

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۳۶۷۹۳
۲۰۴

راهنمای استادان تدوین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان



ترجمه و تألیف: دکتر حمید حقیقت

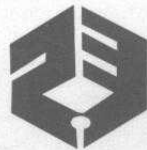
مدیریت تدوین استانداردها

سازمان حسابرسی

پاییز ۱۳۹۸

کلیه حقوق محفوظ و تکثیر با اقتباس و نقل
تمام یا قسمتی از مطالب این نشریه بدون
اجازه کتبی سازمان حسابرسی ممنوع است.

عنوان و نام پدیدآور	:	حقیقت، حمید، ۱۳۳۸: راهنمای بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ - درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان/ ترجمه و تألیف: حمید حقیقت.
مشخصات نشر	:	تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۹۸.
مشخصات ظاهری	:	۳۱۰ صفحه
شابک	:	۹۷۸-۹۶۴-۸۷۳۴-۹۲-۸
وضعیت فهرست‌نویسی	:	فیپا
یادداشت	:	International GAAP 2018 - Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards
موضوع	:	استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
موضوع	:	International Financial Reporting Standards
موضوع	:	حسابداری - استانداردها
موضوع	:	Accounting - Standards
موضوع	:	صورت‌های مالی
موضوع	:	Financial statements
شناسه افزوده	:	حقیقت، حمید ۱۳۳۸ - مترجم
شناسه افزوده	:	سازمان حسابرسی
رده‌بندی کنگره	:	HF ۵۶۲۶
رده‌بندی دیویی	:	۶۵۷/۰۲۱۸
شماره کتابشناسی ملی	:	۵۸۹۹۹۸۹



راهنمای بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ - درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان
دکتر حمید حقیقت
سازمان حسابرسی
تهران: خیابان شهید احمدقصریر، خیابان شهید احمدیان، شماره ۷، تهران ۱۵۱۴۷۴۶۴۱۷
صندوق پستی ۱۴۳۳۵/۴۷۹

نوع کتاب
مؤلفان
ناشر
آدرس
تاریخ چاپ
تیراژ
صفحه‌آرایی
یتوگرافی چاپ و صحافی
قیمت

: اول، ۱۳۹۸
: ۳۰۰۰ نسخه
: لیلی گنجی
: چاپ واژه پرداز اندیشه
: ۲۰۰ ریال

پیشگفتار

با گسترش مبادلات اقتصادی و جریان سرمایه فراسوی مرزهای جغرافیایی، سرمایه‌گذاران نیازمند اطلاعات مالی درباره متغیرهای خرد و کلان در کشورهای مختلف و برای بنگاههای گوناگون هستند. تنوع مبانی تهیه اطلاعات در کشورهای مختلف و گاه ضعف این مبانی، بر اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات و همچنین امکان مقایسه بنگاهها در سطح جهانی اثر بازدارنده دارد و هزینه تأمین سرمایه را افزایش می‌دهد. این مانع، فعالان بازارهای سرمایه را بر آن داشت تا در پی دستیابی به یک زبان گزارشگری مالی بین‌المللی باشند. تشکیل کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۱۹۷۳ مولود همین نیاز است و امروزه در بیش از ۱۲۰ کشور، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به طور اختیاری یا اجباری، برای تهیه صورتهای مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

اقتصاد کشور ما نیز متصل به اقتصاد جهانی است و برای تسهیل جریان سرمایه به درون کشور و کاهش هزینه تأمین مالی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد توجه قرار گرفته است. اگرچه در برخی موارد، استانداردهای حسابداری ملی با استانداردهای بین‌المللی تفاوتهایی دارد اما در اغلب موارد، هماهنگی بالایی بین این دو مجموعه وجود دارد. علی‌رغم این هماهنگی نمی‌توان در صورتهای مالی شرکت‌های ایرانی به تهیه این صورتهای طبق استانداردهای بین‌المللی اشاره کرد؛ زیرا انجام این کار مستلزم انطباق کامل با تمام استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

پس از بررسی‌های مکرر در خصوص چگونگی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مجمع عمومی سازمان حسابرسی، رعایت این استانداردها توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را تصویب کرد. طبق مصوبه مورخ ۱۳۹۰/۶/۲۷ مجمع عمومی سازمان حسابرسی، «آن گروه از شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار که توسط سازمان مذکور مشخص می‌شوند و به تبع آنها، شرکت‌های فرعی و وابسته مربوط از تاریخ مشخص شده توسط آن سازمان، باید در تهیه صورتهای مالی خود از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده نمایند».

پیاده‌سازی کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیازمند مقدماتی است که تهیه راهنمای آموزشی از مهمترین آنها می‌باشد. سازمان حسابرسی در نظر دارد برای فهم آسان‌تر استانداردهای بین‌المللی، راهنمای آموزشی تدوین کند که استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۵ با عنوان «درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان» از مهمترین این استانداردهاست. در سالهای اخیر شواهد تجربی مؤید آن است که بخش قابل توجهی از تقلبات و خلافکاریها در شرکت‌های بزرگ ناشی از تحریف و بیش‌نمایی درآمد عملیاتی بوده است. هدف از تدوین این استاندارد، تعیین الزامات کلی شناخت و اندازه‌گیری درآمد عملیاتی و نحوه افشای آن در صورتهای مالی می‌باشد.

راهنمای حاضر که به موضوع ارائه رهنمود درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری ۱۵ اختصاص یافته است، در ده فصل و یک پیوست به شرح زیر تنظیم شده است:

فصل ۱: اهداف، تاریخ اجرا و نحوه گذار؛ در این فصل ضمن مرور کلی استانداردهای موضوعاتی همچون اصل کلیدی استاندارد، تغییرات استاندارد پس از انتشار، تاریخ لازم‌الاجرا شدن، روشهای گذار و تعریف واژگان بکاررفته در استاندارد ارائه می‌شود.

فصل ۲: دامنه کاربرد؛ در فصل دوم، به مباحثی نظیر دامنه کاربرد، تعریف مشتری، نحوه ارتباط و تعامل با سایر استانداردها پرداخته می‌شود.

فصل ۳: تشخیص قرارداد با مشتریان؛ در این فصل ویژگی‌های قرارداد، لازم‌الاجرا بودن، شرایط خاتمه، ترکیب و تعدیل قراردادها مورد بحث قرار می‌گیرد.

فصل ۴: شناسایی تعهدات عملکردی قرارداد؛ در فصل چهارم، به موضوعاتی نظیر شناسایی کالاها و خدمات تعهدشده در قرارداد، نحوه تشخیص تعهدات عملکردی، کالاها و خدمات متمایز و غیرمتمایز، مابه‌ازای کارگزار در برابر نماینده، اختیار مشتری برای تحصیل کالا یا خدمات اضافی و فروش محصولات با حق برگشت پرداخته می‌شود.

فصل ۵: تعیین قیمت معامله؛ در این فصل، مباحثی نظیر مالیات فروش، مابه‌ازای متغیر، بدهی‌های مرتبط با برگشت کالا، جزء تأمین مالی با اهمیت و مابه‌ازای غیرنقدی تشریح می‌شود.

فصل ۶: تخصیص قیمت معامله بین تعهدات عملکردی؛ در فصل ششم، به موضوعاتی مانند برآورد قیمت فروش مستقل، نحوه تخصیص مابه‌ازای متغیر، تخصیص تخفیف و تغییرات در قیمت معامله پس از شروع قرارداد، پرداخته می‌شود.

فصل ۷: ایفای تعهدات عملکردی؛ در فصل هفتم، مباحثی نظیر تعهدات عملکردی افشا شده طی زمان، اندازه گیری میزان پیشرفت تعهدات عملکردی، انتقال کنترل، توافقات باز خرید، قراردادهای امانی و قراردادهای فروش و نگهداری مورد بررسی قرار می گیرد.

فصل ۸: مجوز دارایی فکری؛ در این فصل، موضوعاتی همانند نحوه شناسایی تعهدات عملکردی در قراردادهای مجوز فکری، محدودیتهای قراردادی، انتقال کنترل دارای فکری مجوز، تمدید مجوز و امتیازهای مبتنی بر فروش یا مصرف تشریح می شود.

فصل ۹: سایر موضوعات اندازه گیری و شناخت؛ در فصل نهم، درباره ضمانتها، قراردادهای زیان بار و مخارج قرارداد به تفصیل بحث خواهد شد.

فصل ۱۰: نحوه ارائه و افشای اطلاعات؛ در فصل پایانی، به موضوعاتی نظیر الزامات نحوه ارائه دارایی ها و بدهیهای ناشی از قرارداد، اهداف و الزامات عمومی افشا، الزامات خاص و همچنین الزامات افشا در مرحله گذار و صورتهای مالی میان دوره ای پرداخته می شود.

پیوست: مسائل تشریحی و راه حل پیشنهادی در چارچوب استاندارد جدید؛ از آن جا که در ک بسیاری از مفاهیم پیچیده استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۵ آسان نمی باشد، لذا در پیوست تعداد ۱۰ مسأله توأم با راه حل پیشنهادی در چارچوب این استاندارد ارائه شده است. مسئولیت ترجمه و تألیف این کتاب به عهده آقای دکتر حمید حقیقت (دانشیار حسابداری دانشگاه بین المللی امام خمینی) بوده و در تدوین این اثر از نظرات ارزشمند سرکار خانم دکتر افسانه رفیعی، و آقایان دکتر محمدحسین صفرزاده و دکتر امید پورحیدری استفاده شده است. از همکاری و تلاش تمام عزیزان تشکر نموده و برایشان آرزوی توفیق روزافزون داریم. از صاحب نظران ارجمند تقاضا می شود نظرات و پیشنهادهای اصلاحی خود را با ما در میان گذاشته تا اقدامات لازم برای اعمال اصلاحات مورد نیاز، صورت گیرد.

سازمان حسابرسی

مدیریت تدوین استانداردها

فهرست

فصل ۱: اهداف، تاریخ اجرا و نحوه گذار

۱۱	۱ - ۱ مرور کلی استاندارد جدید
۱۳	۱ - ۲ تاریخ اجرا
۱۲	۱ - ۳ روشهای گذار
۲۴	۱ - ۴ تعاریف

فصل ۲: دامنه کاربرد

۲۷	۲ - ۱ سایر ملاحظات درباره دامنه کاربرد
۲۷	۲ - ۲ تعریف مشتری
۲۸	۲ - ۳ توافقیهای همکاری
۲۹	۲ - ۴ تعامل با سایر استانداردها

فصل ۳: تشخیص قرارداد با مشتریان

۳۵	۳ - ۱ ویژگیهای قرارداد
۴۱	۳ - ۲ لازم الاجرا بودن قرارداد و شرایط خاتمه
۴۴	۳ - ۳ ترکیب قراردادها
۴۵	۳ - ۴ تعدیلات قرارداد
۵۳	۳ - ۵ توافقیهایی که تعریف قرارداد طی استاندارد را احراز نمی کنند

فصل ۴: شناسایی تعهدات عملکردی قرارداد

۵۶	۴ - ۱ شناسایی کالاها و خدمات تعهد شده در قرارداد
۶۴	۴ - ۲ تشخیص تعهدات عملکردی
۸۰	۴ - ۳ کالاها و خدمات تعهد شده ای که متمایز هستند
۸۰	۴ - ۴ مابه ازای کارگزار در برابر مابه ازای نماینده
۹۵	۴ - ۵ قراردادهای امانی
۹۵	۴ - ۶ اختیارات مشتری برای کالا یا خدمات اضافی
۱۰۳	۴ - ۷ فروش محصول با حق برگشت

فصل ۵: تعیین قیمت معامله

۱۰۶	۵ - ۱ مالیات فروش (و سایر مالیاتهای مشابه)
۱۰۷	۵ - ۲ مابه ازای متغیر
۱۲۱	۵ - ۳ بدهیهای مرتبط با برگشت
۱۲۲	۵ - ۴ حسابداری انواع خاص مابه ازای متغیر
۱۲۶	۵ - ۵ جزء تامین مالی با اهمیت
۱۳۷	۵ - ۶ مابه ازای غیرنقد
۱۴۰	۵ - ۷ مابه ازای پرداختی یا قابل پرداخت به مشتری
۱۴۵	۵ - ۸ مبالغ پیش دریافت غیرقابل برگشت
۱۴۸	۵ - ۹ تغییرات قیمت معامله

فصل ۶: تخصیص قیمت معامل بین تعهدات عملکردی

۱۵۰	۶ - ۱ برآورد قیمت فروش مستقل
۱۶۰	۶ - ۲ بکارگیری روش قیمت فروش مستقل نسبی
۱۶۱	۶ - ۳ تخصیص مابه ازای متغیر
۱۶۵	۶ - ۴ تخصیص تخفیف
۱۶۹	۶ - ۵ تغییرات در قیمت معامله پس از شروع قرارداد
۱۶۹	۶ - ۶ تخصیص قیمت معامله به موارد خارج از دامنه استاندارد ۱۵۵

فصل ۷: ایفای تعهدات عملکردی

۱۷۳	۷ - ۱ تعهدات عملکردی ایفاشده طی زمان
۱۸۸	۷ - ۲ اندازه‌گیری میزان پیشرفت
۱۹۹	۷ - ۳ انتقال کنترل در یک نقطه از زمان
۲۰۳	۷ - ۴ توافقاتی‌های بازخرید
۲۰۹	۷ - ۵ قراردادهای امانی
۲۰۹	۷ - ۶ قراردادهای فروش و نگهداری
۲۱۱	۷ - ۷ شناخت درآمد عملیاتی مرتبط با مجوزهای دارایی فکری
۲۱۱	۷ - ۸ شناخت درآمد عملیاتی با وجود حق برگشت کالا
۲۱۲	۷ - ۹ شناسایی درآمد عملیاتی درخصوص اختیار کالا و خدمات اضافی
۲۱۲	۷ - ۱۰ پیش‌پرداخت و عدم استفاده از کالا و خدمات در آینده

فصل ۸: مجوز دارایی فکری

۲۱۷	۸ - ۱ شناسایی تعهدات عملکردی در یک قرارداد مجوز
۲۲۲	۸ - ۲ تعیین ماهیت تعهد واحد تجاری در اعطای مجوز
۲۲۶	۸ - ۳ انتقال کنترل دارایی فکری دارای مجوز
۲۳۰	۸ - ۴ تمدید مجوزها
۲۳۰	۸ - ۵ امتیازهای مبتنی بر فروش یا مصرف درباره مجوزهای دارایی فکری

فصل ۹: سایر موضوعات اندازه‌گیری و شناخت

۲۴۲	۹ - ۱ ضمانت‌ها
۲۴۷	۹ - ۲ قراردادهای زیان‌بار
۲۴۸	۹ - ۳ مخارج قرارداد

فصل ۱۰: الزامات ارائه و افشای اطلاعات

۲۶۲	۱۰ - ۱ الزامات ارائه داراییهای ناشی از قرارداد و بدهیهای ناشی از قرارداد
۲۶۸	۱۰ - ۲ سایر ملاحظات ارائه اطلاعات
۲۶۸	۱۰ - ۳ اهداف و الزامات عمومی افشا
۲۷۰	۱۰ - ۴ الزامات خاص افشا
۲۹۱	۱۰ - ۵ الزامات افشا در مرحله گذار
۲۹۲	۱۰ - ۶ موارد افشا در صورتهای مالی میان‌دوره‌ای

پیوست:

۲۹۱	مسائل تشریحی و راه‌حل پیشنهادی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵
۳۱۰	منابع