

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵
درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵
درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

فهرست مندرجات

از بند	هدف
۱	دستیابی به هدف
۲	دامنه کاربرد
۵	شناخت
۹	تشخیص قراردادها
۹	ترکیب قراردادها
۱۷	تعدیل قرارداد
۱۸	تشخیص تعهدات عملکردی
۲۲	تعهدات موجود در قرارداد با مشتریان
۲۴	کالاها یا خدمات متمایز
۲۶	ایفای تعهدات عملکردی
۳۱	تعهدات عملکردی ایفاشده در طول زمان
۳۵	تعهدات عملکردی ایفاشده در نقطه‌ای از زمان
۳۸	اندازه‌گیری میزان پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی
۳۹	اندازه‌گیری
۴۶	تعیین قیمت معامله
۴۷	مابه‌ازای متغیر
۵۰	وجود جزء تأمین مالی با اهمیت در قرارداد
۶۰	مابه‌ازای غیرنقدی
۶۶	مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری
۷۰	تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی
۷۳	تخصیص بر مبنای قیمت‌های فروش مستقل
۷۶	تخصیص تخفیف
۸۱	تخصیص مابه‌ازای متغیر
۸۴	تغییر در قیمت معامله
۸۷	مخارج قرارداد
۹۱	مخارج مختص دستیابی به قرارداد
۹۱	مخارج ایفای قرارداد
۹۵	استهلاک و کاهش ارزش
۹۹	نحوه ارائه
۱۰۵	افشا
۱۱۰	قرارداد با مشتریان
۱۱۳	تفکیک درآمد عملیاتی
۱۱۴	مانده حسابهای قرارداد
۱۱۶	تعهدات عملکردی
۱۱۹	قیمت معامله تخصیص‌یافته به تعهدات عملکردی باقیمانده
۱۲۰	قضاوت‌های با اهمیت در بکارگیری این استاندارد
۱۲۳	تعیین زمانبندی ایفای تعهدات عملکردی
۱۲۴	تعیین قیمت معامله و مبالغ تخصیص‌یافته به تعهدات عملکردی
۱۲۶	دارایی‌های شناسایی شده حاصل از مخارج دستیابی به قرارداد با مشتری یا مخارج
۱۲۷	ایفای قرارداد با مشتری
۱۲۹	راهکارهای عملی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

هدف

۱. 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.

دستیابی به هدف

۲. برای دستیابی به هدف بند ۱، اصل اساسی این استاندارد آن است که واحد تجاری باید درآمد عملیاتی را به گونه‌ای شناسایی کند که منعکس‌کننده انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتریان به مبلغ مابه‌ازایی باشد که واحد تجاری انتظار دارد در قبال کالاها یا خدمات، استحقاق آن مابه‌ازا را داشته باشد.
۳. هنگام بکارگیری این استاندارد، واحد تجاری باید ویژگیهای قرارداد و تمام واقعیتهای و شرایط مرتبط را مد نظر قرار دهد. واحد تجاری باید این استاندارد، شامل استفاده از هر گونه راهکار عملی، را بطور یکنواخت برای قراردادهای دارای ویژگیهای مشابه و در شرایط مشابه بکار گیرد.
۴. این استاندارد، نحوه حسابداری یک قرارداد منفرد با مشتری را تعیین می‌کند. با وجود این، به عنوان یک راهکار عملی، در صورتی که واحد تجاری انتظار معقولی داشته باشد که آثار ناشی از بکارگیری این استاندارد برای پرتفویی از قراردادهای (یا تعهدات عملکردی) دارای ویژگیهای مشابه بر صورتهای مالی، تفاوت بااهمیتی با آثار بکارگیری این استاندارد برای هر یک از قراردادهای (یا تعهدات عملکردی) موجود در پرتفوی مذکور نداشته باشد، می‌تواند این استاندارد را برای پرتفوی قراردادهای (تعهدات عملکردی) بکار گیرد. هنگام انجام حسابداری یک پرتفوی، واحد تجاری باید از برآوردها و مفروضاتی استفاده کند که نشان‌دهنده اندازه و ترکیب پرتفوی باشد.

دامنه کاربرد

۵. واحد تجاری باید این استاندارد را برای تمام قراردادهای با مشتریان، به استثنای موارد زیر، بکار گیرد:
الف. قراردادهای اجاره مشمول دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها؛
ب. قراردادهای بیمه مشمول دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ قراردادهای بیمه؛
پ. ابزارهای مالی و سایر حقوق یا تعهدات قراردادی مشمول دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتها، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ صورتهای مالی جداگانه و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص؛ و
ت. مبادله‌های غیر پولی بین واحدهای تجاری، در یک خط تجاری یکسان، برای تسهیل فروش به مشتریان یا مشتریان بالقوه. برای مثال، این استاندارد در خصوص قرارداد بین دو شرکت نفتی که توافق می‌کنند برای پاسخگویی به موقع به تقاضای مشتریان خود در مکانهای خاص، نفت را با یکدیگر مبادله کنند کاربرد ندارد.
۶. واحد تجاری این استاندارد را تنها در صورتی باید برای یک قرارداد (به استثنای قراردادهای اشاره‌شده در بند ۵) بکار گیرد که طرف قرارداد یک مشتری باشد. مشتری شخصی است که برای به دست آوردن کالاها یا خدماتی که خروجی فعالیتهای عادی واحد تجاری است، در قبال مابه‌ازای آن، قرارداد منعقد می‌کند. برای مثال، در صورتی که طرف قرارداد، به جای انعقاد قرارداد برای به دست آوردن خروجی فعالیتهای عادی واحد تجاری، قراردادی را به منظور مشارکت در یک فعالیت یا فرایند منعقد کرده باشد که طرفین آن قرارداد در ریسکها و مزایای حاصل از آن فعالیت یا فرایند سهیم باشند، طرف قرارداد مشتری محسوب نمی‌شود.
۷. ممکن است بخشی از قرارداد با مشتری در دامنه کاربرد این استاندارد و بخش دیگر آن، در دامنه کاربرد سایر استانداردهای اشاره‌شده در بند ۵ قرار گیرد.
الف. اگر در سایر استانداردها، چگونگی تفکیک و/یا اندازه‌گیری اولیه یک یا چند بخش از قرارداد مشخص شده باشد، آنگاه واحد تجاری باید ابتدا الزامات تفکیک و/یا اندازه‌گیری مندرج در آن استانداردها را بکار گیرد. واحد تجاری باید مبلغ بخشی (یا بخشهایی) از قرارداد را که در ابتدا طبق سایر استانداردها اندازه‌گیری شده است، از قیمت معامله جدا کند و برای تخصیص باقیمانده مبلغ قیمت معامله (در صورت وجود) به هر تعهد عملکردی مشمول دامنه کاربرد این استاندارد و به سایر بخشهای قرارداد که طبق بند ۷(ب) مشخص شده است، بندهای ۷۳ تا ۸۶ را بکار گیرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

- ب. اگر در سایر استانداردها چگونگی تفکیک و یا/اندازه‌گیری اولیه یک یا چند بخش از قرارداد مشخص نشده باشد، واحد تجاری باید این استاندارد را برای تفکیک و/یا اندازه‌گیری اولیه آن بخش (یا بخشهای) قرارداد با مشتری بکار گیرد.
۸. اگر مخارج مختص دستیابی به قرارداد با مشتری و مخارج تحمل‌شده برای ایفای قرارداد با مشتری در دامنه کاربرد استاندارد دیگری قرار نگیرد، این استاندارد نحوه حسابداری مخارج مذکور را تعیین می‌کند (به بندهای ۹۱ تا ۱۰۴ مراجعه شود). واحد تجاری باید بندهای مذکور را تنها برای مخارج تحمل‌شده مرتبط با قرارداد با مشتری (یا بخشی از آن قرارداد) که در دامنه کاربرد این استاندارد است، بکار گیرد.

شناخت

تشخیص قراردادها

۹. قرارداد با یک مشتری، که در دامنه کاربرد این استاندارد است، در صورتی باید توسط واحد تجاری به حساب منظور شود که تمام معیارهای زیر احراز شده باشد:
- الف. طرفین، قرارداد را (به صورت مکتوب، شفاهی یا طبق سایر رویه‌های تجاری مرسوم) تأیید کرده باشند و نسبت به انجام تعهدات خود، متعهد شده باشند؛
- ب. واحد تجاری بتواند حقوق هر یک از طرفین را در ارتباط با کالاها یا خدماتی که باید انتقال یابد، تشخیص دهد؛
- پ. واحد تجاری بتواند شرایط پرداخت بابت کالاها یا خدماتی که باید انتقال یابد را تشخیص دهد؛
- ت. قرارداد محتوای تجاری داشته باشد (یعنی انتظار رود ریسک، زمانبندی یا مبلغ جریانهای نقدی آتی واحد تجاری، در نتیجه قرارداد تغییر کند)؛ و
- ث. وصول مابه‌ازایی که واحد تجاری در ازای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری استحقاق آن را دارد، محتمل باشد. برای ارزیابی اینکه وصول مبلغ مابه‌ازا محتمل است یا خیر، واحد تجاری باید تنها توانایی و قصد مشتری برای پرداخت مبلغ مابه‌ازای مذکور در زمان سررسید را مدنظر قرار دهد. اگر مبلغ مابه‌ازا به دلیل پیشنهاد امتیاز قیمت به مشتری متغیر باشد، مبلغ مابه‌ازایی که واحد تجاری استحقاق آن را دارد، ممکن است از قیمتی که در قرارداد اظهار شده است، کمتر باشد (به بند ۵۲ مراجعه شود).
۱۰. قرارداد، توافقی بین دو یا چند شخص است که حقوق و تعهدات الزام‌آور ایجاد می‌کند. الزام‌آور بودن حقوق و تعهدات مندرج در قرارداد، یک موضوع حقوقی است. قراردادهای می‌توانند مکتوب، شفاهی یا مبتنی بر رویه‌های تجاری مرسوم باشند. رویه‌ها و فرایندهای انعقاد قرارداد با مشتریان، بین حوزه‌های قانونی، صنایع و واحدهای تجاری متفاوت است. افزون بر این، رویه‌ها و فرایندهای مزبور ممکن است در داخل یک واحد تجاری نیز متفاوت باشد (برای مثال، ممکن است به طبقه مشتری یا ماهیت کالاها یا خدمات تعهدشده بستگی داشته باشد). واحد تجاری برای تعیین اینکه توافق با مشتری، حقوق و تعهدات الزام‌آور ایجاد می‌کند یا خیر، و اینکه چه زمانی حقوق و تعهدات الزام‌آور ایجاد می‌شود، باید این رویه‌ها و فرایندها را مدنظر قرار دهد.
۱۱. برخی قراردادهای با مشتریان ممکن است مدت زمان معینی نداشته باشند و بتوان آنها را در هر زمانی توسط هر یک از طرفین قرارداد، خاتمه داد یا تعدیل کرد. سایر قراردادهای ممکن است بر مبنای دوره‌ای که در قرارداد مشخص شده است، بطور خودکار تمدید شوند. واحد تجاری باید برای مدت قرارداد (یعنی دوره قراردادی) که در آن مدت، طرفین قرارداد حقوق و تعهدات الزام‌آور فعلی را دارند، این استاندارد را بکار گیرد.
۱۲. برای مقاصد بکارگیری این استاندارد، اگر هر یک از طرفین قرارداد، بدون جبران خسارت طرف (یا طرفین) دیگر، از حق الزام‌آور یک‌جانبه برای خاتمه دادن به قراردادی که بطور کامل اجرا نشده است برخوردار باشد، قراردادی وجود ندارد. قرارداد در صورتی بطور کامل اجرا نشده است که هر دو معیار زیر احراز شده باشد:
- الف. واحد تجاری هنوز کالاها یا خدمات تعهدشده را به مشتری انتقال نداده باشد؛ و
- ب. واحد تجاری هنوز مابه‌ازایی در قبال کالاها یا خدمات تعهدشده دریافت نکرده باشد و محق به دریافت آن نیز نباشد.
۱۳. اگر قرارداد با مشتری معیارهای مندرج در بند ۹ را در شروع قرارداد احراز کند، واحد تجاری نباید این معیارها را مجدداً ارزیابی کند، مگر اینکه نشانه‌ای از تغییر عمده در واقعیتها و شرایط وجود داشته باشد. برای مثال، اگر توانایی مشتری برای پرداخت مابه‌ازا به شکل قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته باشد، واحد تجاری احتمال وصول مابه‌ازایی که در قبال انتقال کالاها یا خدمات باقیمانده به مشتری، محق به دریافت آن می‌شود را مجدداً ارزیابی می‌کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

۱۴. اگر قرارداد با مشتری معیارهای مندرج در بند ۹ را احراز نکند، واحد تجاری باید به ارزیابی قرارداد ادامه دهد تا تعیین نماید که آیا معیارهای مندرج در بند ۹ بعداً احراز شده‌اند یا خیر.

۱۵. هنگامی که قرارداد با مشتری معیارهای مندرج در بند ۹ را احراز نکند و واحد تجاری مابه‌ازایی را از مشتری دریافت کرده باشد، واحد تجاری تنها در صورتی باید مابه‌ازای دریافتی را به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی کند که یکی از رویدادهای زیر واقع شده باشد:

الف. واحد تجاری تعهد باقیمانده‌ای برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری نداشته باشد و تمام، یا تقریباً تمام، مابه‌ازای تعهدشده توسط مشتری را دریافت کرده باشد و غیرقابل استرداد باشد؛ یا

ب. قرارداد خاتمه یافته باشد و مابه‌ازای دریافتی از مشتری غیرقابل استرداد باشد.

۱۶. واحد تجاری باید مابه‌ازای دریافتی از مشتری را تا زمان وقوع یکی از رویدادهای مندرج در بند ۱۵، یا تا زمان احراز معیارهای مندرج در بند ۹ در آینده (به بند ۱۴ مراجعه شود)، به عنوان بدهی شناسایی کند. با توجه به واقعیتها و شرایط مرتبط با قرارداد، بدهی شناسایی شده، یا نشان‌دهنده تعهد واحد تجاری به انتقال کالاها یا خدمات در آینده است یا بیانگر تعهد به استرداد مابه‌ازای دریافتی است. در هر دو حالت، بدهی باید به مبلغ مابه‌ازای دریافتی از مشتری اندازه‌گیری شود.

ترکیب قراردادها

۱۷. واحد تجاری باید دو یا چند قرارداد را که در یک زمان یا تقریباً در یک زمان با یک مشتری معین (یا اشخاص وابسته به آن مشتری) منعقد کرده است، ترکیب کند و در صورت احراز یک یا چند معیار زیر، قراردادها را به عنوان قراردادی منفرد در نظر گیرد:

الف. قراردادها به صورت یک بسته یا یک هدف تجاری واحد مورد مذاکره قرار گرفته باشد؛

ب. مبلغ مابه‌ازای قابل پرداخت در یک قرارداد، به قیمت یا عملکرد قرارداد دیگری بستگی داشته باشد؛ یا

پ. کالاها یا خدمات تعهدشده در قراردادها (یا برخی کالاها یا خدمات تعهدشده در هر یک از قراردادها) طبق بندهای ۲۲ تا ۳۰، تعهد عملکردی منفرد محسوب شود.

تعدیل قرارداد

۱۸. تعدیل قرارداد، تغییر در دامنه یا قیمت (یا هر دو) یک قرارداد است که به تأیید طرفین قرارداد رسیده است. در برخی صنایع و حوزه‌ها، تعدیل قرارداد ممکن است به عنوان تغییر سفارش، دگرگونی یا اصلاح قرارداد توصیف شود. تعدیل قرارداد زمانی وجود دارد که طرفین قرارداد، تعدیلاتی را تأیید کنند که منجر به ایجاد حقوق و تعهدات الزام‌آور جدید یا تغییر حقوق و تعهدات الزام‌آور موجود برای طرفین قرارداد شود. تعدیل قرارداد می‌تواند به صورت کتبی، توافق شفاهی یا بطور ضمنی طبق رویه‌های تجاری مرسوم تأیید شود. اگر تعدیل قرارداد توسط طرفین قرارداد تأیید نشده باشد، واحد تجاری باید این استاندارد را تا زمان تأیید تعدیل قرارداد توسط طرفین، برای قراردادهای موجود بکار گیرد.

۱۹. حتی در صورتی که طرفین قرارداد درباره دامنه یا قیمت تعدیل (یا هر دو)، اختلاف نظر داشته باشند، یا طرفین قرارداد تغییر در دامنه قرارداد را تأیید کرده باشند، اما هنوز تغییر قیمت متناظر را تعیین نکرده باشند، ممکن است تعدیل قرارداد وجود داشته باشد. برای تعیین الزام‌آور بودن حقوق و تعهداتی که از طریق تعدیل ایجاد شده یا تغییر پیدا کرده است، واحد تجاری باید تمام واقعیتها و شرایط مرتبط از جمله شرایط قرارداد و شواهد دیگر را مدنظر قرار دهد. اگر طرفین قرارداد، تغییر در دامنه قرارداد را تأیید کرده باشند، اما هنوز تغییر قیمت متناظر را تعیین نکرده باشند، واحد تجاری باید طبق بندهای ۵۰ تا ۵۴ در ارتباط با برآورد مابه‌ازای متغیر، و بندهای ۵۶ تا ۵۸ در ارتباط با برآوردهای محدودکننده مابه‌ازای متغیر، تغییر قیمت معامله را که از تعدیل قرارداد ناشی می‌شود برآورد کند.

۲۰. واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را در صورت احراز هر دو شرط زیر، به عنوان قراردادی جداگانه در نظر بگیرد:

الف. دامنه قرارداد به دلیل اضافه کردن کالاها یا خدمات تعهدشده‌ای که متمایز هستند (طبق بندهای ۲۶ تا ۳۰) افزایش یابد؛ و

ب. قیمت قرارداد، به مبلغ مابه‌ازایی که نشان‌دهنده قیمت فروش مستقل کالاها یا خدمات تعهدشده اضافی و هرگونه تعدیل مناسب در آن قیمت جهت انعکاس شرایط آن قرارداد خاص است، افزایش یابد. برای مثال، واحد تجاری ممکن است قیمت فروش مستقل یک کالا یا خدمت اضافی را بابت تخفیفی که مشتری دریافت می‌کند، تعدیل کند، زیرا ضرورتی ندارد که واحد تجاری مخارج فروشی را تحمل کند که هنگام فروش کالا یا خدمت مشابه به یک مشتری جدید، تحمل می‌کند.

۲۱. اگر تعدیل قرارداد، طبق بند ۲۰ به عنوان قرارداد جداگانه در نظر گرفته نشود، واحد تجاری باید کالاها یا خدمات تعهدشده‌ای را که در تاریخ تعدیل قرارداد هنوز انتقال نیافته است (یعنی کالاها یا خدمات تعهدشده باقیمانده)، به یکی از شیوه‌های زیر، هر کدام که عملی باشد، به حساب منظور کند:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

- الف. اگر کالاها یا خدمات باقیمانده از کالاها یا خدمات انتقال یافته در تاریخ تعدیل قرارداد یا قبل از آن، متمایز باشد، واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را به گونه‌ای به حساب منظور کند که گویی قرارداد موجود خاتمه یافته و قرارداد جدیدی منعقد شده است. مبلغ ماهه‌ازایی که باید به تعهدات عملکردی باقیمانده (یا کالاها یا خدمات متمایز باقیمانده در یک تعهد عملکردی منفرد مشخص شده طبق بند ۲۲(ب)) تخصیص یابد، مجموع موارد زیر است:
۱. ماهه‌ازای تعهدشده توسط مشتری (شامل مبالغی که قبلاً از مشتری دریافت شده است) که در برآورد قیمت معامله منظور شده و به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی نشده است؛ و
 ۲. ماهه‌ازای تعهدشده به عنوان بخشی از تعدیل قرارداد.
- ب. اگر کالاها یا خدمات باقیمانده متمایز نباشند و، در نتیجه، بخشی از تعهد عملکردی منفردی را تشکیل دهند که بخشی از آن تا تاریخ تعدیل قرارداد ایفا شده است، واحد تجاری باید تعدیل قرارداد را به گونه‌ای به حساب منظور کند که گویی بخشی از قرارداد موجود است. اثر تعدیل قرارداد بر قیمت معامله و معیار واحد تجاری برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی، در تاریخ تعدیل قرارداد به عنوان تعدیل درآمد عملیاتی (افزایش یا کاهش درآمد عملیاتی) شناسایی می‌شود (یعنی تعدیل درآمد عملیاتی از طریق بکارگیری با تسری به گذشته تعدیل شده (اصلاح سود انباشته بدون اینکه اطلاعات مقایسه‌ای تجدید ارائه شود)).
- پ. اگر کالاها یا خدمات باقیمانده ترکیبی از موارد (الف) و (ب) باشد، واحد تجاری باید آثار تعدیل بر تعهدات عملکردی ایفاننده (شامل تعهداتی که بخشی از آن ایفا نشده است) در قرارداد تعدیل شده را به شیوه‌ای به حساب منظور کند که با اهداف این بند سازگار باشد.

تشخیص تعهدات عملکردی

۲۲. در شروع قرارداد، واحد تجاری باید کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد با مشتری را ارزیابی کند و هرگونه تعهد برای انتقال موارد زیر به مشتری را به عنوان تعهد عملکردی تشخیص دهد:
- الف. یک کالا یا خدمت (یا بسته‌ای از کالاها یا خدمات) که متمایز است؛ یا
- ب. مجموعه‌ای از کالاها یا خدمات متمایز که تا حد زیادی یکسان هستند و الگوی انتقال آنها به مشتری یکسان است (به بند ۲۳ مراجعه شود).
۲۳. الگوی انتقال مجموعه کالاها یا خدمات متمایز، در صورت احراز هر دو معیار زیر یکسان خواهد بود:
- الف. هر کالا یا خدمت متمایز در مجموعه‌هایی که واحد تجاری متعهد به انتقال آنها به مشتری است، معیارهای مندرج در بند ۳۵ را به منظور احتساب به عنوان تعهد عملکردی ایفاشده در طول زمان، احراز کند؛ و
- ب. طبق بندهای ۳۹ تا ۴۰، به منظور اندازه‌گیری میزان پیشرفت واحد تجاری در ایفای کامل تعهد عملکردی برای انتقال هر کالا یا خدمت متمایز موجود در آن مجموعه‌ها به مشتری، از شیوه یکسانی استفاده شود.

تعهدات موجود در قرارداد با مشتریان

۲۴. در قرارداد با مشتری، عموماً کالاها یا خدماتی که واحد تجاری متعهد به انتقال آنها به مشتری می‌باشد، به صراحت مشخص شده است. با وجود این، تعهدات عملکردی مشخص شده در قرارداد با مشتری، ممکن است محدود به کالاها یا خدماتی نباشد که به صراحت در قرارداد ذکر شده است. دلیل این موضوع آن است که قرارداد با مشتری ممکن است شامل تعهداتی باشد که بطور تلویحی از طریق رویه‌های تجاری مرسوم واحد تجاری، سیاستهای منتشرشده یا بیانه‌های خاص بیان شده است، مشروط بر اینکه، در زمان انعقاد قرارداد، تعهدات مذکور انتظارات به جایی در مشتری ایجاد کند که واحد تجاری آن کالا یا خدمات را به مشتری منتقل خواهد کرد.
۲۵. تعهدات عملکردی، فعالیت‌هایی را که واحد تجاری باید برای ایفای قرارداد انجام دهد، شامل نمی‌شود مگر اینکه فعالیت‌های مذکور کالا یا خدمتی را به مشتری انتقال دهند. برای مثال، ارائه‌دهندگان خدمات ممکن است کارهای اداری گوناگونی را برای پیاده‌سازی قرارداد انجام دهند. اجرای این امور هیچ کالا یا خدمتی را به مشتری منتقل نمی‌کند. بنابراین، این فعالیت‌های پیاده‌سازی، تعهد عملکردی محسوب نمی‌شوند.

کالاها یا خدمات متمایز

۲۶. کالاها یا خدمات تعهدشده، بسته به قرارداد ممکن است شامل موارد زیر باشد، اما محدود به این موارد نیست:
- الف. فروش کالاهای تولیدشده توسط یک واحد تجاری (برای مثال، موجودی کالای یک واحد تولیدی)؛
- ب. فروش مجدد کالاهای خریداری شده توسط واحد تجاری (برای مثال، موجودی کالای یک واحد خرده‌فروشی)؛

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

- پ. فروش مجدد حق نسبت به کالاها یا خدمات خریداری شده توسط یک واحد تجاری (برای مثال، فروش مجدد بلیط توسط یک واحد تجاری که به عنوان اصیل فعالیت می‌کند، طبق توصیف بندهای ب۳۴ تا ب۳۸)؛
- ت. انجام وظیفه (یا وظایفی) برای مشتری، که بطور قراردادی در مورد آن توافق شده است؛
- ث. ارائه خدمت آمادگی برای فراهم کردن کالاها یا خدمات (برای مثال، به‌روزرسانی از پیش تعیین نشده نرم‌افزاری که بر مبنای "در صورت در دسترس بودن" عرضه می‌شود) یا فراهم کردن کالاها یا خدمات برای استفاده توسط مشتری به محض اینکه مشتری تصمیم بگیرد؛
- ج. ارائه خدمت به صورت فراهم کردن بستر انتقال کالاها یا خدمات به مشتری برای شخصی دیگر (برای مثال، فعالیت به عنوان نماینده شخصی دیگر، طبق توصیف بندهای ب۳۴ تا ب۳۸)؛
- چ. اعطای حق نسبت به کالاها یا خدماتی که قرار است در آینده ارائه شود، به گونه‌ای که مشتری بتواند آن را مجدداً برای مشتریان خود فراهم کند یا به آنها بفروشد (برای مثال، یک واحد تجاری که محصول خود را به یک واحد خرده‌فروشی می‌فروشد، متعهد می‌شود کالا یا خدمتی اضافی را به فردی که آن محصول را از خرده‌فروش خریداری می‌کند، انتقال دهد)؛
- ح. ساخت، تولید یا توسعه یک دارایی از جانب یک مشتری؛
- خ. اعطای مجوز (به بندهای ب۵۲ تا ب۶۳ مراجعه شود)؛ و
- د. اعطای اختیار خرید کالاها یا خدمات اضافی (در صورتی که اختیارات مذکور، حق بااهمیتی برای مشتری ایجاد کند، طبق توصیف بندهای ب۳۹ تا ب۴۳).
۲۷. کالا یا خدمت تعهدشده به مشتری، در صورتی متمایز محسوب می‌شود که هر دو معیار زیر احراز گردد:
- الف. مشتری بتواند به تنهایی یا همراه با سایر منابعی که به سهولت در دسترس دارد، از آن کالا یا خدمت متفع شود (یعنی کالا یا خدمت قابلیت متمایز بودن را دارد)؛ و
- ب. تعهد واحد تجاری برای انتقال کالا یا خدمت به مشتری، از سایر تعهدات مندرج در قرارداد بطور جداگانه قابل تشخیص باشد (یعنی تعهد به انتقال کالا یا خدمت، در متن قرارداد متمایز شده باشد).
۲۸. چنانچه کالا یا خدمت قابل استفاده باشد، قابل مصرف باشد، بتواند در ازای مبلغی بزرگتر از ارزش اسقاط آن به فروش برسد، یا به شیوه‌ای نگهداری شود که منافع اقتصادی آتی ایجاد کند، مشتری می‌تواند طبق بند ۲۷(الف) از آن کالا یا خدمت متفع شود. در مورد برخی کالاها یا خدمات، مشتری ممکن است بتواند از کالا یا خدمت، به تنهایی متفع شود. در مورد برخی دیگر از کالاها یا خدمات، مشتری ممکن است بتواند از کالا یا خدمت تنها در ترکیب با منابع دیگری که به سهولت در دسترس است، منبع به سهولت در دسترس، کالا یا خدمتی است که بطور جداگانه به فروش می‌رسد (توسط واحد تجاری یا واحد تجاری دیگر) یا منبعی است که مشتری قبلاً آن را از واحد تجاری (شامل کالاها یا خدماتی که واحد تجاری طبق قرارداد، قبلاً به مشتری منتقل کرده است) یا از سایر معاملات یا رویدادها به دست آورده است. عوامل گوناگون ممکن است شواهدی فراهم کند که نشان می‌دهد مشتری می‌تواند به تنهایی یا در ترکیب با سایر منابع به سهولت در دسترس، از کالا یا خدمت متفع شود. برای مثال، این موضوع که واحد تجاری یک کالا یا خدمت را معمولاً بطور جداگانه می‌فروشد، نشان می‌دهد که مشتری می‌تواند از آن کالا یا خدمت، به تنهایی یا در ترکیب با سایر منابع به سهولت در دسترس، متفع شود.
۲۹. در ارزیابی اینکه تعهد واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، طبق بند ۲۷(ب) بطور جداگانه قابل تشخیص است یا خیر، هدف این است که مشخص شود ماهیت تعهد در متن قرارداد، انتقال هر یک از آن کالاها یا خدمات بطور جداگانه است یا انتقال یک قلم یا اقلام ترکیبی است که کالاها یا خدمات مزبور، ورودی آنها می‌باشند. عواملی که نشان می‌دهد دو یا چند تعهد واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری بطور جداگانه قابل تشخیص نیست، شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌باشد:
- الف. واحد تجاری خدمت قابل ملاحظه‌ای برای یکپارچه‌سازی کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد با سایر کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد ارائه می‌کند تا به بسته‌ای از کالاها یا خدماتی دست یابد که نشان‌دهنده خروجی یا خروجیهای ترکیبی است و مشتری برای دستیابی به آن خروجیها، قرارداد را منعقد کرده است. به عبارت دیگر، واحد تجاری از کالاها یا خدمات به عنوان ورودی استفاده می‌کند تا خروجی یا خروجیهای ترکیبی مشخص شده توسط مشتری را تولید کند یا تحویل دهد. خروجی یا خروجیهای ترکیبی ممکن است شامل بیش از یک مرحله، عنصر یا واحد باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

ب. یک یا چند کالا یا خدمت تعهدشده در قرارداد، بطور قابل ملاحظه‌ای یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهدشده در قرارداد را تعدیل یا سفارشی‌سازی کند، یا بطور قابل ملاحظه‌ای توسط یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهدشده در قرارداد تعدیل یا سفارشی‌سازی شود.

پ. کالاها یا خدمات، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با یکدیگر داشته باشند. به عبارت دیگر، هر یک از کالاها یا خدمات توسط یک یا چند کالا یا خدمت دیگر مندرج در قرارداد، بطور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر قرار گیرد. برای مثال، در برخی موارد، دو یا چند کالا یا خدمت به این دلیل بطور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر یکدیگر قرار می‌گیرند که واحد تجاری نمی‌تواند از طریق انتقال هر کدام از آن کالاها یا خدمات بطور مستقل از دیگری، تعهد خود را ایفا کند.

۳۰. اگر کالا یا خدمت تعهدشده متمایز نباشد، واحد تجاری باید آن کالا یا خدمت را تا جایی با سایر کالاها یا خدمات تعهدشده ترکیب کند که بسته‌ای از کالاها یا خدمات متمایز را تشخیص دهد. در برخی موارد، این امر موجب می‌شود تمام کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد، به عنوان یک تعهد عملکردی واحد در نظر گرفته شوند.

ایفای تعهدات عملکردی

۳۱. واحد تجاری باید در زمانی (طی زمانی) درآمد عملیاتی را شناسایی کند که تعهد عملکردی از طریق انتقال کالا یا خدمت تعهدشده (یعنی یک دارایی) به مشتری ایفا می‌شود. در زمانی (طی زمانی) که مشتری کنترل دارایی را به دست می‌آورد، دارایی، انتقال‌یافته تلقی می‌شود.

۳۲. برای هر تعهد عملکردی مشخص شده طبق بندهای ۲۲ تا ۳۰، واحد تجاری باید در شروع قرارداد تعیین کند که آیا تعهد عملکردی را در طول زمان (طبق بندهای ۳۵ تا ۳۷) ایفا می‌کند یا در نقطه‌ای از زمان (طبق بند ۳۸). اگر واحد تجاری تعهد عملکردی را در طول زمان ایفا نکند، تعهد عملکردی در نقطه‌ای از زمان ایفا می‌شود.

۳۳. کالاها و خدمات، هنگام دریافت و استفاده (همانند بسیاری از خدمات)، دارایی هستند؛ حتی اگر برای لحظاتی باشند. کنترل یک دارایی به توانایی هدایت استفاده از دارایی، و کسب تقریباً تمام منافع باقیمانده دارایی اشاره دارد. کنترل، شامل توانایی ممانعت سایر واحدهای تجاری از هدایت استفاده از دارایی و کسب منافع حاصل از آن دارایی است. منافع یک دارایی، جریانهای نقدی (جریانهای نقدی ورودی یا جلوگیری از خروج جریانهای نقدی) بالقوه‌ای است که بطور مستقیم یا غیرمستقیم، به شیوه‌های متعدد از جمله موارد زیر، قابل دستیابی است:

الف. استفاده از دارایی برای تولید کالاها یا ارائه خدمات (شامل خدمات عام‌المنفعه)؛

ب. استفاده از دارایی برای افزایش ارزش سایر داراییها؛

پ. استفاده از دارایی برای تسویه بدهیها یا کاهش هزینه‌ها؛

ت. فروش یا معاوضه دارایی؛

ث. وثیقه گذاشتن دارایی برای تضمین یک وام؛ و

ج. نگهداری دارایی.

۳۴. هنگام ارزیابی اینکه مشتری کنترل یک دارایی را به دست آورده است یا خیر، واحد تجاری باید هرگونه موافقتنامه بازخرید دارایی را مدنظر قرار دهد (به بندهای ۶۴ تا ۷۶ مراجعه شود).

تعهدات عملکردی ایفاشده در طول زمان

۳۵. در صورت احراز هر یک از معیارهای زیر، واحد تجاری کنترل کالا یا خدمت را در طول زمان منتقل می‌کند و بنابراین، در طول زمان تعهد عملکردی را ایفا و درآمد عملیاتی را شناسایی می‌نماید:

الف. مشتری، همزمان با ایفای تعهد عملکردی توسط واحد تجاری، منافع حاصل از عملکرد واحد تجاری را دریافت و مصرف کند (به بندهای ۳ تا ۴ مراجعه شود)؛

ب. عملکرد واحد تجاری، یک دارایی (برای مثال، کار در جریان ساخت) را ایجاد کند یا توسعه دهد، به گونه‌ای که مشتری همزمان با ایجاد یا توسعه دارایی، کنترل آن را به دست آورد (به بند ۵ مراجعه شود)؛ یا

پ. عملکرد واحد تجاری، یک دارایی با کاربرد جایگزین برای واحد تجاری ایجاد نکند (به بند ۳۶ مراجعه شود) و واحد تجاری نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، حق الزام آور داشته باشد (به بند ۳۷ مراجعه شود).

۳۶. دارایی ایجادشده از طریق عملکرد واحد تجاری، در صورتی برای واحد تجاری کاربرد جایگزین ندارد که واحد تجاری، در طول زمان ایجاد یا توسعه دارایی، با محدودیت قراردادی برای هدایت دارایی به منظور استفاده‌ای دیگر مواجه باشد یا برای هدایت دارایی در وضعیت تکمیل شده جهت استفاده‌ای دیگر، محدودیت عملی داشته باشد. ارزیابی اینکه دارایی برای واحد تجاری کاربرد جایگزین

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

دارد یا خیر، در شروع قرارداد صورت می‌گیرد. پس از شروع قرارداد، واحد تجاری نباید ارزیابی کاربرد جایگزین دارایی را به‌روزرآوری کند، مگر اینکه طرفین قرارداد، یک تعدیل در قرارداد را تأیید کنند که به موجب آن، تعهد عملکردی، اساساً تغییر کند. بندهای ۶ تا ۸ رهنمودهایی برای ارزیابی اینکه دارایی برای واحد تجاری کاربرد جایگزین دارد یا خیر، ارائه می‌کند.

۳۷. واحد تجاری باید هنگام ارزیابی اینکه طبق بند ۳۵ (پ) نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، حق الزام‌آور دارد یا خیر، شرایط قرارداد و نیز هرگونه قانون قابل اعمال درخصوص قرارداد را مدنظر قرار دهد. ضرورتی ندارد که حق نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، مبلغی ثابت باشد. با وجود این، اگر قرارداد به دلایلی غیر از قصور واحد تجاری در ایفای تعهدات، توسط مشتری یا طرف دیگر قرارداد خاتمه یابد، در تمام طول مدت قرارداد، واحد تجاری باید استحقاق مبلغی را داشته باشد که حداقل، عملکرد تکمیل شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ را جبران کند. بندهای ۹ تا ۱۳ در مورد ارزیابی وجود و الزام‌آور بودن حق نسبت به پرداخت و اینکه حق واحد تجاری نسبت به پرداخت، واحد تجاری را محق به دریافت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ می‌کند یا خیر، رهنمودهایی ارائه می‌نماید.

تعهدات عملکردی ایفاشده در نقطه‌ای از زمان

۳۸. اگر تعهد عملکردی، طبق بندهای ۳۵ تا ۳۷ در طول زمان ایفا نشود، واحد تجاری تعهد عملکردی را در نقطه‌ای از زمان ایفا کرده است. برای تعیین نقطه‌ای از زمان که در آن، مشتری کنترل دارایی تعهدشده را به دست می‌آورد و واحد تجاری تعهد عملکردی را ایفا می‌کند، واحد تجاری باید الزامات کنترل طبق بندهای ۳۱ تا ۳۴ را در نظر بگیرد. افزون بر این، واحد تجاری باید نشانه‌های انتقال کنترل، که شامل موارد زیر است، اما محدود به آنها نیست، را در نظر بگیرد:

الف. واحد تجاری حق فعلی نسبت به مابه‌ازای دارایی داشته باشد - چنانچه مشتری در حال حاضر متعهد به پرداخت بابت دارایی باشد، این موضوع ممکن است نشان دهد که مشتری توانایی هدایت استفاده از دارایی مورد مبادله را کسب کرده و تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از آن دارایی را به دست آورده است.

ب. مشتری مالکیت قانونی دارایی را در اختیار داشته باشد - مالکیت قانونی ممکن است نشان دهد که کدام یک از طرفین قرارداد توانایی هدایت استفاده از دارایی را دارد و تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از دارایی را به دست می‌آورد، یا می‌تواند دسترسی واحدهای تجاری دیگر به منافع مذکور را محدود کند. بنابراین، انتقال مالکیت قانونی یک دارایی می‌تواند نشان دهد که مشتری کنترل دارایی را به دست آورده است. اگر واحد تجاری مالکیت قانونی را صرفاً به منظور محافظت در برابر عدم پرداختها توسط مشتری حفظ کند، این حق واحد تجاری مانع به دست آوردن کنترل دارایی توسط مشتری نمی‌شود.

پ. واحد تجاری تصرف فیزیکی دارایی را منتقل کرده باشد - تصرف فیزیکی دارایی ممکن است نشان دهد که مشتری توانایی هدایت استفاده از دارایی را دارد و تقریباً تمام منافع باقیمانده دارایی را به دست می‌آورد، یا می‌تواند دسترسی واحدهای تجاری دیگر به منافع مذکور را محدود کند. با وجود این، ممکن است تصرف فیزیکی و کنترل دارایی، همزمان با یکدیگر وجود نداشته باشند. برای مثال، در برخی موافقتنامه‌های بازخرید و در برخی قراردادهای حق‌العملکاری، مشتری یا حق‌العمل کار ممکن است تصرف فیزیکی یک دارایی که در کنترل واحد تجاری است را در اختیار داشته باشد. در مقابل، در برخی توافقات فروش و نگهداری، واحد تجاری ممکن است تصرف فیزیکی دارایی تحت کنترل مشتری را در اختیار داشته باشد. بندهای ۶۴ تا ۷۶، ۷۷ تا ۷۸ و ۷۹ تا ۸۲ به ترتیب رهنمودهایی درباره حسابداری موافقتنامه‌های بازخرید، توافقات حق‌العملکاری و توافقات فروش و نگهداری ارائه می‌کنند.

ت. مشتری بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت دارایی را داشته باشد - انتقال بخش عمده ریسکها و مزایای مالکیت یک دارایی به مشتری ممکن است نشان دهد که آن مشتری، توانایی هدایت استفاده از دارایی و تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از دارایی را به دست آورده است. با وجود این، هنگام ارزیابی ریسکها و مزایای مالکیت دارایی تعهدشده، واحد تجاری باید ریسکی که منجر به ایجاد تعهد عملکردی جداگانه، مازاد بر تعهد عملکردی انتقال دارایی می‌شود را مستثنی کند. برای مثال، واحد تجاری ممکن است کنترل دارایی را به مشتری انتقال داده باشد، اما هنوز تعهد عملکردی اضافی برای ارائه خدمات نگهداری مرتبط با دارایی انتقال یافته را ایفا نکرده باشد.

ث. مشتری دارایی را پذیرفته باشد - پذیرش دارایی توسط مشتری می‌تواند نشان دهد که مشتری توانایی هدایت استفاده از دارایی و تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از دارایی را به دست آورده است. برای ارزیابی تأثیر شرط

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

قراردادی پذیرش توسط مشتری بر زمان انتقال کنترل دارایی، واحد تجاری باید رهنمودهای مندرج در بندهای ب۸۳ تا ب۸۶ را مورد توجه قرار دهد.

اندازه‌گیری میزان پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی

۳۹. برای هر تعهد عملکردی که طبق بندهای ۳۵ تا ۳۷ در طول زمان ایفا می‌شود، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی را در طول زمان از طریق اندازه‌گیری میزان پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی مذکور شناسایی کند. هدف از اندازه‌گیری میزان پیشرفت، نشان دادن عملکرد واحد تجاری در انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری (یعنی ایفای تعهد عملکردی واحد تجاری) است.

۴۰. واحد تجاری باید از یک روش واحد برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت هر تعهد عملکردی ایفاشده در طول زمان استفاده کند و باید آن روش را بطور یکنواخت برای تعهدات عملکردی مشابه و در شرایط مشابه بکار گیرد. در پایان هر دوره گزارشگری، واحد تجاری باید میزان پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی ایفاشده در طول زمان را تجدید اندازه‌گیری کند.

روشهای اندازه‌گیری میزان پیشرفت

۴۱. روشهای مناسب اندازه‌گیری میزان پیشرفت، شامل روشهای مبتنی بر خروجی و روشهای مبتنی بر ورودی است. برای بکارگیری روشهای مبتنی بر خروجی و روشهای مبتنی بر ورودی توسط واحد تجاری به منظور اندازه‌گیری میزان پیشرفت در ایفای کامل تعهدات عملکردی، بندهای ب۱۴ تا ب۱۹ رهنمودهایی ارائه می‌کنند. در تعیین روش مناسب برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت، واحد تجاری باید ماهیت کالا یا خدمتی که متعهد به انتقال آن به مشتری است را مد نظر قرار دهد.

۴۲. هنگام بکارگیری یک روش برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت، واحد تجاری باید هرگونه کالا یا خدمتی که کنترل آن به مشتری منتقل نشده است را از اندازه‌گیری میزان پیشرفت مستثنی کند. در مقابل، واحد تجاری باید هرگونه کالا یا خدمتی که کنترل آن با ایفای تعهد عملکردی به مشتری منتقل شده است را در اندازه‌گیری میزان پیشرفت در نظر بگیرد.

۴۳. با تغییر شرایط در طول زمان، واحد تجاری باید روش اندازه‌گیری میزان پیشرفت را به‌روزآوری کند تا هرگونه تغییر در نتایج تعهد عملکردی را نشان دهد. چنین تغییراتی در اندازه‌گیری میزان پیشرفت واحد تجاری، باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، به عنوان تغییر در برآورد حسابداری در نظر گرفته شود.

معیارهای معقول میزان پیشرفت

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

۴۵. در برخی شرایط (برای مثال، در مراحل ابتدایی قرارداد)، ممکن است واحد تجاری نتواند نتیجه یک تعهد عملکردی را بطور معقولی اندازه‌گیری کند، اما انتظار داشته باشد مخارج تحمل شده برای ایفای تعهد عملکردی را باز یافت کند. در این شرایط، مادامی که واحد تجاری نتواند نتیجه تعهد عملکردی را بطور معقولی اندازه‌گیری کند، باید درآمد عملیاتی را تنها تا میزان مخارج تحمل شده شناسایی نماید.

اندازه‌گیری

۴۶. در زمانی (یا طی زمانی) که تعهد عملکردی ایفا می‌شود، واحد تجاری باید مبلغ قیمت معامله (که برآورد مابه‌ازای متغیر محدودشده طبق بندهای ۵۶ تا ۵۸ از آن مستثنی شده است) را که به آن تعهد عملکردی تخصیص یافته است، به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی کند.

تعیین قیمت معامله

۴۷. واحد تجاری باید شرایط قرارداد و رویه‌های تجاری مرسوم خود را برای تعیین قیمت معامله در نظر بگیرد. قیمت معامله، مبلغ مابه‌ازایی است که واحد تجاری انتظار دارد در ازای انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری، نسبت به دریافت آن محق باشد، به استثنای مبالغی که به نمایندگی از اشخاص ثالث وصول می‌شود (برای مثال، برخی مالیاتهای فروش). مابه‌ازای تعهدشده در قرارداد با مشتری، ممکن است شامل مبالغ ثابت، مبالغ متغیر، یا هر دو باشد.

۴۸. ماهیت، زمانبندی و مبلغ مابه‌ازای تعهدشده توسط مشتری، بر برآورد قیمت معامله تأثیر می‌گذارد. هنگام تعیین قیمت معامله، واحد تجاری باید آثار تمام موارد زیر را در نظر بگیرد:

- الف. مابه‌ازای متغیر (به بندهای ۵۰ تا ۵۵ و ۵۹ مراجعه شود)؛
- ب. محدود کردن برآوردهای مابه‌ازای متغیر (به بندهای ۵۶ تا ۵۸ مراجعه شود)؛
- پ. وجود جزء تأمین مالی بااهمیت در قرارداد (به بندهای ۶۰ تا ۶۵ مراجعه شود)؛

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

- ت. مابه‌ازای غیرنقدی (به بندهای ۶۶ تا ۶۹ مراجعه شود)؛ و
- ث. مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری (به بندهای ۷۰ تا ۷۲ مراجعه شود).
۴۹. برای تعیین قیمت معامله، واحد تجاری باید فرض کند که کالاها یا خدمات، طبق تعهد مندرج در قرارداد فعلی، به مشتری انتقال خواهد یافت و قرارداد، فسخ، تمدید یا تعدیل نخواهد شد.
- مابه‌ازای متغیر**
۵۰. اگر مابه‌ازای تعهدشده در قرارداد شامل یک مبلغ متغیر باشد، واحد تجاری باید مبلغ مابه‌ازایی که در ازای انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری، محق به دریافت آن خواهد بود را برآورد کند.
۵۱. مبلغ مابه‌ازای می‌تواند به دلیل تخفیفها، برگشتها، اعتبارات، امتیاز قیمت، مشوقها، پاداش عملکرد، جرائم یا اقلام مشابه دیگر تغییر کند. در صورتی که حق واحد تجاری نسبت به مابه‌ازا، مشروط به وقوع یا عدم وقوع یک رویداد آتی باشد نیز مابه‌ازای تعهدشده می‌تواند تغییر کند. برای مثال، اگر محصول با حق برگشت به فروش برسد یا اگر مبلغ ثابتی به عنوان پاداش عملکرد مربوط به دستیابی به یک سطح مشخص تعهد شود، مبلغ مابه‌ازا متغیر است.
۵۲. متغیر بودن مابه‌ازای تعهدشده توسط مشتری، ممکن است به صراحت در قرارداد قید شده باشد. افزون بر شرایط قرارداد، در صورت وجود هر یک از شرایط زیر، مابه‌ازای تعهدشده، متغیر است:
- الف. در نتیجه رویه‌های تجاری مرسوم واحد تجاری، سیاستهای منتشرشده یا بیانیه‌های خاص، مشتری انتظار به جایی داشته باشد که واحد تجاری مبلغ مابه‌ازایی کمتر از قیمت اظهارشده در قرارداد را بپذیرد. یعنی انتظار می‌رود که واحد تجاری امتیاز قیمت پیشنهاد کند. این پیشنهاد، با توجه به حوزه جغرافیایی، صنعت یا مشتری می‌تواند به عنوان تخفیف، برگشت یا اعتبار مطرح شود.
- ب. هنگام انعقاد قرارداد با مشتری، سایر واقعیتهای و شرایط نشان دهد که قصد واحد تجاری، پیشنهاد امتیاز قیمت به مشتری است.
۵۳. واحد تجاری باید مبلغ مابه‌ازای متغیر را با استفاده از یکی از روشهای زیر، با توجه به این موضوع که واحد تجاری انتظار دارد کدام روش، مبلغ مابه‌ازایی که نسبت به دریافت آن محق خواهد بود را بهتر پیش‌بینی کند، برآورد نماید:
- الف. **ارزش مورد انتظار** - ارزش مورد انتظار مجموع مبالغ موزون‌شده بر اساس احتمالات در دامنه‌ای از مبالغ ممکن مابه‌ازا است. اگر واحد تجاری قراردادهای متعدد با ویژگیهای مشابه داشته باشد، ارزش مورد انتظار ممکن است برآورد مناسبی از مبلغ مابه‌ازای متغیر باشد.
- ب. **محتمل‌ترین مبلغ** - محتمل‌ترین مبلغ، مبلغی است که در دامنه‌ای از مبالغ ممکن مابه‌ازا، بیشترین احتمال وقوع را دارد (یعنی محتمل‌ترین نتیجه منفرد قرارداد). اگر قرارداد دو نتیجه ممکن داشته باشد (برای مثال، واحد تجاری به پاداش عملکرد برسد یا نرسد)، محتمل‌ترین مبلغ ممکن است برآورد مناسبی از مبلغ مابه‌ازای متغیر باشد.
۵۴. واحد تجاری برای برآورد اثر عدم اطمینان بر مبلغ مابه‌ازای متغیری که استحقاق آن را دارد، باید یک روش معین را بطور یکنواخت در کل دوره قرارداد بکار گیرد. افزون بر این، واحد تجاری باید تمام اطلاعاتی (تاریخی، جاری و پیش‌بینی) که بطور معقول به آنها دسترسی دارد را مدنظر قرار دهد و تعداد معقولی مبلغ مابه‌ازای ممکن را تشخیص دهد. اطلاعاتی که واحد تجاری برای برآورد مبلغ مابه‌ازای متغیر استفاده می‌کند، بطور معمول مشابه اطلاعاتی است که مدیریت واحد تجاری در فرایند پیشنهاد قیمت و تعیین قیمت کالا یا خدمات تعهدشده، مورد استفاده قرار می‌دهد.
- بدهیهای استرداد**
۵۵. در صورتی که واحد تجاری مابه‌ازایی از مشتری دریافت کند و انتظار داشته باشد تمام یا قسمتی از آن مابه‌ازا به مشتری برگشت داده شود، واحد تجاری باید بدهی استرداد شناسایی کند. بدهی استرداد، به مبلغ مابه‌ازای دریافتی (یا دریافتنی) که واحد تجاری انتظار ندارد نسبت به آن حق داشته باشد، اندازه‌گیری می‌شود (یعنی مبالغی که در قیمت معامله منظور نشده است). بدهی استرداد (و تغییر متناظر در قیمت معامله و بنابراین بدهی فنانسی از قرارداد) باید در پایان هر دوره گزارشگری، بابت تغییر در شرایط به‌روزرسانی شود. برای به حساب منظور کردن بدهی استرداد مرتبط با فروش دارای حق برگشت، واحد تجاری باید رهنمودهای مندرج در بندهای ب ۲۰ تا ب ۲۷ را بکار گیرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

محدود کردن برآوردهای مابه‌ازای متغیر

۵۶. واحد تجاری باید تمام یا قسمتی از مبلغ مابه‌ازای متغیر برآورده شده طبق بند ۵۳ را تنها تا میزانی در قیمت معامله منظور کند که اگر عدم اطمینان مرتبط با مابه‌ازای متغیر در آینده برطرف شد، بسیار محتمل باشد که برگشت بااهمیتی در مبلغ درآمد عملیاتی انباشته شناسایی شده رخ نخواهد داد.
۵۷. در ارزیابی اینکه آیا بسیار محتمل است که در صورت برطرف شدن عدم اطمینان مرتبط با مابه‌ازای متغیر در آینده، برگشت بااهمیتی در مبلغ درآمد عملیاتی انباشته شناسایی شده رخ ندهد، واحد تجاری باید احتمال و میزان برگشت درآمد عملیاتی را مدنظر قرار دهد. عواملی که می‌تواند احتمال یا میزان برگشت درآمد عملیاتی را افزایش دهد، شامل موارد زیر است، اما محدود به آنها نمی‌شود:
- الف. مبلغ مابه‌ازا نسبت به عواملی که خارج از کنترل واحد تجاری است، بسیار حساس باشد. این عوامل ممکن است شامل نوسان در بازار، قضاوت یا اقدام اشخاص ثالث، وضعیت آب و هوا و ریسک بالای منسوخ شدن کالا یا خدمت تعهدشده باشد.
- ب. انتظار رود عدم اطمینان مرتبط با مبلغ مابه‌ازا، برای مدت طولانی برطرف نشود.
- پ. تجربه واحد تجاری (یا سایر شواهد) در ارتباط با قراردادهای مشابه محدود باشد، یا تجربه (یا سایر شواهد) مذکور، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی محدودی داشته باشد.
- ت. رویه واحد تجاری برای قراردادهای مشابه در شرایط مشابه، پیشنهاد دامنه وسیعی از امتیازات قیمت یا تغییر شرایط پرداخت باشد.
- ث. قرارداد دارای دامنه وسیع و مقادیر متعددی از مبالغ ممکن مابه‌ازا باشد.
۵۸. واحد تجاری برای به حساب منظور کردن مابه‌ازا به شکل امتیاز مثبتی بر فروش یا امتیاز مثبتی بر استفاده که در ازای مجوز دارایی فکری تعهد شده است، باید بند ب ۶۳ را بکار گیرد.

ارزیابی مجدد مابه‌ازای متغیر

۵۹. در پایان هر دوره گزارشگری، واحد تجاری باید قیمت برآوردی معامله را به منظور بیان صادقانه شرایط موجود در پایان دوره گزارشگری و تغییر شرایط در طی دوره گزارشگری، به‌روزرسانی کند (شامل به‌روزرسانی ارزیابی اینکه برآورد مابه‌ازای متغیر، محدود شده است یا خیر). واحد تجاری باید تغییرات قیمت معامله را طبق بندهای ۸۷ تا ۹۰ به حساب منظور کند.

وجود جزء تأمین مالی بااهمیت در قرارداد

۶۰. در تعیین قیمت معامله، واحد تجاری در صورتی باید مبلغ مابه‌ازای تعهدشده را بابت آثار ارزش زمانی پول تعدیل کند که زمانبندی پرداختهای مورد توافق طرفین قرارداد (صریح یا تلویحی)، برای مشتری یا واحد تجاری، منافع تأمین مالی بااهمیت برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری فراهم کند. در چنین شرایطی، قرارداد دربردارنده جزء تأمین مالی بااهمیت است. جزء تأمین مالی بااهمیت، صرف‌نظر از تصریح تعهد تأمین مالی در قرارداد یا بیان تلویحی از طریق شرایط پرداخت مورد توافق طرفین قرارداد، ممکن است وجود داشته باشد.
۶۱. هدف واحد تجاری از تعدیل مبلغ مابه‌ازای تعهدشده بابت جزء تأمین مالی بااهمیت، شناسایی درآمد عملیاتی به مبلغی برابر با قیمتی است که اگر قرار بود مشتری وجه نقد مربوط به کالاها یا خدمات را در زمان (طی زمان) انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، بطور نقدی پرداخت کند (یعنی قیمت فروش نقدی)، قیمت مزبور را بابت کالاها یا خدمات تعهدشده پرداخت می‌کرد. واحد تجاری برای ارزیابی اینکه قرارداد جزء تأمین مالی دارد یا خیر و اینکه جزء تأمین مالی مذکور، در مقایسه با قرارداد از اهمیت برخوردار است یا خیر، باید تمام واقعیتها و شرایط مربوط، شامل هر دو مورد زیر، را مدنظر قرار دهد:
- الف. تفاوت بین مبلغ مابه‌ازای تعهدشده و قیمت فروش نقدی کالاها یا خدمات تعهدشده، در صورت وجود؛ و
- ب. اثر ترکیبی هر دو مورد زیر:
۱. مدت زمان مورد انتظار بین انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده توسط واحد تجاری به مشتری و زمانی که مشتری بابت کالاها یا خدمات مذکور، پرداخت را انجام می‌دهد؛ و
 ۲. نرخهای بهره رایج در بازار مربوط.
۶۲. علیرغم ارزیابی طبق بند ۶۱، در صورت وجود یکی از عوامل زیر، قرارداد با مشتری جزء تأمین مالی بااهمیت نخواهد داشت:
- الف. مشتری بابت کالاها یا خدمات، پیش‌پرداخت انجام داده باشد و زمانبندی انتقال کالاها یا خدمات مذکور، به اختیار مشتری باشد.
- ب. قسمت عمده مبلغ مابه‌ازای تعهدشده توسط مشتری، متغیر باشد و مبلغ یا زمانبندی مابه‌ازای مذکور، بر مبنای وقوع یا عدم وقوع یک رویداد آتی که اساساً در کنترل واحد تجاری یا مشتری نیست، تغییر کند (برای مثال، در صورتی که مابه‌ازا، امتیاز مثبتی بر فروش باشد).

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

پ. تفاوت بین مابه‌ازای تعهدشده و قیمت فروش نقدی کالا یا خدمت (طبق توصیف بند ۶۱)، به دلایلی غیر از تأمین مالی برای مشتری یا واحد تجاری ایجاد شده باشد، و تفاوت بین این مبالغ متناسب با دلیل تفاوت باشد. برای مثال، شرایط پرداخت ممکن است به گونه‌ای باشد که از مشتری یا واحد تجاری در برابر عدم ایفای کامل تمام یا قسمتی از تعهدات مندرج در قرارداد توسط طرف دیگر، محافظت کند.

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

۶۴. برای دستیابی به هدف بند ۶۱ هنگام تعدیل مبلغ مابه‌ازای تعهدشده بابت جزء تأمین مالی بااهمیت، واحد تجاری باید از نرخ تنزیلی استفاده کند که اگر در شروع قرارداد، یک معامله تأمین مالی جداگانه بین واحد تجاری و مشتری انجام می‌شد، آن نرخ تنزیل مورد استفاده قرار می‌گرفت. نرخ مذکور، ویژگیهای اعتباری طرف دریافت‌کننده تأمین مالی در قرارداد، و نیز هرگونه وثیقه یا تضمین تأمین‌شده توسط مشتری یا واحد تجاری، از جمله داراییهای منتقل‌شده در قرارداد را منعکس می‌کند. واحد تجاری ممکن است بتواند با مشخص کردن نرخ تنزیلی که ارزش فعلی مبلغ اسمی مابه‌ازای تعهدشده را با پرداخت نقدی مشتری (قیمت معامله) در زمان (طی زمان) انتقال کالاها یا خدمات برابر می‌کند، نرخ مورد نظر را تعیین کند. پس از شروع قرارداد، واحد تجاری نباید نرخ تنزیل را بابت تغییر در نرخهای بهره یا سایر شرایط (نظیر تغییر در ارزیابی ریسک اعتباری مشتری) به‌روزآوری کند.

۶۵. واحد تجاری باید آثار تأمین مالی (درآمد بهره یا هزینه بهره) را جدا از درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتری در صورت سود و زیان جامع ارائه کند. درآمد بهره یا هزینه بهره تنها تا میزانی شناسایی می‌شود که دارایی ناشی از قرارداد (یا دریافتی) یا بدهی ناشی از قرارداد، هنگام به حساب گرفتن قرارداد با مشتری، شناسایی شده باشد.

مابه‌ازای غیرنقدی

۶۶. برای تعیین قیمت معامله در قراردادهایی که مشتری مابه‌ازا را به شکلی غیر از نقد تعهد می‌کند، واحد تجاری باید مابه‌ازای غیرنقدی (یا تعهد مابه‌ازای غیرنقدی) را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند.

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

۶۸. ارزش منصفانه مابه‌ازای غیرنقدی ممکن است به دلیل شکل مابه‌ازا تغییر کند (برای مثال، تغییر در قیمت سهامی که واحد تجاری محق به دریافت آن از مشتری است). اگر ارزش منصفانه مابه‌ازای غیرنقدی تعهدشده توسط مشتری، به دلایلی غیر از تنها شکل مابه‌ازا تغییر کند (برای مثال، ارزش منصفانه می‌تواند به دلیل عملکرد واحد تجاری تغییر یابد)، واحد تجاری باید الزامات مندرج در بندهای ۵۶ تا ۵۸ را بکار گیرد.

۶۹. اگر مشتری کالاها یا خدماتی (برای مثال، مواد اولیه، تجهیزات یا نیروی کار) را برای تسهیل ایفای قرارداد توسط واحد تجاری، فراهم آورد، واحد تجاری باید ارزیابی کند که آیا کنترل کالاها یا خدمات فراهم‌شده را به دست آورده است یا خیر. اگر این گونه باشد، واحد تجاری باید کالاها یا خدمات فراهم‌شده را به عنوان مابه‌ازای غیرنقدی دریافتی از مشتری در نظر گیرد.

مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری

۷۰. مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری شامل مبالغ نقدی است که واحد تجاری به مشتری (یا به طرفین دیگری که کالاها یا خدمات واحد تجاری را از مشتری خریداری می‌کنند) پرداخت می‌کند یا انتظار دارد پرداخت کند. مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری، همچنین شامل ارقام اعتباری یا سایر ارقام (برای مثال، کوپن یا رسید) است که می‌تواند در مقابل مبلغ بدهی به واحد تجاری (یا به طرفین دیگری که کالاها یا خدمات واحد تجاری را از مشتری خریداری می‌کنند) مورد استفاده قرار گیرد. واحد تجاری باید مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری را به عنوان کاهش قیمت معامله و بنابراین، کاهش درآمد عملیاتی در نظر گیرد، مگر اینکه پرداخت به مشتری در ازای کالا یا خدمت متمایزی (طبق توصیف بندهای ۲۶ تا ۳۰) صورت گیرد که مشتری به واحد تجاری منتقل می‌کند. اگر مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری دربردارنده مبلغی متغیر باشد، واحد تجاری باید قیمت معامله (شامل ارزیابی اینکه برآورد مابه‌ازای متغیر، محدود شده است یا خیر) را طبق بندهای ۵۰ تا ۵۸ برآورد کند.

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

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

می‌نماید. اگر مبلغ مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری از ارزش منصفانه کالا یا خدمت متمایزی که واحد تجاری از مشتری دریافت می‌کند بیشتر باشد، واحد تجاری باید این مبلغ مازاد را به عنوان کاهش قیمت معامله در نظر بگیرد. اگر واحد تجاری نتواند ارزش منصفانه کالا یا خدمت دریافتی از مشتری را بطور معقولی برآورد کند، باید تمام مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری را به عنوان کاهش قیمت معامله در نظر بگیرد.

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

- الف. واحد تجاری بابت انتقال کالاها یا خدمات مرتبط به مشتری، درآمد عملیاتی شناسایی می‌کند؛ و
- ب. واحد تجاری مابه‌ازا را پرداخت می‌کند یا متعهد به پرداخت مابه‌ازا می‌شود (حتی اگر پرداخت مشروط به رویداد آتی باشد).
تعهد مذکور ممکن است از طریق روبه‌های تجاری مرسوم واحد تجاری الزامی شده باشد.

تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی

۷۳. هنگام تخصیص قیمت معامله، هدف واحد تجاری این است که قیمت معامله را به مبلغی به هر تعهد عملکردی (یا کالا یا خدمت متمایز) تخصیص دهد که نشان‌دهنده مبلغ مابه‌ازایی باشد که واحد تجاری انتظار دارد در ازای انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری، محق به دریافت آن شود.

۷۴. برای دستیابی به هدف تخصیص، واحد تجاری باید قیمت معامله را بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی طبق بندهای ۷۶ تا ۸۰، به استثنای موارد مشخص شده در بندهای ۸۱ تا ۸۳ (برای تخصیص تخفیفها) و بندهای ۸۴ تا ۸۶ (برای تخصیص مابه‌ازایی که شامل مبالغ متغیر است)، به هر تعهد عملکردی مشخص شده در قرارداد تخصیص دهد.

۷۵. اگر یک قرارداد، تنها یک تعهد عملکردی داشته باشد، بندهای ۷۶ تا ۸۶ کاربرد ندارد. با وجود این، اگر واحد تجاری متعهد باشد مجموعه‌ای از کالاها یا خدمات متمایز مشخص شده را طبق بند ۲۲ (ب) به عنوان یک تعهد عملکردی واحد انتقال دهد و مابه‌ازای تعهدشده شامل مبالغ متغیر باشد، بندهای ۸۴ تا ۸۶ ممکن است کاربرد داشته باشد.

تخصیص بر مبنای قیمت‌های فروش مستقل

۷۶. واحد تجاری برای تخصیص قیمت معامله به هر تعهد عملکردی بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی، باید در شروع قرارداد، قیمت فروش مستقل کالا یا خدمت متمایز پایه هر تعهد عملکردی مندرج در قرارداد را تعیین کند و قیمت معامله را متناسب با آن قیمت‌های فروش مستقل، تخصیص دهد.

۷۷. قیمت فروش مستقل، قیمتی است که واحد تجاری، یک کالا یا خدمت تعهدشده را بطور جداگانه به آن قیمت به مشتری می‌فروشد. بهترین شواهد قیمت فروش مستقل، قیمت قابل مشاهده یک کالا یا خدمت در زمانی است که واحد تجاری، آن کالا یا خدمت را بطور جداگانه در شرایط مشابه و به مشتریان مشابه به فروش می‌رساند. قیمت اظهارشده قراردادی یا فهرست قیمت یک کالا یا خدمت نیز ممکن است (اما نباید تصور شود که حتماً چنین است) قیمت فروش مستقل آن کالا یا خدمت محسوب شود.

۷۸. اگر قیمت فروش مستقل بطور مستقیم قابل مشاهده نباشد، واحد تجاری باید قیمت فروش مستقل را به مبلغی برآورد کند که موجب شود قیمت معامله به گونه‌ای تخصیص یابد که هدف تخصیص در بند ۷۳ احراز گردد. واحد تجاری هنگام برآورد قیمت فروش مستقل، باید تمام اطلاعاتی (شامل شرایط بازار، عوامل مختص واحد تجاری و اطلاعاتی درباره مشتری یا طبقه مشتریان) را که بطور معقول در دسترس است، در نظر بگیرد. به همین منظور، واحد تجاری باید استفاده از داده‌های ورودی قابل مشاهده را حداکثر کند و در شرایط مشابه، روشهای برآورد را بطور یکپارچه بکار گیرد.

۷۹. روشهای مناسب برآورد قیمت فروش مستقل کالا یا خدمت شامل موارد زیر است، اما محدود به آنها نیست:

- الف. رویکرد ارزیابی بازار تعدیل‌شده - واحد تجاری می‌تواند بازاری را که کالاها یا خدمات خود را در آن به فروش می‌رساند، ارزیابی کند و قیمتی که مشتری در آن بازار تمایل دارد در ازای کالاها یا خدمات مذکور پرداخت نماید را برآورد کند. این

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

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

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

پ. روش باقیمانده - واحد تجاری می‌تواند قیمت فروش مستقل را با مراجعه به کل قیمت معامله پس از کسر مجموع قیمتهای فروش مستقل قابل مشاهده سایر کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد، برآورد کند. با وجود این، واحد تجاری برای برآورد قیمت فروش مستقل یک کالا یا خدمت طبق بند ۷۸، تنها در صورت احراز یکی از شرایط زیر، ممکن است از روش باقیمانده استفاده کند:

۱. واحد تجاری کالا یا خدمت یکسانی را (همزمان یا در زمانهای نزدیک به هم) در دامنه گسترده‌ای از مبالغ (یعنی به دلیل اینکه قیمتهای فروش مستقل معتبر، بر اساس معاملات گذشته یا سایر شواهد قابل مشاهده، قابل تعیین نیست، قیمت فروش بسیار متغیر است) به مشتریان مختلف به فروش رساند؛ یا
۲. واحد تجاری هنوز قیمتی را برای کالا یا خدمت مذکور تعیین نکرده باشد و آن کالا یا خدمت، قبلاً بطور مستقل به فروش نرسیده باشد (یعنی قیمت فروش غیر قطعی است).

۸۰. اگر قیمت فروش مستقل دو یا چند کالا یا خدمت، بسیار متغیر یا غیر قطعی باشد، ممکن است برای برآورد قیمت فروش مستقل کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد، ترکیبی از روشها مورد نیاز باشد. برای مثال، ممکن است واحد تجاری برای برآورد قیمت فروش مستقل تجمیعی کالاها یا خدمات تعهدشده‌ای که قیمت فروش مستقل بسیار متغیر یا غیر قطعی دارند، از روش باقیمانده استفاده کند و سپس، روش دیگری را برای برآورد قیمت فروش مستقل هر یک از کالاها یا خدمات منفرد، متناسب با قیمت فروش مستقل تجمیعی برآوردشده با استفاده از روش باقیمانده، بکار گیرد. هنگامی که واحد تجاری ترکیبی از روشها را برای برآورد قیمت فروش مستقل کالا یا خدمت تعهدشده در قرارداد مورد استفاده قرار می‌دهد، باید ارزیابی کند که آیا تخصیص قیمت معامله با استفاده از آن قیمتهای فروش مستقل برآوردی، با هدف بند ۷۳ و الزامات برآورد قیمتهای فروش مستقل در بند ۷۸، سازگار است یا خیر.

تخصیص تخفیف

۸۱. در صورتی که جمع قیمتهای فروش مستقل مجموعه‌ای از کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد بیشتر از مابه‌ازای تعهدشده در قرارداد باشد، مشتری بابت خرید آن مجموعه از کالاها یا خدمات، تخفیف دریافت می‌کند. به استثنای زمانی که واحد تجاری، شواهد قابل مشاهده‌ای طبق بند ۸۲ دارد که نشان می‌دهد کل مبلغ تخفیف، تنها با یک یا چند تعهد عملکردی مندرج در قرارداد، نه تمام آنها، مرتبط است، واحد تجاری باید تخفیف را متناسب با تمام تعهدات عملکردی تخصیص دهد. تخصیص متناسب تخفیف در شرایط مذکور، نتیجه تخصیص قیمت معامله توسط واحد تجاری به هر تعهد عملکردی، بر مبنای قیمتهای فروش مستقل نسبی کالاها یا خدمات متمایز پایه هر تعهد عملکردی است.

۸۲. در صورت احراز تمام معیارهای زیر، واحد تجاری باید کل تخفیف را به یک یا چند تعهد عملکردی مندرج در قرارداد، نه تمام آنها، تخصیص دهد:

الف. واحد تجاری، بطور معمول هر کالا یا خدمت متمایز (یا هر مجموعه از کالاها یا خدمات متمایز) مندرج در قرارداد را بر مبنای مستقل بفروشد؛

ب. واحد تجاری، همچنین بطور معمول مجموعه‌ای (مجموعه‌هایی) از برخی از آن کالاها یا خدمات متمایز را با تخفیف در قیمتهای فروش مستقل کالاها یا خدمات در هر مجموعه، بر مبنای مستقل بفروشد؛ و

پ. تخفیف قابل انتساب به هر مجموعه از کالاها یا خدمات توصیف شده در بند ۸۲ (ب)، اساساً با تخفیف در قرارداد، یکسان باشد و تجزیه و تحلیل کالاها یا خدمات موجود در هر مجموعه، شواهدی قابل مشاهده از تعهد عملکردی (یا تعهدات عملکردی) که کل تخفیف قرارداد به آن تعلق دارد، فراهم کند.

۸۳. اگر طبق بند ۸۲، کل تخفیف به یک یا چند تعهد عملکردی مندرج در قرارداد تخصیص داده شود، واحد تجاری باید تخفیف را قبل از بکارگیری رویکرد باقیمانده برای برآورد قیمت فروش مستقل یک کالا یا خدمت طبق بند ۷۹ (پ)، تخصیص دهد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

تخصیص مابه‌ازای متغیر

۸۴. مابه‌ازای متغیر تعهدشده در قرارداد، ممکن است به کل قرارداد یا بخش خاصی از قرارداد، مانند هر یک از موارد زیر، قابل انتساب باشد:
- الف. یک یا چند تعهد عملکردی مندرج در قرارداد، نه تمام آنها (برای مثال، پاداش ممکن است مشروط به انتقال کالا یا خدمت تعهدشده در یک دوره زمانی خاص باشد)؛ یا
- ب. یک یا چند کالا یا خدمت متمایز تعهدشده در مجموعه‌ای از کالاها یا خدمات متمایز، اما نه تمام آنها، که طبق بند ۲۲(ب) بخشی از یک تعهد عملکردی منفرد را تشکیل می‌دهد (برای مثال، مابه‌ازای تعهدشده بابت دومین سال یک قرارداد دو ساله ارائه خدمات نظافت، که بر مبنای تغییر در شاخص تورم مشخص، افزایش خواهد یافت).
۸۵. در صورت احراز هر دو شرط زیر، واحد تجاری باید کل مبلغ متغیر (و تغییرات بعدی در آن مبلغ) را به یک تعهد عملکردی یا به یک کالا یا خدمت متمایز که بخشی از یک تعهد عملکردی منفرد طبق بند ۲۲(ب) را تشکیل می‌دهد، تخصیص دهد:
- الف. شرایط پرداخت متغیر، بطور مشخص با تلاش واحد تجاری برای ایفای تعهد عملکردی یا انتقال کالا یا خدمت متمایز (یا نتیجه مشخص حاصل از ایفای تعهد عملکردی یا انتقال کالا یا خدمت متمایز) مرتبط باشد؛ و
- ب. با در نظر گرفتن تمام تعهدات عملکردی و شرایط پرداخت موجود در قرارداد، تخصیص کل مبلغ متغیر مابه‌ازا به یک تعهد عملکردی یا یک کالا یا خدمت متمایز، با هدف تخصیص مندرج در بند ۷۳ سازگار باشد.
۸۶. الزامات تخصیص مندرج در بندهای ۷۳ تا ۸۳ باید برای تخصیص مبلغ باقیمانده قیمت معامله که معیارهای بند ۸۵ را احراز نمی‌کند، بکار گرفته شود.

تغییر در قیمت معامله

۸۷. قیمت معامله می‌تواند پس از شروع قرارداد به دلایل مختلفی تغییر کند؛ مانند حل و فصل رویدادهای نامطمئن یا سایر تغییرات در شرایط، که موجب تغییر در مبلغ مابه‌ازایی می‌شود که واحد تجاری انتظار دارد در ازای کالاها یا خدمات تعهدشده، محق به دریافت آن باشد.
۸۸. واحد تجاری باید هرگونه تغییر بعدی در قیمت معامله را بر مبنایی یکسان با مبنای زمان شروع قرارداد، به تعهدات عملکردی مندرج در قرارداد تخصیص دهد. در نتیجه، واحد تجاری نباید قیمت معامله را برای انعکاس تغییر در قیمت‌های فروش مستقل پس از شروع قرارداد، مجدداً تخصیص دهد. مبالغ تخصیص یافته به یک تعهد عملکردی ایفاشده، باید در دوره‌ای که قیمت معامله تغییر می‌کند، به عنوان درآمد عملیاتی یا کاهش درآمد عملیاتی شناسایی شود.
۸۹. واحد تجاری، تنها در صورت احراز معیارهای مندرج در بند ۸۵ در ارتباط با تخصیص مابه‌ازای متغیر، باید تغییر در قیمت معامله را بطور کامل به یک یا چند تعهد عملکردی یا کالاها یا خدمات متمایز تعهدشده در مجموعه‌ای که بخشی از یک تعهد عملکردی منفرد را طبق بند ۲۲(ب) تشکیل می‌دهد، نه تمام آنها، تخصیص دهد.
۹۰. واحد تجاری باید تغییر در قیمت معامله را که ناشی از تعدیل قرارداد طبق بندهای ۱۸ تا ۲۱ است، به حساب منظور کند. با وجود این، برای تغییر در قیمت معامله که پس از تعدیل قرارداد ایجاد می‌شود، واحد تجاری باید بندهای ۸۷ تا ۸۹ را به منظور تخصیص تغییر در قیمت معامله با استفاده از هر کدام از روشهای زیر که عملی است، بکار گیرد:
- الف. واحد تجاری، تغییر در قیمت معامله را در صورتی، و به میزانی، باید به تعهدات عملکردی تشخیص داده‌شده در قرارداد قبل از تعدیل تخصیص دهد که تغییر در قیمت معامله، به مبلغ مابه‌ازای متغیر تعهدشده قبل از تعدیل، قابل انتساب باشد و تعدیل قرارداد، طبق بند ۲۱(الف) به حساب منظور شود.
- ب. در تمام موارد دیگر که تعدیل قرارداد طبق بند ۲۰ به عنوان قراردادی جداگانه در نظر گرفته نمی‌شود، واحد تجاری باید تغییر در قیمت معامله را به تعهدات عملکردی مندرج در قرارداد تعدیل شده تخصیص دهد (یعنی تعهدات عملکردی که بلافاصله پس از تعدیل قرارداد، ایفا نشده‌اند یا بخشی از آنها ایفا نشده است).

مخارج قرارداد

مخارج مختص دستیابی به قرارداد

۹۱. چنانچه واحد تجاری انتظار داشته باشد مخارج مختص دستیابی به قرارداد با مشتری را بازیافت کند، باید این مخارج را به عنوان دارایی شناسایی کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

۹۲. مخارج مختص دستیابی به قرارداد، به مخارجی اطلاق می‌شود که واحد تجاری بابت دستیابی به قرارداد با مشتری تحمل می‌کند و اگر قرارداد به دست نمی‌آید، این مخارج تحمل نمی‌شد (برای مثال، کمیسیون فروش).
۹۳. در صورتی که مخارج دستیابی به قرارداد، صرف‌نظر از اینکه قرارداد به دست آید یا خیر، تحمل شود، باید در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی گردد، مگر اینکه مخارج مذکور، صرف‌نظر از اینکه قرارداد به دست آید یا خیر، به وضوح از مشتری قابل مطالبه باشد.
۹۴. به عنوان یک راهکار عملی، واحد تجاری می‌تواند مخارج مختص دستیابی به قرارداد را در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی کند، مشروط بر اینکه دوره استهلاك دارایی که در صورت عدم بکارگیری این راهکار عملی توسط واحد تجاری شناسایی می‌شد، یک سال یا کمتر باشد.

مخارج ایفای قرارداد

۹۵. اگر مخارج تحمل‌شده برای ایفای قرارداد با مشتری، در دامنه کاربرد استاندارد دیگری (برای مثال، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ موجودیها، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات یا استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود) قرار نگیرد، تنها در صورتی که مخارج مذکور تمام معیارهای زیر را احراز کند، واحد تجاری باید بابت مخارج تحمل‌شده برای ایفای قرارداد، دارایی شناسایی نماید:
- الف. مخارج مزبور، بطور مستقیم به یک قرارداد یا یک قرارداد پیش‌بینی‌شده که واحد تجاری می‌تواند آن را بطور خاص تشخیص دهد، مرتبط باشد (برای مثال، مخارج مرتبط با خدماتی که به دلیل تمدید قرارداد موجود باید ارائه شود یا مخارج طراحی یک دارایی که قرار است طبق قراردادی مشخص که هنوز تأیید نشده است، انتقال یابد)؛
 - ب. مخارج مزبور، منابع واحد تجاری را که برای ایفای (یا تداوم ایفای) تعهدات عملکردی در آینده استفاده خواهد شد، افزایش دهد یا منابع جدیدی ایجاد کند؛ و
 - پ. انتظار رود مخارج مزبور بازیافت شود.
۹۶. در خصوص مخارج تحمل‌شده برای ایفای قرارداد با مشتری که در دامنه کاربرد دیگری قرار می‌گیرد، واحد تجاری باید این مخارج را طبق استانداردهای مذکور به حساب منظور کند.
۹۷. مخارجی که بطور مستقیم به یک قرارداد (یا یک قرارداد پیش‌بینی‌شده مشخص) مربوط است، شامل هر یک از موارد زیر می‌باشد:
- الف. دستمزد مستقیم (برای مثال، حقوق و دستمزد کارکنانی که خدمات تعهدشده را بطور مستقیم به مشتری ارائه می‌کنند)؛
 - ب. مواد مستقیم (برای مثال، ملزومات مصرف‌شده برای ارائه خدمت تعهدشده به مشتری)؛
 - پ. تخصیص مخارجی که بطور مستقیم به قرارداد یا فعالیتهای قرارداد مربوط است (برای مثال، مخارج مدیریت و نظارت بر قرارداد، بیمه و استهلاك ابزارآلات، داراییهای حق استفاده و تجهیزات مورد استفاده برای ایفای قرارداد)؛
 - ت. مخارجی که طبق قرارداد، به وضوح از مشتری قابل مطالبه است؛ و
 - ث. سایر مخارجی که تنها به دلیل انعقاد قرارداد توسط واحد تجاری، واقع می‌شوند (برای مثال، پرداخت به پیمانکاران دست دوم).
۹۸. واحد تجاری باید مخارج زیر را در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی کند:
- الف. مخارج عمومی و اداری (به استثنای مخارجی که طبق قرارداد به وضوح از مشتری قابل مطالبه است، که در این مورد واحد تجاری باید مخارج مذکور را طبق بند ۹۷ ارزیابی کند)؛
 - ب. مخارج اتلاف مواد اولیه، نیروی کار یا سایر منابع برای ایفای قرارداد که در قیمت قرارداد منعکس نشده است؛
 - پ. مخارجی که به تعهدات عملکردی ایفاشده مندرج در قرارداد (یا تعهدات عملکردی مندرج در قرارداد که بخشی از آن ایفا شده است) مرتبط می‌باشد (یعنی مخارج مرتبط با عملکرد گذشته)؛ و
 - ت. مخارجی که واحد تجاری نمی‌تواند آنها را به مخارج مرتبط با تعهدات عملکردی ایفاشده یا تعهدات عملکردی ایفاشده (یا تعهدات عملکردی که بخشی از آن ایفا شده است)، تفکیک کند.

استهلاك و کاهش ارزش

۹۹. دارایی شناسایی شده طبق بند ۹۱ یا ۹۵، باید بر مبنای سیستماتیکی که سازگار با انتقال کالاها یا خدمات به مشتری است و دارایی مزبور به آن کالاها یا خدمات مربوط می‌شود، مستهلك گردد. دارایی ممکن است مرتبط با کالاها یا خدماتی باشد که طبق قرارداد پیش‌بینی شده مشخصی (طبق توصیف بند ۹۵ الف)) انتقال داده می‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

۱۰۰. واحد تجاری باید برای انعکاس تغییر بااهمیت در زمانبندی مورد انتظار واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری که دارایی به آن کالاها یا خدمات مربوط می‌شود، استهلاك را به‌روزآوری کند. چنین تغییری باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸، به عنوان تغییر در برآورد حسابداری در نظر گرفته شود.
۱۰۱. واحد تجاری باید زیان کاهش ارزش را تا میزانی در سود یا زیان دوره شناسایی کند که مبلغ دفتری دارایی شناسایی شده طبق بند ۹۱ یا ۹۵، از مبلغ زیر بیشتر شود:
- الف. مبلغ مابه‌ازای باقیمانده‌ای که واحد تجاری انتظار دارد در ازای کالاها یا خدماتی که دارایی به آنها مرتبط است دریافت کند؛ پس از کسر
- ب. مخارجی که بطور مستقیم به ارائه کالاها یا خدمات مذکور مرتبط می‌باشد و به عنوان هزینه شناسایی نشده است (به بند ۹۷ مراجعه شود).
۱۰۲. برای مقاصد بکارگیری بند ۱۰۱، به منظور تعیین مبلغ مابه‌ازایی که واحد تجاری انتظار دارد دریافت کند، واحد تجاری باید اصول تعیین قیمت معامله را استفاده کند (به استثنای الزامات بندهای ۵۶ تا ۵۸ در ارتباط با محدود کردن برآوردهای مابه‌ازای متغیر) و مبلغ مذکور را جهت انعکاس آثار ریسک اعتباری مشتری تعدیل نماید.
۱۰۳. قبل از اینکه واحد تجاری، برای دارایی شناسایی شده طبق بند ۹۱ یا ۹۵، زیان کاهش ارزش شناسایی کند، باید هرگونه زیان کاهش ارزش را برای داراییهای مرتبط با قرارداد که طبق سایر استانداردها (برای مثال استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸) شناسایی شده‌اند، شناسایی کند. پس از بکارگیری آزمون کاهش ارزش مندرج در بند ۱۰۱، واحد تجاری باید مبلغ دفتری دارایی شناسایی شده طبق بند ۹۱ یا ۹۵ را در مبلغ دفتری واحد مولد نقدی منظور کند که برای مقاصد بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها برای واحد مولد نقد، دارایی به آن تعلق دارد.
۱۰۴. چنانچه شرایط کاهش ارزش، دیگر وجود نداشته باشد یا بهبود یافته باشد، واحد تجاری باید برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش که قبلاً طبق بند ۱۰۱ شناسایی شده است را در سود یا زیان دوره شناسایی کند. افزایش در مبلغ دفتری دارایی نباید بیشتر از مبلغی باشد که در صورت عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در گذشته، دارایی به آن مبلغ (خالص از استهلاك) تعیین می‌شد.

نحوه ارائه

۱۰۵. در صورتی که یکی از طرفین قرارداد، تعهد خود را انجام داده باشد، واحد تجاری باید با توجه به رابطه بین عملکرد واحد تجاری و پرداخت مشتری، قرارداد را در صورت وضعیت مالی، به عنوان دارایی ناشی از قرارداد یا بدهی ناشی از قرارداد ارائه کند. واحد تجاری باید هرگونه حق غیرمشروط نسبت به مابه‌ازا را بطور جداگانه به عنوان دریافتنی ارائه نماید.
۱۰۶. اگر قبل از انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، مشتری مابه‌ازا را پرداخت کرده باشد یا واحد تجاری نسبت به مبلغی از مابه‌ازا، حق غیرمشروط (یعنی دریافتنی) داشته باشد، واحد تجاری باید در زمان پرداخت یا در زمان سررسید شدن پرداخت (هر کدام که زودتر باشد)، قرارداد را به عنوان بدهی ناشی از قرارداد ارائه کند. بدهی ناشی از قرارداد، تعهد واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری است که واحد تجاری، بابت آن، از مشتری مابه‌ازا دریافت کرده (یا مبلغی از مابه‌ازا سررسید شده) است.
۱۰۷. اگر واحد تجاری قبل از پرداخت مابه‌ازا توسط مشتری یا قبل از سررسید شدن پرداخت، کالاها یا خدمات را به مشتری انتقال دهد، باید قرارداد را پس از مستثنی کردن هرگونه مبلغ ارائه‌شده به عنوان دریافتنی، به عنوان دارایی ناشی از قرارداد ارائه کند. دارایی ناشی از قرارداد، حق واحد تجاری نسبت به مابه‌ازا در قبال کالاها یا خدماتی است که واحد تجاری به مشتری انتقال داده است. واحد تجاری باید دارایی ناشی از قرارداد را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، بابت کاهش ارزش ارزیابی کند. کاهش ارزش دارایی ناشی از قرارداد، باید بر مبنای یکسان با یک دارایی مالی که در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ قرار می‌گیرد، اندازه‌گیری، ارائه و افشا شود (به بند ۱۱۳(ب) نیز مراجعه شود).
۱۰۸. دریافتنی، حق واحد تجاری نسبت به مابه‌ازای غیرمشروط است. حق نسبت به مابه‌ازا، در صورتی غیرمشروط است که سررسید شدن پرداخت مابه‌ازا، تنها مستلزم گذشت زمان باشد. برای مثال، اگر واحد تجاری حق فعلی نسبت به دریافت یک مبلغ داشته باشد، حتی اگر امکان داشته باشد که آن مبلغ مشمول استرداد در آینده شود، واحد تجاری یک دریافتنی شناسایی خواهد کرد. واحد تجاری باید دریافتنی را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ به حساب منظور کند. در زمان شناخت اولیه دریافتنی حاصل از قرارداد با مشتری، هرگونه تفاوت بین مبلغ دریافتنی اندازه‌گیری شده طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ و مبلغ درآمد عملیاتی متناظر شناسایی شده، باید به عنوان هزینه (برای مثال، به عنوان زیان کاهش ارزش) ارائه شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

۱۰۹. این استاندارد از اصطلاحات "دارایی ناشی از قرارداد" و "بدهی ناشی از قرارداد" استفاده می‌کند، اما مانع استفاده واحد تجاری از معادلهای جایگزین برای ارقام مذکور در صورت وضعیت مالی نمی‌شود. اگر واحد تجاری از یک معادل جایگزین برای دارایی ناشی از قرارداد استفاده کند، باید اطلاعات کافی برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم نماید تا بتوانند بین دریافتهای ناشی از قرارداد تمایز قائل شوند.

افشا

۱۱۰. هدف الزامات افشا این است که واحد تجاری، اطلاعات کافی افشا کند تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت، مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان درآمد عملیاتی و جریانهای نقدی حاصل از قرارداد با مشتریان را درک کنند. برای دستیابی به هدف مذکور، واحد تجاری باید اطلاعات کمی و کیفی درباره تمام موارد زیر را افشا کند:

الف. قراردادهای واحد تجاری با مشتریان (به بندهای ۱۱۳ تا ۱۲۲ مراجعه شود)؛

ب. قضاوتهای بااهمیت صورت گرفته در بکارگیری این استاندارد برای قراردادهای مذکور و تغییر در آن قضاوتها (به بندهای ۱۲۳ تا ۱۲۶ مراجعه شود)؛ و

پ. هرگونه دارایی شناسایی‌شده حاصل از مخارج دستیابی به قرارداد یا ایفای قرارداد با مشتری طبق بند ۹۱ یا ۹۵ (به بندهای ۱۲۷ و ۱۲۸ مراجعه شود).

۱۱۱. واحد تجاری باید سطح جزئیات لازم برای دستیابی به هدف افشا و میزان تأکید لازم بر هر یک از الزامات مختلف را مدنظر قرار دهد. واحد تجاری باید موارد افشا را به گونه‌ای تجمیع یا تفکیک کند که اطلاعات مفید، به دلیل درج مقادیر زیادی از جزئیات کم‌اهمیت یا تجمیع اقلیمی که اساساً ویژگیهای متفاوتی دارند، پنهان نشود.

۱۱۲. چنانچه واحد تجاری اطلاعاتی را طبق استاندارد دیگری افشا کرده باشد، ضرورتی ندارد که آن اطلاعات را طبق این استاندارد افشا کند.

قرارداد با مشتریان

۱۱۳. واحد تجاری باید تمام مبالغ زیر را برای دوره گزارشگری افشا کند، مگر اینکه مبالغ مذکور طبق سایر استانداردها بطور جداگانه در صورت سود و زیان جامع ارائه شده باشد:

الف. درآمد عملیاتی شناسایی‌شده حاصل از قرارداد با مشتریان، که واحد تجاری باید آن را جدا از سایر منابع درآمد عملیاتی افشا کند؛ و

ب. هرگونه زیان کاهش ارزش شناسایی‌شده (طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹) در ارتباط با دریافتهای یا داراییهای ناشی از قرارداد حاصل از قراردادهای واحد تجاری با مشتریان، که واحد تجاری باید آن را جدا از زیانهای کاهش ارزش سایر قراردادها افشا کند.

تفکیک درآمد عملیاتی

۱۱۴. واحد تجاری باید درآمد عملیاتی شناسایی‌شده حاصل از قرارداد با مشتریان را به طبقاتی تفکیک کند که نحوه تأثیرپذیری ماهیت، مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان درآمد عملیاتی و جریانهای نقدی از عوامل اقتصادی نشان داده شود. واحد تجاری هنگام انتخاب طبقات مورد استفاده برای تفکیک درآمد عملیاتی، باید رهنمودهای مندرج در بندهای ب۸۷ تا ب۸۹ را بکار گیرد.

۱۱۵. افزون بر این، اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ **قسمتهای عملیاتی** را بکار گیرد، باید اطلاعات کافی افشا کند تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند رابطه بین افشای درآمد عملیاتی تفکیک‌شده (طبق بند ۱۱۴) و اطلاعات درآمد عملیاتی افشا شده برای هر قسمت قابل گزارش را درک کنند.

مانده حسابهای قرارداد

۱۱۶. واحد تجاری باید تمام موارد زیر را افشا کند:

الف. مانده ابتدای دوره و پایان دوره دریافتهای، داراییهای ناشی از قرارداد با مشتری و بدهیهای ناشی از قرارداد با مشتری، مشروط بر اینکه به گونه‌ای دیگر بطور جداگانه ارائه یا افشا نشده باشند؛

ب. درآمد عملیاتی شناسایی‌شده در دوره گزارشگری، که در مانده بدهی ناشی از قرارداد در ابتدای دوره منظور شده است؛ و

پ. درآمد عملیاتی شناسایی‌شده در دوره گزارشگری، که از ایفای تعهدات عملکردی (یا ایفای بخشی از تعهدات عملکردی) در دوره‌های قبل (برای مثال، تغییر در قیمت معامله) حاصل شده است.

۱۱۷. واحد تجاری باید نحوه ارتباط زمانبندی ایفای تعهدات عملکردی (به بند ۱۱۹ الف) مراجعه شود) با زمانبندی عادی پرداخت (به بند ۱۱۹ ب) مراجعه شود) و اثر این عوامل بر مانده داراییهای ناشی از قرارداد و بدهیهای ناشی از قرارداد را شرح دهد. در شرح ارائه‌شده ممکن است از اطلاعات کیفی استفاده شده باشد.

۱۱۸. واحد تجاری باید شرحی از تغییرات بااهمیت در مانده داراییهای ناشی از قرارداد و بدهیهای ناشی از قرارداد طی دوره گزارشگری را ارائه کند. این شرح باید شامل اطلاعات کمی و کیفی باشد. نمونه‌هایی از تغییر در مانده داراییهای ناشی از قرارداد و بدهیهای ناشی از قرارداد واحد تجاری، شامل موارد زیر است:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

- الف. تغییر به دلیل ترکیبهای تجاری؛
- ب. تعدیل درآمد عملیاتی از طریق بکارگیری با تسری به گذشته تعدیل شده که بر دارایی متناظر ناشی از قرارداد یا بدهی متناظر ناشی از قرارداد تأثیر می‌گذارد، شامل تعدیل ناشی از تغییر در معیار پیشرفت کار، تغییر در برآورد قیمت معامله (شامل هر گونه تغییر در ارزیابی اینکه برآورد مابه‌ازای متغیر، محدود شده است یا خیر) یا تعدیل قرارداد؛
- پ. کاهش ارزش دارایی ناشی از قرارداد؛
- ت. تغییر در چارچوب زمانی حق نسبت به مابه‌ازا برای غیر مشروط شدن آن (یعنی برای تجدید طبقه‌بندی دارایی ناشی از قرارداد به دریافتی)؛ و
- ث. تغییر در چارچوب زمانی تعهد عملکردی که باید ایفا شود (یعنی برای شناسایی درآمد عملیاتی حاصل از بدهی ناشی از قرارداد).

تعهدات عملکردی

۱۱۹. واحد تجاری باید اطلاعاتی درباره تعهدات عملکردی خود در قرارداد با مشتریان، که شامل شرح تمام موارد زیر است را افشا کند:
- الف. اینکه واحد تجاری بطور معمول تعهدات عملکردی خود را در چه زمانی ایفا می‌کند (برای مثال، زمان بارگیری، زمان تحویل، طی زمان ارائه خدمات یا در زمان تکمیل خدمات)، شامل زمان ایفای تعهدات عملکردی در توافقه‌های فروش و نگهداری؛
- ب. شرایط بااهمیت پرداخت (برای مثال، زمانی که پرداختها بطور معمول سررسید می‌شوند، اینکه قرارداد جزء تأمین مالی بااهمیت دارد یا خیر، اینکه مبلغ مابه‌ازا متغیر است یا خیر و آیا برآورد مابه‌ازای متغیر، طبق بندهای ۵۶ تا ۵۸، بطور معمول محدود شده است یا خیر)؛
- پ. ماهیت کالاها یا خدماتی که واحد تجاری متعهد به انتقال آنها است، با تأکید بر هر گونه تعهد عملکردی برای فراهم کردن بستر انتقال کالاها یا خدمات به مشتری برای شخصی دیگر (یعنی هرگاه واحد تجاری به عنوان نماینده فعالیت کند)؛
- ت. تعهدات در قبال برگشته‌ها، استردادها و سایر تعهدات مشابه؛ و
- ث. انواع ضمانتها و تعهدات مرتبط.

قیمت معامله تخصیص یافته به تعهدات عملکردی باقیمانده

۱۲۰. واحد تجاری باید اطلاعات زیر را درباره تعهدات عملکردی باقیمانده افشا کند:
- الف. مبلغ تجمیعی قیمت معامله تخصیص یافته به تعهدات عملکردی که در پایان دوره گزارشگری ایفا نشده‌اند (یا قسمتی از آنها ایفا شده است)؛ و
- ب. شرحی از زمانی که واحد تجاری انتظار دارد مبلغ افشا شده طبق بند ۱۲۰(الف) را به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی کند، که واحد تجاری باید این مبلغ را به یکی از شیوه‌های زیر افشا نماید:
۱. بر مبنای کمی با استفاده از مناسب‌ترین بازه‌های زمانی برای مدت زمان تعهدات عملکردی باقیمانده؛ یا
 ۲. با استفاده از اطلاعات کیفی.

۱۲۱. به عنوان یک راهکار عملی، در صورت احراز هر یک از شرایط زیر، واحد تجاری ضرورتی برای افشای اطلاعات مندرج در بند ۱۲۰ درباره تعهد عملکردی ندارد:
- الف. تعهد عملکردی بخشی از قراردادی باشد که مدت زمان اولیه مورد انتظار آن یکسال یا کمتر از یکسال است؛ یا
- ب. واحد تجاری درآمد عملیاتی حاصل از ایفای تعهد عملکردی را طبق بند ب ۱۶ شناسایی کند.
۱۲۲. واحد تجاری باید به صورت کیفی توضیح دهد که آیا راهکار عملی مندرج در بند ۱۲۱ را بکار می‌گیرد و آیا هر گونه مابه‌ازای حاصل از قرارداد با مشتریان وجود دارد که در قیمت معامله منظور نشده باشد و، بنابراین، در اطلاعات افشا شده طبق بند ۱۲۰ موجود نباشد یا خیر. برای مثال، برآورد قیمت معامله شامل مبالغ برآوردی مابه‌ازای متغیر محدود نشده نیست (به بندهای ۵۶ تا ۵۸ مراجعه شود).

قضاوت‌های بااهمیت در بکارگیری این استاندارد

۱۲۳. واحد تجاری باید قضاوت‌های صورت گرفته در بکارگیری این استاندارد و تغییر در آن قضاوتها را که بطور بااهمیتی بر تعیین مبلغ و زمانبندی درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان تأثیر می‌گذارد، افشا کند. به ویژه، واحد تجاری باید قضاوت‌های استفاده‌شده برای تعیین دو مورد زیر و تغییر در آن قضاوتها را شرح دهد:
- الف. زمانبندی ایفای تعهدات عملکردی (به بندهای ۱۲۴ و ۱۲۵ مراجعه شود)؛ و
- ب. قیمت معامله و مبالغ تخصیص یافته به تعهدات عملکردی (به بند ۱۲۶ مراجعه شود).

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

تعیین زمانبندی ایفای تعهدات عملکردی

۱۲۴. در ارتباط با تعهدات عملکردی ایفا شده در طول زمان، واحد تجاری باید هر دو مورد زیر را افشا کند:
- الف. روشهای استفاده شده برای شناسایی درآمد عملیاتی (برای مثال، شرحی از روشهای مبتنی بر خروجی یا مبتنی بر ورودی استفاده شده و نحوه بکارگیری این روشها)؛ و
- ب. تشریح اینکه چرا روشهای استفاده شده، تصویر صادقانه‌ای از انتقال کالاها یا خدمات ارائه می‌کند.
۱۲۵. در ارتباط با تعهدات عملکردی ایفا شده در نقطه‌ای از زمان، واحد تجاری باید قضاوت‌های بااهمیت صورت گرفته برای ارزیابی زمان دستیابی مشتری به کنترل کالاها یا خدمات تعهد شده را افشا کند.

تعیین قیمت معامله و مبالغ تخصیص یافته به تعهدات عملکردی

۱۲۶. واحد تجاری باید اطلاعاتی درباره روشها، داده‌های ورودی و مفروضات استفاده شده برای تمام موارد زیر را افشا کند:
- الف. تعیین قیمت معامله، که شامل برآورد مابه‌ازای متغیر، تعدیل مابه‌ازا بابت آثار ارزش زمانی پول و اندازه‌گیری مابه‌ازای غیرنقدی است، اما محدود به این موارد نیست؛
- ب. ارزیابی اینکه برآورد مابه‌ازای متغیر، محدود شده است یا خیر؛
- پ. تخصیص قیمت معامله، شامل برآورد قیمت‌های فروش مستقل کالاها یا خدمات تعهد شده و تخصیص تخفیفات و مابه‌ازای متغیر به بخش خاصی از قرارداد (در صورت وجود)؛ و
- ت. اندازه‌گیری تعهدات بابت برگشتها، استردادها و سایر تعهدات مشابه.

داراییهای شناسایی شده حاصل از مخارج دستیابی به قرارداد با مشتری یا مخارج ایفای قرارداد با مشتری

۱۲۷. واحد تجاری باید هر دو مورد زیر را شرح دهد:
- الف. قضاوت‌های صورت گرفته برای تعیین مبلغ مخارج تحمل شده برای دستیابی به قرارداد با مشتری مخارج ایفای قرارداد با مشتری (طبق بند ۹۱ یا ۹۵)؛ و
- ب. روش استفاده شده برای تعیین استهلاک برای هر دوره گزارشگری.
۱۲۸. واحد تجاری باید تمام موارد زیر را افشا کند:
- الف. مانده پایان دوره داراییهای شناسایی شده حاصل از مخارج تحمل شده برای دستیابی به قرارداد با مشتری یا مخارج ایفای قرارداد با مشتری (طبق بند ۹۱ یا ۹۵)، بر اساس طبقه اصلی دارایی (برای مثال، مخارج دستیابی به قرارداد با مشتریان، مخارج قبل از قرارداد و مخارج پیاده‌سازی قرارداد)؛ و
- ب. مبلغ استهلاک و هرگونه زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره گزارشگری.

راهکارهای عملی

۱۲۹. اگر واحد تجاری تصمیم بگیرد از راهکار عملی مندرج در بند ۶۳ (درباره وجود جزء تأمین مالی بااهمیت) یا بند ۹۴ (درباره مخارج مختص دستیابی به قرارداد) استفاده کند، باید این موضوع را افشا نماید.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است.

قرارداد	یک موافقتنامه بین دو یا چند شخص که حقوق و تعهدات الزام‌آور ایجاد می‌کند.
دارایی ناشی از قرارداد	حق واحد تجاری نسبت به مابه‌ازا در قبال کالاها یا خدماتی که به مشتری انتقال داده است، مشروط بر اینکه حق مذکور مشروط به چیزی غیر از گذشت زمان باشد (برای مثال، عملکرد آتی واحد تجاری).
بدهی ناشی از قرارداد	تعهد واحد تجاری برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری که واحد تجاری، بابت آن، از مشتری مابه‌ازا دریافت کرده (یا مبلغ مابه‌ازا سررسید شده) است.
مشتری	شخصی که در قبال پرداخت مابه‌ازا برای دستیابی به کالاها یا خدماتی که خروجی فعالیت‌های عادی واحد تجاری است، با واحد تجاری قرارداد منعقد می‌کند.
درآمد	افزایش در منافع اقتصادی طی دوره حسابداری به شکل جریانهای ورودی یا افزایش داراییها یا کاهش بدهیها که منجر به افزایش در حقوق مالکانه می‌شود؛ به غیر از افزایشهای مرتبط با آورده مشارکت کنندگان حقوق مالکانه.
تعهد عملکردی	تعهد مندرج در قرارداد با مشتری برای انتقال هر یک از موارد زیر به مشتری: الف. یک کالا یا خدمت (یا مجموعه‌ای از کالاها و خدمات) که متمایز است؛ یا ب. مجموعه‌ای از کالاها یا خدمات متمایز که تا حد زیادی یکسان هستند و الگوی انتقال آنها به مشتری یکسان است.
درآمد عملیاتی	درآمد کسب‌شده در روال فعالیت‌های عادی واحد تجاری.
قیمت فروش مستقل (کالا یا خدمت)	قیمتی که واحد تجاری یک کالا یا خدمت تعهدشده را بطور جداگانه به آن قیمت به مشتری می‌فروشد.
قیمت معامله (در قرارداد با مشتری)	مبلغ مابه‌ازایی که واحد تجاری انتظار دارد در ازای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، به استثنای مبالغ وصول‌شده از طرف اشخاص ثالث، محق به دریافت آن باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

پیوست ب

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جداشدنی این استاندارد است. این پیوست، بکارگیری بندهای ۱ تا ۱۲۹ را توضیح می‌دهد و از اهمیت یکسان با سایر قسمت‌های استاندارد برخوردار است.

- ب.۱. این رهنمود بکارگیری در سرفصل‌های زیر سازماندهی شده است:
- الف. تعهدات عملکردی ایفا شده در طول زمان (بندهای ب ۲ تا ب ۱۳)؛
 - ب. روش‌های اندازه‌گیری میزان پیشرفت ایفای کامل تعهد عملکردی (بندهای ب ۱۴ تا ب ۱۹)؛
 - پ. فروش با حق برگشت (بندهای ب ۲۰ تا ب ۲۷)؛
 - ت. ضمانتها (بندهای ب ۲۸ تا ب ۳۳)؛
 - ث. موضوعات مربوط به اصیل و نماینده (بندهای ب ۳۴ تا ب ۳۸)؛
 - ج. اختیار مشتری برای کالاها یا خدمات اضافی (بندهای ب ۳۹ تا ب ۴۳)؛
 - چ. حق اعمال‌نشده مشتری (بندهای ب ۴۴ تا ب ۴۷)؛
 - ح. پیش‌دریافت حق‌الزحمه‌های (و برخی مخارج مرتبط) غیرقابل استرداد (بندهای ب ۴۸ تا ب ۵۱)؛
 - خ. اعطای مجوز (بندهای ب ۵۲ تا ب ۶۳)؛
 - د. موافقتنامه‌های بازخرید (بندهای ب ۶۴ تا ب ۷۶)؛
 - ذ. توافقات حق‌الملک‌کاری (بندهای ب ۷۷ تا ب ۷۸)؛
 - ر. توافقات فروش و نگهداری (بندهای ب ۷۹ تا ب ۸۲)؛
 - ز. پذیرش توسط مشتری (بندهای ب ۸۳ تا ب ۸۶)؛ و
 - ژ. افشای درآمد عملیاتی به تفکیک اجزا (بندهای ب ۸۷ تا ب ۸۹).

تعهدات عملکردی ایفا شده در طول زمان

- ب.۲. طبق بند ۳۵، در صورت احراز یکی از معیارهای زیر، تعهد عملکردی در طول زمان ایفا می‌شود:
- الف. مشتری، همزمان با ایفای تعهد عملکردی توسط واحد تجاری، منافع ایجادشده از عملکرد واحد تجاری را دریافت و مصرف کند (به بندهای ب ۳ تا ب ۴ مراجعه شود)؛
 - ب. عملکرد واحد تجاری، یک دارایی (برای مثال، کار در جریان ساخت) را ایجاد کند یا توسعه دهد، به گونه‌ای که مشتری همزمان با ایجاد یا توسعه دارایی، کنترل آن را به دست آورد (به بند ب ۵ مراجعه شود)؛ یا
 - پ. عملکرد واحد تجاری، یک دارایی با کاربرد جایگزین برای واحد تجاری ایجاد نکند (به بندهای ب ۶ تا ب ۸ مراجعه شود) و واحد تجاری نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل‌شده تا آن تاریخ، حق الزام‌آور داشته باشد (به بندهای ب ۹ تا ب ۱۳ مراجعه شود).

دریافت و مصرف همزمان منافع عملکرد واحد تجاری (بند ۳۵ الف))

- ب.۳. در برخی انواع تعهدات عملکردی، ارزیابی اینکه مشتری منافع عملکرد واحد تجاری را طی زمان ایفای تعهد توسط واحد تجاری دریافت می‌کند و همزمان با دریافت منافع مذکور آنها را مصرف می‌نماید، ساده است. از جمله این موارد، خدمات روزمره یا تکرارشونده (نظیر خدمت نظافت) است که در آن، دریافت و مصرف همزمان منافع عملکرد واحد تجاری توسط مشتری، به سادگی قابل تشخیص است.
- ب.۴. در برخی دیگر از تعهدات عملکردی، واحد تجاری ممکن است نتواند به سادگی تشخیص دهد که آیا مشتری طی زمان ایفای تعهد توسط واحد تجاری، منافع حاصل از عملکرد واحد تجاری را همزمان دریافت و مصرف می‌کند یا خیر. در این گونه شرایط، اگر فرض شود که واحد تجاری دیگری می‌خواهد باقیمانده تعهد عملکردی را برای مشتری انجام دهد و واحد تجاری به این نتیجه برسد که ضرورتی ندارد آن واحد تجاری دیگر، بخش عمده کار تکمیل‌شده تا آن تاریخ را مجدداً انجام دهد، تعهد عملکردی در طول

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

زمان ایفا شده است. برای تعیین ضرورت انجام مجدد بخش عمده کار تکمیل شده تا آن تاریخ توسط یک واحد تجاری دیگر، واحد تجاری باید هر دو فرض زیر را در نظر بگیرد:

- الف. محدودیتهای قراردادی بالقوه یا محدودیتهای عملی که به شیوه‌های دیگر، مانع انتقال تعهد عملکردی باقیمانده به واحد تجاری دیگر می‌شود، نادیده گرفته شود؛ و
- ب. فرض شود واحد تجاری دیگری که تعهد عملکردی باقیمانده را ایفا می‌کند، از دارایی که در حال حاضر در کنترل واحد تجاری است و در صورت انتقال تعهد عملکردی به واحد تجاری دیگر، همچنان در کنترل واحد تجاری باقی می‌ماند، منافع نخواهد داشت.

مشتری همزمان با ایجاد یا توسعه دارایی، کنترل آن را به دست آورد (بند ۳۵(ب))

ب۵. برای تعیین اینکه طبق بند ۳۵(ب)، مشتری همزمان با ایجاد یا توسعه دارایی، کنترل آن را به دست می‌آورد یا خیر، واحد تجاری باید الزامات کنترل در بندهای ۳۱ تا ۳۴ و ۳۸ را بکار گیرد. دارایی ایجادشده یا توسعه‌یافته (برای مثال، کار در جریان ساخت)، می‌تواند مشهود یا نامشهود باشد.

عملکرد واحد تجاری، یک دارایی با کاربرد جایگزین ایجاد نکند (بند ۳۵(پ))

ب۶. برای ارزیابی اینکه طبق بند ۳۶، دارایی استفاده جایگزین دارد یا خیر، واحد تجاری باید آثار محدودیتهای قراردادی و محدودیتهای عملی بر توانایی واحد تجاری برای هدایت آسان آن دارایی جهت استفاده جایگزین، مانند فروش آن به یک مشتری متفاوت را بررسی کند. امکان خاتمه قرارداد با مشتری، در ارزیابی اینکه واحد تجاری می‌تواند به سهولت دارایی را برای استفاده‌ای دیگر هدایت کند یا خیر، موضوع مربوطی تلقی نمی‌شود.

ب۷. محدودیت قراردادی بر توانایی واحد تجاری برای هدایت یک دارایی جهت استفاده‌ای دیگر، در مورد یک دارایی که استفاده جایگزین برای واحد تجاری ندارد باید ماهیت واقعی داشته باشد. یک محدودیت قراردادی در صورتی از ماهیت واقعی برخوردار است که اگر واحد تجاری در صدد هدایت دارایی جهت استفاده‌ای دیگر برآید، مشتری بتواند حق خود نسبت به دارایی تعهدشده را اعمال کند. در مقابل، یک محدودیت قراردادی در صورتی ماهیت واقعی ندارد که برای مثال، یک دارایی به میزان زیادی قابل معاوضه با داراییهای دیگری باشد که واحد تجاری می‌تواند بدون نقض قرارداد و بدون تحمل مخارج بااهمیتی که در غیر این صورت در ارتباط با قرارداد تحمل نمی‌شد، به مشتری دیگری منتقل کند.

ب۸. اگر واحد تجاری زینهای اقتصادی بااهمیتی برای هدایت دارایی جهت استفاده‌ای دیگر تحمل کند، محدودیت عملی در توانایی واحد تجاری برای هدایت یک دارایی جهت استفاده‌ای دیگر وجود دارد. زیان اقتصادی بااهمیت ممکن است به این دلیل ایجاد شود که واحد تجاری یا مخارج عمده‌ای برای کارکرد مجدد دارایی تحمل می‌کند یا تنها می‌تواند دارایی را با زینانی بااهمیت به فروش رساند. برای مثال، ممکن است واحد تجاری برای هدایت مجدد داراییهایی که مشخصات طراحی آنها منحصر به یک مشتری است یا در مکانهای دور قرار گرفته‌اند، در عمل با محدودیت مواجه شود.

حق نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ (بند ۳۵(پ))

ب۹. طبق بند ۳۷، چنانچه واحد تجاری محق باشد حداقل بابت جبران عملکرد تکمیل شده توسط واحد تجاری تا تاریخی که مشتری یا طرفی دیگر، قرارداد را به دلایلی غیر از عدم ایفای عملکرد تعهدشده توسط واحد تجاری فسخ می‌کند، مبالغی را دریافت کند، واحد تجاری نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ حق دارد. مبلغی که عملکرد تکمیل شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ را جبران می‌کند، مبلغی است که قیمت فروش کالاها یا خدمات انتقال یافته تا آن تاریخ را تخمین می‌زند (برای مثال، باز یافت مخارج تحمل شده توسط واحد تجاری برای ایفای تعهد عملکردی به اضافه حاشیه سود معقول)، نه مبلغی که تنها کاهش بالقوه در سود را در صورت خاتمه قرارداد جبران می‌کند. ضرورتی ندارد که جبران حاشیه سود معقول با حاشیه سود مورد انتظار در صورت ایفای قرارداد طبق تعهد، برابر باشد؛ بلکه واحد تجاری باید محق نسبت به جبران مبالغ زیر باشد:

- الف. نسبتی از حاشیه سود مورد انتظار در قرارداد که بطور معقولی میزان عملکرد واحد تجاری طبق قرارداد را قبل از خاتمه آن توسط مشتری (یا طرف دیگر)، منعکس می‌کند؛ یا
- ب. اگر حاشیه سود مختص قرارداد بیشتر از بازده‌ای باشد که واحد تجاری بطور معمول از قراردادهای مشابه به دست می‌آورد، بازده معقولی نسبت به هزینه سرمایه واحد تجاری برای قراردادهای مشابه (یا حاشیه سود عملیاتی معمول واحد تجاری برای قراردادهای مشابه).

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

ب۱۰. ضرورتی ندارد که حق واحد تجاری نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، حق غیرمشروط فعلی نسبت به پرداخت باشد. در بسیاری از موارد، واحد تجاری تنها در مقاطع مورد توافق یا در صورت ایفای کامل تعهد عملکردی، حق غیرمشروط نسبت به پرداخت دارد. در ارزیابی اینکه واحد تجاری بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، نسبت به پرداخت حق دارد یا خیر، واحد تجاری باید این موضوع را مورد توجه قرار دهد که اگر قرارداد قبل از تکمیل، به دلایلی غیر از ایفای تعهد خاتمه می‌یافت، آیا واحد تجاری حق الزام‌آور برای مطالبه یا از دست ندادن پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ را داشت یا خیر.

ب۱۱. در برخی قراردادها ممکن است مشتری تنها در زمانهای معینی طی مدت قرارداد، حق خاتمه قرارداد را داشته باشد یا ممکن است مشتری هیچ حقی برای خاتمه قرارداد نداشته باشد. اگر مشتری قرارداد را خاتمه دهد، بدون اینکه حق خاتمه قرارداد را در آن زمان داشته باشد (شامل زمانی که مشتری تعهدات خود را طبق قرارداد ایفا نکند)، ممکن است قرارداد (یا قوانین دیگر) واحد تجاری را محق بداند کالاها یا خدمات تعهدشده مندرج در قرارداد را همچنان به مشتری انتقال دهد و مشتری را ملزم کند مابه‌ازای تعهدشده در قبال کالاها یا خدمات مذکور را پرداخت نماید. در این شرایط، واحد تجاری نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ حق دارد، زیرا واحد تجاری حق دارد به ایفای تعهدات خود طبق قرارداد، ادامه دهد و مشتری را ملزم کند تعهدات (که شامل پرداخت مابه‌ازای تعهدشده است) خود را ایفا نماید.

ب۱۲. در ارزیابی وجود و الزام‌آور بودن حق نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، واحد تجاری باید شرایط قراردادی و نیز هرگونه قانون یا رویه حقوقی که می‌تواند مکمل یا ابطال‌کننده شرایط قراردادی باشد را مدنظر قرار دهد. این موضوع، شامل ارزیابی این است که آیا:

الف. قانون، رویه‌های اداری یا حقوقی، به واحد تجاری نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده توسط واحد تجاری تا آن تاریخ، حق اعطا می‌کند حتی اگر آن حق، در قرارداد با مشتری تصریح نشده باشد؛

ب. رویه حقوقی مربوط نشان می‌دهد که حق مشابه نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ در قراردادهای مشابه، هیچ‌گونه اثر قانونی الزام‌آور نداشته است؛ یا

پ. رویه‌های تجاری مرسوم واحد تجاری برای انتخاب عدم اعمال حق نسبت به پرداخت، منجر به این می‌شود که حق اعطاشده، در آن محیط حقوقی الزام‌آور نباشد. با وجود این، علیرغم اینکه یک واحد تجاری ممکن است تصمیم بگیرد از حق خود نسبت به پرداخت در قراردادهای مشابه چشم‌پوشی کند، اگر در قرارداد با مشتری، حق یک واحد تجاری نسبت به پرداخت بابت عملکرد تا آن تاریخ الزام‌آور باشد، آن واحد تجاری همچنان نسبت به پرداخت تا آن تاریخ، از حق برخوردار است.

ب۱۳. جدول زمانی پرداخت که در قرارداد تصریح می‌شود، الزاماً نشان‌دهنده این نیست که واحد تجاری حق الزام‌آور نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ دارد. اگرچه جدول زمانی پرداخت مندرج در قرارداد، زمانبندی و مبلغ مابه‌ازای قابل پرداخت توسط مشتری را مشخص می‌کند، اما لزوماً شواهدی در ارتباط با حق واحد تجاری نسبت به پرداخت بابت عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ فراهم نمی‌کند. زیرا، برای مثال، ممکن است در قرارداد تصریح شده باشد که مابه‌ازای دریافت‌شده از مشتری، به دلایلی غیر از عدم ایفای تعهدات مندرج در قرارداد، قابل استرداد است.

روشهای اندازه‌گیری میزان پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی

ب۱۴. روشهای اندازه‌گیری میزان پیشرفت واحد تجاری در ایفای کامل تعهد عملکردی که طبق بندهای ۳۵ تا ۳۷، در طول زمان ایفا می‌شود، شامل موارد زیر است:

الف. روشهای مبتنی بر خروجی (به بندهای ب۱۵ تا ب۱۷ مراجعه شود)؛ و

ب. روشهای مبتنی بر ورودی (به بندهای ب۱۸ تا ب۱۹ مراجعه شود).

روشهای مبتنی بر خروجی

ب۱۵. روشهای مبتنی بر خروجی، درآمد عملیاتی را بر مبنای اندازه‌گیری مستقیم ارزش کالاها یا خدمات انتقال‌یافته به مشتری تا آن تاریخ نسبت به ارزش کالاها یا خدمات تعهدشده باقیمانده طبق قرارداد، شناسایی می‌کنند. روشهای مبتنی بر خروجی شامل روشهایی نظیر بررسی عملکرد تکمیل شده تا آن تاریخ، ارزیابی نتایج به دست آمده، دستیابی به مقاطع مشخص، مدت زمان سپری‌شده و واحدهای تولیدشده یا واحدهای تحویل داده‌شده است. هنگامی که واحد تجاری ارزیابی می‌کند که روش مبتنی بر خروجی را برای اندازه‌گیری پیشرفت خود استفاده کند یا خیر، باید در نظر داشته باشد که آیا خروجی منتخب، تصویر صادقانه‌ای از عملکرد واحد تجاری برای

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

ایفای کامل تعهد عملکردی منعکس می‌کند یا خیر. روش مبتنی بر خروجی، در صورتی که خروجی منتخب، قابلیت اندازه‌گیری برخی کالاها یا خدماتی که کنترل آنها به مشتری منتقل شده است را نداشته باشد، تصویر صادقاته‌ای از عملکرد واحد تجاری نشان نمی‌دهد. برای مثال، اگر در پایان دوره گزارشگری، عملکرد واحد تجاری منجر به تولید کار در جریان ساخت یا کالاهای تکمیل‌شده‌ای شود که در کنترل مشتری است و در اندازه‌گیری خروجی در نظر گرفته نشده است، روشهای مبتنی بر خروجی بر اساس واحدهای تولیدشده یا واحدهای تحویل‌داده‌شده، عملکرد واحد تجاری برای ایفای تعهد عملکردی را بطور صادقاته نشان نمی‌دهند.

ب۱۶. به عنوان یک راهکار عملی، اگر واحد تجاری حق دریافت مابه‌ازایی را از مشتری داشته باشد که مبلغ آن بطور مستقیم با ارزش عملکرد تکمیل‌شده برای مشتری توسط واحد تجاری تا آن تاریخ ارتباط دارد (برای مثال، یک قرارداد ارائه خدمات که واحد تجاری مبلغ ثابتی را به ازای هر ساعت خدمت ارائه‌شده صورتحساب می‌کند)، ممکن است واحد تجاری درآمد عملیاتی را به مبلغی شناسایی کند که حق صورتحساب کردن آن را دارد.

ب۱۷. از معایب روشهای مبتنی بر خروجی این است که ممکن است خروجیهای استفاده‌شده برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت، بطور مستقیم قابل مشاهده نباشند و اطلاعات مورد نیاز برای بکارگیری آنها، بدون صرف مخارج زیاد در دسترس نباشد. بنابراین، ممکن است استفاده از روش مبتنی بر ورودی ضرورت یابد.

روشهای مبتنی بر ورودی

ب۱۸. روشهای مبتنی بر ورودی، درآمد عملیاتی را بر مبنای تلاشها یا ورودیهای واحد تجاری (برای مثال، منابع مصرف‌شده، ساعات کار صرف‌شده، مخارج تحمل‌شده، زمان سپری‌شده یا ساعات کار ماشین‌آلات استفاده‌شده) برای ایفای تعهد عملکردی نسبت به کل ورودیهای مورد انتظار برای ایفای آن تعهد عملکردی، شناسایی می‌کنند. اگر تلاشها یا ورودیهای واحد تجاری، در طول دوره عملکرد بطور یکنواخت مصرف شود، ممکن است شناسایی درآمد عملیاتی بر مبنای خط مستقیم برای واحد تجاری مناسب باشد.

ب۱۹. یکی از نقصهای روشهای مبتنی بر ورودی این است که ممکن است بین ورودیهای واحد تجاری و انتقال کنترل کالاها یا خدمات به مشتری رابطه مستقیم وجود نداشته باشد. بنابراین، واحد تجاری باید طبق هدف اندازه‌گیری میزان پیشرفت در بند ۳۹، آثار هر یک از ورودیها را که نشان‌دهنده عملکرد واحد تجاری در انتقال کنترل کالاها یا خدمات به مشتری نیست، از روش مبتنی بر ورودی مستثنی کند. برای مثال، هنگام استفاده از روش مبتنی بر مخارج، در شرایط زیر ممکن است تعدیل معیار میزان پیشرفت ضرورت داشته باشد:

الف. زمانی که مخارج تحمل‌شده، به پیشرفت واحد تجاری در ایفای تعهد عملکردی کمک نکرده باشد. برای مثال، واحد تجاری درآمد عملیاتی را بر مبنای مخارجی که به دلیل ناکارآمدی عمده در عملکرد واحد تجاری تحمل کرده است و در قیمت قرارداد لحاظ نکرده است، شناسایی نمی‌کند (برای مثال، مخارج مبالغ غیرمنتظره اتلاف مواد اولیه، نیروی کار یا سایر منابعی که برای ایفای تعهد عملکردی تحمل شده است).

ب. زمانی که مخارج تحمل‌شده متناسب با میزان پیشرفت واحد تجاری در ایفای تعهد عملکردی نباشد. در چنین شرایطی، بهترین تصویر از عملکرد واحد تجاری ممکن است تعدیل روش مبتنی بر ورودی به منظور شناسایی درآمد عملیاتی تنها تا میزان مخارج تحمل‌شده باشد. برای مثال، اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد که در زمان شروع قرارداد تمام شرطهای زیر احراز شود، شناسایی درآمد عملیاتی به مبلغی برابر با مخارج کالای مصرف‌شده برای ایفای تعهد عملکردی، تصویر صادقاته‌ای از عملکرد واحد تجاری است:

۱. کالا متمایز نباشد؛
۲. مشتری انتظار داشته باشد کنترل کالا را بطور قابل ملاحظه‌ای قبل از دریافت خدمات مرتبط با کالا به دست آورد؛
۳. بهای تمام‌شده کالای انتقال‌یافته نسبت به کل مخارج مورد انتظار برای ایفای کامل تعهد عملکردی، بااهمیت باشد؛ و
۴. واحد تجاری کالا را از شخص ثالثی تحصیل کرده باشد و در طراحی و تولید آن کالا، نقش بااهمیتی نداشته باشد (اما واحد تجاری طبق بندهای ب۳۴ تا ب۳۸ به عنوان اصیل فعالیت کند).

فروش با حق برگشت

ب۲۰. در برخی قراردادهای واحد تجاری کنترل محصول را به مشتری منتقل می‌کند و حق برگشت آن محصول را نیز به دلایل مختلف (نظیر عدم رضایت از محصول) به مشتری اعطا می‌نماید و ترکیبی از موارد زیر را دریافت می‌کند:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

- الف. استرداد تمام یا بخشی از هرگونه مابه‌ازای پرداخت‌شده؛
- ب. اعتباری که در مقابل مبلغ بدهی به واحد تجاری یا مبالغی که به بدهی تبدیل خواهد شد، قابل اعمال باشد؛ و
- پ. معاوضه با محصولی دیگر.
- ب۲۱. برای به حساب منظور کردن انتقال محصولات با حق برگشت (و برای برخی خدماتی که دارای شرط استرداد وجوه است)، واحد تجاری باید تمام موارد زیر را شناسایی کند:
- الف. درآمد عملیاتی بابت محصولات انتقال‌یافته به مبلغ مابه‌ازایی که واحد تجاری انتظار دارد محق به دریافت آن باشد (بنابراین، درآمد عملیاتی بابت محصولاتی که انتظار می‌رود برگشت داده شوند، شناسایی نمی‌شود)؛
- ب. بدهی استرداد؛ و
- پ. یک دارایی (و تعدیل متناظر در بهای تمام شده فروش) بابت حق دریافت مجدد محصولات از مشتریان در صورت تسویه بدهی استرداد.
- ب۲۲. تعهد واحد تجاری به آمادگی جهت پذیرفتن محصول برگشت‌شده طی دوره برگشت، نباید به عنوان یک تعهد عملکردی افزون بر تعهد به استرداد در نظر گرفته شود.
- ب۲۳. برای تعیین مبلغ مابه‌ازایی که واحد تجاری انتظار دارد محق به دریافت آن باشد (یعنی محصولاتی که انتظار می‌رود برگشت داده شوند، مستثنی می‌شوند)، واحد تجاری باید الزامات بندهای ۴۷ تا ۷۲ (شامل الزامات محدود کردن برآوردهای مابه‌ازای متغیر طبق بندهای ۵۶ تا ۵۸) را بکار گیرد. در ارتباط با مبلغ دریافت‌شده (یا دریافتی) که واحد تجاری انتظار ندارد استحقاق آن را داشته باشد، واحد تجاری نباید درآمد عملیاتی را در زمان انتقال محصولات به مشتری شناسایی کند، بلکه باید آن مبلغ دریافت‌شده (یا دریافتی) را به عنوان بدهی استرداد شناسایی کند. پس از آن، در پایان هر دوره گزارشگری، واحد تجاری باید ارزیابی خود از مبالغی که انتظار دارد در ازای محصولات انتقال‌یافته، نسبت به آن مبالغ استحقاق داشته باشد را به‌روزآوری کند و متناظر با آن، قیمت معامله، و در نتیجه، مبلغ درآمد عملیاتی شناسایی شده را تغییر دهد.
- ب۲۴. واحد تجاری باید اندازه‌گیری بدهی استرداد را در پایان هر دوره گزارشگری بابت تغییر در انتظارات درباره مبلغ استرداد، به‌روزآوری کند. واحد تجاری باید تعدیلات متناظر را به عنوان درآمد عملیاتی (یا کاهش درآمد عملیاتی) شناسایی کند.
- ب۲۵. دارایی شناسایی شده بابت حق واحد تجاری نسبت به دریافت مجدد محصولات از مشتری هنگام تسویه بدهی استرداد، باید در ابتدا، با مراجعه به مبلغ دفتری قبلی محصول (برای مثال، موجودیها) پس از کسر هرگونه مخارج مورد انتظار برای دریافت مجدد آن محصولات (شامل کاهش بالقوه در ارزش محصولات برگشتی واحد تجاری) اندازه‌گیری شود. در پایان هر دوره گزارشگری، واحد تجاری باید اندازه‌گیری دارایی حاصل از تغییر در انتظارات درباره محصولاتی که برگشت داده می‌شود را به‌روزآوری کند. واحد تجاری باید دارایی را جدا از بدهی استرداد ارائه نماید.
- ب۲۶. معاوضه یک محصول با محصول دیگری از همان نوع، کیفیت، شرایط و قیمت (برای مثال رنگ یا اندازه دیگری از همان محصول) توسط مشتری، برای مقاصد بکارگیری این استاندارد، به عنوان برگشت در نظر گرفته نمی‌شود.
- ب۲۷. قراردادهایی که در آنها ممکن است مشتری کالای معیوبی را در معاوضه با کالای سالم برگشت دهد، باید طبق رهنمودهای مرتبط با ضمانتها در بندهای ب۲۸ تا ب۳۳، ارزیابی شود.

ضمانتها

- ب۲۸. فراهم کردن ضمانت (طبق قرارداد، قانون یا رویه‌های تجاری مرسوم واحد تجاری) توسط واحد تجاری در ارتباط با فروش یک محصول (کالا یا خدمت) امری رایج است. ماهیت ضمانت می‌تواند بین صنایع و قراردادها تفاوت عمده‌ای داشته باشد. برخی ضمانتها به مشتری اطمینان می‌دهد که محصول مربوط، به دلیل مطابقت با ویژگیهای توافق‌شده، طبق خواسته طرفین کار می‌کند. سایر ضمانتها، علاوه بر ایجاد اطمینان از مطابقت محصول با ویژگیهای توافق‌شده، خدمتی را برای مشتری فراهم می‌کند.
- ب۲۹. اگر مشتری اختیار داشته باشد ضمانت را جداگانه خریداری کند (برای مثال، به این علت که ضمانت جداگانه قیمت‌گذاری شده یا مورد مذاکره قرار گرفته است)، آن ضمانت یک خدمت متمایز می‌باشد، زیرا واحد تجاری متعهد است افزون بر محصولی با کارکرد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

- توصیف شده در قرارداد، این خدمت را برای مشتری ارائه کند. در این شرایط، واحد تجاری باید ضمانت تعهد شده را به عنوان یک تعهد عملکردی طبق بندهای ۲۲ تا ۳۰ در نظر بگیرد و طبق بندهای ۷۳ تا ۸۶ بخشی از قیمت معامله را به آن تعهد عملکردی تخصیص دهد.
- ب ۳۰. اگر مشتری اختیار خرید جداگانه ضمانت را نداشته باشد، واحد تجاری باید ضمانت را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی به حساب منظور کند، مگر اینکه ضمانت تعهد شده یا قسمتی از ضمانت تعهد شده، علاوه بر ایجاد اطمینان از مطابقت محصول با ویژگیهای توافق شده، خدمتی را برای مشتری فراهم کند.
- ب ۳۱. در ارزیابی اینکه ضمانت، علاوه بر ایجاد اطمینان از مطابقت محصول با ویژگیهای توافق شده، خدمتی برای مشتری فراهم می‌کند یا خیر، واحد تجاری باید عواملی نظیر موارد زیر را در نظر بگیرد:
- الف. **اینکه ضمانت به موجب قانون الزامی شده است یا خیر** - اگر واحد تجاری به موجب قانون ملزم به ارائه ضمانت شده باشد، وجود این قانون نشان می‌دهد که ضمانت تعهد شده، تعهد عملکردی نیست، زیرا چنین الزاماتی معمولاً برای محافظت از مشتری در برابر ریسک خرید محصولات معیوب وجود دارند.
- ب. **طول دوره تحت پوشش ضمانت** - هر چه دوره پوشش طولانی‌تر باشد، احتمال اینکه ضمانت تعهد شده تعهد عملکردی باشد، بیشتر می‌شود، زیرا احتمال اینکه علاوه بر ایجاد اطمینان از مطابقت محصول با ویژگیهای توافق شده، خدمتی برای مشتری فراهم شود، بیشتر می‌باشد.
- پ. **ماهیت وظایفی که واحد تجاری متعهد به اجرای آنها است** - اگر برای ایجاد اطمینان از مطابقت محصول با ویژگیهای توافق شده، اجرای وظایفی مشخص توسط واحد تجاری ضرورت داشته باشد (برای مثال، خدمت بارگیری برگشت کالای معیوب)، در این صورت، کارهای مذکور احتمالاً منجر به ایجاد تعهد عملکردی نمی‌شود.
- ب ۳۲. اگر ضمانت یا بخشی از ضمانت، علاوه بر ایجاد اطمینان از مطابقت محصول با ویژگیهای توافق شده، خدمتی برای مشتری فراهم کند، خدمت تعهد شده، یک تعهد عملکردی است. بنابراین، واحد تجاری باید قیمت معامله را به محصول و خدمت تخصیص دهد. اگر واحد تجاری هم ضمانت از نوع اطمینان و هم ضمانت از نوع خدمت را متعهد شود، اما نتواند بطور معقولی آنها را جداگانه به حساب منظور کند، باید هر دو ضمانت را همراه با یکدیگر، به عنوان یک تعهد عملکردی منفرد در نظر بگیرد.
- ب ۳۳. قانونی که واحد تجاری را ملزم می‌کند در صورت ایجاد خسارت یا آسیب توسط محصولات واحد تجاری، خسارت پرداخت نماید، منجر به ایجاد تعهد عملکردی نمی‌شود. برای مثال، ممکن است یک تولیدکننده محصولات خود را در کشوری به فروش برساند که قوانین آن کشور، تولیدکننده را بابت هر گونه خسارت (برای مثال، بر اموال شخصی) که ممکن است در نتیجه استفاده مورد نظر از محصول توسط مصرف‌کننده به وجود آید، مسئول می‌داند. همچنین، تعهد واحد تجاری به جبران خسارت مشتریان بابت بدهیها و خسارتهای ناشی از ادعا نسبت به حق اختراع، حق تکثیر، علامت تجاری یا نقض حقوق دیگر توسط محصولات واحد تجاری، منجر به ایجاد تعهد عملکردی نمی‌شود. واحد تجاری باید این تعهدات را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ به حساب منظور کند.
- ### موضوعات مربوط به اصل و نماینده
- ب ۳۴. چنانچه شخص دیگری در فراهم کردن کالاها یا خدمات برای مشتری نقش داشته باشد، واحد تجاری باید تعیین کند که آیا ماهیت تعهد وی، یک تعهد عملکردی برای ارائه کالاها یا خدمات معینی توسط خود او است (یعنی واحد تجاری اصل است) یا فراهم کردن بستری برای طرف دیگر به منظور ارائه کالاها یا خدمات است (یعنی واحد تجاری نماینده است). واحد تجاری برای هر کالا یا خدمت معین تعهد شده به مشتری، تعیین می‌کند که اصل است یا نماینده. منظور از یک کالا یا خدمت معین، یک کالا یا خدمت متمایز (مجموعه‌ای از کالاها یا خدمات متمایز) است که باید برای مشتری فراهم شود (به بندهای ۲۷ تا ۳۰ مراجعه شود). اگر قرارداد با مشتری دربردارنده چندین کالا یا خدمت معین باشد، واحد تجاری می‌تواند برای برخی از کالاها یا خدمات معین، اصل و برای برخی دیگر، نماینده باشد.
- ب ۳۴ الف. واحد تجاری برای تعیین ماهیت تعهدات خود (طبق توصیف بند ب ۳۴)، باید:
- الف. کالاها یا خدمات معینی که باید برای مشتری فراهم شود را مشخص کند (که، برای مثال، می‌تواند حق نسبت به کالا یا خدمتی باشد که باید توسط شخصی دیگر فراهم شود)؛ و
- ب. ارزیابی کند که آیا هر کالا یا خدمت معین را، قبل از آنکه آن کالا یا خدمت به مشتری منتقل شود، کنترل می‌کند یا خیر (طبق توصیف بند ۳۳).
- ب ۳۵. اگر واحد تجاری کالا یا خدمت معینی را، قبل از انتقال آن کالا یا خدمت به مشتری، کنترل کند، اصل محسوب می‌شود. با وجود این، اگر واحد تجاری مالکیت قانونی یک کالای معین را تنها بطور موقت، قبل از انتقال مالکیت قانونی به مشتری، به دست آورد،

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

ضرورتاً آن کالا را کنترل نمی‌کند. یک واحد تجاری که اصل محسوب می‌شود، ممکن است تعهد عملکردی خود در فراهم کردن کالا یا خدمتی معین را خودش ایفا کند یا ممکن است شخص دیگری (مانند یک پیمانکار دست دوم) را برای ایفای تمام یا بخشی از تعهد عملکردی از طرف خود بکار گمارد.

ب۳۵الف. هرگاه شخص دیگری در فراهم کردن کالاها یا خدمات برای مشتری بکار گمارده شود، واحد تجاری که اصل است، کنترل موارد زیر را به دست می‌آورد:

- الف. کالا یا دارایی دیگر از شخص دیگر که آن را بعداً به مشتری انتقال می‌دهد.
- ب. حق نسبت به خدماتی که باید توسط شخص دیگر انجام شود، که به واحد تجاری توانایی هدایت آن شخص برای ارائه خدمات به مشتری از طرف واحد تجاری را می‌دهد.
- پ. کالا یا خدمت از شخص دیگر که بعداً آن را با کالاها یا خدمات دیگر ترکیب می‌کند تا کالا یا خدمت معینی برای مشتری فراهم کند. برای مثال چنانچه واحد تجاری خدمت قابل ملاحظه‌ای برای یکپارچه‌سازی کالاها یا خدمات فراهم شده توسط شخص دیگر ارائه نماید (به بند ۲۹الف) مراجعه شود) تا به کالا یا خدمت معینی دست یابد که مشتری بابت آن قرارداد منعقد کرده است، واحد تجاری قبل از انتقال آن کالا یا خدمت معین به مشتری، آن کالا یا خدمت را کنترل می‌کند، زیرا واحد تجاری، نخست کنترل ورودیها را برای دستیابی به کالا یا خدمتی معین (که شامل کالاها یا خدمات از اشخاص دیگر است) در اختیار می‌گیرد و استفاده از ورودیها را برای ایجاد خروجی ترکیبی که خدمت یا کالایی معین است، هدایت می‌کند.

ب۳۵ب. زمانی (یا طی زمانی) که واحد تجاری اصل تعهد عملکردی را ایفا می‌کند، واحد تجاری درآمد عملیاتی را به مبلغ ناخالص مابه‌ازایی که انتظار دارد در ازای کالا یا خدمت تعهدشده، استحقاق آن مبلغ را داشته باشد، شناسایی می‌نماید.

ب۳۶. اگر تعهد عملکردی واحد تجاری، فراهم کردن بستر لازم برای ارائه کالاها یا خدمات توسط شخصی دیگر باشد، واحد تجاری، نماینده است. در صورتی که واحد تجاری، نماینده باشد، کالا یا خدمت معین فراهم شده توسط شخص دیگر را قبل از انتقال آن کالا یا خدمت به مشتری، کنترل نمی‌کند. زمانی (یا طی زمانی) که واحد تجاری نماینده، تعهد عملکردی را ایفا می‌کند، درآمد عملیاتی را به مبلغ حق‌الزحمه یا کارمزدی شناسایی می‌نماید که انتظار دارد در ازای فراهم کردن بستر لازم برای ارائه کالاها یا خدمات توسط شخص دیگر، محقق به دریافت آن شود. حق‌الزحمه یا کارمزد واحد تجاری، خالص مبلغ مابه‌ازایی است که پس از پرداخت مابه‌ازای دریافتی به شخص دیگر در ازای کالاها یا خدماتی که باید توسط آن شخص ارائه شود، برای واحد تجاری باقی می‌ماند.

ب۳۷. معیارهایی که نشان می‌دهد واحد تجاری کالا یا خدمتی معین را قبل از انتقال به مشتری، کنترل می‌کند (و بنابراین، اصل است) (طبق بند ب۳۵)، شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

- الف. واحد تجاری اساساً مسئول ایفای تعهد فراهم کردن کالا یا خدمتی معین باشد. این امر بطور معمول شامل مسئولیت بابت قابل قبول بودن کالا یا خدمتی معین است (برای مثال، مسئولیت عمده بابت اینکه کالا یا خدمت، مشخصات مورد نظر مشتری را احراز کند). اینکه واحد تجاری اساساً مسئول ایفای تعهد فراهم کردن کالا یا خدمتی معین باشد، ممکن است نشان دهد که شخص دیگر بکار گمارده شده در فراهم کردن کالا یا خدمتی معین، از طرف واحد تجاری فعالیت می‌کند.
- ب. واحد تجاری قبل از انتقال کالا یا خدمتی معین به مشتری یا پس از انتقال کنترل به مشتری (برای مثال، اگر مشتری حق برگشت داشته باشد)، در معرض ریسک موجودی قرار گیرد. برای مثال، اگر واحد تجاری قبل از دستیابی به قرارداد با مشتری، به کالا یا خدمتی معین دست یابد یا خود را متعهد به دستیابی به آن کالا یا خدمت کرده باشد، این موضوع ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که واحد تجاری قبل از انتقال کالا یا خدمت به مشتری، توانایی هدایت استفاده از آن کالا یا خدمت یا کسب تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از کالا یا خدمت مزبور را داشته است.
- پ. واحد تجاری اختیار تعیین قیمت کالا یا خدمتی معین را داشته باشد. تعیین قیمتی که مشتری بابت کالا یا خدمتی معین پرداخت می‌کند، ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که واحد تجاری توانایی هدایت استفاده از آن کالا یا خدمت یا کسب تقریباً تمام منافع باقیمانده را دارد. با وجود این، در برخی مواقع، نماینده می‌تواند اختیار تعیین قیمت داشته باشد. برای مثال، ممکن است نماینده به منظور ایجاد درآمد عملیاتی بیشتر از طریق فراهم کردن بستر لازم برای ارائه کالاها یا خدمات توسط اشخاص دیگر به مشتری، تا حدودی در تعیین قیمت‌ها انعطاف داشته باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

ب۳۷الف. با توجه به ماهیت کالا یا خدمت معین و شرایط قرارداد، ممکن است معیارهای مندرج در بند ب۳۷ کم و بیش در ارزیابی کنترل مربوط تلقی شوند. افزون بر این، ممکن است معیارهای دیگری، در قراردادهای مختلف شواهد متقاعدکننده‌تری فراهم کند.

ب۳۸. اگر واحد تجاری دیگری، تعهدات عملکردی و حقوق قراردادی واحد تجاری را که در قرارداد مندرج است تقبل کند، به گونه‌ای که واحد تجاری، دیگر مکلف نباشد تعهد عملکردی برای انتقال کالا یا خدمتی معین به مشتری را ایفا نماید (یعنی، واحد تجاری، دیگر به عنوان اصیل فعالیت نکند)، واحد تجاری نباید بابت آن تعهد عملکردی در درآمد عملیاتی شناسایی کند. در مقابل، واحد تجاری باید ارزیابی کند که آیا بابت ایفای تعهد عملکردی برای دستیابی به قرارداد برای شخص دیگر، باید درآمد عملیاتی شناسایی کند یا خیر (یعنی آیا واحد تجاری به عنوان نماینده فعالیت می‌کند یا خیر).

اختیارات مشتری برای کالاها یا خدمات اضافی

ب۳۹. اختیارات مشتری برای تحصیل کالاها یا خدمات اضافی بطور رایگان یا با تخفیف، به شکلهای مختلف ارائه می‌شود که از آن جمله، مشوقهای فروش، اعتبار جایزه (یا امتیازات) مشتری، اختیار تمدید قرارداد یا تخفیفهای دیگر در ارتباط با کالاها یا خدمات آتی می‌باشد.

ب۴۰. اگر در یک قرارداد، واحد تجاری اختیار تحصیل کالاها یا خدمات اضافی را به مشتری اعطا کند، اختیار مذکور تنها در صورتی منجر به ایجاد تعهد عملکردی در قرارداد می‌شود که حق بااهمیتی برای مشتری فراهم کند، به گونه‌ای که مشتری بدون انعقاد آن قرارداد، به آن حق دست نیابد (برای مثال، اعطای تخفیفی که در مقایسه با دامنه تخفیفاتی که بطور معمول بابت آن کالاها یا خدمات به آن طبقه از مشتری در آن حوزه جغرافیایی یا بازار اعطا می‌شود، بیشتر است). اگر این اختیار حق بااهمیتی برای مشتری فراهم کند، مشتری در عمل بابت کالاها یا خدمات آتی پیش‌پرداخت انجام می‌دهد و واحد تجاری درآمد عملیاتی را زمانی شناسایی می‌کند که کالاها یا خدمات آتی مزبور انتقال یابند یا اختیار منقضی شود.

ب۴۱. اگر مشتری اختیار داشته باشد کالا یا خدمت اضافی را به قیمتی که نشان‌دهنده قیمت فروش مستقل آن کالا یا خدمت است تحصیل کند، این اختیار حق بااهمیتی برای مشتری فراهم نمی‌کند، حتی اگر اختیار مزبور، تنها با انعقاد قرارداد قبلی قابل اعمال باشد. در چنین مواردی، واحد تجاری پیشنهاد مبتنی بر بازاریابی ارائه کرده است که تنها زمانی باید طبق این استاندارد به حساب منظور شود که مشتری اختیار خرید کالاها یا خدمات اضافی را اعمال می‌کند.

ب۴۲. بند ۷۴ واحد تجاری را ملزم می‌کند قیمت معامله را بر مبنای نسبت قیمت فروش مستقل به تعهدات عملکردی تخصیص دهد. اگر قیمت فروش مستقل اختیار مشتری برای تحصیل کالاها یا خدمات اضافی، بطور مستقیم قابل مشاهده نباشد، واحد تجاری باید آن را برآورد کند. این برآورد باید تخفیفی که مشتری هنگام اعمال اختیار به دست می‌آورد را منعکس کند و بابت هر دو مورد زیر تعدیل شود:
الف. هرگونه تخفیف که مشتری می‌توانست بدون اعمال اختیار دریافت کند؛ و
ب. احتمال اعمال اختیار.

ب۴۳. اگر مشتری حق بااهمیتی برای تحصیل کالاها یا خدمات آتی داشته باشد و کالاها یا خدمات مذکور، مشابه کالاها یا خدمات اولیه مندرج در قرارداد باشند و طبق شرایط قرارداد اولیه ارائه شوند؛ واحد تجاری ممکن است به «عنوان یک راهکار عملی برای برآورد قیمت فروش مستقل اختیار، قیمت معامله را با مراجعه به کالاها یا خدماتی که انتظار می‌رود فراهم شود و مابه‌ازای مورد انتظار آنها، به کالاها یا خدمات اختیاری تخصیص دهد. بطور معمول، این نوع اختیارها، برای تمدید قرارداد است.

حق اعمال نشده توسط مشتری

ب۴۴. طبق بند ۱۰۶، هنگام دریافت پیش‌پرداخت مشتری، واحد تجاری باید بدهی ناشی از قرارداد را به مبلغ پیش‌پرداخت بابت تعهد عملکردی خود برای انتقال، یا آمادگی برای انتقال کالاها یا خدمات در آینده، شناسایی کند. واحد تجاری هنگامی که آن کالاها یا خدمات را انتقال می‌دهد، و به عبارتی تعهد عملکردی را ایفا می‌کند، باید بدهی ناشی از قرارداد را قطع شناخت نماید (و درآمد عملیاتی را شناسایی کند).

ب۴۵. پیش‌پرداخت غیر قابل استرداد مشتری به یک واحد تجاری، به مشتری حق دریافت کالا یا خدمت در آینده را می‌دهد (و واحد تجاری را متعهد می‌کند آماده انتقال کالا یا خدمت باشد). با وجود این، مشتریان ممکن است تمام حقوق قراردادی خود را اعمال نکنند. به حقوق اعمال نشده، اغلب خدمات استفاده نشده توسط مشتری می‌گویند.

ب۴۶. اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد نسبت به مبلغ خدمات استفاده نشده توسط مشتری در بدهی ناشی از قرارداد حق داشته باشد، باید مبلغ مورد انتظار خدمات استفاده نشده توسط مشتری را متناسب با الگوی حقوق اعمال شده توسط مشتری، به عنوان درآمد عملیاتی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

شناسایی کند. اگر واحد تجاری انتظار نداشته باشد که نسبت به مبلغ خدمات استفاده نشده توسط مشتری حق داشته باشد، زمانی باید مبلغ مورد انتظار خدمات استفاده نشده توسط مشتری را به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی کند که احتمال اعمال حقوق باقیمانده توسط مشتری بعید باشد. برای تعیین اینکه واحد تجاری انتظار دارد نسبت به مبلغ خدمات استفاده نشده توسط مشتری حق داشته باشد یا خیر، باید الزامات مندرج در بندهای ۵۶ تا ۵۸ درباره محدود کردن مابه‌ازای متغیر مورد توجه قرار گیرد.

ب ۴۷. واحد تجاری باید بابت مابه‌ازای دریافتی قابل انتساب به حقوق اعمال نشده توسط مشتری که واحد تجاری ملزم به پرداخت آن به شخصی دیگر است، بدهی (و نه درآمد عملیاتی) شناسایی کند. برای مثال یک دستگاه دولتی طبق قوانین قابل اعمال برای اموال بدون مدعی.

پیش‌دریافت حق الزحمه‌های (و برخی مخارج مرتبط) غیر قابل استرداد

ب ۴۸. در برخی قراردادهای واحد تجاری در شروع قرارداد یا نزدیک به آن، حق الزحمه غیر قابل استرداد را پیشاپیش از مشتری مطالبه می‌کند. از جمله این موارد، حق عضویت مندرج در قراردادهای عضویت در باشگاه تندرستی، حق الزحمه فعال‌سازی در قراردادهای ارتباطات از راه دور، حق الزحمه راه‌اندازی در برخی قراردادهای خدماتی و حق الزحمه‌های اولیه در برخی قراردادهای عرضه می‌باشد.

ب ۴۹. برای تشخیص تعهدات عملکردی در چنین قراردادهایی، واحد تجاری باید ارزیابی کند که آیا حق الزحمه، به انتقال کالا یا خدمت تعهدشده مربوط است یا خیر. در بسیاری از موارد، حتی اگر پیش‌دریافت حق الزحمه غیر قابل استرداد، مربوط به فعالیتی باشد که واحد تجاری ملزم است به منظور ایفاء قرارداد، آن فعالیت را در شروع قرارداد یا نزدیک به آن انجام دهد، فعالیت مذکور منجر به انتقال کالا یا خدمت تعهدشده به مشتری نمی‌شود (به بند ۲۵ مراجعه شود)، بلکه حق الزحمه دریافتی، پیش‌دریافت بابت کالاها یا خدمات آتی است و بنابراین، هنگام ارائه آن کالاها یا خدمات در آینده، به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می‌شود. اگر واحد تجاری، اختیار تمدید قرارداد را به مشتری اعطا کند و این اختیار، حق بااهمیتی طبق توصیف بند ب ۴۰ برای مشتری فراهم نماید، دوره شناسایی درآمد عملیاتی از دوره قراردادی اولیه، فراتر خواهد رفت.

ب ۵۰. اگر پیش‌دریافت حق الزحمه غیر قابل استرداد، به یک کالا یا خدمت مربوط باشد، واحد تجاری باید ارزیابی کند که آیا آن کالا یا خدمت را طبق بندهای ۲۲ تا ۳۰، به عنوان تعهد عملکردی جداگانه به حساب منظور کند یا خیر.

ب ۵۱. ممکن است واحد تجاری بخشی از حق الزحمه غیر قابل استرداد را بابت جبران مخارج تحمل شده برای پیاده‌سازی قرارداد (یا سایر وظایف اداری تشریح شده در بند ۲۵) مطالبه کند. اگر فعالیتهای پیاده‌سازی قرارداد، تعهد عملکردی نباشند، واحد تجاری باید در زمان اندازه‌گیری میزان پیشرفت طبق بند ب ۱۹، فعالیتهای مذکور (و مخارج مرتبط) را نادیده بگیرد. دلیل این امر این است که مخارج فعالیتهای پیاده‌سازی قرارداد، نشان‌دهنده انتقال خدمات به مشتری نیست. واحد تجاری باید ارزیابی کند که آیا مخارج تحمل شده برای پیاده‌سازی قرارداد، یک دارایی که باید طبق بند ۹۵ شناسایی شود ایجاد کرده است یا خیر.

اعطای مجوز

ب ۵۲. مجوز، برای مشتری نسبت به دارایی فکری واحد تجاری حق ایجاد می‌کند. مجوزهای دارایی فکری ممکن است شامل مجوز موارد زیر باشد، اما محدود به آنها نیست:

الف. نرم‌افزار و فناوری؛

ب. تصاویر متحرک، موسیقی و سایر اشکال رسانه و سرگرمی؛

پ. فرانشیز؛ و

ت. حق اختراع، علائم تجاری و حق تکثیر.

ب ۵۳. افزون بر تعهد به اعطای مجوز (مجوزها) به مشتری، واحد تجاری ممکن است متعهد به انتقال کالاها یا خدمات دیگری نیز به مشتری باشد. چنین تعهداتی ممکن است به صراحت در قرارداد ذکر شود یا بطور تلویحی از طریق رویه‌های تجاری مرسوم واحد تجاری، سیاستهای منتشر شده یا بانیه‌های خاص الزامی شده باشد (به بند ۲۴ مراجعه شود). همانند سایر انواع قراردادهای، چنانچه قرارداد با مشتری، افزون بر سایر کالاها یا خدمات تعهدشده، شامل تعهد به اعطای مجوز (یا مجوزها) باشد، واحد تجاری بندهای ۲۲ تا ۳۰ را برای تشخیص هر یک از تعهدات عملکردی قرارداد بکار می‌گیرد.

ب ۵۴. اگر طبق بندهای ۲۶ تا ۳۰، تعهد به اعطای مجوز از دیگر کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد متمایز نباشد، واحد تجاری باید تعهد به اعطای مجوز و تعهد مربوط به دیگر کالاها یا خدمات را همراه با یکدیگر به عنوان یک تعهد عملکردی منفرد در نظر بگیرد. نمونه‌هایی از مجوزهایی که از دیگر کالاها یا خدمات تعهدشده در قرارداد متمایز نیستند، شامل موارد زیر است:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

- الف. مجوزی که جزئی از یک کالای مشهود را تشکیل می‌دهد و بخش جدانشدنی کارکرد آن کالا است؛ و
- ب. مجوزی که مشتری می‌تواند تنها همراه با یک خدمت مرتبط، از آن متفع شود (مانند خدمت برخط ارائه‌شده توسط واحد تجاری که از طریق اعطای مجوز، برای مشتری دسترسی به محتوا را امکانپذیر می‌کند).
۵۵. ب اگر مجوز متمایز نباشد، واحد تجاری باید برای تعیین اینکه تعهد عملکردی (که شامل مجوز تعهدشده است)، در طول زمان ایفا شده است یا در نقطه‌ای از زمان، بندهای ۳۱ تا ۳۸ را بکار گیرد.
۵۶. ب اگر تعهد به اعطای مجوز از دیگر کالاها یا خدمات تعهدشده مندرج در قرارداد متمایز باشد و در نتیجه، تعهد به اعطای مجوز، یک تعهد عملکردی جداگانه محسوب شود، واحد تجاری باید تعیین کند که آیا مجوز در نقطه‌ای از زمان به مشتری منتقل می‌شود یا در طول زمان. برای تعیین این موضوع، واحد تجاری باید بررسی کند که آیا ماهیت تعهد واحد تجاری در اعطای مجوز به مشتری، برای فراهم کردن حداقل یکی از موارد زیر است یا خیر:
- الف. حق دسترسی به دارایی فکری واحد تجاری، که در سراسر دوره زمانی مجوز وجود دارد؛ یا
- ب. حق استفاده از دارایی فکری واحد تجاری، که در نقطه زمانی اعطای مجوز وجود دارد.
- تعیین ماهیت تعهد واحد تجاری**
۵۷. ب [حذف شد]
۵۸. ب در صورت احراز تمام معیارهای زیر، ماهیت تعهد واحد تجاری در اعطای مجوز، تعهد به فراهم کردن حق دسترسی به دارایی فکری واحد تجاری است:
- الف. طبق الزام قرارداد، یا انتظار معقول مشتری، واحد تجاری فعالیتهایی را انجام دهد که بر دارایی فکری که مشتری نسبت به آن حق دارد، تأثیر عمده‌ای داشته باشد (به بند ب ۵۹ و ب ۵۹الف مراجعه شود)؛
- ب. حقوق اعطاشده از طریق مجوز، بطور مستقیم مشتری را در معرض هرگونه آثار منفی یا مثبت فعالیتهای واحد تجاری که در بند ب ۵۸الف) مشخص شده است، قرار دهد؛ و
- پ. فعالیتهای مذکور، هنگام وقوع آن فعالیتهای منجر به انتقال کالا یا خدمت به مشتری نشود (به بند ۲۵ مراجعه شود).
۵۹. ب عواملی که ممکن است نشان دهد مشتری می‌تواند انتظار معقول داشته باشد که واحد تجاری فعالیتهایی را انجام می‌دهد که تأثیر عمده‌ای بر دارایی فکری دارند، شامل رویه‌های تجاری مرسوم واحد تجاری، سیاستهای منتشرشده یا بیانیه‌های خاص است. اگرچه وجود منافع اقتصادی مشترک (برای مثال، امتیاز مبتنی بر فروش) بین واحد تجاری و مشتری در ارتباط با دارایی فکری که مشتری نسبت به آن حق دارد، عاملی تعیین‌کننده نیست، اما این عامل هم ممکن است نشان دهد که مشتری می‌تواند انتظاری معقول داشته باشد که واحد تجاری چنین فعالیتهایی را انجام خواهد داد.
- ۵۹الف. ب فعالیتهای واحد تجاری زمانی بر دارایی فکری که مشتری نسبت به آن حق دارد، تأثیر عمده می‌گذارند که یکی از موارد زیر وجود داشته باشد:
- الف. انتظار رود آن فعالیتهای، شکل (برای مثال طراحی یا محتوا) یا کارکرد (برای مثال توانایی انجام یک کارکرد یا وظیفه) آن دارایی فکری را تغییر دهند؛ یا
- ب. توانایی مشتری برای دستیابی به منافع حاصل از آن دارایی فکری، اساساً ناشی از آن فعالیتهای یا وابسته به آن فعالیتهای باشد. برای مثال، منافع حاصل از یک نام تجاری، اغلب از فعالیتهای مستمر واحد تجاری که ارزش دارایی فکری را حفظ یا پشتیبانی می‌کنند، ناشی می‌شود یا به آن فعالیتهای وابسته است.
- بر این اساس، اگر دارایی فکری که مشتری نسبت به آن حق دارد، کارکرد مستقل بااهمیتی داشته باشد، بخش عمده منافع آن دارایی فکری، از آن کارکرد ناشی می‌شود. در نتیجه، توانایی مشتری برای دستیابی به منافع حاصل از آن دارایی فکری، از فعالیتهای واحد تجاری تأثیر عمده‌ای نمی‌پذیرد، مگر اینکه آن فعالیتهای، تغییر عمده‌ای در شکل یا کارکرد آن دارایی فکری ایجاد کنند. انواع داراییهای فکری که اغلب ماهیت مستقل بااهمیت دارند، شامل نرم‌افزار، ترکیبات بیولوژیک یا فرمول داروها، و محتوای رسانه‌ای تکمیل‌شده (شامل فیلم، جنگهای تلویزیونی و موسیقیهای ضبط‌شده) می‌باشد.
۶۰. ب در صورت احراز معیارهای بند ۵۸، واحد تجاری باید تعهد به اعطای مجوز را به عنوان تعهد عملکردی ایفاشده در طول زمان، به حساب منظور کند، زیرا مشتری منافع حاصل از عملکرد واحد تجاری در فراهم کردن دسترسی به دارایی فکری را همزمان با ایفای

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

تعهد عملکردی، دریافت و مصرف خواهد کرد (به بند ۳۵ الف) مراجعه شود). واحد تجاری باید بندهای ۳۹ تا ۴۵ را برای انتخاب یک روش مناسب به منظور اندازه‌گیری میزان پیشرفت در ایفای کامل تعهد عملکردی جهت فراهم کردن دسترسی، بکار گیرد.

ب ۶۱. اگر معیارهای مندرج در بند ب ۵۸ احراز نشود، ماهیت تعهد واحد تجاری، فراهم کردن حق استفاده از دارایی فکری واحد تجاری در همان حالت موجود (از نظر شکل یا کارکرد) در نقطه‌ای از زمان است که مجوز به مشتری اعطا می‌شود. به عبارتی مشتری می‌تواند استفاده از مجوز را در زمان انتقال مجوز، هدایت کند و تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از آن را به دست آورد. واحد تجاری باید تعهد به فراهم کردن حق استفاده از دارایی فکری واحد تجاری را به عنوان تعهد عملکردی ایفا شده در نقطه‌ای از زمان، به حساب منظور کند. واحد تجاری برای تعیین نقطه‌ای از زمان که مجوز به مشتری منتقل می‌شود، باید بند ۳۸ را بکار گیرد. با وجود این، بابت مجوزی که حق استفاده از دارایی فکری واحد تجاری را قبل از شروع دوره‌ای فراهم می‌کند که طی آن مشتری می‌تواند از مجوز استفاده نماید و منافع آن را به دست آورد، درآمد عملیاتی قابل شناسایی نیست. برای مثال، اگر قبل از زمان فراهم کردن (یا به گونه‌ای دیگر در دسترس قرار دادن) یک کد که مشتری بتواند بلافاصله از نرم‌افزار استفاده کند، دوره زمانی مجوز نرم‌افزار شروع شود، واحد تجاری نباید درآمد عملیاتی را قبل از فراهم کردن (یا به گونه‌ای دیگر در دسترس قرار دادن) کد مذکور شناسایی کند.

ب ۶۲. هنگام تعیین اینکه مجوز، حق دسترسی به دارایی فکری واحد تجاری یا حق استفاده از دارایی فکری واحد تجاری را فراهم می‌کند یا خیر، واحد تجاری باید عوامل زیر را نادیده بگیرد:

الف. محدودیت‌های زمانی، منطقه جغرافیایی یا استفاده-این محدودیت‌ها به جای تعیین اینکه واحد تجاری تعهد عملکردی را در نقطه‌ای از زمان ایفا می‌کند یا در طول زمان، ویژگی‌های مجوز تعهد شده را تعیین می‌کنند.

ب. ضمانت‌های ارائه شده توسط واحد تجاری که بیان می‌کند واحد تجاری نسبت به دارایی فکری حق دارد و از آن حق در مقابل استفاده غیرمجاز دفاع می‌کند-تعهد به دفاع از حق اختراع، تعهد عملکردی نیست، زیرا دفاع از حق اختراع، ارزش دارایی‌های فکری واحد تجاری را حفظ می‌کند و مشتری اطمینان حاصل می‌کند که مجوز انتقال یافته با ویژگی‌های مجوز تعهد شده در قرارداد مطابقت دارد.

امتیازهای مبتنی بر فروش یا مبتنی بر استفاده

ب ۶۳. با وجود الزامات بندهای ۵۶ تا ۵۹، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی امتیازهای مبتنی بر فروش یا مبتنی بر استفاده را که در ازای مجوز دارایی فکری تعهد شده است، تنها در زمان (یا طی زمان) وقوع رویدادهای زیر، هر کدام که دیرتر باشد، شناسایی کند:

الف. فروش یا استفاده بعدی واقع شود؛ و

ب. تعهد عملکردی که تمام یا بخشی از امتیاز مبتنی بر فروش یا مبتنی بر استفاده به آن تخصیص یافته است، ایفا شود (یا بخشی از آن ایفا شود).

ب ۶۳ الف. الزام مربوط به امتیاز مبتنی بر فروش یا مبتنی بر استفاده در بند ب ۶۳، در صورتی کاربرد دارد که امتیاز مزبور تنها به مجوز دارایی فکری مربوط باشد یا مجوز دارایی فکری، عنصر اصلی باشد که امتیاز به آن مربوط است (برای مثال، هنگامی که واحد تجاری انتظار معقول دارد که مشتری برای مجوز در مقایسه با کالاها یا خدمات دیگری که مجوز به آن مربوط است، ارزش بیشتری قائل باشد، مجوز دارایی فکری ممکن است عنصر اصلی باشد که امتیاز به آن مربوط است).

ب ۶۳ ب. هرگاه الزام بند ب ۶۳ الف احراز شود، درآمد عملیاتی حاصل از امتیاز مبتنی بر فروش یا مبتنی بر استفاده، باید بطور کامل طبق بند ب ۶۳ شناسایی شود. هرگاه الزام بند ب ۶۳ الف احراز نشود، الزامات مابه‌ازای متغیر در بندهای ۵۰ تا ۵۹، برای امتیاز مبتنی بر فروش یا مبتنی بر استفاده بکار گرفته می‌شود.

موافقتنامه‌های باز خرید

ب ۶۴. موافقتنامه باز خرید، یک قرارداد است که در آن، واحد تجاری یک دارایی را می‌فروشد و همچنین متعهد می‌شود یا اختیار دارد (یا در همان قرارداد یا در قراردادی دیگر) دارایی را باز خرید کند. دارایی باز خرید شده ممکن است همان دارایی باشد که در ابتدا به مشتری فروخته شده است، یک دارایی باشد که تقریباً با آن دارایی یکسان است، یا دارایی دیگری باشد که دارایی فروخته شده در ابتدای قرارداد، بخشی از آن است.

ب ۶۵. بطور کلی، موافقتنامه‌های باز خرید، سه شکل دارند:

الف. تعهد واحد تجاری به باز خرید دارایی (پیمان آتی)؛

ب. حق واحد تجاری برای باز خرید دارایی (اختیار خرید)؛ و

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

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

۴۷۲

پیمان آتی یا اختیار خرید

ب ۶۶. اگر واحد تجاری متعهد به بازخرید دارایی یا حق بازخرید دارایی را داشته باشد (پیمان آتی یا اختیار خرید)، مشتری کنترل دارایی را به دست نمی‌آورد، زیرا حتی اگر مشتری تصرف فیزیکی دارایی را در اختیار داشته باشد، اما توانایی هدایت استفاده از دارایی، و دستیابی به بخش عمده تمام منافع باقیمانده حاصل از آن دارایی محدود شده است. در نتیجه، واحد تجاری باید قرارداد را به یکی از روشهای زیر به حساب منظور کند:

الف. چنانچه واحد تجاری بتواند یا ملزم باشد دارایی را به مبلغی کمتر از قیمت فروش اولیه آن دارایی بازخرید کند، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها؛ مگر اینکه قرارداد بخشی از یک معامله فروش و اجاره مجدد باشد. اگر قرارداد بخشی از یک معامله فروش و اجاره مجدد باشد، واحد تجاری باید به شناسایی دارایی ادامه دهد و یک بدهی مالی بابت مابه‌ازای دریافت‌شده از مشتری شناسایی کند. واحد تجاری باید بدهی مالی را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ به حساب منظور نماید.

ب. اگر واحد تجاری بتواند یا ملزم باشد دارایی را به مبلغی برابر یا بیشتر از قیمت فروش اولیه آن بازخرید کند، به عنوان یک توافق تأمین مالی طبق بند ب ۶۸.

ب ۶۷. هنگام مقایسه قیمت بازخرید با قیمت فروش، واحد تجاری باید ارزش زمانی پول را مدنظر قرار دهد.

ب ۶۸. اگر توافق بازخرید، یک توافق تأمین مالی باشد، واحد تجاری باید به شناسایی دارایی ادامه دهد و همچنین، بابت هر گونه مابه‌ازای دریافتی از مشتری، یک بدهی مالی شناسایی کند. واحد تجاری باید تفاوت بین مبلغ مابه‌ازای دریافتی از مشتری و مبلغ مابه‌ازایی که باید به مشتری پرداخت شود را به عنوان بهره و، در صورت اقتضا، به عنوان مخارج پردازش یا نگهداری (برای مثال، بیمه) شناسایی کند.

ب ۶۹. اگر اختیار خرید در نتیجه عدم اعمال، منقضی شود، واحد تجاری باید بدهی را قطع شناخت و درآمد عملیاتی را شناسایی کند.

اختیار فروش

ب ۷۰. اگر واحد تجاری متعهد باشد به درخواست مشتری دارایی را به قیمتی کمتر از قیمت فروش اولیه آن بازخرید کند (اختیار فروش)، واحد تجاری باید در شروع قرارداد بررسی کند که آیا مشتری انگیزه اقتصادی قابل ملاحظه‌ای برای اعمال آن حق دارد یا خیر. اعمال این حق توسط مشتری، در عمل موجب می‌شود مشتری بابت حق استفاده از یک دارایی خاص برای یک دوره زمانی، به واحد تجاری مابه‌ازا پرداخت کند. بنابراین، اگر مشتری انگیزه اقتصادی قابل ملاحظه‌ای برای اعمال حق مذکور داشته باشد، واحد تجاری باید توافق مزبور را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶، به عنوان اجاره به حساب منظور کند؛ مگر اینکه قرارداد بخشی از یک معامله فروش و اجاره مجدد باشد. چنانچه قرارداد بخشی از یک معامله فروش و اجاره مجدد باشد، واحد تجاری باید به شناسایی دارایی ادامه دهد و یک بدهی مالی بابت مابه‌ازای دریافت‌شده از مشتری شناسایی کند. واحد تجاری باید بدهی مالی را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ به حساب منظور نماید.

ب ۷۱. برای تعیین اینکه مشتری، انگیزه اقتصادی قابل ملاحظه‌ای برای اعمال حق خود دارد یا خیر، واحد تجاری باید عوامل مختلفی، شامل رابطه قیمت بازخرید با ارزش بازار مورد انتظار دارایی در تاریخ بازخرید و زمان باقیمانده تا انقضای حق مزبور را مدنظر قرار دهد. برای مثال، اگر انتظار رود قیمت بازخرید بطور قابل ملاحظه‌ای بیشتر از ارزش بازار دارایی باشد، این موضوع ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که مشتری، انگیزه اقتصادی قابل ملاحظه‌ای برای اعمال اختیار فروش دارد.

ب ۷۲. اگر مشتری انگیزه اقتصادی عمده برای اعمال حق خود به قیمتی کمتر از قیمت فروش اولیه دارایی نداشته باشد، واحد تجاری باید توافق را به گونه‌ای به حساب منظور کند که گویی توافق مزبور، فروش محصول با حق برگشت طبق توصیف بندهای ب ۲۰ تا ب ۲۷ است.

ب ۷۳. اگر قیمت بازخرید دارایی، برابر یا بیشتر از قیمت فروش اولیه و بیشتر از ارزش بازار مورد انتظار دارایی باشد، قرارداد در عمل یک توافق تأمین مالی است و بنابراین، باید طبق بند ب ۶۸ به حساب منظور شود.

ب ۷۴. اگر قیمت بازخرید دارایی، برابر یا بیشتر از قیمت فروش اولیه و برابر یا کمتر از ارزش بازار مورد انتظار دارایی باشد، و مشتری انگیزه اقتصادی قابل ملاحظه‌ای برای اعمال حق خود نداشته باشد، واحد تجاری باید توافق را به گونه‌ای به حساب منظور کند گویی که فروش محصول با حق برگشت طبق توصیف بندهای ب ۲۰ تا ب ۲۷ است.

ب ۷۵. هنگام مقایسه قیمت بازخرید با قیمت فروش، واحد تجاری باید ارزش زمانی پول را در نظر بگیرد.

ب ۷۶. اگر اختیار فروش در نتیجه عدم اعمال منقضی شود، واحد تجاری باید بدهی را قطع شناخت و درآمد عملیاتی شناسایی نماید.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

توافقات حق‌الملک‌اری

ب ۷۷. هرگاه واحد تجاری محصولی را به شخص دیگری (مانند معامله‌گر یا توزیع‌کننده) انتقال دهد تا آن را به مشتریان نهایی بفروشد، باید ارزیابی کند که آن شخص دیگر، کنترل محصول را در آن نقطه از زمان به دست آورده است یا خیر. اگر شخص دیگر کنترل محصول را به دست نیاورده باشد، محصول منتقل شده به او ممکن است در قالب توافق حق‌الملک‌اری نگهداری شود. بر این اساس، اگر محصول انتقال یافته طبق توافق حق‌الملک‌اری نگهداری شود، واحد تجاری نباید هنگام انتقال محصول به شخص دیگر، درآمد عملیاتی شناسایی کند.

ب ۷۸. معیارهایی که نشان می‌دهد توافق از نوع حق‌الملک‌اری است، شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:
الف. محصول، تا زمان وقوع رویدادی معین، مانند فروش محصول به یکی از مشتریان شخص معامله‌گر یا منقضی شدن یک دوره زمانی معین، در کنترل واحد تجاری باشد؛

- ب. واحد تجاری بتواند برگشت محصول یا انتقال محصول به شخص ثالث (نظیر یک معامله‌گر دیگر) را الزامی کند؛ و
- پ. معامله‌گر، تعهد غیرمشروط برای پرداخت بابت محصول نداشته باشد (اگرچه ملزم به پرداخت سپرده شده باشد).

توافقات فروش و نگهداری

ب ۷۹. توافق فروش و نگهداری، قراردادی است که به موجب آن، واحد تجاری محصول را برای مشتری صورتحساب می‌کند، اما تصرف فیزیکی محصول را تا زمانی که در نقطه‌ای از زمان در آینده به مشتری منتقل شود، حفظ می‌کند. برای مثال، ممکن است مشتری به دلیل کمبود فضای در دسترس برای محصول یا به دلیل تأخیر در برنامه زمانبندی تولید، از واحد تجاری درخواست کند که چنین قراردادی را منعقد نماید.

ب ۸۰. واحد تجاری باید زمان ایفای تعهد عملکردی خود برای انتقال محصول را از طریق ارزیابی زمانی که مشتری کنترل آن محصول را به دست می‌آورد، تعیین کند (به بند ۳۸ مراجعه شود). در برخی قراردادهای، با توجه به شرایط قرارداد (شامل شرایط تحویل و بارگیری)، کنترل زمانی منتقل می‌شود که یا محصول به محل مشتری تحویل داده شود یا محصول بارگیری گردد. با وجود این، در برخی قراردادهای، حتی اگر تصرف فیزیکی محصول نزد واحد تجاری باقی بماند، ممکن است مشتری کنترل محصول را به دست آورده باشد. در این حالت، مشتری توانایی هدایت استفاده از آن محصول و کسب تقریباً تمام منافع باقیمانده حاصل از آن محصول را دارد، حتی اگر تصمیم گرفته باشد حق خود برای تصرف فیزیکی آن محصول را اعمال نکند. در نتیجه، واحد تجاری محصول را کنترل نمی‌کند، بلکه خدمات نگهداری دارایی مشتری را به مشتری ارائه می‌دهد.

ب ۸۱. افزون بر بکارگیری الزامات بند ۳۸، برای اینکه مشتری کنترل محصول را در یک توافق فروش و نگهداری به دست آورد، تمام معیارهای زیر باید احراز شود:

- الف. دلیل توافق فروش و نگهداری، باید واقعی باشد (برای مثال، مشتری این توافق را درخواست کرده باشد)؛
- ب. محصول باید بطور جداگانه، به عنوان محصول متعلق به مشتری تشخیص داده شود؛
- پ. محصول باید در حال حاضر برای انتقال فیزیکی به مشتری آماده باشد؛ و
- ت. واحد تجاری نتواند از محصول استفاده کند یا آن را به مشتری دیگری ارسال نماید.

ب ۸۲. اگر واحد تجاری بابت فروش محصول بر مبنای توافق فروش و نگهداری، درآمد عملیاتی شناسایی کند، باید بررسی کند که آیا طبق بندهای ۲۲ تا ۳۰، تعهدات عملکردی باقیمانده‌ای (برای مثال، خدمات نگهداری) دارد که ملزم باشد طبق بندهای ۷۳ تا ۸۶ بخشی از قیمت معامله را به آن تخصیص دهد یا خیر.

پذیرش توسط مشتری

ب ۸۳. طبق بند ۳۸ (ث)، پذیرش یک دارایی توسط مشتری ممکن است نشان دهد که مشتری کنترل دارایی را به دست آورده است. شرطهای پذیرش توسط مشتری، به مشتری اجازه می‌دهد در صورتی که کالا یا خدمت مطابق با ویژگیهای توافق شده نباشد، قرارداد را فسخ کند یا واحد تجاری را ملزم به انجام اقدامات جبرانی نماید. هنگام ارزیابی زمان به دست آوردن کنترل کالا یا خدمت توسط مشتری، واحد تجاری باید این شرطها را در نظر بگیرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

۴۷۴

ب ۸۴ اگر واحد تجاری بتواند بطور عینی تعیین کند که کنترل کالا یا خدمت، طبق ویژگیهای توافق شده در قرارداد به مشتری منتقل شده است، پذیرش توسط مشتری تشریفاتی است که بر تعیین زمان به دست آوردن کنترل کالا یا خدمت توسط مشتری، تأثیر نمی‌گذارد. برای مثال، اگر شرط پذیرش توسط مشتری مبتنی بر رعایت ویژگیهای اندازه و وزن معینی باشد، واحد تجاری قبل از دریافت تأییدیه پذیرش توسط مشتری، می‌تواند تعیین کند که آیا معیارهای مذکور احراز شده است یا خیر. تجربه واحد تجاری در ارتباط با قراردادهایی برای کالاهای خدمات مشابه، ممکن است شواهدی از انطباق کالا یا خدمت فراهم شده برای مشتری با ویژگیهای توافق شده در قرارداد داشته باشد. اگر درآمد عملیاتی قبل از پذیرش توسط مشتری، شناسایی شود، واحد تجاری باید همچنان بررسی کند که آیا تعهد عملکردی باقیمانده‌ای (برای مثال، نصب تجهیزات) وجود دارد یا خیر و در صورت وجود، ارزیابی کند که آیا باید آنها را جداگانه به حساب منظور نماید یا خیر. با وجود این، اگر واحد تجاری نتواند بطور عینی تعیین کند که کالا یا خدمت فراهم شده برای مشتری با ویژگیهای توافق شده در قرارداد مطابقت دارد، تا زمانی که واحد تجاری پذیرش توسط مشتری را دریافت نکرده باشد، نمی‌تواند نتیجه بگیرد که مشتری کنترل دارایی را به دست آورده است. دلیل این امر آن است که در چنین شرایطی واحد تجاری نمی‌تواند تعیین کند که مشتری توانایی هدایت استفاده از کالا یا خدمت و دستیابی به بخش عمده تمام منافع حاصل از آن را دارد.

ب ۸۶ اگر واحد تجاری محصولات را برای آزمایش یا ارزیابی به مشتری تحویل داده باشد و تا زمانی که دوره آزمایش سپری نشود مشتری متعهد به پرداخت مابه‌ازا نباشد، کنترل محصول تا زمانی که مشتری محصول را نپذیرد یا دوره آزمایش سپری نشود، به مشتری منتقل نمی‌گردد.

افشای درآمد عملیاتی به تفکیک اجزا

ب ۸۷ بند ۱۱۴ واحد تجاری را ملزم می‌کند که درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان را به طبقاتی تفکیک کند که نشان دهد چگونه ماهیت، مبلغ، زمانبندی و عدم اطمینان درآمد عملیاتی و جریانهای نقدی از عوامل اقتصادی تأثیر می‌پذیرد. در نتیجه، میزان تفکیک درآمد عملیاتی برای اهداف افشا در این استاندارد، به واقعیتها و شرایطی بستگی دارد که به قراردادهای واحد تجاری با مشتریان مربوط است. برخی واحدهای تجاری ممکن است به منظور دستیابی به هدف بند ۱۱۴ برای تفکیک درآمد عملیاتی، نیاز به استفاده از چند نوع طبقه داشته باشند. برخی دیگر از واحدهای تجاری ممکن است تنها با استفاده از یک نوع طبقه، به هدف تفکیک درآمد عملیاتی دست یابند.

ب ۸۸ هنگام انتخاب نوع طبقه (یا طبقات) مورد استفاده برای تفکیک درآمد عملیاتی، واحد تجاری باید نحوه ارائه اطلاعات درباره درآمد عملیاتی برای مقاصد دیگر، شامل تمام موارد زیر، را بررسی کند:

الف. موارد افشای ارائه شده خارج از صورتهای مالی (برای مثال، در اعلامیه‌های سود، گزارشهای سالانه یا گزارشهای ارائه شده به سرمایه‌گذار)؛

ب. اطلاعاتی که بطور منظم توسط تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی به منظور ارزیابی عملکرد مالی قسمتهای عملیاتی بررسی می‌شود؛ و

پ. سایر اطلاعاتی که با انواع اطلاعات مشخص شده در بند ۸۸(الف) و (ب) مشابه است و توسط واحد تجاری یا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی واحد تجاری، برای ارزیابی عملکرد مالی یا تصمیمات تخصیص منابع، استفاده می‌شود.

ب ۸۹ نمونه‌هایی از طبقاتی که ممکن است مناسب باشد، شامل موارد زیر است، اما محدود به آنها نیست:

الف. نوع کالا یا خدمت (برای مثال، خطوط اصلی تولید)؛

ب. حوزه جغرافیایی (برای مثال، کشور یا منطقه)؛

پ. بازار یا نوع مشتری (برای مثال، مشتریان دولتی و غیردولتی)؛

ت. نوع قرارداد (برای مثال، قراردادهای مقطوع و قراردادهای زمان و مواد)؛

ث. مدت زمان قرارداد (برای نمونه، قراردادهای کوتاه‌مدت و بلندمدت)؛

ج. زمانبندی انتقال کالاها یا خدمات (برای مثال، درآمد عملیاتی حاصل از کالاهای خدمات انتقال یافته به مشتریان در یک نقطه از

زمان و درآمد عملیاتی حاصل از کالاهای خدمات انتقال یافته در طول زمان)؛ و

چ. کانالهای فروش (برای مثال، کالاهایی که بطور مستقیم به مصرف‌کنندگان فروخته می‌شود و کالاهایی که از طریق واسطه‌ها به فروش می‌رسد).

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

پیوست پ

تاریخ اجرا و گذار

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است و از اهمیت یکسان با سایر قسمت‌های استاندارد برخوردار می‌باشد.

تاریخ اجرا

- پ ۱. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های گزارشگری سالانه‌ای بکار گیرد که از اول ژانویه سال ۲۰۱۸ یا پس از آن شروع می‌شود. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این استاندارد را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.
- پ ۱ الف. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها، منتشر شده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بندهای ۵، ۹۷، ب ۶۶ و ب ۷۰ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اعمال کند.
- پ ۱ ب. شفاف‌سازی درباره استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، منتشر شده در آوریل سال ۲۰۱۶، بندهای ۲۶، ۲۷، ۲۹، ب ۱، ب ۳۴ تا ب ۳۸، ب ۵۲ تا ب ۵۳، ب ۵۸، ب ۲، ب ۵ پ و ب ۷ را اصلاح، بند ب ۵۷ را حذف و بندهای ب ۳۴ الف، ب ۳۵ الف، ب ۳۵ ب، ب ۳۷ الف، ب ۵۹ الف، ب ۶۳ الف، ب ۷ الف و ب ۸ الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های گزارشگری سالانه‌ای بکار گیرد که از اول ژانویه سال ۲۰۱۸ یا پس از آن شروع می‌شود. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این استاندارد را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.
- پ ۱ پ. این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.

گذار

- پ ۲. برای مقاصد الزامات گذار در بندهای پ ۳ تا پ ۸ الف:
- الف. تاریخ بکارگیری اولیه، شروع دوره گزارشگری است که واحد تجاری این استاندارد را برای نخستین بار بکار می‌گیرد؛ و ب. قرارداد تکمیل شده، قراردادی است که واحد تجاری تمام کالاها یا خدمات مشخص شده طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۱ پیمانهای ساخت، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۸ درآمد عملیاتی و تفسیر مربوط را انتقال داده است.
- پ ۳. واحد تجاری باید این استاندارد را با استفاده از یکی از شیوه‌های زیر بکار گیرد:
- الف. با تسری به هر دوره گزارشگری گذشته که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات ارائه شده است و بر اساس راهکار عملی بند پ ۵؛ یا
- ب. با تسری به گذشته، همراه با شناسایی اثر انباشته بکارگیری اولیه این استاندارد در تاریخ بکارگیری اولیه طبق بندهای پ ۷ تا پ ۸.
- پ ۴. با وجود الزامات بند ۲۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ هرگاه این استاندارد برای نخستین بار بکار گرفته شود، واحد تجاری ملزم است برای دوره سالانه‌ای که بلافاصله قبل از نخستین دوره سالانه بکارگیری این استاندارد (دوره قبلی) قرار دارد، و تنها اگر این استاندارد را با تسری به گذشته طبق بند پ ۳ الف بکار می‌گیرد، تنها اطلاعات کمی الزامی طبق بند ۲۸ ج) استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ ارائه نماید. ممکن است واحد تجاری این اطلاعات را برای دوره جاری یا برای دوره‌های مقایسه‌ای قبلی نیز ارائه کند، اما ملزم به این کار نیست.
- پ ۵. هنگام بکارگیری این استاندارد با تسری به گذشته طبق بند پ ۳ الف)، واحد تجاری ممکن است یک یا چند راهکار عملی زیر را بکار گیرد:
- الف. برای قراردادهای تکمیل شده، واحد تجاری نیازی به تجدید ارائه قراردادهای زیر ندارد:
۱. قراردادهایی که در یک دوره گزارشگری شروع می‌شوند و خاتمه می‌یابند؛
 ۲. قراردادهایی که در شروع نخستین دوره ارائه شده، قراردادهای تکمیل شده محسوب می‌شوند.
- ب. واحد تجاری ممکن است برای قراردادهای تکمیل شده‌ای که مابه‌ازای متغیر دارند، از قیمت معامله در تاریخ تکمیل قرارداد به جای برآورد مبالغ مابه‌ازای متغیر در دوره‌های گزارشگری مقایسه‌ای، استفاده کند؛ و
- پ. واحد تجاری ملزم نیست برای قراردادهایی که قبل از شروع نخستین دوره ارائه شده تعدیل شده‌اند، قرارداد را به دلیل تعدیل قرارداد طبق بندهای ۲۰ تا ۲۱، 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 زمانهای زیر انعکاس دهد:
۱. تشخیص تعهدات عملکردی ایفا شده و ایفا نشده؛
 ۲. تعیین قیمت معامله؛ و
 ۳. تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی ایفا شده و ایفا نشده.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان

ت. واحد تجاری ملزم نیست برای تمام دوره‌های گزارشگری ارائه‌شده 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 (به بند ۱۲۰ مراجعه شود).

پ۶. برای هر راهکار عملی مندرج در بند پ۵ که واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌دهد، واحد تجاری باید آن راهکار را بطور یکنوخت برای تمام قراردادهای موجود در تمام دوره‌های گزارشگری ارائه‌شده، بکار گیرد. افزون بر این، واحد تجاری باید تمام اطلاعات زیر را افشا کند:
الف. راهکارهای عملی که مورد استفاده قرار گرفته است؛ و
ب. ارزیابی کیفی اثر برآوردی بکارگیری هر یک از کارکردها، تا میزانی که بطور معقول امکانپذیر است.

پ۷. اگر واحد تجاری بکارگیری این استاندارد را با تسری به گذشته طبق بند پ۳(ب) انتخاب کند، باید اثر انباشته بکارگیری اولیه آن را به عنوان تعدیل مانده سود انباشته (یا جزء دیگری از حقوق مالکانه، در صورت مناسب بودن) در ابتدای دوره گزارشگری سالانه‌ای که تاریخ بکارگیری اولیه را دربرمی‌گیرد، شناسایی کند. طبق این شیوه‌گذار، واحد تجاری ممکن است تصمیم بگیرد این استاندارد را تنها برای قراردادهایی با تسری به گذشته بکار گیرد که در تاریخ بکارگیری اولیه، قراردادهای تکمیل‌شده محسوب نمی‌شوند (برای مثال، اول ژانویه سال ۲۰۱۸ برای یک واحد تجاری که پایان سال مالی آن ۳۱ دسامبر است).

پ۷الف. یک واحد تجاری که این استاندارد را طبق بند پ۳(ب) با تسری به گذشته بکار می‌گیرد، همچنین ممکن است راهکار عملی توصیف‌شده در بند پ۵(پ) را نیز برای موارد زیر بکار گیرد:

الف. برای تمام تعدیلات قرارداد که قبل از شروع نخستین دوره ارائه‌شده واقع شده‌اند؛ یا
ب. برای تمام تعدیلات قرارداد که قبل از تاریخ بکارگیری اولیه واقع شده‌اند.

اگر واحد تجاری از این راهکار عملی استفاده کند، باید آن را بطور یکنوخت برای تمام قراردادهای بکار گیرد و اطلاعات الزامی طبق بند پ۶ را افشا نماید.

پ۸. برای دوره‌های گزارشگری که تاریخ بکارگیری اولیه را دربردارد، واحد تجاری باید در صورتی که این استاندارد با تسری به گذشته طبق بند پ۳(ب) بکار گرفته می‌شود، هر دو مورد اضافی زیر را افشا کند:
الف. مبلغی که هر قلم اصلی صورتهای مالی را به دلیل بکارگیری این استاندارد در مقایسه با استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۱، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۸ و تفاسیر مربوطی که قبل از تغییر اعمال می‌شد، در دوره گزارشگری جاری تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ و
ب. توضیح دلایل تغییرات بااهمیت مشخص‌شده در بند پ۸(الف).

پ۸الف. واحد تجاری باید شفاف‌سازی درباره استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ (به بند پ۱ب مراجعه شود) را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸، با تسری به گذشته بکار گیرد. در بکارگیری این اصلاحات با تسری به گذشته، واحد تجاری باید اصلاحات را به گونه‌ای بکار گیرد گویی در تاریخ بکارگیری اولیه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، در این استاندارد مندرج بوده است. در نتیجه، واحد تجاری برای دوره‌های گزارشگری یا قراردادهایی که الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، طبق بندهای پ۲ تا پ۸ برای آنها بکار گرفته نمی‌شود، اصلاحات مزبور را اعمال نمی‌کند. برای مثال، اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ را طبق بند پ۳(ب) تنها برای قراردادهایی بکار گیرد که در تاریخ بکارگیری اولیه، قراردادهای تکمیل‌شده محسوب نمی‌شوند، واحد تجاری قراردادهای تکمیل‌شده در تاریخ بکارگیری اولیه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ را بابت آثار این اصلاحات تجدید ارائه نمی‌کند.

ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹

پ۹. اگر واحد تجاری این استاندارد را بکار گیرد اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی را بکار نگرفته باشد، هر گونه ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ در این استاندارد، باید به عنوان ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری تفسیر شود.

کنارگذاری سایر استانداردها

پ۱۰. این استاندارد جایگزین استانداردهای زیر می‌شود:

الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۱ پیمانهای ساخت؛

ب. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۸ درآمد عملیاتی؛

پ. تفسیر ۱۳ کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برنامه‌های وفاداری مشتریان؛

ت. تفسیر ۱۵ کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موافقتنامه‌های ساخت املاک؛

ث. تفسیر ۱۸ کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انتقال داراییها از مشتریان؛ و

ج. تفسیر ۳۱ کمیته تفاسیر مباحث جاری درآمد عملیاتی-معاملات پایاپای دربردارنده خدمات تبلیغاتی.