

تفسیر 18 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی
انتقال داراییها از مشتریان

تفسیر 18 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انتقال داراییها از مشتریان

ارجاع

- چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی¹
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 1 پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار (تجدیدنظرشده در سال 2008)
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 درآمد عملیاتی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 20 حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و افشای کمکهای دولت
- تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقهای امتیاز خدمات

پیش‌زمینه

1. در صنعت خدمات همگانی، ممکن است واحد تجاری از مشتریان خود اقلامی از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را دریافت کند که باید برای اتصال آن مشتریان به شبکه و ایجاد دسترسی مستمر آنها به عرضه کالاهایی نظیر برق، گاز یا آب مورد استفاده قرار گیرد. همچنین، ممکن است واحد تجاری بابت تحصیل یا ساخت چنین اقلامی از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، از مشتریان وجوه نقد دریافت کند. بطور معمول، مشتریان بر حسب استفاده، ملزم به پرداخت مبالغ اضافی بابت خرید کالاها یا خدمات هستند.
2. انتقال داراییها از مشتریان ممکن است در صنایع دیگر به جز خدمات همگانی نیز رخ دهد. برای مثال، واحد تجاری که کارکردهای فناوری اطلاعات خود را برونسپاری می‌کند، ممکن است اقلام موجود املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات خود را به ارائه‌کننده خدمات برونسپاری منتقل کند.
3. در برخی موارد، انتقال‌دهنده دارایی ممکن است در عمل واحد تجاری نباشد که دسترسی مستمر به عرضه کالا یا خدمات خواهد داشت و کالاها یا خدمات را دریافت خواهد کرد. با وجود این، برای سهولت، این تفسیر، واحد تجاری

¹ در سپتامبر سال 2010، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جایگزین چارچوب کرد.

تفسیر 18 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
انتقال داراییها از مشتریان

انتقال‌دهنده را به عنوان مشتری مورد اشاره قرار
می‌دهد.

دامنه کاربرد

4. این تفسیر برای حسابداری انتقال اوراق، ماشین‌آلات و تجهیزات توسط واحد تجاری که این انتقالها را از مشتریان خود دریافت می‌کند، کاربرد دارد.
5. موافقتنامه‌هایی که در دامنه کاربرد این تفسیر قرار می‌گیرند موافقتنامه‌هایی هستند که در آنها واحد تجاری از یک مشتری، قلمی از اوراق، ماشین‌آلات و تجهیزات را دریافت می‌کند و باید آن را جهت اتصال مشتری به شبکه یا ایجاد دسترسی مستمر مشتری به عرضه کالاها یا خدمات، یا هر دو، مورد استفاده قرار دهد.
6. همچنین، این تفسیر در مورد موافقتنامه‌هایی که در آنها واحد تجاری از مشتریان وجوه نقد دریافت می‌کند در صورتی کاربرد دارد که آن مبلغ از نقد باید تنها به منظور ساخت یا تحصیل قلم اوراق، ماشین‌آلات و تجهیزات مورد استفاده قرار گیرد و سپس واحد تجاری باید از آن قلم اوراق، ماشین‌آلات و تجهیزات برای اتصال مشتری به شبکه یا دسترسی مستمر به عرضه کالاها یا خدمات، یا هر دو استفاده کند.
7. این تفسیر برای موافقتنامه‌هایی که در آنها، انتقال یا به صورت کمک بلاعوض دولت طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری 20 یا به صورت زیرساخت مورد استفاده در توافق امتیاز خدمات در دامنه کاربرد تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، کاربرد ندارد.

مسائل

8. در این تفسیر مسائل زیر مطرح می‌شود:
- الف. آیا تعریف دارایی احراز می‌شود؟
- ب. در صورت احراز تعریف دارایی، قلم انتقال‌یافته اوراق، ماشین‌آلات و تجهیزات چگونه باید در زمان شناخت اولیه اندازه‌گیری شود؟
- پ. اگر قلم اوراق، ماشین‌آلات و تجهیزات در شناخت اولیه به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود، طرف بستانکار ناشی از آن چگونه باید به حساب منظور شود؟
- ت. واحد تجاری چگونه باید انتقال نقد از مشتریان را به حساب منظور کند؟

اجماع

آیا تعریف دارایی احراز می‌شود؟

9. هنگامی که واحد تجاری از یکی از مشتریان انتقال قلمی از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را دریافت می‌کند، باید بررسی کند که قلم انتقال‌یافته تعریف دارایی را طبق چارچوب احراز می‌کند یا خیر. بند 49 (الف) چارچوب² توضیح می‌دهد که "دارایی یک منبع تحت کنترل واحد تجاری است که در نتیجه رویدادی در گذشته حاصل شده است و انتظار می‌رود منافع اقتصادی آتی آن به واحد تجاری جریان یابد." در بیشتر مواقع، واحد تجاری حق مالکیت قلم انتقال‌یافته املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را به دست می‌آورد. با این وجود، هنگام تعیین اینکه دارایی وجود دارد یا خیر، حق مالکیت، عامل اساسی محسوب نمی‌شود. بنابراین، اگر مشتری به کنترل قلم انتقال‌یافته ادامه دهد، علی‌رغم انتقال مالکیت، تعریف دارایی احراز نمی‌شود.

10. واحد تجاری که دارایی را کنترل می‌کند، معمولاً می‌تواند بنا به میل خود دارایی را مورد استفاده قرار دهد. برای مثال، واحد تجاری می‌تواند آن دارایی را با داراییهای دیگر معاوضه کند، آن را به منظور تولید کالاها یا خدمات بکار گیرد، از دیگران بابت استفاده از آن مبالغه دریافت کند، از آن برای تسویه بدهیها استفاده کند، آن را نگه دارد، یا آن را بین مالکان توزیع کند. واحد تجاری که انتقال قلمی از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را از مشتری دریافت می‌کند، باید تمام واقعیتهای و شرایط مربوط را هنگام ارزیابی کنترل بر قلم انتقال‌یافته، در نظر بگیرد. برای مثال، با وجود اینکه واحد تجاری باید قلم انتقال‌یافته املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را به منظور ارائه یک یا چند خدمت به آن مشتری بکار گیرد، ممکن است توانایی تصمیم‌گیری درباره نحوه عملکرد و نگهداری قلم انتقال‌یافته املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات و زمان جایگزینی آن را داشته باشد. در این مورد، بطور معمول واحد تجاری به این نتیجه می‌رسد که قلم انتقال‌یافته املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را کنترل می‌کند.

قلم انتقال‌یافته املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات چگونه باید در زمان شناخت اولیه اندازه‌گیری شود؟

11. اگر واحد تجاری به این نتیجه برسد که تعریف دارایی احراز شده است، باید دارایی انتقال‌یافته را به عنوان

تفسیر 18 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
انتقال داراییها از مشتریان

یک قلم املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، طبق بند 7 استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 شناسایی و در زمان شناخت اولیه، بهای تمام شده آن را به ارزش منصفانه طبق بند 24 همان استاندارد اندازه‌گیری کند.

طرف بستانکار چگونه باید به حساب منظور شود؟

12. در ادامه بحث فرض می‌شود که واحد تجاری دریافت‌کننده قلم املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات به این نتیجه رسیده است که قلم انتقال‌یافته باید طبق بندهای 9 تا 11 شناسایی و اندازه‌گیری شود.

13. بند 12 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 بیان می‌کند که "هرگاه کالاها یا خدمات در مبادله با کالاها یا خدمات غیرمشابه به فروش برسد یا ارائه شود، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمده محسوب می‌شود". طبق مفاد موافقتنامه‌ای در دامنه کاربرد این تفسیر، انتقال یک قلم املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌تواند مبادله کالاها یا خدمات غیرمشابه باشد. در نتیجه، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 شناسایی کند.

مشخص کردن خدمات قابل تشخیص بطور جداگانه

14. ممکن است واحد تجاری با تحویل یک یا چند خدمت در مبادله با اقلام انتقال‌یافته از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات موافقت کند، نظیر اتصال مشتری به شبکه، ایجاد دسترسی مستمر مشتری به عرضه کالاها یا خدمات، یا هر دو. طبق بند 13 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18، واحد تجاری باید خدماتی را که بطور جداگانه قابل تشخیص است، در موافقتنامه مشخص نماید.

15. ویژگی‌هایی که نشان می‌دهد مشتری به شبکه خدمت قابل تشخیص بطور جداگانه، متصل است عبارتند از:

- الف. اتصال خدمات به مشتری برقرار شده است و نشان‌دهنده ارزشی مستقل برای آن مشتری است.
- ب. ارزش منصفانه اتصال خدمات به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری است.

16. یک ویژگی که نشان می‌دهد ایجاد دسترسی مستمر مشتری به عرضه کالاها یا خدمات، خدمتی است که بطور جداگانه قابل تشخیص است، عبارت است از اینکه، در آینده، مشتری انتقال‌دهنده، دسترسی مستمر، کالاها یا خدمات، یا هر دو را به قیمتی پایین‌تر از آنچه بدون انتقال آن قلم املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌پرداخت، دریافت کند.

تفسیر 18 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
انتقال داراییها از مشتریان

17. در مقابل، ویژگی که نشان می‌دهد تعهد نسبت به ایجاد دسترسی مستمر مشتری به عرضه کالاها یا خدمات، ناشی از مفاد مجوز عملیاتی واحد تجاری یا سایر مقررات است و از موافقتنامه مربوط به انتقال یک قلم از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات نشأت نمی‌گیرد، این است که مشتری انتقال‌دهنده، همان قیمتی را پرداخت می‌کند که دیگران بابت دسترسی مستمر، یا بابت کالاها یا خدمات، یا بابت هر دو می‌پردازند.

شناخت درآمد

18. اگر تنها یک خدمت تشخیص داده شود، واحد تجاری باید هنگام انجام خدمت، طبق بند 20 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 درآمد را شناسایی کند.

19. اگر بیش از یک خدمت قابل تشخیص بطور جداگانه، تشخیص داده شود، طبق الزام بند 13 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18، ارزش منصفانه کل مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی بابت موافقتنامه به هر خدمت تخصیص داده و سپس معیارهای شناخت استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 در مورد هر یک از خدمات بکار گرفته می‌شود.

20. اگر خدمات مستمر به عنوان بخشی از موافقتنامه تشخیص داده شود، دوره‌ای که طی آن درآمد مربوط به آن خدمت باید شناسایی شود، معمولاً از طریق مفاد موافقتنامه با مشتری تعیین می‌شود. اگر در موافقتنامه دوره‌ای مشخص نشده باشد، درآمد باید طی دوره‌ای که از عمر مفید دارایی انتقالی مورد استفاده جهت ارائه آن خدمت مستمر طولانیتر نیست، شناسایی شود.

واحد تجاری چگونه باید انتقال نقد از مشتری را به حساب منظور کند؟

21. هنگامی که واحد تجاری از مشتری انتقال وجوه نقد دریافت می‌کند، باید ارزیابی کند که آیا موافقتنامه در دامنه کاربرد این تفسیر طبق بند 6 قرار می‌گیرد یا خیر. در صورت شمول، واحد تجاری باید بررسی کند که قلم ساخته شده یا خریداری شده از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات تعریف دارایی را طبق بند 9 و 10 احراز می‌کند یا خیر. چنانچه تعریف دارایی احراز شود، واحد تجاری باید آن قلم از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را به بهای تمام شده طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 شناسایی و درآمد را طبق بندهای 13 تا 20 به مبلغ دریافتی از مشتری شناسایی کند.

تاریخ اجرا و گذار

تفسیر 18 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
انتقال داراییها از مشتریان

22. واحد تجاری باید این تفسیر را با تسری به گذشته برای انتقال داراییها از مشتریان که در اول جولای سال 2009 یا پس از آن دریافت می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است، مشروط بر آنکه ارزشیابی‌ها و سایر اطلاعات مورد نیاز جهت بکارگیری این تفسیر برای انتقالهای گذشته در زمان وقوع آن انتقالها به دست آمده باشد. واحد تجاری باید تاریخی را که از آن تاریخ این تفسیر را بکار گرفته است، افشا کند.