

چالشها در حسابرسی شناخت درآمد

حسابرسان نیاز به درک کامل استاندارد جدید و چگونگی تاثیر آن بر صورتهای مالی صاحبکار دارند.

استاندارد جدید شناخت درآمد هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱ با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان»، یکی از مهم‌ترین تغییراتی است که تاکنون در طول دوره استانداردهای حسابداری آمریکا رخ داده است. استاندارد جدید مبتنی بر اصول، چارچوبی پنج‌مرحله‌ای را ملزم می‌کند که شامل برآوردهایی در خصوص درآمد شناسایی شده برای دوره حسابداری است.

حسابرسان برای اجرای روشهای حسابرسی باید این چارچوب را درک کنند. (سازمان حسابرسی در مطابقت با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، استاندارد حسابداری ۴۳ با عنوان درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان را در سال جاری تصویب کرد که از اول فروردین سال ۱۴۰۳ لازم‌الاجرا است. راهنمای به‌کارگیری این استاندارد در نشریه ۲۲۳ با عنوان راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵، درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان در سال ۱۳۹۸ منتشر شد. دکتر حمید حقیقت در این نشریه با بهره‌گیری از راهنماهای به‌کارگیری مؤسسات حسابرسی بزرگ با مثال‌های زیاد و مطالب تکمیلی به تشریح این استاندارد پرداخته است).

ترجمه: دکتر سیده‌سمانه شاه‌رخی



مرور فرایند پنج مرحله‌ای

حسابرس برای ارزیابی درست ریسک تحریفهای بااهمیت باید از الزامهای استاندارد جدید شناخت درآمد و چگونگی تاثیر آن بر صورتهای مالی صاحبکار خود دانش کافی داشته باشد. در ادامه، فرایند پنج مرحله‌ای شناخت درآمد و حوزه‌هایی که مستلزم قضاوت مهم است، شرح داده می‌شود:

۱- تشخیص قراردادهای مشتری

قرارداد، توافقی بین دو یا چند طرف است که حقوق و تعهدهای الزام‌آور ایجاد می‌کند. طبق رویه‌های صاحبکار، باید تایید شود قراردادهای حائز پنج معیار تعیین شده طبق استاندارد هستند. هنگامی که صاحبکار انتظار معقول داشته باشد پیامدهای این رهنمود بر صورتهای مالی تفاوت بااهمیتی نسبت به به‌کارگیری آن برای هر قرارداد به صورت جداگانه ندارد، ممکن است تصمیم بگیرد این رهنمود از استاندارد را برای مجموعه‌ای از قراردادهای با ویژگیهای مشابه به‌کار گیرد. تغییر سفارش یا تعدیل قرارداد یکی از حوزه‌های مستلزم قضاوت عمده صاحبکار است و هنگامی رخ می‌دهد که دامنه یا قیمت قرارداد (و در برخی حالات هر دو) تغییر کند و به تایید طرفهای قرارداد رسیده باشد. در طول ارزیابی این تغییرها، صاحبکار قضاوت می‌کند که آیا تغییر یا تعدیل باید به‌عنوان بخشی از قرارداد موجود در نظر گرفته شود یا به‌عنوان قراردادی جدید. این قضاوت بر مبلغ تعهد و درآمد شناسایی شده در طول دوره، با توجه به نحوه حسابداری تغییر، اثر می‌گذارد.

برای نمونه، اگر صاحبکار تشخیص دهد تغییر باید به‌عنوان بخشی از قرارداد موجود در نظر گرفته شود و اگر کالاها و خدمات باقیمانده از کالاها و خدماتی که پیش از این منتقل شده است متمایز باشند، صاحبکار ملزم است این تعدیل را به‌عنوان خاتمه قرارداد موجود و انعقاد قرارداد جدید به حساب منظور کند.

۲- تشخیص تعهد عملکردی جداگانه

تعهد عملکردی، تعهد مندرج در قرارداد به انتقال کالا یا خدمت به مشتری است. هنگامی که صاحبکار در قرارداد متعهد است بیش از یک کالا یا خدمت را به مشتری منتقل کند، باید هر تعهد را در صورتی به‌عنوان تعهد عملکردی تشخیص دهد که:

- یک کالا یا خدمت (یا بسته‌ای از کالاها و خدمات) متمایز باشد؛ یا
 - یک مجموعه از کالاها یا خدمات متمایز تا حد زیادی یکسان باشد که الگوی انتقال آن‌ها به مشتری یکسان است.
- در مرحله دوم، قضاوت بیشتری هنگام تعیین تعهد عملکردی متمایز در قراردادهای پیچیده لازم است. بررسی دقیق شرایط قرارداد به صاحبکار کمک می‌کند تعهدهای عملکردی جداگانه را تشخیص دهد. صاحبکار باید قضاوت کند آیا عواملی وجود دارد که تعیین کند تعهد به انتقال کالاها یا خدمات به مشتری به‌طور جداگانه قابل تشخیص است یا خیر. عوامل مندرج در استاندارد که نشان می‌دهد دو یا چند تعهد برای انتقال کالاها یا خدمات به مشتری، به‌طور جداگانه قابل تشخیص نیست، شامل موارد زیر است اما محدود به این موارد نیست:

- صاحبکار خدمت قابل ملاحظه‌ای برای یکپارچه‌سازی آن 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 ترکیبی برای مشتری است.
- یک یا چند کالا یا خدمت تعهدشده در قرارداد، به‌طور قابل ملاحظه‌ای یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهدشده در قرارداد را تعدیل یا سفارشی‌سازی کند، یا به‌طور قابل ملاحظه‌ای توسط یک یا چند کالا یا خدمت دیگر تعهدشده در قرارداد تعدیل یا سفارشی‌سازی شود.
- کالا یا خدمت تعهدشده در قرارداد، وابستگی یا ارتباط بسیار زیادی با یکدیگر داشته باشند.

مسئله دیگر برای شرکتها، اختیار مشتری و تعیین این موضوع است که این اختیار، حق بااهمیتی است یا خیر. اختیار مشتری به مشتری امکان می‌دهد کالاها یا خدمات اضافی را به‌طور رایگان یا با تخفیف تحصیل کند. قضاوت لازم است تا تعیین شود اختیار، حق بااهمیتی به مشتری می‌دهد که منجر به تعهد عملکردی جداگانه شود یا خیر.

۳- تعیین قیمت معامله

قیمت معامله، مبلغ مابه‌ازایی است که صاحبکار انتظار دارد در قبال انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به مشتری، دریافت

اصیل یا نماینده بودن صاحبکار به این موضوع کلیدی بستگی دارد که چه کسی کالا یا خدمت را قبل از انتقال آن کالا یا خدمت به مشتری کنترل می‌کند. چنانچه صاحبکار کالا یا خدمت را قبل از انتقال آن به مشتری کنترل کرده باشد (اصیل باشد)، باید درآمد عملیاتی را ناخالص شناسایی کند. چنانچه صاحبکار کنترل نداشته باشد (نماینده باشد)، باید درآمد عملیاتی را خالص شناسایی کند.

۴- تخصیص قیمت معامله به تعهدهای عملکردی جداگانه با استفاده از اطلاعات سه مرحله قبل، صاحبکار قیمت معامله را بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی به هر تعهد عملکردی مشخص شده در قرارداد تخصیص می‌دهد. قیمت فروش مستقل، قیمتی است که واحد تجاری یک کالا یا خدمت تعهدشده را به آن قیمت به یک مشتری می‌فروشد.

طبق استاندارد حسابداری ۶۰۶ آمریکا، بهترین شواهد قیمت فروش مستقل، قیمت قابل مشاهده یک کالا یا خدمت در زمانی است که واحد تجاری، آن کالا یا خدمت را به‌طور جداگانه در شرایط مشابه و به مشتریان مشابه به فروش می‌رساند. هنگامی که قیمت فروش مستقل وجود ندارد، برآورد بر مبنای رویکرد ارزیابی بازار تعدیل شده، رویکرد بهای تمام‌شده مورد انتظار به‌اضافه حاشیه سود و رویکرد باقیمانده صورت می‌گیرد. هنگامی که قیمت فروش مستقل دو یا چند کالا یا خدمت بسیار متغیر یا نامشخص باشد، صاحبکار می‌تواند از ترکیبی از روشها استفاده کند.

در مرحله چهارم، صاحبکار به شیوه‌های مختلفی اعمال قضاوت می‌کند. برای نمونه، اگر قراردادهای پیچیده وجود داشته باشد، صاحبکار باید به نحوه تخصیص قیمت معامله به هر تعهد عملکردی توجه کند. همچنین صاحبکار باید در خصوص نحوه تخصیص تخفیف و مابه‌ازای متغیر قضاوت کند.

۵- شناسایی درآمد

درآمد عملیاتی در زمانی یا در طول زمانی شناسایی می‌شود که صاحبکار تعهدات عملکردی را با انتقال کالا یا خدمت تعهدشده به مشتری ایفا کند. تعهد عملکردی زمانی یا در طول زمانی، ایفا می‌شود که مشتری کنترل دارایی را کسب می‌کند. برای هر تعهد عملکردی متمایز، صاحبکار ملزم است

بازرسیهای هیئت نظارت بر

حسابداری شرکت‌های سهامی عام

نشان می‌دهد که

حسابرسان آزمونهای کافی را

برای شناخت درآمد هنگامی که

با برآوردهای بسیاری همراه است

انجام نداده‌اند

کند. هنگام تعیین قیمت معامله، صاحبکار باید پیامدهای چند عامل را در نظر بگیرد:

- مابه‌ازای متغیر، مانند تخفیفها، استردادها، اعتبارات و پاداشهای عملکردی.
- محدودکردن برآوردهای مابه‌ازای متغیر.
- وجود جزء تامین مالی بااهمیت در قرارداد.
- مابه‌ازای غیرنقدی.
- مابه‌ازای قابل پرداخت به مشتری.

صاحبکار ممکن است هنگام برآورد مابه‌ازای متغیری که باید در قیمت معامله لحاظ شود و به‌روزکردن این برآورد در هر دوره گزارشگری، اعمال قضاوت کند. آیا صاحبکار به‌طور معمول مشوقها یا امتیازهای قیمت ضمنی ارائه می‌دهد؟ آیا جزء تامین مالی بااهمیت مندرج در قرارداد وجود دارد که باید در نظر گرفته شود؟

تعیین این‌که واحد تجاری به‌عنوان اصیل^۲ عمل کند یا نماینده^۳، مستلزم اعمال قضاوت صاحبکار است. این حالت به‌طور معمول زمانی رخ می‌دهد که شخص ثالث در فراهم‌کردن کالاها یا خدمات برای مشتری نقش دارد. تعیین

می‌کنند، باید گام‌های اشتباه رایج شناسایی شده طبق تجزیه و تحلیل گزارش‌های بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۴ و داده‌های برنامه بررسی هم‌پیشگان^۵ مربوط به برآوردهای حسابداری را در نظر بگیرند (استاندارد حسابداری ۶۰۶ برای بیشتر شرکت‌های سهامی عام یک سال یا چند سال قبل از لازم‌الاجرا شدن برای شرکت‌های خصوصی، لازم‌الاجرا بود؛ برای مشاهده جزئیات اقدام‌های اخیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی که تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری ۶۰۶ را برای برخی از شرکت‌های خصوصی به تاخیر انداخته است، به مقاله «رأی هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا برای به تاخیر انداختن تاریخ لازم‌الاجرا شدن شناخت درآمد برای شرکت‌های خصوصی»^۴، ۲۰ می ۲۰۲۰ مراجعه کنید). دیدگاه‌های مبتنی بر تحقیق، حوزه‌هایی را نشان می‌دهد که حساب‌برسان بیشترین مسئله را در خصوص استاندارد جدید داشتند، از جمله روش‌های مربوط به ارزیابی ریسک، آزمون‌های محتوا و مستندسازی.

اشتباه اول. در خصوص ارزیابی ریسک

انجام کار حساب‌برسی باکیفیت در روش‌های ارزیابی ریسک حساب‌برس نهفته است. داده‌های بررسی هم‌پیشگان در مورد مسائل مربوط به استاندارد حساب‌برسی ۵۴۰ آمریکا با عنوان «حساب‌برسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط» نشان می‌دهد که حساب‌برسان همیشه به فرایندها و کنترل‌های مرتبط با چرخه معاملات درآمد صاحبکار توجه نمی‌کنند. هنگام اجرای روش‌های ارزیابی ریسک، حساب‌برس باید درکی از شرایط قرارداد صاحبکار کسب کند. درک شرایط قرارداد به حساب‌برس کمک می‌کند تا تعیین کند صاحبکار انتظار دریافت و ارائه چه چیزی را دارد. این موضوع همچنین بینشی درباره چگونگی اعمال الزام‌های استاندارد حسابداری ۶۰۶ ارائه می‌دهد.

حساب‌برسان برای تشخیص خطرهای تحریف بااهمیت باید درک درستی از روش‌های اجرا شده توسط صاحبکار برای اجرای الزام‌های استاندارد حسابداری ۶۰۶ به دست آورند.

تعیین کند آیا در طول زمان ایفا می‌شود یا در نقطه‌ای از زمان. این ارزیابی مستلزم قضاوت است و نحوه و زمان شناسایی درآمد را تعیین می‌کند.

انتقال کنترل ممکن است همیشه منجر به تصرف مستقیم کالا توسط مشتری نباشد. نمونه‌ای از آن، توافقی‌های فروش و نگهداری است که به موجب آن، واحد تجاری محصول را برای مشتری صورت‌حساب می‌کند، اما تصرف فیزیکی محصول را تا زمان انتقال به مشتری در نقطه‌ای از زمان در آینده، حفظ می‌کند. صاحبکاری که توافقی‌های فروش و نگهداری دارد باید زمان ایفای تعهد عملکردی خود برای انتقال محصول را از طریق ارزیابی زمان کسب کنترل آن محصول توسط مشتری، تعیین کند. برای این‌که مشتری کنترل محصول را در توافق فروش و نگهداری به دست آورد، تمام معیارهای زیر باید قبل از شناسایی درآمد احراز شود:

- توافق نباید صورتی باشد.
- محصول باید به‌عنوان محصول متعلق به مشتری به‌طور جداگانه قابل تشخیص باشد.
- در حال حاضر، محصول باید برای انتقال فیزیکی به مشتری آماده باشد.
- واحد تجاری توانایی استفاده از محصول یا ارسال آن به مشتری دیگر را نداشته باشد.

برای نمونه، فرض کنید مشتری به صاحبکار بابت محصول پیش‌پرداخت کرده باشد اما به دلیل شرایط آب‌وهوایی محصول را تحویل نگرفته باشد. صاحبکار انبار بزرگی دارد و نمی‌تواند مستقیم محصول را از موجودی باقیمانده خود جدا کند؛ با وجود این، فرایندی برای جلوگیری از فروش محصولات به مشتری دیگر را دارد. چطور صاحبکار باید با این سناریو برخورد کند؟ بر اساس اطلاعات نمونه فوق و معیارهای ارائه شده، صاحبکار توافق فروش و نگهداری معتبر دارد که او را ملزم می‌کند درآمد عملیاتی را در زمانی که محصول برای حمل آماده است، شناسایی کند.

گام‌های اشتباه در حساب‌برسی

حساب‌برسان شرکت خصوصی، هنگام حساب‌برسی درآمد صاحبکارانی که درآمد را بر اساس استاندارد جدید شناسایی

برآورد حسابداری توسط مدیریت همراه با آزمونهای محتوای مناسب.

• انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت.

اشتباه سوم. در خصوص مستندسازی

داده‌های بررسی هم‌پیشگان درباره استاندارد حسابداری ۵۴۰ نشان می‌دهد که تصوره‌های نادرستی در مورد مستندات لازم برای برآوردهای حسابداری بااهمیت وجود دارد. حساب‌رسان باید به استاندارد حسابداری ۲۳۰ با عنوان «مستندات حسابداری» توجه کنند. این استاندارد، حساب‌رسان را ملزم می‌کند مستندات کافی فراهم کنند به‌گونه‌ای که یک حساب‌رس با تجربه که ارتباط قبلی با آن کار حسابداری نداشته است، بتواند روشهای حسابداری اجرا شده، نتایج حاصل از به‌کارگیری آن روشها، و نتیجه‌گیریهای به‌دست آمده را درک کند. حساب‌رسان باید تاثیر درآمد صاحبکار را که از برآوردها حاصل می‌شود، در نظر بگیرند و تعیین کنند که آیا تاثیر آن برای صورتهای مالی بااهمیت است یا خیر. هنگامی که قراردادهای بااهمیت هستند، طبق بند ۱۰ استاندارد حسابداری ۲۳۰^۵، حساب‌رسان باید زمانی که روشهای حسابداری به واریس قراردادهای یا موافقتنامه‌های عمده مربوط می‌شود، خلاصه یا تصویر قراردادهای یا موافقتنامه‌ها را جزء مستندات حسابداری خود لحاظ کنند.

توجه به تمام این تصوره‌های نادرست برای حساب‌رسان هنگام شروع حسابداری صاحبکاران طبق استاندارد حسابداری ۶۰۶ مهم است.

گامهای اشتباه مربوط به شناخت درآمد در خصوص

استقلال

اگر حساب‌رسان در اجرای استاندارد حسابداری ۶۰۶ با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان»، به صاحبکاران کمک کنند، ممکن است استقلال آن‌ها خدشه‌دار شود. در حالی که برخی کمکها، کمکهای رایج تلقی می‌شوند، باید درباره عبور از مرزی که ممکن است منجر به ارائه خدمات غیرمجاز ممنوعه شود، جوانب احتیاط رعایت شود.

برای نمونه، حساب‌رس می‌خواهد فرایندها و کنترل‌های اجرا شده صاحبکار را ارزیابی کند تا تعیین کند که آیا همه قراردادهای و تعدیل قراردادهای مربوط مشخص شده است یا خیر. حساب‌رس همچنین باید روشهای مربوط به تشخیص تعهدات عملکردی متفاوت را ارزیابی کند. آیا صاحبکار رویه‌ها و کنترل‌های مربوط به اعطای اختیار مشتری را تدوین کرده است؟ فرایند تعیین این‌که آیا این اختیار، حق بااهمیت است یا خیر، چیست؟ دانش به‌دست آمده از ارزیابی ریسک، مبنایی برای روشهای حسابداری بعدی فراهم می‌کند.

اشتباه دوم. در خصوص آزمون محتوا

بازرسیهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام نشان می‌دهد که حساب‌رسان آزمونهای کافی را برای شناخت درآمد هنگامی که با برآوردهای بسیاری همراه است، انجام نداده‌اند. طبق بند ۱۲ استاندارد حسابداری ۵۴۰، حساب‌رسان ملزم هستند موارد زیر را تعیین کنند:

- به‌کارگیری مناسب الزامهای چارچوب گزارشگری مالی مربوط به برآورد حسابداری توسط مدیریت و
- مناسب بودن به‌کارگیری یکنواخت روشهای مورد استفاده برای انجام برآوردهای حسابداری، و مناسب بودن تغییرها نسبت به دوره قبل در این شرایط.

حساب‌رسان باید الزامهای استاندارد حسابداری ۶۰۶ را در حین طراحی و اجرای روشهایی برای آزمون برآوردهای عمده موثر بر صورتهای مالی صاحبکار خود، درک کنند. طبق بند ۱۳ استاندارد حسابداری ۵۴۰، حساب‌رسان ملزم هستند در برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت، یک یا چند مورد از موارد زیر را انجام دهند:

- تعیین این‌که آیا رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حساب‌رس، شواهد حسابداری درخصوص برآورد حسابداری فراهم می‌کند یا خیر.

- آزمون نحوه انجام برآورد حسابداری توسط مدیریت و داده‌هایی که برای انجام برآورد استفاده شده است، شامل فرضهای عمده مورد استفاده توسط مدیریت.

- آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌های حاکم بر نحوه انجام

انباشته ارائه چند خدمت غیراعتباردهی بر استقلال» طبق آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۹ نشان می‌دهد که انجام چند خدمت غیراعتباردهی اهمیت تهدیدهای مربوط به استقلال را افزایش می‌دهد و عضو گروه حسابرسی باید با استفاده از تفسیر «چارچوب مفهومی استقلال» آن را ارزیابی کنند.

قبل از موافقت با انجام چند خدمت غیراعتباردهی برای صاحبکار، عضو گروه حسابرسی باید ارزیابی کند که آیا انجام آن خدمات، در مجموع، تهدیدی جدی علیه استقلال محسوب می‌شود (یعنی تهدیدها در سطحی قابل قبول نیستند). اگر تهدیدها در سطح قابل قبولی نباشند، عضو گروه حسابرسی باید تدابیر ایمنی را برای حذف تهدیدها یا کاهش آن‌ها به سطحی قابل قبول فراهم آورد. در غیر این صورت استقلال خدشه‌دار می‌شود.

اگر موسسه حسابرسی، خدمات مشاوره‌ای در خصوص استاندارد حسابداری ۶۰۶ فراتر از آنچه معمول است ارائه دهد، باید بر میزان تاثیر این خدمات، علاوه بر سایر خدمات مانند مالیات یا دفترداری بر استقلال توجه کند.



پانوشتها:

- 1- FASB
- 2- Principal
- 3- Agent
- 4- PCAOB
- 5- Peer Review Program Data
- ۶- این مقاله را «Ken Tysiac» با عنوان «FASB Votes to Delay Rev-» «enue Recognition Effective Date for Private Companies» در مجله «journal of accountancy» منتشر کرد (مترجم).
- ۷- در بین‌الملل و ایران بندت ۳- است
- 8- Nonattest Services
- 9- AICPA

منبع:

- Thorps et al. (2020) **Challenges to consider in auditing revenue recognition**, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/jul/auditing-revenue-recognition-challenges-to-consider.html>

هنگامی که قیمت فروش مستقل

وجود ندارد

برآورد بر مبنای رویکرد

ارزیابی بازار تعدیل‌شده

رویکرد بهای تمام‌شده

مورد انتظار به اضافه حاشیه سود و

رویکرد باقیمانده صورت می‌گیرد

برخی حسابرسان ممکن است بر این باور باشند که می‌توانند برنامه اجرای استاندارد حسابداری ۶۰۶ را تدوین کنند و این برنامه را به هیئت‌مدیره صاحبکار خود ارائه دهند که در دامنه مسئولیت مدیریت قرار می‌گیرد. حسابرسان باید اطمینان حاصل کنند که هنگام کمک به مشتریان، تمهیدهای مناسب مربوط به «الزامهای عمومی برای انجام خدمات غیراعتباردهی»^۸ اجرا می‌شود. صاحبکاران باید اقدامهای زیر را انجام دهند:

• فردی را تعیین کنند که مهارت، دانش و تخصص مناسب را برای درک خدمات انجام‌شده به منظور نظارت کافی بر فعالیتها داشته باشد.

• تمام مسئولیتهای مدیریت را به عهده بگیرند.

• میزان کفایت و نتایج خدمات انجام‌شده را ارزیابی کنند.

• مسئولیت نتایج خدمات را بپذیرند.

داده‌های برنامه بررسی هم‌پیشگان، مواردی را نشان می‌دهد که حسابرسان تاثیر چند خدمت غیراعتباردهی ارائه‌شده را در اعتباردهی صاحبکاران ارزیابی نکرده‌اند. «اثر