



International Accounting Standards Board

قراردادهای زیانبار؛ در یک نگاه

ترجمه: زهرا نوری

Chungwoo Suh

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) پیشنهادی را مطرح کرده است تا مشخص کند که در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ (IAS 37) با عنوان «ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی»، بنگاه‌ها در ارزیابی این که آیا یک قرارداد زیانبار است، نه تنها هزینه‌های افزایشی، بلکه باید همه هزینه‌هایی را که به‌طور مستقیم به قرارداد مربوط است، در نظر بگیرند. این روشن‌سازی^۱، ممکن است به‌طور خاص بر بنگاه‌های خدماتی، تولیدی و ساخت‌وساز تأثیرگذار باشد. چانگ ووسو (Chungwoo Suh)، عضو هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تغییرهای پیشنهادی و دلایل آنها را توضیح می‌دهد.

قرارداد زیانبار چیست؟

یک قرارداد ممکن است از ابتدا زیانبار^۲ باشد، یا این‌که از زمانی که شرایط تغییر پیدا می‌کند و هزینه‌های موردانتظار افزایش یا منافع اقتصادی موردانتظار کاهش پیدا می‌کند، زیانبار شود.

بنگاه‌ها چگونه قراردادهای زیانبار را گزارش می‌کنند؟

براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷، همین‌که بنگاه قرارداد را زیانبار ارزیابی کند، در صورتهای مالی خود برای زیانی که انتظار می‌رود از قرارداد تحقق یابد، ذخیره در نظر می‌گیرد.

چه چیزی ناروشن است؟

در استاندارد ۳۷ مشخص نشده است کدام هزینه‌ها باید در برآورد مخارج اجرای قرارداد در نظر گرفته شود. در مورد هزینه‌هایی که باید در نظر گرفته شوند، دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد؛ از جمله:

- تنها هزینه‌های افزایشی^۳ اجرای قرارداد؛ برای مثال، هزینه مواد و کار مورد نیاز برای ساخت یک ساختمان؛ یا

قرارداد زیانبار

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷، قرارداد زیانبار را چنین تعریف می‌کند: **قرارداد زیانبار**^۱، قراردادی است که در آن مخارج اجتناب‌ناپذیر^۲ انجام تعهدهای ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی است که انتظار می‌رود از آن به‌دست‌آید.

مخارج اجتناب‌ناپذیر

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷، همچنین هزینه‌های اجتناب‌ناپذیر را چنین تعریف می‌کند: مخارج اجتناب‌ناپذیر، حداقل هزینه اجرای قرارداد و هرگونه جبران خسارت یا جرایم ناشی از کوتاهی در اجرای قرارداد است.



International Accounting Standards Board

- تمام هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم مربوط به قرارداد^۴ است؛ هر دوی هزینه‌های افزایشی و دیگر هزینه‌های تخصیص یافته^۵ که به‌طور مستقیم مربوط به فعالیتهای قرارداد است. برای مثال، بنگاه ممکن هزینه‌های اختصاص یافته زیر را منظور کند:
- هزینه استهلاک تجهیزاتی که بنگاه در ساختن ساختمان از آن استفاده می‌کند؛ و
- حقوق سرپرستان قرارداد.

چرا هیئت اکنون دست به اقدام زده است؟

تغییرهای اخیر در دیگر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) به معنای این است که دیدگاه‌های متفاوت، نسبت به آن چه در گذشته انجام شده است، ممکن است موجب تنوع بیشتری در رویه‌های گزارشگری آینده شود.

هیئت به تازگی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۱ (IAS11) با عنوان «پیمان ساخت» را کنار گذاشت. از این پس، بنگاه‌ها استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ (IFRS15) را با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان» برای پیمانهای ساخت به کار خواهند گرفت. استاندارد ۱۵ مشخص نمی‌کند که چگونه قراردادهای زیانبار را به حساب بگیرند. به جای آن، بنگاه‌ها را هدایت می‌کند تا الزامهای کلی موجود در استاندارد ۳۷ برای قراردادهای زیانبار را به کار گیرند.

استاندارد قبلی پیمان ساخت، بنگاه‌ها را ملزم می‌کرد هزینه‌های افزایشی و دیگر هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم مربوط به فعالیتهای اجرای قرارداد هستند را در اندازه‌گیری هزینه‌های قرارداد در نظر بگیرند. اگر بنگاه‌های ساخت و ساز، دیدگاه‌های متفاوتی در مورد چگونگی به کارگیری استاندارد ۳۷ داشته باشند، در این صورت مقایسه‌پذیری صورتهای مالی آنها کاهش می‌یابد.

چنانچه بنگاه‌های ساخت و ساز تصمیم می‌گرفتند تنها هزینه‌های افزایشی را به عنوان هزینه اجرای قرارداد^۶ در نظر بگیرند، در این صورت رویه آنها به صورتی تغییر پیدا می‌کرد که نسبت به زیانهای مورد انتظار از قرارداد- در مقایسه با به کارگیری استاندارد پیشین - به احتمال کمتری اخطار زودهنگام می‌دهد. سودبران در این زمینه نگرانیهایی را مطرح کردند که هیئت را ملزم کرد الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ را روشن سازی کند.

اگر بنگاه‌های ساخت و ساز تصمیم می‌گرفتند تنها هزینه‌های افزایشی را به عنوان هزینه اجرای قرارداد در نظر بگیرند، در این صورت، به احتمال کمتری ممکن بود نسبت به زیانهای مورد انتظار از قرارداد، اخطار زودهنگام داده شود.

چرا دیدگاه‌ها متفاوت هستند؟

برخی می‌گویند برای این که بنگاهی به صورت صادقانه تعهدهای قراردادی خود در یک قرارداد را نشان دهد، باید هزینه‌های کامل اجرای آن تعهد را به حساب بگیرد. برخی دیگر می‌گویند الزامهای موجود در استاندارد ۳۷، بنگاه‌ها را از در نظر گرفتن هر هزینه‌ای فراتر از هزینه‌های افزایشی، باز می‌دارد. آنها پیشنهاد می‌کنند:

- هزینه منابع مشترک چند قرارداد، بدون توجه به این که آیا قرارداد مورد نظر اجرا می‌شود یا نه، رخ خواهد داد. به این ترتیب که این هزینه‌ها، هزینه اجرای قرارداد نبوده بلکه هزینه‌های عملیاتی کسب و کار هستند. استاندارد ۳۷، به بنگاه‌ها اجازه نمی‌دهد برای «هزینه‌هایی که لازم است رخ دهد، تا بتوان در آینده فعالیت کرد» ذخیره‌ای ثبت کنند.



International Accounting Standards Board

• مخارج اجتناب‌ناپذیر قرارداد، هزینه‌هایی است که اگر قرارداد وجود نداشت، بنگاه ممکن بود از آنها اجتناب کند؛ به بیان دیگر، تنها هزینه‌های افزایشی.

دیدگاه هیئت در این مورد چیست؟

هیئت موافق نیست که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷، بنگاه‌ها را از در نظر گرفتن هزینه‌های مشترک چند قرارداد، باز می‌دارد. از دیدگاه هیئت:

- با در نظر گرفتن این هزینه‌های تخصیص‌یافته در محاسبه هزینه اجرای قرارداد، بنگاه برای هزینه‌های آینده، ذخیره‌ای ثبت نمی‌کند. به جای آن، در زمینه تحویل کالا و ارائه خدمات در قالب یک قرارداد موجود، و اندازه‌گیری آن تعهدات، ذخیره شناسایی می‌کند تا هزینه کالا و خدماتی را که باید عرضه کند، انعکاس دهد.
- مخارج «اجتناب‌ناپذیر» اجرای قرارداد، هزینه‌هایی هستند که بنگاه به‌خاطر وجود قرارداد، ممکن نیست از آنها اجتناب کند. به بیان دیگر، مخارج اجتناب‌ناپذیر شامل هزینه‌های افزایشی و دیگر هزینه‌های تخصیص‌یافته‌ای است که به‌طور مستقیم مربوط به فعالیت‌های قرارداد هستند.
- همچنین از دیدگاه هیئت، در ارزیابی این که آیا قرارداد زیانبار است یا خیر، دلایلی برای منظور کردن تمامی هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم مربوط به قرارداد است، وجود دارد.

دلایل منظور کردن تمام هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم مربوط به قرارداد هستند

ارائه صادقانه: یک بنگاه ممکن است از راه‌های مختلفی منابع مورد نیاز برای اجرای قرارداد را به‌دست آورد. برای مثال، ممکن است تجهیزات را تنها به‌منظور استفاده در یک قرارداد اجاره کند، یا تجهیزات را برای استفاده در چند قرارداد، خریداری کند. بنگاه بدون توجه به راهی که منابع را کسب می‌کند، هزینه انجام می‌دهد. منظور کردن تنها هزینه‌های افزایشی، موجب غفلت در ثبت هزینه منابعی می‌شود که با دیگر قراردادهای مشترک است. **یکنواختی با دیگر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی:** استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ با عنوان «قراردادهای بیمه»، بیمه‌گران را ملزم کرده تمام هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم مربوط به اجرای قرارداد هستند را، از جمله تخصیص سربار ثابت و متغیر، در ارزیابی احتمال زیانبار بودن قراردادهای بیمه در نظر بگیرند.

همچنین چند استاندارد دیگر همانند **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ (IAS 2)** با عنوان «موجودیها»، هزینه‌هایی را مشخص می‌کنند که باید در اندازه‌گیری دارایی غیر پولی در نظر گرفته شود. همه این استانداردها، بنگاه‌ها را ملزم می‌کنند هزینه‌های افزایشی خرید یا ساخت دارایی و دیگر هزینه‌های تخصیص‌یافته‌ای که به‌طور مستقیم مربوط به قرارداد هستند یا هزینه‌های درخور توجه نسبت به قرارداد را در نظر بگیرند. نحوه محاسبه هزینه اجرای قرارداد در تحویل کالا، باید مطابق با نحوه اندازه‌گیری هزینه آنها در شرایطی باشد که بنگاه آنها را نگهداری می‌کند.

کاهش پیچیدگی: ممکن است بنگاه قراردادهایی داشته باشد که وقتی تنها هزینه‌های افزایشی منظور شده باشد، به‌تنهایی سودآور به‌نظر برسد؛ اما به‌عنوان یک گروه، زمانی که هزینه‌های دیگری که به‌طور مستقیم مربوط به قرارداد هستند را در نظر می‌گیرند، زیان‌ده هستند.

برای اطمینان از این که قراردادهای جداگانه به‌عنوان زیانبار شناخته می‌شوند، رویکرد هزینه افزایشی، نیاز به الزام‌های اضافی خواهد داشت، تا معین کند چه زمانی قراردادهای به‌صورت گروهی یا جداگانه ارزیابی شود. چنین الزام‌هایی می‌تواند پیچیدگی را بیشتر کند.

ارائه اطلاعات مربوط: منظور کردن تمام هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم مربوط به قرارداد هستند، علائم مربوط به زیانهای مورد انتظار را زودتر نشان می‌دهد.

با در نظر داشتن این دلایل، هیئت نتیجه گرفت که بنگاه‌ها در تعیین هزینه اجرای قرارداد، باید هم هزینه‌های افزایشی و هم دیگر هزینه‌های تخصیص‌یافته را که به‌طور مستقیم مربوط به فعالیت‌های قرارداد هستند، در نظر بگیرند.



International Accounting Standards Board

پیشنهاد هیئت در این زمینه چیست؟

پیشنهادهای هیئت برای اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷:

- مشخص ساختن این‌که در ارزیابی احتمال زیان‌بار بودن قرارداد، هزینه اجرای قرارداد در برگیرنده هردوی هزینه‌ها باشد؛ هزینه‌های افزایشی و دیگر هزینه‌های تخصیص‌یافته که به‌طور مستقیم مربوط به فعالیتهای قرارداد است؛ و
- منظور کردن مثالهایی از هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم مربوط به قرارداد هستند، یا نیستند.

این اصلاحات برای چه قراردادهایی مؤثر است؟

اصلاحات پیشنهادی برای همه قراردادهایی کاربرد دارد که در دامنه استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ قرار می‌گیرند. هیئت به پیشنهادهایی توجه کرد که براساس آنها، همه الزامهای جدید باید تنها برای قراردادهایی کاربرد داشته باشد که در دامنه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ قرار دارند؛ یا حتی تنها برای قراردادهای ساخت‌وساز. برخی از سودبران پیشنهاد کردند که محدود کردن دامنه الزامهای جدید در این راه، نگرانیهای آنها را درباره قراردادهای ساخت برطرف می‌کند، بدون آن که تغییر غیر لازمی به بنگاه‌های با دیگر انواع قراردادها، تحمیل کند. با این حال، هیئت همزمان الزامهایی را پیشنهاد کرده است که نه تنها برای قراردادهای ساخت، بلکه برای تمام انواع قراردادها کاربرد داشته باشد.

هیئت این دیدگاه را دنبال کرده که ملزم کردن بنگاه‌ها برای به‌کارگیری الزامهای یکسان برای تمام قراردادها در دامنه استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷، مقایسه‌پذیری و سپس سودمند بودن صورتهای مالی را ارتقا خواهد داد. هیئت همچنین متوجه شد که تعیین الزامهایی برای این گونه قراردادها، موجب کاهش تنوع موجود در به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ می‌شود.

اگر قرار بود هیئت الزامها را تنها برای قراردادهای ساخت تعیین کند، مدیران بنگاه‌هایی که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ را برای دیگر انواع قراردادها به‌کار می‌بستند، ممکن بود با مسائل دشواری روبه‌رو شوند. برای مثال، چنانچه مدیران برای چنین قراردادهایی، رویه‌ای متفاوت از رویه الزام‌شده از سوی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ برای قراردادهای ساخت انتخاب می‌کردند، نیاز داشتند که چگونگی و احتمال توجیه این تفاوت را در نظر بگیرند.

روشن ساختن این‌که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ رویکرد هزینه‌افزایی را الزام نمی‌کند، ممکن است به جلوگیری از تغییرهای مهم در رویه حسابداری قراردادهای ساخت‌وساز زیانبار کمک کند.



International Accounting Standards Board

انجام اصلاحات چه پیامدهایی را به دنبال دارد؟

روشن ساختن این که استاندارد بین المللی حسابداری ۳۷ رویکرد هزینه افزایشی را الزام نمی کند، ممکن است از تغییرهای مهمی در رویه حسابداری قراردادهای ساخت و ساز زیانبار جلوگیری کند.

به هر حال، مشخص ساختن این که استاندارد بین المللی حسابداری ۳۷ بنگاه ها را ملزم می سازد که تمام هزینه های مستقیم و مربوط را در نظر بگیرند، ممکن است نحوه ارزیابی شرکتها از دیگر انواع قراردادهای تغییر دهد. بنگاه هایی که در حال حاضر رویکرد هزینه افزایشی را به کار می برند، ممکن است هزینه های قرارداد زیانبار را زودتر از آنچه امروز انجام می دهند، ثبت کنند.

گام بعدی چیست؟

هیئت پیشنهاد خود را در پیش نویس پیشنهادی با عنوان «قراردادهای زیانبار- هزینه های اجرای قرارداد» (اصلاحات پیشنهادی در استاندارد بین المللی حسابداری ۳۷)، ارائه کرده است و از نظر همه گروه های علاقه مند استقبال می کند. نظرهایی که تا ۱۵ آوریل سال ۲۰۱۹ دریافت شوند، در نحوه تصمیم گیری و چگونگی نهایی شدن اصلاحات استاندارد بین المللی حسابداری ۳۷، در نظر گرفته خواهد شد.



نظرات خود را از طریق مرکز اطلاع رسانی بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ارسال کنید.

پانوشتها:

- 1- Clarification
- 2- Onerous
- 3- Incremental costs
- 4- Costs that relate directly to the contract
- 5- An allocation of other costs
- 6- Cost of fulfilling a Contract

منبع:

Suh C , In brief: Onerous Contracts, www.IFRS.com, Dec. 2018

