

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳



راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

بهار ۱۴۰۵

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

ایمیل: Info@Kardanaudit.com

سایت: www.kardanaudit.com

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

هدف و مفهوم اصلی استاندارد ۴۳

هدف استاندارد حسابداری شماره ۴۳ این است که درآمد عملیاتی به گونه‌ای شناسایی شود که ماهیت، مبلغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان جریان‌های نقدی حاصل از قرارداد با مشتریان را به درستی نشان دهد. معیار اصلی در این استاندارد، انتقال کنترل کالا یا خدمت به مشتری است؛ بنابراین صدور فاکتور، دریافت وجه یا حتی تحویل فیزیکی، به تنهایی برای شناسایی درآمد کافی نیست.

اصل محوری استاندارد این است که واحد تجاری باید درآمد عملیاتی را به مبلغ مابه‌ازایی شناسایی کند که انتظار دارد در قبال انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری نسبت به آن محقق باشد. برای اجرای این اصل، هر قرارداد باید با نگاه قراردادی، اقتصادی و اجرایی تحلیل شود.

۲. دامنه کاربرد

این استاندارد برای تمام قراردادهای فروش کالا و ارائه خدمات به مشتریان کاربرد دارد؛ مگر مواردی که به طور مشخص در دامنه استانداردهای دیگر قرار می‌گیرد، مانند قراردادهای اجاره، بیمه، ابزارهای مالی و برخی مبادلات غیرپولی بین واحدهای تجاری با فعالیت مشابه.

در عمل، استاندارد ۴۳ برای بیشتر شرکت‌های تولیدی، بازرگانی، پیمانکاری، فناوری اطلاعات، نرم‌افزاری، خدماتی، پخش، حمل‌ونقل، فروشگاه‌های زنجیره‌ای، پلتفرم‌های آنلاین و شرکت‌های بورسی و غیربورسی ایرانی کاربرد مستقیم دارد.

نوع شرکت	نمونه قرارداد مشمول استاندارد ۴۳
تولیدی	فروش محصول، فروش با خدمات نصب، فروش با ضمانت یا حق برگشت
بازرگانی و پخش	فروش کالا، تخفیف حجمی، فروش اعتباری، برنامه‌های وفاداری مشتری
پیمانکاری	ساخت دارایی اختصاصی، پروژه‌های طراحی و اجرا، خدمات بلندمدت
نرم‌افزاری و فناوری اطلاعات	فروش مجوز نرم‌افزار، پشتیبانی، خدمات ابری، پیاده‌سازی سیستم
خدماتی	قراردادهای نگهداری، مشاوره، حمل‌ونقل، آموزش، خدمات ماهانه
پلتفرم‌ها و واسطه‌ها	بررسی اصیل یا نماینده بودن و شناسایی درآمد ناخالص یا کارمزد

۳. مدل پنج مرحله‌ای شناسایی درآمد

استاندارد ۴۳ برای شناسایی درآمد از مدل پنج مرحله‌ای استفاده می‌کند. این مدل باید برای هر گروه قرارداد با مشتری مستندسازی شود و مبنای طراحی رویه حسابداری درآمد شرکت قرار گیرد.

مرحله	عنوان	خروجی مورد انتظار
۱	شناسایی قرارداد با مشتری	تشخیص اینکه قرارداد معتبر، قابل اجرا و دارای شرایط شناسایی است یا خیر
۲	شناسایی تعهدات عملکردی	تعیین کالاها یا خدمات متمایز وعده داده شده به مشتری

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

۳	تعیین قیمت معامله	محاسبه مبلغی که شرکت انتظار دارد در قبال انتقال کالا یا خدمت دریافت کند
۴	تخصیص قیمت معامله	تقسیم مبلغ معامله بین تعهدات عملکردی بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی
۵	شناسایی درآمد	ثبت درآمد در نقطه زمانی یا طی زمان، متناسب با انتقال کنترل به مشتری

۴. مرحله اول: شناسایی قرارداد با مشتری

قرارداد زمانی وارد مدل شناسایی درآمد می‌شود که طرفین آن را تأیید کرده باشند، حقوق و تعهدات طرفین قابل تشخیص باشد، شرایط پرداخت مشخص باشد، قرارداد محتوای تجاری داشته باشد و وصول مابه‌ازا محتمل باشد. قرارداد می‌تواند کتبی، شفاهی یا مبتنی بر رویه‌های مرسوم تجاری باشد، اما واحد مالی باید شواهد کافی برای احراز حقوق و تعهدات داشته باشد.

مثال کاربردی ۱: فروش اعتباری محصول

شرکت تولیدی ایرانی ۱۰۰۰ دستگاه محصول را به مبلغ هر دستگاه ۵ میلیون ریال، جمعاً ۵۰۰۰ میلیون ریال، به مشتری می‌فروشد. پرداخت ۹۰ روزه است و مشتری سابقه اعتباری مناسبی دارد.

در این حالت، قرارداد تأیید شده، کالا مشخص است، شرایط پرداخت معلوم است، قرارداد محتوای تجاری دارد و وصول وجه محتمل است. بنابراین قرارداد مشمول استاندارد ۴۳ است و درآمد در زمان انتقال کنترل کالا شناسایی می‌شود.

شرح ثبت	بدهکار	بستانکار
حساب‌های دریافتی تجاری	۵,۰۰۰	
درآمد عملیاتی فروش		۵,۰۰۰

مالیات بر ارزش افزوده، عوارض و مبالغ مشابهی که به نمایندگی از دولت یا اشخاص ثالث وصول می‌شود، جزو درآمد عملیاتی نیست و باید جداگانه در حساب‌های پرداختنی مرتبط ثبت شود.

مثال کاربردی ۲: دریافت وجه قبل از احراز شرایط قرارداد

شرکت ساختمانی از مشتری ۲۰۰۰ میلیون ریال دریافت می‌کند، اما هنوز مجوز اصلی پروژه صادر نشده و امکان ایفای تعهد به‌طور معقول قابل اتکا نیست. در این حالت، وجه دریافتی نباید درآمد شناسایی شود و تا زمان احراز شرایط به عنوان بدهی ناشی از قرارداد یا پیش‌دریافت ثبت می‌شود.

شرح ثبت	بدهکار	بستانکار
بانک	۲,۰۰۰	
بدهی ناشی از قرارداد - پیش‌دریافت مشتریان		۲,۰۰۰

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

ایمیل: Info@Kardanaudit.com

سایت: www.kardanaudit.com

۵. مرحله دوم: شناسایی تعهدات عملکردی

تعهد عملکردی، وعده واحد تجاری برای انتقال یک کالا یا خدمت متمایز به مشتری است. در آغاز قرارداد باید تمام کالاها و خدمات وعده داده شده، چه صریح و چه ضمنی، بررسی شود. گاهی یک قرارداد ظاهراً یک فروش ساده است، اما از نظر استاندارد شامل چند تعهد عملکردی جداگانه است.

یک کالا یا خدمت زمانی متمایز است که مشتری بتواند از آن به تنهایی یا همراه با منابع در دسترس منتفع شود و تعهد انتقال آن در متن قرارداد از سایر تعهدات جداگانه قابل تشخیص باشد.

مثال کاربردی ۳: فروش دستگاه همراه نصب ساده

شرکت صنعتی یک دستگاه را به مبلغ ۱۲,۰۰۰ میلیون ریال می‌فروشد و نصب دستگاه نیز توسط شرکت انجام می‌شود. نصب ساده است و مشتری می‌تواند از سایر پیمانکاران نیز برای نصب استفاده کند.

جزء قرارداد	تحلیل حسابداری	زمان شناسایی درآمد
فروش دستگاه	کالا متمایز است و مشتری از آن پس از تحویل منتفع می‌شود.	در زمان انتقال کنترل دستگاه
نصب دستگاه	خدمت نصب جداگانه قابل دریافت از سایر پیمانکاران است.	هنگام انجام نصب یا طی مدت نصب

مثال کاربردی ۴: فروش دستگاه با نصب پیچیده و اختصاصی

اگر نصب دستگاه به قدری پیچیده باشد که دستگاه بدون آن قابل استفاده نباشد و شرکت خدمت مهم یکپارچه‌سازی ارائه کند، فروش دستگاه و نصب ممکن است یک تعهد عملکردی واحد باشد. در این حالت، درآمد زمانی شناسایی می‌شود که تعهد ترکیبی، طبق الگوی انتقال کنترل، ایفا شود.

۶. مرحله سوم: تعیین قیمت معامله

قیمت معامله مبلغی است که شرکت انتظار دارد در قبال انتقال کالاها یا خدمات به مشتری نسبت به آن محق باشد. این مبلغ ممکن است با مبلغ اسمی قرارداد تفاوت داشته باشد؛ زیرا تخفیف‌ها، برگشت فروش، پاداش‌ها، جرائم، مشوق‌های فروش، مابه‌ازای غیرنقدی و جزء تأمین مالی بااهمیت می‌تواند قیمت معامله را تغییر دهد.

عامل اثرگذار	توضیح کاربردی
تخفیف نقدی یا حجمی	کاهش قیمت معامله در صورتی که انتظار اعطای تخفیف وجود داشته باشد
حق برگشت کالا	شناسایی بدهی استرداد و کاهش درآمد قابل شناسایی
پاداش عملکرد	برآورد مابه‌ازای متغیر با رعایت محدودیت برگشت درآمد
جریمه تأخیر	کاهش قیمت معامله یا شناسایی تعهد، حسب مفاد قرارداد
فروش اقساطی بلندمدت	تفکیک درآمد عملیاتی از درآمد مالی در صورت وجود جزء تأمین مالی بااهمیت
مابه‌ازای غیرنقدی	اندازه‌گیری به ارزش منصفانه، در صورت امکان برآورد قابل اتکا

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

مابه‌ازای متغیر زمانی وجود دارد که مبلغ نهایی دریافتی به رویدادهای آینده وابسته باشد؛ مانند تخفیف حجمی، برگشت کالا، پاداش عملکرد، جریمه تأخیر یا تعدیل نرخ. شرکت باید مابه‌ازای متغیر را با روش ارزش مورد انتظار یا محتمل‌ترین مبلغ برآورد کند و فقط تا میزانی در درآمد منظور کند که بسیار محتمل باشد در آینده برگشت عمده درآمد رخ ندهد.

مثال کاربردی ۵: تخفیف حجمی پایان دوره

شرکت پخش دارویی با مشتری قرارداد فروش ۱۰.۰۰۰ میلیون ریالی دارد. طبق قرارداد، اگر خرید مشتری از حد نصاب مشخصی بیشتر شود، ۵٪ تخفیف پایان دوره تعلق می‌گیرد. براساس سوابق خرید، دستیابی مشتری به حد نصاب بسیار محتمل است.

شرح	مبلغ
مبلغ اسمی فروش	۱۰,۰۰۰
تخفیف مورد انتظار ۵٪	۵۰۰
قیمت معامله قابل شناسایی به عنوان درآمد	۹,۵۰۰

شرح ثبت	بدهکار	بستانکار
حساب‌های دریافتنی	۱۰,۰۰۰	
درآمد عملیاتی		۹,۵۰۰
بدهی تخفیف / بدهی استرداد		۵۰۰

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

مثال کاربردی ۶: فروش با حق برگشت کالا

شرکت تولیدی مواد غذایی ۱,۰۰۰ میلیون ریال فروش انجام می‌دهد. براساس تجربه گذشته، انتظار می‌رود ۸٪ کالاها برگشت شود. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته ۶۰۰ میلیون ریال است.

مبلغ	محاسبه
۱,۰۰۰	فروش ناخالص
۸۰	برگشت مورد انتظار ۸٪
۹۲۰	درآمد قابل شناسایی
۴۸	بهای تمام‌شده مربوط به کالای برگشتی مورد انتظار

بستانکار	بدهکار	شرح ثبت فروش
	۱,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۹۲۰		درآمد عملیاتی
۸۰		بدهی استرداد فروش

بستانکار	بدهکار	شرح ثبت بهای تمام‌شده
	۵۵۲	بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته
	۴۸	دارایی حق برگشت کالا
۶۰۰		موجودی کالا

۸. جزء تأمین مالی بااهمیت

اگر زمان‌بندی پرداخت‌ها به‌گونه‌ای باشد که برای مشتری یا شرکت منفعت تأمین مالی عمده ایجاد کند، قیمت معامله باید بابت ارزش زمانی پول تعدیل شود. در فروش‌هایی که فاصله بین انتقال کالا یا خدمت و دریافت وجه یک سال یا کمتر است، شرکت می‌تواند از اقتضای عملی استفاده کند و تعدیل تأمین مالی انجام ندهد.

مثال کاربردی ۷: فروش نسیم بلندمدت

شرکت ماشین‌آلاتی را تحویل مشتری می‌دهد و مشتری باید مبلغ ۱۲,۱۰۰ میلیون ریال را دو سال بعد پرداخت کند. قیمت نقدی همان ماشین‌آلات در زمان تحویل ۱۰,۰۰۰ میلیون ریال است. در این حالت، درآمد عملیاتی باید به قیمت نقدی شناسایی شود و تفاوت به عنوان درآمد مالی طی دوره تأمین مالی شناسایی گردد.

بستانکار	بدهکار	شرح ثبت در زمان تحویل
	۱۲,۱۰۰	دریافتی بلندمدت
۱۰,۰۰۰		درآمد عملیاتی
۲,۱۰۰		درآمد مالی تحقق‌نیافته

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

ایمیل: Info@Kardanaudit.com

سایت: www.kardanaudit.com

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

۹. مرحله چهارم: تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی

اگر قرارداد شامل بیش از یک تعهد عملکردی باشد، قیمت معامله باید بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی بین تعهدات عملکردی تخصیص یابد. قیمت فروش مستقل مبلغی است که شرکت یک کالا یا خدمت را به صورت جداگانه به مشتری می فروشد یا انتظار دارد بفروشد.

مثال کاربردی ۸: فروش نرم افزار همراه پشتیبانی

شرکت نرم افزاری قرارداد ۱,۲۰۰ میلیون ریالی منعقد می کند که شامل مجوز نرم افزار و پشتیبانی یک ساله است. قیمت فروش مستقل مجوز نرم افزار ۱,۰۰۰ میلیون ریال و قیمت فروش مستقل پشتیبانی ۵۰۰ میلیون ریال است.

تعهد عملکردی	قیمت فروش مستقل	نسبت تخصیص	مبلغ تخصیصی از قرارداد
مجوز نرم افزار	۱,۰۰۰	۱,۵۰۰ / ۱,۰۰۰	۸۰۰
پشتیبانی یک ساله	۵۰۰	۱,۵۰۰ / ۵۰۰	۴۰۰
جمع	۱,۵۰۰	-	۱,۲۰۰

درآمد مجوز نرم افزار در زمان انتقال کنترل مجوز شناسایی می شود، مگر اینکه ماهیت مجوز، دسترسی مستمر به دارایی فکری شرکت باشد. درآمد پشتیبانی نیز طی دوره یک ساله و متناسب با ارائه خدمات شناسایی می شود.

۱۰. مرحله پنجم: شناسایی درآمد

درآمد زمانی شناسایی می شود که شرکت تعهد عملکردی خود را از طریق انتقال کنترل کالا یا خدمت به مشتری ایفا کند. انتقال کنترل می تواند در یک نقطه زمانی یا طی زمان رخ دهد. تشخیص این موضوع از مهم ترین قضاوت های اجرایی در استاندارد ۴۳ است.

۱۱. شناسایی درآمد طی زمان

درآمد طی زمان شناسایی می شود اگر مشتری همزمان با انجام کار، منافع عملکرد شرکت را دریافت و مصرف کند؛ یا عملکرد شرکت دارای ای ایجاد یا تکمیل کند که مشتری طی ساخت آن را کنترل می کند؛ یا دارایی ایجاد شده کاربرد جایگزین برای شرکت نداشته باشد و شرکت بابت عملکرد انجام شده تا تاریخ گزارشگری حق دریافت وجه الزام آور داشته باشد.

مثال کاربردی ۹: قرارداد خدمات نگهداری تجهیزات

شرکت خدماتی قرارداد نگهداری تجهیزات به مبلغ ۱,۲۰۰ میلیون ریال برای یک سال منعقد می کند. مشتری خدمات را همزمان با ارائه دریافت و مصرف می کند؛ بنابراین درآمد طی زمان شناسایی می شود.

شرح	محاسبه
مبلغ قرارداد	۱,۲۰۰ میلیون ریال

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

دوره قرارداد	۱۲ ماه
درآمد ماهانه	۱۰۰ میلیون ریال

شرح ثبت ماهانه	بدهکار	بستانکار
حساب‌های دریافتی	۱۰۰	
درآمد خدمات		۱۰۰

مثال کاربردی ۱۰: قرارداد ساخت دارایی اختصاصی

شرکت پیمانکاری برای ساخت یک مخزن اختصاصی قرارداد ۵۰.۰۰۰ میلیون ریالی دارد. مخزن برای مشتری خاص طراحی شده، کاربرد جایگزین ندارد و شرکت بابت کار انجام‌شده تا تاریخ گزارشگری حق دریافت وجه دارد. برآورد کل مخارج ۴۰.۰۰۰ میلیون ریال است و تا پایان سال ۱۶.۰۰۰ میلیون ریال هزینه شده است.

شرح	محاسبه
درصد پیشرفت	$40\% = 40,000 \div 16,000$
درآمد قابل شناسایی	$20,000 = 40\% \times 50,000$
سود ناخالص	$4,000 = 16,000 - 20,000$

شرح ثبت	بدهکار	بستانکار
دارایی حاصل از قرارداد	۲۰,۰۰۰	
درآمد پیمان		۲۰,۰۰۰
بهای تمام‌شده خدمات پیمان	۱۶,۰۰۰	
موجودی کار در جریان / هزینه‌های پیمان		۱۶,۰۰۰

۱۲. شناسایی درآمد در یک نقطه زمانی

اگر معیارهای شناسایی درآمد طی زمان احراز نشود، درآمد در نقطه‌ای از زمان شناسایی می‌شود. نشانه‌های انتقال کنترل شامل حق فعلی نسبت به دریافت وجه، انتقال مالکیت قانونی، انتقال تصرف فیزیکی، انتقال ریسک‌ها و مزایای عمده مالکیت و پذیرش کالا توسط مشتری است.

مثال کاربردی ۱۱: فروش کالای تولیدی بدون حق برگشت خاص

شرکت تولیدی کالا را تحویل مشتری می‌دهد، مشتری کالا را تأیید می‌کند، حق برگشت خاصی وجود ندارد و شرکت حق فعلی نسبت به دریافت وجه دارد. در این وضعیت، کنترل کالا به مشتری منتقل شده و درآمد در همان تاریخ شناسایی می‌شود.

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

ایمیل: Info@Kardanaudit.com

سایت: www.kardanaudit.com

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

۱۳. پیش دریافت‌ها، دارایی قرارداد و دریافتنی‌ها

دریافت وجه قبل از انتقال کالا یا خدمت، درآمد نیست و باید به عنوان بدهی ناشی از قرارداد یا پیش‌دریافت مشتریان شناسایی شود. در مقابل، اگر شرکت کالا یا خدمت را منتقل کرده باشد اما حق دریافت وجه هنوز مشروط به رویداد دیگری باشد، دارایی حاصل از قرارداد شناسایی می‌شود. اگر حق دریافت وجه غیرمشروط باشد و فقط گذشت زمان لازم باشد، مبلغ به عنوان حساب‌های دریافتنی تجاری ارائه می‌شود.

عنوان	مفهوم کاربردی
دریافتنی تجاری	حق غیرمشروط نسبت به دریافت وجه؛ فقط گذشت زمان لازم است.
دارایی حاصل از قرارداد	کالا یا خدمت منتقل شده، اما حق دریافت وجه هنوز مشروط است.
بدهی ناشی از قرارداد	مشتری وجه پرداخت کرده، اما شرکت هنوز کالا یا خدمت را منتقل نکرده است.

شرح ثبت دریافت پیش‌دریافت	بدهکار	بستانکار
بانک	۵,۰۰۰	
بدهی ناشی از قرارداد / پیش‌دریافت مشتریان		۵,۰۰۰

شرح ثبت هنگام تحویل کالا یا ارائه خدمت	بدهکار	بستانکار
بدهی ناشی از قرارداد	۵,۰۰۰	
درآمد عملیاتی		۵,۰۰۰

۱۴. ضمانت‌ها و خدمات پس از فروش

در قراردادهای فروش کالا در ایران، ضمانت و خدمات پس از فروش اهمیت زیادی دارد. ضمانت باید از نظر ماهیت بررسی شود. اگر ضمانت صرفاً اطمینان‌بخش باشد و تضمین کند کالا مطابق مشخصات توافق شده است، تعهد عملکردی جداگانه نیست و باید ذخیره هزینه ضمانت طبق استانداردهای مربوط شناسایی شود. اما اگر مشتری خدمت اضافی دریافت کند، ضمانت خدماتی یک تعهد عملکردی جداگانه است و بخشی از قیمت معامله باید به آن تخصیص یابد.

نوع ضمانت	حسابداری پیشنهادی
ضمانت اطمینان‌بخش	تعهد درآمدی جداگانه نیست؛ ذخیره هزینه ضمانت شناسایی می‌شود.
ضمانت خدماتی	تعهد عملکردی جداگانه است و بخشی از قیمت معامله به آن تخصیص می‌یابد.

برای مثال، ضمانت عادی کیفیت یک‌ساله در فروش لوازم خانگی معمولاً ضمانت اطمینان‌بخش است؛ اما فروش بسته خدمات طلایی سه‌ساله علاوه بر ضمانت عادی، معمولاً تعهد عملکردی جداگانه محسوب می‌شود.

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

ایمیل: Info@Kardanaudit.com

سایت: www.kardanaudit.com

۱۵. تشخیص اصیل یا نماینده

در فروش‌های پلتفرمی، حق‌العمل‌کاری، نمایندگی فروش، آژانس‌ها و برخی قراردادهای توزیع، شرکت باید تعیین کند که اصیل است یا نماینده. اگر شرکت قبل از انتقال کالا یا خدمت به مشتری، کنترل آن را در اختیار داشته باشد، اصیل است و درآمد را به مبلغ ناخالص شناسایی می‌کند. اگر فقط ترتیب انتقال کالا یا خدمت توسط شخص دیگر را فراهم کند، نماینده است و درآمد آن معمولاً کارمزد یا حق‌العمل است.

وضعیت شرکت	درآمد قابل شناسایی
اصیل	مبلغ ناخالص فروش کالا یا خدمت
نماینده	فقط کارمزد، حق‌العمل یا خالص مبلغ قابل دریافت

برای مثال، اگر یک پلتفرم فروش آنلاین کنترل کالا را پیش از تحویل به مشتری نهایی به دست نمی‌آورد و فقط بستر معامله را فراهم می‌کند، درآمد آن معمولاً کارمزد است، نه کل مبلغ فروش.

۱۶. امتیاز خرید و برنامه‌های وفاداری مشتریان

اگر مشتری با خرید فعلی، حق بااهمیتی برای خرید آتی رایگان یا با تخفیف ویژه به دست آورد، این حق یک تعهد عملکردی جداگانه است. در این حالت، بخشی از قیمت معامله باید به امتیاز مشتری تخصیص یابد و درآمد مربوط به آن هنگام استفاده مشتری یا انقضای امتیاز شناسایی شود.

برای مثال، فروشگاه زنجیره‌ای بابت خرید ۱,۰۰۰ میلیون ریالی، بن خرید ۱۰۰ میلیون ریالی برای خرید بعدی اعطا می‌کند. اگر این بن نسبت به تخفیف‌های عادی حق بااهمیتی ایجاد کند، کل مبلغ فروش فعلی نباید فوراً درآمد شود و بخشی از آن باید به تعهد بن خرید تخصیص یابد.

۱۷. حق‌الزحمه اولیه غیرقابل استرداد

در برخی شرکت‌های خدماتی، نرم‌افزاری، مخابراتی یا باشگاه‌ها، در ابتدای قرارداد مبالغی مانند حق عضویت، حق راه اندازی یا حق فعال‌سازی دریافت می‌شود. اگر فعالیت اولیه، کالا یا خدمت مستقلاً به مشتری منتقل نکند، مبلغ دریافتی باید به عنوان پیش‌دریافت خدمات آتی محسوب شود و طی دوره ارائه خدمات شناسایی گردد.

برای مثال، شرکت نرم‌افزاری بابت راه‌اندازی اولیه ۳۰۰ میلیون ریال دریافت می‌کند، اما راه‌اندازی به‌تنهایی منفعت مستقل برای مشتری ندارد و بخشی از خدمت پشتیبانی سالانه است. در این حالت، مبلغ مزبور نباید در ابتدای قرارداد به‌طور کامل درآمد شود.

۱۸. تعدیل قرارداد و الحاقیه‌ها

در محیط کسب‌وکار، الحاقیه قراردادها، تغییر نرخ، افزایش مقدار، تغییر زمان تحویل و اصلاح دامنه کار بسیار رایج است. هر تعدیل قرارداد باید از نظر حسابداری بررسی شود. اگر کالاها یا خدمات اضافی متمایز باشند و قیمت افزایش یافته منعکس‌کننده قیمت فروش مستقل آن‌ها باشد، تعدیل به عنوان قرارداد جداگانه در نظر گرفته می‌شود. در سایر موارد، آثار تعدیل ممکن است بر قرارداد موجود یا تعهدات باقی‌مانده اعمال شود.

وضعیت تعدیل	نحوه برخورد حسابداری
افزایش دامنه با کالا یا خدمت متمایز و قیمت مستقل	قرارداد جداگانه
کالاها یا خدمات باقی‌مانده متمایز از اقلام منتقل‌شده قبلی	مانند خاتمه قرارداد قبلی و ایجاد قرارداد جدید
کالاها یا خدمات باقی‌مانده متمایز نیستند	تعدیل تجمعی درآمد و پیشرفت قرارداد موجود

۱۹. مخارج دستیابی به قرارداد

اگر شرکت انتظار داشته باشد مخارج مختص دستیابی به قرارداد را بازیافت کند، باید آن مخارج را به عنوان دارایی شناسایی کند. مخارج مختص دستیابی به قرارداد مخارجی است که اگر قرارداد منعقد نمی‌شد، تحمل نمی‌گردید؛ مانند کمیسیون فروش وابسته به عقد قرارداد.

مثال کاربردی ۱۲: کمیسیون فروش قابل بازیافت

شرکت بابت عقد قرارداد فروش ۲۰,۰۰۰ میلیون ریالی، ۳۰۰ میلیون ریال کمیسیون فروش به بازاریاب پرداخت می‌کند و انتظار دارد قرارداد سودآور باشد. این مبلغ مخارج مختص دستیابی به قرارداد است و در صورت انتظار بازیافت، ابتدا به عنوان دارایی شناسایی و سپس متناسب با انتقال کالا یا خدمت مستهلک می‌شود.

شرح ثبت	بدهکار	بستانکار
دارایی ناشی از مخارج دستیابی به قرارداد	۳۰۰	
بانک / پرداختنی		۳۰۰

اگر دوره استهلاک این دارایی یک سال یا کمتر باشد، شرکت می‌تواند از اقتضای عملی استفاده کند و مخارج را در زمان وقوع به هزینه منظور نماید؛ مشروط بر اینکه این رویه به صورت یکنواخت اعمال و در یادداشت‌ها افشا شود.

۲۰. مخارج ایفای قرارداد

اگر مخارج ایفای قرارداد در دامنه استاندارد دیگری مانند موجودی مواد و کالا، دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود نباشد، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود که مستقیماً به قرارداد یا قرارداد مورد انتظار مشخص مربوط باشد، منابع لازم برای ایفای تعهدات آینده را ایجاد یا افزایش دهد و انتظار بازیافت آن وجود داشته باشد.

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

برای مثال، در یک قرارداد خدمات بلندمدت، مخارج طراحی اولیه اختصاصی که برای ارائه خدمات آینده ضروری است و از مشتری قابل بازیافت خواهد بود، ممکن است واجد شرایط شناسایی به عنوان دارایی مخارج ایفای قرارداد باشد؛ اما مخارج عمومی اداری و هزینه‌های فروش عادی معمولاً به محض وقوع هزینه می‌شوند.

۲۱. ارائه در صورت‌های مالی

شرکت باید دارایی‌ها و بدهی‌های ناشی از قرارداد با مشتریان را به‌گونه‌ای ارائه کند که وضعیت عملکرد انجام‌شده و پرداخت‌های مشتری روشن باشد. تفکیک دریافتنی تجاری، دارایی حاصل از قرارداد و بدهی ناشی از قرارداد در شرکت‌هایی که قراردادهای خدماتی، پیمانکاری یا فروش‌های مرحله‌ای دارند اهمیت زیادی دارد.

قلم	نحوه ارائه پیشنهادی
حساب‌های دریافتنی تجاری	دارایی جاری یا غیرجاری براساس سررسید
دارایی حاصل از قرارداد	جدا از دریافتنی‌ها، در بخش دارایی‌ها
بدهی ناشی از قرارداد	بدهی جاری یا غیرجاری بر اساس زمان ایفای تعهد
بدهی استرداد	بدهی جاری، در فروش‌های دارای حق برگشت یا تخفیف مورد انتظار
دارایی حق برگشت کالا	دارایی مرتبط با موجودی یا طبقه مناسب دیگر
دارایی مخارج قرارداد	دارایی جاری یا غیرجاری براساس دوره بازیافت

۲۲. افشاهای مهم در یادداشت‌های توضیحی

افشاهای استاندارد ۴۳ باید به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی کمک کند ماهیت، مبلغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان درآمد عملیاتی و جریان‌های نقدی حاصل از قرارداد با مشتریان را درک کنند. سطح تفصیل افشا باید با اهمیت قراردادهای، تنوع مشتریان، نوع کالاها و خدمات و قضاوت‌های مدیریت متناسب باشد.

• درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، جدا از سایر منابع درآمد ارائه شود.

• درآمد عملیاتی بر حسب نوع کالا یا خدمت، بازار، نوع مشتری، منطقه جغرافیایی، زمان انتقال کنترل یا کانال فروش تفکیک شود، در صورت بااهمیت بودن.

• مانده ابتدای دوره و پایان دوره دریافتنی‌ها، دارایی‌های حاصل از قرارداد و بدهی‌های ناشی از قرارداد افشا شود.

• درآمد شناسایی‌شده طی دوره که در ابتدای دوره در بدهی قرارداد بوده است، افشا شود.

• تعهدات عملکردی، زمان معمول ایفای آن‌ها و شرایط پرداخت توضیح داده شود.

• قیمت معامله تخصیص‌یافته به تعهدات عملکردی باقیمانده، در صورت بااهمیت بودن، افشا شود.

• قضاوت‌های عمده مدیریت در تعیین زمان شناسایی درآمد و تعیین قیمت معامله تشریح شود.

• روش اندازه‌گیری پیشرفت برای تعهدات ایفاشده طی زمان بیان شود.

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۴۳

• دارایی‌های شناسایی شده بابت مخارج دستیابی یا ایفای قرارداد، روش استهلاک و کاهش ارزش آن‌ها افشا شود.

۲۳. نمونه متن پیشنهادی رویه حسابداری درآمد عملیاتی

متن زیر می‌تواند با توجه به صنعت، نوع قراردادها و رویه‌های خاص هر شرکت تعدیل و در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی استفاده شود:

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان زمانی شناسایی می‌شود که کنترل کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری منتقل شود و مبلغ درآمد بیانگر مابه‌ازایی باشد که شرکت انتظار دارد در قبال انتقال آن کالاها یا خدمات نسبت به آن محق باشد. شرکت برای شناسایی درآمد از مدل پنج‌مرحله‌ای شامل شناسایی قرارداد، شناسایی تعهدات عملکردی، تعیین قیمت معامله، تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی و شناسایی درآمد هنگام ایفای تعهدات عملکردی استفاده می‌کند. درآمد حاصل از فروش کالا عموماً در زمانی شناسایی می‌شود که کنترل کالا به مشتری منتقل شده باشد. درآمد حاصل از ارائه خدمات، در صورتی که مشتری منافع خدمات را همزمان با ارائه دریافت و مصرف کند، طی زمان و بر اساس میزان پیشرفت کار شناسایی می‌شود. مبالغ دریافتی قبل از انتقال کالا یا خدمت به عنوان بدهی ناشی از قرارداد شناسایی می‌شود. در مواردی که شرکت کالا یا خدمت را قبل از ایجاد حق غیرمشروط نسبت به دریافت مابه‌ازا منتقل کرده باشد، دارایی حاصل از قرارداد شناسایی می‌شود. تخفیف‌ها، برگشت از فروش، پاداش‌ها، جرائم و سایر اقلام متغیر در تعیین قیمت معامله لحاظ می‌شود، مشروط بر اینکه شناسایی آن‌ها منجر به برگشت عمده درآمد در آینده نشود.

۲۴. جمع‌بندی اجرایی

استاندارد حسابداری ۴۳ رویکرد شناسایی درآمد را از فاکتورمحوری و دریافت‌محوری به رویکرد انتقال کنترل و ایفای تعهدات عملکردی تغییر می‌دهد. در نتیجه، واحد مالی باید برای هر نوع قرارداد با مشتری، ماهیت تعهدات، مبلغ مابه‌ازای قابل دریافت، وجود اقلام متغیر، زمان انتقال کنترل و نحوه ارائه و افشا را بررسی و مستند کند. مهم‌ترین پیام اجرایی استاندارد این است که درآمد همیشه برابر با مبلغ فاکتور نیست و زمان شناسایی درآمد همیشه برابر با زمان صدور فاکتور یا دریافت وجه نیست. درآمد باید فقط زمانی و به میزانی شناسایی شود که شرکت تعهد عملکردی خود را ایفا کرده و نسبت به مابه‌ازای آن محق شده باشد.

واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

ایمیل: Info@Kardanaudit.com

سایت: www.kardanaudit.com



تهیه شده توسط واحد آموزش مؤسسه حسابرسی کاردان حساب آینده (حسابداران رسمی)

اینفوگرافی کامل استاندارد حسابداری ۴۳

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

(۱) هدف استاندارد

- شناسایی درآمد به گونه‌ای که انتقال کالا یا خدمت به مشتری را به مبلغی نشان دهد که واحد تجاری انتظار دارد نسبت به آن محق باشد.
- تأکید بر ماهیت، مبلغ، زمان بندی و عدم اطمینان درآمد و جریان های نقدی.

(۲) دامنه کاربرد

- کاربرد برای قراردادهای فروش کالا و ارائه خدمات به مشتریان.
- عدم شمول: اجاره‌ها، بیمه، ابزارهای مالی، و برخی مبادلات غیر پولی مشابه.

(۳) مدل ۵ مرحله‌ای شناسایی درآمد



(۴) زمان شناسایی درآمد

(الف) در طول زمان

- مشتری همزمان منافع را دریافت و مصرف می‌کند.
- دارایی در طول ایجاد تحت کنترل مشتری است.
- دارایی کاربرد جایگزین ندارد و حق دریافت وجه وجود دارد.

(ب) در نقطه‌ای از زمان

- انتقال کنترل به مشتری.
- حق دریافت وجه.
- تحویل / مالکیت / پذیرش مشتری.

(۵) عناصر مهم در اندازه‌گیری

- ماهه‌ای متغیر: تخفیف، برگشت از فروش، پاداش، جرایم.
- محدودیت ماهه‌ای متغیر: جلوگیری از برگشت عمده درآمد.
- جزء تأمین مالی بااهمیت.
- ماهه‌ای غیر نقدی.
- مبالغ قابل پرداخت به مشتری.

(۶) مخارج قرارداد

- مخارج دستیابی به قرارداد: مانند کمیسیون فروش، در صورت قابلیت بازیافت.
- مخارج ایفای قرارداد: در صورت ایجاد منافع آتی و قابلیت بازیافت.
- استهلاک و کاهش ارزش دارایی‌های قرارداد.

(۷) ارائه و افشا

- دریافتی تجاری.
- دارایی حاصل از قرارداد.
- بدهی ناشی از قرارداد / پیش دریافت.
- افشای تعهدات عملکردی، مانده‌های قرارداد، قضاوت‌های عمده، و قیمت تخصیص یافته به تعهدات باقیمانده.

(۸) نکات کلیدی کاربردی

پیش دریافت = بدهی قرارداد

دریافتی = حق غیر مشروط

دارایی قرارداد = حق مشروط

تخفیف، برگشت و پاداش = ماهه‌ای متغیر

تمرکز اصلی = انتقال کنترل، نه صرفاً صدور فاکتور یا دریافت وجه

استاندارد ۴۳ رویکرد شناسایی درآمد را بر مبنای تعهدات عملکردی و انتقال کنترل به مشتری استوار می‌کند.