



چالش اجرای استاندارد حسابداری ۴۳ در شرکتهای انبارداری

از تحلیل قرارداد و تعهدات عملکردی تا کالاهای چندساله و
متروکه

عباس وفادار

حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری

فهرست:

۱. پيش گفتار
۲. از قرارداد تا تعهد عملکردی
۳. آیا خدمت انبارداری در طول زمان ایفا می شود؟
۴. زمان ورود کالا نیز لزوماً زمان شناسایی درآمد نیست
۵. اندازه گیری میزان خدمت ارائه شده
۶. چالش اصلی: کالاهای چندساله
۷. چرا اطلاعات پنج ساله اهمیت پیدا می کند؟
۸. کالاهای متروکه و سازمان اموال تملیکی
۹. نتیجه گیری

۱. پيش گفتار:

استاندارد حسابداری ۴۳، در شرکت‌های انبارداری بیش از آنکه صرفاً یک تغییر در نحوه ثبت درآمد باشد، نیازمند تغییر در فرآیند تحلیل قرارداد و اطلاعات عملیاتی شرکت است.

در رویکرد سنتی، ممکن است شناسایی درآمد شرکت‌های انبارداری عمدتاً بر اساس ورود یا خروج کالا، صدور صورتحساب و وصول مطالبات انجام شود. اما استاندارد ۴۳ رویکرد متفاوتی را مطرح می‌کند. بر اساس این استاندارد، ابتدا باید قرارداد با مشتری و حقوق و تعهدات طرفین تحلیل شود، سپس کالاها و خدمات تعهدشده و نحوه ایفای آنها مشخص شود و در نهایت درآمد متناسب با انتقال خدمت به مشتری شناسایی شود.

۲. از قرارداد تا تعهد عملکردی

نخستین چالش شرکت انبارداری، شناسایی دقیق قرارداد و خدماتی است که به مشتری تعهد شده است. در این بررسی باید مشخص شود قرارداد مورد تأیید طرفین است، حقوق هر یک از طرفین نسبت به کالاها و خدمات قابل تشخیص است، شرایط پرداخت مشخص است، قرارداد دارای محتوای تجاری است و وصول مابه‌ازا نیز محتمل است.

پس از آن، شرکت باید تعهدات عملکردی خود را شناسایی کند. یک قرارداد انبارداری ممکن است شامل تحویل‌گیری، تخلیه، جابه‌جایی، نگهداری، حفاظت، بارگیری و تحویل کالا باشد. اما عنوان این خدمات در قرارداد یا صورت‌حساب الزاماً تعیین‌کننده تعداد تعهدات عملکردی نیست.

۲. از قرارداد تا تعهد عملکردی (ادامه)

بر اساس معیارهای استاندارد، یک کالا یا خدمت زمانی می‌تواند متمایز تلقی شود که مشتری بتواند به‌تنهایی یا همراه با منابع دیگری که در اختیار دارد از آن منفعت ببرد و همچنین تعهد واحد تجاری برای انتقال آن کالا یا خدمت از سایر تعهدات قرارداد به‌طور جداگانه قابل تشخیص باشد. به همین دلیل، اگر خدمات مختلف به‌شدت به یکدیگر وابسته یا در هم تنیده باشند، ممکن است مطابق بند ۳۱ در قالب یک تعهد عملکردی واحد شناسایی شوند.

این موضوع برای شرکت‌های انبارداری اهمیت زیادی دارد. برای مثال، ممکن است خدمات تخلیه و ثبت اولیه کالا ماهیتی مستقل داشته باشد، اما مجموعه خدمات مربوط به نگهداری و حفاظت کالا، حسب شرایط قرارداد، در قالب یک خدمت مستمر واحد تحلیل شود. بنابراین، سه عنوان در صورت حساب لزوماً به معنای سه تعهد عملکردی مستقل نیست.

۳. آیا خدمت انبارداری در طول زمان ایفا می شود؟

پس از شناسایی تعهدات عملکردی، پرسش مهم بعدی این است که هر تعهد عملکردی چه زمانی ایفا می شود.

استاندارد ۴۳ مقرر می کند تعهد عملکردی در طول زمان ایفا می شود، چنانچه یکی از معیارهای اصلی زیر احراز شود:

نخست، مشتری همزمان با ایفای تعهد، منافع ایجادشده را دریافت و مصرف کند؛

دوم، عملکرد واحد تجاری موجب ایجاد یا بهبود دارایی ای شود که مشتری همزمان با ایجاد یا بهبود آن، کنترل می کند؛

سوم، عملکرد واحد تجاری دارایی ای ایجاد کند که استفاده جایگزین برای واحد تجاری نداشته باشد و در عین حال واحد تجاری نسبت به عملکرد انجام شده تا تاریخ گزارش، حق قابل الزام برای دریافت مابه ازای داشته باشد.

۳. آیا خدمت انبارداری در طول زمان ایفا می شود؟ (ادامه)

در بسیاری از قراردادهای متعارف انبارداری، خدمت نگهداری و حفاظت کالا ماهیتی مستمر دارد و ممکن است با توجه به شرایط قرارداد، معیار نخست را احراز کند؛ یعنی مشتری در طول دوره نگهداری، به طور همزمان از خدمت ارائه شده منتفع شود. در چنین حالتی، درآمد باید طی دوره و متناسب با میزان ایفای تعهد عملکردی شناسایی شود. بنابراین، خروج کالا از انبار لزوماً زمان شناسایی درآمد خدمت نگهداری نیست.

۴. زمان ورود کالا نیز لزوماً زمان شناسایی درآمد نیست

از سوی دیگر، این استدلال که چون کالا وارد انبار شده است، کل درآمد قرارداد ایجاد شده نیز صحیح نیست. فرض کنیم کالایی در اول دی وارد انبار شده و قرارداد نگهداری آن شش ماه است. اگر نرخ خدمت ماهانه ۱۰۰ میلیون ریال باشد، ورود کالا در اول دی به معنای تحقق فوری ۶۰۰ میلیون ریال درآمد نیست؛ زیرا بخش عمده خدمت نگهداری هنوز ارائه نشده است.

در صورت احراز ایفای تعهد در طول زمان، درآمد باید متناسب با خدمت ارائه شده در هر دوره شناسایی شود.

۵. اندازه‌گیری میزان خدمت ارایه شده

پس از آنکه مشخص شد تعهد عملکردی در طول زمان ایفا می‌شود، باید میزان پیشرفت در ایفای آن تعیین شود. استاندارد ۴۳ روش‌هایی مبتنی بر خروجی یا نهاده را برای این منظور مطرح می‌کند.

در روش خروجی، می‌توان از معیارهایی مانند عملکرد انجام‌شده، نقاط عطف، تعداد واحدهای ارائه‌شده یا زمان سپری‌شده استفاده کرد. در روش نهاده نیز عواملی مانند ساعات کار، هزینه‌های انجام‌شده یا منابع مصرف‌شده می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

برای خدمت نگهداری مستمر، در صورتی که خدمت در طول دوره به‌طور یکنواخت ارائه شود، زمان سپری‌شده می‌تواند مبنای مناسبی برای اندازه‌گیری پیشرفت باشد؛ البته روش انتخاب‌شده باید با ماهیت واقعی خدمت و شرایط قرارداد سازگار باشد و برای خدمات مشابه به‌صورت یکنواخت اعمال شود.

۶. چالش اصلي: کالای چندساله

مسئله زمانی پیچیده تر می شود که کالا بیش از یک سال در انبار باقی بماند.
در این شرایط باید میان سه موضوع تفکیک شود:

مدت حضور فیزیکی کالا در انبار، مدت قرارداد و مدت وجود حق شرکت برای دریافت هزینه.
فرض کنیم کالایی سه سال در انبار باقی مانده، اما قرارداد اولیه فقط یک سال اعتبار داشته است. صرف باقی ماندن کالا در سال دوم و سوم، به تنهایی ثابت نمی کند که شرکت برای این دو سال نیز درآمد انبارداری دارد.
ابتدا باید مشخص شود آیا قرارداد تمدید شده، قرارداد جدیدی منعقد شده یا بر اساس قانون و مقررات، شرکت همچنان نسبت به هزینه نگهداری حق قابل الزام دارد یا خیر.

بنابراین:

مدت حضور کالا در انبار لزوماً برابر با مدت ایجاد درآمد نیست.

۷. چرا اطلاعات پنج ساله اهميت پيدا مي کند؟

در اینجا یکی از الزامات عملی استاندارد ۴۳ خود را نشان می دهد: شرکت انبارداری باید اطلاعات تاریخی و عملیاتی مناسبی در اختیار داشته باشد.

برای مثال، بررسی سوابق پنج سال گذشته می تواند مشخص کند:

- چه نسبتی از کالاها بیش از یک سال در انبار می مانند؛
- متوسط مدت ماندگاری کالا چقدر است؛
- چه میزان از هزینه های انبارداری پس از انقضای قرارداد مطالبه و وصول شده است؛
- چه تعداد کالا متروکه شده است؛
- و در چه مواردی هزینه انبارداری از محل تعیین تکلیف کالا وصول شده است.

۷. چرا اطلاعات پنج ساله اهميت پيدا مي کند؟ (ادامه)

اين اطلاعات براي برآوردها، قضاوت هاي حسابداري و ارزيابي قابليت وصول بسيار مفيد است. با اين حال، سابقه تاريخي به تنهائي حق ايجاد درآمد براي سال هاي آينده نمي کند.

به بيان ديگر، اگر ۳۰ درصد کالاها در پنج سال گذشته بيش از يك سال در انبار مانده اند، نمي توان صرفاً بر همين اساس براي كالاهاي موجود در پايان سال، درآمد سال آينده را شناسايي كرد. ابتدا بايد وجود حق قراردادي يا قانوني نسبت به مابه ازاي آن خدمت احراز شود.

۸. كالای متروكه و سازمان اموال تملیكي

پیچیدگی بیشتر زمانی ایجاد می شود که مالک کالا برای مدت طولانی مراجعه نمی کند و کالا در نهایت در چارچوب مقررات مربوط به کالاهای متروكه تعیین تکلیف می شود.

در این وضعیت باید میان حق شرکت نسبت به هزینه های انبارداری و وضعیت حقوقی خود کالا تفکیک شود. انتقال کالا به سازمان جمع آوری و فروش اموال تملیكي، به خودی خود به معنی ایجاد درآمد برای شرکت انباردار نیست. شرکت باید مشخص کند که برای چه دوره ای و بر چه مبنایی نسبت به هزینه انبارداری حق دارد و این حق از چه طریق قابل وصول است.

این موضوع اهمیت عملی دارد؛ زیرا طبق مقررات مربوط به اموال تملیكي، در خصوص کالاهای متروكه غیر دولتی، هزینه های قانونی از جمله انبارداری می تواند در فرآیند تعیین تکلیف و فروش کالا مورد توجه قرار گیرد. اما این امر به معنای شناسایی خودکار تمام مبالغ انبارداری به عنوان درآمد نیست؛ حق شرکت، دوره ارائه خدمت و قابلیت مطالبه آن باید جداگانه احراز شود.

۹. نتیجه گیری

استاندارد ۴۳ شرکت‌های انبارداری را از یک رویکرد صرفاً حسابداری به سمت یک رویکرد یکپارچه قراردادی، عملیاتی و حسابداری سوق می‌دهد.

در این میان، بند ۳۱ از اهمیت خاصی برخوردار است، زیرا نحوه تشخیص اینکه خدمات مختلف انبارداری، تعهدات عملکردی مستقل هستند یا در قالب یک تعهد عملکردی واحد باید تحلیل شوند، می‌تواند مستقیماً بر زمان شناسایی درآمد اثر بگذارد. پس از این مرحله نیز باید با توجه به معیارهای ایفای تعهد در طول زمان، مشخص شود که درآمد باید طی دوره شناسایی شود یا در یک مقطع زمانی.

در مورد کالاهای چندساله نیز مسئله صرفاً طول مدت حضور کالا نیست. باید میان مدت نگهداری، مدت قرارداد و مدت وجود حق قابل الزام برای دریافت هزینه تمایز قائل شد. همچنین بررسی سوابق چندساله می‌تواند برای قضاوت و برآورد مفید باشد، اما نمی‌تواند جایگزین وجود حق قراردادی یا قانونی شود.

۹. نتیجه‌گیری (ادامه)

بنابراین چالش اصلی اجرای استاندارد ۴۳ در شرکت‌های انبارداری، محاسبه درآمد نیست؛ بلکه ایجاد زیرساخت اطلاعاتی و قراردادی لازم برای تشخیص صحیح درآمد است.

به بیان دیگر:

شرکت انبارداری دیگر نمی‌تواند صرفاً بر اساس ورود، خروج یا صدور صورتحساب کالا درآمد خود را تعیین کند؛ بلکه باید بتواند برای هر خدمت نشان دهد چه تعهدی داشته، چه میزان از آن را ایفا کرده و در قبال خدمت انجام‌شده نسبت به چه مبلغی حق دریافت دارد.

و شاید مهم‌ترین نتیجه اجرای استاندارد ۴۳ همین باشد: حسابداری درآمد در شرکت انبارداری باید از دفتر حسابداری به قرارداد و از قرارداد به اطلاعات عملیاتی انبار متصل شود.

با سپاس



موسسه‌ی حسابرسی آزمون پرداز
(حسابداران رسمی)