



درآمد عملیاتی

حاصل از قرارداد با مشتریان

استاندارد ۴۳ - IFRS #15



[mohsen.moeinizadeh](https://www.instagram.com/mohsen.moeinizadeh)



م

استاندارد حسابداری شماره ۹
حسابداری پیمانهای بلندمدت

استاندارد حسابداری شماره ۳
درآمد عملیاتی

استاندارد حسابداری شماره ۲۹
فعالیت‌های ساخت املاک



سازمان حسابرسي

استاندارد حسابداری ۴۳
درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

اولین سوال؟؟؟

این استاندارد از کی لازم الاجراست؟

اولین سوال؟؟؟

بند ۱۳۲

این استاندارد از کی لازم الاجراست؟

بند ۱۳۲ استاندارد حسابداری شماره ۴۳:

الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای

مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۴/۰۱/۰۱ و

بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

تعریف درآمد

پیوست الف

افزایش در منافع اقتصادی طی دوره حسابداری که

منجر به افزایش در حقوق مالکانه می شود؛ شامل:

(۱) جریان های ورودی

(۲) افزایش دارایی ها

(۳) کاهش بدهی ها

~~(۴) مبادلات با دارندگان حقوق مالکانه~~

انواع درآمد

درآمد غیر عملیاتی

درآمد عملیاتی

سایر

حاصل از قرارداد
با مشتریان

تمرکز اصلی استاندارد ۴۳

البته الزامات شناخت و اندازه گیری این استاندارد، در مورد سایر درآمدهای کسب شده در روال فعالیتهای عادی واحد تجاری (از جمله سایر درآمدهای غیرعملیاتی) نیز کاربرد دارد.

بند ۶

قرارداد با مشتری ???

بند ۷

در صورتی که قراردادی به منظور مشارکت در یک فعالیت یا فرایند منعقد شده باشد که طرفین آن قرارداد در ریسک‌ها و مزایای حاصل از آن فعالیت یا فرایند (نظیر ایجاد یک دارایی از طریق توافق همکاری) سهم باشند، طرف قرارداد مشتری محسوب نمی‌شود.

هدف استاندارد

بند ۱

حاصل از قرارداد با یک مشتری

ماهیت

مبلغ

زمانبندی

عدم اطمینان درآمد
عملیاتی

جریان‌های نقدی

تعیین اصولی است که

واحد تجاری برای گزارش

اطلاعات مفید به

استفاده کنندگان

صورتهای مالی درباره

هریک از این موارد باید

بکار برد:

دامنه کاربرد - استثنای خارج شده از این استاندارد

بند ۵

موضوع خارج شده از این استاندارد	استاندارد مربوطه
درآمد قراردادهای اجاره	استاندارد ۲۱ (حسابداری اجاره ها)
درآمد قراردادهای بیمه	استاندارد ۲۸ (فعالیت های بیمه عمومی)
درآمد ابزارهای مالی	استاندارد ۱۵ (حسابداری سرمایه گذاری ها) استاندارد ۱۸ (صورت های مالی جداگانه) استاندارد ۲۰ (سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص) استاندارد ۳۹ (صورت های مالی تلفیقی) استاندارد ۴۰ (مشارکت ها)
مبادله های غیر پولی بین واحدهای تجاری دارای فعالیت های تجاری همانند، برای تسهیل فروش به مشتریان یا مشتریان بالقوه.	–

مرکز توجه استاندارد

بند ۳۲

استاندارد ۳

استاندارد ۴۳

انتقال مزایا و
مخاطرات
مالکیت

کسب کنترل

بند ۳۴

توانایی هدایت
استفاده از
دارایی

توانایی منع
سایر اشخاص
از هدایت
استفاده از
دارایی

کسب تقریباً
تمام منافع
باقیمانده
دارایی

کسب
کنترل

آیا تصرف فیزیکی = انتقال کنترل ؟

بند ۳۹ پ

تصرف فیزیکی و کنترل دارایی، ممکن است همزمان با یکدیگر وجود نداشته باشند.

- توافقی‌های بازخرید
- قراردادهای حق‌الملک‌کاری

تصرف فیزیکی داریم ولی
انتقال کنترل نداریم

- توافقی‌های فروش و نگهداری

تصرف فیزیکی نداریم
ولی انتقال کنترل داریم

آیا انتقال مالکیت قانونی = انتقال کنترل ؟

بند ۳۹ ب

در حالت کلی بلی

ولی

اگر واحد تجاری مالکیت قانونی را صرفاً به منظور
محافظت در برابر عدم پرداخت‌های مشتری حفظ کند،
این حق واحد تجاری مانع به دست آوردن کنترل
دارایی توسط مشتری نمی‌شود.

مراحل به حساب آوردن یک قرارداد

بند ۱۰

طرفین، **قرارداد** را (به صورت کتبی، شفاهی یا طبق سایر رویه‌های مرسوم تجاری) تأیید کرده باشند و نسبت به انجام تعهدات خود، متعهد باشند؛

واحد تجاری بتواند **حقوق هر یک از طرفین** را در ارتباط با کالاها یا خدماتی که باید انتقال یابد، تشخیص دهد؛

واحد تجاری بتواند **شرایط پرداخت** برای کالاها یا خدماتی که باید انتقال یابد را تشخیص دهد؛

قرارداد محتوای تجاری داشته باشد (یعنی انتظار رود ریسک، زمانبندی یا مبلغ جریانهای نقدی آتی واحد تجاری، در نتیجه قرارداد تغییر کند)؛

وصول مابه‌ازایی که واحد تجاری در قبال انتقال کالاها یا خدمات به مشتری نسبت به آن محق است، (در سررسید) **محتمل باشد**.

نکته از اسلاید قبل

بند ۱۴ و ۱۵

حالت (۱) اگر قرارداد با مشتری معیارهای اسلاید قبل را احراز نکند، واحد تجاری **باید** به ارزیابی قرارداد ادامه دهد تا تعیین نماید که آیا معیارها متعاقباً احراز شده است یا خیر.

حالت (۲) اگر قرارداد با مشتری معیارهای اسلاید قبل را در آغاز قرارداد احراز کند، واحد تجاری **نباید** این معیارها را مجدداً ارزیابی کند،

مگر

نشانه‌ای از **تغییری عمده در واقعیت‌ها و شرایط** وجود داشته باشد.

یک نکته در خصوص قرارداد

بند ۱۳

اگر هر یک از طرفین قرارداد،

بدون حیران خسارت طرف (یا طرف‌های) دیگر،

از حق الزام‌آور یک‌جانبه برای خاتمه دادن به

قراردادی که اجرا نشده است برخوردار باشد،

قراردادی وجود ندارد.

اگر معیارهای شناسایی قرارداد احراز نشد

بند ۱۶

اگر پول گرفتیم

درآمد شناسایی می کنیم:

(۱) اگر تعهد باقیمانده‌ای

نداریم، یا

(۲) مابه‌ازای دریافتی غیر

قابل استرداد باشد.

تا زمان احراز شرایط، وجه

دریافتی، بدهی ثبت شود

(به میزان مابه‌ازای دریافتی)

(۱) یا کالا و خدمات می‌دهیم

(۲) یا پول را برمی‌گردانیم

اصل محوری استاندارد ۴۳

بند ۲

واحد تجاری باید درآمد عملیاتی را به گونه‌ای شناسایی کند که:

بیانگر **انتقال** کالاها یا خدمات **تعهد شده**

به مشتریان به مبلغ مابه‌ازایی باشد که

واحد تجاری **انتظار دارد** در قبال آن کالاها

یا خدمات، نسبت به آن محقق باشد.

مفاد قرارداد

برای بکارگیری بهتر
این استاندارد
مواردی که باید
مدنظر قرار گیرد

تمام شرایط
موجود

تمام
واقعیت‌ها

مثال

شرکت آتی نگر برتر پیش قراردادی جهت شرکت زیباتجارت به شرح زیر ارسال نموده است:

۱	فروش نرم افزار حسابداری	۶۰۰ میلیون ریال
۲	خدمات استقرار و رفع نقص نرم افزار حسابداری (یکماهه)	۲۵۰ میلیون ریال
۳	ارائه پشتیبانی نرم افزار مالی (به مدت ۶ ماه پس از استقرار)	۳۰۰ میلیون ریال
۴	خدمات آموزش حسابداری به پرسنل	۳۵۰ میلیون ریال
۵	تهیه و تنظیم بودجه سال ۱۴۰۴	۱۰۰ میلیون ریال
۶	تهیه و تنظیم صورت های مالی سال ۱۴۰۳	۲۰۰ میلیون ریال
به مبالغ فوق ۱۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده تعلق می گیرد.		

در تاریخ ۱ بهمن ۱۴۰۴ قرارداد منعقد و مقرر می گردد برای دریافت ردیف های ۱، ۲، ۳ و ۶ جمعاً مبلغ ۱.۱۰۰ میلیون ریال پرداخت شود.

مطلوب است محاسبه درآمد قابل شناسایی در سال های ۱۴۰۴ و ۱۴۰۵

مثال ذکر شده
یک قرارداد است
یا چند قرارداد؟

ترکیب قراردادها

بند ۱۸

واحد تجاری، در صورت احراز یک یا چند معیار از معیارهای زیر، باید دو یا چند قرارداد را که **همزمان** یا در **زمانهای نزدیک به هم** با یک مشتری (یا اشخاص وابسته به آن مشتری) منعقد کرده است، ترکیب کند و آنها را به عنوان **قراردادی واحد** در نظر بگیرد:

الف) قراردادها به صورت یک بسته با یک هدف تجاری واحد، مذاکره شده باشند؛

ب) مبلغ مابه‌ازای قابل پرداخت در یک قرارداد به قیمت یا عملکرد قرارداد دیگر بستگی داشته باشد؛ یا

پ) کالاها یا خدمات تعهدشده در قراردادها (یا برخی کالاها یا خدمات تعهدشده در هر یک از قراردادها)، تعهد عملکردی واحدی باشند.

زمان شناسایی درآمد

بند ۳۲

انواع تعهدات عملکردی

تعهدات عملکردی

ایفا شده در

طول زمان

تعهدات عملکردی

ایفا شده در

نقطه‌ای از زمان

چه جوری تشخیص بدهیم؟

بند ۳۶

هرکدام از موارد زیر اتفاق بیفتد، انتقال کنترل طی زمان است:

مشتري، منافع ایجادشده از عملکرد واحد تجاری را **همزمان** دریافت و مصرف کند.

عملکرد واحد تجاری، دارایی را ایجاد کند یا توسعه دهد که مشتري در طول زمان ایجاد یا توسعه دارایی، آن را کنترل کند.

عملکرد واحد تجاری، دارایی با کاربرد جایگزین برای واحد تجاری ایجاد نکند و واحد تجاری نسبت به پرداخت مشتري بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، حق الزام آور داشته باشد.

کالا یا خدمت متمایز

بند ۲۸

کالا یا خدمت تعهد شده به مشتری، در صورت احراز **هر دو معیار زیر** متمایز محسوب می شود:

- الف) **مشتری بتواند از آن کالا یا خدمت، به تنهایی یا همراه با سایر منابعی که به سهولت در دسترس است، منتفع شود (یعنی کالا یا خدمت قابلیت متمایز بودن را دارد)؛ و**
- ب) **تعهد واحد تجاری برای انتقال آن کالا یا خدمت به مشتری، از سایر تعهدات مندرج در قرارداد بطور جداگانه قابل تشخیص باشد (یعنی تعهد برای انتقال کالا یا خدمت، در متن قرارداد متمایز شده باشد).**

یک سوال

یک شرکت نرم افزار حسابداری به مشتری گفته جهت استفاده از زیرسیستم سامانه مودیان باید زیر سیستم فروش تهیه شود.

آیا زیر سیستم سامانه مودیان از زیر سیستم فروش متمایز است؟

تشخیص تعهدات عملکردی

بند ۱۳۲

در آغاز قرارداد، واحد تجاری باید کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد
با مشتری (که می‌تواند یکی از حالات زیر باشد) را **ارزیابی کند**

یک مجموعه از کالاها یا خدمات
متمایز که تا حد زیادی یکسان
هستند و الگوی انتقال آنها به
مشتری یکسان است

یک کالا یا خدمت (یا بسته‌ای از
کالاها یا خدمات) که متمایز
است

نکته جالب در خصوص تعهدات

بند ۵۲ پیوست ب

حالت کلی

در قرارداد با مشتری، عموماً کالاها یا خدماتی که واحد تجاری متعهد به انتقال آنها به مشتری است، به صراحت مشخص می‌شود.

حالات خاص

قرارداد با مشتری ممکن است شامل تعهداتی باشد که **بطور ضمنی** از طریق رویه‌های مرسوم تجاری، سیاست‌ها یا بیانیه‌های خاص منتشر شده واحد تجاری بیان شده است، مشروط بر اینکه، در زمان انعقاد قرارداد، تعهدات مذکور توقع به‌جایی در مشتری ایجاد کند که واحد تجاری آن کالا یا خدمات را به مشتری منتقل خواهد کرد.

نکته تکمیلی در خصوص اسلاید قبل

بند ۲۶

در تعهدات عملکردی، فعالیت‌هایی که واحد تجاری باید برای ایفای قرارداد تقبل کند، درج نمی‌شود (مگر اینکه فعالیت‌های مذکور کالا یا خدمتی را به مشتری انتقال دهند).

برای مثال، ممکن است لازم باشد ارائه‌دهندگان خدمات، امور اداری گوناگونی را برای تنظیم قرارداد انجام دهند. اجرای این امور هیچ خدمتی را همزمان با اجرای آن، به مشتری منتقل نمی‌کند. بنابراین، این فعالیت‌های تنظیم قرارداد، **تعهد عملکردی محسوب نمی‌شود.**

تخصیص تعهدات عملکردی

شرح تعهدات عملکردی	مبلغ
فروش نرم افزار حسابداری	۶۰۰ میلیون ریال
خدمات استقرار نرم افزار حسابداری	۲۵۰ میلیون ریال
ارائه پشتیبانی نرم افزار مالی	۳۰۰ میلیون ریال
تهیه و تنظیم صورت های مالی سال ۱۴۰۳	۲۰۰ میلیون ریال
جمع	۱.۳۵۰ میلیون ریال

قرارداد مزبور چون به صورت یکجا تهیه شده، به مبلغ ۱.۱۰۰ میلیون ریال منعقد شده است.

نحوه تخصیص ۱.۱۰۰ میلیون ریال بین تعهدات عملکردی بالا چگونه است؟

تعیین قیمت معامله

پیوست الف

قیمت معامله، مبلغ مابه‌ازایی است که واحد تجاری **انتظار**

دارد در قبال انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری،

نسبت به آن محقق باشد،

به استثنای:

مبالغی که به نمایندگی از اشخاص ثالث وصول می‌شود. (مثل؟)

جهت تعیین قیمت معامله:

بند ۵۰

نکته ۱) واحد تجاری باید شرایط قرارداد و رویه‌های مرسوم تجاری خود را در نظر بگیرد.

نکته ۲) واحد تجاری باید فرض کند که کالاها یا خدمات، طبق مشخصات مندرج در قرارداد **فعلی** به مشتری انتقال خواهد یافت و قرارداد، فسخ، تمدید یا تعدیل **نخواهد شد**.

تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی

بند ۷۵

قیمت معامله بر مبنای **قیمت فروش مستقل نسبی در آغاز قرارداد** به هر تعهد عملکردی مشخص شده در قرارداد تخصیص یابد.

چند نکته:

- (۱) قیمت فروش مستقل، قیمتی است که واحد تجاری یک کالا یا خدمت تعهد شده را بطور جداگانه به آن قیمت به یک مشتری می فروشد (قیمت در شرایط مشابه و به مشتریان مشابه)
- (۲) قیمت ذکر شده در قرارداد یا فهرست قیمت ها برای یک کالا یا خدمت نیز ممکن است قیمت فروش مستقل آن کالا یا خدمت محسوب شود. (اما نباید تصور شود که حتماً چنین است).

تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی

شرح تعهدات عملکردی	قیمت فروش مستقل	نسبت	تخصیص
فروش نرم افزار حسابداری	۶۰۰	%۴۴	۴۸۴
خدمات استقرار نرم افزار حسابداری	۲۵۰	%۱۹	۲۰۹
ارائه پشتیبانی نرم افزار مالی	۳۰۰	%۲۲	۲۴۲
تهیه و تنظیم صورت های مالی سال ۱۴۰۳	۲۰۰	%۱۵	۱۶۵
جمع	۱.۳۵۰	%۱۰۰	۱.۱۰۰

ایفای تعهدات عملکردی

بند ۳۳

برای هر تعهد عملکردی، واحد تجاری باید

در آغاز قرارداد

تعیین کند که آیا تعهد عملکردی را

در طول زمان یا در نقطه‌ای از زمان

ایفا می‌کند.

واحد تجاری باید زمانی (یا در طول زمانی) درآمد عملیاتی را شناسایی کند که یک تعهد عملکردی

را از طریق انتقال کالا یا خدمت تعهدشده به مشتری ایفا نماید.

یک دارایی زمانی (یا در طول زمانی) انتقال می‌یابد که مشتری **کنترل** آن دارایی را به دست می‌آورد.

تشخیص تعهدات عملکردی

شرح تعهدات عملکردی	الگوی انتقال تعهدات	مبلغ
فروش نرم افزار حسابداری	در نقطه‌ای از زمان	۴۸۴
خدمات استقرار نرم افزار حسابداری	در طول زمان	۲۰۹
ارائه پشتیبانی نرم افزار مالی	در طول زمان	۲۴۲
تهیه و تنظیم صورت‌های مالی سال ۱۴۰۴	در نقطه‌ای از زمان	۱۶۵
جمع		۱.۱۰۰

زمان شناسایی درآمد

بند ۴۷

واحد تجاری، زمانی (یا در طول زمانی) که تعهد عملکردی ایفا می‌شود، باید قیمت معامله را که به آن تعهد عملکردی تخصیص یافته است، به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی کند.

شرح تعهدات عملکردی	۱۴۰۴	۱۴۰۵	جمع
فروش نرم افزار حسابداری	۴۸۴	–	۴۸۴
خدمات استقرار نرم افزار حسابداری	۲۰۹		۲۰۹
ارائه پشتیبانی نرم افزار مالی	۴۰ $242 * 1/6$	۲۰۲ $242 * 5/6$	۲۴۲
تهیه و تنظیم صورت های مالی سال ۱۴۰۳	–	۱۶۵	۱۶۵
جمع	۷۳۳	۳۶۷	۱.۱۰۰

اگر قیمت فروش مستقل مشخص نبود چی؟

بند ۷۹

اگر قیمت فروش مستقل بطور مستقیم قابل مشاهده نباشد،
واحد تجاری باید قیمت فروش مستقل را به مبلغی برآورد کند
که موجب شود قیمت معامله به گونه‌ای مناسب تخصیص یابد.

واحد تجاری هنگام برآورد قیمت فروش مستقل، باید تمام اطلاعاتی که بطور معقول به آنها دسترسی دارد را
در نظر بگیرد. از جمله:

✓ شرایط بازار

✓ عوامل مختص واحد تجاری

✓ اطلاعاتی درباره مشتری یا طبقه مشتری

روش‌های مناسب برآورد قیمت فروش مستقل کالا یا خدمت (پیشنهادی)

بند ۸۰

✓ برآورد قیمتی که مشتری در بازار فعلی تمایل دارد در ازای کالاها یا خدمات مذکور پرداخت نماید.

✓ مراجعه به قیمت‌های به دست آمده از رقبای واحد تجاری برای کالاها یا خدمات مشابه و در صورت لزوم، تعدیل آن قیمت‌ها جهت انعکاس بهای تمام شده و حاشیه سود واحد تجاری باشد

رویکرد ارزیابی بازار
تعدیل شده

✓ واحد تجاری می‌تواند بهای تمام شده مورد انتظار ایفای تعهد عملکردی را پیش‌بینی کند و سپس برای کالا یا خدمت مذکور، حاشیه سود مناسبی را اضافه نماید.

رویکرد بهای تمام شده
مورد انتظار به اضافه
حاشیه سود

✓ واحد تجاری ممکن است قیمت فروش مستقل را با مراجعه به کل قیمت معامله پس از کسر مجموع قیمت‌های فروش مستقل قابل مشاهده سایر کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد، برآورد کند.

رویکرد
باقیمانده

✓ اگر قیمت فروش مستقل دو یا چند کالا یا خدمت از کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد، بسیار متغیر یا نامشخص باشد، ممکن است برای برآورد قیمت فروش مستقل آن کالاها یا خدمات، ترکیبی از روش‌ها مورد نیاز باشد

ترکیبی از
روش‌های فوق

۵ قدم شناسایی درآمد (با توجه به مثال حل شده)



مثال

شرکت مهرمینا محصولات خود را با نرخ‌های زیر ارائه می‌کند:

محصول	قیمت فروش مستقل
یخچال	۷۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال
تلویزیون	۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال
ضبط صوت	۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال
لب تاپ	۳۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال
سینما خانواده	۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال

براساس سیاست فروش جشنواره پایان سال ۱۴۰۴، در صورتی که یک مشتری تلویزیون، ضبط صوت و سینما خانواده را با هم خریداری کند، علاوه بر ۲۰ درصد تخفیف جشنواره، مبلغ ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال به وی تخفیف مازاد داده می‌شود.

ادامه مثال

یک مشتری برای تجهیزه دخترش یخچال، تلویزیون، ضبط صوت و سینما خانواده را در پایان سال ۱۴۰۴ (در جشنواره) خریداری می کند ولی توافق می کند بدون تغییر در قیمت و یا پرداخت هزینه ی نگهداری، تا زمان آماده شدن منزل نوعروس، یخچال و تلویزیون را تحویل نگیرد (کنترل ضبط صوت و سینما خانواده در پایان سال ۱۴۰۴ و کنترل یخچال فریزر و تلویزیون در تابستان ۱۴۰۵ به مشتری منتقل می شود)

مطلوب است محاسبه درآمد در سال های ۱۴۰۴ و ۱۴۰۵

نحوه برخورد با قراردادهای فروش و نگهداری

به دلیل کمبود فضا یا تغییر برنامه تولید

بند ۸۶ پیوست ب

کنترل منتقل شده است؟

خیر

بلی

در چنین حالتی، واحد تجاری (فروشنده) محصول را کنترل نمی کند، بلکه خدمات حفاظت و نگهداری دارایی مشتری را به مشتری ارائه می دهد.

بابت نگهداری، تعهدات عملکردی مجزا دارد.

در چنین شرایطی، چگونه متوجه شویم کنترل منتقل شده یا نه؟

بند ۸۲ پیوست ب

واحد تجاری توانایی
استفاده از محصول یا
ارسال آن به مشتری
دیگر را نداشته باشد.

مشتری این توافق را
درخواست کرده
باشد.

در حال حاضر،
محصول باید برای
انتقال فیزیکی به
مشتری آماده باشد.

محصول باید به عنوان
محصول متعلق به
مشتری به طور
جداگانه قابل
تشخیص باشد.

تعیین قیمت معامله

محصول	قیمت فروش مستقل	قیمت پس از اعمال تخفیف جشنواره
یخچال	۷۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال	۵۶۰.۰۰۰.۰۰۰
تلویزیون	۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال	۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰
ضبط صوت	۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال	۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰
سینما خانواده	۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال	۱۲۰.۰۰۰.۰۰۰
جمع اولیه	۱.۵۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال	۱.۲۴۰.۰۰۰.۰۰۰
تخفیف خرید محصولات خاص		(۵۰.۰۰۰.۰۰۰)
جمع پس از تخفیف		۱.۱۹۰.۰۰۰.۰۰۰

چند سوال

✓ چه تخفیف‌هایی به مشتری تعلق می‌گیرد؟

✓ تخفیف ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریالی به کدام محصولات تعلق می‌گیرد؟

✓ تخفیف ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریالی را بر چه اساس تخصیص بدهیم؟

- قیمت قبل از تخفیف ۱۰٪
- قیمت بعد از تخفیف ۱۰٪
- برای محصولاتی که در جشنواره کنترل آن‌ها منتقل می‌شود براساس قیمت بعد از کسر ۱۰ درصد و برای محصولاتی که بعد از جشنواره کنترل آن‌ها منتقل می‌شود بدون لحاظ کردن تخفیف ۱۰ درصدی

یادآوری:

قیمت فروش مستقل، قیمتی است که واحد تجاری یک کالا یا خدمت تعهدشده را بطور جداگانه به آن قیمت در شرایط مشابه و به مشتریان مشابه می‌فروشد

+

مبنای قیمت فروش مستقل کالا یا خدمت متمایز برای هر تعهد عملکردی در آغاز قرارداد است.

تخصیص قیمت معامله به تعهدات (ارقام به میلیون ریال)

محصول	قیمت فروش	نسبت	تخصیص تخفیف
تلویزیون	۴۰۰	۵۹٪	۲۹.۵
ضبط صوت	۱۶۰	۲۳٪	۱۱.۵
سینما خانواده	۱۲۰	۱۸٪	۹
	۶۸۰	۱۰۰٪	۵۰

با توجه به تخصیص تخفیف فوق، قیمت معامله به شرح زیر به تعهدات عملکردی تخصیص می یابد:

محصول	قیمت فروش مستقل	قیمت پس از اعمال تخفیف جشنواره	قیمت نهایی تخصیص یافته
یخچال	۷۰۰	۵۶۰	۵۶۰
تلویزیون	۵۰۰	۴۰۰	۳۷۰.۵
ضبط صوت	۲۰۰	۱۶۰	۱۴۸.۵
سینما خانواده	۱۵۰	۱۲۰	۱۱۱
جمع اولیه	۱.۵۵۰	۱.۲۴۰	۱.۱۹۰

زمان شناسایی درآمد

محصول	قیمت نهایی تخصیص یافته	زمان شناسایی درآمد
یخچال	۵۶۰	۱۴۰۵
تلویزیون	۳۷۰.۵	۱۴۰۵
ضبط صوت	۱۴۸.۵	۱۴۰۴
سینما خانواده	۱۱۱	۱۴۰۴
جمع اولیه	۱.۱۹۰	

ثبت	بانک	۱.۱۹۰	
حسابداری			۲۵۹.۵
۱۴۰۴			۹۳۰.۵
		درآمد فروش محصولات	
		بدهی ناشی از قرارداد	

ثبت	بدهی ناشی از قرارداد	۹۳۰.۵	
حسابداری			۹۳۰.۵
۱۴۰۵			
		درآمد فروش محصولات	

یک نکته

بند ۱۰۶

در صورتی که یکی از طرف‌های قرارداد، تعهد خود را ایفا کرده باشد، واحد تجاری باید با توجه به رابطه بین عملکرد واحد تجاری و پرداخت مشتری، دارایی حاصل از قرارداد یا بدهی ناشی از قرارداد را در صورت وضعیت مالی ارائه کند.

تفسیر ؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟

یک نکته جامانده از استاندارد ۴۳

بند ۱۱۰

این استاندارد از اصطلاحات **”دارایی حاصل از قرارداد“** و **”بدهی ناشی**

از قرارداد“ استفاده می کند، اما مانع استفاده واحد تجاری از

معادل های جایگزین برای اقلام مذکور در صورت وضعیت مالی نمی شود.

البته یک شرط دارد:

اگر واحد تجاری از یک معادل جایگزین برای دارایی ناشی از قرارداد استفاده کند، باید

اطلاعات کافی برای استفاده کنندگان از صورت های مالی فراهم نماید تا آنها بتوانند بین

دریافتی ها و دارایی های حاصل از قرارداد تمایز قائل شوند.

مثال

طرح فروش شرکت مشهد فورجینگ به صورت زیر است:

قیمت ریخته گری هر واحد محصول تا ۱۵.۰۰۰ واحد	۵.۰۰۰.۰۰۰ میلیون ریال
در صورت افزایش درخواست از ۱۵.۰۰۰ واحد (بابت واحدهای مازاد بر ۱۵.۰۰۰)	۴.۵۰۰.۰۰۰ میلیون ریال

شرکت قطعه ساز در ابتدای اسفند ۱۴۰۴ قراردادی تا پایان سال ۱۴۰۵ با شرکت مشهد فورجینگ منعقد نموده جهت تامین ۱۳.۰۰۰ واحد که براساس آن با درخواست شرکت قطعه ساز، ماهیانه ۱۰۰۰ واحد محصول از این شرکت دریافت نماید.

تا پایان شهریور ماه ۱۴۰۵ کنترل ۷.۰۰۰ واحد (۱۰۰۰ واحد در اسفند و ۶۰۰۰ واحد در ۶ ماهه نخست سال ۱۴۰۵) به شرکت قطعه ساز منتقل شده لیکن از ابتدای آبان ماه تقاضای شرکت قطعه ساز به ماهیانه ۲.۰۰۰ واحد تغییر یافته است.

مطلوب است شناسایی درآمد سالهای ۱۴۰۴ و ۱۴۰۵

در چه حالتی، قرارداد جدید در نظر بگیریم؟

بند ۲۱

واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را در صورت **وجود هر دو شرط زیر**، به

عنوان قراردادی جداگانه در نظر بگیرد:

الف) دامنه قرارداد به دلیل اضافه کردن کالاها یا خدمات تعهدشده

متمايز، افزایش یابد؛ و

ب) قیمت قرارداد، به مبلغ مابه‌ازایی که نشان‌دهنده **قیمت فروش**

مستقل کالاها یا خدمات تعهدشده اضافی و هرگونه تعدیل مقتضی در

آن قیمت جهت انعکاس شرایط آن قرارداد خاص است، افزایش یابد.

اگر تعدیل قرارداد قرارداد جداگانه نباشد:

بند ۲۲ ب

حالت اول)

اگر کالاها یا خدمات باقیمانده، متمایز از کالا و خدماتی که تاکنون ایفا شده،
نباشد



واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را به گونه‌ای به حساب منظور کند که گویی
بخشی از قرارداد موجود است.

(یعنی تعدیل درآمد عملیاتی بر مبنای آثار انباشته تغییرات)

اگر تعدیل قرارداد قرارداد جداگانه نباشد:

بند ۲۲ الف

حالت دوم)

اگر کالاها یا خدمات باقیمانده، متمایز از کالا و خدماتی که تاکنون ایفا شده، باشد

فرمی کنیم قرارداد موجود خاتمه یافته و یک قرارداد جدید منعقد شده است. مبلغ مابه‌ازایی که باید به تعهدات عملکردی باقیمانده، مجموع موارد زیر است:

۱) مابه‌ازای تعهدشده توسط مشتری (شامل مبالغی که قبلاً از مشتری دریافت شده است) که در برآورد قیمت معامله منظور شده و به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی نشده است؛ و

۲) مابه‌ازای تعهدشده به عنوان بخشی از تعدیل قرارداد.

سوال برای حل مثال – آیا تغییر، قرارداد مجزایی است؟

حالت اول - بلی برای افزایش تعداد قرارداد مجزایی منعقد شده است:

$1.000 * 5.000.000$	درآمد اسفند ۱۴۰۴
۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	کل درآمد سال ۱۴۰۴

$6 * 1.000 * 5.000.000$	درآمد ۶ ماه اول ۱۴۰۵
$3 * 2.000 * 5.000.000$	درآمد ۳ ماه پاییز ۱۴۰۵ (قرارداد اول)
$1 * 2000 * 5.000.000$	درآمد ۳ ماه زمستان ۱۴۰۵ (قرارداد جدید)
$2 * 2000 * 4.500.000$	
۸۸.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	کل درآمد سال ۱۴۰۵

۹۳.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	جمع درآمد ۲ سال
----------------	-----------------

سوال برای حل مثال – آیا تغییر، قرارداد مجزایی است؟

حالت دوم - خیر برای افزایش تعداد قرارداد مجزایی منعقد نشده است و تعدیل قرارداد قبلی است:

$$\frac{(15.000 * 5.000.000) + (4.000 * 4.500.000)}{19.000} = 4.894.737$$

1.000 * 4.894.737	درآمد اسفند ۱۴۰۴
۴.۸۹۴.۷۳۷.۰۰۰	کل درآمد سال ۱۴۰۴
18*1.000 * 4.894.737	درآمد سال ۱۴۰۵
۸۸.۱۰۵.۲۶۳.۰۰۰	کل درآمد سال ۱۴۰۵
۹۳.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	جمع درآمد ۲ سال

ما به ازای متغیر

بند ۵۲



نکته کلیدی (حفظش کنید تا حفظتون کنه)

بند ۵۱

اگر مابه‌ازای تعهدشده در قرارداد شامل **یک**

مبلغ متغیر باشد، واحد تجاری باید مبلغ

مابه‌ازایی که در قبال انتقال کالاها یا خدمات

تعهدشده به مشتری، نسبت به آن محقق است را

برآورد کند.

تشریح مثال با نکته اسلاید قبل

در مثال قبل شرکت مشهد فورجینگ اگر برآورد نماید که شرکت قطعه ساز از حد ۱۵.۰۰۰ واحد عبور می کند، باید مبلغ درآمد سال ۱۴۰۴ را با در نظر گرفتن تخفیف لحاظ نماید.

از کجا متوجه شویم قرارداد، ما به ازای متغیر دارد؟

بند ۵۳

مشتري در نتیجه رویه‌های مرسوم تجاری، سیاست‌ها یا بیانیه‌های خاص منتشر شده واحد تجاری، توقع به جایی از تخفیف، مشوق، یا داشته باشد.

سایر واقعیت‌ها و شرایط نشان دهد که قصد واحد تجاری هنگام انعقاد قرارداد با مشتری، پیشنهاد مشوق قیمت به مشتری است.

به صراحت ذکر شده

به صراحت ذکر نشده

در متن قرارداد

برآورد مابه‌ازای متغیر - به چه میزان

بند ۵۴

از دو روش زیر هر کدام بهتر پیش‌بینی می‌کند:

ارزش مورد انتظار، مجموع مبالغ موزون‌شده براساس احتمالات، در دامنه‌ای از مبالغ ممکن مابه‌ازا است. در صورتی که واحد تجاری تعداد زیادی قرارداد با ویژگی‌های مشابه داشته باشد، ارزش مورد انتظار ممکن است برآورد مناسبی از مبلغ مابه‌ازای متغیر باشد.

ارزش
مورد انتظار

محتمل‌ترین مبلغ، مبلغی است که در دامنه‌ای از مبالغ مابه‌ازای ممکن، بیشترین احتمال وقوع را دارد (یعنی محتمل‌ترین نتیجه قرارداد). در صورتی که قرارداد تنها دو نتیجه ممکن داشته باشد (برای مثال، اینکه واحد تجاری به پاداش عملکرد می‌رسد یا خیر)، محتمل‌ترین مبلغ، ممکن است برآورد مناسبی از مبلغ مابه‌ازای متغیر باشد.

محتمل‌ترین
مبلغ

دقت شود

بند ۶۰

واحد تجاری باید در پایان هر دوره گزارشگری، قیمت
برآوردی معامله را **به منظور بیان صادقانه** شرایط موجود
در پایان دوره گزارشگری و تغییر در شرایط طی دوره
گزارشگری، به روزآوری کند (شامل به روزآوری ارزیابی
اینکه برآورد مابه‌ازای متغیر، محدود شده است یا خیر).

دو مثال شبیه هم – ۱

شرکت مسکن و عمران قدس در سال ۱۴۰۵ قراردادی جهت ساخت فاز ۱ مجتمع مشهدمال به مبلغ ۵۰.۰۰۰ میلیارد ریال منعقد نموده و طی سالهای ۱۴۰۵ و ۱۴۰۶ به ترتیب ۲۰ درصد و ۳۰ درصد پیشرفت داشته و متناسب با آن درآمد شناسایی نموده است.

در ابتدای سال ۱۴۰۷ فاز ۲ مجتمع مشهد مال که پیشتر در اختیار شرکت آب و خاک بود به علت عدم ایفای به موقع تعهدات، قرارداد مزبور لغو و قراردادی با شرکت مسکن و عمران قدس برای تکمیل فاز مزبور به مبلغ ۳۰.۰۰۰ میلیارد ریال منعقد شد. درصد پیشرفت فاز ۱ و ۲ تا پایان سال ۱۴۰۷ به ترتیب ۴۵ و ۱۵ درصد بوده است.

دو مثال شبیه هم – ۲

شرکت مسکن و عمران قدس در سال ۱۴۰۵ قراردادی جهت ساخت فاز ۱ مجتمع مشهدمال به مبلغ ۵۰.۰۰۰ میلیارد ریال منعقد نموده و طی سالهای ۱۴۰۵ و ۱۴۰۶ به ترتیب ۲۰ درصد و ۳۰ درصد پیشرفت داشته و متناسب با آن درآمد شناسایی نموده است.

در ابتدای سال ۱۴۰۷ توافق می شود در فاز ۱ با تغییر در طرح کلی مجتمع، واحدهای طبقات ۱۱ به بالا که پیشتر تجاری پیش بینی شده بود، به اقامتی تغییر یابد و به همین منظور قرارداد الحاقی به مبلغ ۳۰.۰۰۰ میلیارد ریال منعقد شد. درصد پیشرفت تا پایان سال ۱۴۰۷ به میزان ۴۵ درصد بوده است.

تعدیل قرارداد

بند ۱۹

تغییر در **دامنه** یا **قیمت** (یا هر دو)

یک قرارداد است که به تایید

طرف‌های قرارداد رسیده است.

تحت عناوینی از قبیل: دستور تغییر، اصلاحیه، متمم یا الحاقیه یا ...

تعدیل قرارداد

بند ۱۳۲

زمانی که منجر به یکی از موارد زیر است:

(1) به ایجاد حقوق و تعهدات الزام آور جدید

(2) تغییر حقوق و تعهدات الزام آور موجود

تعدیل قرارداد می تواند به صورت کتبی، شفاهی یا بطور
ضمنی طبق رویه های مرسوم تجاری تأیید شود.

تعدیل قرارداد

بند ۱۹

اگر طرف‌های قرارداد، تعدیل قرارداد را تأیید
نکرده باشند، واحد تجاری باید بکارگیری این
استاندارد را برای قرارداد موجود، تا زمان تأیید
تعدیل قرارداد ادامه دهد.

یک نکته جالب

بند ۲۰

حتی در صورتی که طرف‌های قرارداد درباره دامنه
تعدیل یا قیمت تعدیل (یا هر دو)، اختلاف نظر
داشته باشند، یا طرف‌های قرارداد تغییر در دامنه
قرارداد را تأیید کرده باشند اما هنوز تغییر متناظر در
قیمت را تعیین نکرده باشند، ممکن است تعدیل
قرارداد وجود داشته باشد.

در این حالت باید تمام واقعیتها و شرایط مرتبط از جمله
شرایط قرارداد و شواهد دیگر را مدنظر قرار دهد.

کوهستان پارک شادی در ابتدای دیماه ۱۴۰۴، بابت استفاده از
وسایل بازی تعداد ۱۰۰۰ بلیط ورودی VIP (با مهلت زمانی یکسال
و بدون امکان استرداد وجه باقیمانده) صادر می کند. مبلغ شارژ شده
در هر بلیط ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است که این بلیط به مبلغ
۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال به فروش می رسد.

مطلوب است ثبت مربوط به تاریخ ۱۴۰۴/۱۰/۰۱

نکته حل این سوال

بند ۵۳ پیوست ب

واحد تجاری برای تشخیص تعهدات عملکردی در چنین قراردادهایی **باید ارزیابی کند** که آیا حق الزحمه اولیه، به انتقال کالا یا خدمت تعهدشده مربوط است یا خیر.

در بسیاری از موارد، حتی اگر حق الزحمه اولیه غیرقابل استرداد مربوط به فعالیتی باشد که واحد تجاری باید برای ایفای قرارداد، آن فعالیت را در آغاز قرارداد یا نزدیک به آن انجام دهد، فعالیت مذکور منجر به انتقال کالا یا خدمت تعهدشده به مشتری **نمی شود**.

حق الزحمه اولیه، پیش دریافت بابت کالاها
یا خدمات آتی است و بنابراین،
هنگام ارائه آن کالاها یا خدمات در آینده،
به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می شود.

امکان برآورد میزان استفاده از کارت VIP

حالت اول) کوهستان پارک برآورد نموده که ۴۰ درصد از بلیط‌های فروخته شده VIP مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

۲۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	نقد / حساب دریافتنی	حالت اول
۱۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	پیش‌دریافت درآمد عملیاتی	
۸۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	درآمد عملیاتی	

حالت دوم) کوهستان پارک نمی‌تواند میزان عدم استفاده از بلیط‌های VIP را به صورت قابل اتکا برآورد کند.

۲۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	نقد / حساب دریافتنی	حالت دوم
۲۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	پیش‌دریافت درآمد عملیاتی	

انتظار محق بودن نسبت به حق اعمال نشده

اگر واحد تجاری **انتظار داشته باشد** در بدهی ناشی از قرارداد، نسبت به مبلغ حق اعمال نشده توسط مشتری محق باشد، **باید مبلغ مورد انتظار حق اعمال نشده توسط مشتری را متناسب با الگوی حق اعمال شده توسط مشتری، به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی کند.**

عدم انتظار محق بودن نسبت به حق اعمال نشده

اگر واحد تجاری **انتظار نداشته باشد** که نسبت به مبلغ حق اعمال نشده توسط مشتری حق داشته باشد، **زمانی باید مبلغ مورد انتظار حق اعمال نشده توسط مشتری را به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی کند که احتمال اعمال حق باقیمانده توسط مشتری بعید باشد.**

نکته پایانی این سوال

بند ۵۵ پیوست ب

واحد تجاری ممکن است بخشی از حق الزحمه غیرقابل استرداد را بابت جبران مخارج تحمل شده برای تنظیم قرارداد (یا سایر امور اداری) مطالبه کند.

اگر فعالیتهای تنظیم قرارداد، تعهد عملکردی نباشند، واحد تجاری باید در زمان اندازه گیری میزان پیشرفت، فعالیتهای مذکور (و مخارج مرتبط) را نادیده بگیرد.

علت: مخارج فعالیتهای تنظیم قرارداد، نشان دهنده انتقال خدمات به مشتری نیست.

یک مثال و یک نکته

شهربازی قهرمانان برای استفاده از خدمات شهربازی کارت ورود ارائه می کند و هر شخص متناسب با نیاز خود کارت مزبور را شارژ می کند. اطلاعیه زیر بر روی دیوار محل خرید نوشته شده است:

در صورتی که پس از استفاده از خدمات، کارت استرداد شود، بابت هر کارت مبلغ ۵۰ هزار ریال عودت می گردد.

در سال ۱۴۰۴ بالغ بر ۱۰۰۰ کارت فروخته شده و مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال وجه دریافت شده است.

درآمد سال ۱۴۰۴ از این بابت با فرض برآورد استرداد ۹۵٪ کارت ها

چقدر است؟

نکته – بدهی استرداد

بند ۵۶

در صورتی که واحد تجاری مابه‌ازایی از مشتری دریافت کند و انتظار استرداد **تمام** یا **قسمتی** از آن مابه‌ازا را به مشتری داشته باشد، واحد تجاری باید **بدهی استرداد** شناسایی کند.

بدهی استرداد، به مبلغ مابه‌ازای دریافتی (یا دریافتنی) که واحد تجاری **انتظار ندارد** نسبت به آن محق باشد، اندازه‌گیری می‌شود.

حل مثال

مدیریت برآورد کرده ۹۵ درصد از کارت‌های فروخته شده مسترد می‌گردد:

$$۱۰۰۰ * ۹۵\% * ۵۰.۰۰۰ = ۴۷.۵۰۰.۰۰۰$$

نقد / حساب دریافتی	۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰
پیش‌دریافت درآمد عملیاتی	۹۵۲.۵۰۰.۰۰۰
بدهی ناشی از استرداد	۴۷.۵۰۰.۰۰۰

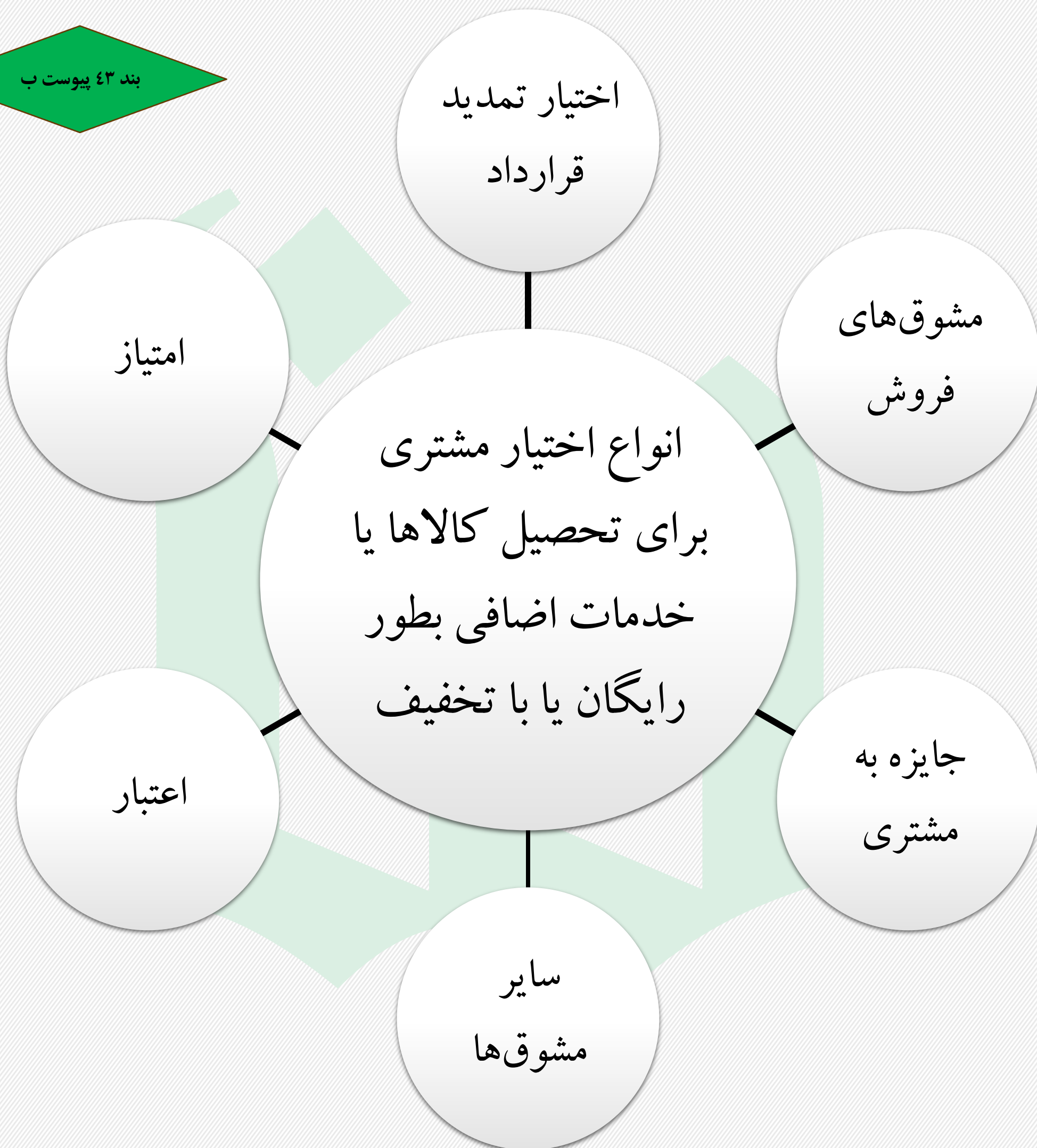
بدهی استرداد (و تغییر متناظر در قیمت
معامله و بنابراین بدهی ناشی از قرارداد)
باید در پایان هر دوره گزارشگری، بابت
تغییر در شرایط به روزآوری شود.

مثال پیچیده‌تر

فروشگاه چینی مقصود در اسفند ماه ۱۴۰۴ طرح فروش جشنواره نوروزی در نظر گرفته، بدین صورت که به هر مشتری که بیش از ۱۰۰ میلیون ریال خرید کند، بن تخفیف ۳۰ درصدی برای خرید (تامیزان خرید در جشنواره) برای خرید در فروردین ماه سال ۱۴۰۵ اعطا می‌کند.

اطلاعات سیستم مالی نشان می‌دهد کل فروش‌های اسفندماه ۵۰۰۰ میلیارد ریال بوده که ۸۰ درصد آن بالای ۱۰۰ میلیون ریال خرید داشته‌اند.

• مطلوب است میزان درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴۰۴



اختیار مشتری برای تحصیل کالاها یا خدمات اضافی

بند ۴۴ پیوست ب

اگر در یک قرارداد، واحد تجاری اختیار تحصیل کالاها یا خدمات اضافی را به مشتری اعطا کند، اختیار مذکور تنها در صورتی منجر به ایجاد تعهد عملکردی در قرارداد می شود که

حق بااهمیتی برای مشتری فراهم کند،

به گونه ای که:

مشتری بدون انعقاد آن قرارداد، به آن حق دست نیابد.

رویکرد حل مثال پیش رو

بند ۴۶ پیوست ب

واحد تجاری ملزم است قیمت معامله را

بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی به

تعهدات عملکردی (در این مثال ؟؟؟؟)

تخصیص دهد.

رویکرد حل مثال پیش رو

بند ۴۶ پیوست ب

اگر قیمت فروش مستقل برای اختیار مشتری جهت تحصیل کالاها یا خدمات اضافی، بطور مستقیم قابل مشاهده نباشد، واحد تجاری باید آن را **برآورد** کند.

این برآورد باید تخفیفی که مشتری هنگام اعمال اختیار به دست می آورد را منعکس کند و بابت هر دو مورد زیر تعدیل شود:

الف) هرگونه تخفیف که مشتری می تواند بدون اعمال اختیار دریافت کند؛ و

ب) میزان احتمال اینکه اختیار اعمال شود.

مثال پیچیده‌تر

فروشگاه چینی مقصود در اسفند ماه ۱۴۰۴ طرح فروش جشنواره نوروزی در نظر گرفته، بدین صورت که به هر مشتری که بیش از ۱۰۰ میلیون ریال خرید کند، بن تخفیف ۳۰ درصدی برای خرید (تامیزان خرید در جشنواره) برای خرید در فروردین ماه سال ۱۴۰۵ اعطا می‌کند. اطلاعات سیستم مالی نشان می‌دهد کل فروش‌های اسفندماه ۵۰۰۰ میلیارد ریال بوده که ۸۰ درصد آن بالای ۱۰۰ میلیون ریال خرید داشته‌اند.

برآورد استفاده از بن تخفیف به شرح زیر است.

از کل بن استفاده می‌کنند	۶۰ درصد
از ۲۰ درصد بن استفاده می‌کنند	۱۵ درصد
از بن استفاده نمی‌کنند	۲۵ درصد

• مطلوب است میزان درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴۰۴

کل مبلغ فروش در اسفند ۱۴۰۴

۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰

میزان فروشی که حائز شرایط دریافت کوپن است

۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰

$۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۸۰\%$

قیمت مستقل کوپن‌ها (تعهدات برآوردی)

۷۵,۶۰۰,۰۰۰

$(۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۳۰\% \times ۶۰\%) + (۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times ۳۰\% \times ۲۰\% \times ۱۵\%)$

مجموع قیمت فروش و کوپن

۴۷۵,۶۰۰,۰۰۰

$۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۷۵,۶۰۰,۰۰۰$

قیمت تخصیصی به کالای فروخته شده

۳۳۶,۴۱۷,۱۵۷

$۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times (۴۰۰ / ۴۷۵,۶)$

قیمت تخصیصی به کوپن فروخته شده

۶۳,۵۸۲,۸۴۳

$۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \times (۷۵,۶ / ۴۷۵,۶)$

بانک	۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰
درآمد فروش محصولات	۴۳۶,۴۱۷,۱۵۷
بدهی ناشی از کوپن ها	۶۳,۵۸۲,۸۴۳

$۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۳۳۶,۴۱۷,۱۵۷ = ۴۳۶.۴۱۷.۱۵۷$

نکته کلیدی

بند ۴۴ پیوست ب

اگر این اختیار حق بااهمیتی برای مشتری فراهم کند،
مشتری در واقع بابت کالاها یا خدمات آتی پیش پرداخت
انجام می دهد.

واحد تجاری درآمد عملیاتی را هنگامی شناسایی می کند که

اختیار منقضی شود

کالاها یا خدمات
آتی مزبور انتقال یابند

ادامه مثال - فرض کنید در فروردین ماه ۱۴۰۵ به غیر از فروش‌های عادی، فقط صاحبان معادل ۱۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال مراجعه کرده و از به طور میانگین از ۹۰ درصد ظرفیت کوپن‌ها استفاده کرده‌اند و مابقی کوپن‌ها مشمول مرور زمان و سوخت شده است:

بانک	۲۳۱.۰۰۰.۰۰۰
بدهی ناشی از کوپن‌ها	۶۳,۵۸۲,۸۴۳
درآمد فروش محصولات	۲۹۴,۵۸۲,۸۴۳
$۱۱۰.۰۰۰.۰۰۰ \times \%۹۰ = ۹۹.۰۰۰.۰۰۰$ $(۹۹.۰۰۰.۰۰۰ / \%۳۰) \times \%۷۰ = ۲۳۱.۰۰۰.۰۰۰$	

نکته کلیدی

بند ۴۵ پیوست ب

اگر مشتری اختیار تحصیل کالا یا خدمت اضافی را به قیمتی داشته باشد که نشان‌دهنده قیمت فروش مستقل آن کالا یا خدمت است، این اختیار حق بااهمیتی برای مشتری فراهم نمی‌کند، حتی اگر اختیار مزبور، تنها با انعقاد قرارداد قبلی قابل اعمال باشد.

در چنین مواردی، واحد تجاری پیشنهادی با هدف بازاریابی ارائه کرده است که تنها زمانی باید به حساب منظور شود که مشتری اختیار خرید کالاها یا خدمات اضافی را اعمال می‌کند.

مثال

شرکت باتسام قراردادی با یک شرکت بازاریابی منعقد نموده که براساس آن بالغ بر ۵٪ درصد مبلغ فروش به عنوان کمیسیون قابل پرداخت است.

در ابتدای بهمن ماه ۱۴۰۴ قراردادی به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال توسط شرکت بازاریابی به شرکت باتسام معرفی و منجر به عقد قرارداد شده و به همین منظور کمیسیون مربوطه به مبلغ ۵ میلیارد ریال (۵٪ * ۱.۰۰۰) نیز پرداخت گردیده است. تا پایان سال کنترل ۲۰ درصد از کالاها به مشتری منتقل گردیده است (انتقال کنترل الباقی در سال ۱۴۰۵).

مطلوب است ثبت حسابداری مناسب

مخارج مختص دستیابی به قرارداد

مخارجی که واحد تجاری بابت دستیابی به قرارداد با مشتری تحمل می کند و اگر قرارداد به دست نمی آمد، این مخارج تحمل نمی شد
(برای مثال، کمیسیون فروش).

دارایی

بند ۹۴ و ۹۲

هزینه دوره

۱) مخارج قابل تخصیص به یک مشتری باشد

و

واحد تجاری انتظار داشته باشد مخارج مختص دستیابی به قرارداد با مشتری را بازیافت کند

۱) مخارج به صورت کلی (صرف نظر از انعقاد یا عدم انعقاد قرارداد) تحمل شود

یا

۲) دوره استهلاك دارایی ، یک سال یا کمتر باشد.

حل مثال

پیش پرداخت بازاریابی	۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰	ثبت حسابداری در زمان دریافت وجه
نقد و بانک	۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰	

هزینه بازاریابی	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	ثبت حسابداری در پایان سال ۱۴۰۴
پیش پرداخت بازاریابی	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	

در صورت‌های مالی سال ۱۴۰۴ مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال هزینه بازاریابی در صورت سود و زیان و مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال پیش پرداخت بازاریابی در صورت وضعیت مالی ارائه خواهد شد.

هزینه بازار یابی	۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰	ثبت حسابداری در پایان سال ۱۴۰۵
پیش پرداخت بازاریابی	۴۰۰.۰۰۰.۰۰۰	

- شرکت قطعات خودروی پیروز در سال ۱۴۰۴ بالغ بر ۶۰۰ میلیارد ریال از محصولات خود را به قیمت ۱۰۰۰۰ میلیارد ریال به صورت نقدی فروخته و به مشتری این حق را داده تا در صورت عدم رضایت محصولات را تا ۲ سال از تاریخ فروش بدون قید و شرط استرداد نماید.
- تجربه نشان داده حدود ۲۰ درصد از کالاهای فروخته شده استرداد می گردد.
- مطلوب است ثبت های حسابداری مناسب

نکته در خصوص انتقال محصول با حق برگشت

بند ۲۱ پیوست ب

برای به حساب منظور کردن **انتقال محصولات (یا خدمات) با حق برگشت**،

واحد تجاری باید **تمام** موارد زیر را شناسایی کند:

الف) درآمد عملیاتی بابت محصولات انتقال یافته به مبلغ مابه‌ازایی که واحد تجاری

انتظار دارد نسبت به آن محق باشد (بنابراین، **درآمد عملیاتی بابت محصولات** که

انتظار می‌رود برگشت داده شوند، شناسایی نمی‌شود)؛

ب) بدهی استرداد؛ و

پ) یک دارایی (و تعدیل متناظر در بهای تمام شده فروش) بابت حق دریافت مجدد

محصولات از مشتریان در هنگام تسویه بدهی استرداد.

حل مثال اسلاید قبل

نقد و بانک	۱۰۰۰	ثبت حسابداری شناسایی درآمد عملیاتی در سال ۱۴۰۴
درآمدهای عملیاتی	۸۰۰	
بدهی ناشی از حق برگشت کالا *	۲۰۰	

بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی	۴۸۰	ثبت حسابداری شناسایی بهای تمام شده درآمد عملیاتی در سال ۱۴۰۴
دارایی ناشی از حق برگشت کالا *	۱۲۰	
موجودی کالا	۶۰۰	

***نکته بسیار مهم: دارایی استرداد باید جدا از بدهی استرداد ارائه شود.**

نکته تکمیلی بسیار مهم

بند ۲۳ پیوست ب

در پایان هر دوره گزارشگری، واحد تجاری باید ارزیابی خود از مبالغی که انتظار دارد در قبال محصولات انتقال یافته، نسبت به آن محقق باشد را به روزآوری کند و متناظر با آن، قیمت معامله، و در نتیجه، مبلغ درآمد عملیاتی شناسایی شده را تغییر دهد.

معاوضه یک محصول با محصول
دیگری از همان نوع، کیفیت، شرایط
و قیمت (برای مثال محصول دیگر با همان رنگ یا اندازه)
توسط مشتری، به عنوان برگشت
در نظر گرفته نمی شود.

ادامه مثال

در ادامه مثال قبل فرض کنید از محصولات شناسایی شده در سال ۱۴۰۴، تا پایان مدت حق برگشت، ۱۵ درصد کالاها برگشت شده که وجه آن به خریدار استرداد گردیده است:

۲۰۰	بدهی ناشی از حق برگشت کالا*	شناسایی ۵ درصد
۱۵۰	وجه نقد	حق برگشت استفاده
۵۰	درآمدهای عملیاتی	نشده و استرداد مابقی

۹۰	موجودی کالا	ثبت حسابداری
۳۰	بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی	شناسایی بهای تمام
۱۲۰	دارایی ناشی از حق برگشت کالا*	نشده درآمد عملیاتی در سال ۱۴۰۴

*تفاوت نمی شوند

یک نکته عملیاتی

بند ۲۵ پیوست ب

دارایی شناسایی شده بابت حق واحد تجاری نسبت به دریافت مجدد محصولات از مشتری هنگام تسویه بدهی استرداد، باید در ابتدا، با مراجعه به مبلغ دفتری قبلی محصول (برای مثال، موجودی‌ها) پس از کسر هرگونه مخارج مورد انتظار برای دریافت مجدد آن محصولات (شامل کاهش بالقوه در ارزش محصولات برگشتی واحد تجاری) اندازه‌گیری شود.

مثال قبل - تعديل شده

شرکت قطعات خودروی پیروز در سال ۱۴۰۴ بالغ بر ۶۰۰ میلیارد ریال از محصولات خود را به قیمت ۱۰۰۰ میلیارد ریال به صورت نقدی فروخته و به مشتری این حق را داده تا در صورت عدم رضایت محصولات را تا ۲ سال از تاریخ فروش بدون قید و شرط استرداد نماید.

با توجه به وضعیت حاکم بر بازار، امکان برآورد معقول از کالای برگشتی احتمالی وجود ندارد.

مطلوب است ثبت‌های حسابداری مناسب

حل مثال اسلاید قبل

ثبت حسابداری وصول وجه در سال ۱۴۰۴	نقد و بانک	۱۰۰۰
	بدهی ناشی از حق برگشت کالا	۱۰۰۰

ثبت حسابداری خروج موجودی کالا در سال ۱۴۰۴	دارایی ناشی از حق برگشت کالا	۶۰۰
	موجودی کالا	۶۰۰

بعد از گذشت مدت زمان دو سال و یا هر زمان قابلیت برآورد معقول از میزان برگشت محصول فروخته شده فراهم شد، درآمد قابل شناسایی است.

مثال

نرخ مصوب هر دستگاه ۲۰۷ شرکت ایرانخودرو با گارانتی ۲ ساله مبلغ ۶.۰۰۰ میلیون ریال از مشتری می‌باشد و در صورت درخواست مشتری، کارت طلایی خدمات یکساله مشتریان (شامل بیمه بدنه و تعویض لاستیک در صورت ترکیدگی و تعویض شیشه در صورت شکستگی به هر علت) به بهای ۱۰۰ میلیون ریال به بهای صورتحساب اضافه می‌شود. در صورتی که مشتری بخواهد فقط کارت طلایی یکساله خریداری نماید، باید مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال بپردازد.

شرکت ایرانخودرو در هفته پایانی اسفند ۱۴۰۴ تعداد ۱۰ دستگاه ۲۰۷ فروخته که ۳ مشتری کارت طلایی سفارش داده و در نتیجه در مجموع ۶۰.۳۰۰ میلیون ریال دریافت نموده است. تجارب قبلی نشان می‌دهد ۲۰ درصد از مشتریان برای استفاده از گارانتی مراجعه می‌نمایند و به طور متوسط ۱۱۰ میلیون ریال هزینه بابت گارانتی به شرکت ایرانخودرو تحمیل می‌کنند.

مطلوب است محاسبه درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴۰۴؟

انواع ضمانت کالا یا خدمت

اختیاری

یک تعهد عملکردی جداگانه
است

اجباری

یک تعهد عملکردی جداگانه
نیست و صرفاً در صورت لزوم
باید ذخیره اخذ شود (مگر تعهد
به ارائه خدمت جداگانه باشد)

ارائه ضمانت می تواند طبق قرارداد، قانون یا رویه های مرسوم تجاری واحد تجاری باشد.

حل مثال

نقد و بانک	۶۰.۳۰۰	
درآمد فروش ۲۰۷	۵۹.۸۵۴	
بدهی ناشی از قرارداد فروش	۴۴۶	
$۶.۰۰۰ \times ۳ = ۱۸.۰۰۰$ قیمت فروش مستق ۳ دستگاه خودرو $۱۵۰ \times ۳ = ۴۵۰$ قیمت فروش مستقل ۳ عدد کارت طلایی $۱۸.۳۰۰ \times (۴۵۰ / ۱۸.۴۵۰) = ۴۴۶$ سهم مبلغ دریافتی مربوط به کارت طلایی $۱۸.۳۰۰ \times (۱۸.۰۰۰ / ۱۸.۴۵۰) + ۷ \times ۶.۰۰۰ = ۴۴۶$ سهم مربوط به فروش ماشین دقت شود در مساله فرض شده هفته آخر فروش صورت گرفته در غیر اینصورت		
هزینه گارانتی	۲۲۰	
ذخیره گارانتی	۲۲۰	
هزینه گارانتی مربوط به خدمات عادی $۱۰ * ۲۰\% * ۱۱۰ = ۲۲۰$		

نکته در خصوص تعهد عملکردی ناشی از ضمانت

بند ۳۳ پیوست ب

قانونی که واحد تجاری را در صورت ایجاد خسارت یا آسیب ناشی از محصولات واحد تجاری، ملزم به پرداخت خسارت می کند، موجب تعهد عملکردی نمی شود.

حل مثال

شرکت پخش رضوی به فعالیت فروش محصولات تولید شده توسط فرآورده‌های غذایی رضوی مشغول است. در سال ۱۴۰۴ این شرکت بالغ بر ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال از رب‌های تولیدی شرکت فرآورده‌های غذایی رضوی را به مبلغ ۱.۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ می‌فروشد.

حضور شخص ثالث برای ارتباط با مشتری

نقش نماینده

بند ۳۴ پیوست ب

نقش اصیل

فراهم کردن بستری برای
شخص ثالث به منظور ارائه
کالاها یا خدمات

تعهد عملکردی برای ارائه
کالاها یا خدمات معین توسط
شخص ثالث

ممکن است برای برخی کالاها اصیل و برای برخی کالاها نماینده باشد.

نماینده، درآمد عملیاتی را
به مبلغ **خالص** حق الزحمه یا
کارمزدی که انتظار دارد در
ازای فراهم کردن بستر ارائه
کالاها یا خدمات توسط
شخص دیگر، نسبت به آن
محق باشد، شناسایی می نماید.

اصیل، درآمد عملیاتی را
به مبلغ **ناخالص** مابه ازایی
که انتظار دارد در قبال کالا
یا خدمت تعهدشده، نسبت
به آن محق باشد، شناسایی
می نماید

حل مثال

شرکت پخش رضوی به فعالیت فروش محصولات تولید شده توسط فرآورده‌های غذایی رضوی مشغول است. در سال ۱۴۰۴ این شرکت بالغ بر ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال از رب‌های تولیدی شرکت فرآورده‌های غذایی رضوی را به مبلغ ۱.۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ می‌فروشد.

۱.۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰	نقد / حساب دریافتنی	شناسایی درآمد در حالت اویل بودن
۱.۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰	درآمد عملیاتی	
۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	بهای تمام شده درآمد عملیاتی	
۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	موجودی کالا	

۱.۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰	نقد / حساب دریافتنی	شناسایی درآمد در حالت نماینده بودن
۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰	درآمد عملیاتی	
۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	موجودی کالا	

برخی شرایط حاکی از نماینده بودن

واحد تجاری مسئول انجام تعهدات
قراردادی نیست.

عدم کنترل بر کالا یا خدمت، قبل از
انتقال آن کالا یا خدمت به مشتری

معمولا واحد تجاری اختیار تعیین قیمت و
شرایط تخفیف و پرداخت و ... را ندارد.

ممکن است واحد تجاری مالکیت قانونی
کالا را بطور موقت قبل از انتقال مالکیت
قانونی به مشتری به دست آورد.

برخی شرایط حاکی از اصیل بودن

واحد تجاری مسئول انجام تعهدات
قراردادی است (یا خودش یا به واسطه
یک پیمانکار).

واحد تجاری کنترل بر کالا یا خدمت،
قبل از انتقال آن کالا یا خدمت به مشتری
دارد

معمولا واحد تجاری اختیار تعیین قیمت و
شرایط تخفیف و پرداخت و ... را دارد.

ریسک موجودی قبل از انتقال به مشتری
با واحد تجاری است

انتشارات مرندیز در تاریخ ۱۱ بهمن ۱۴۰۴ تعداد ۱۰۰۰ جلد کتاب مباحث جاری چاپ شده را جهت توزیع به فروشگاه نشر درخشش واگذار نموده تا در قبال ۳۰ درصد کارمزد بر روی جلد کتاب، اقدام به فروش آن نماید. بهای تمام شده کتاب ۲۰۰ هزار ریال و قیمت درج شده بر روی کتاب ۵۰۰ هزار ریال است. تا پایان سال ۱۴۰۴ تعداد ۷۰۰ جلد و در سال ۱۴۰۵ تعداد ۲۰۰ جلد از کتاب فروش رفته و در پایان سال ۱۴۰۵ تعداد ۱۰۰ جلد (براساس توافق صورت گرفته) عودت داده می‌شود. مطلوب است میزان درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴۰۴ و ۱۴۰۵؟؟

توافق حق العمل کاری

بند ۸۳ پیوست ب

هرگاه واحد تجاری محصولی را به شخص دیگری (مانند
معامله گر یا توزیع کننده) انتقال دهد تا آن را به مشتریان نهایی
بفروشد، اگر شخص دیگر کنترل محصول را به دست
نیاورده باشد، واحد تجاری **نباید** بابت انتقال محصول
به شخص دیگر، درآمد عملیاتی شناسایی کند.

ثبت‌های سال ۱۴۰۴

شرح رویداد		دفاتر آمر (انتشارات مرنديز)	دفاتر حق العمل کار (نشر درخشش)
ارسال کالا	م. کالای امانی	۲۰۰.۰۰۰	ح. انتظامی
	موجودی کالا	۲۰۰.۰۰۰	ط. ح. انتظامی
			۱۰۰۰

شرح رویداد		دفاتر آمر (انتشارات مرنديز)	دفاتر حق العمل کار (نشر درخشش)
فروش توسط نشر درخشش (پایان سال ۱۴۰۴)	ح. دریافتی	۲۴۵.۰۰۰	نقد
	درآمد عملیاتی	۲۴۵.۰۰۰	درآمد عملیاتی
	بهای تمام شده	۱۴۰.۰۰۰	ح. پرداختی
	م. کالای امانی	۱۴۰.۰۰۰	
	$۵۰۰.۰۰۰ * ۷۰۰ * \%۷۰ = ۲۴۵.۰۰۰$ $۵۰۰.۰۰۰ * ۷۰۰ * \%۳۰ = ۱۰۵.۰۰۰$		
			ط. ح. انتظامی
			۷۰۰
			ح. انتظامی
			۷۰۰

ثبت‌های سال ۱۴۰۵

شرح رویداد		دفاتر آمر (انتشارات مرنديز)		دفاتر حق العمل کار (نشر درخشش)	
فروش توسط نشر درخشش (پایان سال ۱۴۰۵)	ح.دریافتی	۷۰.۰۰۰	نقد	۱۰۰.۰۰۰	
	درآمد عملیاتی	۷۰.۰۰۰	درآمد عملیاتی	۳۰.۰۰۰	
	بهای تمام شده	۴۰.۰۰۰	ح.پرداختی	۷۰.۰۰۰	
	م.کالای امانی	۴۰.۰۰۰			
	$۵۰۰.۰۰۰ * ۲۰۰ \% ۷۰ = ۷۰.۰۰۰$ $۵۰۰.۰۰۰ * ۲۰۰ \% ۳۰ = ۳۰.۰۰۰$				
			ط.ح.انتظامی	۲۰۰	
			ح.انتظامی	۲۰۰	

شرح رویداد		دفاتر آمر (انتشارات مرنديز)		دفاتر حق العمل کار (نشر درخشش)	
استرداد کالا	موجودی کالا	۲۰.۰۰۰	ط.ح.انتظامی	۱۰۰	
	م.کالای امانی	۲۰.۰۰۰	ح.انتظامی	۱۰۰	

معیارهای بیانگر توافق حق العملکاری

بند ۸۴ پیوست ب



دو مثال شبیه هم

مثال اول) شرکت ایرانملاس در ابتدای دیماه ۱۴۰۴ بخشی از محصولات خود را که بهای نقدی آن ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است به صورت ۲ ساله به مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند. مطلوب است درآمد قابل شناسایی در سال‌های ۱۴۰۴، ۱۴۰۵ و ۱۴۰۶ (با فرض بهره ساده)

مثال دوم) شرکت پرین بتن آمود در ابتدای دیماه ۱۴۰۴ قراردادی جهت ساخت هبلکس مخصوص شرکت نت ملک نموده و از این بابت مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال دریافت می‌نماید و مقرر می‌شود محصولات دو سال بعد ساخته و تحویل مشتری گردد (بابت نگهداری مبلغی پیش‌بینی نشده). ارزش مستقل محصولات در تاریخ تحویل ۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال خواهد بود. مطلوب است درآمد قابل شناسایی در سال‌های ۱۴۰۴، ۱۴۰۵ و ۱۴۰۶ (با فرض بهره ساده)

در تعیین قیمت معامله، واحد تجاری در صورتی باید مبلغ مابه‌ازای تعهدشده را بابت آثار ارزش زمانی پول تعدیل کند که زمانبندی پرداخت‌های مورد توافق طرف‌های قرارداد (بطور صریح یا ضمنی)، برای مشتری یا واحد تجاری **منافع عمده‌ای** از طریق تأمین مالی جهت انتقال کالاها یا خدمات به مشتری فراهم کند.

در چنین شرایطی، قرارداد دربردارنده **جزء تأمین مالی بااهمیت** است. جزء تأمین مالی بااهمیت ممکن است از طریق تصریح **تعهد تأمین مالی در قرارداد یا بیان ضمنی از طریق شرایط پرداخت مورد توافق طرف‌های قرارداد**، وجود داشته باشد.

نکته کلیدی

بند ۶۲

هدف واحد تجاری هنگام تعدیل مبلغ مابه‌ازای تعهدشده بابت **جزء تأمین مالی بااهمیت**، شناسایی درآمد عملیاتی به مبلغی برابر با قیمتی است که اگر قرار بود مشتری برای کالاها یا خدمات تعهدشده، در زمان (یا در طول زمان) انتقال کالاها یا خدمات به مشتری وجه نقد پرداخت کند (یعنی قیمت فروش نقدی)، قیمت مزبور را بابت آن کالاها یا خدمات پرداخت می‌کرد.

درآمد عملیاتی باید معادل قیمت نقدی شناسایی شود.

درآمد و هزینه چه زمانی شناسایی شود؟

در زمان انتقال کنترل

درآمد
فروش

براساس مدت زمان

درآمد /
هزینه بهره

حل مثال اول

مثال اول) شرکت ایرانملاس در ابتدای دیماه ۱۴۰۴ بخشی از محصولات خود را که بهای نقدی آن ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است به صورت ۲ ساله به مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند. مطلوب است درآمد قابل شناسایی در سال‌های ۱۴۰۴، ۱۴۰۵ و ۱۴۰۶ (با فرض بهره ساده)

در زمان انتقال کنترل	دارایی ناشی از قرارداد	۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰
	درآمد عملیاتی	۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰
معادل قیمت نقدی		
در پایان سال ۱۴۰۴	دارایی ناشی از قرارداد	۱۲۵.۰۰۰.۰۰۰
	درآمد بهره	۱۲۵.۰۰۰.۰۰۰
$1.000.000.000 * 3 / 24$		
در پایان سال ۱۴۰۵	دارایی ناشی از قرارداد	۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰
	درآمد بهره	۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰
$1.000.000.000 * 12 / 24$		

حل مثال اول – ادامه

مثال اول) شرکت ایرانملاس در ابتدای دیماه ۱۴۰۴ بخشی از محصولات خود را که بهای نقدی آن ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است به صورت ۲ ساله به مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند. مطلوب است درآمد قابل شناسایی در سال‌های ۱۴۰۴، ۱۴۰۵ و ۱۴۰۶ (با فرض بهره ساده)

۳۷۵.۰۰۰.۰۰۰	دارایی ناشی از قرارداد	در زمان تسویه حساب
۳۷۵.۰۰۰.۰۰۰	درآمد بهره	
1.000.000.000*9/24		
۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	نقد	در زمان تسویه حساب
۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	دارایی ناشی از قرارداد	

حل مثال دوم

مثال دوم) شرکت پرین بتن آمود در ابتدای دیماه ۱۴۰۴ قراردادی جهت ساخت هبلکس مخصوص شرکت ن ت ملک نموده و از این بابت مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال دریافت می نماید و مقرر می شود محصولات دو سال بعد ساخته و تحویل مشتری گردد (بابت نگهداری مبلغی پیش بینی نشده). ارزش مستقل محصولات در تاریخ تحویل ۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال خواهد بود. مطلوب است درآمد قابل شناسایی در سال های ۱۴۰۴، ۱۴۰۵ و ۱۴۰۶ (با فرض بهره ساده)

۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	وجه نقد	در زمان انتقال کنترل
۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ناشی از قرارداد	
معادل مبلغ دریافتی		
۱۲۵.۰۰۰.۰۰۰	هزینه بهره	در پایان سال ۱۴۰۴
۱۲۵.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ناشی از قرارداد	
1.000.000.000*50%*(3/12)		
۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰	هزینه بهره	در پایان سال ۱۴۰۵
۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ناشی از قرارداد	
1.000.000.000*50%		

حل مثال دوم – ادامه

مثال دوم) شرکت پرین بتن آمود در ابتدای دیماه ۱۴۰۴ قراردادی جهت ساخت هبلکس مخصوص شرکت نت ملک نموده و از این بابت مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال دریافت می نماید و مقرر می شود محصولات دو سال بعد ساخته و تحویل مشتری گردد (بابت نگهداری مبلغی پیش بینی نشده). ارزش مستقل محصولات در تاریخ تحویل ۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال خواهد بود. مطلوب است درآمد قابل شناسایی در سال های ۱۴۰۴، ۱۴۰۵ و ۱۴۰۶ (با فرض بهره ساده)

در زمان تسویه حساب	هزینه بهره	۳۷۵.۰۰۰.۰۰۰
	بدهی ناشی از قرارداد	۳۷۵.۰۰۰.۰۰۰
$1.000.000.000 * 50\% * (9/12)$		
در زمان تسویه حساب	بدهی ناشی از قرارداد	۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰
	درآمد عملیاتی	۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰

با چه نرخ

بند ۶۵

واحد تجاری ممکن است بتواند با مشخص کردن نرخ
تنزیلی که ارزش فعلی مبلغ اسمی مابه‌ازای تعهد شده
را با پرداخت نقدی مشتری بابت کالاها یا خدمات در
زمان (یا در طول زمان) انتقال آنها به مشتری برابر
می‌کند، نرخ مورد نظر را تعیین نماید.

با چه نرخی - حالت صحیح‌تر

بند ۶۵

با نرخ تنزیلی که اگر در آغاز قرارداد

یک معامله تأمین مالی جداگانه بین

واحد تجاری و مشتری انجام می‌شد، آن

نرخ تنزیل مورد استفاده قرار می‌گرفت.

مثال پیچیده‌تر

شرکت خوشنام خراسان در ابتدای سال ۱۴۰۴ جهت ساخت لوله‌های پلی‌اتیلن مورد نیاز شهرداری شیراز قرارداد با شرایط زیر منعقد نموده است:

□ پیش‌دریافت مبلغ ۳۰ میلیارد ریال همزمان با تحویل کالا

□ دریافت مبلغ ۶۰ میلیارد ریال ۳ سال بعد از تحویل کالا

□ دریافت مبلغ ۱۰ میلیارد ریال بعد از طی شدن دوره تضمین ۵ ساله (به عنوان

سپرده حسن انجام کار)

براساس قرارداد، نرخي که مبنای نقدی را به مبنای بلندمدت می‌رساند، ۲۵ درصد

است در حالیکه نرخ استقراض اضافی برای شرکت خوشنام ۲۰ درصد می‌باشد.

مطلوب است ثبت‌های حسابداری مناسب

نکته بسیار بسیار مهم

بند ۶۳ پ

در صورتی که تفاوت بین مابه‌ازای تعهد شده و

قیمت فروش نقدی کالا یا خدمت، به دلایلی غیر از

تأمین منابع مالی برای مشتری یا واحد تجاری ایجاد

شده باشد، و تفاوت بین آن مبالغ متناسب با دلیل

تفاوت باشد، درآمد یا هزینه بهره شناسایی

نمی‌شود.

حل مثال پیچیده تر

۳۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	وجه نقد	در زمان انتقال کنترل
۳۴.۷۲۲.۲۲۲.۲۲۲	دارایی حاصل از قرارداد	
۱۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سپرده حسن انجام کار دریافتی	
۷۴.۷۲۲.۲۲۲.۲۲۲	درآمد عملیاتی	
$60.000.000.000 * \frac{1}{(1 * 20\%)^3} = 34.722.222.222$		



مانده طلب پایان دوره	درآمد مالی شناسایی شده پایان سال	مانده طلب ابتدای دوره	سال
41,666,666,666	6,944,444,444	34,722,222,222	1404
50,000,000,000	8,333,333,333	41,666,666,666	1405
60,000,000,000	10,000,000,000	50,000,000,000	1406

حل مثال پیچیده تر – ادامه

۶.۹۴۴.۴۴۴.۴۴۴	دارایی حاصل از قرارداد	در پایان سال ۱۴۰۴
۶.۹۴۴.۴۴۴.۴۴۴	درآمد بهره	
34.722.222.222 * 20% = 6.944.444.444		
۸.۳۳۳.۳۳۳.۳۳۳	دارایی حاصل از قرارداد	در پایان سال ۱۴۰۵
۸.۳۳۳.۳۳۳.۳۳۳	درآمد بهره	
(34.722.222.222 + 6.944.444.444)* 20% = 8.333.333. 333		
۱۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	دارایی حاصل از قرارداد	در پایان سال ۱۴۰۶
۱۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	درآمد بهره	
(34.722.222.222 + 6.944.444.444+8.333.333.333)* 20% = 10.000.000.000		
۶۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	وجه نقد	دریافت قسط دوم
۶۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	دارایی حاصل از قرارداد	
۱۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	وجه نقد	دریافت سپرده حسن انجام کار
۱۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سپرده حسن انجام کار دریافتنی	

با چه نرخی - نکته کلیدی

بند ۶۵

واحد تجاری پس از آغاز قرارداد

نباید نرخ تنزیل را بابت تغییر در

نرخ‌های سود یا سایر شرایط (نظیر تغییر

در ارزیابی ریسک اعتباری مشتری) به‌روزرآوری کند.

دو نکته – اول

بند ۶۳ الف

اگر مشتری بابت کالاها یا خدمات،

پیش پرداخت انجام داده باشد و زمانبندی

انتقال کالاها یا خدمات مذکور، **در**

اختیار مشتری باشد، قرارداد جزء تامین

مالی با اهمیت **ندارد.**

دو نکته – دوم

بند ۶۳ ب

اگر **قسمت عمده** مبلغ مابه‌ازای تعهدشده توسط مشتری، متغیر باشد و مبلغ یا زمانبندی مابه‌ازای مذکور، بر مبنای وقوع یا عدم وقوع یک رویداد آتی که اساساً در کنترل واحد تجاری یا مشتری نیست، تغییر کند، قرارداد جزء تامین مالی با اهمیت **ندارد**.

نکته پایانی این بخش

بند ۶۴

به عنوان یک اقتضای عملی، اگر واحد تجاری در آغاز قرارداد انتظار داشته باشد که دوره زمانی بین انتقال کالا یا خدمت تعهدشده توسط واحد تجاری به مشتری و پرداخت توسط مشتری بابت کالا یا خدمت مذکور، **یکسال یا کمتر باشد**، ضرورتی ندارد واحد تجاری مبلغ مابه‌ازای تعهدشده را بابت آثار جزء تأمین مالی بااهمیت تعدیل کند.

نبات پیرادل طی قراردادی در ابتدای دیماه ۱۴۰۴ حق استفاده از
لوگوی خود را به مدت ۴ سال در مقابل دریافت ۱۰۰.۰۰۰ میلیون
ریال به یک تولید کننده در کشور عراق فروخته است. ضمناً طبق
توافق صورت گرفته فرمول تولید «نبات با قابلیت عدم جذب قند» نیز
در اختیار شرکت عراقی قرار گرفته و مقرر شده به ازای فروش هر
کیلو نبات با فرمول مزبور، مبلغ ۱ میلیون ریال دریافت دارد.

در پایان سال ۱۴۰۴، شرکت عراقی ۷۰.۰۰۰ کیلو نبات فروخته است.

اعطای مجوز

(بابت مواردی از قبیل نرم افزار و فناوری - فیلم، موسیقی و سایر اشکال رسانه و سرگرمی - فرانشیز؛ و حق اختراع، علائم تجاری و حق تکثیر)

غیر متمایز از سایر
خدمات و کالاها

متمايز از سایر
خدمات و کالاها

به عنوان یک تعهد
عملکری منفرد دیده
می شود.

هر کدام تعهد مجزا
دیده می شود.

زمان شناسایی در آمد حاصل از دارایی فکری

بند ۶۱ و ۶۴
پیوست ب

واحد تجاری در صورت احراز معیارهای زیر، باید تعهد به اعطای مجوز را به عنوان تعهد عملکردی ایفاشده در طول زمان، به حساب منظور کند؛

الف) واحد تجاری طبق الزام قرارداد یا انتظار معقول مشتری، فعالیت‌هایی را انجام دهد که بر دارایی فکری که مشتری نسبت به آن حق دارد، تأثیر عمده داشته باشد.

ب) حق منتقل شده از طریق مجوز، مشتری را بطور مستقیم در معرض آثار منفی یا مثبت فعالیت‌های واحد تجاری مشخص شده است، قرار دهد؛ و

پ) فعالیت‌های مذکور، در زمان وقوع، منجر به انتقال کالا یا خدمت به مشتری نشود.

اگر معیارهای اسلاید قبل محقق نشه

بند ۶۵ پیوست ب

اگر معیارهای اسلاید قبل فراهم نشود، ماهیت تعهد واحد تجاری فراهم کردن حق استفاده از دارایی فکری واحد تجاری در همان وضعیت موجود (از نظر شکل یا قابلیت) **در نقطه‌ای از زمان** است که مجوز به مشتری منتقل می‌شود.

به عبارتی مشتری می‌تواند استفاده از مجوز را در زمان اعطای مجوز، هدایت کند و تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از آن را به دست آورد.

حل مثال

۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	وجه نقد	دریافت وجه در زمان انعقاد قرارداد
۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ناشی از قرارداد	

۱۲.۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ناشی از قرارداد	شناسایی درآمد حق استفاده از علائم تجاری
۱۲.۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰	درآمد عملیاتی	

۷۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	دارایی حاصل از قرارداد	شناسایی درآمد حق استفاده از فرمول تولید
۷۰.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰	درآمد عملیاتی	

نکته پایانی این بخش

بابت مجوزی که حق استفاده از دارایی فکری واحد تجاری را قبل از شروع دوره‌ای فراهم می‌کند که طی آن مشتری می‌تواند از مجوز استفاده نماید و منافع آن را به دست آورد، **درآمد عملیاتی قابل شناسایی نیست.**

برای مثال، اگر قبل از زمان فراهم کردن (یا به گونه‌ای دیگر در دسترس قرار دادن) یک رمز برای مشتری که مشتری بتواند بلافاصله از نرم‌افزار استفاده کند، دوره زمانی مجوز نرم‌افزار شروع شود، واحد تجاری **نباید** درآمد عملیاتی را قبل از فراهم کردن (یا به گونه‌ای دیگر در دسترس قرار دادن) رمز مذکور شناسایی کند.

مثال

طی قراردادی مقرر می شود، شرکت نرم افزاری اوراش

در مقابل فروش زیر سیستم سامانه مودیان به موسسه

آموزشی نماد، در افزایش سرمایه بعدی این موسسه

تعداد ۲۰ سهم عادی ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریالی را دریافت دارد.

مطلوب است ثبت حسابداری مناسب

نکته کلیدی سوال

بند ۶۷

برای تعیین قیمت معامله در قراردادهایی که مشتری
مابه‌ازا را به صورت غیرنقد تعهد می‌کند، واحد تجاری
باید مابه‌ازای غیرنقدی (یا تعهد مابه‌ازای غیرنقدی) را

به ارزش منصفانه

اندازه‌گیری کند.

حالت اول) ارزش منصفانه سهام مزبور در تاریخ فروش ۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال و در تاریخ تحویل به شرکت اوراش ۴.۰۰۰.۰۰۰ ریال است.

۶۰.۰۰۰.۰۰۰	حساب دریافتی	زمان فروش کالا
۶۰.۰۰۰.۰۰۰	درآمد فروش	
۶۰.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری سهام نماد	زمان تحویل سهام
۶۰.۰۰۰.۰۰۰	حساب دریافتی	

تکمیل نکته کلیدی

بند ۶۸

اگر واحد تجاری نتواند ارزش منصفانه مابه‌ازای
غیرنقدی را بطور معقول برآورد کند، باید مابه‌ازا را بطور
غیرمستقیم، با مراجعه **به قیمت فروش مستقل** کالاها
یا خدمات تعهدشده به مشتری (یا طبقه مشتری) در ازای
مابه‌ازای مذکور، اندازه‌گیری نماید.

حالت دوم) ارزش منصفانه سهام مزبور مشخص نیست ولی قیمت فروش مستقل زیرسیستم سامانه مودیان ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است.

۵۰.۰۰۰.۰۰۰	حساب دریافتی	زمان فروش کالا
۵۰.۰۰۰.۰۰۰	درآمد فروش	
۵۰.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری سهام نماد	زمان تحویل سهام
۵۰.۰۰۰.۰۰۰	حساب دریافتی	

حالت خیلی خاص

بند ۷۰

اگر مشتری در تأمین کالاها یا خدمات (برای مثال، مواد اولیه، تجهیزات یا نیروی کار) برای تسهیل ایفای قرارداد توسط واحد تجاری، مشارکت کند، واحد تجاری باید ارزیابی کند آیا کنترل کالاها یا خدمات مزبور را به دست آورده است یا خیر. واحد تجاری باید در صورت کسب کنترل، این کالاها یا خدمات را به عنوان مابه‌ازای غیرنقدی دریافتی از مشتری در نظر گیرد.

مثال

شرکت ساتیا تجارت که به تولید موتور برقی مشغول است، در مهرماه ۱۴۰۴ قراردادی با فروشگاه‌های زنجیره‌ای الون با شرایط زیر منعقد نموده است:

□ تحویل ۷.۰۰۰ عدد از موتور برقی جهت ارائه در فروشگاه به مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال

+

□ پرداخت هزینه طراحی و ساخت استند تبلیغاتی به مبلغ ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال توسط شرکت ساتیا تجارت به هر فروشگاه پس از فروش حدنصاب توافق شده در قرارداد (۷۰۰۰ عدد)

مطلوب است ثبت حسابداری مناسب در صورتی که تا پایان سال ۵.۶۰۰ عدد کالا فروخته شود.

بند ۷۱

مبالغ نقدی قابل
پرداخت به
مشتری

اعتبار یا کوپن
تخفیف

مابه‌ازای قابل
پرداخت به
مشتری

مبالغ نقدی قابل پرداخت
به اشخاص دیگری که
کالاها یا خدمات
واحد تجاری را از مشتری
خریداری می‌کنند

...

نکته کلیدی

بند ۷۲

واحد تجاری باید مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری را

به عنوان **کاهش قیمت معامله** و بنابراین **کاهش درآمد**

عملیاتی در نظر بگیرد، مگر اینکه پرداخت به مشتری

در قبال کالا یا خدمت متمایزی باشد که مشتری به

واحد تجاری منتقل می‌کند.

حل مثال اسلاید قبل

۱۰.۰۰۰.۰۰۰	ما به ازای پرداختی به مشتری
۱۰.۰۰۰.۰۰۰	حساب پرداختی

۱۱.۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰	حساب دریافتی / نقد و بانک
۸.۰۰۰.۰۰۰	ما به ازای پرداختی به مشتری
۱۱.۱۹۲.۰۰۰.۰۰۰	درآمد عملیاتی

تکمیلی (۱) - نکته ساده ولی کاربردی

اگر مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری، بابت کالا یا خدمت **متمایزی** باشد که مشتری به واحد تجاری منتقل می‌کند، واحد تجاری باید خرید کالا یا خدمت را به همان شیوه‌ای به حساب منظور کند که سایر خریده‌ها از عرضه‌کنندگان را به حساب منظور می‌نماید.

تکمیلی (۲) - نکته پیچیده‌تر از اسلاید قبل

اگر مبلغ مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری از ارزش منصفانه کالا یا خدمت متمایزی که واحد تجاری از مشتری دریافت می‌کند **بیشتر** باشد، واحد تجاری باید این مبلغ مازاد را به عنوان **کاهش قیمت معامله** در نظر بگیرد.

تکمیلی (۳) - نکته پیچیده‌تر از اسلاید قبل

اگر واحد تجاری نتواند ارزش منصفانه کالا یا خدمت دریافتی از مشتری را بطور معقول برآورد کند، باید **تمام** مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری را به عنوان **کاهش قیمت معامله** به حساب بگیرد.

تکمیلی ۳ نکته قبل

بند ۷۳

اگر مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری، به عنوان کاهش قیمت معامله در نظر گرفته شود، واحد تجاری باید کاهش درآمد عملیاتی را در زمان (یا در طول زمان) وقوع یکی از رویدادهای زیر، هر کدام که **دیرتر** باشد، شناسایی کند:

واحد تجاری مابه‌ازا را پرداخت می‌کند یا متعهد به پرداخت مابه‌ازا می‌شود (حتی اگر پرداخت مشروط به رویداد آتی باشد).

واحد تجاری بابت انتقال کالاها یا خدمات مرتبط به مشتری، درآمد عملیاتی شناسایی می‌کند؛

مثال

شرکت نصب تجهیزات امنیتی ناوک در اسفندماه ۱۴۰۴ قراردادی جهت تجهیز ساختمان ۳ طبقه شرکت قطعات خودروی پیروز شامل خرید ۲۰ دوربین و نصب آن (هر طبقه ۶ دوربین و درب ورودی ۲ دوربین) جمعاً به مبلغ ۲.۰۰۰ میلیون ریال منعقد نمود و ۲۰٪ مبلغ قرارداد را در زمان انعقاد، دریافت کرده است. برآورد هزینه انجام شده در زمان انعقاد قرارداد به شرح زیر است:

شرح خدمات قابل ارائه	بهای پیش بینی شده
خرید دوربین	۷۰۰ میلیون ریال
مانیتور	۲۵۰ میلیون ریال
دستمزد راه اندازی دوربین ها	۲۰۰ میلیون ریال
دستمزد راه اندازی مانیتور	۵۰ میلیون ریال
سایر هزینه ها (سیم و)	۵۰ میلیون ریال
جمع	۱.۲۰۰ میلیون ریال

تا پایان سال ۱۴۰۴ همه دوربین ها خریداری شده و در محل نصب شده ولی راه اندازی نشده است.

حل

۴۰۰	نقد و بانک
۴۰۰	بدهی ناشی از قرارداد
۹۸۳	دارایی حاصل از قرارداد
۲۴۶	بدهی ناشی از قرارداد
۱۲۲۹	درآمد عملیاتی
$50 * (900 / 1200) = 37.5$ $700 + 37.5 = 737.5$ $(737.5 / 1200) * 2000 = 1229$ $400 * (737.5 / 1200) = 246$	

اندازه‌گیری پیشرفت

بند ۴۰

برای هر تعهد عملکردی که در طول زمان
ایفا می‌شود، واحد تجاری باید درآمد
عملیاتی را در طول زمان از طریق
اندازه‌گیری پیشرفت در ایفای کامل تعهد
عملکردی مذکور شناسایی کند.

در تعیین روش مناسب برای اندازه گیری پیشرفت، باید ماهیت کالا یا خدمتی که متعهد است به مشتری منتقل کند را مدنظر قرار دهد.

بند ۱۴
پیوست ب

بررسی عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ

ارزیابی نتایج به دست آمده

دستیابی به مقاطع مشخص

واحدهای تحویل داده شده

منابع مصرف شده

ساعات کار صرف شده

مخارج تحمل شده

زمان سپری شده یا ساعات کارکرد ماشین آلات

خط مستقیم (به شرط یکنواخت بودن)

روش های
مبتنی بر
خروجی

روش های
مبتنی بر
ورودی

روش های اندازه گیری پیشرفت

مثال

موسسه حسابرسی مانیار حسیب (حسابداران رسمی)
در بهمن ماه ۱۴۰۴ قرارداد ۳ ساله با پارک علم و
فناوری خراسان منعقد می کند و براساس آن خدمات
مالی واحد ستادی پارک علم و فناوری را در قبال
دریافت ۶.۰۰۰ میلیارد ریال برای ۳ سال ۱۴۰۴، ۱۴۰۵
و ۱۴۰۶ ارائه خواهد داد.

سهم در آمد هریک از سال ها چقدر است؟

کدام رویکرد، خروجی یا ورودی؟؟؟

بند ۱۵
پیوست ب

رویکردی که تصویر صادقانه‌ای

از عملکرد واحد تجاری برای

ایفای کامل تعهد عملکردی

منعکس می‌کند....

محاسبه درصد پیشرفت کار به روش Cost to Cost - مدل کامل

مدل ساده و کلی:

$$\text{درصد پیشرفت کار} = \frac{\text{مخارج تحمل شده انباشته}}{\text{مخارج برآوردی تکمیل پیمان} + \text{مخارج تحمل شده انباشته}}$$

مدل جامع و کامل:

$$\text{درصد پیشرفت کار} = \frac{\text{مخارج تامین مالی} - \text{مبالغ پرداختی به پیمانکار جزء قبل از انجام کار} - \text{مصالح پای کار} - \text{مخارج تحمل شده انباشته}}{\text{مخارج تامین مالی} - \text{مخارج برآوردی تکمیل پیمان} + \text{مخارج تحمل شده انباشته}}$$

نقطه ضعف روش‌های مبتنی بر ورودی

بند ۱۹
پیوست ب

اگر بین ورودی‌های واحد تجاری و انتقال کنترل

کالاها یا خدمات به مشتری، رابطه مستقیم وجود

نداشته باشد (برای مثال، مخارج هدررفت مواد اولیه / مخارج تامین مالی / وجود

کالای در جریان ساخت یا ساخته شده تحویل نشده...)، واحد تجاری باید در

راستای هدف از اندازه‌گیری پیشرفت، میزان

پیشرفت را تعدیل نماید.

مثال - شناسایی سود و زیان پیمان

شرکت پارمیدا به عنوان پیمانکار قراردادی به مبلغ ۷۰۰ میلیارد ریال بابت ساخت یک پل طی ۳ سال منعقد کرده است. اطلاعات زیر در ارتباط با این پیمان در دست است (ارقام به میلیارد ریال):

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۵۵۰	۴۵۰	۱۷۰	مخارج تحمل شده انباشته
—	۱۵۰	۳۵۰	مخارج برآوردی لازم جهت تکمیل
۷۰۰	۵۰۰	۲۰۰	صورت وضعیت ارسالی
۷۰۰	۴۹۰	۱۸۰	صورت وضعیت تایید شده
	۱۰	۲۰	مصالح پای کار

مطلوب است: ثبت‌های مرتبط با شناسایی درآمد و هزینه پیمان و تهیه صورت سود و زیان مقایسه‌ای سه ساله.

مخارج مرتبط با قرارداد

بند ۹۸

مخارجی که بطور مستقیم به قرارداد (یا قرارداد مورد انتظار مشخص) مربوط می‌شود، شامل هر یک از موارد زیر است:

الف) دستمزد مستقیم (برای مثال، حقوق و دستمزد کارکنانی که خدمات تعهدشده را بطور مستقیم به مشتری ارائه می‌کنند)؛

ب) مواد مستقیم (برای مثال، مواد و ملزومات مصرف شده برای ارائه خدمات تعهدشده به مشتری)؛

پ) بطور مستقیم به قرارداد یا فعالیتهای قرارداد مربوط است (برای مثال، مخارج مدیریت و نظارت بر قرارداد، بیمه و استهلاک ابزارآلات، تجهیزات و داراییهای اجاره‌ای مورد استفاده برای ایفای قرارداد)؛

ت) مخارجی که طبق قرارداد، قابل احتساب به حساب مشتری است؛ و

ث) سایر مخارجی که تنها به دلیل وارد کردن یک شخص دیگر به قرارداد،

تحمل می‌شود (برای مثال، پرداخت به پیمانکاران دست دوم).

شرایط شناسایی دارایی

بند ۹۹

واحد تجاری باید مخارج زیر را در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی کند:

(الف) مخارج عمومی و اداری (به استثنای مخارجی که طبق قرارداد قابل احتساب به حساب مشتری است، که در این مورد واحد تجاری باید مخارج مذکور را طبق بند ۹۸ ارزیابی کند)؛

(ب) مخارج هدررفت مواد اولیه، نیروی کار یا سایر منابع به منظور ایفای قرارداد که در قیمت قرارداد منعکس نشده است؛

(پ) مخارجی که به تعهدات عملکردی ایفاشده مندرج در قرارداد (یا تعهدات عملکردی مندرج در قرارداد که بخشی از آن ایفا شده است) مرتبط می باشد (یعنی مخارج مرتبط با عملکرد گذشته)؛ و

(ت) مخارجی که واحد تجاری نمی تواند تشخیص دهد مرتبط با تعهدات عملکردی ایفاشده است یا مرتبط با تعهدات عملکردی ایفاشده (یا تعهدات عملکردی که بخشی از آن ایفا شده است).

حل مثال - ثبت مخارج و ثبت تایید صورت وضعیت

شرح	سال اول	سال دوم	سال سوم
پیمان در جریان پیشرفت	۱۷۰	۲۸۰	۱۰۰
بانک / ح.پ / اس.ان /	۱۷۰	۲۸۰	۱۰۰
ثبت هزینه های پیمان			

شرح	سال اول	سال دوم	سال سوم
ح.دریافتی - کارفرما	۱۸۰	۳۱۰	۲۱۰
دارایی حاصل از قرارداد	۱۸۰	۳۱۰	۲۱۰
ثبت تایید صورت وضعیت			

حل مثال - محاسبه درصد پیشرفت کار

سال سوم:	سال دوم:	سال اول:
۵۵۰	۴۵۰-۱۰	۱۷۰-۲۰
$\frac{550}{550} = 100\%$	$\frac{440}{600} = 73\%$	$\frac{150}{600} = 25\%$
۵۵۰	۴۵۰+۱۵۰	۱۷۰+۳۵۰

حل مثال - محاسبه و ثبت در آمد و بهای تمام شده هر دوره

شرح	سال اول	سال دوم	سال سوم
دارایی حاصل از قرارداد	۲۰۳	۳۰۸	۱۸۹
درآمد پیمان	۲۰۳	۳۰۸	۱۸۹
ثبت شناسایی در آمد			

سال اول:	$700 \times (29\% - 0\%) = 203$	یا	$(700 \times 29\%) - 0 = 203$
سال دوم:	$700 \times (73\% - 29\%) = 308$	یا	$(700 \times 73\%) - 203 = 308$
سال سوم:	$700 \times (100\% - 73\%) = 189$	یا	$(700 \times 100\%) - 511 = 189$

شرح	سال اول	سال دوم	سال سوم
بهای تمام شده پیمان	۱۵۰	۲۹۰	۱۱۰
پیمان در جریان پیشرفت	۱۵۰	۲۹۰	۱۱۰
ثبت بهای تمام شده پیمان			

حل مثال – صورت سود و زیان

شرکت پارمیدا – صورت سود و زیان

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۱۸۹	۳۰۸	۲۰۳	درآمد پیمان
(۱۱۰)	(۲۹۰)	(۱۵۰)	بهای تمام شده پیمان
۷۹	۱۸	۵۳	سود ناخالص پیمان

نکته ساده ولی بااهمیت

بند ۱۳۲

واحد تجاری هنگام بکارگیری یک روش برای

اندازه‌گیری پیشرفت باید هرگونه کالا یا

خدمتی که کنترل آن را به مشتری منتقل

نمی‌کند، از اندازه‌گیری پیشرفت **مستثنی** نماید.

یکنواختی در انتخاب روش

بند ۴۱

واحد تجاری باید از **یک روش واحد**
برای اندازه‌گیری پیشرفت هر تعهد
عملکردی ایفاشده در طول زمان استفاده
کند و باید آن روش را **بطور یکنواخت**
برای تعهدات عملکردی مشابه و در
شرایط مشابه بکار گیرد.

واحد تجاری باید با تغییر شرایط در طول زمان، اندازه‌گیری پیشرفت را **به‌روزآوری کند** تا هرگونه تغییر در نتیجه تعهد عملکردی را منعکس نماید. چنین تغییراتی در اندازه‌گیری پیشرفت واحد تجاری، به عنوان **تغییر در برآورد حسابداری** در نظر گرفته شود.

یک نکته جالب

بند ۴۵

واحد تجاری **تنها** در صورتی که بتواند بطور معقول پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی را اندازه‌گیری کند، باید بابت تعهد عملکردی ایفاشده در طول زمان، **درآمد عملیاتی شناسایی کند**.
چنانچه اطلاعات قابل اتکای لازم برای بکارگیری روش مناسب اندازه‌گیری پیشرفت وجود نداشته باشد، واحد تجاری نمی‌تواند پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی را بطور معقول اندازه‌گیری کند.

روش سود صفر؟؟

بند ۴۶

واحد تجاری در برخی شرایط (برای مثال، در مراحل ابتدایی قرارداد) ممکن است نتواند نتیجه یک تعهد عملکردی را بطور معقول اندازه گیری کند، اما انتظار داشته باشد مخارج تحمل شده برای ایفای تعهد عملکردی را **بازیافت نماید**.

در این شرایط، مادامی که واحد تجاری نتواند نتیجه تعهد عملکردی را بطور معقول اندازه گیری کند، باید درآمد عملیاتی را تنها تا میزان مخارج تحمل شده شناسایی نماید.

غیر قابل اتکا بودن بر آورد ماحصل پیمان – مثال

شرکت پاشا قرارداد پیمانکاری جهت ساخت یک مجموعه ورزشی منعقد می کند و در اولین سال فعالیت مبلغ ۶۰۰ میلیون ریال به حساب پیمان در جریان پیشرفت ثبت می نماید. این شرکت با توجه به تحریم، تورم موجود و عدم تجربه کافی، نمی تواند مخارج لازم برای تکمیل پیمان را به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کند:

بستانکار	بدهکار	شرح
	۶۰۰	هزینه های پیمان
۶۰۰		پیمان در جریان پیشرفت
ثبت بهای تمام شده پیمان		
	۶۰۰	دارایی حاصل از قرارداد
۶۰۰		درآمد پیمان
ثبت شناسایی درآمد		

مثال – زیان یک پیمان سود ده

شرکت پارسا قراردادی به مبلغ ۷۵۰۰ میلیون ریال برای ساخت تاسیسات مورد نیاز یک واحد تولیدی منعقد می‌کند. سایر اطلاعات مربوط به ۲ سال اول پیمان به صورت زیر است:

سال اول	سال دوم	
۲۲۵۰	۴۱۴۰	مخارج تحمل شده انباشته
۳۳۷۵	۲۷۶۰	مخارج برآوردی لازم جهت تکمیل

حل مثال – زیان یک پیمان سود ده

سال دوم:

$$\frac{4140}{4140 + 2760} = 60\%$$

سال اول:

$$\frac{2250}{2250 + 3375} = 40\%$$

سال دوم	سال اول	شرح
۱۵۰۰	۳۰۰۰	دارایی حاصل از قرارداد
۱۵۰۰	۳۰۰۰	درآمد پیمان
ثبت شناسایی درآمد		
۱۸۹۰	۲۲۵۰	بهای تمام شده پیمان
۱۸۹۰	۲۲۵۰	پیمان در جریان پیشرفت
ثبت بهای تمام شده پیمان		

حل مثال – زیان یک پیمان سود ده - صورت سود و زیان

شرکت پارسا – صورت سود و زیان

سال دوم	سال اول	
۱۵۰۰	۳۰۰۰	درآمد پیمان
(۱۸۹۰)	(۲۲۵۰)	بهای تمام شده پیمان
(۳۹۰)	۷۵۰	سود (زیان) ناخالص پیمان

شرایط شناسایی دارایی

بند ۹۶

واحد تجاری تنها در صورتی باید مخارج تحمل شده برای ایفای قرارداد را **به عنوان دارایی شناسایی کند** که مخارج مذکور تمام معیارهای زیر را احراز نماید:

(الف) مخارج مزبور بطور مستقیم به یک قرارداد یا یک قرارداد مورد انتظار که واحد تجاری می تواند آن را بطور خاص تشخیص دهد، مرتبط باشد (برای مثال، مخارج مرتبط با خدماتی که به دلیل تمدید قرارداد موجود باید ارائه شود یا مخارج طراحی یک دارایی که قرار است طبق قراردادی مشخص که هنوز تأیید نشده است، انتقال یابد)؛

(ب) مخارج مزبور، منابع واحد تجاری را که برای ایفای (یا تداوم ایفای) تعهدات عملکردی در آینده استفاده خواهد شد، افزایش دهد یا منابع جدیدی ایجاد کند؛ و

(پ) انتظار رود مخارج مزبور بازیافت شود.

مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

شرکت پانیز قراردادی به مبلغ ۱۰۰۰ میلیارد ریال برای ساخت یک بزرگراه با شهرداری امضا کرد. پیمان پس از ۴ سال تکمیل و آماده بهره‌برداری شد. سایر اطلاعات مربوط به پیمان به شرح زیر است (ارقام به میلیارد ریال):

سال اول	سال دوم	سال سوم	سال چهارم	
۲۱۰	۴۷۰	۸۰۰	۱۰۱۰	مخارج انباشته تا پایان سال
۶۳۰	۴۵۰	۲۳۰	-	مخارج برآوردی تکمیل



mohsen.moeinizadeh



mohsen.moeinizadeh mohsen_moeinizadeh 0915 63 63 353 mo.moeinizadeh@gmail.com

حل مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

سال	درآمد سال	درصد پیشرفت کار
اول	$250 = (1000 \times 25\%) - 0$	$210 \div 840 = 25\%$
دوم	$261 = (1000 \times 51/1\%) - 250$	$470 \div 920 = 51/1\%$

شرح	سال اول	سال دوم
بهای تمام شده پیمان	210	260
پیمان در جریان پیشرفت	210	260
ثبت بهای تمام شده پیمان		
دارایی حاصل از قرارداد	250	261
درآمد پیمان	250	261
ثبت شناسایی درآمد		

حل مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

صورت سود و زیان شرکت پانیز

سال دوم	سال اول	درآمد پیمان
۲۶۱	۲۵۰	ب.ت. پیمان
(۲۶۰)	(۲۱۰)	
۱	۴۰	سود ناخالص پیمان

حل مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

در سال سوم با توجه به محاسبات زیر، در سال سوم برآوردها نشان دهنده زیانبار بودن پیمان است:

$$(۳۰) = ۱۰۰۰ - (۸۰۰ + ۲۳۰)$$

به عبارتی شواهد در سال سوم بیانگر این است که پیمان در نهایت با زیان مواجه خواهد شد و این شواهد در سال‌های اول و دوم وجود نداشت. یعنی **برآوردها** در سال اول و دوم بیانگر این بود که پیمان با سود مواجه خواهد شد در حالی که در سال سوم متوجه شدیم پیمان برای ما زیان‌ده است.

حال چه کنیم؟؟؟

پیمان‌های زیان‌بار

هرگاه انتظار رود که پیمان
منجر به زیان گردد، باید زیان
مربوط، **فوراً** به عنوان **هزینه**
دوره شناسایی شود.

حل مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

در مرحله اول باید ببینیم وضعیت دوره چطوری است . . .

سال	درآمد سال	درصد پیشرفت کار
سوم	$265 = (250 + 261) - (1000 \times 77/6\%)$	$800 \div 1030 = 77/6\%$

شرح	سال سوم
بهای تمام شده پیمان	۳۳۰
پیمان در جریان پیشرفت	۳۳۰
ثبت بهای تمام شده پیمان	
دارایی حاصل از قرارداد	۲۶۵
درآمد پیمان	۲۶۵
ثبت شناسایی درآمد	

محاسبه زیان دوره:
 $(۶۵) = ۲۶۵ - ۳۳۰$

حل مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

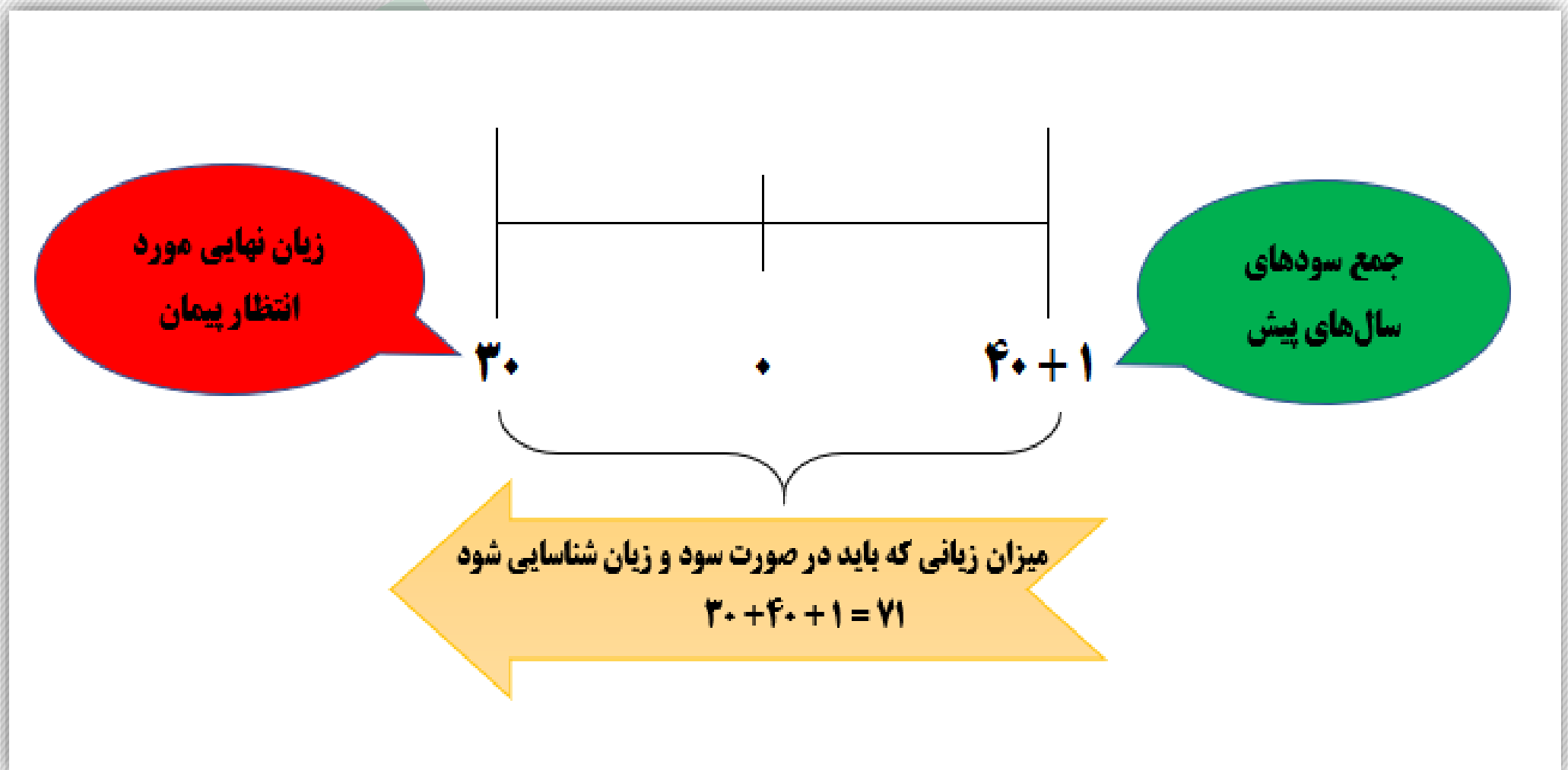
در مرحله دوم با استفاده از رابطه زیر،
زیان پیمان را محاسبه می‌کنیم:

مجموع زیان مورد انتظار + مجموع سودهای سنوات قبل = زیان پیمان

$$۷۱ = ۳۰ + (۱ + ۴۰)$$

در این مثال زیان پیمان

درک زیان کل پیمان با استفاده از نمودار



به عبارتی هم باید ۴۱ سود سالهای پیش را برگردانیم و هم ۳۰ تا زیان آینده را فوراً شناسایی کنیم.

حل مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

در مرحله سوم ذخیره زیان پیمان شناسایی می‌شود:

شرح	سال سوم	ذخیره مورد نیاز:
بهای تمام شده پیمان	۶	
ذخیره زیان پیمان	۶	$۷۱ - ۶۵ = ۶$
ثبت شناسایی ذخیره زیان پیمان		

صورت سود و زیان شرکت پانیز

سال سوم	
۲۶۵	درآمد پیمان
(۳۳۶)	ب.ت.پیمان
(۷۱)	سود(زیان) ناخالص پیمان

$۳۳۰ + ۶$



حل مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

با توجه به اینکه در سال چهارم پیمان خاتمه می‌یابد، باید ذخیره زیان پیمان برگشت داده شود:

شرح		سال چهارم
بهای تمام شده پیمان	۲۱۰	
پیمان در جریان پیشرفت	۲۱۰	
ثبت بهای تمام شده پیمان		
دارایی حاصل از قرارداد	۲۲۴	
درآمد پیمان	۲۲۴	
ثبت شناسایی درآمد		
ذخیره زیان پیمان	۶	
بهای تمام شده پیمان	۶	
ثبت برگشت حساب ذخیره زیان		

درآمد پیمان:

$(1000 \times 100\%) - 776 = 224$

حل مثال - زیان یک پیمان‌های زیان‌ده (زیانبار)

شرکت پارسا - صورت سود و زیان

سال اول	سال دوم	سال سوم	سال چهارم	جمع	
۲۵۰	۲۶۱	۲۶۵	۲۲۴	۱,۰۰۰	درآمد پیمان
(۲۱۰)	(۲۶۰)	(۳۳۶)	(۲۰۴)	(۱,۰۱۰)	بهای تمام شده پیمان
۴۰	۱	(۷۱)	۲۰	(۱۰)	سود (زیان) ناخالص پیمان

نکات مهم در خصوص ساخت املاک

با احراز شرایط زیر می‌بایست درآمد ناشی از
فعالیت‌های ساخت املاک شناسایی شود:

برآورد قابل
اتکا از ماحصل
پروژه

شروع عملیات
ساخت و در
جریان بودنش

وجود قرارداد
و تعهدات
قراردادی

نحوه شناسایی درآمد در فعالیت‌های ساخت املاک

نحوه محاسبه سود و زیان در

خصوص فعالیت‌های ساخت املاک

شبه فعالیت‌های پیمانکاری براساس

درصد پیشرفت کار است.

نکته بسیار بسیار مهم

زمین نگهداری شده برای فعالیتهای ساخت املاک، **چنانچه هیچ**
نوع فعالیت ساخت بر روی آن انجام نشده باشد و
انتظار نمی رود فعالیتهای ساخت طی چرخه عملیاتی
معمول واحد تجاری تکمیل شود، باید اینگونه طبقه بندی
شود:

در دارایی های غیر جاری

(به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته)

مخارج ساخت املاک

مخارج تحصیل زمین

مخارج مستقیم فعالیت‌های ساخت املاک

انواع مخارج

مخارج مشترک

قابل انتساب به فعالیت‌های ساخت املاک

نحوه‌ی تخصیص هزینه‌ها در یک نگاه

روش شناسایی ویژه

(از قبیل مخارج مستقیم ساخت)

روش ارزش نسبی فروش

(در صورتی که شناسایی ویژه امکان‌پذیر نباشد)

سایر روش‌های مناسب

(در صورتی که ارزش نسبی فروش عملی نباشد)

انواع روش تخصیص
یا تسهیم هزینه‌ها

به ترتیب اولویت

نحوه تسهیم هزینه‌های مشترک

مخارج مشترک با بکارگیری ارزش نسبی

فروش پروژه‌هایی که از این مخارج منتفع

شده یا انتظار می‌رود منتفع شوند یا سایر

روشهای مناسب، تخصیص می‌یابد. روش

انتخاب شده برای تخصیص باید به طور

یکنواخت بکار گرفته شود.

مثال جامع

یک شرکت ساختمانی در سال ۱۴۰۳ دو قطعه زمین به بهای تمام‌شده ۲۰ میلیارد ریال تحصیل نمود. شرکت در نظر دارد عملیات ساختمانی را در قطعه اول در سال ۱۴۰۴ و در قطعه دوم در سال ۱۴۰۵ آغاز کند.

مساحت قطعه اول ۳۰ هکتار و بهای خرید آن ۱۰ میلیارد ریال است و شرکت مبلغ ۲ میلیارد ریال برای تغییر کاربری این زمین از کشاورزی به مسکونی در ابتدای سال ۱۴۰۳ پرداخت کرده است.

مثال جامع

عملیات ساختمانی قطعه اول در دو فاز به شرح زیر انجام خواهد شد:

فاز اول	فاز دوم	
۱۰ هکتار	۱۵ هکتار	متراژ قابل تخصیص
۱۰۰ واحد	۵۰ واحد	تعداد واحد پیش بینی شده
۳۰۰ میلیون ریال	۵۰۰ میلیون ریال	قیمت هر واحد

۵ هکتار باقیمانده از قطعه اول برای ساخت اماکن تفریحی ورزشی و سایر زیرساخت‌های مشترک اختصاص یافته و تمام مخارج آن به مبلغ یک میلیارد ریال در سال ۱۴۰۴ تحمل شده است.

تفکیک بهای زمین به دو فاز الف و ب

$$\text{کل بهای خرید زمین} = ۱۲ (۲ + ۱۰)$$

۵ هکتار

اماکن تفریحی ورزشی و ...

۲

۱۵ هکتار فاز

"ب"

۶

۱۰ هکتار فاز

"الف"

۴

تخصیص مخارج مشترک - زمین اماکن تفریحی

۲.۰۰۰

زمین اماکن مشترک (۵ هکتار از ۳۰ هکتار)

۱.۰۰۰

مخارج زیرساختها

۳.۰۰۰

جمع مخارج

مخارج مشترک
تخصیص یافته

ارزش نسبی
فروش

فاز

۱.۶۰۰

۳۰.۰۰۰

الف

۱.۴۰۰

۲۵.۰۰۰

ب

۳.۰۰۰

۵۵.۰۰۰

مثال جامع - سال ۱۴۰۴

شرح	فاز الف	فاز ب
واحدهای فروش رفته تا پایان سال	۴۰	۳۰
درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش	%۳۵	%۳۵
درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت	%۹۰	%۹۰
مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک):		
• مخارج مستقیم	۴.۰۰۰	۳.۰۰۰
• مخارج غیر مستقیم تخصیص یافته	۲.۰۰۰	۱.۰۰۰
برآورد مخارج آتی ساخت جهت تکمیل:		
• مخارج مستقیم	۸.۰۰۰	۶.۰۰۰
• مخارج غیر مستقیم	۲.۰۰۰	۱.۰۰۰

محاسبه درصد پیشرفت کار در سال اول

$$4.000 + 2.000 + 4.000 + 1.600 = 11.600$$

$$\frac{11.600 - 4.000}{11.600 + 10.000 - 4.000} \times 100 = 43\%$$

درصد تکمیل فاز "الف"

$$6.000 + 1.000 + 3.000 + 1.400 = 11.400$$

$$\frac{11.400 - 6.000}{11.400 + 7.000 - 6.000} \times 100 = 44\%$$

درصد تکمیل فاز "ب"

محاسبه بهای تمام شده هر واحد

شرح

مخارج انباشته ساخت املاک

مخارج مرتبط با تحصیل زمین

۴.۰۰۰ فاز "الف" ۶.۰۰۰ فاز "ب"

مخارج مشترک

۱.۶۰۰ فاز "الف" ۱.۴۰۰ فاز "ب"

مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده

۶.۰۰۰ فاز "الف" ۴.۰۰۰ فاز "ب"

مخارج آتی جهت تکمیل

۱۱.۶۰۰ فاز "الف" ۱۱.۴۰۰ فاز "ب"

کل بهای تمام شده برآوردی

۱۰.۰۰۰ فاز "الف" ۷.۰۰۰ فاز "ب"

۲۱.۶۰۰ فاز "الف" ۱۸.۴۰۰ فاز "ب"

بهای تمام شده برآوردی هر واحد

۲۱۶ فاز "الف" ۳۶۸ فاز "ب"

(تعداد واحدهای هر فاز ÷ کل بهای تمام شده برآوردی)

محاسبه بهای تمام شده و فروش هر فاز

فاز "الف" فاز "ب"

کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته

–	۸.۶۴۰	فاز "الف" (۴۰×۲۱۶)
۱۱.۰۴۰		فاز "ب" (۳۰×۳۶۸)

کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته

–	۱۲.۰۰۰	فاز "الف" (۴۰×۳۰۰)
۱۵.۰۰۰	–	فاز "ب" (۳۰×۵۰۰)

صورت سود و زیان سال ۱۴۰۴

درآمد املاک

درصد تکمیل × کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته

فاز "الف"

۵.۱۶۰

فاز "ب"

۶.۶۰۰

جمع

۱۱.۷۶۰

هزینه‌های ساخت املاک

درصد تکمیل × کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته

(۳.۷۱۵)

(۴.۸۵۸)

(۸.۵۷۳)

۱.۴۴۵

۱.۷۴۲

۳.۰۰۷

مثال جامع - سال ۱۴۰۵

شرح	فاز الف	فاز ب
واحدهای فروش رفته از ابتدای پروژه تا پایان سال	۸۰	۵۰
درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش	%۷۰	%۷۰
درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت	%۹۰	%۹۰
مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک):		
مخارج مستقیم	۸.۲۵۰	۶.۲۰۰
مخارج غیر مستقیم تخصیص یافته	۳.۰۰۰	۲.۰۰۰
برآورد مخارج آتی ساخت جهت تکمیل:		
• مخارج مستقیم	۲.۰۰۰	۱.۵۰۰
• مخارج غیر مستقیم	۱.۷۵۰	۸۰۰

محاسبه درصد پیشرفت کار در سال دوم

$$۸.۲۵۰ + ۳.۰۰۰ + ۴.۰۰۰ + ۱.۶۰۰ = ۱۶۸۵۰$$

$$\frac{۱۶۸۵۰ - ۴.۰۰۰}{۱۶۸۵۰ + ۳.۷۵۰ - ۴.۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۷۷\%$$

درصد تکمیل فاز "الف"

$$۶.۲۰۰ + ۲.۰۰۰ + ۶.۰۰۰ + ۱۴۰۰ = ۱۵.۶۰۰$$

$$\frac{۱۵.۶۰۰ - ۶.۰۰۰}{۱۵.۶۰۰ + ۲.۳۰۰ - ۶.۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۸۱\%$$

درصد تکمیل فاز "ب"

محاسبه بهای تمام شده هر واحد

شرح

مخارج انباشته ساخت املاک

مخارج مرتبط با تحصیل زمین

۴.۰۰۰ فاز "الف" ۶.۰۰۰ فاز "ب"

مخارج مشترک

۱.۶۰۰ فاز "الف" ۱.۴۰۰ فاز "ب"

مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده

۱۱.۲۵۰ فاز "الف" ۸.۲۰۰ فاز "ب"

مخارج آتی جهت تکمیل

۱۶.۸۵۰ فاز "الف" ۱۵.۶۰۰ فاز "ب"

کل بهای تمام شده برآوردی

۳.۷۵۰ فاز "الف" ۲.۳۰۰ فاز "ب"

۲۰.۶۰۰ فاز "الف" ۱۷.۹۰۰ فاز "ب"

بهای تمام شده برآوردی هر واحد

۲۰۶ فاز "الف" ۳۵۸ فاز "ب"

(تعداد واحدهای هر فاز ÷ کل بهای تمام شده برآوردی)

محاسبه بهای تمام شده و فروش هر فاز

فاز "الف" فاز "ب"

کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته

فاز "الف" (۸۰×۲۰۶)	۱۶.۴۸۰	–
فاز "ب" (۵۰×۳۵۸)	۱۷.۹۰۰	

کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته

فاز "الف" (۸۰×۳۰۰)	۲۴.۰۰۰	–
فاز "ب" (۵۰×۵۰۰)	۲۵.۰۰۰	

صورت سود و زیان سال ۱۴۰۵

درآمد املاک

درصد تکمیل $\times$ کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته
منهای درآمد انباشته تا پایان دوره قبل

هزینه‌های ساخت املاک

درصد تکمیل $\times$ کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای
فروش رفته منهای بهای تمام شده انباشته دوره قبل

جمع	فاز "ب"	فاز "الف"
۲۶.۹۷۰	۱۳.۶۵۰	۱۳.۳۲۰
(۱۸.۶۱۶)	(۹.۶۴۱)	(۸.۹۷۵)
۳.۰۰۷	۱.۷۴۲	۱.۴۴۵

مثال جامع - سال ۱۴۰۶

شرح	فاز الف	فاز ب
واحدهای فروش رفته از ابتدای پروژه تا پایان سال	۹۰	۵۰
درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش	٪۱۰۰	٪۱۰۰
درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت	٪۹۰	٪۹۰
مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک)	۱۵.۵۰۰	۱۰.۰۰۰



mr_moshaver83



mohsen.moeinizadeh



mohsen_moeinizadeh



0915 63 63 353



mo.moeinizadeh@gmail.com

محاسبه بهای تمام شده هر واحد

شرح

مخارج انباشته ساخت املاک

مخارج مرتبط با تحصیل زمین

مخارج مشترک

مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده

مخارج آتی جهت تکمیل

کل بهای تمام شده برآوردی

بهای تمام شده برآوردی هر واحد

(تعداد واحدهای هر فاز ÷ کل بهای تمام شده برآوردی)

فاز "الف" فاز "ب"

۶.۰۰۰

۴.۰۰۰

۱.۴۰۰

۱.۶۰۰

۱۰.۰۰۰

۱۵.۵۰۰

۱۷.۴۰۰

۲۱.۱۰۰

.

.

۱۷.۴۰۰

۲۱.۱۰۰

۳۴۸

۲۱۱

محاسبه بهای تمام شده و فروش هر فاز

فاز "الف" فاز "ب"

کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته

فاز "الف" (90×211)

۱۸.۹۹۰

–

فاز "ب" (50×348)

–

۱۷.۴۰۰

کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته

فاز "الف" (90×300)

۲۷.۰۰۰

–

فاز "ب" (50×500)

۲۵.۰۰۰

صورت سود و زیان سال ۱۴۰۶

درآمد املاک

درصد تکمیل × کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته
منهای درآمد انباشته تا پایان دوره قبل

هزینه‌های ساخت املاک

درصد تکمیل × کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای
فروش رفته منهای بهای تمام شده انباشته دوره قبل

جمع	فاز "ب"	فاز "الف"
۱۳.۲۷۰	۴.۷۵۰	۸.۵۲۰
(۹.۲۰۱)	(۲.۹۰۱)	(۶.۳۰۰)
۴.۰۶۹	۱.۸۴۹	۲.۲۲۰

نحوه نمایش واحدهای تکمیل شده

موجودی واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شود.

واحدهای ساختمانی تکمیل شده‌ای که به منظور افزایش قیمت، اجاره یا استفاده توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود، براساس استانداردهای مربوط به حساب منظور می‌گردد.

توافقی‌های بازخرید – کلی

بند ۷۰
پیوست ب

دارایی بازخریدشده ممکن است همان دارایی باشد که به مشتری فروخته شده

دارایی بازخریدشده ممکن است یک دارایی باشد که اساساً همانند آن دارایی است

دارایی بازخریدشده ممکن است دارایی دیگری باشد که دارایی فروخته‌شده اولیه، بخشی از آن است

توافق بازخرید، قراردادی است که در آن، واحد تجاری یک دارایی را می‌فروشد و همچنین **متعهد می‌شود** یا **اختیار دارد** (در همان قرارداد یا در قراردادی دیگر) دارایی را بازخرید کند.

تعهد واحد تجاری به
باز خرید دارایی به
درخواست مشتری
(اختیار فروش)

انواع توافق باز خرید

تعهد واحد
تجاری به
باز خرید دارایی
(پیمان آتی)

حق واحد
تجاری برای
باز خرید دارایی
(اختیار خرید)

بررسی پیمان آتی و اختیار خرید

بند ۳۴

کسب تقریباً تمام منافع
باقیمانده دارایی

توانایی هدایت
استفاده از دارایی

توانایی منع سایر
اشخاص از هدایت
استفاده از دارایی

کسب کنترل

نحوه برخورد صحیح با پیمان آتی و اختیار خرید چگونه است؟

نحوه برخورد با پیمان آتی و اختیار خرید

بند ۷۲
پیوست ب

قیمت باز خرید (با در نظر گرفتن ارزش زمانی پول) را با قیمت فروش اولیه مقایسه می کنیم

قیمت باز خرید **کمتر** از
قیمت فروش اولیه بود

اجاره

طبق استاندارد ۲۱

قیمت باز خرید **بیشتر** یا **برابر** با
قیمت فروش اولیه بود

یک توافق تأمین مالی

(۱) دارایی از دفاتر حذف نمی شود

(۲) بابت مابه‌ازای دریافتی، بدهی مالی شناسایی می شود.

(۳) تفاوت بین مبلغ مابه‌ازای دریافتی و مبلغ مابه‌ازایی که باید به مشتری پرداخت شود را به عنوان هزینه مالی و سایر هزینه‌های نگهداری (برای مثال، بیمه) شناسایی می شود.

نکته پایانی اختیار خرید

بند ۷۵
پیوست ب

چنانچه اختیار خرید بدون اعمال،

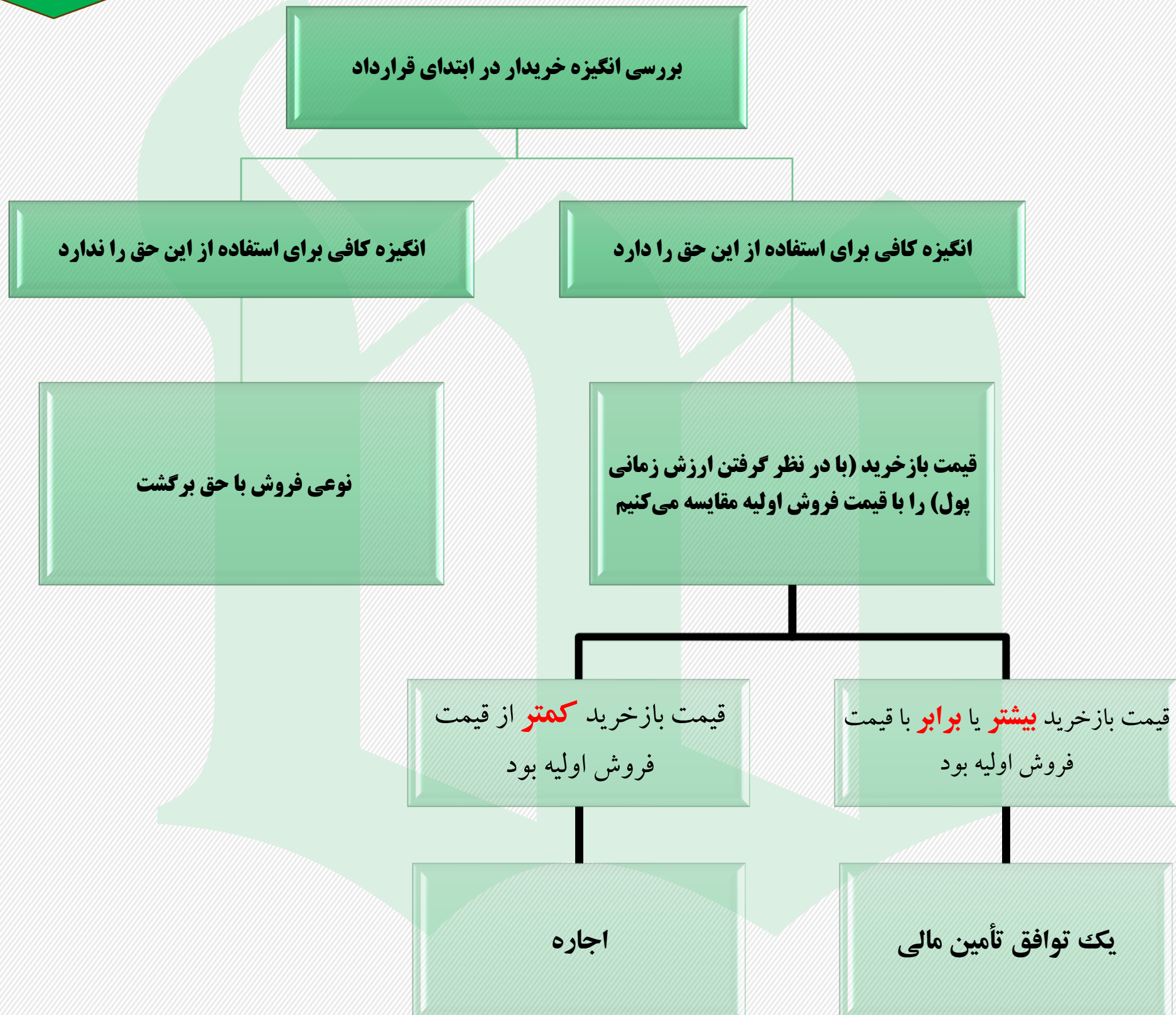
منقضی شود، واحد تجاری باید بدهی را

قطع شناخت و درآمد عملیاتی شناسایی

کند.

نحوه برخورد با اختیار فروش

بند ۷۹
پیوست ب



چنانچه اختیار خرید بدون اعمال،
منقضی شود، واحد تجاری باید
بدهی را قطع شناخت و **درآمد**
عملیاتی شناسایی کند.

نکات خاص

منظور از قرارداد با یک مشتری

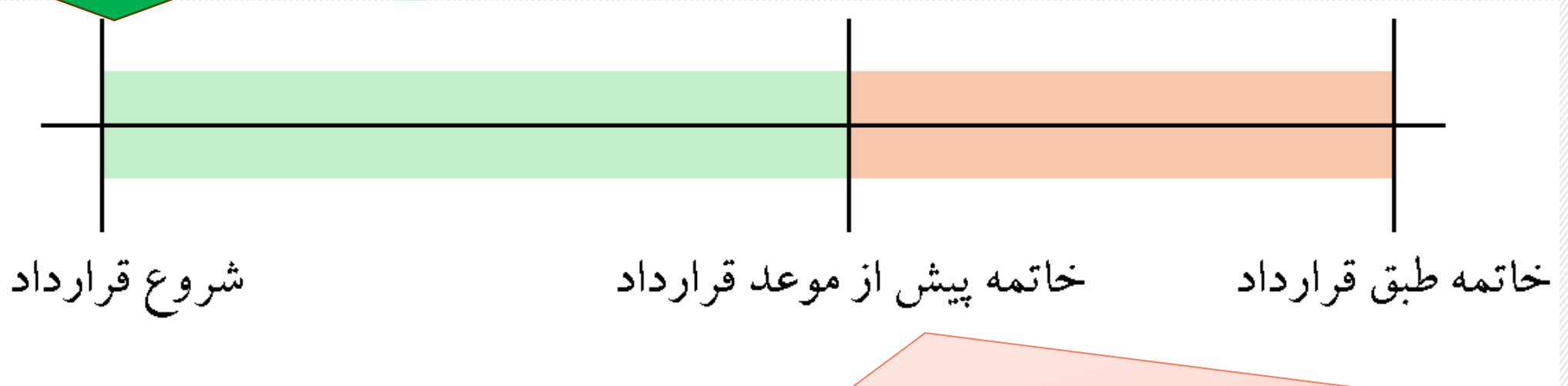
بند ۴

استاندارد ۴۳، نحوه حسابداری یک **قرارداد منفرد با مشتری** را تعیین می‌کند.

- به عنوان یک اقتضای عملی، واحد تجاری در صورتی که بطور معقول انتظار داشته باشد آثار ناشی از بکارگیری این استاندارد برای مجموعه‌ای از قراردادهای (یا تعهدات عملکردی) دارای ویژگی‌های مشابه بر صورت‌های مالی، با آثار ناشی از بکارگیری این استاندارد برای هر یک از قراردادهای (یا تعهدات عملکردی) موجود در مجموعه مذکور تفاوت بااهمیتی نداشته باشد، می‌تواند این استاندارد را برای آن مجموعه بکار گیرد.

کنسل شدن قرارداد پیش از خاتمه

بند ۱۳۲



تا این تاریخ نسبت به مبلغی حق داریم (به شرطی که مشکل از سمت ما نباشد - عدم ایفای تعهدات نباشد)

چه مبلغی؟

مبلغی که عملکرد تکمیل شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ را جبران کند

کنسل شدن قرارداد پیش از خاتمه - چه مبلغی؟

مبلغی که عملکرد تکمیل شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ را جبران می کند

تقریبی از قیمت فروش کالاها یا خدمات انتقال یافته تا آن تاریخ است

مخارج متحمل شده

+

سهم از سود مورد انتظار

سود معقول

ضرورتی ندارد جبران سود معقول با سود مورد انتظار در صورت ایفای قرارداد طبق تعهد، برابر باشد؛

کنسل شدن قرارداد پیش از خاتمه

بند ۹۰
پیوست ب

واحد تجاری باید نسبت به جبران یکی از مبالغ زیر محق باشد:

بازده معقولی نسبت به مخارج انجام شده توسط واحد تجاری برای قراردادهای مشابه (یا سود عملیاتی معمول واحد تجاری برای قراردادهای مشابه).

در صورتی که سود قرارداد بیشتر از بازدهی باشد که واحد تجاری بطور معمول از قراردادهای مشابه به دست می آورد

نسبتی از سود مورد انتظار در قرارداد که بطور معقول میزان عملکرد واحد تجاری طبق قرارداد را قبل از خاتمه آن توسط مشتری (یا شخص دیگر)، منعکس می کند؛

نکته در خصوص کنسل شدن قرارداد

واحد تجاری در ارزیابی اینکه نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ محق است یا خیر، باید این موضوع را مورد توجه قرار دهد (از طریق بررسی قرارداد و قانون و رویه‌های مرسوم تجاری و ...) که اگر قرارداد قبل از تکمیل، به دلایلی غیر از عدم ایفای تعهد توسط واحد تجاری خاتمه می‌یافت، آیا واحد تجاری حق الزام‌آور برای مطالبه یا از دست ندادن پرداخت مشتری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ را می‌داشت یا خیر.

سوال: آیا جدول زمان بندی پرداخت، کمک می کند؟

بند ۱۳
پیوست ب

اگرچه جدول زمان بندی پرداخت مندرج در قرارداد،
زمان بندی و مبلغ مابه ازای قابل پرداخت توسط مشتری
را مشخص می کند، اما لزوماً شواهدی در ارتباط با حق
واحد تجاری نسبت به پرداخت مشتری بابت عملکرد
تکمیل شده تا آن تاریخ فراهم نمی کند.

الزامات افشا - ۱ تکمیلی

بند ۱۰۶

واحد تجاری باید حق غیر مشروط
نسبت به مابه‌ازا را بطور جداگانه
به عنوان دریافتی ارائه نماید.

حق نسبت به مابه‌ازا، در صورتی غیر مشروط است که تنها
گذشت زمان منجر به سر رسیدن پرداخت مابه‌ازا شود.

درباره محسن معینی زاده مدرس دوره:

✓ مدیرعامل و شریک موسس موسسه حسابرسی مانیار حسیب (حسابداران رسمی)

✓ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

✓ کارشناس رسمی دادگستری

✓ عضو جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران

✓ عضو هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی

✓ عضو کمیسیون مالیات اتاق بازرگانی خراسان رضوی

✓ عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران

✓ عضو انجمن حسابداران خبره ایران

✓ عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران

✓ عضو انجمن حسابداران مدیریت ایران

✓ عضو انجمن مدیران مالی ایران

✓ دکترای تخصصی حسابداری در دانشگاه فردوسی مشهد

✓ کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه فردوسی مشهد

✓ کارشناس حسابداری از دانشگاه فردوسی مشهد

✓ مولف دو عنوان کتاب تخصصی حسابداری

✓ مولف بیش از ۱۰ مقاله علمی و پژوهشی داخلی و خارجی



Mo.Moeinizadeh@gmail.com



+98 915 63 63 353



mohsen.moeinizadeh



mohsen.moeinizadeh