



پس از ۴۵ روز، «آلفا» و «گاما» توافق جداگانه‌ای امضا می‌کنند که براساس آن، شرکت «آلفا» خدماتی را برای توسعه تجهیزات «بتا» متعلق به «گاما» ارائه دهد. این خدمات شامل توسعه قابل توجه محصول «بتا» است که قابلیت‌ها و کارکردهای آن را بهبود و تغییر می‌دهد. اگرچه این دو توافق به‌طور جداگانه اجرا می‌شوند، اما هر دو در بازه زمانی نزدیک به هم مذاکره شده (هرچند آغاز و پایان مذاکرات در یک دوره یکسان نبوده است) و بیشتر توسط همان کارکنان شرکت «آلفا» و مشتری «گاما» انجام شده است.

شرکت «آلفا» نتیجه می‌گیرد که اگر این دو قرارداد با هم ترکیب شوند، محصول «بتا» و خدمات مربوط به سفارشی‌سازی «بتا» تعهد عملکردی واحدی محسوب می‌شوند. همچنین «آلفا» نتیجه می‌گیرد که این دو توافق به‌عنوان یک بسته با هدف

### مثال ترکیب قراردادها: مجوز مربوط به نرم‌افزار و خدمات سفارشی‌سازی

شرکت نرم‌افزاری «آلفا» قراردادی را با مشتری «بتا» برای اعطای مجوز استفاده از نرم‌افزار مدیریت ارتباط با مشتری خود منعقد می‌کند. سه روز بعد، در قراردادی جداگانه، شرکت «آلفا» توافق می‌کند که خدمات مشاوره‌ای برای سفارشی‌سازی قابل توجه نرم‌افزار دارای مجوز ارائه دهد تا این نرم‌افزار بتواند در محیط فناوری اطلاعات مشتری «بتا» به‌کار گرفته شود. مشتری «بتا» تا زمان تکمیل خدمات سفارشی‌سازی، قادر به استفاده از نرم‌افزار نیست. شرکت «آلفا» تعیین می‌کند که این دو قرارداد باید ترکیب شوند، زیرا به تقریب هم‌زمان با همان مشتری منعقد شده‌اند و کالاها یا خدمات مندرج در قراردادها تعهد عملکردی واحدی محسوب می‌شوند.

### مثال: ترکیب قراردادها با واحدهای وابسته به دولت

شرکت «آلفا» قراردادی را برای توسعه و فروش سیستم امنیت سایبری با شرکت دولتی «بتا» منعقد می‌کند. سه روز بعد، در قراردادی جداگانه، «آلفا» قراردادی را برای فروش همان سیستم با شرکت دولتی «گاما» منعقد می‌کند. هر دو شرکت تحت کنترل یک وزارتخانه قرار دارند. شرکت «آلفا» در طول مذاکرات، توافق می‌کند سیستمها را با تخفیف قابل توجهی به‌فروش برساند؛ مشروط بر این‌که هر دو شرکت «بتا» و «گاما»، سیستم را خریداری کنند.

«آلفا» نتیجه می‌گیرد که این دو قرارداد باید ترکیب شوند؛ زیرا «بتا» طرف وابسته به «گاما» است، قراردادها به تقریب به‌طور هم‌زمان منعقد شده‌اند و به‌عنوان بسته تجاری واحد مذاکره شده‌اند. افزون بر این «آلفا» باید ارزیابی کند که آیا این دو سیستم تعهد عملکردی واحدی را تشکیل می‌دهند یا خیر.

### مثال: تجهیزات و خدمات اصلاح

شرکت «آلفا» تجهیزاتی به‌نام محصول «بتا» می‌فروشد. طراحی محصول «بتا» به‌گونه‌ای است که نیازی به سفارشی‌سازی یا تعدیل ندارد و می‌تواند بدون کمک شرکت «آلفا» در محل مشتری نصب شود. شرکت «آلفا» قراردادی برای فروش محصول «بتا»، با مشتری «گاما» منعقد می‌کند.

## قراردادهایی که واحد تجاری با

## اشخاص مختلف در کانال توزیع

منعقد می‌کند که

مشتری واحد تجاری

محسوب نمی‌شوند

با یکدیگر ترکیب نمی‌شوند



مقاصد حسابداری باید در قالب یک قرارداد واحد ترکیب شوند یا خیر، مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. علاوه بر این، واحد تجاری باید بررسی کند که آیا توافق جداگانه، تعدیلی در قرارداد اولیه محسوب می‌شود و این که آیا چنین تعدیلی باید به عنوان قراردادی جدید و یا به عنوان بخشی از قرارداد موجود به حساب منظور شود.

### تعریف اشخاص وابسته اهمیت تازه‌ای پیدا می‌کند

استاندارد تصریح می‌کند که برای ترکیب دو یا چند قرارداد، این قراردادها باید با مشتری واحد یا با اشخاص وابسته به آن مشتری منعقد شده باشند. کمیته تدوین استانداردها بیان می‌کند اصطلاح «اشخاص وابسته» مورد استفاده در استاندارد درآمد عملیاتی، همان معنایی را دارد که در استاندارد اشخاص وابسته تعریف شده است. بدین معنا که تعریفی که در استانداردهای حسابداری برای مقاصد افشا تدوین شده بود، اهمیت تازه‌ای می‌یابد؛ زیرا می‌تواند بر شناسایی و اندازه‌گیری معاملات مرتبط با درآمد، اثرگذار باشد.

### هیچ استثنایی برای قراردادهایی که با بخشهای

### مختلف واحد تجاری منعقد شده‌اند، وجود ندارد

در مورد بررسی این که آیا دو یا چند قرارداد باید با یکدیگر ترکیب شوند به این دلیل که قراردادها توسط بخشهای مختلف واحد تجاری یا بخشهای مختلف مشتری منعقد شده‌اند،

تجاری واحد؛ یعنی امکان استفاده مشتری «گاما» از تجهیزات سفارشی شده مذاکره شده است.

بنابراین، از آنجا که قرارداد مربوط به محصول «بتا» و توافق خدمات به تقریب هم‌زمان منعقد شده است، این دو توافق یک قرارداد واحد محسوب می‌شوند. شرکت «آلفا» انتقال محصول «بتا» و خدمات سفارشی‌سازی را به عنوان یک تعهد عملکردی واحد به حساب منظور می‌کند.

### ارزیابی «هم‌زمان یا در زمانهای نزدیک به هم»

### هنگام تعیین این که آیا قراردادها باید با یکدیگر

### ترکیب شوند

حسابداری قرارداد به حقوق و تعهدهای فعلی واحد تجاری وابسته است، نه به نحوه ساختاردهی قرارداد توسط واحد تجاری. این استاندارد، حد آستانه مشخص و صریحی برای ارزیابی این که چه وضعیتی «هم‌زمان یا در زمانهای نزدیک به هم» تلقی می‌شود، به منظور تعیین این که آیا قراردادها باید برای مقاصد به‌کارگیری استاندارد با یکدیگر ترکیب شوند یا خیر، ارائه نمی‌کند. از این رو، واحد تجاری باید هنگام تحلیل دوره زمانی سپری‌شده، واقعیتها و شرایط خاص خود را ارزیابی کند. به‌طور خاص، واحد تجاری باید رویه‌های تجاری خود را مدنظر قرار دهد تا تعیین کند حداقل دوره زمانی که شواهدی مبنی بر مذاکره قراردادها به‌طور هم‌زمان یا در زمانهای نزدیک به یکدیگر فراهم می‌کند، کدام است. علاوه بر این، واحد

تجاری باید ارزیابی کند که چرا توافقیها به‌صورت قراردادهای جداگانه تنظیم شده‌اند و قراردادها چگونه مذاکره شده است (برای مثال، این که هر دو قرارداد با همان طرفها مذاکره شده است یا این که بخشهای مختلف درون واحد تجاری به‌طور جداگانه با یک مشتری مذاکره کرده‌اند).

واحد تجاری باید رویه‌هایی را تعیین کند تا قراردادهای متعددی را که با یک مشتری واحد آغاز می‌شوند، به‌موقع تشخیص دهد؛ به‌نحوی که اطمینان حاصل شود این توافقیها به‌منظور تعیین این که آیا برای





## واحد تجاری باید

ارزیابی کند که چرا توافقها به صورت

قراردادهای جداگانه

تنظیم شده‌اند

یک خودرو به‌طور معمول فروشنده است، در حالی که مشتری در اجاره خودرو به‌طور معمول مصرف‌کننده نهایی محسوب می‌شود. از آنجا که فروشنده و مصرف‌کننده نهایی اشخاص وابسته محسوب نمی‌شوند، این قراردادها (قرارداد اولیه فروش خودرو به فروشنده و قرارداد اجاره بعدی با مصرف‌کننده نهایی) برای مقاصد ترکیب قراردادها مورد ارزیابی قرار نمی‌گیرند و به‌عنوان قراردادهای جداگانه تلقی می‌شوند. با این حال در برخی موقعیتهای دیگر، ممکن است مشتری واحد تجاری به‌عنوان نماینده‌ای برای مصرف‌کننده نهایی عمل کند. در چنین شرایطی، قراردادها باید به‌منظور تعیین لزوم ترکیب آن‌ها مورد ارزیابی قرار گیرند.

با این حال، تعهدات عملکردی که واحد تجاری به‌طور ضمنی یا صریح به مصرف‌کننده نهایی در یک کانال توزیع متعهد می‌شود (برای مثال، ارائه خدمات رایگان به مصرف‌کننده نهایی در شرایطی که فروش واحد تجاری به یک طرف واسطه انجام شده است) به‌عنوان بخشی از قرارداد مورد ارزیابی قرار می‌گیرند.

### منبع:

- KPMG (2019), IFRS15, Handbook, Revenue

ادامه دارد

هیچ استثنایی وجود ندارد. در واقع، حتی قراردادهایی که با اشخاص وابسته به مشتری منعقد شده‌اند و ممکن است در اصل بخشی از همان واحد تجاری تلفیقی نیز نباشند، از منظر امکان ترکیب مورد بررسی قرار می‌گیرند.

با این حال، این‌که قراردادها توسط همان طرفهای مورد مذاکره قرار گرفته‌اند یا در مقابل، با بخشهای مختلف واحد تجاری یا بخشهای مختلف مشتری مذاکره شده‌اند، ممکن است در عمل بر احراز هر یک از سه معیار مشخص شده در استاندارد، اثرگذار باشد.

برای مثال، دو قراردادی که توسط بخشهای مختلف یکی یا هر دو طرف منعقد شده‌اند، ممکن است با احتمال کمتری «به‌صورت یک بسته با یک هدف تجاری واحد» مورد مذاکره قرار گرفته باشد یا شامل کالاها یا خدماتی باشد که تعهد عملکردی واحدی را تشکیل می‌دهد.

## پیچیدگیهای مضاعف مربوط به فروش از طریق کانالهای توزیع

در به‌کارگیری رهنمودهای مربوط به ترکیب قراردادها، واحد تجاری باید تعیین کند که مشتری تحت قرارداد چه شخصی است. قراردادهایی که واحد تجاری با اشخاص مختلف در کانال توزیع منعقد می‌کند که مشتری واحد تجاری محسوب نمی‌شوند، با یکدیگر ترکیب نمی‌شوند.

برای مثال، در صنعت خودروسازی، مشتری در فروش