



استاندارد حسابداری ۴۳، درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان

✍ مترجم: دکتر سیده سمانه شاهرخی

استاندارد حسابداری ۴۳ با عنوان درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان در مجمع سال ۱۴۰۲ سازمان حسابرسی تصویب شد و الزامهای آن برای صورتهای مالی با دوره مالی ۱۴۰۴/۱/۱ و بعد از آن، لازم الاجرا است. برای درک بهتر این استاندارد چند راهنمای به کارگیری تدوین شده است. از جمله این راهنماها، نشریه ۲۲۳ سازمان حسابرسی است که مبتنی بر راهنمای به کارگیری ایی وای (EY) است و آقای دکتر حقیقت ترجمه آن را برعهده داشتند. راهنمای به کارگیری کی پی ام جی (KPMG) نیز به تفصیل و همراه با مثالهای متعدد به ساده سازی این استاندارد کمک می کند. در هر شماره، توصیفی از مفاهیم این استاندارد مبتنی بر راهنمای به کارگیری کی پی ام جی همراه با مثال ارائه می شود.

قسمت اول- دامنه کاربرد

طبق بند ۵ استاندارد حسابداری ۴۳، واحد تجاری باید این استاندارد را برای تمام قراردادهای با مشتریان، به استثنای موارد زیر، به کار گیرد:

الف- قراردادهای اجاره مشمول دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۱ حسابداری اجارهها؛

ب- قراردادهای بیمه مشمول دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۲۸ فعالیتهای بیمه عمومی؛

پ- ابزارهای مالی مشمول دامنه



کالا توسط خرده‌فروش به مشتری. با این حال گاهی اوقات ارزیابی این موضوع مستلزم اعمال قضاوت است. تعیین این‌که آیا یک فعالیت «عادی» است، شاید نیاز به قضاوت داشته باشد. برای مثال اگر خرده‌فروشی با بانک قرارداد همکاری با نام تجاری منعقد کند و خدمات بازاریابی ارائه دهد، قضاوت لازم است تا ارزیابی شود آیا بانک مشتری خرده‌فروش برای خدمات بازاریابی محسوب می‌شود یا خیر.

فروش محصولات فرعی ممکن است در دامنه

استاندارد باشد

واحد تجاری ممکن است محصولات فرعی را به‌عنوان بخشی از عملیات خود تولید کند. در این موارد، واحد تجاری باید با ارزیابی تمام حقایق و شرایط، راهنمایی مناسب برای اعمال قضاوت تعیین کند. اگر یک محصول جانبی خروجی معمولی از فرایند تولید اولیه باشد و فروش آن بخشی از عملیات جاری باشد، آنگاه معامله اغلب در دامنه استاندارد درآمد قرار می‌گیرد؛ یعنی فروش محسوب و درآمد عملیاتی شناسایی می‌شود. در مقابل، اگر واحد تجاری به‌ندرت محصولات فرعی را بفروشد که خروجی فرایند تولید اولیه نیست، ممکن است این معاملات خارج از دامنه استاندارد درآمد باشد.

کاربرد استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاریها، استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی، استاندارد حسابداری ۴۰ مشارکتها، استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه و استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص؛ و

ت- مبادله‌های غیرپولی بین واحدهای تجاری دارای فعالیتهای تجاری همانند، برای تسهیل فروش به مشتریان یا مشتریان بالقوه. برای مثال، این استاندارد در خصوص قرارداد بین دو شرکت نفتی که توافق می‌کنند برای پاسخگویی به‌موقع به تقاضای مشتریان خود در مکانهای تعیین‌شده نفت را با یکدیگر مبادله کنند، کاربرد ندارد.

به‌طور کلی طبق بند ۶ استاندارد حسابداری ۴۳، واحد تجاری این استاندارد را باید در مورد قراردادی (به‌استثنا قراردادهای اشاره‌شده در بالا) به‌کارگیرد که طرف قرارداد مشتری است. مشتری شخصی است که در قبال پرداخت مابه‌ازا برای دستیابی به کالاها یا خدماتی که خروجی فعالیتهای عادی واحد تجاری است، قرارداد با واحد تجاری منعقد کرده است.

مثال ۱- تشخیص قراردادهای واقع در دامنه این استاندارد
شرکت «الف» در خرید و فروش ملک تجاری فعالیت دارد. این شرکت ملکی را به خریدار «ب» می‌فروشد. درآمد حاصل از فروش در دامنه استاندارد درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان قرار می‌گیرد؟ این معامله در دامنه این استاندارد قرار دارد زیرا «ب» قراردادی را برای خرید محصولی از فعالیتهای عادی شرکت «الف» منعقد می‌کند؛ بنابراین مشتری آن تلقی می‌شود.

حال اگر شرکت «الف» تولیدی باشد و قصد داشته باشد یکی از ساختمانهای خود را به خریدار «ب» بفروشد. این معامله قرارداد با مشتری محسوب می‌شود؟ خیر، چون در روال عادی عملیات شرکت «الف» نیست. در نتیجه معامله، قرارداد با مشتری محسوب نمی‌شود.

لزوم قضاوت برای تعیین این‌که فعالیت عادی است

تعریف مشتری بر فعالیتهای عادی واحد تجاری تمرکز دارد؛ اما فعالیتهای عادی تعریف نشده است. در برخی از حالتها، ارزیابی این‌که کالا یا خدمت محصول فعالیتهای عادی واحد تجاری است به‌راحتی صورت می‌گیرد؛ مثل فروش

تعریف مشتری بر

فعالیتهای عادی

واحد تجاری تمرکز دارد

اما فعالیتهای عادی

تعریف نشده است

مثال ۲- مبادلات غیر پولی بین شرکتهای مخابراتی

شرکت مخابراتی «الف» و شرکت مخابراتی «ب» خدمات بی سیم (وایرلس) به مشتریان خود ارائه می‌دهند. هر دو شرکت توافق کرده‌اند تا مناطق تحت پوشش اینترنت و ظرفیت پهنای باند شبکه را مبادله کنند تا اطمینان حاصل کنند مشتریانشان همیشه به خدمات بی سیم دسترسی دارند. مبادله به تقریب برابر است و قرارداد به پرداخت وجه بین دو واحد تجاری الزام نمی‌کند. این موضوع در دامنه استاندارد حسابداری ۴۳ قرار می‌گیرد؟ خیر، زیرا شرکتهای مخابراتی «الف» و «ب» قراردادی را منعقد کرده‌اند که مبادله غیر پولی بین واحدهای تجاری دارای فعالیتهای تجاری همانند است تا فروش به مشتریان خود را تسهیل کند. در نتیجه، هر دو شرکت از افشاهای الزامی طبق استاندارد حسابداری ۴۳ و همچنین ارائه درآمد عملیاتی مستثنی شده‌اند.

بخشی از قرارداد با مشتری در دامنه استاندارد حسابداری ۴۳

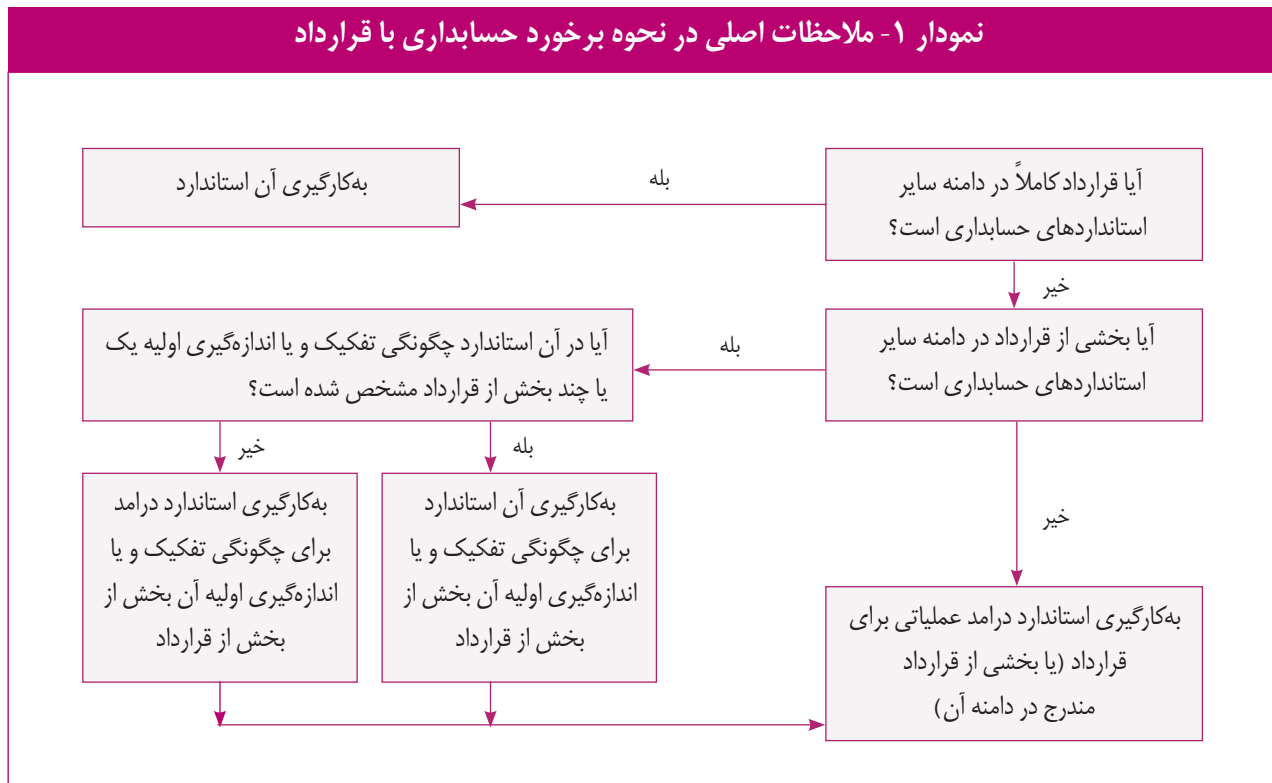
طبق بند ۸ استاندارد حسابداری ۴۳، بخشی از قرارداد با

مشتری ممکن است در دامنه کاربرد این استاندارد و بخش دیگر آن، در دامنه کاربرد سایر استانداردهای حسابداری قرار گیرد. اگر در سایر استانداردها چگونگی تفکیک و یا اندازه‌گیری اولیه یک یا چند بخش از قرارداد مشخص شده باشد، آنگاه واحد تجاری باید ابتدا الزامهای تفکیک و یا اندازه‌گیری مندرج در آن استانداردها را به کار گیرد. در غیر این صورت، واحد تجاری باید این استاندارد را برای تفکیک و یا اندازه‌گیری اولیه آن بخش (یا بخشهای) قرارداد با مشتری به کار گیرد. **نمودار ۱** ملاحظات اصلی را هنگام نحوه برخورد حسابداری با قراردادی را که بخشی از آن در دامنه این استاندارد قرار می‌گیرد، نشان می‌دهد.

مثال ۳- مخابرات: بخشی از معامله در دامنه استاندارد حسابداری ۴۳

شرکت مخابراتی «الف» قراردادی را منعقد می‌کند که شامل تعهد ارائه تجهیزات و خدمات مخابراتی به مشتری «ب» است. شرکت مخابراتی «الف» ابتدا استاندارد اجاره‌ها را برای ارزیابی این‌که آیا این قرارداد شامل اجاره است یا خیر، به کار می‌گیرد.

نمودار ۱- ملاحظات اصلی در نحوه برخورد حسابداری با قرارداد



طبق بند ۸ استاندارد حسابداری ۴۳

بخشی از قرارداد با

مشتری ممکن است در

دامنه کاربرد این استاندارد و

بخش دیگر آن

در دامنه کاربرد سایر

استانداردهای حسابداری قرار گیرد

شرکت «الف» به این نتیجه می‌رسد که در این خصوص رویکرد مجموعه مناسب است؛ زیرا تمام مخارج، مرتبط با دستیابی به قرارداد و ویژگیهای قراردادهای مشابه است. انتظار می‌رود دوره استهلاك برای دارایی شناسایی شده مربوط به این مخارج برای ۱۰۰ قرارداد مشابه باشد. همچنین، شرکت مستند می‌کند که رویکرد مجموعه با رویکرد استفاده‌شده برای هر یک از قراردادهای موجود در مجموعه مذکور تفاوت بااهمیتی ندارد. در نتیجه شرکت به‌جای ثبت و نظارت بر ۱۰۰ دارایی ۱۰ میلیون ریالی، دارایی مجموعه ۱۰۰۰ میلیون ریالی را برای ماه آوریل ۲۰۱۹ ثبت می‌کند.

منبع:

• KPMG (2019), IFRS15, Handbook, Revenue

اگر شرکت مخابراتی «الف» به این نتیجه برسد که استفاده از تجهیزات نشان‌دهنده یک اجاره است، آنگاه تجهیزات طبق استاندارد اجاره‌ها به حساب منظور می‌شود. از آنجا که استاندارد اجاره‌ها حاوی رهنمودی درباره چگونگی شناسایی جز اجاره و تخصیص قیمت معامله بین اجزای اجاره‌ای و غیراجاره‌ای دارد، شرکت مخابراتی «الف» ابتدا آن رهنمود را اعمال می‌کند.

اگر شرکت مخابراتی «الف» به این نتیجه برسد که تجهیزات اجاره نیست، کل قرارداد طبق استاندارد درآمد عملیاتی به حساب منظور می‌شود. در به‌کارگیری استاندارد درآمد، شرکت مخابراتی «الف» تمام رهنمودهای مربوط به درآمد عملیاتی را رعایت می‌کند؛ از جمله الزام به تعیین متمایز بودن تجهیزات از خدمات.

رویکرد مجموعه‌ای از قراردادها

طبق بند ۴ استاندارد حسابداری ۴۳، این استاندارد، نحوه حسابداری یک قرارداد منفرد با مشتری را تعیین می‌کند. با وجود این، به‌عنوان یک اقتضای عملی، واحد تجاری در صورتی که به‌طور معقول انتظار داشته باشد آثار ناشی از به‌کارگیری این استاندارد برای مجموعه‌ای از قراردادهای (یا تعهدهای عملکردی) دارای ویژگیهای مشابه بر صورتهای مالی، با آثار ناشی از به‌کارگیری این استاندارد برای هر یک از قراردادهای (یا تعهدهای عملکردی) موجود در مجموعه مذکور تفاوت بااهمیتی نداشته باشد، می‌تواند این استاندارد را برای آن مجموعه به‌کار گیرد.

مثال ۴- به‌کارگیری رویکرد مجموعه برای مخارج

شرکت مخابراتی

در آوریل ۲۰۱۹، شرکت «الف»، صد قرارداد فروش برای محصول آلفا منعقد کرد. این شرکت چند نماینده فروش استخدام کرده است و برای هر قراردادی که منعقد کنند ۱۰ میلیون ریال پاداش به آنها پرداخت می‌کند. شرکت «الف» تعیین می‌کند که هر پاداش، مخارج دستیابی به قرارداد را تشکیل می‌دهد و باید به‌عنوان دارایی شناسایی و در طول عمر آن قرارداد و هر تمدید پیش‌بینی‌شده مرتبط با قرارداد، مستهلك شود.