



استاندارد حسابداری شماره چهل و سه

درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

IFRS No.15

Revenue from Contracts with Customers

تدوین و ارائه کننده : مهدی مرادزاده فرد

هدف

هدف این استاندارد تعیین اصولی است که واحد تجاری برای گزارش اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی درباره ماهیت، مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان درآمد عملیاتی و جریانهای نقدی حاصل از قرارداد با یک مشتری، باید بکار گیرد.

دامنه کاربرد

واحد تجاری باید این استاندارد را برای تمام قراردادهای با مشتریان، به استثنای موارد زیر، بکار گیرد:

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

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

پ. ابزارهای مالی مشمول دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی، استاندارد حسابداری ۴۰

مشارکتهای استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه و استاندارد حسابداری ۲۰ سرمایه‌گذاری در

واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص؛

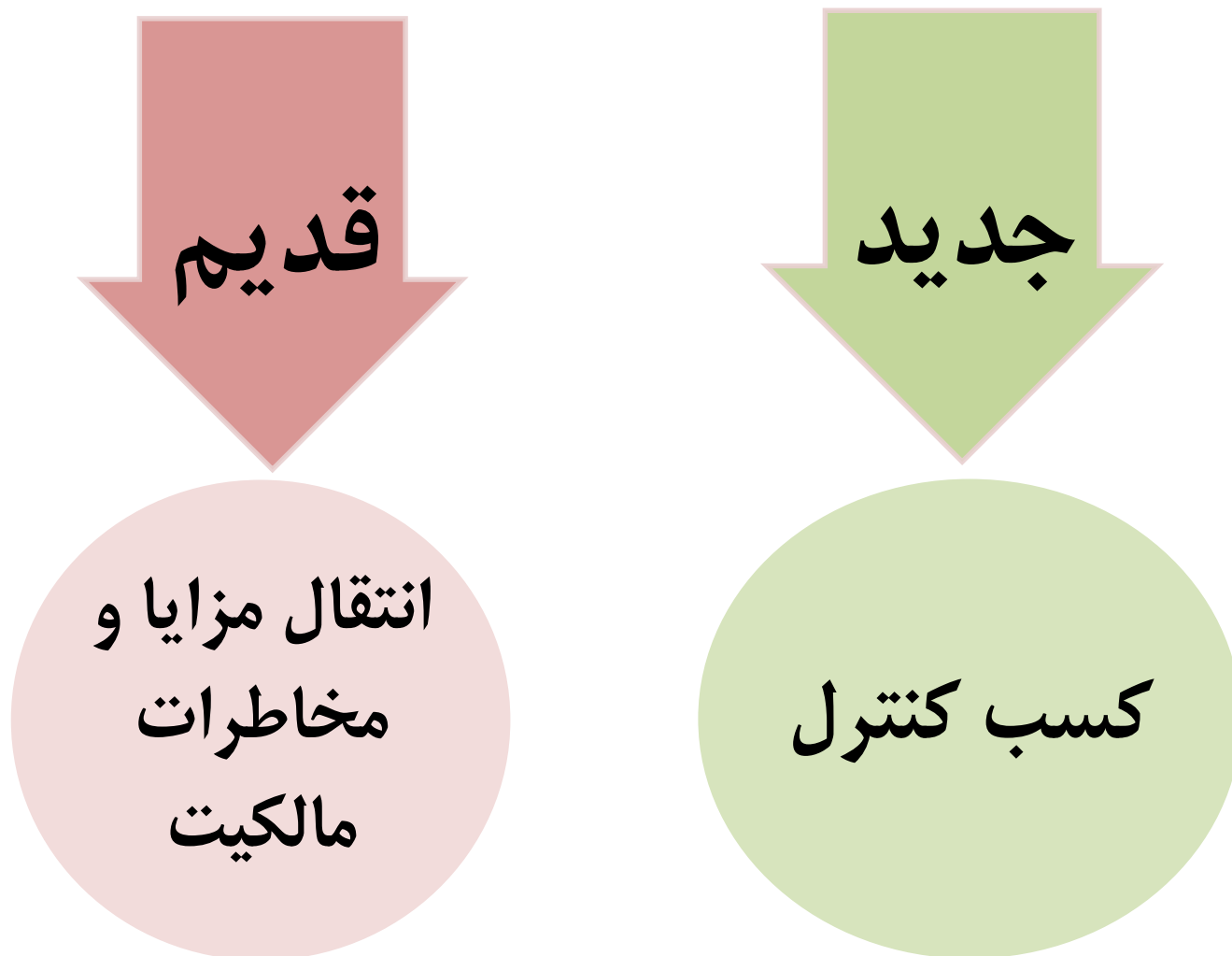
ت. مبادله‌های غیر پولی بین واحدهای تجاری دارای فعالیت‌های تجاری همانند، برای تسهیل فروش به مشتریان یا

مشتریان بالقوه. برای مثال، این استاندارد در خصوص قرارداد بین دو شرکت نفتی که توافق می‌کند برای

پاسخگویی به موقع به تقاضای مشتریان خود در مکانهای تعیین شده نفت را با یکدیگر مبادله کنند کاربرد ندارد.



تغییر رویکرد در استاندارد حسابداری



تشریح تغییر رویکرد استاندارد جدید

رویکرد استاندارد قبلی مبتنی بر معیار اصلی انتقال مزایا و مخاطرات مالکیت از فروشنده به خریدار بود.

ولی استاندارد جدید معیار اصلی خود را برای شناخت درآمد بر اساس کسب کنترل دارایی مورد مبادله قرار داده و کنترل یک دارایی را توانایی هدایت استفاده از دارایی و کسب تقریباً تمام منافع قابل تصور آتی (باقیمانده از دارایی) میداند و کنترل را توانایی منع سایر اشخاص از هدایت و استفاده از دارایی تعریف میکند.

توانایی هدایت استفاده از دارایی

کسب تقریباً تمام منافع قابل تصوّر آتی

توانایی منع سایر اشخاص از هدایت و استفاده از دارایی

کنترل

ملاحظات کلیدی استاندارد جدید

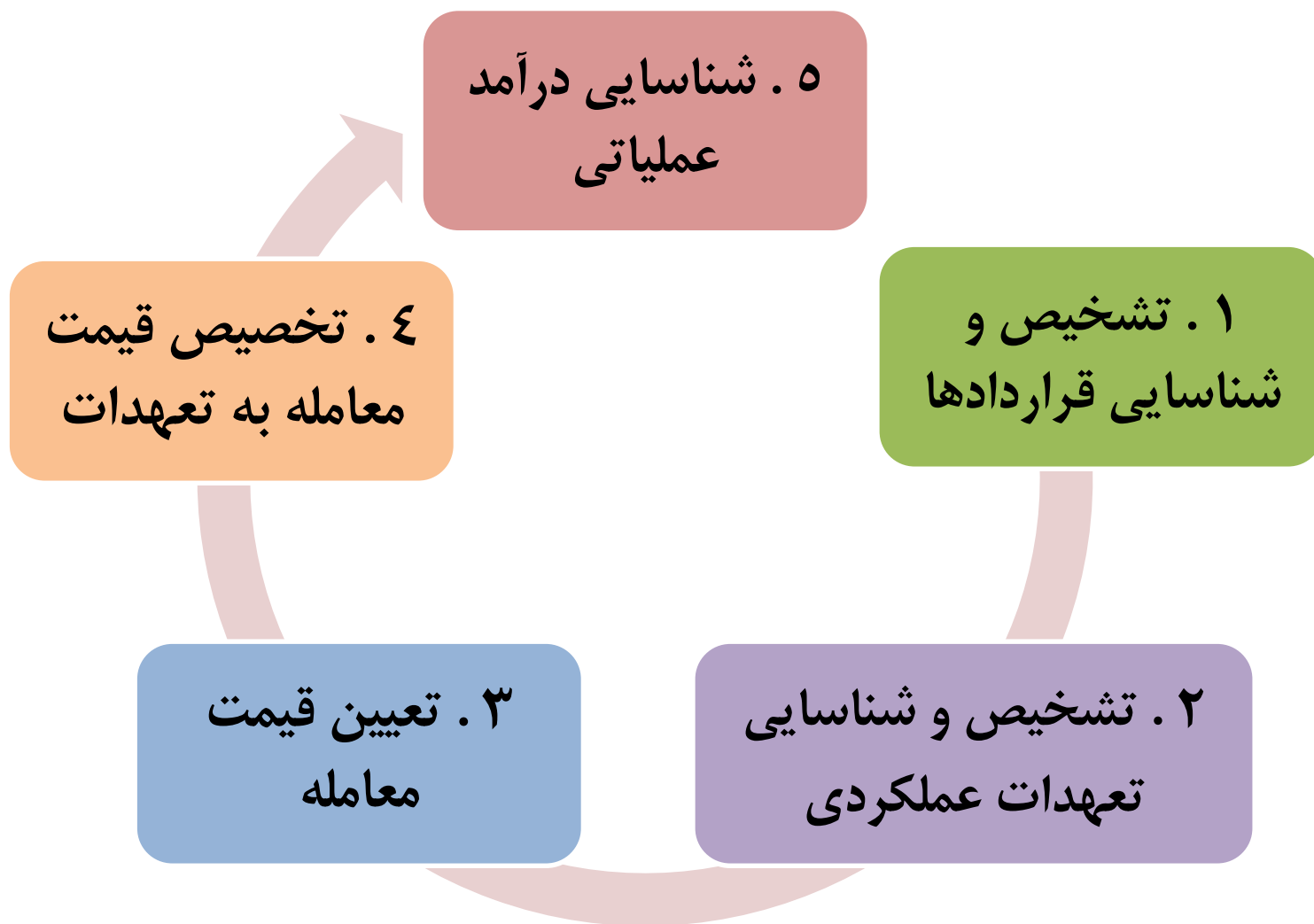
اساس مفهومی این استاندارد را میتوان در قالب ملاحظات زیر بیان نمود:

۱. درآمد عملیاتی باید به گونه ای شناسایی شود که بیانگر انتقال کالاها یا خدمات موضوع قرارداد به مشتریان به مبلغی باشد که واحد گزارشگر انتظار دارد در قبال آن کالاها یا خدمات حق دریافت به دست آورد.

۲. ضرورت دارد به مفاد قرارداد و تمام شرایط مربوط به آن در هنگام بکارگیری این استاندارد توجه شود.

۳. لازم است رفتار و روشی که واحد گزارشگر برای شناخت درآمد به کار میگیرد به طور یکنواخت برای تمامی قراردادهای دارای ویژگیهای مشابه مورد استفاده قرار گیرد.

فرایند شناخت درآمد



تشخیص و شناسایی قراردادها

یک واحد گزارشگر که به کار ارائه خدمات نرم افزاری

اشتغال دارد در تاریخ ۱ / ۸ / ۱۴۰۱ قراردادی با یکی از

مشتریان جدید خود منعقد نموده که مدت انجام آن، یکسال

از تاریخ انعقاد قرارداد خواهد بود.

تشخیص و شناسایی تعهدات عملکردی

مطابق قرارداد مذکور موارد زیر توافق شده است:

۱. فروش نرم افزار بودجه و واگذاری حق امتیاز بهره برداری از آن به مشتری که به طور معمول بهای آن با مشتریان ۵۰۰۰ میلیون ریال حساب میشود.
۲. ارائه خدمات آموزش و راه اندازی نرم افزار به مدت ۶ ماه که بهای معمول این امر ۱۲۰۰ میلیون ریال است.
۳. شرکت نرم افزاری متعهد است که تا سررسید مدت قرارداد (یکسال) بر حسب درخواست های احتمالی مشتری هرگونه فرم و گزارش مورد درخواست وی را به برنامه نرم افزاری بیافزاید. این خدمات اضافی معمولاً به بهای ۸۰۰ میلیون ریال با مشتریان حساب میشود.

تعیین قیمت معامله

با هدف جذب این مشتری، در قیمت های پیشنهادی

تخفیفات قابل ملاحظه ای اعمال گردیده و مبلغ کل قرارداد

۴۹۰۰ میلیون ریال با مشتری مذکور توافق شده است.

تخصیص قیمت معامله به تعهدات

مبلغ کل قرارداد را میتوان به شرح زیر به **روش قیمت فروش مستقل نسبی** به

هر یک از توافقات قراردادی تخصیص داد:

ردیف	تعهدات قراردادی	قیمت معمول کار	قیمت معامله	زمان شناخت درآمد
۱	فروش نرم افزار بودجه	۵۰۰۰	$۵۰۰۰ \times ۴۹۰۰ \div ۷۰۰۰ = ۳۵۰۰$	هنگام فروش
۲	آموزش و راه اندازی نرم افزار	۱۲۰۰	$۱۲۰۰ \times ۴۹۰۰ \div ۷۰۰۰ = ۸۴۰$	طی ۶ ماه
۳	فرم و گزارش سازی	۸۰۰	$۸۰۰ \times ۴۹۰۰ \div ۷۰۰۰ = ۵۶۰$	طی یکسال
	جمع	۷۰۰۰	۴۹۰۰	

شناسایی درآمد عملیاتی سال ۱۴۰۱

درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴۰۱ به شرح زیر است:

درآمد فروش نرم افزار بودجه	۳۵۰۰
----------------------------	------

درآمد ارائه خدمات آموزش و راه اندازی نرم افزار	$۸۴۰ \times ۵ \div ۶$	۷۰۰
--	-----------------------	-----

درآمد حاصل از فرم و گزارش سازی	$۵۶۰ \times ۵ \div ۱۲$	۲۳۳
--------------------------------	------------------------	-----

جمع درآمد قابل شناسایی		۴۴۳۳
------------------------	--	------

شناسایی درآمد عملیاتی سال ۱۴۰۲

درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴۰۲ به شرح زیر است:

درآمد ارائه خدمات آموزش و راه اندازی نرم افزار	$840 \times 1 \div 6$	۱۴۰
--	-----------------------	-----

درآمد حاصل از فرم و گزارش سازی	$560 \times 7 \div 12$	۳۲۷
--------------------------------	------------------------	-----

جمع درآمد قابل شناسایی		۴۶۷
------------------------	--	-----

مثال دوم برای شناسایی درآمد به تناسب انجام تعهدات قراردادی

در اوایل بهمن ماه ۱۴۰۱ واحد گزارشگر قراردادی مبنی بر خریداری و نصب ۴ دستگاه چیلر ۱۲۰ تن برای یک پروژه ساختمانی منعقد کرده است. پیش بینی میشود که خرید و حمل دستگاه ها به محل نصب تا پایان سال به انجام برسد ولی نصب و راه اندازی تا تیرماه سال ۱۴۰۲ به طول انجامد. بهای قرارداد و نیز مخارج پیش بینی شده برای انجام کار توسط واحد گزارشگر به

شرح زیر است:

مبلغ قرارداد	میلیون ریال
پیش بینی مخارج:	۳۰۰ ۰۰۰
بهای خرید ۴ دستگاه چیلر	۱۴۴ ۰۰۰
مخارج نصب و راه اندازی	۱۰۶ ۰۰۰
جمع مخارج انجام کار	۲۵۰ ۰۰۰

- واحد گزارشگر برای اندازه گیری میزان پیشرفت کار از مبنای مخارج تقبل شده استفاده خواهد کرد.

- مشتری از زمان تخلیه چیلرها در محل پروژه کنترل آنها را در اختیار خواهد داشت.

- بنابر ارزیابی واحد گزارشگر، خرید و مخارج مربوط به تحصیل چیلرها در اندازه گیری مبلغ درآمد نایستی دخالت داده شود چرا که با توجه به اوضاع بازار این دارایی ها، واحد گزارشگر امکان صورتحساب نمودن مبلغی افزون بر بهای تمام شده آنها برای مشتری خود را ندارد که در نتیجه این امر، درآمد عملیاتی مربوط به تحصیل چیلرها معادل مخارج آن اندازه گیری و مابقی درآمد عملیاتی به نسبت مخارج انجام شده به کل مخارج برآوردی محاسبه خواهد شد.

- در ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۱ مخارج انجام شده بابت این قرارداد به شرح زیر است:

میلیون ریال	
۱۴۵ ۰۰۰	مخارج خرید ۴ دستگاه چیلر
۴۲ ۴۰۰	مخارج نصب و راه اندازی
۱۸۷ ۴۰۰	

- در سال ۱۴۰۲ باقیمانده مخارج انجام کار برابر با ۶۵ ۰۰۰ میلیون ریال پرداخت و کار به انجام رسیده و قرارداد خاتمه میابد.

درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴x۱

$$\text{درصد پیشرفت کار} \quad \frac{42400}{106000} \times 100 = 40\%$$

$$\text{درآمد قابل شناسایی} \quad 145000 + \{ (300000 - 145000) \times 40\% \} = 207000$$

$$\text{هزینه قابل شناسایی} \quad 145000 + 42400 = 187400$$

درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴x۲

$$۳۰۰۰۰۰ - ۲۰۷۰۰۰ = ۹۳۰۰۰ \text{ درآمد قابل شناسایی}$$

$$۶۵۰۰۰ \text{ هزینه قابل شناسایی}$$

مثال سوم برای شناسایی درآمد به تناسب انجام تعهدات قراردادی

شرکت کشتیرانی خطوط دریایی مروارید، خدماتی به شرح زیر به مشتریان خود عرضه میکند:

۱. حمل کالاهای مشتریان توسط کامیون یا خط آهن از و به بنادر کشور ایران.
۲. انجام خدمات صادرات، گمرکات و بارگیری کالاها در مبادی بنادر مرزی کشور مبدا برای مشتریان.
۳. حمل دریایی کالاهای مشتریان از اقصی نقاط جهان به ایران و بلعکس.
۴. انجام خدمات واردات، گمرکات و تخلیه کالاها در مبادی بنادر مرزی کشور مقصد برای مشتریان.
۵. حمل کالاهای مشتریان توسط کامیون یا خط آهن از و به بنادر کشور مقصد تا محل مورد نظر در شهرهای کشور خریدار یا فروشنده محصولات از و به مشتریان.

ادامه مثال سوم شناسایی درآمد به تناسب انجام تعهدات قراردادی

در سال ۱۴۰۱ این شرکت قراردادی منعقد نموده است که مطابق آن بایستی تولیدات فولادی را ابتدا از شهر بناب در آذربایجان شرقی توسط کامیون به بندر ماهشهر حمل و پس از انجام تشریفات صادراتی و گمرکی، توسط کشتی های خود تا بندر چینگ دائو چین حمل و پس از انجام تشریفات گمرکی و ترخیص، آن کالاها را توسط راه آهن انتقال داده و در شهر چیانگ کانگ چین، تحویل شرکت خریدار آن کالاها نماید.



ادامه مثال سوم شناسایی درآمد به تناسب انجام تعهدات قراردادی

سایر اطلاعات:

۱. بهای کل انجام خدمات مذکور مبلغ ۴۰۰۰۰ میلیون ریال توافق شده است.

۲. مطابق تجارب و ملاحظات اجرایی و عملی در شرکت حمل دریایی مروارید، انجام

هر بخش از مراحل مذکور بیان کننده انجام خدمات موضوع قرارداد به شرح زیر است:

(۱) حمل داخل کشور ۵٪ (۲) انجام خدمات گمرکی و مرزی و بارگیری در بندر ماهشهر

۷٪ (۳) انجام حمل دریایی از بندر ماهشهر تا بندر چینگ دائو ۷۵٪ (۴) انجام خدمات

ترخیص و تحویل در کشور چین ۹٪ (۵) انجام حمل ریلی از بندر چینگ دائو تا تحویل

کالا در شهر چیانگ کانگ ۴٪.

بر این اساس، درآمد قابل شناسایی در هر یک از مقاطع انجام تعهدات قراردادی
به شرح زیر است:

حمل در کشور مبدا

$$۴۰ \text{} \times ۵\% = ۲ \text{}$$

انجام خدمات مرز خروجی

$$۴۰ \text{} \times ۷\% = ۲۸ \text{}$$

حمل دریایی

$$۴۰ \text{} \times ۷۵\% = ۳۰ \text{}$$

انجام خدمات مرز ورودی

$$۴۰ \text{} \times ۹\% = ۳۶ \text{}$$

حمل در کشور مقصد

$$۴۰ \text{} \times ۴\% = ۱۶ \text{}$$

فرض کنید قرارداد در سال ۱۴x۱ منعقد شده و در پایان سال کالاها به بندر چینگ دائو واصل اما تشریفات خدمات مرز ورودی آن به اتمام نرسیده است که این امور و نیز حمل ریلی کالاها در کشور چین در سال ۱۴x۲ انجام و قرارداد خاتمه یافته است.

درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴x۱

۲ ۰۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰	حمل در کشور مبدا
۲ ۸۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰	انجام خدمات مرز خروجی
۳۰ ۰۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰	حمل دریایی
۳۴ ۸۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰	

درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴x۲

۳ ۶۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰	انجام خدمات مرز ورودی
۱ ۶۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰	حمل در کشور مقصد
۵ ۲۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰	

تخصیص تخفیف فروش

یک شرکت آبیاری مکانیزه باغات و مزارع، محصولات را در قالب یک مجموعه به بهای فروش مستقل اقلام به شرح زیر به مشتریان خود عرضه می نماید:

ریال

۱۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰

پمپ آب

۴۰ ۰۰۰ ۰۰۰

سیستم لوله کشی آبیاری اتوماتیک

۱۵ ۰۰۰ ۰۰۰

دستگاه تنظیم فشار آب

۳۰ ۰۰۰ ۰۰۰

دستگاه تنظیم زمان آبیاری

خریداران امکان دارد یک مجموعه کامل یا اقلامی از محصولات مذکور را از این شرکت خریداری نمایند. مطابق سیاست های فروش این شرکت، در صورتیکه خریدار دستگاه تنظیم فشار آب و دستگاه تنظیم زمان آبیاری را با هم خریداری کند، مبلغ ۶۰۰۰ ۰۰۰ ریال تخفیف به وی اعطا میشود و در غیر این صورت هیچ یک از اقلام فوق شامل تخفیف نمیگردند.

در صورت فروش یک پکیج کامل، ثبت مربوطه به شرح زیر خواهد بود:

بستانکار								بدهکار								شرح
								۱	۷	۹	۰	۰	۰	۰	۰	نقد / حسابهای دریافتنی
۱	۷	۹	۰	۰	۰	۰	۰									درآمد عملیاتی

ادامه تخصیص تخفیف فروش

حال اگر در قرارداد فروش یک مجموعه کامل، ابتدا ۳ قلم نخست به خریدار تحویل و کنترل آنها به وی منتقل شود و پس از مدتی دستگاه تنظیم زمان آبیاری نیز به مشتری تحویل گردد، در هر مرحله از انتقال کنترل اقلام فروخته شده، محاسبات و ثبت های زیر صورت خواهد پذیرفت:

در اینجا لازم است مبلغ تخفیف ابتدا به روش قیمت فروش مستقل نسبی بین اقلام ۳ و ۴ محصولات سرشکن شده و سپس درآمد شناسایی شود:

جمع ارزش نسبی فروش محصولات ردیف ۳ و ۴

$$۱۵۰۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰۰۰۰ = ۴۵۰۰۰۰۰۰$$

تخفیف قابل تخصیص به بهای فروش محصول شماره ۳

$$۶۰۰۰۰۰۰۰ \times ۱۵۰۰۰۰۰۰ \div ۴۵۰۰۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰۰۰$$

درآمد قابل شناسایی بابت ۳ قلم نخست مجموعه محصولات

$$۱۰۰۰۰۰۰۰۰ + ۴۰۰۰۰۰۰۰ + (۱۵۰۰۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰۰۰) = ۱۵۳۰۰۰۰۰۰$$

بستانکار								بدهکار								شرح
								۱	۵	۳	۰	۰	۰	۰	۰	نقد / حسابهای دریافتنی
۱	۵	۳	۰	۰	۰	۰	۰									درآمد عملیاتی

ادامہ تخصیص تخفیف فروش

حال هر زمان که کنترل محصول ردیف ۴ خریداری شده طی قرارداد مذکور به مشتری انتقال داده شود، مابقی درآمد مربوطه به شرح محاسبات زیر اندازه گیری و سپس شناسایی می‌گردد:

جمع ارزش نسبی فروش محصولات ردیف ۳ و ۴

$$10 \cdot \cdot \cdot + 3 \cdot \cdot \cdot = 50 \cdot \cdot \cdot$$

تخفیف قابل تخصیص به بهای فروش محصول شماره ۳

$$6 \times 3 \div 5 = 2$$

درآمد قابل شناسایی بابت قلم ۴ مجموعه محصولات

$$3 \cdot \cdot \cdot \cdot - \xi \cdot \cdot \cdot \cdot = 26 \cdot \cdot \cdot \cdot$$

بستانکار								بدهکار								شرح	
																نقد / حسابهای دریافتنی	
																درآمد عملیاتی	
۲	۶	♦	♦	♦	♦	♦	♦	۲	۶	♦	♦	♦	♦	♦	♦		

تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن

در صورت تعدیل مبلغ قرارداد بعد از انعقاد آن، میتوان از رویکردهای زیر حسب نوع توافقات به عمل آمده بابت تعدیل قرارداد، جهت انعکاس آثار تعدیل در شناسایی مبلغ درآمد استفاده نمود:

۱. رویکرد تفکیک قراردادها

در صورتیکه تعدیل قرارداد بدون تاثیر از قرارداد اولیه باشد، بایستی قرارداد اولیه و قرارداد جدید را جداگانه و به تفکیک مورد بررسی قرارداده و حسب انجام هر بخش از تعهدات قراردادی آنها، اقدام به شناسایی درآمد نمود.

۲. رویکرد عدم تفکیک قراردادها

در صورتیکه قرارداد جدید متأثر از قرارداد اولیه باشد، بایستی باقیمانده درآمد (بخش شناسایی نشده) قرارداد اولیه و قرارداد جدید را یک قرارداد واحد در نظر گرفته و حسب انجام تعهدات قراردادی مجموع آنها اقدام به شناسایی درآمد نمود.

مثال ۱ تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن - رویکرد تفکیک قراردادهای

شرکت راهسازی جهان جاده، قرارداد ساخت قطعه ۴ اتوبان قزوین به تنکابن را به مبلغ ۷۰۰ ۰۰۰ میلیون ریال منعقد نموده و طی سالهای ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ با توجه به انجام تعهدات قراردادی به ترتیب ۱۵٪ و ۲۵٪ از درآمد مربوطه را نیز مورد شناسایی قرار داده است.

در سال ۱۳۸۳ کارفرما پروژه مذکور، قرارداد خود با شرکت مسیران را لغو و ادامه انجام قطعه ۵ اتوبان مذکور را نیز به مبلغ ۵۵۰ ۰۰۰ میلیون ریال به شرکت جهان جاده واگذار می نماید.

ادامه مثال ۱ تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن - رویکرد تفکیک قراردادها

- در این حالت باید دو قرارداد مذکور از یکدیگر متمایز تلقی شده و حسب انجام تعهدات قراردادی هر یک از آنها درآمد مربوطه مورد شناسایی قرار گیرد.

- بر این اساس، در صورت پیشرفت کار ۳۵٪ در قطعه ۴ و ۲۰٪ در قطعه ۵ تا پایان سال ۱۳۸۳ مبلغ درآمد قابل شناسایی در سال ۱۳۸۳ برابر است با:

$$(700.000 \times 35\%) + (550.000 \times 20\%) = 355.000$$

مثال ۲ تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن - رویکرد عدم تفکیک قراردادها

شرکت راهسازی جهان جاده، قرارداد ساخت قطعه ۴ اتوبان قزوین به تنکابن را به مبلغ ۷۰۰ ۰۰۰ میلیون ریال منعقد نموده و طی سالهای ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ با توجه به انجام تعهدات قراردادی به ترتیب ۱۵٪ و ۲۵٪ از درآمد مربوطه را نیز مورد شناسایی قرار داده است.

در سال ۱۳۸۳ با تغییر در نقشه های قرارداد و با هدف غیر هم سطح نمودن تقاطع قطعه ۴ اتوبان مذکور با جاده محلی، توافق میشود که احداث پل و رمپ و لوپ های اتصالی دو جاده نیز توسط شرکت جهان جاده انجام و از این بابت ۲۵۰ ۰۰۰ میلیون ریال قرارداد الحاقی منعقد میگردد.

مثال ۲ تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن - رویکرد عدم تفکیک قراردادها

- در این وضعیت شناسایی باقیمانده درآمد قرارداد اولیه و درآمد قرارداد الحاقی را باید به عنوان یک قرارداد واحد تلقی نموده و حسب انجام تعهدات قراردادی مجموع آنها درآمد شناسایی نمود.
- فرض کنید بعد از انجام تغییرات مذکور در قرارداد اولیه، پروژه قطعه ۴ در پایان سال ۱۳۸۳ ۳۵٪ دیگر پیشرفت کار داشته است.

$$۹۵۰٬۰۰۰ = ۲۵۰٬۰۰۰ + ۷۰۰٬۰۰۰ \text{ کل درآمد حاصل از قرارداد}$$

$$۲۸۰٬۰۰۰ = (۷۰۰٬۰۰۰ \times ۱۵\%) + (۲۵۰٬۰۰۰ \times ۲۵\%) \text{ درآمد شناسایی شده در سالهای قبل}$$

$$۶۷۰٬۰۰۰ = ۹۵۰٬۰۰۰ - ۲۸۰٬۰۰۰ \text{ درآمد قابل شناسایی باقیمانده}$$

$$۶۰\% = (۱۵\% + ۲۵\%) - ۱۰۰\% \text{ درصد باقیمانده از پیمان}$$

$$۳۹۰٬۸۳۳ = ۶۷۰٬۰۰۰ \times ۳۵\% \div ۶۰\% \text{ درآمد قابل شناسایی در سال ۱۳۸۳}$$

مثال ۳ تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن - فرض نخست

واحد گزارشگر تولید کننده فولاد آلیاژی است. این شرکت محصولات خود را از قرار هر تن ۸۸ میلیون ریال به مشتریان عرضه میکند و در صورتیکه خرید مشتری طی هر سال از ۵۰۰ تن بیشتر باشد، به ایشان ۵ درصد تخفیف نسبت به خرید مازاد بر ۵۰۰ تن تعلق میگیرد.

در اوایل بهمن ماه سال ۱۴۰۱ یکی از مشتریان این شرکت ۵۰۰ تن خرید انجام میدهد که توافق شده است در پایان هر ماه، ۱۰۰ تن آن به خریدار تحویل گردد.

در تاریخ فروش، بر اساس سوابقی که از خریدار وجود دارد، انتظار شرکت فروشنده این است که شرکت خریدار تا پایان سال سفارش دیگری نخواهد داشت و در نتیجه قراردادهای آن شامل **تخفیفات حجمی** نخواهد شد.

ادامه مثال ۳ تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن – فرض نخست

فرض نخست: (تفکیک قرارداد)

در اسفند ماه، مشتری مذکور سفارش ۳۰۰ تن دیگر از محصولات شرکت فروشنده را داده که در تداوم سفارش قبلی (پایان هر ماه، ۱۰۰ تن) آنرا تحویل خواهد گرفت که به دلیل افزایش حجم خرید، به ۳۰۰ تن فروش مزاد ۵ درصد تخفیف تعلق خواهد گرفت.

(ارقام به میلیون ریال)

درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴X۱	۱۷۶۰۰
۲۰۰×۸۸	
درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴X۲	۵۱۴۸۰
$(۳۰۰ \times ۸۸) + (۳۰۰ \times ۸۸ \times \%۹۵)$	
کل درآمد فروش	۶۹۰۸۰
$(۸۸ \times ۵۰۰) + (۸۸ \times \%۹۵ \times ۳۰۰)$	

مثال ۳ تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن – فرض دوم

فرض دوم: (عدم تفکیک قراردادها)

اگر در تاریخ فروش، بر اساس سوابقی که از خریدار وجود دارد، انتظار شرکت فروشنده این باشد که شرکت خریدار تا پایان سال سفارشات دیگری نیز خواهد داشت و در نتیجه قراردادهای آن شامل تخفیفات حجمی خواهد بود **مابه ازاء این قرارداد متغیر** تلقی میشود.

حال اگر در اسفند ماه، مشتری مذکور سفارش ۳۰۰ تن دیگر از محصولات شرکت فروشنده را بدهد که در تداوم سفارش قبلی (پایان هر ماه، ۱۰۰ تن) آنرا تحویل گیرد، به دلیل افزایش حجم خرید، به ۳۰۰ تن فروش مازاد ۵ درصد تخفیف تعلق خواهد گرفت.

ادامه مثال ۳ تعدیل قرارداد پس از انعقاد آن فرض دوم

(ارقام به میلیون ریال)

کل درآمد فروش $(۸۸ \times ۵۰۰) + (۸۸ \times ۹۵\% \times ۳۰۰)$	۶۹ ۰۸۰
درآمد شناسایی شده در بهمن ۱۴X۱ ۸۸×۱۰۰	۸ ۸۰۰
درآمد قابل شناسایی بابت هر تن پس از تعدیل قرارداد $۶۹ ۰۸۰ \div ۸۰۰$	۸۶ ۳۵۰ ۰۰۰ ریال
درآمد قابل شناسایی در اسفند ۱۴X۱ $۸۸۰۰ - (۸۶ ۳۵۰ ۰۰۰ \times ۲۰۰)$ (ریال)	۸ ۴۷۰
درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴X۱ $۸ ۴۷۰ + ۸ ۸۰۰$	۱۷ ۲۷۰
درآمد قابل شناسایی در سال ۱۴X۲ $۸۶ ۳۵۰ ۰۰۰ \times ۶۰۰$ ریال	۵۱ ۸۱۰



سنجش انجام تعهدات عملکردی در قراردادهای بلند مدت

هنگامی که تعهدات عملکردی یک قرارداد در بلند مدت انجام پذیر باشد بایستی به تناسب انجام تعهدات عملکردی طی زمان (میزان پیشرفت کار انجام شده) درآمد آن قرارداد مورد شناسایی قرار گیرد. تعیین میزان پیشرفت کار با هدف اندازه گیری درآمد بر مبنای میزان انتقال کنترل کالاها و خدمات موضوع قرارداد به مشتریان انجام خواهد شد.

واحد گزارشگر در این حالت بایستی روشی یکنواخت را جهت سنجش پیشرفت کار برای تمامی تعهدات عملکردی مشابه را بکار گرفته و لازم است در پایان هر دوره مالی میزان پیشرفت کار را برای هر یک از تعهدات عملکردی خود بازاندازه گیری نماید.

در صورت تغییر در سنجش پیشرفت کار انجام شده، آثار تغییر بایستی عنوان تغییر در برآوردهای حسابداری تلقی و در سود و زیان دوره تغییر منعکس گردد.

روش های سنجش میزان کار انجام شده

برای سنجش درصد پیشرفت کار انجام شده میتوان از روش های زیر استفاده نمود:

۱. روش های خروجی محور

۲. روشهای ورودی محور

در تعیین روش و میزان پیشرفت کار انجام شده ضرورت دارد کالاها و خدماتی که کنترل آنها به مشتریان منتقل نشده است در اندازه گیری ها دخالت داده نشود.

روش های خروجی محور

بکارگیری روشهای خروجی محور در صورتی مناسب خواهد داشت که بتوان بر مبنایی قابل اتکا و مستقیم ارزش کالاها یا خدماتی را که کنترل آنها به مشتریان انتقال یافته است را مورد اندازه گیری قرار داد.

به عنوان مثال اگر توافق شده باشد طی مدت ۴ سال تعداد ۰۰۰ ۵۰۰ عدد محصول تولیدی واحد گزارشگر به شرکت خریدار تحویل داده شود، هر سال بر اساس تعداد کالای تولید شده برای آن مشتری و یا تعداد کالاهای تحویل داده شده به وی میتوان درآمد مربوطه را مورد شناسایی قرار داد.



نکته مهم در بکارگیری روش های خروجی محور



در صورت وجود کالای ساخته شده تحویل نشده به مشتری و یا

کالای در جریان ساخت با مقادیر و مبالغ با اهمیت، بکارگیری

نگرش خروجی محور نمیتواند بیان کننده عملکرد مناسب و واقعی

واحدهای گزارشگر باشد.

روش های ورودی محور

در صورتیکه درآمد واحد گزارشگر بر اساس فعالیت های انجام شده برای انجام تعهدات قراردادی مورد شناسایی قرار گیرد، روشهای ورودی محور به کار بسته شده است.

استفاده از معیارهایی مانند مخارج انجام شده برای یک پیمان، زمان بکارگیری ماشین آلات یا ساعات کار مستقیم صرف شده برای تولید را میتوان از جمله مصادیق کاربرد این روش دانست.

مثال برای رویکردهای ورودی محور و خروجی محور

شرکت واگن پارس قرارداد ساخت ۵۰۰ دستگاه واگن مسافربری درجه ۱ را با شرکت راه آهن ایران منعقد نموده است که طی آن توافق گردیده، واگن های مذکور بر اساس هر واحد ۶۰۰۰ میلیون ریال، طی ۳ سال ساخته و تحویل شرکت خریدار گردد.

در این ارتباط اطلاعات زیر در اختیار شما قرار دارد:

سال	تعداد تحویل شده	مخارج واقعی ساخت	برآورد باقیمانده مخارج در پایان دوره	برآورد کل مخارج ساخت
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
۱۴۰۱	۱۳۰	۶۸۰ ۰۰۰	۱ ۶۸۰ ۰۰۰	۲ ۳۶۰ ۰۰۰
۱۴۰۲	۱۷۰	۸۴۰ ۰۰۰	۸۵۰ ۰۰۰	۲ ۳۷۰ ۰۰۰
۱۴۰۳	۲۰۰	۸۸۰ ۰۰۰	—	—
	۵۰۰	۲ ۴۰۰ ۰۰۰		

فرض ۱ - شرکت واگن سازی پارس از رویکرد خروجی محور استفاده میکند

در صورتیکه بدون توجه به کالای در جریان ساخت موجود در پایان هر دوره و صرفاً بر اساس تعداد ساخته و تحویل شده به مشتری، درآمد شناسایی شود نتیجه به شرح زیر خواهد بود:

میلیون ریال $780\,000 = 130 \times 6000$ در سال ۱۴۰۱

میلیون ریال $1\,020\,000 = 170 \times 6000$ در سال ۱۴۰۲

میلیون ریال $1\,200\,000 = 200 \times 6000$ در سال ۱۴۰۳

میلیون ریال $3\,000\,000 = 500 \times 6000$ کل درآمد حاصل از قرارداد

فرض ۲ - شرکت واگن سازی پارس از رویکرد ورودی محور استفاده میکند

دقتی مختصر بر اطلاعات مسئله بیان کننده آن است که بهای تمام شده ۱ دستگاه واگن به طور متوسط ۴۸۰۰ میلیون ریال ($۵۰۰ \div ۲۴۰۰۰۰$) بوده و در نتیجه قیمت تمام شده کالای ساخته شده در سال ۱۴۰۱ تقریباً باید ۶۲۴۰۰۰ میلیون ریال باشد در حالیکه مخارج انجام شده در آن سال ۶۸۰۰۰۰ میلیون ریال است. تفاوت این دو رقم گویای وجود ۵۶۰۰۰ میلیون ریال کالای در جریان ساخت است که بیان کننده انجام فعالیتهای با اهمیت در انجام تعهدات قراردادی و نیز مخارج عمده ای است که باید با درآمد شناسایی شده به درستی تطابق داده شود.

بر این اساس شرکت واگن سازی پارس تصمیم گرفته است که درآمد خود را بر اساس رویکرد ورودی محور و بر مبنای نسبت مخارج انجام شده برای قرارداد بر کل مخارج برآوردی آن اندازه گیری نماید.

ادامه فرض ۲ - شرکت واگن سازی پارس از رویکرد ورودی محور استفاده میکند

سال	مبلغ کل درآمد حاصل از قرارداد	نسبت مخارج انجام شده به کل مخارج	درآمد شناسایی قابل شناسایی تا این دوره	درآمد شناسایی شده در دوره های قبل	درآمد قابل شناسایی دوره
۱۴۰۱	۳۰۰۰۰۰۰	$\times \frac{۶۸۰۰۰۰}{۲۳۶۰۰۰۰}$	۸۶۴۴۰۷	-	۸۶۴۴۰۷
۱۴۰۲	۳۰۰۰۰۰۰	$\times \frac{۱۵۲۰۰۰۰}{۲۳۷۰۰۰۰}$	۱۹۲۴۰۵۰	- ۸۶۴۴۰۷	۱۰۵۹۶۴۳
۱۴۰۳	۳۰۰۰۰۰۰	$\times \frac{۲۴۰۰۰۰۰}{۲۴۰۰۰۰۰}$	۳۰۰۰۰۰۰	- ۱۹۲۴۰۵۰	۱۰۷۵۹۵۰

کل درآمد شناسایی شده ناشی از قرارداد : ۳۰۰۰۰۰۰

مثال قرارداد بلند مدت پیمانکاری

اطلاعات زیر مربوط به یک قرارداد پیمانکاری به مبلغ اولیه ۰۰۰ ۰۰۰ ۱۰۰ میلیون ریال است که در سال سوم انجام کار مبلغ ۰۰۰ ۰۰۰ ۵۰ میلیون ریال قرارداد الحاقی آن می باشد:

روش شناخت درآمد این قرارداد نسبت مخارج تحمل شده برای کار انجام شده تا تاریخ گزارشگری به کل مخارج برآوردی آن پیمان (روش هزینه به هزینه) خواهد بود که این روش مبتنی بر نگرش ورودی محور است.

کلیه ارقام به میلیون ریال است.

ادامه اطلاعات مثال قرارداد بلند مدت پیمانکاری

۱۳×۵	۱۳×۴	۱۳×۳	۱۳×۲	۱۳×۱	
۱۷۰۰۰	۴۲۱۹۰	۳۴۳۳۰	۲۸۱۲۰	۲۸۵۰۰	مخارج انجام شده طی دوره
۳۰۰۰	۵۰۰	۲۵۰۰	۳۵۰۰	۰	موجودی مصالح پایکار در ابتدای دوره
۰	(۳۰۰۰)	(۵۰۰)	(۲۵۰۰)	(۳۵۰۰)	موجودی مصالح پایکار در پایان دوره
۲۰۰۰۰	۳۹۶۹۰	۳۶۳۳۰	۲۹۱۲۰	۲۵۰۰۰	هزینه دوره
۱۳۰۱۴۰	۹۰۴۵۰	۵۴۱۲۰	۲۵۰۰۰	۰	هزینه انباشته در ابتدای دوره
۱۵۰۱۴۰	۱۳۰۱۴۰	۹۰۴۵۰	۵۴۱۲۰	۲۵۰۰۰	هزینه انباشته تا پایان دوره
۰	۱۴۴۶۰	۴۴۵۵۰	۷۷۸۸۰	۱۰۰۰۰۰	برآورد باقیمانده هزینه تا پایان کار
۱۵۰۱۴۰	۱۴۴۶۰۰	۱۳۵۰۰۰	۱۳۲۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	برآورد کل هزینه تا پایان کار
۱۹۰۰۰	۳۵۰۰۰	۳۹۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۷۰۰۰	صورت وضعیتهای تایید شده طی دوره
۱۰۴۰۰	۱۰۲۰۰	۷۴۰۰	۲۰۰۰	۰	تعدیل صورت وضعیتهای تایید شده طی دوره
۱۵۰۶۰۰	۱۰۵۴۰۰	۵۹۰۰۰	۲۷۰۰۰	۰	صورت وضعیتهای انباشته در ابتدای دوره
۱۸۰۰۰۰	۱۵۰۶۰۰	۱۰۵۴۰۰	۵۹۰۰۰	۲۷۰۰۰	صورت وضعیتهای انباشته در پایان

روش درصد تکمیل پیمان

مبتنی بر نگرشی محافظه کارانه:

- هرگاه برآورد شود که پیمان منجر به سود خواهد شد، سود قابل شناسایی را باید به نسبت تعهدات قراردادی انجام شده اندازه گیری کرد.
- هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد (کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند)، باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.



محاسبات پایان سال ۱۳۸۱

برآورد کل درآمد پیمان

۱۰۰ ۰۰۰

برآورد کل هزینه پیمان

(۱۲۵ ۰۰۰)

برآورد (زیان) پیمان ناتمام

(۲۵ ۰۰۰)

ادامه محاسبات پایان سال ۱۳۸۱

زیان قابل شناسایی

(۲۵ ۰۰۰)

درآمد قابل شناسایی

$$۱۰۰۰۰۰ \times ۲۵۰۰۰ \div ۱۲۵۰۰۰ = ۲۰۰۰۰$$

هزینه قابل شناسایی

$$۲۰۰۰۰ + ۲۵۰۰۰ = ۴۵۰۰۰$$

تبیتهای حسابداری در پایان سال ۱۳۸۱ - میلیون ریال

بستانکار	بدهکار	شرح
	۴ ۵ ۰ ۰ ۰	بهای تمام شده پیمان ها
۲ ۵ ۰ ۰ ۰		پیمان در جریان تکمیل
۲ ۰ ۰ ۰ ۰		ذخیره هزینه ها
	۲ ۷ ۰ ۰ ۰	صورت وضعیت های تایید شده
۲ ۰ ۰ ۰ ۰		درآمد پیمان ها
۷ ۰ ۰ ۰ ۰		مازاد صورت وضعیت ها

محاسبات پایان سال ۱۳۸۲

برآورد کل درآمد پیمان

$$۱۰۰۰۰۰ + ۲۰۰۰ = ۱۰۲۰۰۰$$

برآورد کل هزینه پیمان

$$(۱۳۲۰۰۰)$$

برآورد (زیان) پیمان ناتمام

$$(۳۰۰۰۰)$$

ادامه محاسبات پایان سال ۱۳۸۲

$$(۳۰٬۰۰۰) - (۲۵٬۰۰۰) = (۵٬۰۰۰)$$

زیان قابل شناسایی

$$۱۰۲۰۰۰ \times ۵۴۱۲۰ \div ۱۳۲۰۰۰ = ۴۱۸۲۰ - ۲۰۰۰۰ = ۲۱۸۲۰$$

درآمد قابل شناسایی

$$۲۱۸۲۰ + ۵۰۰۰ = ۲۶۸۲۰$$

هزینه قابل شناسایی

تخته‌های حسابداری در پایان سال ۱۳۸۲ - میلیون ریال

شرح	بدهکار	بستانکار
بهای تمام شده پیمان ها	۰ ۲ ۸ ۶ ۲	
ذخیره هزینه ها	۰ ۰ ۳ ۲	
پیمان در جریان تکمیل		۰ ۲ ۱ ۹ ۲
صورت وضعیت های تایید	۰ ۰ ۲ ۳	
درآمد پیمان ها		۰ ۲ ۸ ۱ ۲
مازاد صورت وضعیت ها		۰ ۸ ۱ ۰ ۱

محاسبات پایان سال ۱۳۸۳

$$۱۰۰۰۰۰ + ۹۴۰۰ + ۵۰۰۰۰ = ۱۵۹۴۰۰$$

برآورد کل درآمد پیمان

$$(۱۳۵۰۰۰)$$

برآورد کل هزینه پیمان

$$۲۴۴۰۰$$

برآورد سود پیمان ناتمام

ادامه محاسبات پایان سال ۱۳۸۳

$$(24400 \times 90450 \div 135000) = 16348 + 30000 = 46348 \quad \text{سود قابل شناسایی}$$

$$159400 \times 90450 \div 135000 = 106798 - 41820 = 64978 \quad \text{درآمد قابل شناسایی}$$

$$64978 - 46348 = 18630 \quad \text{هزینه قابل شناسایی}$$

ثبتهای حسابداری در پایان سال ۱۳۸۳ - میلیون ریال

بستانکار							بدهکار							شرح
														بهای تمام شده پیمان ها
														ذخیره هزینه ها
														پیمان در جریان تکمیل
														صورت وضعیت های تایید شده
														مازاد صورت وضعیت ها
														مابه التفاوت قابل بازیافت پیمانها
														درآمد پیمان ها

در پایان سال ۱۳۸۳ حسابهای ذخیره هزینه ها و مازاد صورت وضعیت ها دارای گردش و مانده ای به شرح زیر خواهند بود:

ذخیره هزینه ها

۲۰۰۰۰	۱۳۸۱	۲۳۰۰	۱۳۸۲
		۱۷۷۰۰	۱۳۸۳
۰	۱۳۸۳ / ۱۲ / ۲۹		

مازاد صورت وضعیت ها

۷۰۰۰	۱۳۸۱		
۱۰۱۸۰	۱۳۸۲		
		۱۷۱۸۰	۱۳۸۳
۰	۱۳۸۳ / ۱۲ / ۲۹		

محاسبات پایان سال ۱۳۷۴

$$۱۰۰۰۰۰ + ۱۹۶۰۰ + ۵۰۰۰۰ = ۱۶۹۶۰۰$$

برآورد کل درآمد پیمان

$$(۱۴۴۶۰۰)$$

برآورد کل هزینه پیمان

$$۲۵۰۰۰$$

برآورد سود پیمان ناتمام

ادامه محاسبات پایان سال ۱۳۸۴

$$\text{سود قابل شناسایی} = ۲۲۵۰۰ - ۱۶۳۴۸ = ۶۱۵۲$$
$$(۲۵۰۰۰ \times ۱۳۰۱۴۰ \div ۱۴۴۶۰۰)$$

$$\text{درآمد قابل شناسایی} = ۱۵۲۶۴۰ - ۱۰۶۷۹۸ = ۴۵۸۴۲$$
$$۱۶۹۶۰۰ \times ۱۳۰۱۴۰ \div ۱۴۴۶۰۰$$

$$\text{هزینه قابل شناسایی} = ۴۵۸۴۲ - ۶۱۵۲ = ۳۹۶۹۰$$

ثبتهای حسابداری در پایان سال ۱۳۷۴ - میلیون ریال

شرح	بدهکار	بستانکار
بهای تمام شده پیمان ها	۳ ۹ ۶ ۹ ۰	
پیمان در جریان تکمیل		۳ ۹ ۶ ۹ ۰
صورت وضعیت های تایید شده	۴ ۵ ۲ ۰ ۰	
مابه التفاوت قابل بازیافت پیمانها	۶ ۴ ۲	
درآمد پیمان ها		۴ ۵ ۸ ۴ ۲

محاسبات پایان سال ۱۳۷۵

$$۱۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰ = ۱۸۰۰۰۰$$

کل درآمد پیمان

$$(۱۵۰۱۴۰)$$

کل هزینه پیمان

$$۲۹۸۶۰$$

کل سود پیمان

ادامه محاسبات پایان سال ۱۳۸۵

$$۲۹۸۶۰ - ۲۲۵۰۰ = ۷۳۶۰$$

سود قابل شناسایی

$$۱۸۰۰۰۰ - ۱۵۲۶۴۰ = ۲۷۳۶۰$$

درآمد قابل شناسایی

$$۲۷۳۶۰ - ۷۳۶۰ = ۲۰۰۰۰$$

هزینه قابل شناسایی

ثبتهای حسابداری در پایان سال ۱۳۸۵ - میلیون ریال

شرح	بدهکار	بستانکار
بهای تمام شده پیمان ها	۲ ۰ ۰ ۰ ۰	
پیمان در جریان تکمیل		۲ ۰ ۰ ۰ ۰
صورت وضعیت های تایید شده	۲ ۹ ۴ ۰ ۰	
درآمد پیمان ها		۲ ۷ ۳ ۶ ۰
مابه التفاوت قابل بازیافت پیمانها		۲ ۰ ۴ ۰

در پایان سال ۱۳۸۵ حسابهای مربوط به پیمان مذکور گردش و مانده ای به شرح زیر را نشان خواهند داد:

مابه التفاوت قابل بازیافت

		۱۳۸۳	۱۳۹۸
		۱۳۸۴	۶۴۲
۲۰۴۰	۱۳۸۵		
		۱۳۸۵ / ۱۲ / ۲۹	۰

پیمان در جریان تکمیل

۲۵۰۰۰	۱۳۸۱	۲۸۵۰۰	۱۳۸۱
		۳۵۰۰	۱۳۸۱ / ۱۲ / ۲۹
۲۹۱۲۰	۱۳۸۲	۲۸۱۲۰	۱۳۸۲
		۲۵۰۰	۱۳۸۲ / ۱۲ / ۲۹
۳۶۳۳۰	۱۳۸۳	۳۴۳۳۰	۱۳۸۳
		۵۰۰	۱۳۸۳ / ۱۲ / ۲۹
۳۹۶۹۰	۱۳۸۴	۴۲۱۹۰	۱۳۸۴
		۳۰۰۰	۱۳۸۴ / ۱۲ / ۲۹
۲۰۰۰۰	۱۳۸۵	۱۷۰۰۰	۱۳۸۵
		۱۳۸۵ / ۱۲ / ۲۹	۰

روش سود صفر

- هرگاه حاصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد:

الف . درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، و

ب . مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

- در صورت رفع ابهاماتی که موجب گردیده است تا حاصل پیمان به گونه‌ای اتکا پذیر قابل برآورد نباشد، درآمد و هزینه پیمان، باید به روش درصد تکمیل پیمان شناسایی شود.

در مثال پیمانکاری مذکور تصور کنید در ۲ سال ابتدایی انجام کار امکان برآورد باقیمانده
مخارج پیمان و در نتیجه برآورد ماحصل آن ممکن نباشد اما به گذر زمان و با کوتاه
شدن دوره برآوردی تا پایان کار و نیز اشراف و تسلط بیشتر بر ویژگی های اجرایی
پیمان از سال سوم امکان چنین برآوردی میسر گردد، با توجه به اینکه واحد گزارشگر از
سال ۱۴x۳ قادر به برآورد ماحصل پیمان ناتمام خواهد بود باید روش خود را از روش
سود صفر به روش تکمیل پیمان تغییر دهد و واحد گزارشگر باید آثار این تغییر را در
سود و زیان دوره تغییر منعکس نماید.

ادامه اطلاعات مثال قرارداد بلند مدت پیمانکاری

۱۳×۵	۱۳×۴	۱۳×۳	۱۳×۲	۱۳×۱	
۱۷۰۰۰	۴۲۱۹۰	۳۴۳۳۰	۲۸۱۲۰	۲۸۵۰۰	مخارج انجام شده طی دوره
۳۰۰۰	۵۰۰	۲۵۰۰	۳۵۰۰	۰	موجودی مصالح پایکار در ابتدای دوره
۰	(۳۰۰۰)	(۵۰۰)	(۲۵۰۰)	(۳۵۰۰)	موجودی مصالح پایکار در پایان دوره
۲۰۰۰۰	۳۹۶۹۰	۳۶۳۳۰	۲۹۱۲۰	۲۵۰۰۰	هزینه دوره
۱۳۰۱۴۰	۹۰۴۵۰	۵۴۱۲۰	۲۵۰۰۰	۰	هزینه انباشته در ابتدای دوره
۱۵۰۱۴۰	۱۳۰۱۴۰	۹۰۴۵۰	۵۴۱۲۰	۲۵۰۰۰	هزینه انباشته تا پایان دوره
۰	۱۴۴۶۰	۴۴۵۵۰	؟؟؟	؟؟؟	برآورد باقیمانده هزینه تا پایان کار
۱۵۰۱۴۰	۱۴۴۶۰۰	۱۳۵۰۰۰	؟؟؟	؟؟؟	برآورد کل هزینه تا پایان کار
۱۹۰۰۰	۳۵۰۰۰	۳۹۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۷۰۰۰	صورت وضعیتهای تایید شده طی دوره
۱۰۴۰۰	۱۰۲۰۰	۷۴۰۰	۲۰۰۰	۰	تعدیل صورت وضعیتهای تایید شده طی دوره
۱۵۰۶۰۰	۱۰۵۴۰۰	۵۹۰۰۰	۲۷۰۰۰	۰	صورت وضعیتهای انباشته در ابتدای دوره
۱۸۰۰۰۰	۱۵۰۶۰۰	۱۰۵۴۰۰	۵۹۰۰۰	۲۷۰۰۰	صورت وضعیتهای انباشته در پایان



محاسبات پایان سال ۱۳۸۱

برآورد کل درآمد پیمان

۱۰۰ ♦ ♦ ♦

برآورد کل هزینه پیمان

۲۵۰ ♦ ♦ ♦ + ??? = ???

برآورد سود و زیان پیمان ناتمام

???

ادامه محاسبات پایان سال ۱۳۸۱

هزینه دوره

۲۵ ۰۰۰

درآمد قابل شناسایی = هزینه دوره

۲۵ ۰۰۰

سود و زیان قابل شناسایی

$۲۵۰۰۰ - ۲۵۰۰۰ = ۰$

ثبتهای حسابداری در پایان سال ۱۳۸۱ - میلیون ریال

شرح	بدهکار	بستانکار
بهای تمام شده پیمان ها	۲ ۵ ۰ ۰ ۰	
پیمان در جریان تکمیل		۲ ۵ ۰ ۰ ۰
صورت وضعیت های تایید شده	۲ ۷ ۰ ۰ ۰	
درآمد پیمان ها		۲ ۵ ۰ ۰ ۰
مازاد صورت وضعیت ها		۲ ۰ ۰ ۰

محاسبات پایان سال ۱۳۸۲

برآورد کل درآمد پیمان

$$۱۰۰۰۰۰ + ۲۰۰۰ = ۱۰۲۰۰۰$$

برآورد کل هزینه پیمان

$$(۲۵۰۰۰ + ۲۹۱۲۰) + ??? = ???$$

برآورد (زیان) پیمان ناتمام

???

ادامه محاسبات پایان سال ۱۳۸۲

۲۹۱۲۰

هزینه دوره

۲۹۱۲۰

درآمد قابل شناسایی = هزینه دوره

$$۲۹۱۲۰ - ۲۹۱۲۰ = ۰$$

سود و زیان قابل شناسایی

ثبتهای حسابداری در پایان سال ۱۳۸۲ - میلیون ریال

شرح	بدهکار	بستانکار
بهای تمام شده پیمان ها	۲۹۱۲۰	
پیمان در جریان تکمیل		۲۹۱۲۰
صورت وضعیت های تایید شده طی دوره	۳۲۰۰۰	
درآمد پیمان ها		۲۹۱۲۰
مازاد صورت وضعیت ها		۲۸۸۰

در پایان سال ۱۳۸۲ حساب مازاد صورت وضعیت ها دارای گردش و مانده ای به شرح زیر خواهد بود:

مازاد صورت وضعیت ها

۲ ۰۰۰	۱۳۸۱	
۲ ۸۸۰	۱۳۸۲	
۴ ۸۸۰	۱۳۸۲ / ۱۲ / ۲۹	

از سال ۱۴۳۳ واحد گزارشگر قادر به برآورد ماحصل پیمان ناتمام است و باید روش خود را از روش سود صفر به روش درصد تکمیل پیمان تغییر دهد و نیز باید آثار این تغییر را در سود و زیان دوره تغییر منعکس نماید که جهت این امر باید آثار تغییر رویه خود را به گذشته تسری نداده و حسب احکام استاندارد ۳۴ حسابداری تحت عنوان "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" اثرات تغییر را صرفاً به سود و زیان دوره تغییر منظور نماید.

محاسبات پایان سال ۱۳۸۳

$$۱۰۰۰۰۰ + ۹۴۰۰ + ۵۰۰۰۰ = ۱۵۹۴۰۰$$

برآورد کل درآمد پیمان

$$(۱۳۵۰۰۰)$$

برآورد کل هزینه پیمان

$$۲۴۴۰۰$$

برآورد سود پیمان ناتمام

ادامه محاسبات پایان سال ۱۳۸۳

$$۲۴۴۰۰ \times ۹۰۴۵۰ \div ۱۳۵۰۰۰ = ۱۶۳۴۸$$

سود قابل شناسایی

$$(۱۵۹۴۰۰ \times ۹۰۴۵۰ \div ۱۳۵۰۰۰) - (۲۵۰۰۰ + ۲۹۱۲۰) = ۵۲۶۷۸$$

درآمد قابل شناسایی

$$۵۲۶۷۸ - ۱۶۳۴۸ = ۳۶۳۳۰$$

هزینه قابل شناسایی

ثبتهای حسابداری در پایان سال ۱۳۷۳ - میلیون ریال

بستانکار	بدهکار	شرح
	۳ ۶ ۳ ۳ ۰	بهای تمام شده پیمان ها
۳ ۶ ۳ ۳ ۰		پیمان در جریان تکمیل
	۴ ۶ ۴ ۰ ۰	صورت وضعیت های تایید شده
	۴ ۸ ۸ ۰	مازاد صورت وضعیت ها
	۱ ۳ ۹ ۸	مابه التفاوت قابل بازیافت پیمانها
۵ ۲ ۶ ۷ ۸		درآمد پیمان ها

با توجه به یکسان بودن مبالغ و روش، محاسبات و ثبت های
سالهای ۱۳۷۴ و ۱۳۷۵ به شرح همان اقلام قبلی خواهد بود.

شناخت درآمد ناشی از داراییهای فکری

دارایی‌هایی فکری به داراییهایی اطلاق میشود که قابل اندازه‌گیری با روش‌های فیزیکی نیست و ارزشگذاری آنها نیز از فرایندهای خاصی پیروی می‌کند. مانند ایده‌های تجاری، اختراعات، پدیدارهای ادبی و هنری، طرح و ایده‌های اقتصادی، نشان‌ها و نام‌های تجاری، علائم تجاری و فرمولهای تولیدی.

مطابق رهنمود این استاندارد باید درآمد حاصل از داراییهای فکری را بر اساس الگوی زیر مورد شناسایی قرار داد:

طی دوره اعتبار مجوز دارایی فکری، مشتری حق دسترسی به دارایی را دارد

شناسایی درآمد
عملیاتی در طی زمان
صورت میگیرد

مشتری از زمان انتقال مجوز دارایی فکری، حق استفاده کامل از آنرا دارد

شناسایی درآمد
عملیاتی در یک نقطه
زمانی صورت میگیرد

مثال شناخت درآمد ناشی از داراییهای فکری



در تاریخ ۱ / ۱۰ / ۱۴۰۱ یک شرکت نوشابه سازی آمریکایی با شرایط زیر حق استفاده از نام تجاری و فرمول تولیدی خود را به یک شرکت نوشابه سازی ایرانی اعطا میکند:

- شرکت ایرانی برای مدت یک سال حق استفاده از نام تجاری شرکت آمریکایی را خواهد داشت که در قبال آن باید ۵۰۰ ۰۰۰ دلار پرداخت نماید.
- شرکت ایرانی به ازاء هر لیتر تولید نوشابه باید ۱۰ سنت به شرکت آمریکایی پرداخت کند. شرکت آمریکایی برآورد میکند طی دوره اعتبار مجوز مذکور مبلغ ۵۰۰ ۰۰۰ ۱ دلار (به ازاء ۱۵ میلیون لیتر) درآمد کسب خواهد نمود.

ادامه مثال شناخت درآمد ناشی از داراییهای فکری

در تاریخ ۱ / ۱۰ / ۱۴۰۱															
شرح								بدهکار - \$				بستانکار - \$			
نقد / حسابهای دریافتنی								۵ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰				۵ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰			
درآمد عملیاتی															
در تاریخ ۲۹ / ۱۲ / ۱۴۰۱ $۱۵۰۰۰۰۰ \times ۳ \div ۱۲ = ۳۷۵۰۰۰$															
نقد / حسابهای دریافتنی								۳ ۷ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰				۳ ۷ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰			
درآمد عملیاتی															
در سال ۱۳۰۲ فروش واقعی شرکت ایرانی تا پایان مدت قرارداد ۱۶ میلیون لیتر شده است $۱۶۰۰۰۰۰ - ۳۷۵۰۰۰ = ۱۲۲۵۰۰۰$															
نقد / حسابهای دریافتنی								۱ ۲ ۲ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰				۱ ۲ ۲ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰			
درآمد عملیاتی															

اصیل و نماینده

زمانی که برای ارائه کالاها و خدمات به مشتریان بیش از یک طرف در امر فراهم نمودن کار درگیر هستند مطابق استاندارد حسابداری اشخاصیکه در ارائه کالاها یا خدمات به مشتری دخالت دارد موظف هستند تعیین کنند که آیا ماهیت تعهدات ایشان مطابق با کدامیک از موارد زیر است:

۱. ارائه کالاها یا خدمات توسط خود واحد گزارشگر انجام میشود و او کارگزار یا اصیل است.

۲. واحد گزارشگر فراهم کننده بستری برای شخص دیگر به منظور ارائه کالاها یا خدمات آن است، یعنی واحد گزارشگر کارگزار یا نماینده است.

❖ واحد گزارشگر در صورت **اصیل** بودن باید درآمد عملیاتی خود را به صورت **ناخالص** شناسایی کند و در صورتیکه **نماینده** محسوب شود شناخت درآمد خود را به صورت **خالص** انجام دهد.

معیارهای تعیین نماینده

وجود هر یک از شواهد زیر میتواند دلالت بر آن داشته باشد که واحد گزارشگر
اصیل نیست:

۱. واحد گزارشگر، مسئول اصلی انجام تعهدات قراردادی نیست.
۲. واحد گزارشگر در تعیین قیمت فروش کالاها و خدمات اختیار عمل ندارد.
۳. واحد گزارشگر سهم خود از فروش را به صورت کمیسیون دریافت میکند.
۴. واحد گزارشگر در معرض ریسک اعتباری نیست.
۵. ریسک موجودی های کالا به واحد گزارشگر ارتباط ندارد.

مثال ۱ تعیین اصیل در قبال نماینده

شرکت A ، محصولات شرکت ایران خودرو را خریداری نموده و با شرایط تعیین

شده توسط خود شرکت A (قیمت، تخفیف، دوره اعتبار، حق برگشت کالا،

خدمات بعد از فروش و ...) به مشتریان عرضه مینماید = اصیل

شرکت B ، محصولات شرکت ایران خودرو را خریداری نموده و با شرایط تعیین

شده توسط شرکت ایران خودرو (قیمت، تخفیف، دوره اعتبار، حق برگشت کالا،

خدمات بعد از فروش و ...) آنها را به مشتریان عرضه مینماید = نماینده

مثال ۲ اصیل و نماینده

پتروشیمی تابان محصولات خود را با شرایط متفاوتی به خریداران که واسطه های زنجیره تولید تا مصرف کننده نهایی هستند عرضه مینماید.

شرکت A مبلغ ۲۰۰۰۰ میلیون ریال محصولات پتروشیمی تابان را خریداری کرده که میتواند این کالاها را به قیمت های تعیین شده توسط خود و با شرایط نقدی یا اعتباری که خود مشخص میکند به خریداران واگذار نماید. در حال حاضر سیاست فروش این شرکت دلالت بر کسب ۳۵٪ سود نسبت به بهای تمام شده دارد.

شرکت B نیز مبلغ ۲۰۰۰۰ میلیون ریال کالا از پتروشیمی تابان خریداری کرده که باید این کالاها را به صورت اعتباری به شرکت های زیر مجموعه پتروشیمی تابان و با قیمتی حداکثر دارای ۲۰٪ حاشیه سود بفروشد. در صورت عدم وصول بهای فروش کالاها، مسئولیت وصول مطالبات نیز با شرکت پتروشیمی تابان است.

در تاریخ خرید محصولات از شرکت پتروشیمی تابان (میلیون ریال)

شرح						بدهکار						بستانکار					
دفاتر شرکت A																	
موجودی کالا						♦ ♦ ♦ ♦ ۲						نقد / حسابهای پرداختنی					
						♦ ♦ ♦ ♦ ۲											
دفاتر شرکت B																	
موجودی کالا						♦ ♦ ♦ ♦ ۲						نقد / حسابهای پرداختنی					
						♦ ♦ ♦ ♦ ۲											

در تاریخ فروش کالاها توسط شرکت های A و B به مشتریان (میلیون ریال)

شرح						بدهکار						بستانکار					
دفاتر شرکت A – (اصیل)																	
نقد / حسابهای دریافتنی						۰ ۰ ۷ ۲											
						درآمد عملیاتی						۰ ۰ ۰ ۲					
												۰ ۰ ۰ ۲					
												۰ ۰ ۰ ۲					
بهای تمام شده درآمد عملیاتی																	
						موجودی کالا						۰ ۰ ۰ ۲					
دفاتر شرکت B – (نماینده)																	
حسابهای دریافتنی						۰ ۰ ۴ ۲											
						موجودی کالا						۰ ۰ ۰ ۲					
												۰ ۰ ۰ ۴					
												۰ ۰ ۰ ۴					
درآمد عملیاتی																	



کالای امانی

واحد گزارشگر با در اختیار گذاری کالاها به حق العملکاران عملا تلاش میکند تا

محدوده فعالیتهای خود را توسعه داده و بر میزان درآمد فروش بیافزاید.

در اینجا کالاها به حق العملکاران فروخته نشده و عملا کنترل آنها (تعیین

شرایط فروش، قیمت فروش، تخفیفات، دوره اعتبار فروش نسبه و ...) در اختیار

آمر بوده و حق العملکار صرفا وکالت فروش آنها طبق شرایط تعیین شده توسط

آمر را از طرف او داشته و مالک کالاها محسوب نمیشود.

مثال کالای امانی

واحد گزارشگر A ۵۰۰۰ واحد از کالاهای تولیدی خود که قیمت تمام شده هر واحد ۲۵۰ هزار ریال است را در اختیار واحد گزارشگر B قرار میدهد. واحد گزارشگر B موظف است این کالاها را به بهای ۳۷۵ هزار ریال به خریداران عرضه نموده و بهای کالاها را پس از کسر ۸ درصد حق العمل خود، به شرکت A پرداخت نماید.

کالاهای فروخته شده تا ۶ ماه گارانتی خدمات پس از فروش دارد که شرکت A بنابر سوابق عملیاتی خود ۴ درصد مبلغ فروش بابت این امر برای هزینه های ارائه خدمات بعد از فروش، ذخیره به حساب منظور میکند.

در تاریخ ارسال کالا از آمر به حق العملکار (هزار ریال)

بستانکار

بدهکار

شرح

دفاتر آمر

موجودی کالای امانی (۲۵۰×۵۰۰۰)

۱ ۲ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰

موجودی کالا

۱ ۲ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰

دفاتر حق العملکار

حسابهای انتظامی - کالای امانی (۳۷۵×۵۰۰۰)

۱ ۸ ۷ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰

طرف حسابهای انتظامی

۱ ۸ ۷ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰

در تاریخ فروش کالاها توسط حق العملکار به مشتریان (هزار ریال)

دفاتر حق العملکار

								طرف حسابهای انتظامی
۱	۸	۷	۵	۰	۰	۰	۱	حسابهای انتظامی - کالای امانی
							۱	نقد (۳۷۵ × ۵۰۰۰)
	۱	۵	۰	۰	۰	۰		درآمد عملیاتی (۱۸۷۵۰۰۰ × ۸٪)
۱	۷	۲	۵	۰	۰	۰		نقد / حسابهای پرداختنی

دفاتر آمر

								نقد / حسابهای دریافتنی
								هزینه های توزیع و فروش
	۱	۸	۷	۵	*	*	*	درآمد عملیاتی
								بهای تمام شده درآمد عملیاتی(۲۵۰×۵۰۰۰)
	۱	۲	۵	*	*	*	*	موجودی کالای امانی
								هزینه مخارج خدمات پس از فروش (۴٪ × ۱۸۷۵۰۰۰)
			۷	۵	*	*	*	ذخیره مخارج خدمات بعد از فروش
			۷	۵	*	*	*	

ارزش زمانی بهای معامله

نکات کلیدی

تفاوت ارزش زمانی مابه ازاء دریافتی ناشی از درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان نسبت به ارزش کالاها و خدمات مورد مبادله در زمان انتقال کنترل آنها به مشتریان، در صورتیکه شرایط زیر برقرار باشد، باید در اندازه گیری مبلغ درآمد عملیاتی مورد توجه قرار گیرد:

۱. مبلغ بهره اعمال شده در مبلغ قرارداد رقم قابل توجهی (با اهمیت) باشد.

۲. مدت فاصله زمانی دریافت مابه ازاء با زمان انتقال حق کنترل دارایی مورد مبادله بیش از یک دوره مالی باشد.

❖ تفاوت ارزش زمانی ما به ازاء دریافتی با ارزش زمان انتقال حق کنترل دارایی به حالت های زیر میتواند تصور شود:

- دریافت مابه ازاء مربوطه و تحویل کالاها و خدمات پس از گذشت زمان.
- تحویل کالاها و خدمات و دریافت مابه ازاء مربوطه پس از گذشت زمان.

تامین مالی کننده و تامین مالی شونده

در اینجا ضرورت دارد مشخص شود که تامین مالی کننده و تامین مالی شونده چه کسانی هستند:

شرح	تامین مالی شونده	تامین مالی کننده
دریافت مابه ازاء مربوطه و تحویل کالاها و خدمات پس از گذشت زمان	فروشنده	خریدار
تحویل کالاها و خدمات و دریافت مابه ازاء مربوطه پس از گذشت زمان	خریدار	فروشنده

فروشنده تامین مالی شونده است

در صورتیکه فروشنده تامین مالی شونده باشد، باید تفاوت وجوه دریافتی با ارزش فروش دارایی در زمان انتقال حق کنترل به خریدار را طی مدت دریافت وجوه تا انتقال حق کنترل به عنوان هزینه مالی شناسایی و به بدهی ناشی از قرارداد منظور نماید.

نرخ تنزیلی که ارزش زمانی این دو رقم را با یکدیگر برابر میکند را میتوان نرخ موثر تنزیل نامید ولی شرکت فروشنده در چنین مواردی باید از نرخ استقراض اضافی خود برای محاسبه هزینه های مالی استفاده کند.

نرخ استقراض اضافی با توجه به ساختمان مالی واحدهای تجاری قابل تعیین است و بیان کننده نرخى است که شرکت فروشنده در صورت تامین مالی وجوه مورد نیاز خود معادل آن متقبل مخارج مالی میگردد.

مثال: فروشنده تامین مالی شونده است

واحد گزارشگر قراردادی برای ساخت یک دستگاه بویلر نیروگاهی را در اوایل سال ۱۴۰۱ منعقد کرده است.

مطابق قرارداد منعقد شده ساخت بویلر مذکور ۲ سال طول کشیده و در خاتمه مدت قرارداد به مشتری تحویل خواهد گردید که مشتری در آن زمان کنترل دارایی مذکور را به دست خواهد آورد.

مبلغ قرارداد انجام این کار ۶۰۰۰۰ میلیون ریال است که با خریدار توافق میشود مبلغ ۳۸۴۰۰ میلیون ریال در ابتدای قرارداد از وی وصول و در زمان تحویل بویلرها هیچگونه دریافت دیگری از مشتری انجام نشود.

در این قرارداد نرخي که گزینه های ۶۰۰۰۰ و ۳۸۴۰۰ میلیون ریال را با هم برابر میکند معادل ۲۵٪ است در حالیکه نرخ استقراض اضافی برای شرکت فروشنده ۲۰٪ میباشد.

در تاریخ عقد قرارداد و وصول پیش دریافت - (میلیون ریال)

بستانکار						بدهکار						شرح	
							۳	۸	۴	♦	♦	نقد	
۳	۸	۴	♦	♦								بدهی ناشی از قرارداد	

در پایان سال ۱۴x۱- (میلیون ریال)

				هزینه های مالی ($۳۸۴۰۰ \times ۲۰\%$)			
				بدهی ناشی از قرارداد			
۰	۸	۶	۷	۰	۸	۶	۷

در پایان سال ۱۴x۲- (میلیون ریال)													
بستانکار						بدهکار					شرح		
								۹	۲	۱	۶	هزینه های مالی	
												بدهی ناشی از قرارداد	
								۵	۵	۲	۹	۶	بدهی ناشی از قرارداد
													درآمد عملیاتی
								×	×	×	×	×	بهای تمام شده درآمد عملیاتی
								×	×	×	×	×	موجودی کالا

$$(314 \cdot \cdot + 761 \cdot) = 47 \cdot 1 \cdot \times \%2 \cdot = 9216$$

هزینه مالی سال ۱۴x۲

$$(385 \cdot \cdot + 778 \cdot + 9217) = 50297$$

مانده بدهی ناشی از قرارداد در پایان سال ۱۴x۲

فروشنده تامین مالی کننده است

در صورتیکه فروشنده، تامین مالی کننده در قرارداد با مشتریان باشد، وجوهی که وصول میشود را باید به دو جزء درآمد حاصل از فروش و درآمد مالی تفکیک نمود.

درآمد فروش در هنگام انتقال حق کنترل دارایی از فروشنده به خریدار قابل شناسایی است.

درآمد مالی باید بر اساس مبلغ، مدت زمان و نرخ که معرف نرخ تامین مالی (نرخ استقراض اضافی) برای فروشنده است مورد شناسایی قرار گیرد.

مثال: فروشنده تامین مالی کننده است

واحد گزارشگر قراردادی برای ساخت یک دستگاه بویلر نیروگاهی را در اوایل سال ۱۴X۱ به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال منعقد کرده است.

مطابق قرارداد منعقد شده ساخت بویلر مذکور ۲ سال طول کشیده و در خاتمه مدت قرارداد به مشتری تحویل خواهد و در آن زمان کنترل دارایی مذکور به مشتری انتقال خواهد یافت. توافقات قراردادی بیان کننده آن است که:

۱. ۵۰۰۰۰ ریال زمان انتقال کنترل دارایی (۱۴X۲ / ۱۲ / ۲۹) وصول خواهد شد.

۲. ۱۳۲۲۵ میلیون ریال بعد از ۲ سال استفاده از دارایی توسط خریدار (۱۴X۴ / ۱۲ / ۲۹) از وی وصول میگردد.

در این قرارداد نرخى که گزینه های $۱۰۰۰۰ = (۶۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰)$ و ۱۳۲۲۵ میلیون ریال را با هم برابر میکند معادل ۱۵٪ است در حالیکه نرخ استقراض اضافی برای شرکت فروشنده ۱۲٪ میباشد.



۱ / ۱ / ۱۴x۱ و ۲۹ / ۱۲ / ۱۴x۱ - (میلیون ریال)										
شرح					بدهکار			بستانکار		
درآمدی قابل شناسایی نیست										
۲۹ / ۱۲ / ۱۴x۲ - (میلیون ریال)										
نقد					۵			دارایی ناشی از قرارداد		
					۰					
					۰					
					۰					
					۰					
درآمد عملیاتی					۳			بهای تمام شده درآمد عملیاتی		
					۴					
					۵					
					۰					
					۶					
موجودی کالا					×			موجودی کالا		
					×					
					×					
					×					
					×					

$$FV = 1 / (1 + 12\%)^2 = ۰/۷۹۷۲$$

عامل تنزیل یک قسط مساوی ۲ ساله ۱۲ درصد

$$۱۳۲۲۵ \times ۰/۷۹۷۲ = ۱۰۵۴۳$$

دارایی ناشی از قرارداد

۲۹ / ۱۲ / ۱۴x۳ - (میلیون ریال)

شرح					بدهکار					بستانکار				
دارایی ناشی از قرارداد					۵ ۶ ۲ ۱					۵ ۶ ۲ ۱				
درآمدهای مالی														

۲۹ / ۱۲ / ۱۴x۴ - (میلیون ریال)

دارایی ناشی از قرارداد					۷ ۱ ۴ ۱					۷ ۱ ۴ ۱				
نقد					۵ ۲ ۲ ۳ ۱					۵ ۲ ۲ ۳ ۱				
دارایی ناشی از قرارداد														

$$۱۰۵۴۳ \times ۱۲\% = ۱۲۶۵$$

$$(۱۰۵۴۳ + ۱۲۶۵) \times ۱۲\% = ۱۴۱۷$$

$$۱۰۵۴۳ + ۱۲۶۵ + ۱۴۱۷ = ۱۳۲۲۵$$

درآمد مالی در پایان سال ۱۴x۳

درآمد مالی در پایان سال ۱۴x۴

مانده دارایی ناشی از قرارداد در پایان سال ۱۴x۴

نگهداری بخشی از بهای معامله در قراردادهای بلند مدت

در قراردادهای بلند مدت مرسوم است که خریدار (کارفرما) به منظور اطمینان از تکمیل و حسن انجام تعهدات و نیز جلوگیری از قصور فروشنده (پیمانکار) بخشی از هر پرداخت را تا خاتمه قرارداد و اتمام دوره تضمین حسن انجام کار نزد خود نگه میدارد.

نظر به اینکه این امر با هدف تامین مالی صورت نمیپذیرد و دلایل دیگری موجب انجام آن است، نبایستی به خاطر آن جزء مالی محاسبه و به حسابها منظور گردد.

پیش دریافت و عدم استفاده مشتری از کالاها و خدمات در آینده

امکان دارد ناشی از فروش برخی از کالاها و خدمات و علیرغم دریافت مبلغ مربوطه از مشتریان، بدلیل اینکه برای استفاده از آن کالاها یا خدمات زمان و سررسید تعیین شده، بدلیل عدم استفاده برخی از مشتریان از حق خود برای انتقال کالاها و خدمات مربوطه، حق مذکور از ایشان ساقط شود.

مواردی مانند کارتهای هدیه بانکی، اعتبار اینترنت خریداری شده یا بلیت های چارتر هواپیما از جمله مثال های این امر هستند.

مطابق استاندارد حسابداری، در زمان فروش، اگر مبلغ چنین مواردی برای فروشنده به طور معقول قابل برآورد باشد، در تاریخ فروش و اگر چنین برآوردی میسر نباشد، پس از خاتمه مدت حق استفاده مشتری از کالاها و خدمات، شرکت فروشنده حق دارد، درآمد شناسایی کند.

مثال ۱ - پیش دریافت و عدم استفاده مشتری از کالاها و خدمات در آینده

یک شرکت هواپیمایی، برخی از بلیت های خود را به صورت چارتر به مشتریان عرضه میکند. مطابق قرارداد فروش، در صورت عدم استفاده مشتری از بلیت خریداری شده هیچگونه وجهی به وی مسترد نخواهد شد.

تجربه این شرکت گویای آن است که ۴٪ مبلغ فروش اینگونه بلیت ها توسط خریداران مورد استفاده قرار نمیگیرد. حال اگر ۳۴۰۰ میلیون ریال بابت پرواز تهران به چابهار در قالب چنین قراردادی در یک پرواز بفروش رسیده باشد، در تاریخ فروش بلیت ها ثبت زیر را خواهیم داشت:

(ارقام به میلیون ریال)

شرح				بدهکار				بستانکار			
نقد						۳	۴				
پیش دریافت ها (۳۴۰۰ × ۹۶٪)								۳	۲	۶	۴
درآمد عملیاتی (۳۴۰۰ × ۴٪)									۱	۳	۶

مثال ۲ - پیش دریافت و عدم استفاده مشتری از کالاها و خدمات در آینده

یک پارکینگ طبقاتی، ۱۰ دستگاه پارکینگ خود را برای هر ماه به مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال به طور شبانه روزی در اختیار شرکت A قرار داده است. وجوه مربوطه در ابتدای هر ماه از مشتری وصول و پس از انجام تعهدات قراردادی که در اینجا مرور زمان است، در پایان هر ماه به درآمد منظور میگردد.

این واحد گزارشگر به دلیل اینکه امکان برآورد مدت عدم استفاده از پارکینگ ها توسط شرکت A را ندارد، نمیتواند در هنگام وصول، مبلغی را به عنوان درآمد به حساب منظور نماید که در نتیجه، کل مبلغ دریافتی به پیش دریافت ها منظور و در پایان هر ماه، به درآمد منظور میشود.

مخارج مرتبط با جذب مشتری

در صورت وجود مخارج عمده برای جذب مشتریان، ضرورت

دارد این مخارج سرمایه ای تلقی و به تناسب درآمد

شناسایی شده، بابت آن مخارج هزینه شناسایی گردد.

مثال مخارج مرتبط با جذب مشتری

واحد گزارشگر در ۱ / ۱۰ / ۱۴X۱ با استفاده از خدمات یک شرکت مشتری یابی با یکی از مشتریان خود قراردادی دال بر فروش ۷۰۰ هزار واحد کالا از قرار هر واحد ۱۰۰ ۰۰۰ ریال را منعقد کرده است.

به شرکت مشتری یابی در زمان عقد قرارداد ۶ درصد بهای فروش پورسانت پرداخت میشود.

تا پایان سال ۱۴X۱ مقدار ۴۰۰ هزار واحد کالا و مابقی در سال ۱۴X۲ به مشتری تحویل گردیده است.

ادامه مثال مخارج مرتبط با جذب مشتری

ثبت مخارج مشتری یابی در زمان عقد قرارداد فروش (میلیون ریال)

شرح					بدهکار					بستانکار				
پیش پرداخت ها - مخارج مشتری یابی $6\% \times 1000000 \times 700000$					۰ ۰ ۲ ۴									
										۰ ۰ ۲ ۴				
نقد														

ادامه مثال مخارج مرتبط با جذب مشتری

ثبت شناسایی درآمد فروش و هزینه های بازاریابی در سال ۱۴x۱ - (میلیون ریال)

بستانکار	بدهکار	شرح
	$\begin{array}{r} \text{نقد / حسابهای دریافتنی} \\ ۴۰۰۰۰۰ \times ۱۰۰۰۰۰ \end{array}$	
$\begin{array}{r} \text{درآمد عملیاتی} \\ ۴۰۰۰۰۰ \end{array}$		
	$\begin{array}{r} \text{بهای تمام شده درآمد عملیاتی} \\ \times \times \times \times \times \end{array}$	
$\begin{array}{r} \text{موجودیهای کالا} \\ \times \times \times \times \times \end{array}$		
	$\begin{array}{r} \text{هزینه های توزیع و فروش - بازاریابی} \\ ۲۰۰۰۰۰ \times ۴۰۰۰۰۰ \div ۷۰۰۰۰۰ \end{array}$	
$\begin{array}{r} \text{پیش پرداخت ها - مخارج مشتری یابی} \\ ۲۰۰۰۰۰ \end{array}$	$\begin{array}{r} ۲۰۰۰۰۰ \end{array}$	

ادامه مثال مخارج مرتبط با جذب مشتری

ثبت شناسایی باقیمانده درآمد فروش و هزینه های بازاریابی در سال ۱۴۰۲ - (میلیون ریال)

شرح	بدهکار	بستانکار
نقد / حسابهای دریافتنی $۳۰۰\ ۰۰۰ \times ۱۰۰\ ۰۰۰$	۳۰۰ ۰۰۰	
درآمد عملیاتی		۳۰۰ ۰۰۰
بهای تمام شده درآمد عملیاتی	۱۰۰ ۰۰۰	
موجودیهای کالا		۱۰۰ ۰۰۰
هزینه های توزیع و فروش - بازاریابی $۴۲۰۰\ ۰۰۰ \div ۷۰۰\ ۰۰۰ \times ۳۰۰\ ۰۰۰$	۱۸۰ ۰۰۰	
پیش پرداخت ها - مخارج مشتری یابی		۱۸۰ ۰۰۰

مخارج بعد از فروش

مخارج بعد از فروش کالاها و خدمات را میتوان در اشکال

عمده زیر تصور نمود:

۱. مخارج ناشی از حق برگشت کالاهای فروخته شده

۲. مخارج خدمات بعد از فروش (گارانتی و وارانتی)

حق برگشت کالاهای فروخته شده

- معادل بهای اقلامی که برآورد میشود برگشت داده شود، فروشنده بایستی درآمد شناسایی کند.
- در این صورت لازم است یک بدهی ناشی از حق برگشت همراه با دارایی ناشی از حق برگشت که نشاندهنده اقلام موردانتظار برای برگشت کالاها است، شناسایی گردد.
- هر گونه بدهی و دارایی ناشی از حق برگشت در هر تاریخ گزارشگری بایستی مجددا ارزیابی و به روزرسانی شود.
- اگر مقدار برگشت کالاها قابل تعیین و برآورد نباشد، شناخت درآمد تا زمان انقضا مدت حق برگشت کالاها به تعویق خواهد افتاد.

مثال حق برگشت کالاها - مبلغ کالای برگشتی قابل برآورد نیست

واحد گزارشگر در اوایل بهمن سال ۱۴x۱ کالاهایی به بهای تمام شده ۴۰۰۰ میلیون ریال را به مبلغ ۵۰۰۰ میلیون ریال فروخته است. شرکت خریدار برای مدت ۳ ماه از تاریخ فروش حق برگشت کالاها را دارد. فروشنده به تازگی در این بازار وارد شده و امکان برآورد معقولی بابت میزان کالای برگشتی احتمالی را ندارد.

در تاریخ فروش کالاها - ۱ / ۱۱ / ۱۴x۱ - میلیون ریال									
شرح				بدهکار				بستانکار	
نقد / حسابهای دریافتنی				۵	۰	۰	۰		
بدهی ناشی از حق برگشت کالاها								۵	۰
دارایی ناشی از حق برگشت کالاها				۴	۰	۰	۰		
موجودیهای کالا								۴	۰

ادامه مثال حق برگشت کالاها - مبلغ کالای برگشتی قابل برآورد نیست

فرض نخست: پس از خاتمه مدت اعتبار حق برگشت کالاها، هیچ کالایی توسط خریدار به فروشنده مرجوع نشده است.

در خاتمه زمان حق برگشت کالاها - ۳۰ / ۱ / ۱۴۰۲ - میلیون ریال											
شرح				بدهکار				بستانکار			
بدهی ناشی از حق برگشت کالاها				۵	♦	♦	♦				
درآمد عملیاتی								۵	♦	♦	♦
بهای تمام شده درآمد عملیاتی				۴	♦	♦	♦				
دارایی ناشی از حق برگشت کالاها								۴	♦	♦	♦

ادامه مثال حق برگشت کالاها - مبلغ کالای برگشتی قابل برآورد نیست

فرض دوم: طی مدت اعتبار حق برگشت کالاها، مبلغ ۹۰ میلیون ریال از کالاها توسط مشتری مرجوع میگردد.

در تاریخ برگشت کالاها - میلیون ریال											
شرح				بدهکار				بستانکار			
موجودیهای کالا ($5000 \div 4000 \times 90$) دارایی ناشی از حق برگشت کالاها بدهی ناشی از حق برگشت کالاها نقد / حسابهای پرداختنی				۲	۷			۲	۷		
				۰	۹			۰	۹		
در خاتمه زمان حق برگشت کالاها - ۳۰ / ۱ / ۱۴۰۲ - میلیون ریال											
بدهی ناشی از حق برگشت کالاها ($5000 - 90$) درآمد عملیاتی بهای تمام شده درآمد عملیاتی ($4000 - 72$) دارایی ناشی از حق برگشت کالاها				۰	۱	۹	۴	۰	۱	۹	۴
				۸	۲	۹	۳				
								۸	۲	۹	۳

مثال حق برگشت کالاها - مبلغ کالای برگشتی قابل برآورد است

واحد گزارشگر در اوایل بهمن سال ۱۴۰۱ کالاهایی به بهای تمام شده ۴۰۰۰ میلیون ریال را به مبلغ ۵۰۰۰ میلیون ریال فروخته است. شرکت خریدار برای مدت ۳ ماه از تاریخ فروش حق برگشت کالاها را دارد. تجارب این شرکت احتمال ۲ درصد برگشت کالا را دلالت میکند.

در تاریخ فروش کالاها - ۱ / ۱۱ / ۱۴۰۱ - میلیون ریال									
شرح				بدهکار				بستانکار	
نقد / حسابهای دریافتنی						۵	۰	۰	۰
درآمد عملیاتی ($۵۰۰۰ \times ۹۸\%$)								۴	۹
بدهی ناشی از حق برگشت کالاها ($۵۰۰۰ \times ۲\%$)								۱	۰
بهای تمام شده درآمد عملیاتی ($۴۰۰۰ \times ۹۸\%$)						۳	۹	۲	۰
دارایی ناشی از حق برگشت کالاها ($۴۰۰۰ \times ۲\%$)								۸	۰
موجودیهای کالا								۴	۰

ادامه مثال حق برگشت کالاها - مبلغ کالای برگشتی قابل برآورد است

فرض نخست: پس از خاتمه مدت اعتبار حق برگشت کالاها، هیچ کالایی توسط خریدار به فروشنده مرجوع نشده است.

در خاتمه زمان حق برگشت کالاها - ۳۰ / ۱ / ۱۴۰۲ - میلیون ریال											
شرح				بدهکار				بستانکار			
بدهی ناشی از حق برگشت کالاها							۱	۰	۰		
درآمد عملیاتی										۱	۰
بهای تمام شده درآمد عملیاتی							۸	۰			
دارایی ناشی از حق برگشت کالاها										۸	۰

ادامه مثال حق برگشت کالاها - مبلغ کالای برگشتی قابل برآورد است

فرض دوم: طی مدت اعتبار حق برگشت کالاها، مبلغ ۹۰ میلیون ریال از کالاها توسط مشتری مرجوع میگردد.

در تاریخ برگشت کالاها - میلیون ریال									
بستانکار				بدهکار				شرح	
			۷	۲			۷	۲	موجودیهای کالا (۵۰۰۰ ÷ ۴۰۰۰ × ۹۰)
			۷	۲					دارایی ناشی از حق برگشت کالاها
							۹	۰	بدهی ناشی از حق برگشت کالاها
			۹	۰					نقد / حسابهای پرداختنی
در خاتمه زمان حق برگشت کالاها - ۳۰ / ۱ / ۱۴۰۲ - میلیون ریال									
								۸	بهای تمام شده درآمد عملیاتی (۷۲ - ۸۰)
				۸					دارایی ناشی از حق برگشت کالاها
							۱	۰	بدهی ناشی از حق برگشت کالاها (۹۰ - ۱۰۰)
			۱	۰					درآمد عملیاتی



مخارج خدمات بعد از فروش (گارانتی و وارانتی)



- گارانتی تعهدی است که فروشنده در قبال رفع نواقص و عیوبی که در زمان فروش وجود دارد و یا طی مدت معینی بعد از فروش بوجود میاید بر عهده گرفته و بر اساس آن عملکرد و محتوای محصول را ضمانت کرده و در صورت عدم تحقق این قول، وظیفه دارد محصول مورد نظر را تعمیر، تعویض یا پس بگیرد.

- وارانتی نوعی تضمین بوده که توسط سازنده یا فروشنده به خریدار داده می شود و در آن حقیقت داشتن واقعیاتی که درباره محصول گفته شده را ضمانت می کند. وارانتی معیار تشخیص کیفیت، تناسب و عملکرد محصول طبق استانداردهای لازم است. در صورتی که محصول استانداردهای لازم را نداشته باشد سازنده باید آن را تعمیر یا تعویض کند.

مثال مخارج خدمات بعد از فروش

واحد گزارشگر به یک گروه صنعتی تعداد ۲۰۰ دستگاه دوربین حفاظتی را از قرار هر دستگاه ۱۵۰ میلیون ریال فروخته که بهای تمام شده هر دستگاه آن ۱۲۰ میلیون ریال بوده است.

کلیه محصولات این شرکت ضمانت یکساله تعمیر و تعویض دارند. تجارب واحد گزارشگر گویای آن است که حدود ۳ درصد تعداد فروش در طول دوره تضمین برای تعمیر بازگردانده میشود. و هزینه تعمیرات و تعویض این محصولات به طور متوسط ۷۰ میلیون ریال برای هر دوربین است.

در تاریخ فروش دوربین های حفاظتی - میلیون ریال

شرح						بدهکار						بستانکار					
بهای تمام شده درآمد عملیاتی (۲۰۰ × ۱۲۰) موجودیهای کالا نقد / حسابهای دریافتی (۲۰۰ × ۱۵۰) درآمد عملیاتی هزینه مخارج بعد از فروش (۲۰۰ × ۷۰ × ۳٪) ذخیره مخارج بعد از فروش						۲	۴	۰	۰	۰							
												۲	۴	۰	۰	۰	
						۳	۰	۰	۰	۰							
												۳	۰	۰	۰	۰	
								۴	۲	۰				۴	۲	۰	

ادامه مثال خدمات بعد از فروش

طی دوران خدمات بعد از فروش بابت کالاهای مذکور مبلغ ۴۵۰ میلیون ریال مخارج ایجاد میشود.

در زمان وقوع مخارج - میلیون ریال									
شرح			بدهکار			بستانکار			
ذخیره مخارج بعد از فروش			۰	۲	۴				
هزینه مخارج بعد از فروش (۴۲۰ - ۴۵۰)			۰	۳					
نقد / حسابهای پرداختنی						۰	۵	۴	

ضمانت خدمات اضافی و خدمات بعد از فروش

در مواردی که مشتری اختیار خرید جداگانه ضمانت را دارد یا ضمانت موجب ارائه خدماتی افزون بر تعمیر و تعویض نواقصی میشود که در زمان فروش وجود داشته یا طی مدت مشخصی بعد از فروش بوجود آمده باشد، به خریدار " ضمانت خدمات اضافی " ارائه شده و در غیر این صورت ضمانت از نوع " خدمات بعد از فروش " تلقی میگردد.

امکان دارد واحد گزارشگر در حین فروش، دو نوع ضمانت خدمات اضافی و خدمات بعد از فروش را همزمان به عنوان تعهدات قراردادی خود به مشتری اعطا نماید.

❖ در صورتیکه بتوان آثار مالی هر یک از تعهدات مذکور را از یکدیگر متمایز نمود، باید بابت

خدمات بعد از فروش ذخیره لازم را برآورد و شناسایی نمود و به اندازه برآورد مخارج

ضمانت خدمات اضافی نیز درآمد عملیاتی معوق و در قبال آن بدهی شناسایی شود.

مثال ضمانت خدمات اضافی و خدمات بعد از فروش

واحد گزارشگر ماشین آلات صنعتی را به بهای ۱۸ ۰۰۰ میلیون ریال بفروش میرساند که در قبال آن متعهد به ارائه ضمانت خدمات بعد از فروش (خدمات اطمینان بخشی) به مدت ۴ ماه از زمان عقد قرارداد فروش است.

همچنین مشتریان میتوانند در قبال پرداخت ۱ ۵۰۰ میلیون ریال بیشتر، از یک پوشش دیگر خدمات استفاده کنند که بر اساس آن برای مدت ۱۸ ماه از خدمات اضافی بعد از فروش بهره مند خواهند بود.

واحد گزارشگر برای خدمات بعد از فروش مطابق تجارب گذشته خود ۶ درصد مبلغ فروش، مخارج برآورد میکند.

ادامه مثال ضمانت خدمات اضافی و خدمات بعد از فروش

در تاریخ فروش - (ارقام به میلیون ریال)										
بستانکار					بدهکار					شرح
					۱	۹	۵	۰	۰	نقد / حسابهای دریافتنی (۱۵۰۰ + ۱۸۰۰۰)
		۱	۵	۰						بدهی ناشی از قرارداد فروش
	۱	۸	۰	۰						درآمد عملیاتی
					×	×	×	×	×	بهای تمام شده درآمد عملیاتی
×	×	×	×	×						موجودی کالا
							۱	۰	۸	هزینه مخارج بعد از فروش (۱۸۰۰۰ × ۶٪)
		۱	۰	۸						ذخیره مخارج بعد از فروش

ادامه مثال ضمانت خدمات اضافی و خدمات بعد از فروش

اگر طی چهار ماه پس از زمان فروش ۱۲۰۰ میلیون ریال مخارج رخ داده باشد (ارقام به میلیون ریال)											
شرح				بدهکار				بستانکار			
ذخیره مخارج بعد از فروش						۱	۰	۸	۰		
هزینه مخارج بعد از فروش (۱۲۰۰ - ۱۰۸۰)						۱	۲	۰			
نقد / حسابهای پرداختنی										۱	۲
اگر طی مدت ضمانت خدمات اضافی مبلغ ۱۳۵۰ میلیون ریال مخارج انجام شده باشد											
بدهی ناشی از قرارداد فروش						۱	۵	۰	۰		
نقد / حسابهای پرداختنی										۱	۳
درآمد عملیاتی (۱۵۰۰ - ۱۳۵۰)										۱	۵

پرداخت ها به مشتریان

در مواردی فروشنده کالاها و خدمات مبالغی را به مشتریان خود میپردازد که در راستای قرارداد فروش به همان مشتری است.

مثالهای زیر از جمله موارد این مطلب میتواند محسوب شود:

۱. مشارکت در پرداخت مخارج تبلیغات مشتریان

۲. مخارج مشتری برای در معرض قرار دادن کالاها

۳. جبران کاهش قیمت فروش کالاها برای مشتریان

فروشنده بایستی این مبالغ را عموماً به عنوان کاهش مبلغ درآمد عملیاتی خود تلقی و در آینده و همزمان با شناسایی درآمدهای مربوطه، مبلغ پرداخت های به مشتریان را تخصیص داده و از درآمد عملیاتی کسر کند.

مثال پرداخت ها به مشتریان

واحد گزارشگر که تولید کننده محصولات غذایی آماده است با یک فروشگاه بزرگ قراردادی منعقد میکند که مطابق با آن، فروشگاه مذکور متعهد به خرید ۲ میلیون واحد از محصولات تولیدی واحد گزارشگر میشود که بهای فروش آنها ۵۰۰ ۰۰۰ میلیون ریال است. شرکت تولیدی نیز بابت نصب تابلوهای نئون تبلیغاتی و نیز خرید یخچال هایی که در آن محصولات این شرکت قابل عرضه به مشتریان است مبلغ ۲۰ ۰۰۰ میلیون ریال به آن فروشگاه بزرگ میپردازد.

در زمان پرداخت یا تعهد مابه ازاء پرداختی به مشتری - میلیون ریال												
بستانکار						بدهکار					شرح	
							۲	۰	۰	۰	۰	ما به ازاء پرداختی به مشتریان
												نقد / حسابهای پرداختنی
طی سال مبلغ ۱۲۰۰۰۰ میلیون ریال فروش به مشتری انجام میشود												
						۱	۲	۰	۰	۰	۰	نقد / حسابهای دریافتنی
			۴	۸	۰	۰						ما به ازاء پرداختی به مشتریان (۲۰۰۰۰۰×۱۲۰÷۵۰۰)
۱	۱	۵	۲	۰	۰							درآمد عملیاتی (۱۲۰۰۰۰۰ - ۴۸۰۰)
								×	×	×	×	بهای تمام شده درآمد عملیاتی
			×	×	×	×						موجودی کالا



مابه‌ازاء دریافت شده غیر نقدی

در صورتیکه مابه‌ازاء دریافتی از مشتری در قالب یک دارایی غیر نقدی باشد، وضعیت‌های ممکن به شرح زیر خواهد بود:

۱. مابه‌ازاء دریافتی دارای ارزش منصفانه معین است. در این حالت مبلغ درآمد قابل شناسایی معادل ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده در زمان فروش خواهد بود و هرگونه تغییرات بعدی در ارزش آن موجب تغییر مبلغ درآمد نبوده و در صورت ضرورت با این تغییرات بر مبنای دیگر استانداردهای حسابداری رفتار میشود.

۲. مابه‌ازاء دریافتی فاقد ارزش منصفانه معین است. در این وضعیت باید ارزش کالاها و خدمات فروخته شده به طور مستقل برآورد و اندازه‌گیری شود.

مثال مابه ازاء دریافت شده غیر نقدی دارای ارزش منصفانه معین است

واحد گزارشگر بر اساس یک قرارداد، با خریدار محصولات خود توافق میکند در قبال کالاهایی به بهای تمام شده ۸۰۰۰ میلیون ریال، از مشتری خود تعداد ۵۰۰۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی شرکت قند نقش جهان را که در زمان عقد قرارداد فروش ارزش بازار هر سهم آن ۱۹۰۰۰۰ ریال را دریافت کند.

در تاریخ وصول سهام مذکور قیمت بازار هر سهم شرکت قند نقش جهان به ۱۹۳۰۰۰ ریال رسیده بود.

در تاریخ فروش - (میلیون ریال)												
بستانکار						بدهکار				شرح		
								۹	۵	۰	۰	حسابهای دریافتنی (۱۹۰۰۰۰ × ۵۰۰۰۰)
												درآمد عملیاتی
								۸	۰	۰	۰	بهای تمام شده درآمد عملیاتی
												موجودی کالا
در تاریخ وصول مطالبات												
								۹	۵	۰	۰	سرمایه گذاری ها - سهام شرکت قند نقش جهان
												حسابهای دریافتنی

مثال مابه ازاء دریافت شده غیر نقدی دارای ارزش منصفانه معین نیست

واحد گزارشگر در قبال کالاهایی به بهای تمام شده ۶۰۰۰ میلیون ریال با خریدار خود توافق نموده است که مابه ازاء مربوطه را در قبال خدمات مهندسی و نیروی انسانی برای انجام یکی از طرح های تحقیقاتی خود دریافت نماید. برآورد میزان دقیق کار نیروی انسانی و تعیین ارزش خدمات مذکور به طور قابل اتکا میسر نمیباشد ولی شرکت فروشنده به طور معمول کالاهای خود را در بازار به بهای تمام شده بعلاوه ۳۰٪ عرضه می کند.

در تاریخ فروش - (میلیون ریال)											
شرح				بدهکار				بستانکار			
حسابهای دریافتنی ($6000 \times 130\%$) درآمد عملیاتی بهای تمام شده درآمد عملیاتی موجودی کالا						۷	۸	۰	۰		
								۷	۸	۰	۰
						۶	۰	۰	۰		
پس از دریافت خدمات مهندسی و نیروی انسانی											
هزینه های تحقیق و توسعه حسابهای دریافتنی						۷	۸	۰	۰		
								۷	۸	۰	۰



قراردادهای فروش و نگهداری موجودیهای کالا

در صورتیکه در توافقات فروش، شرکت فروشنده تقبل نماید که پس از آماده شدن کالاها برای انتقال به مشتری، به هر دلیلی که مشتری خواهان آن باشد (عدم وجود فضای نگهداری در انبار یا آماده نبودن ظرفیت تولیدی و ...) موجودی های کالا نزد شرکت فروشنده باقی بماند و در تاریخی در آینده تحویل مشتری گردد، فروشنده باید این امر را نیز یکی از تعهدات قراردادی خود تلقی نموده و بابت آن درآمد شناسایی کند.

تعهد عملکردی مربوط به نگهداری موجودی های کالا باید طی زمان مورد شناسایی قرار گیرد.

مثال قراردادهای فروش و نگهداری موجودیهای کالا

واحد گزارشگر در ۱ / ۱۲ / ۱۴۰۱ قرارداد فروش ۲۷۵۰ هزار میلیون ریال کالا را با شرکت خریدار منعقد میکند که مطابق درخواست خریدار این کالاها که در تاریخ مذکور آماده تحویل به مشتری بوده است در پایان فروردین سال ۱۴۰۲ تحویل خریدار خواهد شد.

بابت این قرارداد مبلغ ۲۹۰۰ میلیون ریال برای مشتری صورتحساب صادر و بهای مربوطه پیش دریافت میشود.

۱ / ۱۲ / ۱۴۰۱ - میلیون ریال

شرح				بدهکار				بستانکار			
موجودی نقد						۲	۹				
										۲	۹
پیش دریافت ها											

۲۹ / ۱۲ / ۱۴۰۱ - میلیون ریال

پیش دریافت ها						۷	۵				
										۷	۵
سایر درآمدهای عملیاتی $((2900 - 2750) \div 2)$											

۳۱ / ۱ / ۱۴۰۲ - میلیون ریال

پیش دریافت ها $(2900 - 75)$						۲	۸	۲	۵		
										۷	۵
سایر درآمدهای عملیاتی $((2900 - 2750) \div 2)$											
درآمد عملیاتی										۲	۷
بهای تمام شده درآمد عملیاتی						×	×	×	×		
موجودی کالا										×	×