآمد باید در طول زمان شناسایی شود یا در نقطه‌ای از زمان؟ برای ارزیابی اینکه درآمد باید در طول زمان شناسایی شود یا در نقطه‌ای از زمان، باید به معیارهای مندرج در بند ۳۵ استاندارد حسابداری ۴۳ با عنوان "درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان" مراجعه شود.

پاسخ مثال ۳

معیارهای شناسایی درآمد در طول زمان :

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

ب. عملکرد واحد تجاری، دارایی را ایجاد کند که مشتری در طول زمان ایجاد دارایی، آن را کنترل کند؛ یا

پ. عملکرد واحد تجاری، دارایی با کاربرد جایگزین برای آن ایجاد نکند و نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیلشده تا آن تاریخ، حق الزام آور داشته باشد.

در خصوص قراردادهای پیمانکاری، در صورت احراز معیار مندرج در بند «ب»، درآمد در طول زمان شناسایی می شود که در این مثال، معیار بند «ب»، احراز می شود. لذا درآمد در طول زمان و بر اساس پیشرفت کار شناسایی می شود.

پاسخ مثال ۳

دارایی ثابت مشهود ۱۶

نقد/ پرداختنی ۱۶

ثبت خرید تجهیزات ۱۴۰۴/۰۱/۰۱

مخارج قرارداد/ پروژه در جریان ساخت *

۲۴

۲۴

نقد/ پرداختنی

مخارج تحمل شده طی دوره منتهی به ۱۴۰۴/۱۲/۲۹

* حساب مذکور، ماهیت هزینه دارد. چنانچه مخارج تحمل شده برای اجرای پروژه، دارایی باشد باید طبق استاندارد حسابداری مربوط از جمله استاندارد حسابداری ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا، استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود یا استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود به حساب منظور شود.
برای مثال، تجهیزات خریداری شده در ۱۴۰۴/۰۱/۰۱، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود به حساب منظور می شود.

پاسخ مثال ۳

مخرج قرارداد/پروژه در جریان ساخت
استهلاک انباشته

۸

۸

میلیارد ریال $۸ = (۱۶ \div ۲) =$ عمر تجهیزات $\div$ بهای تمام شده تجهیزات

۱۴۰۴/۱۲/۲۹

بررسی سود یا زیان پروژه

۱۰۰	درآمد پروژه
(۲۴)	مخرج تحمل شده تا ۱۴۰۴/۱۲/۲۹
(۲۰)	مخرج مورد انتظار برای تکمیل پروژه
(۱۶)	بهای تمام شده تجهیزات
<u>۴۰</u>	سود مورد انتظار

پاسخ مثال ۳

با توجه به اینکه انتظار می‌رود پروژه سودآور باشد، درآمد و هزینه مربوط به پروژه متناسب با پیشرفت کار شناسایی می‌شود. روش محاسبه میزان پیشرفت کار، طبق اطلاعات مساله روش مبتنی بر ورودی (مخارج تحمل شده) است.

$$32 \div 60 = 53\%$$

میزان پیشرفت پروژه برای سال ۱۴۰۴

$$100 \times 53\% = 53$$

درآمد پروژه تا پایان سال ۱۴۰۴

پاسخ مثال ۳

ثبت درآمد و هزینه پیمان

دارایی حاصل از قرارداد	۵۳
درآمد پیمان	۵۳

و

بهای تمام شده پیمان	۳۲
مخارج قرارداد/پروژه در جریان ساخت	۳۲

ثبت صورت وضعیتهای تایید شده

حسابهای دریافتنی	۱۱/۴
دارایی حاصل از قرارداد	۱۱/۴

پاسخ مثال ۳

صورت‌های مالی سال ۱۴۰۴:

صورت سود و زیان برای سال ۱۴۰۴

درآمد دوره	۵۳
بهای تمام شده فروش (۳۲)	
سود دوره	۲۱

صورت وضعیت مالی به تاریخ ۱۴۰۴/۱۲/۲۹

داراییهای غیر جاری

داراییهای ثابت مشهود ۸

داراییهای جاری

دارایی حاصل از قرارداد ۴۱۶

موارد خاص – حسابداری پیمانهای زیان ده

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.

موارد خاص – حسابداری پیمانهای زیان ده

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.

موارد خاص – حسابداری پیمانهای زیان‌ده

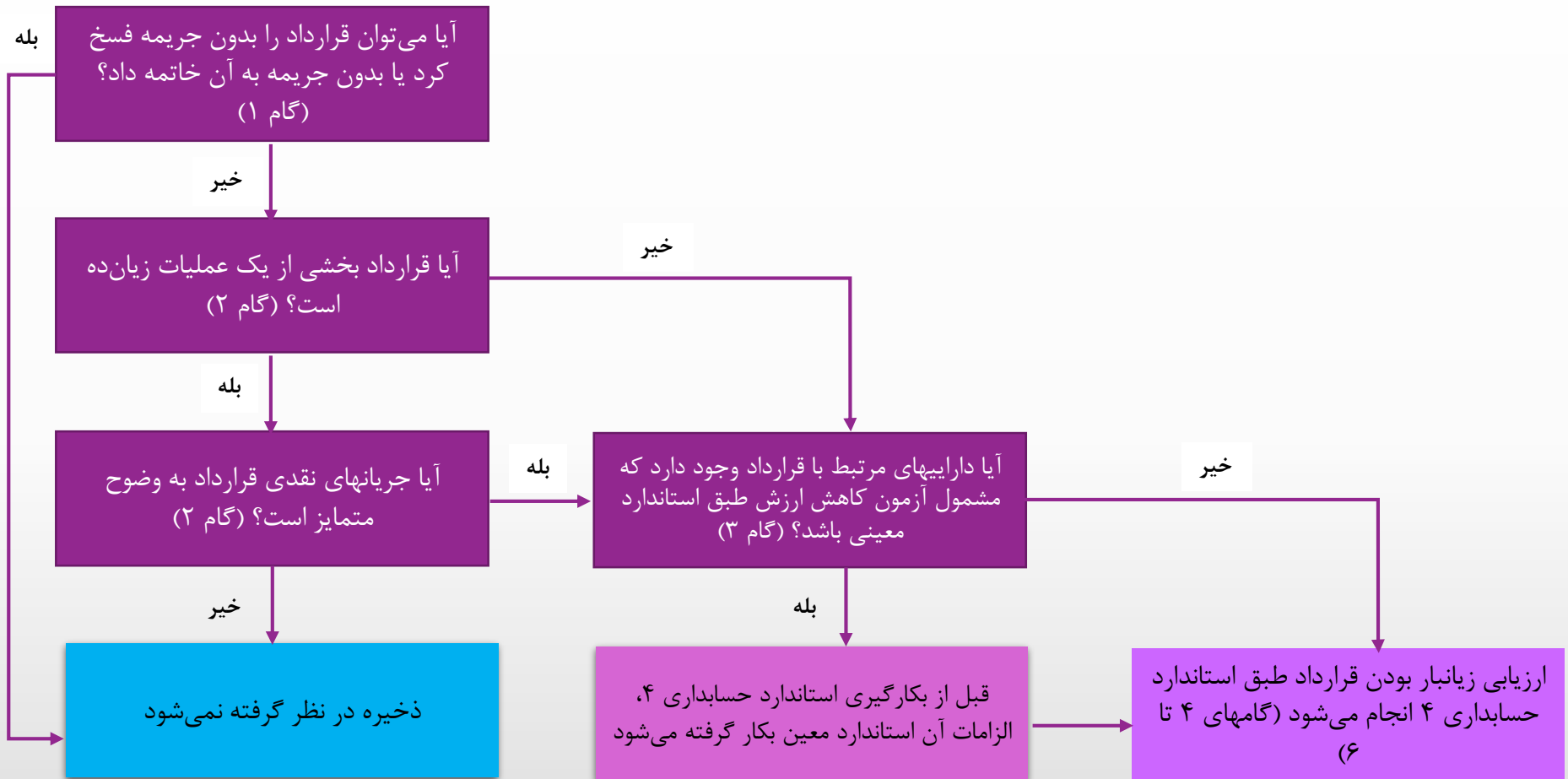
طرح مساله (۳):

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 می‌شود؟

پاسخ (۳):

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

موارد خاص - حسابداری پیمانهای زیان ده



موارد خاص – حسابداری پیمانهای زیان ده

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، تحلیل های بیشتر طبق نمودار صفحه قبل لازم است.

خاتمه دادن به قرارداد یا فسخ قرارداد جریمه
ندارد

تحلیل بیشتر لازم نیست و ذخیره در نظر
گرفته نمی شود

خاتمه دادن به قرارداد یا فسخ قرارداد جریمه
دارد

به گام (۲) بروید

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

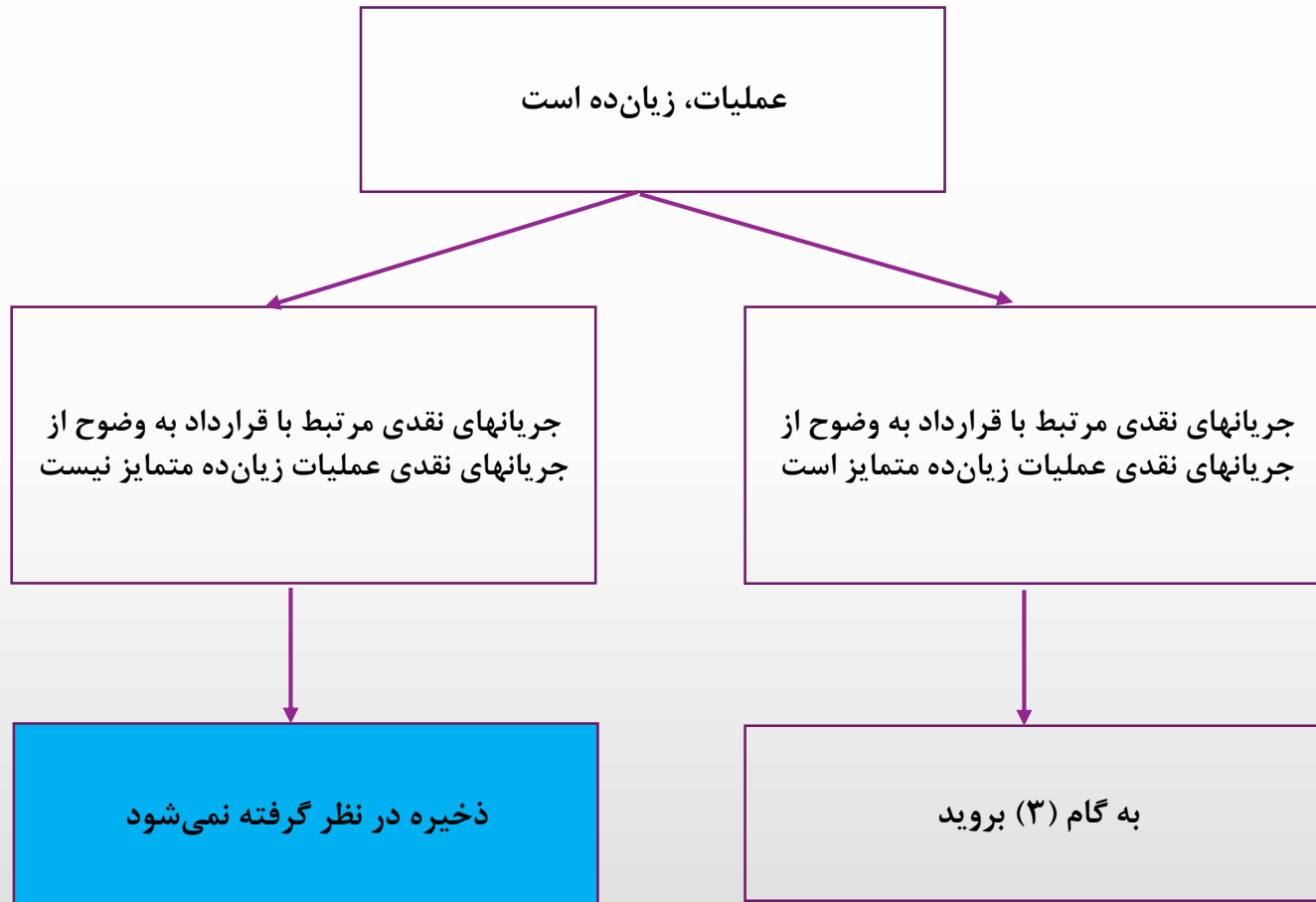
چنانچه ارزیابی قرارداد طبق گام (۱) نشان دهد فسخ قرارداد مستلزم پرداخت جریمه است، گام (۲) ارزیابی می‌شود.

برخی قراردادها ممکن است بخشی از یک عملیات زیان‌ده باشند.

اگر جریانهای نقدی مرتبط با قرارداد به وضوح از جریانهای نقدی عملیات زیان‌ده متمایز نباشد، ذخیره در نظر گرفته نمی‌شود. زیرا در نظر گرفتن چنین ذخیره‌ای، در عمل شناخت ذخیره بابت 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 زیان‌ده 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.

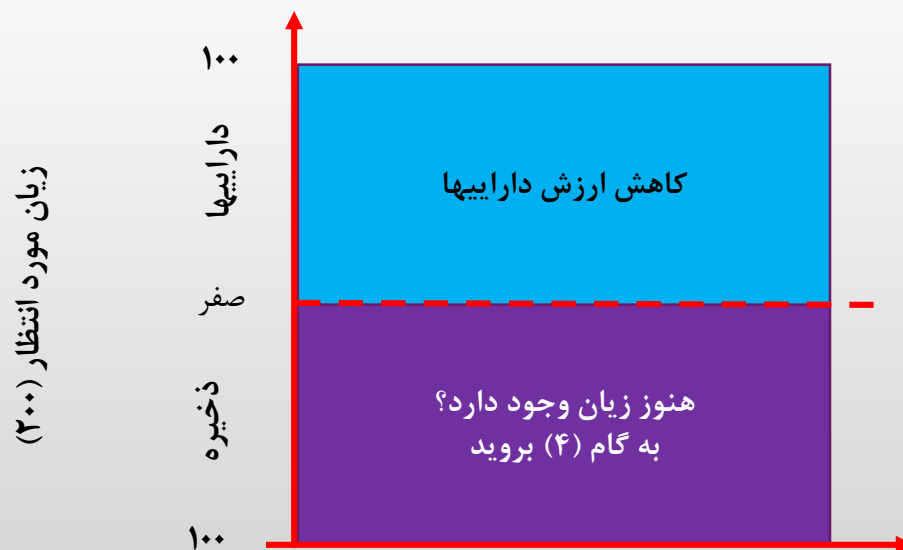
موارد خاص – حسابداری پیمانهای زیان ده



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 موجودیها یا 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.



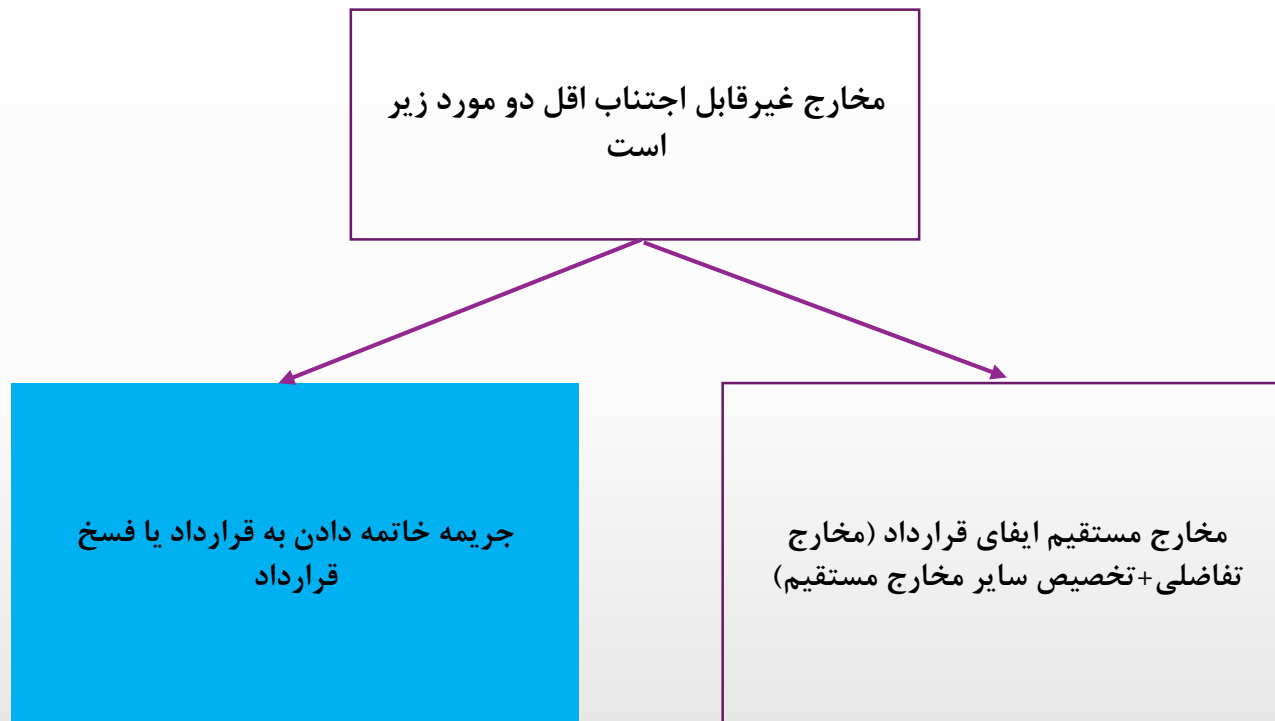
گام ۴: مخارج غیر قابل اجتناب طبق قرارداد کدام مخارج هستند؟

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

بر اساس بند اشاره شده، مخارج غیر قابل 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)

موارد خاص – حسابداری پیمانهای زیان ده



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 اقل "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.

موارد خاص – حسابداری پیمانهای زیان ده

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 ۴: حسابداری پیمانهای زیان ده سناریو اول

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 **درآمدها و هزینه‌های منعکس شده در صورت سود (زیان) با توجه به درصد پیشرفت کار محاسبه شده بر اساس مخارج انجام شده، ارائه خواهند شد:**

مثال ۴: حسابداری پیمانهای زیان ده سناریو اول

محاسبات	میلیون ریال	
$\frac{50}{120} \times 100000$	۴۱,۶۶۶	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
$\frac{30}{120} \times 150000$	۳۶,۰۰۰	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
	(۸۰,۰۰۰)	بهای تمام شده پیمان
	(۲,۳۳۴)	*زیان پیمان

سناریو دوم:

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

سود (زیان) مورد انتظار	کل مخارج	مخارج مورد انتظار آتی	مخارج تحمل شده تا پایان سال اول	
۳۰٫۰۰۰	۷۰٫۰۰۰	۴۰٫۰۰۰	۳۰٫۰۰۰	تعهد عملکردی (۱)
(۵۰٫۰۰۰)	۲۰۰٫۰۰۰	۱۶۰٫۰۰۰	۴۰٫۰۰۰	تعهد عملکردی (۲)
(۲۰٫۰۰۰)	۲۷۰٫۰۰۰	۲۰۰٫۰۰۰	۷۰٫۰۰۰	کل قرارداد

با توجه به اینکه در پایان سال اول انتظار می رود کل قرارداد زیان ده باشد و زیان مورد انتظار قرارداد نیز ۲۰٫۰۰۰ ریال است، صورت سود و زیان به شرح زیر خواهد بود:

محاسبات	میلیون ریال	
$\frac{30}{70} \times 100,000$	۴۲٫۸۵۷	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۱)
$\frac{40}{200} \times 150,000$	۳۰٫۰۰۰	درآمد پیمان- تعهد عملکردی (۲)
(۴)	(۹۲٫۸۵۷)	بهای تمام شده پیمان
	(۲۰٫۰۰۰)	زیان پیمان

از رابطه بالا مشخص است که بهای تمام شده پیمان معادل ۹۲٫۸۵۷ میلیون ریال خواهد بود.

مثال ۴: حسابداری پیمانهای زیان ده سناریو دوم

مثال ۴: حسابداری پیمانهای زیان سناریو دوم

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

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)
	(۷۰۰۰۰)	مخارج پیمان
	۲۸۵۷	سود پیمان

از سود معادل ۲۸۵۷ باید به زیان معادل ۲۰۰۰۰ برسیم. لذا باید ۲۲۸۵۷ هزینه بابت زیانبار بودن قرارداد در حسابها منظور شود:

هزینه قرارداد زیانبار ۲۲۸۵۷

ذخیره قرارداد زیانبار ۲۲۸۵۷

بهای تمام شده پیمان = ۷۰۰۰۰ + ؟

بهای تمام شده پیمان = ۷۰۰۰۰ + ۲۲۸۵۷ = ۹۲۸۵۷

گام ۵: شناسایی در آمد با ایفای تعهد عملکردی معیارهای ایفای تعهد در طول زمان

اندازه‌گیری پیشرفت کار

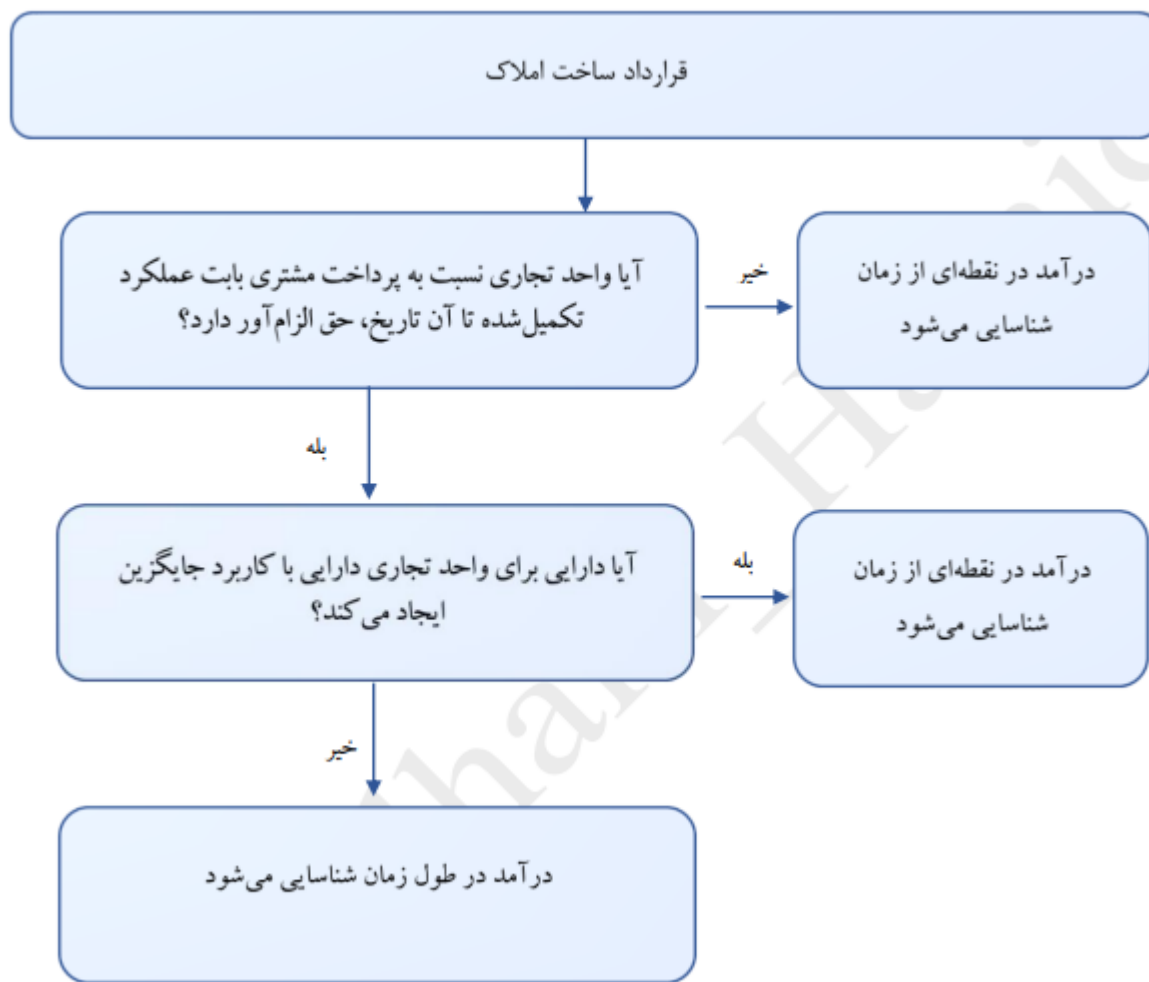
- ✓ یک روش واحد انتخاب و با ثبات رویه اعمال شود.
- ✓ در محاسبه پیشرفت کار کالا یا خدمتی که کنترل آن منتقل نشده، لحاظ نمی‌شود.
- ✓ در صورت نبود مبنای منطقی برای اندازه‌گیری پیشرفت کار، در آمد شناسایی نمی‌شود.
- ✓ در صورت وجود ابهام، در آمد تا سقف مخارج انجام‌شده شناسایی می‌شود.

روش مبتنی بر خروجی	روش مبتنی بر ورودی
✓ بررسی کار انجام‌شده	✓ منابع صرف‌شده
✓ ارزیابی نتایج کسب‌شده	✓ ساعت صرف‌شده
✓ مترائز تکمیل‌شده	✓ مخارج واقع‌شده
✓ واحد تولیدشده یا تحویل‌شده	

روشهای
اندازه‌گیری



مسیر ارزیابی شناخت درآمد در فعالیتهای ساخت املاک به شرح زیر خلاصه می شود



مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۱)

۳- مثال کاربردی

۳-۱- حالت اول: در قرارداد پیش فروش مشخص است که مشتری مالک کدام واحد از برج خواهد شد

شرکت الف، یک شرکت انبوه ساز است که در حال ساخت یک برج مسکونی است که یکی از واحدهای آن را به شخص «ب» پیش فروش کرده است. در قرارداد فروش قید شده است که یک واحد آپارتمان (واحد شماره ۴ در ضلع شمالی بلوک C) در برج مسکونی پ به آقای ب پیش فروش شده است و شرکت الف نمی تواند این واحد پیش فروش شده را به شخصی دیگر انتقال دهد. تاریخ امضای قرارداد ۱۴۰۴/۰۱/۰۱ و مبلغ قرارداد ۶۰ میلیارد ریال است. تاریخ پیش بینی شده برای تکمیل و تحویل واحد مزبور، ۱۴۰۵/۱۲/۲۹ می باشد. شرایط پرداخت به شرح زیر در قرارداد قید شده است:

✓ پیش پرداخت در ۱۴۰۴/۰۱/۰۱ معادل ۶ میلیارد ریال

✓ پرداخت در ۱۴۰۴/۱۲/۲۹ معادل ۲۴ میلیارد ریال

✓ پرداخت نهایی در ۱۴۰۵/۱۲/۲۹ معادل ۳۰ میلیارد ریال

سایر اطلاعات در ارتباط با پروژه مذکور به شرح زیر است:

✓ کل مخارج برآوردی واحد شماره ۴ معادل ۴۲ میلیارد ریال

✓ مخارج تحمل شده تا ۱۴۰۴/۱۲/۲۹ معادل ۱۶/۸ میلیارد ریال

✓ مخارج تحمل شده تا ۱۴۰۵/۱۲/۲۹ معادل ۴۲ میلیارد ریال

میزان پیشرفت کار بر مبنای ورودی (میزان مخارج تحمل شده) تعیین می شود.

شناخت درآمد واحد پیش فروش شده به چه صورت انجام می شود؟

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۱)

پاسخ:

- گام ۱: قرارداد منعقدشده بین شرکت الف و آقای ب، قراردادی در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ است.
- گام ۲: تعهد عملکردی، انتقال آپارتمان تکمیل شده شماره ۴ به مشتری است و یک تعهد عملکردی وجود دارد.
- گام ۳: قیمت معامله ۶۰ میلیارد ریال است.
- گام ۴: تخصیص قیمت معامله به یک تعهد عملکردی (ساخت آپارتمان شماره ۴) با دشواری همراه نیست و عملاً تخصیص معنایی ندارد.
- گام ۵: درآمد در طول زمان باید شناسایی شود یا در نقطه‌ای از زمان؟ با توجه به مفاد قرارداد، از آنجا که دقیقاً مشخص است کدام واحد پیش‌فروش شده است (آپارتمان شماره ۴ در ضلع شمالی بلوک C) و فروشنده حق ندارد این واحد را به دیگری منتقل کند، لذا آپارتمان شماره ۴ برای سازنده کاربرد جایگزین ندارد. همچنین، سازنده متناسب با تکمیل واحد، محق به دریافت مبالغ از مشتری است. بنابراین، معیار پ در مورد شناخت درآمد در طول زمان، احراز می‌شود و درآمد ساخت مربوط به آپارتمان شماره ۴ باید در طول زمان شناسایی شود. به عبارتی باید درصد پیشرفت کار شناسایی شود و مخارج قرارداد نیز به درستی به حساب منظور گردد.

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۱)

ثبتهای حسابداری سال ۱۴۰۴:

ثبت پیش دریافت طی دوره:

نقد

۶

بدهی ناشی از قرارداد

۶

ثبت پیش دریافت در تاریخ ۱۴۰۴/۰۱/۰۱

ثبت مخارج قرارداد طی دوره :

مخارج قرارداد (هزینه)

۱۶/۸

نقد/موجودی مواد/پرداختنی

۱۶/۸

ثبت مخارج تحمل شده طی سال

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۱)

ثبت درآمد و هزینه تحمل شده (۴۰٪ تکمیل):

$$\frac{16/8}{42} = 40\%$$

میزان پیشرفت کار

$$40\% \times 60 = 24$$

درآمد تا پایان سال ۱۴۰۴

۲۴

دارایی حاصل از قرارداد

۲۴

درآمد

ثبت درآمد تا تاریخ ۱۴۰۴/۱۲/۲۹

۱۶/۸

بهای تمام شده فروش

۱۶/۸

مخارج قرارداد (هزینه)

ثبت هزینه تحمل شده تا تاریخ ۱۴۰۴/۱۲/۲۹

۲۴

نقد

۲۴

بدهی ناشی از قرارداد

ثبت دریافت قسط دوم در تاریخ ۱۴۰۴/۱۲/۲۹

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۱)

مانده حسابها در پایان سال ۱۴۰۵:

دارایی حاصل از قرارداد یا بدهی ناشی از قرارداد:

مانده دارایی حاصل از قرارداد = ۲۴

مانده بدهی ناشی از قرارداد = ۳۰

با توجه به اینکه در سطح هر قرارداد، دارایی حاصل از قرارداد با بدهی ناشی از قرارداد تهاتر می‌شود، مانده بدهی ناشی از قرارداد که

در صورت وضعیت مالی منعکس می‌شود عبارت است از: میلیارد ریال $۳۰ - ۲۴ = ۶$

درآمد و بهای تمام شده که در صورت سود و زیان منعکس می‌شود به شرح زیر است:

صورت سود و زیان

۲۴	درآمد دوره
(۱۶/۸)	بهای تمام شده فروش
۷/۲	سود دوره

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۱)

ثبتهای حسابداری سال ۱۴۰۵:

مخارج قرارداد طی دوره:

$$42 - 16/8 = 25/2$$

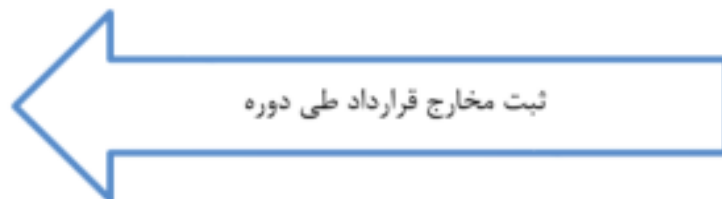
مخارج سال ۱۴۰۵

۲۵/۲

مخارج قرارداد (هزینه)

۲۵/۲

نقد/موجودی مواد/پرداختنی



ثبتهای درآمد و هزینه تحمل شده (۱۰۰٪ تکمیل):

$$\frac{42}{42} = 100\%$$

میزان پیشرفت کار

$$100\% \times 60 = 60$$

درآمد تا پایان سال ۱۴۰۵

$$60 - 24 = 36$$

درآمد سال ۱۴۰۵

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۱)

۳۶	دارایی حاصل از قرارداد درآمد	ثبت درآمد برای سال ۱۴۰۵
۲۵/۲	بهای تمام شده فروش مخارج قرارداد (هزینه)	ثبت بهای تمام شده برای سال ۱۴۰۵
۳۰	نقد بدهی حاصل از قرارداد	ثبت آخرین دریافتی از مشتری در تاریخ ۱۴۰۵/۱۲/۲۹

مانده حسابها در پایان سال ۱۴۰۵:

دارایی حاصل از قرارداد یا بدهی ناشی از قرارداد:

مانده دارایی حاصل از قرارداد = ۶۰

مانده بدهی ناشی از قرارداد = ۶۰

با توجه به اینکه در سطح هر قرارداد، دارایی حاصل از قرارداد با بدهی ناشی از قرارداد تهاتر می‌شود، مانده دارایی یا بدهی ناشی قرارداد صفر است.

درآمد و بهای تمام شده که در صورت سود و زیان منعکس می‌شود به شرح زیر است:

درآمد دوره	۳۶
بهای تمام شده فروش	(۲۵/۲)
سود دوره	۱۰/۸

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۲)

حالت دوم: صرفاً یکی از واحدهای برج با متراژی معین به مشتری پیش‌فروش شده است؛ اما مشتری نمی‌داند واحد مزبور در کدام طبقه است یا در کدام بلوک واقع شده است و ...

تمام اطلاعات همانند حالت قبل است، با این تفاوت که مشخص نیست دقیقاً کدام واحد به مشتری پیش‌فروش شده است. برای مثال فرض کنید یک واحد ۱۰۰ متری به مشتری پیش‌فروش شده است. اما این واحد در طبقه چندم است؟ در ضلع شمالی است یا جنوبی؟ در کدام بلوک است؟ پاسخ هیچ یک از این سوالات مشخص نیست تا زمانی که واحد مزبور به مشتری تحویل داده شود. شناخت درآمد واحد پیش‌فروش شده به چه صورت انجام می‌شود؟

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۲)

پاسخ

گام ۱: قرارداد منعقدشده بین شرکت الف و آقای ب، قراردادی در دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۴۳ است.

گام ۲: تعهد عملکردی، انتقال یک واحد ۱۰۰ متری به مشتری است و یک تعهد عملکردی وجود دارد.

گام ۳: قیمت معامله ۶۰ میلیارد ریال است.

گام ۴: تخصیص قیمت معامله به یک تعهد عملکردی با دشواری همراه نیست و تخصیص معنایی ندارد.

گام ۵: درآمد در طول زمان باید شناسایی شود یا در نقطه‌ای از زمان؟ با توجه به مفاد قرارداد، از آنجا که مشخص نیست کدام واحد ۱۰۰ متری پیش‌فروش شده است و فروشنده می‌تواند در پایان کار هر واحد ۱۰۰ متری باقیمانده را به مشتری عرضه کند (واحدی در طبقه ۱ یا ۱۰، در بلوک C یا A، در ضلع شمالی یا جنوبی)، لذا واحد مزبور برای سازنده کاربرد جایگزین دارد. بنابراین، معیار پ در مورد شناخت درآمد در طول زمان، احراز نمی‌شود و درآمد ساخت واحد مربوط باید در نقطه‌ای از زمین و در تاریخ تحویل واحد مورد نظر شناسایی شود.

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۲)

ثبتهای حسابداری سال ۱۴۰۴:

ثبت پیش دریافت طی دوره:

۶	نقد	ثبت پیش دریافت در تاریخ ۱۴۰۴/۰۱/۰۱
۶	بدهی ناشی از قرارداد	
۲۴	نقد	ثبت دریافت قسط دوم در تاریخ ۱۴۰۴/۱۲/۲۹
۲۴	بدهی ناشی از قرارداد	

ثبت مخارج قرارداد طی دوره :

۱۶/۸	کالای در جریان ساخت	ثبت مخارج تحمل شده طی سال
۱۶/۸	نقد/موجودی مواد/پرداختنی	

مانده حسابها در پایان سال ۱۴۰۴:

دارایی حاصل از قرارداد یا بدهی ناشی از قرارداد:

مانده بدهی ناشی از قرارداد: ۳۰ میلیارد ریال

در سال ۱۴۰۴ درآمد شناسایی نمی شود.

مثال ۵: ساخت املاک (سناریو ۲)

ثبتهای حسابداری سال ۱۴۰۵:

مخارج قرارداد طی دوره:

$$42-16/8=25/2$$

مخارج سال ۱۴۰۵

کالای در جریان ساخت ۲۵/۲

نقد/موجودی مواد/پرداختنی

۲۵/۲

ثبت مخارج قرارداد طی دوره

ثبت درآمد در پایان سال ۱۴۰۵:

واحد مزبور به مشتری تحویل داده می‌شود و درآمد شناسایی می‌گردد:

بدهی ناشی از قرارداد ۳۰

نقد ۳۰

۶۰

درآمد

ثبت درآمد برای سال ۱۴۰۵

موجودی کالا ۴۲

کالای در جریان ساخت

۴۲

ثبت انتقال مانده کالای در جریان ساخت به حساب موجودی

بهای تمام شده فروش ۴۲

موجودی کالا

۴۲

ثبت بهای تمام شده

مثال ۵: ساخت املاک
(سناریو ۲)

صورت سود و زیان برای سال ۱۴۰۵

۶۰	درآمد دوره
(۴۲)	بهای تمام شده فروش
۱۸	سود دوره

تعدیل قرارداد

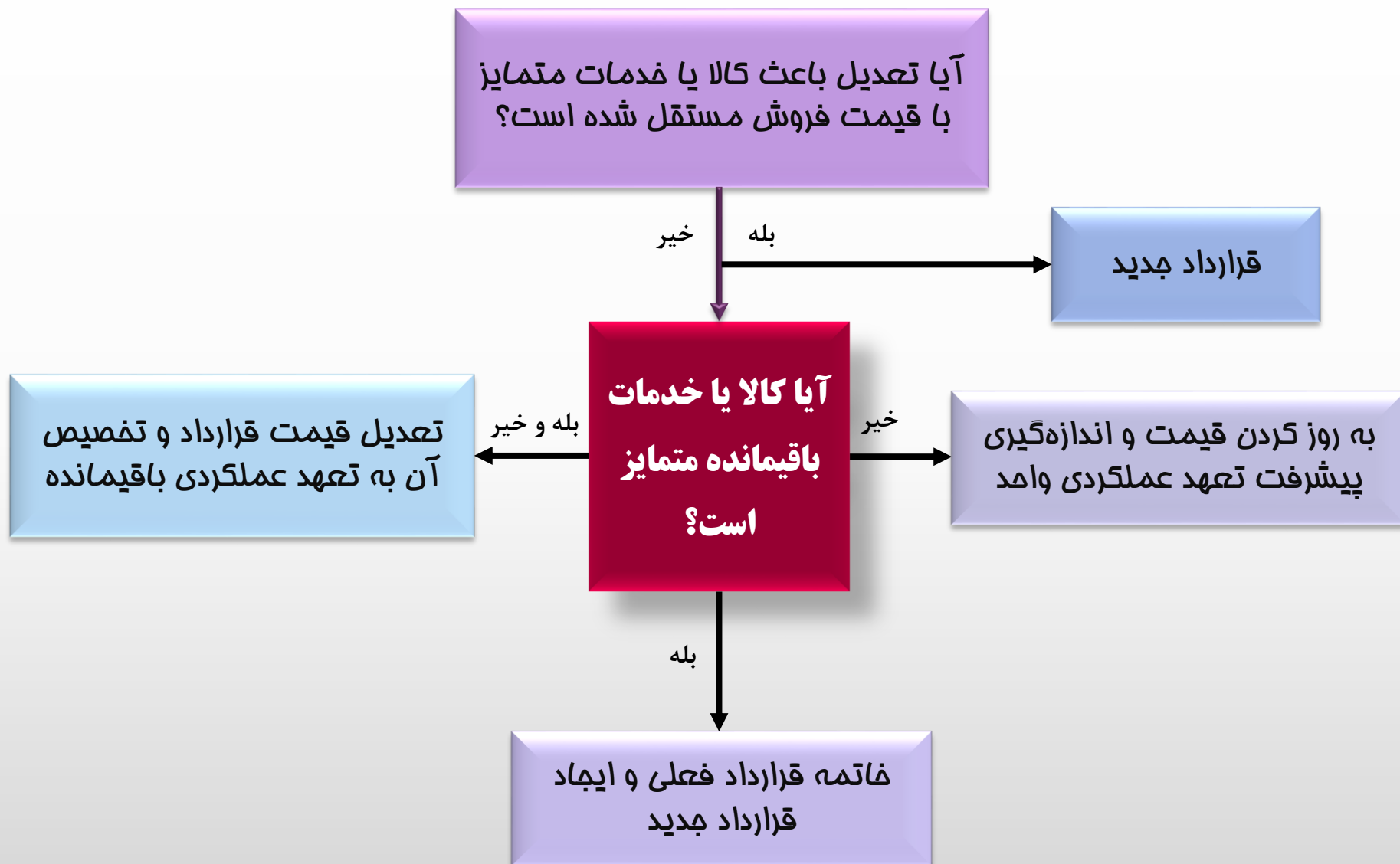
هنگام تعدیل قرارداد، دامنه کار یا قیمت معامله تعدیل می شود.

تعدیل قرارداد در صورت وجود دو شرط زیر، قراردادی مجزا محسوب می شود:

✓ اضافه شدن کالا یا خدمات متمایز و

✓ وجود قیمت فروش مستقل برای آن کالا یا خدمت.

به اسلاید بعد مراجعه شود.



مثال ۱۷- تعدیل قرارداد به گونه‌ای که منجر به تعدیلی متناسب با در آمد عملیاتی شود

- انعقاد قرارداد ساخت ساختمان توسط یک واحد فعال در صنعت ساخت و ساز برای یک مشتری در زمین تحت تملک مشتری
- مابه ازای تعهدشده بابت قرارداد: ۱ میلیون واحد پول / در صورت تکمیل ساختمان در مدت حداکثر ۲۴ ماه، دریافت ۲۰۰ ر ۰۰۰ واحد پول پاداش
- کنترل ساختمان در طول مدت قرارداد، در اختیار مشتری است (در نتیجه واحد تجاری مابه‌ازای مربوط به کالاها و خدمات را به عنوان یک تعهد عملکردی واحد که طی زمان انجام می‌شود، در نظر می‌گیرد)
- انتظار واحد تجاری از این قرارداد هنگام شروع:

واحد پول	
۱۰۰۰ ر ۰۰۰	مبلغ معامله
(۷۰۰ ر ۰۰۰)	هزینه‌های مورد انتظار
۳۰۰ ر ۰۰۰	سود مورد انتظار (۳۰٪)

مثال ۱۷- تعدیل قرارداد به گونه‌ای که منجر به تعدیلی متناسب در درآمد عملیاتی شود

- در آغاز قرارداد، مبلغ ۲۰۰٫۰۰۰ واحد پول پاداش در مبلغ معامله در نظر گرفته نمی‌شود.
- تکمیل ساختمان متأثر از شرایط جوی و کسب تأییدیه‌های قانونی و خارج از کنترل واحد تجاری است.
- سایر اطلاعات:
- معیار هزینه‌های تحمل‌شده برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت در ایفای تعهد عملکردی
- تا پایان سال اول، ۶۰ درصد از تعهد ایفا شده است (یعنی هزینه تحمل شده تا پایان سال بر کل

هزینه مورد انتظار تقسیم شده است: $420,000 / 700,000 = 60\%$

واحد پول	
۶۰۰٫۰۰۰	درآمد عملیاتی
(۴۲۰٫۰۰۰)	هزینه‌های پیمان
۱۸۰٫۰۰۰	سود ناخالص

مثال ۱۷- تعدیل قرارداد به گونه‌ای که منجر به تعدیلی متناسب در درآمد عملیاتی شود

- ارزیابی مجدد مابه‌ازای متغیر
- (با توجه به بندهای ۵۶ تا ۵۸ مبنی بر اینکه مابه‌ازای متغیر برآوردی تنها تا میزانی در قیمت معامله منظور می‌شود که بسیار محتمل باشد)
- نتیجه ارزیابی:
- در سه ماهه نخست از سال دوم، به دلیل تغییر در نقشه طبقات، قرارداد تعدیل می‌شود، در نتیجه:
- افزایش در مابه‌ازای ثابت: ۱۵۰٫۰۰۰ واحد پول
- افزایش در هزینه‌های مورد انتظار: ۱۲۰٫۰۰۰ واحد پول

کل مابه‌ازای بالقوه = ۱٫۳۵۰٫۰۰۰ ر
 $1,000,000 + 150,000 + 200,000$

مثال ۱۷- تعدیل قرارداد به گونه‌ای که منجر به تعدیلی متناسب در درآمد عملیاتی شود

- به زمان مجاز برای دریافت ۲۰۰۰ ر ۲۰۰ واحد پول پاداش ۶ ماه اضافه شد.
- واحد تجاری در تاریخ تعدیل قرارداد، بر اساس تجربه خود و باقیمانده کار که اساساً مربوط به کارهای داخل ساختمان است و شرایط جوی بر تکمیل آن تأثیرگذار نیست، نتیجه می‌گیرد به احتمال زیاد، درج پاداش در مبلغ معامله، منجر به برگشت قابل ملاحظه در مبلغ انباشته درآمد عملیاتی شناسایی شده طبق بند ۵۶ این استاندارد نخواهد شد.

- **خواسته:**
- آیا تعدیل قرارداد باید به عنوان قراردادی جداگانه در نظر گرفته شود؟
- درآمد عملیاتی شناسایی شده تا پایان سال دوم را محاسبه کنید.

پاسخ ۱۷- تعدیل قرارداد به گونه‌ای که منجر به تعدیلی متناسب در درآمد عملیاتی شود

• نکته ۱: با توجه به مورد اشاره شده در بند ۵۶ (مابه‌ازای متغیر برآوردی تنها تا میزانی در قیمت معامله منظور می‌شود که بسیار محتمل باشد)، واحد تجاری مبلغ ۲۰۰٫۰۰۰ واحد پول را در مبلغ معامله لحاظ می‌کند.

• نکته ۲: ارزیابی تعدیل قرارداد با توجه به بند ۲۷

- I. کالا یا خدمت تعهدشده به مشتری، در صورتی متمایز محسوب می‌شود که هر دو معیار زیر احراز گردد:
- II. کالا یا خدمت قابل تفکیک باشد؛ و
- II. کالا یا خدمت در متن قرارداد متمایز شده باشد.

نتیجه‌گیری واحد تجاری: باقیمانده کالا یا خدماتی که باید بر اساس قرارداد تعدیل‌شده ارائه شود، متمایز از کالا و خدمات ارائه‌شده در تاریخ تعدیل قرارداد یا پیش از آن، نیست.

واحد تجاری تعدیل قرارداد را به عنوان بخشی از قرارداد اصلی در نظر می‌گیرد (بند ۲۱(ب))

پاسخ ۱۷- تعدیل قرارداد به گونه‌ای که منجر به تعدیلی متناسب در درآمد عملیاتی شود

- به روز کردن معیار اندازه‌گیری پیشرفت کار:

$$420,000 / 820,000 = 51.2\%$$

- در تاریخ تعدیل قرارداد، درآمد عملیاتی اضافه‌ای معادل زیر شناسایی می‌شود:

$$51.2\% \times 1,350,000 = 691,200$$

$$691,200 - 600,000 = 91,200$$



نکته:

در این حالت، قیمت خاص (stand alone) نیست، واحدهای

اضافه‌شده، متمایز (distinct) نیستند.

