



استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان: شرایط گذار



حمیدرضا باباکوهی



مهدی یزدان دوست
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

فهرست:

۱.مقدمه.....	۲
۲. شرایط گذار.....	۳
۳. مثال های جامع از شرایط گذار.....	۶
۴. اقتضاهای عملی.....	۱۱
۵. قراردادهای تکمیل شده دارای جزء متغیر.....	۱۶
۶. افشائیات مربوط به گذار.....	۱۷
منابع.....	۱۹

۱. مقدمه

در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، تنوع بسیار زیادی در روشهای عملی شناسایی درآمد وجود دارد زیرا در استانداردهای پیشین دستورالعملهای محدودی در خصوص بسیاری از مسائل مهم از جمله لحاظ کردن توافق هایی با چندین جزء وجود داشت. همچنین اعمال این دستورالعمل های محدود، به معامله های پیچیده دشوار بود زیرا استانداردهای درآمدی پیشین (مثل استانداردهای حسابداری بین المللی ۱۱ و ۱۸ که معادل استانداردهای حسابداری شماره ۳ و ۹ ایران هستند)، پایه ای برای نتیجه گیری ارائه نمی کردند. ازاینرو در سطح بین المللی برخی شرکتها محدودیت های استانداردها را با استفاده از اصول عمومی پذیرفته شده آمریکا تکمیل می کردند چرا که در آمریکا برای شناسایی درآمد در حالات مختلف حدود ۱۰۰ دستورالعمل و پروتکل وجود داشت.

با وجود الزامات خاص نیز، ظهور انواع جدیدی از معامله ها موجب طرح شدن پرسشهای جدیدی در زمینه شناسایی درآمد شد. استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵ با تعیین چارچوبی جامع و دقیق به منظور سنجش، شناسایی و افشای درآمدها، این نواقص را رفع کرده است.

استاندارد حسابداری ۴۳ با عنوان درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان معادل استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵، چارچوب واحد و جامعی را برای نحوه شناسایی درآمد مشخص می کند. رهنمودهای ارائه شده در این استاندارد، حاوی جزئیات بیشتری نسبت به استانداردهای حسابداری قبلی شناسایی درآمد (استاندارد ۳، استاندارد ۹ و استاندارد ۲۹) می باشد. همچنین این استاندارد رهنمودهای کاربردی و مثال های جامعی را ارائه می دهد. الزامات این استاندارد می تواند تغییرات چالش برانگیز و قابل توجهی برای واحدهای تجاری ایجاد نماید، از جمله می توان به تغییر در زمان شناسایی درآمد، نحوه شناسایی کالاهای یا خدمات تعهدشده به مشتری، اندازه گیری بهای کالاهای و خدمات و تعیین زمان ایفای تعهدات عملکردی اشاره کرد. واحدهای تجاری باید آثار ناشی از بکارگیری این استاندارد جدید را مشخص نمایند. آنها باید تعیین کنند که کدامیک از قراردادهای و انواع معاملات انجام شده تحت تاثیر این استاندارد قرار می گیرند، چه تغییراتی باید در سیستم ها و رویه های واحد تجاری ایجاد شود تا بتوان این استاندارد را اجرا کرد و همچنین این تغییرات را به اطلاع ذینفعان و استفاده کنندگان برسانند.

استاندارد حسابداری ۴۳، برای تمام واحدهای تجاری که از استانداردهای حسابداری پیروی می کنند و برای همه دوره های گزارشگری که از تاریخ ۱۴۰۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست. در این استاندارد بکارگیری زودتر از موعد آن نیز مجاز می باشد. این بدان معناست که واحدهای تجاری که روش تسری به گذشته را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۴ بکار می گیرند، تاریخ گذار معادل ۱ فروردین ۱۴۰۳ خواهد بود.

بسیاری از واحدهای تجاری با مشتریان خود قراردادهای بلندمدت منعقد می کنند، به طوری که مدت قرارداد می تواند تاریخ های گذار (۱ فروردین ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴) را در بر گیرد. در استاندارد حسابداری ۴۳ دو رویکرد متفاوت برای شرایط گذار ارائه شده است. هرکدام از این رویه ها پیچیدگی های خاص خود را دارند و منجر به شناسایی سود و زیان متفاوت خواهند شد.

استاندارد حسابداری ۴۳ منطبق با استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۵ تدوین شده است.

به استثنای بند ۱۰۷ استاندارد ۴۳ که با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ مطابقت ندارد. همچنین طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، اگر قبل از انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، مشتری مابه‌ازا را بپردازد یا واحد تجاری نسبت به مبلغی از مابه‌ازا، حق غیرمشروط (یعنی دریافتنی) داشته باشد، واحد تجاری باید در زمان پرداخت یا در زمان سررسید پرداخت (هر کدام که زودتر باشد)، بدهی ناشی از قرارداد را ارائه کند.

۲. شرایط گذار

الزامات مربوط به شرایط گذار در پیوست پ استاندارد حسابداری ۴۳ ارائه شده است. در این پیوست به اصطلاح «تاریخ بکارگیری اولیه» اشاره شده که عبارت است از شروع دوره گزارشگری که واحد تجاری این استاندارد را برای نخستین بار بکار می‌گیرد. این تاریخ مربوط به روش‌های گذار مقرر شده طبق این استاندارد می‌باشد.

یکی دیگر از اصطلاحات تعریف شده در پیوست پ این استاندارد، اصطلاح «قرارداد تکمیل‌شده» است که به قراردادهایی اشاره دارد که واحد تجاری تمام کالاها یا خدمات معین مرتبط با آن قرارداد را طبق استاندارد حسابداری ۳ درآمد عملیاتی، استاندارد حسابداری ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت و استاندارد حسابداری ۲۹ فعالیت‌های ساخت املاک، انتقال داده است.

استاندارد حسابداری ۴۳ را می‌توان برای اولین بار به یکی از روش‌های تسری به گذشته و اثر انباشته اجرا کرد. الزامات مربوط به هر کدام از این روش‌ها در نمودار زیر خلاصه شده است:



حالت اول: شرایط گذار

چهار اقتضای عملی که هنگام بکارگیری روش تسری به گذشته، مجاز می باشند عبارتند از:

- برای قراردادهای تکمیل شده، واحد تجاری نیازی به تجدید ارائه قراردادهایی که در یک دوره گزارشگری شروع می شوند و خاتمه می یابند، یا قراردادهایی که در شروع نخستین دوره ارائه شده قراردادهای تکمیل شده محسوب می شوند؛ ندارد.

- واحد تجاری می تواند برای قراردادهای تکمیل شده ای که مابه ازای متغیر دارند، از قیمت معامله در تاریخ تکمیل قرارداد به جای برآورد مبالغ مابه ازای متغیر در دوره های گزارشگری مقایسه ای، استفاده کند.

- واحد تجاری ملزم نیست برای قراردادهایی که قبل از شروع نخستین دوره ارائه شده تعدیل شده اند، قرارداد را به دلیل تعدیل قرارداد، با تسری به گذشته تجدید ارائه کند. به جای آن، واحد تجاری باید اثر تجمیعی تمام تعدیلات واقع شده قبل از شروع نخستین دوره ارائه شده را در زمان تشخیص تعهدات عملکردی ایفا شده و ایفانشده، تعیین قیمت معامله و تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی ایفا شده و ایفانشده نشان دهد.

- واحد تجاری ملزم نیست برای تمام دوره های گزارشگری ارائه شده قبل از تاریخ بکارگیری اولیه، مبلغ قیمت معامله تخصیص یافته به تعهدات عملکردی باقیمانده را افشا کند و درباره زمان مورد انتظار واحد تجاری برای شناسایی آن مبلغ به عنوان درآمد عملیاتی، توضیح دهد.

در بخش ۴ این مقاله، مثال هایی ارائه شده است که آثار ناشی از بکارگیری هر کدام از روش های گذار را بر صورت های مالی دوره جاری و دوره مقایسه ای نشان می دهد. همچنین در بخش افشا، عنوان شده است که چه اطلاعاتی باید در این خصوص در صورت های مالی افشا شوند.

اگر چه شرایط گذار مقرر شده در استاندارد حسابداری ۴۳، نحوه بکارگیری آن را ساده تر می کند، لیکن تعیین اینکه کدام روش برای واحد تجاری مناسب تر است می تواند چالش برانگیز باشد. از این رو، واحدهای تجاری باید ارزیابی کاملی انجام دهند تا مشخص کنند که کدام روش با معاملات انجام شده توسط واحد تجاری ارتباط بیشتری دارند و اطلاعات مربوط تری برای استفاده کنندگان فراهم خواهند کرد.

- روش تسری به گذشته

اگرچه بکارگیری روش تسری به گذشته نیاز به صرف تلاش بیشتری دارد، اما تصویر کامل تری از عملکرد مالی، وضعیت مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری فراهم می آورد، زیرا مبالغ مربوط به دوره جاری و دوره قبل، هر دو مطابق استاندارد حسابداری ۴۳ ارائه شده اند. این موضوع برای تحلیل روندها و تغییرات (تجزیه و تحلیل واریانس) از اهمیت بالایی برخوردار است.

- روش اثر انباشته

بکارگیری روش اثر انباشته نسبت به روش تسری به گذشته، ساده تر است و اقلام مقایسه ای

بدون تغییر باقی می ماند. اما این روش باعث می شود تا قابلیت مقایسه صورت های مالی کاهش یابد، زیرا مبالغ مربوط به دوره جاری و دوره قبل بر اساس استانداردهای متفاوتی شناسایی و ارائه شده اند. این موضوع می تواند برای استفاده کنندگان صورتهای مالی در تجزیه و تحلیل روندها مشکل ساز باشد.

واحد تجاری هنگام انتخاب روش مناسب برای شرایط گذار، باید نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان صورتهای مالی، و همچنین ملاحظات منفعت و هزینه را در نظر بگیرد. همچنین روش انتخاب شده توسط سایر شرکتهای صنعت و رقبا نیز می تواند مبنای تصمیم گیری قرار گیرد.

در ادامه چهار نمونه رایج از قراردادهایی ارائه شده است که ممکن است نحوه شناسایی درآمد را نسبت به روش های قبلی تغییر دهند. فرض بر این است که این واحدهای تجاری، سال مالی مطابق سال شمسی دارند و استاندارد حسابداری ۴۳ را از ابتدای سال ۱۴۰۴ اجرا می کنند. در این مثالها، آثار ناشی از بکارگیری استاندارد ۴۳ در اولین سال، به همراه اطلاعات مقایسه ای مربوط به دوره گزارشگری قبلی نشان داده شده است. هر مثال به صورت خلاصه وار تغییرات ایجاد شده در نحوه شناسایی درآمد نسبت به استانداردهای ۳، ۹ و ۲۹ و همچنین مقایسه روش تسری به گذشته و اثر انباشته را نشان می دهد.

۳. مثال های جامع از شرایط گذار

۳-۱ مثال ۱. تغییر در زمانبندی شناخت درآمد

مثال ۱:

یک فروشنده (شرکت ناشر موسیقی) مجوز استفاده از یک نسخه ضبط شده از سمفونی بتهوون را از تاریخ ۱ مارس ۲۰۱۷ تا ۲۸ فوریه ۲۰۱۸ به یک مشتری اعطا می‌کند. مشتری حق دارد از این ضبط در تمامی انواع کمپین‌های تبلیغاتی (شامل تلویزیون، رادیو و رسانه‌های آنلاین) در یک کشور مشخص استفاده کند. این قرارداد غیرقابل فسخ است و مشتری موظف به پرداخت ۱۰۰۰ واحد پولی در ماه می‌باشد. ماهیت تعهد فروشنده به مشتری، فراهم کردن دسترسی به نسخه ضبط شده، در وضعیتی است که در تاریخ اعطای مجوز داشته است.

حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳	حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۴۳
اعطای مجوز به روش خط مستقیم طی ۱۲ ماه، به حساب گرفته می‌شود.	حق مشتری نسبت به مجوز دارایی فکری، ثابت است و تعهد عملکردی فروشنده در یک نقطه ای از زمان ایفا می‌شود. فروشنده تمام درآمد را در زمانی که مشتری توانایی استفاده و کسب تقریباً تمام منافع باقیمانده از مجوز دارایی فکری را کسب کند، شناسایی می‌کند.

تحلیل شرایط گذار، طبق استاندارد حسابداری ۴۳

روش تسری به گذشته:	روش اثر انباشته:
طبق استاندارد حسابداری ۴۳ اقلام مقایسه ای سال ۲۰۱۷ تجدید طبقه بندی می شوند.	درآمد سال ۲۰۱۷ که طبق استاندارد حسابداری ۳ ارائه شده است تعدیل نمی‌شود، زیرا استاندارد حسابداری ۴۳ تنها از تاریخ بکارگیری اولیه در صورتهای مالی اعمال می‌شود.
	در تاریخ بکارگیری اولیه (۱ ژانویه ۲۰۱۸)، مانده سود انباشته ابتدای دوره برای شناسایی مابه التفاوت درآمدی که طبق استاندارد حسابداری ۴۳ باید در دوره های قبل ثبت می شد، تعدیل می شود.

۲۰۱۷	۲۰۱۸	
		درآمد عملیاتی ارائه شده در صورت سود و زیان:
۱۰,۰۰۰	۲,۰۰۰	استاندارد حسابداری ۳ – درآمد عملیاتی
۱۲,۰۰۰	-	روش تسری به گذشته – درآمد عملیاتی
۱۰,۰۰۰	-	روش اثر انباشته – درآمد عملیاتی
		تأثیر بر مانده سود انباشته ابتدای دوره:
-	۲,۰۰۰	روش اثر انباشته– تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره

در مثال فوق، مبلغ ۲,۰۰۰ واحد پولی درآمد بیشتری از طریق صورت سود و زیان طبق روش تسری به گذشته، نسبت به روش اثر انباشته شناسایی می شود. طبق روش اثر انباشته، این مابه التفاوت ۲,۰۰۰ واحد پولی به عنوان درآمد از طریق صورت سود و زیان شناسایی نخواهد شد، زیرا این مبلغ به عنوان تعدیلی بر مانده سود انباشته ابتدای دوره در سال ۲۰۱۸ تلقی می شود.

۲-۳- مثال ۲. نحوه برخورد با قراردادی که شامل مابه ازای متغیر است.

مثال ۲:

فروشنده‌ای در تاریخ ۱ نوامبر ۲۰۱۶ قراردادی ۱۸ ماهه با یک مشتری برای ارائه خدمات مرکز تماس منعقد می‌کند. این قرارداد شامل مبلغ ثابت ۱۸۰,۰۰۰ واحد پولی است و در صورتی که سطوح خدماتی خاصی در مورد زمان انتظار مشتریان حاصل شود، مبلغی تا سقف ۱۰۰,۰۰۰ واحد پولی به مبلغ قرارداد اضافه می‌شود. ضوابط دریافت مبالغ اضافی به شرح زیر است:

۱۰۰,۰۰۰ واحد پولی، اگر سطوح خدماتی تا ۳۰ آوریل ۲۰۱۷ حاصل شود.

۵۰,۰۰۰ واحد پولی، اگر سطوح خدماتی تا ۳۱ دسامبر ۲۰۱۷ حاصل شود.

فروشنده در تاریخ ۱ دسامبر ۲۰۱۷ سطوح خدماتی را کسب نموده و واجد شرایط دریافت ۵۰,۰۰۰ واحد پولی شده است.

تحلیل شرایط گذار، طبق استاندارد حسابداری ۴۳

حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۴۳	حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳
تجزیه و تحلیل شرایط قرارداد نشان می‌دهد که درآمد عملیاتی همچنان به روش خط مستقیم در طول مدت قرارداد شناسایی خواهد شد. فروشنده در تعیین قیمت معامله، روشی را انتخاب می‌کند که مبلغ مابه‌ازایی که نسبت به دریافت آن محقق خواهد بود را بهتر پیش‌بینی کند. فروشنده به این نتیجه می‌رسد که روش "محتمل ترین" روش مناسبی است.	فروشنده درآمد عملیاتی را به روش خط مستقیم در طول مدت قرارداد شناسایی می‌کند. سطوح خدمات در هر تاریخ گزارشگری ارزیابی می‌گردد تا مشخص شود که آیا مبالغ اضافی در نظر گرفته شده، کسب شده است یا خیر. در ابتدای قرارداد، مبلغ اضافی در نظر گرفته شده ثبت نمی‌شود؛ بلکه فروشنده تنها زمانی که سطوح خدمات حاصل می‌شود، درآمد را شناسایی می‌کند (به عنوان مثال، ۵۰,۰۰۰ واحد پولی درآمد عملیاتی که در سال ۲۰۱۷ هنگام دستیابی به سطوح خدمات شناسایی می‌شود).
فروشنده در پایان هر دوره گزارشگری، مبلغ برآوردی مابه ازای متغیر را به منظور بیان صادقانه شرایط موجود در پایان دوره گزارشگری و تغییر در شرایط طی دوره گزارشگری، به‌روزرایی می‌کند.	
مابه ازای متغیر در تاریخ انعقاد قرارداد ۵۰,۰۰۰ واحد پولی برآورد شده است. این مبلغ در قیمت معامله منظور می‌شود، زیرا انتظار نمی‌رود که برگشت عمده‌ای در مبلغ درآمد عملیاتی انباشته شناسایی شده رخ دهد. (درآمد ماهانه = ۲۳۰,۰۰۰ واحد پولی / ۱۸ = ۱۲,۷۷۸ واحد پولی).	
فروشنده برآورد مابه ازای متغیر را در پایان هر دوره گزارشگری مجدداً ارزیابی می‌کند و نتیجه می‌گیرد که هیچگونه تغییری در برآورد انجام شده، رخ نداده است.	

مثال ۲ - ادامه

۲۰۱۷	۲۰۱۸	
درآمد عملیاتی ارائه شده در صورت سود و زیان:		
۱۷۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	استاندارد حسابداری ۳ - درآمد عملیاتی
۱۵۳,۳۳۳	۵۱,۱۱۱	روش تسری به گذشته - درآمد عملیاتی
۱۷۰,۰۰۰	۵۱,۱۱۱	روش اثر انباشته - درآمد عملیاتی
تأثیر بر مانده سود انباشته ابتدای دوره:		
۵,۵۵۶	-	روش تسری به گذشته - تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره
-	۱۱,۱۱۱	روش اثر انباشته - تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره

از آنجایی که قرارداد در سال ۲۰۱۶ آغاز شده است، برای یک واحد تجاری که از روش تسری به گذشته استفاده می کند (با فرض اینکه اقلام مقایسه ای تنها برای یک سال در صورت های مالی ارائه شده است)، تعدیل سود انباشته ابتدای دوره در سال مقایسه ای ۲۰۱۷ وجود خواهد داشت. مبلغ تعدیل، تفاوت بین مبلغ درآمد عملیاتی شناسایی شده طبق استاندارد حسابداری ۳ و مبلغ درآمد عملیاتی است که باید طبق استاندارد حسابداری ۴۳ شناسایی می شود. طبق استاندارد حسابداری ۳، درآمد عملیاتی قابل شناسایی طی ۲ ماه با نرخ ۱۰,۰۰۰ واحد پولی در هر ماه (جمعاً ۲۰,۰۰۰ واحد پولی) بوده است، در حالی که طبق استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی طی ۲ ماه باید با نرخ ۱۲,۷۷۸ واحد پولی در هر ماه (جمعاً ۲۵,۵۵۶ واحد پولی) شناسایی می شود. در نتیجه، درآمد عملیاتی به مبلغ ۵,۵۵۶ واحد پولی ایجاد خواهد شد که طبق روش تسری به گذشته نباید در صورت سود و زیان شناسایی شود. در صورتی که از روش اثر انباشته استفاده شود، مبلغ مزبور معادل ۱۱,۱۱۱ واحد پولی خواهد بود.

۳-۳- مثال ۳. نحوه برخورد با قراردادی که شامل ترکیبی از اقلام قابل تحویل است.

مثال ۳:

یک فروشنده در تاریخ ۱ ژوئن ۲۰۱۶ قراردادی ۲ ساله با مشتری خود برای ارائه مجوز یک بسته نرم افزاری استاندارد «آماده برای مصرف»، نصب نرم افزار و ارائه خدمات ارتقاء و پشتیبانی فنی به مدت دو سال به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ واحد پولی منعقد می کند. فروشنده، مجوز بسته نرم افزاری و همچنین خدمات ارتقاء و پشتیبانی فنی را به طور جداگانه می فروشد و خدمات نصب به طور معمول توسط سایر فروشندگان نیز ارائه می شود. از این بسته نرم افزاری می توان بدون دریافت خدمات ارتقاء و پشتیبانی فنی استفاده کرد.

حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳	حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۴۳
فروشنده، یک قلم تحویل شدنی واحد را در نظر می گیرد. درآمد عملیاتی حاصل از این قرارداد به روش خط مستقیم در طول دوره ۲ ساله قرارداد و به مبلغ ۲۰,۰۰۰ واحد پولی در هر ماه شناسایی می شود.	اینگونه استنباط می شود که مشتری می تواند از هر کالا یا خدمت به تنهایی یا همراه با سایر کالاها یا خدماتی که به سهولت در دسترس است، منتفع شود. علاوه بر این، هر یک از تعهدات مشتری برای انتقال کالا یا خدمات به مشتری، به طور جداگانه قابل تشخیص است؛ زیرا خدمات نصب به طور قابل توجهی نرم افزار را تعدیل یا سفارشی سازی نمی کند. همچنین خدمات نصب و فروش نرم افزار، کالاها یا خدماتی نیستند که به عنوان ورودی استفاده شوند تا یک خروجی ترکیبی یا چندین خروجی مشخص شده توسط مشتری تحویل داده شود، بلکه خروجی های جداگانه ای هستند که فروشنده برای انتقال آنها به مشتری، متعهد شده است.
	کالاها و خدمات متمایز، بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی شناسایی می شوند:
	مجاز نرم افزار - ۲۶۰,۰۰۰ واحد پولی
	خدمات نصب - ۱۰۰,۰۰۰ واحد پولی
	خدمات پشتیبانی فنی - ۱۲۰,۰۰۰ واحد پولی
	درآمد عملیاتی مربوط به مجوز و خدمات نصب در تاریخ تحویل ۱ ژوئن ۲۰۱۶ شناسایی می شود.
	خدمات پشتیبانی فنی در طول زمان ارائه می شود و بهترین روش برای اندازه گیری میزان پیشرفت در ایفاء تعهدات عملکردی، بر مبنای ساعات کار مستقیم مورد انتظار به شرح زیر می باشد:
	۲۰۱۶ - ۱۰۰ ساعت
	۲۰۱۷ - ۳۰۰ ساعت
	۲۰۱۸ - ۲۰۰ ساعت
	کل ساعات کار مورد انتظار در ابتدای قرارداد ۶۰۰ ساعت بود.

تحلیل شرایط گذار، طبق استاندارد حسابداری ۴۳		
روش تسری به گذشته:		روش اثر انباشته:
درآمد عملیاتی مربوط به مجوز نرم افزار و نصب، در سال ۲۰۱۶ و همزمان با ارائه آنها شناسایی می شود. در نتیجه، این مبلغ به عنوان تعدیلی در مانده سود انباشته ابتدای دوره شناسایی می شود.		درآمد عملیاتی مربوط به سال ۲۰۱۷ که طبق استاندارد حسابداری ۳ ارائه شده است، تعدیل نمی شود، زیرا استاندارد حسابداری ۴۳ فقط از تاریخ بکارگیری اولیه اعمال می شود. در تاریخ بکارگیری اولیه (۱ ژانویه ۲۰۱۸)، بابت تفاوت درآمد عملیاتی که در دوره های قبل طبق استاندارد حسابداری ۳ شناسایی شده است، و درآمد عملیاتی که در صورت بکارگیری استاندارد حسابداری ۴۳ باید شناسایی می شد، به عنوان تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره شناسایی می شود.
مثال ۳ - ادامه		
۲۰۱۷	۲۰۱۸	
		درآمد عملیاتی ارائه شده در صورت سود و زیان:
۲۴۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	استاندارد حسابداری ۳ - درآمد عملیاتی
۶۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	روش تسری به گذشته - درآمد عملیاتی
۲۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	روش اثر انباشته - درآمد عملیاتی
		تأثیر بر مانده سود انباشته ابتدای دوره:
۲۴۰,۰۰۰	-	روش تسری به گذشته - تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره
-	۶۰,۰۰۰	روش اثر انباشته - تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره

از آنجایی که قرارداد از سال ۲۰۱۶ آغاز شده است، اگر واحد تجاری روش "تسری به گذشته" را بکار گیرد، باید در دوره مقایسه ای سال ۲۰۱۷ مانده سود انباشته ابتدای دوره را تعدیل نماید. این تعدیل برابر است با تفاوت بین مبلغی که طبق استاندارد حسابداری ۳ شناسایی شده است و مبلغی که باید طبق استاندارد حسابداری ۴۳ شناسایی می شد. در نتیجه، درآمد عملیاتی به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ واحد پولی ایجاد می شود که با استفاده از روش تسری به گذشته در صورت سود و زیان شناسایی نمی شود. در صورتی که از روش اثر انباشته استفاده شود، مبلغ مزبور معادل ۶۰,۰۰۰ واحد پولی خواهد بود.

۴-۳- مثال ۴. نحوه برخورد با تعدیل قرارداد

مثال ۴:

فروشنده‌ای با مشتری قراردادی را منعقد می‌کند که طبق آن، متعهد می‌شود که ۲۰۰ واحد از یک محصول را به قیمت ۱۶,۰۰۰ واحد پولی (۸۰ واحد پولی برای هر واحد) بفروشد. طبق شرایط توافق شده، این واحدها باید به طور مساوی در یک دوره ده ماهه از ۱ آوریل ۲۰۱۷ به مشتری تحویل داده شود (۲۰ واحد در ماه) و کنترل هر واحد همزمان با تحویل کالا به مشتری منتقل می‌شود. در تاریخ ۱ دسامبر ۲۰۱۷ بعد از اینکه ۱۶۰ واحد محصول به مشتری تحویل داده شد، قرارداد تعدیل شده و فروشنده متعهد می‌شود که ۸۰ واحد محصول اضافی (۲۰ واحد در ماه) هم به مشتری تحویل دهد. این تعدیل، مازاد بر ۴۰ واحد محصول باقیمانده ای می‌باشد که هنوز طبق شرایط قرارداد اصلی تحویل داده نشده است.

در زمان تعدیل قرارداد، قیمت فروش مستقل یک واحد از محصول به ۷۵ واحد پولی کاهش پیدا می‌کند. طبق الزامات استاندارد حسابداری ۴۳، واحدهای اضافی که باید به مشتری تحویل داده شود، متمایز محسوب می‌شوند. همچنین قیمت فروش ۸۰ واحد اضافی معادل ۶۵ واحد پولی می‌باشد.

حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۴۳	حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳
در این مثال، قیمت فروش واحد محصول‌های اضافی بیانگر قیمت فروش مستقل در تاریخ تعدیل قرارداد نیست. در نتیجه، برای دستیابی به هدف استاندارد، قرارداد اولیه در زمان تعدیل قرارداد خاتمه یافته تلقی می‌شود. واحد محصول‌های باقی‌مانده که طبق قرارداد اولیه باید به مشتری منتقل شوند، به همراه واحد محصول‌های اضافی ناشی از تعدیل قرارداد، با هم ترکیب شده و به عنوان یک قرارداد جدید در نظر گرفته می‌شوند. مبلغ درآمد عملیاتی قابل شناسایی برای هر واحد محصول، میانگین وزنی معادل ۷۰ واحد پولی است. این مبلغ از طریق محاسبه ((۴۰ واحد × ۸۰ واحد پولی) + (۸۰ واحد × ۶۵ واحد پولی)) / ۱۲۰ به دست می‌آید.	فروشنده بابت ۲۰۰ واحد محصول مندرج در قرارداد اولیه، درآمد عملیاتی معادل ۸۰ واحد پولی به ازای هر واحد محصول را در طی ده ماه شناسایی می‌کند. فروش واحد محصول‌های اضافی، تحت یک قرارداد جدید و مستقل از واحدهایی که باید طبق قرارداد اولیه به مشتری انتقال داده شود، در نظر گرفته می‌شوند. درآمد عملیاتی بابت ۸۰ واحد محصولی که در نتیجه تعدیل قرارداد باید به مشتری انتقال داده شود، به مبلغ ۶۵ واحد پولی به ازای هر واحد محصول شناسایی می‌شود.

تحلیل شرایط گذار، طبق استاندارد حسابداری ۴۳

روش تسری به گذشته:	روش اثر انباشته:
درآمد عملیاتی مربوط به ۱۶۰ واحد محصول اولیه، معادل ۸۰ واحد پولی به ازای هر واحد شناسایی می‌شود. زمانی که قرارداد تعدیل می‌گردد، ۴۰ واحد محصول باقی‌مانده به همراه ۸۰ واحد اضافی، به قیمت ۷۰ واحد پولی به ازای هر واحد شناسایی می‌شوند.	درآمد عملیاتی مربوط به سال ۲۰۱۷ که طبق استاندارد حسابداری ۳ شناسایی شده است تعدیل نمی‌گردد، زیرا استاندارد حسابداری ۴۳ فقط از تاریخ بکارگیری اولیه اعمال می‌شود. در تاریخ بکارگیری اولیه (۱ ژانویه ۲۰۱۸)، بابت تفاوت درآمد عملیاتی که در دوره‌های قبل طبق استاندارد حسابداری ۳ شناسایی شده است، و درآمد عملیاتی که در صورت بکارگیری استاندارد حسابداری ۴۳ باید شناسایی می‌شد، به عنوان تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره شناسایی می‌شود.

مثال ۴ - ادامه		
۲۰۱۷	۲۰۱۸	
درآمد عملیاتی ارائه شده در صورت سود و زیان:		
۱۵,۷۰۰	۵,۵۰۰	استاندارد حسابداری ۳ - درآمد عملیاتی
۱۵,۶۰۰	۵,۶۰۰	روش تسری به گذشته - درآمد عملیاتی
۱۵,۷۰۰	۵,۶۰۰	روش اثر انباشته - درآمد عملیاتی
تأثیر بر مانده سود انباشته ابتدای دوره:		
۲۴۰,۰۰۰		روش تسری به گذشته - تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره
	(۱۰۰)	روش اثر انباشته - تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره

در این مثال، بکارگیری روش تسری به گذشته به جای روش اثر انباشته، منجر به کاهش مبلغ درآمد عملیاتی معادل ۱۰۰ واحد پولی می شود که در صورت سود و زیان اعمال می گردد. طبق روش اثر انباشته، این تفاوت به عنوان تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره در سال ۲۰۱۸ شناسایی می شود و جمع درآمد عملیاتی شناسایی شده از طریق صورت سود و زیان، بیشتر از کل مابه ازای دریافتی ناشی از قرارداد می شود زیرا بخشی از درآمد عملیاتی، دو بار شناسایی می گردد.

۴. اقتضاهای عملی

چهار راهکار عملی برای سهولت در گذار استاندارد حسابداری ۴۳ برای واحدهای تجاری که رویکرد تسری به گذشته را بکار می گیرند، پیش بینی شده است:

- بکارگیری رویکرد اثر انباشته، تنها شامل یک اقتضای عملی می باشد.
- واحد تجاری می تواند یک یا چند مورد از اقتضاهای عملی را مورد استفاده قرار دهد.
- اقتضاهای عملی باید بطور یکنواخت برای تمام قراردادهای موجود در تمام دوره های گزارشگری ارائه شده، بکار گرفته شود.
- برای مقاصد الزامات گذار در بند ۱ و ۲ زیر، قرارداد تکمیل شده قراردادی است که واحد تجاری تمام کالاها یا خدمات معین مرتبط با آن قرارداد را طبق استاندارد حسابداری ۳ درآمد عملیاتی، استاندارد حسابداری ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت و استاندارد حسابداری ۲۹ فعالیتهای ساخت املاک، انتقال داده است.

در نمودار زیر، هر یک از اقتضاهای عملی تشریح شده است:



حالت دوم: شرایط گذار

- اگر روش اثر انباشته بکار گرفته شود، اقتضای عملی شماره ۳ مندرج در نمودار زیر را می‌توان برای تمام تعدیلات قرارداد که قبل از شروع نخستین دوره ارائه‌شده واقع شده‌اند، یا تعدیلات قرارداد که قبل از تاریخ بکارگیری اولیه واقع شده‌اند اعمال گردد.

سه مثال جامع دیگر نیز در ادامه بیان شده است که نحوه بکارگیری اقتضاهای عملی شماره ۱، ۲ و ۳ را نشان می‌دهد:

۴-۱- مثال ۵. اقتضای عملی شماره ۱؛ قراردادهایی که در یک دوره گزارشگری شروع می شوند و خاتمه می یابند.

مثال ۵:

مشتری در تاریخ ۱ فوریه ۲۰۱۷ قراردادی برای خرید نرم‌افزاری به مبلغ ۱۰۰۰ واحد پولی منعقد می‌کند. نرم افزار در تاریخ ۱ مه ۲۰۱۷ تحویل داده خواهد شد. فروشنده نرم افزار را در طول یک دوره سه ماهه، توسعه خواهد داد.

حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳	حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۴۳
فروشنده هنگام تحویل نرم افزار به مشتری (۱ مه ۲۰۱۷) درآمد عملیاتی را به مبلغ ۱۰۰۰ ریال شناسایی می کند.	فروشنده نتیجه می گیرد که کنترل نرم افزار در طی زمان به مشتری انتقال یافته و بنابراین درآمد عملیاتی باید با استفاده از روش درصد پیشرفت کار شناسایی شود.

تحلیل شرایط گذار، طبق استاندارد حسابداری ۴۳

روش تسری به گذشته:	روش اثر انباشته:
از آنجایی که قرارداد در طول سال مالی ۲۰۱۷ خاتمه می یابد، اثری بر درآمد ارائه شده برای این سال ندارد.	درآمد عملیاتی گزارش شده طبق استاندارد حسابداری ۳ در سال ۲۰۱۷، تعدیل نمی‌شود زیرا استاندارد حسابداری ۴۳ فقط از تاریخ بکارگیری اولیه (۱ ژانویه ۲۰۱۸) اعمال می‌شود.
اقتضای عملی شماره ۱ قابل اجرا است، زیرا قرارداد طبق استاندارد حسابداری ۳ در یک دوره گزارشگری آغاز و تکمیل شده است. با فرض اینکه این اقتضای عملی انتخاب شود، واحد تجاری ملزم به تجدید ارائه قرارداد طبق استاندارد حسابداری ۴۳ نمی باشد.	

	۲۰۱۸	۲۰۱۷
درآمد عملیاتی ارائه شده در صورت سود و زیان:		
استاندارد حسابداری ۳ - درآمد عملیاتی	-	۱,۰۰۰
روش تسری به گذشته - درآمد عملیاتی	-	۱,۰۰۰
روش اثر انباشته - درآمد عملیاتی	-	۱,۰۰۰

در این مثال، طبق هر دو روش تسری به گذشته و اثر انباشته، مبالغ مربوط به سال ۲۰۱۷ تعدیل نمی شود. با این حال، اگر واحد تجاری صورتهای مالی سه ماهه ارائه می کرد، این امر می توانست بر مبالغ مربوط به سال ۲۰۱۷ تاثیر بگذارد. این موضوع می تواند منجر به از دست رفتن قابلیت مقایسه شود. فرض کنید در مثال بالا، یک قرارداد مشابه در سال ۲۰۱۸ وجود داشته باشد. مبالغ زیر در صورتهای مالی میان دوره ای سه ماهه اول و دوم سال ۲۰۱۸ ارائه خواهد شد:

سه ماهه اول ۲۰۱۷	سه ماهه دوم ۲۰۱۷	سه ماهه اول ۲۰۱۸	سه ماهه دوم ۲۰۱۸	
۶۶۶	۳۳۴	۶۶۶	۳۳۴	درآمد عملیاتی ارائه شده در صورت سود و زیان:
تسری به گذشته - اقتضای عملی ندارد	۶۶۶	۳۳۴	۳۳۴	
اثر انباشته - اقتضای عملی	-	۱,۰۰۰	۶۶۶	۳۳۴

۴-۲- مثال ۶. اقتضای عملی شماره ۲؛ نحوه برخورد با قراردادهایی که شامل مابه ازای متغیر می باشند.

مثال ۶:

یک فروشنده با مشتری خود قراردادی ۱۲ ماهه منعقد می کند تا ساخت یک مرکز خرید را از تاریخ ۱ نوامبر ۲۰۱۶ آغاز کند. مبلغ قرارداد ۱۲ میلیون واحد پولی تعیین شده است. با این حال، در صورتی که تا زمان تکمیل اولین مرکز خرید، مشتری با فروشنده برای ساخت دومین مرکز خرید به توافق برسد، مبلغ قرارداد به میزان ۰.۵ میلیون واحد پولی کاهش خواهد یافت. در ابتدای قرارداد، فروشنده انتظار دارد که به قرارداد دوم دست یابد. تا زمان تکمیل قرارداد اول، فروشنده قرارداد دوم را منعقد نمی کند و در نتیجه، هیچ گونه تخفیف قیمتی اعمال نمی شود.

حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۹	حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۴۳
فروشنده درآمد عملیاتی را بر اساس درصد پیشرفت کار در طول مدت قرارداد شناسایی می کند، زیرا در ابتدای قرارداد انتظار دارد که قرارداد بعدی را هم منعقد خواهد کرد.	درآمد عملیاتی همچنان بر اساس درصد پیشرفت کار شناسایی می شود. فروشنده هنگام تعیین قیمت معامله، روشی را بکار می گیرد که مبلغ مابه ازایی که نسبت به دریافت آن محقق خواهد بود را بهتر پیش بینی کند. واحد تجاری به این نتیجه می رسد که روش «محتمل ترین مبلغ» برای این قرارداد مناسب است، به این دلیل که تنها دو نتیجه ممکن وجود دارد: تخفیف قیمت اعمال خواهد شد یا خیر. قیمت معامله برآورده شده باید در هر تاریخ گزارشگری به روزرسانی شود تا شرایط موجود در پایان دوره گزارشگری و هرگونه تغییر در شرایط طی دوره گزارشگری منعکس شود.
	مابه ازای متغیر در تاریخ انعقاد قرارداد، ۰.۵ میلیون واحد پولی برآورد شده است. این مبلغ باعث کاهش قیمت معامله می شود، زیرا احتمال بالایی وجود ندارد که شناسایی این مبلغ منجر به برگشت عمده ای از درآمد عملیاتی در آینده شود. فروشنده در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۷، قیمت معامله برآوردی خود را مجدداً ارزیابی می کند و تشخیص می دهد که هیچگونه تغییری در این برآورد رخ نداده است.

تحلیل شرایط گذار، طبق استاندارد حسابداری ۴۳

روش تسری به گذشته:	روش اثر انباشته:
بدون در نظر گرفتن اقتضای عملی، اقلام مقایسه ای سال ۲۰۱۷ برای بکارگیری استاندارد حسابداری ۴۳ تعدیل می شوند. فروشنده برآورد خود از مبلغ مابه ازای متغیر را در زمان انعقاد قرارداد در قیمت معامله منظور می کند و درآمد عملیاتی را در طول زمان شناسایی می شود.	درآمد عملیاتی مربوط به سال های ۲۰۱۶ و ۲۰۱۷ که طبق استاندارد حسابداری ۹ شناسایی و ارائه شده است تعدیل نمی شود، زیرا استاندارد حسابداری ۴۳ فقط از تاریخ بکارگیری اولیه اعمال می شود.
اقتضای عملی شماره ۲ قابل اجراست، زیرا قرارداد دارای مابه ازای متغیر است و تا تاریخ بکارگیری اولیه، قرارداد تکمیل شده است. با فرض اینکه این اقتضای عملی بکار گرفته شود، فروشنده به جای اینکه مبالغ مابه ازای متغیر را در دوره های گزارشگری مقایسه ای برآورد کند، از قیمت معامله در تاریخ تکمیل قرارداد استفاده می کند.	

مثال ۶ - ادامه		
۲۰۱۷	۲۰۱۸	
درآمد عملیاتی ارائه شده در صورت سود و زیان:		
-	۱۰,۰۱	استاندارد حسابداری ۹ - درآمد عملیاتی
-	۱۰,۰۱	روش تسری به گذشته - درآمد عملیاتی بدون در نظر گرفتن اقتضای عملی
-	۱۰	روش تسری به گذشته - درآمد عملیاتی با در نظر گرفتن اقتضای عملی شماره ۲
-	۱۰,۰۱	روش اثر انباشته - درآمد عملیاتی
تأثیر بر مانده سود انباشته ابتدای دوره:		
-	۰,۰۱	روش تسری به گذشته - درآمد عملیاتی با در نظر گرفتن اقتضای عملی شماره ۲

در این مثال، در نظر گرفتن راهکار عملی مستلزم تعدیل سود انباشته ابتدای دوره خواهد بود. همچنین نحوه شناسایی درآمد طبق استاندارد حسابداری ۹ و استاندارد حسابداری ۴۳ مشابه یکدیگر هستند. اگر از اقتضای عملی استفاده شود، حسابها باید به گونه‌ای تعدیل شوند که مبلغ ۱۲ میلیون واحد پولی در طول مدت قرارداد منعکس شود.

۳-۴- مثال ۷. اقتضای عملی شماره ۳: نحوه برخورد با تعدیلات قرارداد.

مثال ۶:	
واحد تجاری A که تولیدکننده ویجت می باشد، در سال ۲۰۱۴ یک قرارداد ۱۰ ساله با مشتری خود منعقد می کند تا تعداد مشخصی ویجت برای وی فراهم کند. قیمت و تعداد ویجت‌ها به طور منظم (۳-۴ بار در سال) بر اساس مذاکرات با مشتری تعدیل می شود.	
حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳	حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۴۳
در استاندارد حسابداری ۳، هیچ رهنمودی در خصوص تعدیلات قرارداد وجود ندارد و درآمد عملیاتی بر اساس قیمت معامله توافق شده برای هر واحد شناسایی می‌شد.	طبق استاندارد حسابداری ۴۳، هرگونه تغییر در شرایط قرارداد باید ارزیابی شود تا مشخص گردد که این تغییرات، یک قرارداد جدید علاوه بر قرارداد اصلی ایجاد می کنند یا اینکه تعدیلی بر قرارداد موجود می باشند. اگر این تغییرات، تعدیلی بر قرارداد موجود باشند، باید تعیین شود که آیا این تعدیل به معنای خاتمه قرارداد موجود و انعقاد یک قرارداد جدید، بخشی از قرارداد موجود، یا ترکیبی از این دو روش است.

تحلیل شرایط گذار، طبق استاندارد حسابداری ۴۳

روش تسری به گذشته:	روش اثر انباشته:
بدون در نظر گرفتن اقتضای عملی، اقلام مقایسه‌ای سال ۲۰۱۷ طبق استاندارد حسابداری ۴۳ تعدیل می‌شوند. این کار شامل تجزیه و تحلیل هرگونه تغییر در شرایط قرارداد از ابتدای آن می‌شود تا مشخص شود که این تغییرات چگونه باید به حساب گرفته شوند.	درآمد عملیاتی مربوط به سال ۲۰۱۷ که طبق استاندارد حسابداری ۳ شناسایی و ارائه شده است تعدیل نمی‌شود، زیرا استاندارد حسابداری ۴۳ فقط از تاریخ بکارگیری اولیه اعمال می‌شود.
اقتضای عملی شماره ۳ قابل اجراست زیرا تعدادی از تعدیلات قرارداد، قبل از شروع نخستین دوره ارائه‌شده واقع شده‌اند. این اقتضای عملی، تسری به دوره‌های گذشته را مجاز می‌داند. بنابراین اثر تجمیعی تمام تعدیلات واقع‌شده قبل از شروع نخستین دوره ارائه‌شده، مشخص شده و در زمان شناسایی تعهدات عملکردی ایفا شده و ایفا نشده، تعیین قیمت معامله و تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی نشان داده می‌شود.	در عوض، در تاریخ بکارگیری اولیه (۱ ژانویه ۲۰۱۸)، بابت تفاوت درآمد عملیاتی که در دوره‌های قبل طبق استاندارد حسابداری ۳ شناسایی شده است، و درآمد عملیاتی که در صورت بکارگیری استاندارد حسابداری ۴۳ باید شناسایی می‌شد، به عنوان تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره شناسایی می‌شود. برای تعیین این مبلغ، تجزیه و تحلیلی همانند روش تسری به گذشته انجام می‌شود.
	اقتضای عملی شماره ۳ قابل اجراست، زیرا تعدادی از تعدیلات قرارداد، قبل از شروع نخستین دوره ارائه‌شده واقع شده‌اند. اگر از روش اثر انباشته استفاده شود، این اقتضای عملی می‌تواند در شروع نخستین دوره ارائه شده یا در تاریخ بکارگیری اولیه اعمال شود. این اقتضای عملی، تسری به دوره‌های گذشته را مجاز می‌داند. بنابراین اثر تجمیعی تمام تعدیلات واقع‌شده قبل از شروع نخستین دوره ارائه‌شده، مشخص شده و در زمان شناسایی تعهدات عملکردی ایفا شده و ایفا نشده، تعیین قیمت معامله و تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی نشان داده می‌شود.

در نظر گرفتن اقتضای عملی مربوط به تعدیلات قرارداد، تلاش مورد نیاز برای گذار به استاندارد حسابداری ۴۳ را برای قراردادهایی که چندین بار تعدیل شده‌اند، به طور قابل توجهی کاهش می‌دهد.

۵. قراردادهای تکمیل شده دارای جزء متغیر

یک مسئله رایج که در عمل پیش می‌آید، قراردادهای تکمیل شده‌ای هستند که شامل جزء متغیری هستند که در تاریخ گذار به استاندارد حسابداری ۴۳، همچنان متغیر می‌باشند. در این موارد، باید اقتضای عملی شماره ۱، یعنی اقتضای عملی مربوط به قراردادهای خاتمه‌یافته در نظر گرفته شود. این موضوع در مثال زیر بیان شده است:

- شرکت الف در سال ۲۰۱۵ قراردادی با مشتری خود منعقد می‌کند که در همان سال نیز تکمیل می‌شود (یعنی تمام تعهدات عملکردی در سال ۲۰۱۵، قبل از تاریخ بکارگیری اولیه استاندارد حسابداری ۴۳ ایفا شده‌اند)؛

- این قرارداد شامل یک جزء متغیر است که عدم اطمینان مرتبط با آن، تا تاریخ ۱ ژانویه ۲۰۱۷ همچنان برطرف نشده است.

- شرکت الف هرگونه تغییرات مداوم در مبلغ درآمد عملیاتی حاصل از این قرارداد را با ادامه بکارگیری رویه حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳ شناسایی خواهد کرد.

۶. افشائیات مربوط به گذار

استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان، افشای خاصی را در مورد شرایط گذار الزامی کرده است که عموماً مکمل الزامات افشای گذار یا تغییر در رویه حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳۴ رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات می باشد. واحد تجاری ملزم است توضیحاتی را در خصوص اینکه که کدام اقتضاهای عملی که مورد استفاده قرار گرفته است و ارزیابی کیفی اثر برآوردی بکارگیری هر یک از عملکردها، تا میزانی که بطور معقول امکانپذیر است، برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم کند.

۱-۶- افشای مربوط به گذار با روش تسری به گذشته

اگر واحد تجاری استاندارد حسابداری ۴۳ را به صورت تسری به گذشته بکار بگیرد، باید اقلام مقایسه ای را تجدید ارائه کند. همچنین واحد تجاری که یک رویه حسابداری جدید را اتخاذ می کند، باید الزامات استاندارد حسابداری ۳۴ را نیز رعایت کند. از جمله این الزامات، افشای مبلغ تعدیل موارد زیر برای دوره جاری و هر دوره قبلی ارائه شده (تا آنجا که عملی است) می باشد:

الف) برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تاثیر قرار گرفته است؛ و

ب) برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ سود هر سهم بکارگرفته شود؛

با اینحال طبق الزامات مربوط به گذار استاندارد حسابداری ۴۳، واحد تجاری باید این اطلاعات کمی را فقط برای دوره سالانه ای که بلافاصله قبل از نخستین دوره سالانه بکارگیری این استاندارد (دوره قبلی) قرار دارد، افشاء نماید. ممکن است واحد تجاری این اطلاعات را برای دوره جاری یا برای دوره های مقایسه ای قبلی نیز ارائه کند، اما ملزم به انجام این کار نیست. علاوه بر این، واحد تجاری باید توضیحاتی را در خصوص هرگونه تغییرات قابل توجه در سال جاری، در صورتهای مالی خود افشاء نماید.

۲-۶- افشای مربوط به گذار با روش اثر انباشته

اگر واحد تجاری استاندارد حسابداری ۴۳ را به صورت تسری به گذشته بکار بگیرد، نیازی به تجدید ارائه اقلام مقایسه ای ندارد. بنابراین، افشای اطلاعات اضافی برای کمک به استفاده کنندگان صورتهای مالی برای درک بهتر تاثیر بر روی روندها، ضروری به نظر می رسد. در نتیجه هنگامی که واحد تجاری از روش اثر انباشته استفاده می کند، ملزم به افشای اطلاعات زیر برای هر دوره های گزارشگری است که شامل تاریخ بکارگیری اولیه نیز می شوند:

الف) مبلغ هر قلم اصلی صورت مالی که در نتیجه بکارگیری استاندارد حسابداری ۴۳ به جای استانداردهای درآمدی قبلی، تحت تاثیر قرار گرفته است؛ و

ب) توضیحاتی در مورد دلایل تغییرات قابل توجه در آن قلم صورت مالی.

برای انجام این افشائیات، واحد تجاری باید مبالغ شناسایی شده طبق استانداردهای درآمدی قبلی را در تاریخ بکارگیری اولیه تعیین کند. این تنها راه برای تعیین آثار ناشی از بکارگیری استاندارد حسابداری ۴۳ بر هر یک از اقلام صورت های مالی می باشد.

۳-۶- افشای تعهدات عملکردی باقیمانده

استاندارد حسابداری ۴۳ واحد تجاری را ملزم می کند تا اطلاعاتی در مورد تعهدات عملکردی باقیمانده خود، از جمله مبلغ کل قیمت معامله تخصیص یافته به تعهدات عملکردی که در پایان دوره گزارشگری برآورده نشده اند (یا تا حدی برآورده نشده اند) و توضیحی در مورد زمان مورد انتظار واحد تجاری برای شناسایی آن مبلغ به عنوان درآمد عملیاتی، افشا کند. با این حال، به عنوان یک اقتضای عملی در شرایط گذار، برای دوره های ارائه شده قبل از تاریخ بکارگیری اولیه، واحد تجاری نیازی به افشای قیمت معامله تخصیص یافته به تعهدات عملکردی باقیمانده و توضیح در مورد زمان مورد انتظار واحد تجاری برای شناسایی آن مبلغ به عنوان درآمد عملیاتی ندارد.

منابع:

1. BDO (2024), IFRS IN PRACTICE IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Transition, BDO.com
2. KPMG (2016) IFRS 15 Revenue, KPMG.com

۳. یزدان دوست، مهدی و باقرآبادی، سید محمد؛ کتاب راهنمای کاربردی درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان؛ انتشارات پیک نور؛ انجمن حسابداران خبره ایران؛ چاپ سوم.
۴. باباکوهی، حمیدرضا و آریان، حسین؛ کتاب راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان؛ انتشارات کیومرث.



STANDARD 43 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS: TRANSITION

**MEHDI YAZDANDOUST
HAMIDREZA BABAKOUHI**