



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳  
درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• هدف
۲-۴	• دامنه کاربرد
۵-۱۱	• تعاریف
۶	- عملیات غیرمبادله‌ای
۷-۸	- درآمد
۹-۱۰	- داراییهای انتقالی مشروط
۱۱	- مالیات
۱۲	• تحلیل جریان ورودی اولیه منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
۱۳-۱۹	• شناخت دارایی
۱۵-۱۶	- کنترل دارایی
۱۷	- محتمل بودن جریان ورودی منابع
۱۸	- داراییهای احتمالی
۱۹	- اندازه‌گیری داراییها در شناخت اولیه
۲۰-۲۲	• شناسایی درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
۲۳-۲۴	• اندازه‌گیری درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
۲۵-۳۰	• شناخت بدهی
۲۶-۲۸	- تعهد فعلی
۲۹-۳۰	- اندازه‌گیری بدهی در شناخت اولیه
۳۱-۴۰	• مالیات
۳۵	- رویداد مشمول مالیات
۳۶	- پیش‌دریافت مالیات
۳۷-۴۰	- اندازه‌گیری داراییهای حاصل از مالیات
۴۱-۵۳	• انتقالات
۴۷	- اندازه‌گیری داراییهای حاصل از انتقالات
۴۸	- بخشودگی بدهی

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳  
درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)

فهرست مندرجات

شماره بند	
۴۹ - ۵۰	- جرایم
۵۱ - ۵۲	- کمکها و هدایا
۵۳	- وثایق
۵۴ - ۵۵	• افشا
۵۶	• تاریخ اجرا
	• پیوست: رهنمود بکارگیری

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

هدف

۱. هدف این استاندارد، ارائه الزاماتی برای گزارشگری مالی درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای است. این استاندارد، موضوعات مرتبط با شناسایی و اندازه‌گیری این نوع درآمدها را مورد بحث قرار می‌دهد.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای بکار گرفته شود. این استاندارد در خصوص ترکیب واحدهای گزارشگر که عملیات غیرمبادله‌ای محسوب می‌شود، کاربرد ندارد.

۳. این استاندارد به درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای می‌پردازد. درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴ با عنوان درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای مطرح می‌شود. اگر چه درآمدهای واحدهای بخش عمومی از عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای ناشی می‌شود، اما بخش عمده آن حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای است. درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای به شرح زیر است:

الف. مالیات، و

ب. انتقالات (نقدی یا غیرنقدی)، از جمله کمکهای بلاعوض و هدایا، بخشودگی بدهی، انتقالات از سایر واحدها و جرایم.

۴. ترکیب واحدهای گزارشگر، زمانی اتفاق می‌افتد که دو یا چند واحد گزارشگر در یک واحد گزارشگر جدید یا موجود ادغام شود. در این نوع تجدید ساختار معمولاً یک واحد توسط واحد دیگر خریداری نمی‌شود، اما ممکن است واحد جدید یا موجود، تمام داراییها و بدهیهای واحد یا واحدهای دیگر را تحصیل کند. موارد مربوط به ترکیب این گونه واحدها در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرد.

تعاریف

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

### استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)

- عملیات مبادله‌ای: عملیاتی که در آن یک واحد گزارشگر، دارایی یا خدمتی را دریافت می‌کند یا بدهی را تسویه می‌کند و در ازای آن ارزش تقریباً برابری را (عمدتاً در قالب وجه نقد، کالاها، خدمات یا استفاده از داراییها) به طور مستقیم واگذار می‌کند.
- عملیات غیرمبادله‌ای: عملیاتی که مبادله ای نباشد. در عملیات غیرمبادله ای، واحد گزارشگر دارایی یا خدمتی را دریافت (واگذار) می‌کند یا بدهی را تسویه می‌کند بدون اینکه مابه‌ازای تقریباً برابری را به طور مستقیم واگذار (دریافت) کند.
- مالیات: منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی که توسط واحدهای بخش عمومی طبق قوانین و مقررات، تحت عنوان مالیات یا عوارض دریافت می‌شود یا قابل دریافت است.
- انتقالات: جریان ورودی یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای، به استثنای مالیات، است.
- جرایم: منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی دریافتی یا دریافتنی توسط واحدهای بخش عمومی که به موجب قانون توسط دادگاه یا سایر مراجع قانونی به دلیل نقض قوانین و مقررات تعیین می‌شود.

#### عملیات غیرمبادله‌ای

۶. در برخی عملیات، ارزش منابع دریافتی با مابه‌ازای پرداختی تقریباً برابر است. به این گونه عملیات، مبادله اطلاق می‌شود که در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح می‌شود. در سایر عملیات یک واحد منابعی را بدون پرداخت مابه‌ازا یا در قبال مابه‌ازای اندکی دریافت می‌کند، به عنوان مثال، اخذ مالیات به موجب قانون. اگر چه دولت، خدمات عمومی متنوعی به مؤدیان مالیاتی ارائه می‌کند، اما این خدمات، مابه‌ازای مالیات دریافتی از عموم نیست.

#### درآمد

۷. درآمد عبارتست از افزایش در داراییها، کاهش در بدهیها یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود. علی‌رغم اینکه مبالغ دریافت شده توسط یک واحد گزارشگر به عنوان نماینده دولت یا سایر سازمانهای دولتی یا اشخاص ثالث که واحد گزارشگر واسطه انتقال مبالغ یادشده می‌باشد، باعث افزایش ارزش خالص یا درآمد واحد گزارشگر نمی‌شود و واحد در راستای دستیابی به اهداف خود، حق استفاده یا کسب منافع از داراییهای جمع‌آوری شده را ندارد؛ لیکن به دلیل عدم وجود واحد گزارشگر دیگری جهت انعکاس چنین مبالغی، در شرایط حاضر، در

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

بخش جداگانه‌ای در صورت تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر مربوط تحت عنوان «درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت» منعکس می‌شود.

۸. هرگاه واحد گزارشگر در ارتباط با درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای هزینه‌هایی را متحمل شود، درآمد عبارت از ناخالص جریان ورودی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی خواهد بود و هرگونه جریان خروجی مرتبط با منابع به عنوان هزینه یا دارایی، شناسایی می‌شود. به عنوان مثال، اگر واحد گزارشگر ملزم به پرداخت مخارج حمل و نصب مرتبط با انتقال یک قلم دارایی ثابت مشهود به درون واحد گزارشگر باشد، چنین مخارجی به صورت مجزا از درآمدهای حاصل از انتقال آن دارایی شناسایی می‌شود. مخارج حمل و نصب طبق استاندارد داراییهای ثابت مشهود به بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود.

داراییهای انتقالی مشروط

۹. چنانچه واحد گزارشگر ملزم باشد منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی انتقالی را طبق شرایط مشخص بکار گیرد و در صورت نقض این شرایط، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی آن را به انتقال‌دهنده برگرداند، کنترل دارایی، مشروط محسوب و یک تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی آتی یا توان خدمت‌رسانی آتی به اشخاص ثالث ایجاد می‌گردد. در چنین وضعیتی واحد گزارشگر ملزم است از منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی برای ارائه خدمات یا تحویل کالا به اشخاص ثالث طبق شرایط مشخص شده استفاده کند یا آن را به انتقال‌دهنده برگشت دهد. بنابراین همزمان با دریافت دارایی یک بدهی نیز ایجاد می‌شود.

۱۰. برای شناسایی بدهی در قبال داراییهای انتقالی، رجحان محتوا بر شکل مورد توجه قرار می‌گیرد. ممکن است تجربه واحد گزارشگر نشان دهد علیرغم الزام به برگشت دارایی در صورت نقض شرایط، به دلیل ماهیت خاص دارایی یا عوامل دیگر، برگشت آن امکانپذیر نباشد. در برخی شرایط هم ممکن است جریمه‌ای برای نقض الزامات

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

پیش‌بینی شده باشد. در چنین شرایطی شناسایی تعهد در مورد دارایی انتقالی در زمان انجام انتقال ضرورت ندارد.

مالیات

۱۱. مالیات، از منابع مهم درآمد دولت و سایر واحدهای بخش عمومی است که جنبه اجباری دارد. انتقالات غیراجباری به دولت یا سایر واحدهای بخش عمومی (از قبیل هدایا)، مالیات تلقی نمی‌شود؛ اگر چه از یک عملیات غیرمبادله‌ای ناشی شده باشد.

تحلیل جریان ورودی اولیه منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۱۲. واحد گزارشگر، دارایی تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای را زمانی شناسایی می‌کند که منطبق با تعریف دارایی باشد و معیارهای شناخت دارایی را نیز احراز کند. ممکن است به دست آوردن کنترل به همراه تعهداتی باشد که منجر به شناسایی بدهی توسط واحد گزارشگر شود. در برخی شرایط خاص مانند بخشودگی بدهی به جای شناسایی دارایی، مبلغ دفتری بدهی کاهش داده می‌شود. طبق رویکرد مطرح شده در این استاندارد، واحد گزارشگر، عملیات غیرمبادله‌ای را به منظور تعیین عناصر قابل شناسایی در صورت‌های مالی با مقاصد عمومی تحلیل می‌کند.

شناخت دارایی

۱۳. براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، دارایی به منبعی اطلاق می‌شود که دربردارنده منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی بوده و واحد گزارشگر بر آن کنترل داشته باشد.

۱۴. جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای که حائز تعریف دارایی است، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود که:

الف. جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد؛

و

ب. ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

کنترل دارایی

۱۵. توانایی واحد گزارشگر در منع یا محدود کردن دسترسی سایر افراد به منافع یک دارایی، عنصر اساسی کنترل است اما در بخش عمومی، دولت بر برخی فعالیتها مانند نهادهای مالی یا صندوقهای بازنشستگی، نظارت می‌کند. این نقش نظارتی، لزوماً بدان معنا نیست که واحدهای تحت نظارت، واجد شرایط تعریف دارایی برای واحد نظارت‌کننده یا معیارهای شناسایی دارایی در صورتهای مالی با مقاصد عمومی دولت است.

۱۶. اعلام قصد انتقال منابع به واحد گزارشگر، به تنهایی برای تعیین تحت کنترل بودن منابع توسط واحد دریافت‌کننده، کافی نیست. به عنوان مثال، اگر دولت قصد خود را برای انتقال وجوه جهت جبران خسارت وارد شده به یک واحد اعلام کند، آن واحد نباید جریان ورودی منابع (منابع دریافتنی) را در تاریخ اعلام این تصمیم، شناسایی کند. واحد دریافت‌کننده تا زمانی که شواهد کافی در اختیار نداشته باشد، منابع را به عنوان منابع تحت کنترل، شناسایی نخواهد کرد؛ زیرا واحد دریافت‌کننده، توانایی منع یا محدود کردن دسترسی انتقال‌دهنده به منابع را نخواهد داشت. در بسیاری از موارد، واحد گزارشگر پیش از شناسایی دارایی باید قابلیت اعمال کنترل بر منابع را اثبات کند.

محتمل بودن جریان ورودی منابع

۱۷. جریان ورودی منابع، زمانی محتمل است که احتمال جریان ورود منابع، بیشتر از عدم ورود آن باشد. واحد گزارشگر، این احتمال را بر مبنای تجربیات گذشته در رابطه با موارد مشابه و اعتبار و توانایی مؤدی یا انتقال‌دهنده تعیین می‌کند. به عنوان مثال، هنگامی که انتقال‌دهنده بر اساس موافقتنامه انتقال منابع را می‌پذیرد و سابقه انتقال منابع مورد توافق را دارد، جریان ورودی منابع محتمل محسوب می‌شود؛ علی‌رغم اینکه در تاریخ گزارشگری، وجوه منتقل نشده باشد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)

داراییهای احتمالی

۱۸. اقلامی که ویژگیهای اصلی دارایی را داشته باشد اما معیارهای شناخت را احراز نکند، می‌تواند در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی به عنوان دارایی احتمالی افشا شود.

اندازه‌گیری داراییها در شناخت اولیه

۱۹. دارایی تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای باید در شناخت اولیه به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری شود.

شناسایی درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۲۰. جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای که به عنوان دارایی شناسایی می‌شود، باید به عنوان درآمد شناسایی گردد به جز بخشی از آن جریان ورودی که در ازای آن، بدهی شناسایی می‌شود.

۲۱. در مواردی که جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای همراه با شناسایی بدهی است، متناسب با ایفای تعهدات مربوط، مبلغ دفتری بدهی کاهش و معادل آن درآمد شناسایی می‌شود.

۲۲. زمان شناسایی درآمد به ایفای تعهدات مربوط به استفاده از دارایی بستگی دارد. برای مثال، اگر واحد گزارشگر ملزم به ارائه کالا یا خدمت خاص به اشخاص ثالث باشد، درآمد در زمان ارائه کالا یا خدمت، شناسایی می‌شود.

اندازه‌گیری درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۲۳. درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای باید به میزان افزایش در خالص داراییهای شناسایی شده توسط واحد گزارشگر، اندازه‌گیری شود.

۲۴. هنگامی که واحد گزارشگر در نتیجه عملیات غیرمبادله‌ای، دارایی شناسایی می‌کند، معادل مبلغ دارایی اندازه‌گیری شده درآمد شناسایی می‌کند، مگر اینکه ملزم به شناسایی یک بدهی نیز باشد. در این صورت درآمد معادل افزایش در خالص داراییها شناسایی می‌شود. هنگامی که بدهی با ایفای تعهدات کاهش می‌یابد، مبلغ کاهش در بدهی به عنوان درآمد، شناسایی می‌شود.

شناخت بدهی

۲۵. تعهدات فعلی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای که دارای تعریف بدهی است، تنها زمانی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود که:

### استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)

الف. خروج منابع دارای منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی برای تسویه تعهد، محتمل باشد؛ و  
ب. مبلغ تعهد به‌گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد.

تعهد فعلی

۲۶. تعهد فعلی به معنای تکلیف انجام کار به شیوه‌ای مشخص است و ممکن است در خصوص عملیات غیرمبادله‌ای باعث ایجاد بدهی شود. تعهد فعلی ممکن است از طریق الزامات موجود در قوانین، مقررات یا قراردادهای در فرآیند انتقال برای واحد گزارشگر، ایجاد شود.

۲۷. در برخی موارد، داراییها در عملیات غیرمبادله‌ای طبق قانون، مقررات یا سایر قراردادهای الزام‌آور به واحدهای بخش عمومی منتقل می‌شود که براساس آن، تکالیفی مبنی بر استفاده از دارایی جهت اهداف خاص برای واحد گزارشگر تعیین می‌شود. مدارس اهدایی توسط اشخاص ثالث به وزارت آموزش و پرورش نمونه‌ای از اینگونه انتقالات است.

۲۸. واحد گزارشگر ممکن است منابعی را پیش از احراز شرایط شناخت درآمد دریافت کند، (برای مثال دریافت مالیات تکلیفی از قراردادهای پیمانکاری). در چنین شرایطی، وجوه دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود.

اندازه‌گیری بدهی در شناخت اولیه

۲۹. مبلغ شناسایی شده به عنوان بدهی باید بهترین برآورد از مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ گزارشگری باشد.

۳۰. در برآورد بدهی، ابهامات مرتبط با وقایع و رویدادهای ایجادکننده بدهی در نظر گرفته می‌شود. در مواردی که ارزش زمانی پول بااهمیت باشد، اندازه‌گیری بدهی به ارزش فعلی مبلغ مورد انتظار جهت تسویه تعهد، انجام می‌شود.

مالیات

۳۱. واحد گزارشگر، درآمد مرتبط با مالیات را زمانی شناسایی می‌کند که رویداد مشمول مالیات اتفاق افتاده باشد و معیارهای شناخت دارایی نیز احراز شده باشد.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

۳۲. منابع حاصل از مالیات، زمانی شناسایی می‌شود که تعریف دارایی را احراز کند و ارزش منصفانه آن به‌گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد.

۳۳. مالیات تنها برای دولت و شهرداریها درآمد تلقی می‌شود. واحد گزارشگری که به نمایندگی از طرف دولت یا شهرداریها مالیات را وصول می‌کند (مانند سازمان امور مالیاتی کشور یا گمرک جمهوری اسلامی ایران)، باید درآمد به نمایندگی از دولت شناسایی کند.

۳۴. مالیات عملیات غیر مبادله‌ای است، زیرا مالیات‌دهنده منابعی را در اختیار دولت قرار می‌دهد اما در مقابل، انتظار دریافت مابه‌ازایی معادل ارزش آن را ندارد. اگر چه مؤدیان مالیاتی از خدمات عمومی ارائه شده توسط دولت منتفع می‌شوند، اما این خدمات مابه‌ازای مستقیم مالیات پرداختی نیستند.

رویداد مشمول مالیات

۳۵. مالیات انواع متعددی دارد. واحد گزارشگر رویدادهای مشمول مالیات را براساس قوانین و مقررات تشخیص می‌دهد. موارد زیر نمونه‌هایی از رویداد مشمول مالیات هستند:

- الف. کسب درآمد مشمول مالیات توسط مؤدی برای مالیات بر درآمد؛
- ب. فروش کالا و ارائه خدمات مشمول مالیات توسط مؤدی طی دوره برای مالیات بر ارزش افزوده؛
- پ. خرید یا فروش کالا و خدمات مشمول مالیات طی دوره برای مالیات بر کالا و خدمات؛
- ت. ورود و خروج کالای مشمول عوارض گمرکی برای عوارض گمرکی؛ و
- ث. سپری شدن تاریخ یا دوره وضع مالیات برای مالیات بر املاک.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

پیش‌دریافت مالیات

۳۶. منابع مالیاتی دریافت شده پیش از وقوع رویداد مشمول مالیات به عنوان دارایی و بدهی (پیش‌دریافت) شناسایی می‌شود؛ زیرا رویدادی که ایجادکننده حق نسبت به مالیات باشد برای واحد گزارشگر رخ نداده و معیارهای شناسایی درآمد مالیات احراز نشده است. پیش‌دریافت مالیات، تفاوت اساسی با سایر پیش‌دریافتهای ندارد. بنابراین تا زمان وقوع رویداد مشمول مالیات، بدهی شناسایی می‌شود. هنگامی که رویداد مشمول مالیات اتفاق می‌افتد، بدهی کاهش یافته و درآمد شناسایی می‌گردد.

اندازه‌گیری داراییهای حاصل از مالیات

۳۷. طبق بند ۱۹، داراییهای حاصل از مالیات به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری می‌شود. داراییهای حاصل از مالیات به بهترین برآورد از جریان ورودی منابع به واحد گزارشگر، اندازه‌گیری می‌شود. واحدهای گزارشگر برای اندازه‌گیری داراییهای حاصل از مالیات، باید از رویه‌های حسابداری منطبق با الزامات بند ۱۹ استفاده کنند. در تدوین رویه‌های حسابداری برای برآورد این داراییها، احتمال وصول مالیات و ارزش منصفانه داراییهای مربوط باید در نظر گرفته شود.

۳۸. در مواردی که بین رویداد مشمول مالیات و وصول مالیات، فاصله زمانی وجود داشته باشد، واحدهای گزارشگر بخش عمومی می‌توانند داراییهای حاصل از مالیات را با استفاده از روشهایی نظیر مدل‌های آماری مبتنی بر سوابق جمع‌آوری مالیات خاص در دوره‌های گذشته، به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کنند.

۳۹. اندازه‌گیری درآمد حاصل از مالیات به صورت برآوردی می‌تواند سبب ایجاد تفاوت بین مبلغ درآمد شناسایی شده و مبلغ دریافتی یا دریافتنی از مؤدیان در دوره‌های گزارشگری بعد (در رابطه با دوره گزارشگری جاری) شود. این تفاوتها به عنوان تغییر در برآورد محسوب می‌شود و به دوره‌های قبل تسری داده نمی‌شود.

۴۰. در برخی موارد، داراییهای حاصل از مالیات و درآمدهای مربوط تا مدت زمانی پس از وقوع رویداد مشمول مالیات به‌گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری نیست. در بسیاری

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

از موارد، دارایی و درآمد می‌تواند در دوره پس از وقوع رویداد مشمول مالیات، شناسایی شود. در برخی شرایط، چندین دوره گزارشگری سپری خواهد شد تا رویداد مشمول مالیات باعث ایجاد منابع قابل شناسایی شود.

**انتقالات**

۴۱. واحد گزارشگر، درآمد ناشی از انتقالات را زمانی شناسایی می‌کند که منابع انتقالی معیارهای شناخت دارایی را احراز کند یا اینکه بخشودگی بدهی قطعی شده باشد.

۴۲. انتقالات، جریان ورودی یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای به غیر از مالیات شامل کمک‌های بلاعوض، جرایم، هدایا، بخشودگی بدهی، و انتقالات از سایر واحدها می‌باشد.

۴۳. انتقالات، نوعی عملیات غیرمبادله‌ای است؛ زیرا واحد انتقال‌دهنده، منابعی را در اختیار واحد دریافت‌کننده قرار می‌دهد بدون آنکه معادل ارزش تقریبی آن را به طور مستقیم دریافت کند. اگر در قرارداد انتقال تصریح شود که واحد دریافت‌کننده باید مابه‌ازایی معادل ارزش تقریبی منابع انتقالی را واگذار کند، چنین قراردادی، انتقال محسوب نمی‌شود بلکه یک مبادله خواهد بود. نحوه برخورد با مبادلات در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴ جداگانه بیان خواهد شد.

۴۴. منابع حاصل از انتقالات، هنگامی شناسایی می‌شود که تعریف دارایی را احراز کند و ارزش منصفانه آن به گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد. در برخی شرایط خاص، مانند بخشودگی بدهی، واحد گزارشگر به جای شناسایی دارایی، مبلغ دفتری بدهی شناسایی شده را کاهش می‌دهد.

۴۵. واحد گزارشگر، هنگامی کنترل منابع حاصل از انتقالات را به دست می‌آورد که منابع به واحد گزارشگر منتقل شده باشد یا اینکه ادعای الزام‌آوری نسبت به انتقال‌دهنده داشته باشد. گرچه قراردادهای انتقال و الزامات قانونی پیش از انتقال منابع برای طرفین لازم‌الاجراست، اما ممکن است بنا به دلایلی مانند کمبود منابع، عمل انتقال صورت نگیرد. در نتیجه، تنها زمانی که واحد گزارشگر، جریان ورودی منابع را محتمل ارزیابی کند، درآمد شناسایی می‌شود.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

۴۶. واحد گزارشگر هنگام دریافت منابع حاصل از انتقالات، تمام شرایط حاکم بر آن را تجزیه و تحلیل می‌کند تا در خصوص تحمل یا عدم تحمل بدهی تصمیم‌گیری کند.

اندازه‌گیری داراییهای حاصل از انتقالات

۴۷. داراییهای حاصل از انتقالات به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری می‌شود. واحدهای گزارشگر برای شناسایی و اندازه‌گیری این داراییها، رویه‌هایی مطابق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی را بکار می‌گیرند. اگر دارایی تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای، در قالب مواردی مانند موجودی مواد و کالا، دارایی ثابت مشهود و داراییهایی از این قبیل باشد، باید در ابتدا طبق الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط، به ارزش منصفانه تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شود.

بخشودگی بدهی

۴۸. در برخی موارد قرض‌دهنده از حق خود برای وصول طلب از یک واحد گزارشگر بخش عمومی، صرف‌نظر می‌کند. برای مثال، ممکن است دولت، وام اعطایی به یک واحد گزارشگر را ببخشد. در چنین شرایطی، واحد گزارشگر، افزایش در ارزش خالص را معادل مبلغ دفتری بدهی، به عنوان درآمد شناسایی می‌کند زیرا بدهی شناسایی شده قبلی، تسویه گردیده است.

جرایم

۴۹. جرایم، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی دریافتی یا قابل دریافت توسط واحدهای بخش عمومی است که به موجب قانون در رابطه با نقض قوانین و مقررات تعیین می‌شود.

۵۰. جرایم هنگامی به عنوان درآمد شناسایی می‌شود که مبالغ دریافتنی، تعریف دارایی را احراز کند و به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. هنگامی که واحد گزارشگر به عنوان نماینده، جرایم را جمع‌آوری می‌کند، جریمه، درآمد به نمایندگی از دولت محسوب می‌شود.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

کمکها و هدایا

۵۱. کمکها و هدایا، انتقال داوطلبانه داراییهای نقدی و غیرنقدی از یک شخص حقیقی یا حقوقی به واحد گزارشگر است که معمولاً شرطی در مورد استفاده از آن وجود ندارد. کمکها و هدایا هنگامی به عنوان دارایی و درآمد شناسایی می‌شود که جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به درون واحد گزارشگر، محتمل بوده و ارزش منصفانه داراییها به گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد. معمولاً کمکها و هدایا در زمان دریافت به عنوان درآمد شناسایی می‌شود ولی چنانچه به صورت مشروط دریافت شود، در مقابل آن بدهی شناسایی می‌گردد. این بدهی به تناسب تحقق شرایط، کاهش یافته و معادل آن درآمد شناسایی می‌شود.

۵۲. در زمان شناخت اولیه، کمکها و هدایای غیرنقدی به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری می‌شود. ارزش منصفانه براساس قیمت‌های بازار یا توسط کارشناس واجد شرایط تعیین می‌شود.

وثایق

۵۳. وثیقه، تعهدی مشروط برای انتقال دارایی به واحد دریافت‌کننده است. وثیقه، تعریف دارایی را احراز نمی‌کند زیرا واحد دریافت‌کننده قادر به کنترل دسترسی انتقال‌دهنده به منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی موجود در وثیقه نیست. واحدهای گزارشگر، اقلام مورد وثیقه را به عنوان دارایی یا درآمد شناسایی نمی‌کنند. اگر وثیقه به واحد دریافت‌کننده منتقل شود، مطابق با الزامات بندهای ۵۱ و ۵۲ همانند هدیه شناسایی می‌شود. وثیقه ممکن است نیازمند افشا به عنوان دارایی احتمالی مطابق با الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی باشد.

افشا

۵۴. واحد گزارشگر باید موارد زیر را در متن صورت‌های مالی اساسی یا یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای طی دوره برای طبقات عمده که به طور جداگانه، موارد زیر را نشان دهد:

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**

۱. مالیات، شامل طبقات عمده مالیات؛ و
  ۲. انتقالات، شامل طبقات عمده درآمدهای انتقالی.
- ب. مطالبات مرتبط با درآمدهای غیرمبادله‌ای؛
- پ. بدهیهای مرتبط با داراییهای انتقالی؛
- ت. داراییهای انتقالی مشروط و شرایط استفاده از آنها؛
- ث. پیش‌دریافتهای مربوط به عملیات غیرمبادله‌ای؛ و
- ج. بدهیهای بخشوده شده.
۵۵. واحد گزارشگر باید موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:
- الف. رویه‌های حسابداری شناسایی درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای؛
- ب. مبنای اندازه‌گیری ارزش منصفانه جریان ورودی منابع برای طبقات عمده درآمدهای غیرمبادله‌ای؛ و
- پ. کمکها و هدایا به طور جداگانه براساس ماهیت.
- تاریخ اجرا
۵۶. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.





**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**  
**پیوست: رهنمود بکارگیری**

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱-۱۹	• شناخت، اندازه‌گیری و افشای درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
۱-۱۳	• مالیات
۲-۵	- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مشاغل
۶	- مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی
۷-۸	- مالیات بر درآمد املاک
۹-۱۱	- مالیات بر ارزش افزوده
۱۲	- مالیات بر ارث
۱۳	- مالیات اتفاقی
۱۴	• عوارض گمرکی
۱۵	• کمک بلاعوض فاقد شرط
۱۶	• کمک بلاعوض مشروط
۱۷	• بخشودگی بدهی
۱۸	• جرایم
۱۹	• هدایای غیرنقدی



**استاندارد حسابداری بخشی عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**  
**پیوست: رهنمود بکارگیری**

*این رهنمود برای کمک به کاربرد استاندارد تدوین شده است و بخشی از استاندارد نمی‌باشد.*

شناخت، اندازه‌گیری و افشای درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

مالیات

۱. دولت (واحد گزارشگر) اساساً باید در همان دوره گزارشگری که رویداد مشمول مالیات رخ می‌دهد، یعنی همان دوره‌ای که درآمد مشمول مالیات توسط مؤدیان کسب می‌شود، داراییها و درآمد مرتبط با مالیات بر درآمد را بر مبنای سود کسب شده توسط آنها طی دوره گزارشگری، تا میزانی که بتوان به طور قابل اتکا اندازه‌گیری نمود، شناسایی کند. علاوه بر این داراییها و درآمد مرتبط با مالیات بر درآمد کسب شده در دوره‌های قبل که در دوره گزارشگری جاری تعیین و معیارهای شناخت آنها احراز گردیده است، نیز باید شناسایی شود. لیکن از آنجا که سیستم اداری موجود امکان اندازه‌گیری برخی از درآمدهای مالیاتی را تا تاریخ تهیه گزارشهای مالی فراهم نمی‌کند، مبنای شناخت، اندازه‌گیری و افشای این گونه درآمدهای مالیاتی در بندهای ۲ تا ۱۳ زیر ارائه شده است.

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مشاغل

۲. اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل مکلفند اظهارنامه و صورتهای مالی خود را حداکثر تا ۴ ماه پس از پایان سال مالیاتی (دوره گزارشگری) به اداره امور مالیاتی تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت کنند.<sup>۱</sup> دولت (واحد گزارشگر) در این مرحله قادر به شناسایی دارایی و درآمد حاصل از مالیات خود ابرازی چنین مؤدیانی خواهد بود.

۳. ادارات امور مالیاتی مکلفند اظهارنامه‌های مؤدیان مالیات بر درآمد را حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای ارائه اظهارنامه، رسیدگی و برگ تشخیص مالیات را صادر و تا ۳ ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر، برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ کنند. در صورتی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، قبولی خود را نسبت به آن کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص، پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد یا اختلاف موجود بین

---

۱. ماده ۱۱۰ ق.م.م

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**  
**پیوست: رهنمود بکارگیری**

خود و اداره امور مالیاتی را رفع نماید، و یا اینکه ظرف سی روز کتباً اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر قانونی به اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند، درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است.<sup>۱</sup> ضمناً چنانچه برگ تشخیص مالیات در مهلت قانونی به مؤدی ابلاغ نشود، مالیات ابرازی مؤدی قطعی است. در موارد یاد شده تفاوت مالیات قطعی شده و ابرازی مؤدی به عنوان درآمد مالیات شناسایی می‌شود.

۴. در صورتی که مؤدی طبق قانون نسبت به برگ تشخیص مالیات اعتراض کند یا در حکم معترض شناخته شود برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد.<sup>۲</sup> مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند. لذا شناسایی دارایی و درآمد مالیاتی در چنین شرایطی منوط به صدور برگ قطعی مورد پذیرش مؤدی و اداره مالیاتی می‌باشد.

۵. مهلت رسیدگی به مالیات اشخاص حقوقی در صورت عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی پنج سال است که در این حالت درآمد مشمول مالیات آنها از طریق علی‌الرأس تعیین می‌شود. پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود، مگر اینکه ظرف این مدت واحد مالیاتی درآمد مؤدی را تعیین نموده و برگ تشخیص مالیات را صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص مالیات را به مؤدی ابلاغ نماید. در این صورت درآمد طبق رهنمودهای بند ۳ و ۴ شناسایی می‌شود.

مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی

۶. پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف‌اند، مالیات را طبق مقررات قانون محاسبه، کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرست متضمن نام و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن، به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند. بنابراین

۲. ماده ۲۳۹ ق.م.م.

۳. ماده ۲۳۹ و ۲۴۳ ق.م.م.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**  
**پیوست: رهنمود بکارگیری**

داراییها و درآمد مرتبط با مالیات حقوق در دوره وقوع رویداد مشمول مالیات شناسایی می‌شود.

مالیات بردرآمد املاک

۷. درآمد اشخاص حقیقی یا حقوقی، ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات بردرآمد املاک می‌باشد.<sup>۱</sup> مالیات مذکور شامل مالیات بردرآمد اجاره و مالیات نقل و انتقال املاک است.

۸. مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل در تاریخ انتقال پرداخت می‌شود. مؤدیان مشمول مالیات بردرآمد املاک<sup>۲</sup> مکلفاند اظهارنامه مالیاتی خود را در مورد حق واگذاری محل، تنظیم و تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک ارائه و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند. لذا درآمد حاصل از مالیات بر املاک در تاریخ انتقال یا تسلیم اظهارنامه قابل اندازه‌گیری و شناسایی است. در صورت عدم ارائه اظهارنامه و یا وجود هرگونه اختلاف بین مؤدی و اداره امور مالیاتی، شناسایی درآمد مالیاتی منوط به طی مراحل قانونی و صدور برگ قطعی می‌باشد.

مالیات بر ارزش افزوده

۹. مؤدیان مالیاتی مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلفند، مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات از طرف دیگر معامله وصول و اظهارنامه هر دوره مالیاتی را حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضای آن دوره، با منظور نمودن مالیات‌های پرداخت شده و قابل کسر، به اداره امور مالیاتی تسلیم و مالیات متعلقه را

---

۱. ماده ۵۲ ق.م.م.

۲. ماده ۸۰ ق.م.م.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**  
**پیوست: رهنمود بکارگیری**

واریز نمایند<sup>۱</sup>. در چنین شرایطی درآمد مرتبط با مالیات مزبور در دوره وقوع رویداد مشمول مالیات شناسایی می‌شود.

۱۰. عدم ارائه اظهارنامه و یا عدم ارائه اسناد و مدارک درخواستی جهت انجام رسیدگیهای لازم به سازمان امور مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی، موجب تعلق جریمه مقرر در قانون مذکور و تعیین مالیات متعلق به صورت علی‌الرأس خواهد شد<sup>۲</sup>.

۱۱. در صورتی که مؤدی معترض باشد، می‌تواند ظرف بیست روز اعتراض کتبی خود را برای رفع اختلاف تسلیم نماید. در صورت رفع اختلاف مالیات قطعی تلقی می‌گردد و در غیر این صورت، موضوع جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی احاله می‌شود. شناسایی درآمد مالیاتی در این خصوص منوط به طی مراحل قانونی و صدور برگ قطعی مالیات می‌باشد<sup>۳</sup>.

مالیات بر ارث

۱۲. وراثت برای تقسیم ماترک و انتقال اموال متوفی، نیاز به دریافت گواهی واریز مالیات بر ارث دارند. این گواهی پس از تشکیل پرونده مالیاتی، ارائه اظهارنامه و پرداخت مالیات توسط اداره امور مالیاتی محل سکونت متوفی صادر می‌شود. بنابراین درآمد مرتبط با مالیات بر ارث در زمان تسلیم اظهارنامه قابل شناسایی است.

مالیات اتفاقی

۱۳. صاحبان درآمد اتفاقی مکلف‌اند در هر سال اظهارنامه مالیاتی را در مورد درآمدهای سالانه تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد و در سایر موارد ظرف سی روز از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع به اداره امور مالیاتی مربوط ارائه و مالیات متعلق را بپردازند. در صورتی که معامله در دفاتر اسناد رسمی انجام و مالیات وصول شده باشد، تکلیف ارائه

---

۱. ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده  
۲. ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده  
۳. ماده ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**  
**پیوست: رهنمود بکارگیری**

اظهارنامه ساقط می‌شود. بنابراین درآمد مرتبط با مالیات بر درآمد اتفاقی در زمان تسلیم اظهارنامه یا زمان وصول مالیات توسط دفاتر اسناد رسمی، قابل شناسایی است.

عوارض گمرکی

۱۴. انجام تشریفات گمرکی اعم از قطعی و غیر قطعی جز در مواردی که در آئین نامه گمرکی تعیین می‌شود، منوط به تسلیم اظهارنامه به گمرک می‌باشد<sup>۱</sup> که به همراه سایر تشریفات گمرکی در اولین گمرک مجاز انجام می‌شود و قبل از آن نباید کالایی تخلیه یا بارگیری یا از اسکله‌ها و لنگرگاه خارج شود. بنابراین درآمد مربوط به عوارض گمرکی به محض دریافت اظهارنامه قابل شناسایی است و در موارد اختلاف، شناسایی درآمد مربوط به مابه‌التفاوت، مشروط به طی مراحل قانونی و قطعیت موضوع می‌باشد.

کمک بلاعوض فاقد شرط

۱۵. کمک اهدا شده به یک واحد گزارشگر که هیچ‌گونه شرطی بر نحوه مصرف آن تعیین نشده است، معمولاً در زمان وصول به عنوان درآمد شناسایی می‌شود. به طور مثال دولت مبلغ ده میلیارد ریال به یک شهرداری در مناطق فقیر کشور کمک بلاعوض پرداخت می‌کند. شهرداری (واحد گزارشگر) طبق اساسنامه خود ملزم به ارائه برنامه‌های اجتماعی متعددی است که بدون کمک دولت، منابع کافی جهت اجرای آنها را در اختیار ندارد. هیچ‌گونه شرطی بر نحوه مصرف دارایی مزبور تعیین نشده است. چنین کمکی در زمان وصول یا زمانی که قابلیت وصول آن محرز شد، به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.

کمک بلاعوض مشروط

۱۶. برخی از کمک‌هایی که یک واحد گزارشگر دریافت می‌کند مشروط به ایفای تعهدات نظیر انجام خدمات مشخص یا خرید داراییهای خاصی برای ارائه خدمات می‌باشد. این‌گونه کمکها در زمان دریافت از یک طرف به عنوان دارایی و از طرف دیگر به عنوان بدهی شناسایی می‌شوند. برای مثال کمکی معادل ۱۰ میلیارد ریال در اختیار واحد گزارشگر

---

۱. ماده ۲۰ قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۵۰



**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**  
**پیوست: رهنمود بکارگیری**

جهت ارتقا و نگهداشت سیستم‌های حمل و نقل جاده‌ای قرار می‌گیرد. در موافقت‌نامه نحوه مصرف به شرح زیر قید شده است:

- ۴۰ درصد برای مدرن‌سازی خط راه‌آهن فعلی؛
- ۴۰ درصد برای احداث خط راه‌آهن جدید؛ و
- ۲۰ درصد برای تعمیرات و خرید لکوموتیو.

طبق موافقت‌نامه، کمک‌اهدایی باید به شرح فوق به مصرف برسد، در غیر این صورت باید به انتقال‌دهنده بازگردانده شود. واحد گزارشگر به علت شرط بازگشت باید در زمان دریافت کمک، علاوه بر شناسایی دارایی، یک بدهی نیز شناسایی نماید. در دوره مصرف اعتبارات و احراز شرایط مندرج در موافقت‌نامه، واحد گزارشگر بدهی خود را کاهش و درآمد شناسایی می‌کند.

**بخشودگی بدهی**

۱۷. یونسکو مبلغ ۲۰ میلیارد ریال جهت نگهداری بناهای تاریخی به سازمان میراث فرهنگی (واحد گزارشگر) وام بلندمدت اعطا می‌کند. پس از مدتی بدهی واحد گزارشگر بدون هیچ شرطی بخشوده می‌شود. دولت طی ابلاغی به انضمام مدارک لازم، سازمان میراث فرهنگی را از بخشودگی بدهی خود مطلع می‌سازد. هنگامی که ابلاغ کتبی به همراه مستندات لازم دریافت شد، واحد گزارشگر بدهی مرتبط با وام را از حسابهای خود حذف و معادل آن درآمد در صورتهای مالی همان دوره شناسایی می‌کند.

**جرایم**

۱۸. یک شرکت ساختمانی به دلیل تخلف در عملیات ساختمانی محکوم به پرداخت ۵ میلیارد ریال جریمه شده است. شرکت به این حکم اعتراض نکرده است و آمادگی خود را برای پرداخت اعلام نموده است. شهرداری باید مبلغ جریمه را در زمان صدور حکم قطعی به عنوان درآمد شناسایی کند.

**هدایای غیر نقدی**

۱۹. فیفا یک موافقت‌نامه همکاری با فدراسیون فوتبال ایران (واحد گزارشگر) به امضا می‌رساند. طبق این موافقت‌نامه فیفا می‌بایست بخشی از تجهیزات ورزشی فدراسیون

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳**  
**درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)**  
**پیوست: رهنمود بکارگیری**

فوتبال ایران را تامین کند. فیفا طی سال ۱۳۹۰ تامین ۱۰۰۰ قلم تجهیزات را تعهد نموده است. در ۱۴ فروردین ۱۰۰۰ قلم تجهیزات به فدراسیون تحویل شده است. بنابراین با انتقال ۱۰۰۰ قلم، کل تعهد فیفا تسویه شده محسوب می‌گردد. براین اساس، فدراسیون فوتبال درآمد و دارایی غیرنقدی دریافتی را به ارزش منصفانه تجهیزات در زمان انتقال یا زمانی که قابلیت انتقال آن محرز باشد، شناسایی و اندازه‌گیری می‌کند.

