

تغییر رویکرد شناسایی درآمد

زمان شناسایی درآمد اگر دشوارترین مسئله‌ی حسابداری نباشد، بدون شک یکی از چالش برانگیزترین موضوعات آن است. وجود تنوع بسیار در روش‌های بازاریابی و فروش محصولات و خدمات، ارائه‌ی رهنمودی مشخص برای همه‌ی حالات شناسایی درآمد را ناممکن کرده است. رعایت مفهوم دوره‌ی مالی و مبنای تعهدی هم، بر پیچیدگی و اهمیت زمان شناسایی درآمد افزوده است. در بسیاری از کشورها پاداش مدیران به درآمد شناسایی شده توسط واحد تجاری گره خورده است؛ بعضی از مدل‌های ارزشگذاری واحدهای تجاری، درآمد را به عنوان ورودی اصلی مدل در نظر می‌گیرند؛ و مقامات مالیاتی نیز نگاه ویژه‌ای به بخش درآمدهای صورت‌های مالی دارد. این موارد همگی بر جایگاه ویژه‌ی این عنصر صورت‌های مالی نزد ذینفعان و استانداردگذاران دلالت دارد.

پروژه‌ی تدوین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۱۵ "درآمد قراردادهای با مشتریان" (IFRS 15) در سال ۲۰۰۲ کلید خورد و به‌کارگیری این استاندارد از آغاز ۲۰۱۸ برای واحدهایی که این استانداردها را رعایت می‌کنند، لازم الاجرا شد. در ایران نیز، با روندی که کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری مبنی بر همگرایی با استانداردهای بین‌المللی در پی گرفته است، انتظار می‌رود این استاندارد به زودی جایگزین استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳ (درآمدهای عملیاتی)، استاندارد حسابداری شماره‌ی ۹ (حسابداری پیمان‌های بلندمدت) و شاید استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۹ (فعالیت‌های ساخت املاک) شود. الزامات IFRS 15 تغییرات مهمی در شناسایی درآمد واحدهای تجاری ایجاد خواهد کرد، به‌ویژه آن‌هایی که در صنایع ارتباطات، هوایی و اعطای حق امتیاز فعالیت می‌کنند. (IASPlus, 2020)

اهمیت شناخت مدل کسب‌وکار واحد تجاری

تشخیص زمان درست شناسایی درآمد و اندازه‌گیری درست آن منوط به شناخت مدل کسب‌وکار واحد تجاری است. برای مثال، فرایند شناسایی درآمد در واحدهای تجاری تولیدی متفاوت از فرایند شناسایی درآمد در واحدهای تجاری خدماتی است. زیرا محصول تولیدی یک دارایی مشهود است، و معمولاً می‌توان زمان مشخصی برای انتقال مزایا و مخاطرات آن تعیین کرد. در حالی که، در واحدهای تجاری خدماتی مفهوم انتقال مالکیت موضوعیت ندارد. موضوع هنگامی پیچیده‌تر می‌شود که در یک قرارداد کالا و خدمات هر دو ارائه شوند. غیر از این مورد، حسابداران باید با شناخت عمیق اهداف مستتر در معاملات بتوانند محتوای اقتصادی آنها را ارجح بر شکل قانونی‌شان بدانند، تا گزارش‌های مالی به شکل صادقانه‌ای بیانگر رویدادی باشند که قصد دارند آن را ارائه کنند. برای مثال، در قراردادهای خرید مجدد^۲ اغلب هدف فروشنده تامین مالی است، و فقط شکل ظاهری آن فروش و خرید است.

تعیین زمان شناسایی درآمد مستلزم یافتن پاسخ مناسب برای این دو پرسش است:

- فروشنده چه عرضه می‌کند؟
- در ازای آن چه دریافت می‌کند؟

استقلال دو طرف معامله دست‌کم بر پاسخ پرسش دوم تاثیر می‌گذارد. زیرا اگر معامله در شرایط عادی بازار رخ دهد، ارزش چیزی که دریافت می‌شود با ارزش چیزی که واگذار می‌شود باید برابر باشد. ولی اگر دو طرف معامله به یکدیگر وابستگی داشته باشند، امکان دارد ملاحظات دیگری در این بین تاثیرگذار باشد (مانند ملاحظات مالیاتی یا مدیریت سود).

رویکردهای شناسایی درآمد پیش از ۲۰۱۸، استاندارد بین‌المللی حسابداری



ابراهیم نوروزی



شماره‌ی ۱۸ "درآمد"^۳ (IAS 18) لازم الاجرا بود، که از "رویکرد عایدی"^۴ پیروی می‌کرد. این استاندارد مرجع بسیاری از کشورها برای تدوین استاندارد شناسایی درآمد بود^۵ و غالباً از "رویکرد سود و زیانی" برای شناسایی درآمد بهره می‌گرفت. این در حالی است که IFRS 15 برای شناسایی درآمد از "رویکرد دارایی-بدهی"^۶ استفاده می‌کند. رویکردی که به "رویکرد مبتنی بر قرارداد"^۷ نیز شهرت دارد. (Kieso, et al.2019)

رویکرد عایدی

طبق این رویکرد، درآمد فروش کالا و هزینه‌های آن هنگامی شناسایی می‌شود که همه‌ی شروط زیر محرز شوند:

۱. مزایا و مخاطرات دارایی به مشتری منتقل شده باشد یا درآمد کسب شده باشد.
۲. فروشنده دیگر کنترل مؤثری بر دارایی فروخته شده نداشته باشد.
۳. درآمدها و هزینه‌های معامله به طور اتکاپذیری قابل اندازه‌گیری باشد.
۴. وصول پذیری منافع محتمل باشد.

عموماً زمانی که عدم قطعیت فراگیری معامله را احاطه کرده باشد (مثلاً، فروشنده امتیازهای غیرعادی^۸ به خریدار اعطا کرده باشد) یا فروشنده بخش عمده‌ای از آن چه باید انجام می‌داد را انجام نداده باشد، امکان دارد اندازه‌گیری درآمد به شکل اتکاپذیر ممکن نباشد. در این حالت، اجازه‌ی شناسایی درآمد وجود ندارد، و مبالغ وصول شده بابت قرارداد باید به عنوان بدهی گزارش شود. همچنین، واحد تجاری نیز باید ورود جریان منافع را محتمل بداند. این کار معمولاً در کشورهای دیگری از طریق رتبه‌بندی اعتباری^۹ مشتری صورت می‌گیرد. اگر در همان ابتدای قرارداد به هر دلیلی فروشنده با یک مشتری که وضعیت اعتباری ضعیفی دارد معامله کند، طبق معیار محتمل بودن وصول پذیری حق شناسایی

درآمد را ندارد. البته اگر هنگام عقد قرارداد وضعیت اعتباری مشتری قابل قبول باشد، ولی بعدها از عهده‌ی ایفای تعهدات خود برنیاید، درآمد شناسایی می‌شود و منافع سوخت شده به حساب هزینه منظور می‌شود.

در رویکرد عایدی، تمرکز بر مجموعه اقداماتی است که فروشنده در راستای خلق ارزش (فرآیند کسب عایدی) انجام می‌دهد و بخش مهمی از مدل کسب و کارش تلقی می‌شود. فرآیند کسب عایدی برای هر واحد تجاری و هر صنعت می‌تواند منحصر به فرد باشد. برای مثال، فرآیند کسب عایدی در صنعت خرده‌فروشی با فرآیند کسب عایدی در صنایع تولیدی متفاوت است. در این رویکرد تلاش می‌شود تا "رویداد حیاتی"^{۱۰} که خبر از تکمیل قابل توجه فرآیند کسب عایدی می‌دهد را پیدا کرد. برای مثال، در فروش کالا رویداد حیاتی "تحویل" آن به مشتری است. رویداد حیاتی عموماً زمانی است که مزایا و مخاطرات مالکیت کالا و کنترل مؤثر بر آن به مشتری منتقل می‌شود. اگر در یک فرآیند کسب عایدی بتوان رویداد حیاتی را تشخیص داد، آن، فرآیند کسب عایدی منقطع^{۱۱} نامیده می‌شود. در برخی صنایع،

مانند کشاورزی و جنگل‌بانی که بازار آماده و قیمت‌های قابل اطمینان دارند، رویداد حیاتی می‌تواند قبل از نقطه‌ی تحویل و طی زمانی باشد که رفته رفته ارزش دارایی افزایش می‌یابد. در فعالیت‌های خدماتی به فرآیند کسب عایدی از دیدگاه "عملکرد خدمت"^{۱۲} نگریسته می‌شود. بدین معنی که در کدام نقطه‌ی زمانی می‌شود ادعا کرد که خدمت ارائه شده است. برای برخی خدمات، مانند معاینه‌ی فنی خودروها، فرآیند کسب عایدی منقطع است و در زمان بسیار کوتاهی تکمیل می‌شود. ولی مثلاً در قراردادهای پیمانکاری بلندمدت تکمیل این فرآیند متفاوت است، و گاهی چندین دوره‌ی مالی را در بر می‌گیرد.

یکی از انتقاداتی که به IAS 18 می‌شد، فقدان رهنمودهای روشن و کافی درباره‌ی دو شرط "قابلیت اندازه‌گیری" و "قابلیت وصول" منافع بود. زیرا بسیاری از رویه‌های تجاری که در بازار مرسوم بود و بر این دو شرط تاثیر می‌گذاشت، مسکوت باقی مانده بود.

رویکرد مبتنی بر قرارداد

طبق این رویکرد، قرارداد پایگاهی است که

نمایه‌ی ۱ - صناعی که بیشتر تحت تاثیر IFRS 15 قرار می‌گیرند و مرحله‌ای که بیشترین اهمیت را در آن صنعت دارد

صنعت	مرحله‌ی				
	یک	دو	سه	چهار	پنج
دفاعی و هوایی	●	●	●		
مدیریت دارایی‌ها			●		
ساخت املاک			●		●
بهداشت و درمان	●		●		
ارائه‌کنندگان نرم‌افزار	●	●	●	●	
ارائه‌کنندگان تلفن همراه و اینترنت				●	
رسانه و اعطاکندگانی حق امتیاز	●	●	●		

منبع: موسسه‌ی KPMG (Kieso, et al.2019)

در آن مسائلی مانند قیمت معامله، شرایط پرداخت، نحوه‌ی اعتبارسنجی مشتری، شرایط حمل کالا و سایر موارد اثرگذار قید و توافق شده است. بر اساس این رویکرد، درآمد زمانی شناسایی می‌شود که تغییری در دارایی‌ها و بدهی‌ها ایجاد شده باشد. به عبارت دیگر، در مقایسه با استانداردهای پیشین که در شناسایی درآمد تاکیدشان بر مفاهیم "تحقق"^{۱۳} و "کسب"^{۱۴} بود؛ در IFRS 15 تمرکز اصلی بر الف) "شناسایی"^{۱۵} و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها و ب) تغییری است که در آنها طی عمر قرارداد به وجود می‌آید. در این استاندارد، بر جنبه‌های اصلی شناخت درآمد توجه ویژه‌ای شده و تلاش شده است که در پنج مرحله‌ی زیر نوری بر جوانب تاثیرگذار شناسایی درآمد تابانده شود:

۱. تشخیص قرارداد^{۱۶}
۲. تشخیص دقیق تعهدات اجرایی^{۱۷} مندرج در قرارداد

۳. تعیین قیمت معامله
 ۴. تخصیص قیمت معامله به تعهدات اجرایی متمایز

۵. شناسایی درآمد همزمان با انجام تعهدات
 موسسه‌ی KPMG در یک تحقیق، صناعی که بیشتر تحت تاثیر IFRS 15 قرار می‌گیرند را با ذکر مرحله‌ای که بیشترین اهمیت را در آن صنعت دارد مشخص کرده است (نمایه‌ی ۱ را ببینید)

مرحله‌ی اول: تشخیص قرارداد با مشتریان
 قرارداد توافق بین دو یا چند شخص (حقیقی یا حقوقی) است که حقوق و تعهدات قابل اجرایی را برای دو طرف به وجود می‌آورد. قرارداد می‌تواند توافقی مکتوب، شفاهی یا حتی ضمنی باشد که در رفتار و عادات تجاری مردم آن دیار مرسوم باشد. قراردادی که مدنظر این استاندارد است باید ضمانت اجرایی داشته باشد. به همین دلیل، قراردادهایی که یکی از دو طرف می‌تواند بدون جریمه آن را فسخ کند، در زمره‌ی قراردادهای مدنظر این استاندارد قرار نمی‌گیرند. به اعتقاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) اعتبارسنجی مشتری بخش مهمی از معتبر بودن یک قرارداد است. به بیان دیگر، وجود قراردادی حاکی از قابلیت وصول منافع است که در کنار ضمانت اجرایی تعهدات، پیش شرط‌های لازم برای تغییر محتمل در دارایی‌ها و بدهی‌ها را فراهم می‌کند.

فروشنده با انعقاد قرارداد حق دریافت مابه‌ازا را از مشتری پیدا می‌کند؛ و در مقابل، متعهد می‌شود که کالا یا خدمتی را به مشتری عرضه کند. در صورتی که حق دریافت مابه‌ازا بزرگتر از تعهدات پذیرفته شده باشد، دارایی‌ها افزایش خواهند یافت؛ و در غیر این صورت، بدهی‌ها افزایش می‌یابند. انعقاد قرارداد به تنهایی منجر به ثبت حسابداری نمی‌شود. زمانی قرارداد در دفاتر ثبت می‌شوند که یکی از دو طرف یا هر

دو، تمام یا بخشی از تعهدات خود را انجام داده باشند.

مرحله‌ی دوم: تشخیص تعهدات اجرایی قرارداد

تعهد اجرایی قولی است که فروشنده درباره‌ی ارائه‌ی کالا یا خدمت به مشتری می‌دهد. در قرارداد ممکن است یک یا چند تعهد اجرایی وجود داشته باشد. طبق IFRS 15 برای تشخیص تعداد تعهدات اجرایی باید دید که آیا قرار است بیش از یک کالا یا خدمت "متمایز" ارائه شود، و بتوان قیمت آنها را در شرایط عادی به طور "جداگانه"^{۱۸} ارزیابی کرد. یک کالا یا خدمت زمانی متمایز تلقی می‌شود که مشتری بتواند جداگانه از آن بهره‌مند شود.

مثال یک) شرکتی محصولات خود را با یک سال ضمانت به قیمت ۱۵۰ ریال می‌فروشد. خریدار می‌تواند با پرداخت ۴۰ ریال یک ضمانت‌نامه‌ی دیگر نیز برای سال دوم دریافت کند. حال اگر شرکت این بسته را به قیمت ۱۸۰ ریال بفروشد، طبق IFRS 15 چه تعداد تعهد اجرایی خواهد داشت؟

پاسخ: در این مثال به ظاهر سه تعهد وجود دارد: (۱) فروش کالا، (۲) ضمانت سال اول، و (۳) ضمانت اضافی برای سال دوم. ولی طبق IFRS 15، در این مثال تنها دو تعهد اجرایی (موارد ۱ و ۳) وجود دارد. چون ضمانت سال اول از فروش محصول قابل تفکیک نیست. ولی ضمانت سال دوم تعهدی متمایز تلقی می‌شود.

مثال دو) شرکتی به ازای هر ۱۰ ریال خرید یک امتیاز به مشتریانش می‌دهد.^{۱۹} مشتریان با جمع‌آوری این امتیازات می‌توانند در خریدهای بعدی خود تخفیف بگیرند. در این مثال چه تعداد تعهد اجرایی وجود دارد؟

پاسخ: دو تعهد اجرایی وجود دارد: (۱) فروش

فعلی محصول و ۲) بخشی از فروش آینده‌ی محصول (معادل امتیاز: دریافتی). در این مثال، تمام ۱۰ ریال دریافتی نباید هنگام فروش به عنوان درآمد شناسایی شود. بلکه سهمی از آن باید به امتیازات داده شده تعلق گیرد و معوق شود.

مرحله‌ی سوم: تعیین قیمت معامله

قیمت معامله مبلغ مابه‌ازایی است که فروشنده انتظار دارد در ازای ارائه‌ی کالا یا خدمت دریافت کند. به طور معمول، این مبلغ در مفاد قرارداد به راحتی قابل تشخیص است. ولی وجود شرایطی همچون مابه‌ازای متغیر^{۲۰}، ارزش زمانی پول^{۲۱}، مابه‌ازای غیرنقدی^{۲۲} و مابه‌ازاهای پرداخت شده از قبل (همانند کوپن‌های تخفیف) تعیین قیمت معامله را دشوار می‌کنند (Kieso, et al. 2019).

در مابه‌ازای متغیر قیمت معامله به وقوع رویدادی در آینده منوط می‌شود. برای مثال، پیمانکاری که به ازای هر هفته تاخیر در تحویل پروژه درصدی از مبلغ قراردادش کسر می‌شود؛ یا فروشنده‌ای که به مشتریانش اجازه‌ی برگشت کالا داده است. در این موارد، تعیین مبلغ قرارداد باید با توجه به آثار این موارد انجام شود.

مثال) فروشنده‌ای ۱۰۰ واحد کالا را به قیمت هر واحد ۱۰۰ ریال می‌فروشد. مشتری اختیار دارد ظرف ۶۰ روز کالاهای مزاد را عودت دهد. بهای تمام‌شده‌ی هر واحد کالا ۶۰ ریال است. فروشنده برآورد می‌کند سه واحد از کالاها در مهلت مقرر برگشت شوند. کالاهای برگشتی را می‌توان دوباره فروخت. ثبت‌های شناسایی درآمد طبق IFRS 15 و استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳ ایران به شرح زیر هستند: (Audit Organization, 2020)

طبق IFRS 15:

حساب‌های دریافتی ۱۰,۰۰۰
درآمد فروش ۹,۷۰۰
پیش‌دریافت^{۲۳} ۳۰۰

طبق استاندارد ایران:

حساب‌های دریافتی ۱۰,۰۰۰
درآمد فروش ۱۰,۰۰۰

برگشت از فروش ۳۰۰
برگشت از فروش انباشته^{۲۴} ۳۰۰

بهای تمام‌شده‌ی فروش نیز طبق هر دو استاندارد به شرح زیر ثبت می‌شود:

بهای تمام‌شده‌ی فروش ۵,۸۲۰

موجودی کالای

در جریان برگشت ۱۸۰

موجودی کالا ۶,۰۰۰

درباره‌ی ارزش زمانی پول باید این نکته را در نظر گرفت که هر مبلغ اضافی دریافتی از فروش نسبی در مقایسه با فروش نقدی باید به عنوان درآمد مالی در نظر گرفته شود. بنابراین، در تعیین قیمت فروش نباید منظور شود. این موضوع از این جنبه اهمیت دارد که به یاد آوریم، معیار شناسایی درآمد فروش، متفاوت از معیار شناسایی درآمد مالی است. همچنین، هنگامی که در ازای ارائه‌ی کالا یا خدمتی مابه‌ازای غیرنقدی تحصیل می‌شود، مبنای تعیین قیمت معامله ارزش منصفانه‌ی آن چه دریافت شده است، خواهد بود.

مرحله‌ی چهارم: تخصیص قیمت معامله به

تعهدات اجرایی متمایز

در مواردی که واحد تجاری تنها یک تعهد اجرایی دارد، این مرحله هیچ گونه پیچیدگی ندارد. ولی هنگامی که تعداد تعهدات اجرایی بیشتر باشد، چالش‌هایی به وجود خواهد آمد. در این حالت، اولویت بر تخصیص قیمت معامله بر اساس ارزش‌های نسبی^{۲۵} است که بر اساس ارزش‌های جداگانه^{۲۶} تعیین می‌شوند. در غیر این صورت، روش‌های یادشده در نمایه‌ی ۲ کاربرد دارند.

مرحله‌ی پنجم: شناسایی درآمد همزمان با

انجام تعهدات

درآمد زمانی شناسایی می‌شود که تعهدات اجرایی ایفا شده باشد، و آن زمانی است که کنترل کالا یا خدمت در اختیار مشتری قرار گرفته باشد. طبق IFRS 15 مفهوم تغییر در کنترل عامل تعیین‌کننده در تعیین زمان شناسایی درآمد است. کنترل کالا یا خدمت زمانی در اختیار مشتری قرار می‌گیرد که وی بتواند منافع حاصل از آنها را هدایت کند، یا توانایی آن را داشته باشد که مانع استفاده دیگران از آنها شود. نشانه‌های زیر می‌توانند در تشخیص این که آیا مشتری کنترل بر یک دارایی را به دست آورده است، به کار روند:
۱. مشتری این حق را داشته باشد که برای دارایی مخارجی را انجام دهد.

نمایه‌ی ۲ - روش‌های تکمیلی تخصیص قیمت معامله به تعهدات اجرایی متمایز (طبق IFRS 15)	
روش تخصیص	نحوه‌ی اجرا
روش ارزش تعدیل‌شده	قیمتی که مشتری حاضر به پرداخت برای تعهد اجرایی است برآورد می‌شود. برای این برآورد، قیمت فروش رقبا می‌تواند معیار مناسبی باشد.
روش بهای تمام‌شده به علاوه‌ی درصدی از سود	ارزش تعهد اجرایی از طریق افزودن سود مورد انتظار به بهای تمام‌شده‌ی انجام آن محاسبه می‌شود.
روش ارزش باقی‌مانده	این روش هنگامی کاربرد دارد که ارزش فقط یکی از تعهدات اجرایی که به شکل بسته ارائه شده است، مشخص نباشد. در این صورت، ارزش‌های جداگانه به سایر تعهدات اجرایی منتسب می‌شود و هر آن چه باقی ماند به تعهد اجرایی مورد نظر تعلق می‌گیرد.

22- Non-cash Consideration

۲۳- در IFRS 15 با اصطلاح Refund Li-ability بدان اشاره شده است.

۲۴- کاهنده‌ی حساب‌های دریافتی است.

25- Relative Value

26- Stand-alone Value

27- Alternative use

منابع

■ CPA, Chartered Professional Accountants of Canada. (2016). Cpa Canada handbook: Accounting. Toronto.

■ Fbetkowski. (2014, May 28). IAS plus. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

■ Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Wiecek, I. M., McConomy, B. J., & Warfield, T. D. (2019). Intermediate accounting. Toronto: John Wiley & Sons Canada, Ltd.

■ Weygandt, J. J., Kieso, D. E., Kimmel, P. D., Trenholm, B., Warren, V., & Novak, L. (2019). Accounting principles, Volume 2. Toronto, ON: John Wiley & Sons Canada, Ltd.

■ استانداردها و گزارش‌های حسابداری، وبگاه سازمان حسابرسی.

ابراهیم نوروزبیگی: عضو خبره‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در شاخه‌ی تخصصی حسابدار مالی خبره، عضو هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران مالی خبره، مدیر اجرایی پیشین مرکز آموزش حسابداران خبره (PACT)، مدرس دوره‌های آموزشی حرفه‌ای، دکتری حسابداری

2019,etal.). استاندارد بین‌المللی پیشین (IAS 18) و معادل ایرانی آن (استاندارد ۳) از رویکرد عایدی برای شناسایی درآمد استفاده کرده‌اند که رویکردی سود و زیانی تلقی می‌شود. در حالی که IFRS 15 از رویکرد مبتنی بر قرارداد که یک رویکرد پنج مرحله‌ای و مبتنی بر نگرش دارایی-بدهی است استفاده می‌کند. از مزایای این استاندارد جدید توجه ویژه‌ی آن به اجزای شناسایی درآمد (مانند اندازه‌گیری مبلغ درآمد) و حالات ویژه‌ی قابل وقوع در فرآیند کسب درآمد است. ■

پی‌نوشت‌ها:

1- IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

2- Repurchase Agreements

3- IAS 18 Revenue

4- Earning Approach

۵- در ایران، استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳؛ و در کانادا، استاندارد شماره‌ی ۳۴۰۰

6- Asset-Liability Approach

7- Contract-based Approach

۸- مانند دریافت منافع بر مبنای بازده آتی دارایی

9- Credit rating

10- Critical Event

11- Discrete Earning Process

12- Performance of the Service

13- realization

14- Earning

15- Recognition

16- Contract Identification

17- Performance Obligations

18 Stand-alone Value

۱۹- این نوع امتیازات در فروش بلیت شرکت‌های هواپیمایی بسیار رایج است.

20- Variable Consideration

21- Time Value Money

۲. مشتری مالکیت قانونی دارایی را به دست آورده باشد.

۳. مزایا یا مخاطرات عمده‌ی دارایی به مشتری تعلق گرفته باشد.

۴. دارایی نزد مشتری قرار داشته باشد.

کنترل دارایی می‌تواند در یک نقطه‌ی زمانی (مثلاً، فروش یک گوشی تلفن همراه) یا طی زمان (مثلاً، فروش یک دارایی در حال ساخت که فروشنده متعهد به تکمیل آن است) به خریدار منتقل شود. طبق IFRS 15 (بند ۳۵) شرکت‌ها زمانی می‌توانند درآمد خود را طی زمان و به روش درصد پیشرفت کار شناسایی کنند که حداقل یکی از سه معیار زیر وجود داشته باشد (Kieso, et al.2019):

۱. مشتری منافع موردنظر را حین اجرای تعهدات توسط فروشنده دریافت و استفاده کند (مانند قرارداد پشتیبانی مستمر نرم افزار طی سال)

۲. مشتری به موازات ایجاد دارایی کنترل آن را در اختیار بگیرد (مانند قراردادهای پیمان ساخت)

۳. فروشنده استفاده‌ی جایگزینی^{۲۷} برای دارایی ساخته‌شده نداشته باشد، و قرارداد ضمانت اجرایی کافی داشته باشد. مانند یک شرکت هواپیماسازی که مدل خاصی از جت را با توجه به ویژگی‌های مدنظر مشتری می‌سازد و مشتری وثیقه‌ی کافی نزد سازنده گذاشته است.

خلاصه و نتیجه‌گیری

مفهوم شناخت درآمد در سطح بین‌المللی گاهی به نیت سودسازی مورد سوءاستفاده قرار می‌گیرد. این موضوع طی سالهای اخیر، با ابداع روش‌های نوآورانه برای کسب درآمد توجه بیشتری به خود جلب کرده است. همواره اعمال قضاوت حرفه‌ای لازمه‌ی تشخیص درستی درآمد شناسایی‌شده بوده است و در آینده نیز خواهد بود (Weygandt,