

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴
درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴
درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱-۲	• هدف
۳-۱۰	• دامنه کاربرد
۱۱	• تعاریف
۱۲	• درآمد
۱۳-۱۴	• اندازه‌گیری درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای
۱۵-۱۹	• ارائه خدمات
۲۰-۲۵	• فروش کالا
۲۶-۳۰	• سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام
۳۱	• افشا
۳۲	• تاریخ اجرا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴

درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای

هدف

۱. بنا بر تعریف ارائه شده در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، درآمد عبارت است از افزایش در دارایی، کاهش در بدهی یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود. مفهوم درآمد در بخش عمومی، هر دو گروه "درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای" و "درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای" را دربرمی‌گیرد. هدف این استاندارد، ارائه نحوه عمل حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای است. اقلام دیگری که باید به عنوان درآمد شناسایی گردند در سایر استانداردها مطرح می‌شوند و در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرند.
۲. مبحث اصلی در حسابداری درآمد عمدتاً معطوف به تعیین زمان شناخت آن است. درآمد، زمانی شناسایی می‌شود که جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد و آن را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

دامنه کاربرد

۳. این استاندارد باید برای حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای زیر بکار گرفته شود:
 - الف. ارائه خدمات؛
 - ب. فروش کالا؛ و
 - پ. استفاده دیگران از داراییهای واحد گزارشگر که مولد سود تضمین شده، درآمدحق امتیاز، و سود سهام است.
۴. این استاندارد، درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای را مورد بررسی قرار نمی‌دهد.
۵. واحدهای بخش عمومی ممکن است درآمدهای خود را از عملیات مبادله‌ای یا عملیات غیرمبادله‌ای کسب کنند. عملیات مبادله‌ای، عملیاتی است 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. فروش کالاها یا ارائه خدمات را می‌توان نمونه‌ای از درآمدهای مبادله‌ای دانست.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴
درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای

۶. در تشخیص بین درآمدهای عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای، رجحان محتوا بر شکل، باید مدنظر قرار گیرد. نمونه‌هایی از درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای عبارت است از مالیات، کمکها، هدایا، و انتقالات از سایر واحدها.
۷. ارائه خدمات، معمولاً متضمن اجرای وظیفه‌ای مورد توافق، طی مدتی معین توسط واحد گزارشگر است. مثالهایی از خدمات ارائه شده توسط واحدهای بخش عمومی که معمولاً در ازای آنها درآمد ایجاد می‌شود می‌تواند شامل خدمات بهداشتی، آموزشی، ثبتی و قضایی باشد.
۸. کالا شامل کالای تولید شده توسط واحد گزارشگر برای فروش، کالای خریداری شده جهت فروش و همچنین اموال نگهداری شده برای فروش است.
۹. استفاده دیگران از داراییهای واحد گزارشگر منجر به تحصیل درآمدهای زیر می‌شود:
- الف. سود تضمین شده: مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد گزارشگر مطالبه می‌شود،
- ب. درآمد حق امتیاز: مبالغی که بابت استفاده از داراییهای غیرجاری واحد گزارشگر نظیر امتیاز بهره‌برداری از معادن، ساخت، علایم تجاری و حق انتشار مطالبه می‌شود، و
- پ. سود سهام: مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه‌پذیر که متناسب با سهم‌الشرکه واحد گزارشگر عاید آن می‌شود.
۱۰. در این استاندارد، درآمدهای عملیات مبادله‌ای حاصل از موارد زیر مطرح نمی‌شود:
- الف. سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه به حساب گرفته می‌شود؛
- ب. پیمانهای بلندمدت؛
- پ. قراردادهای اجاره؛
- ت. شناخت اولیه تولید کشاورزی و شناخت اولیه و تغییرات ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴ درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای

ث . استخراج مواد معدنی؛

ج . تغییر ارزش سایر داراییهای جاری از قبیل سرمایه‌گذاریها (در مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری) یا سرمایه‌گذاری در املاک برای واحدهایی که به خرید و فروش املاک اشتغال دارند؛ و

چ . درآمد ناشی از فعالیتهای ساخت املاک.

تعاریف

۱۱ . اصطلاحات زیر در این استاندارد با معانی مشخص شده بکار رفته است:

ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

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.

درآمد

۱۲ . منابعی که توسط واحد گزارشگر به نمایندگی از دولت وصول گردد و منجر به افزایش ارزش خالص نشود، درآمد به نمایندگی از دولت محسوب می‌شود.

اندازه‌گیری درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱۳ . درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای باید به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری شود.

۱۴ . در بسیاری از حالات، مابه‌ازای دریافتی، به شکل وجه نقد یا معادل آن می‌باشد و مبلغ درآمد همان مبلغ وجه نقد یا معادل نقد دریافتی یا دریافتنی است. در صورتی که مابه‌ازای مربوط به شکل غیرنقدی باشد، درآمد براساس ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود. هرگاه جریان ورودی وجه نقد یا معادل آن به آینده موکول شود، به‌گونه‌ای که طبق قرارداد منعقد بین فروشنده و خریدار و یا ضوابط معمول فروشنده، مبلغی اضافه بر بهای فروش نقدی کالا یا خدمات دریافت شود، در این حالت ارزش منصفانه مابه‌ازای مزبور، بهای فروش نقدی است و مبلغ

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴ درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای

اضافه دریافتی در آمد فروش کالا یا ارائه خدمات محسوب نمی‌شود، بلکه باید با توجه به محتوای معامله تحت عنوان "سود تضمین شده" به طور جداگانه نمایش داده شود.

ارائه خدمات

۱۵. هرگاه ماحصل ارائه خدمات را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد مربوط باید با توجه به میزان خدمات ارائه شده شناسایی شود. ماحصل ارائه خدمات، زمانی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

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

ب. مبلغ درآمد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد؛

پ. میزان خدمات ارائه شده تا تاریخ گزارشگری به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد؛ و

ت. مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۱۶. شناخت درآمد حاصل از عملیات براساس میزان تکمیل کار، اغلب روش درصد تکمیل نامیده می‌شود. برای اعمال روش مزبور، مشتمل بر نحوه تعیین میزان تکمیل کار، از ضوابط استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت استفاده می‌شود.

۱۷. یکی از شرایط شناسایی درآمد حاصل از ارائه خدمات، محتمل بودن جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی مرتبط با معامله، به درون واحد گزارشگر است. با این حال، در صورت وجود ابهام در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد شناسایی شده قبلی، مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که باز یافت آن دیگر محتمل نیست، به عنوان هزینه و نه به صورت تعدیل درآمد شناسایی شده قبلی، در حسابها منظور می‌شود.

۱۸. هرگاه ارائه خدمات، متضمن انجام تعداد نامشخصی از عملیات طی یک دوره زمانی معین باشد، درآمد به روش خط مستقیم طی آن دوره زمانی شناسایی می‌شود، مگر اینکه طبق شواهد موجود، روش دیگری که درآمد دوره را بهتر منعکس کند، وجود داشته باشد. هرگاه یک فعالیت خاص در مقایسه با سایر عملیات از اهمیت ویژه‌ای برخوردار باشد، شناخت درآمد تا زمان اجرای آن فعالیت خاص به تعویق می‌افتد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴ درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱۹. هرگاه ماحصل یک عملیات مبادله‌ای را نتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر بر آورد کرد و باز یافت مخارج تحمل شده محتمل نباشد، درآمد شناسایی نمی‌شود و مخارج تحمل شده به عنوان هزینه دوره مورد شناخت قرار می‌گیرد.

فروش کالا

۲۰. درآمد حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

- الف. واحد گزارشگر مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد؛
- ب. واحد گزارشگر دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند؛
- پ. مبلغ درآمد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد؛
- ت. جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی مرتبط با فروش به درون واحد گزارشگر محتمل باشد؛
- و
- ث. مخارجی که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۲۱. برای اینکه زمان انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت به خریدار را بتوان تعیین کرد، لازم است شرایط مبادله مورد بررسی قرار گیرد. در اغلب حالات، انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت با انتقال مالکیت قانونی به خریدار یا تصرف مورد معامله توسط خریدار همراه است. این موضوع در مورد اغلب فروشها صدق می‌کند. مواردی نیز وجود دارد که مخاطرات و مزایای مالکیت در زمانی متفاوت از زمان انتقال مالکیت قانونی یا تصرف توسط خریدار انتقال می‌یابد.

۲۲. اگر واحد گزارشگر بخش عمده‌ای از مخاطرات و مزایای مالکیت را حفظ کند، معامله مربوط، فروش تلقی نمی‌گردد و لذا درآمدی از بابت آن شناسایی نمی‌شود. این امر ممکن است در حالات مختلفی اتفاق بیفتد. نمونه‌هایی از مواردی که واحد گزارشگر ممکن است مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را حفظ کند به شرح زیر است:

الف. زمانی که واحد گزارشگر تعهداتی را در ارتباط با عملکرد غیر مطلوب مورد معامله که توسط مفاد ضمانت‌نامه کالای فروش رفته پوشش نیافته باشد، به عهده بگیرد؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴

درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای

ب . زمانی که دریافت درآمد مربوط به یک فروش خاص، مشروط به تحصیل درآمد توسط خریدار از محل فروش کالای مورد معامله باشد؛

پ . زمانی که ارسال کالای مورد معامله متضمن خدمات نصب باشد، لیکن خدمات نصب که بخش عمده‌ای از مبلغ قرارداد را تشکیل می‌دهد، توسط واحد گزارشگر به طور کامل انجام نشده باشد؛ و

ت . زمانی که خریدار حق فسخ معامله را براساس مفاد قرارداد داشته باشد و واحد گزارشگر در مورد احتمال برگشت کالای فروش رفته مطمئن نباشد.

۲۳ . چنانچه، واحد گزارشگر تنها بخش کم‌اهمیتی از مخاطرات مالکیت را برای خود نگه دارد، معامله مورد نظر، فروش تلقی و درآمد شناسایی می‌شود. برای مثال، فروشنده ممکن است تنها به خاطر تضمین قابلیت وصول مطالبات، مالکیت قانونی کالا را برای خود حفظ کند. در چنین حالتی، اگر واحد گزارشگر مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را منتقل کرده باشد، این معامله، فروش تلقی و درآمد آن شناسایی می‌گردد. مثال دیگر از حفظ بخش کم‌اهمیتی از مخاطرات مالکیت، وجود شرطی در فروش کالا است به گونه‌ای که در صورت عدم رضایت مشتری، برگشت کالا و استرداد مابه‌ازا به مشتری میسر باشد. در چنین حالتی، به شرط آنکه فروشنده بتواند مبالغ برگشتی آتی را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کند و بدهی ناشی از برگشت کالا را با توجه به تجربیات گذشته و سایر عوامل مربوط شناسایی کند، درآمد در زمان فروش شناسایی می‌شود.

۲۴ . برای شناخت درآمد، محتمل بودن جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی مرتبط با معامله به درون واحد گزارشگر شرط اساسی است. در برخی موارد، تا زمان دریافت مابه‌ازا یا رفع ابهام در این زمینه، ممکن است جریان ورودی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی محتمل نباشد. برای مثال، هرگاه خروج مابه‌ازای حاصل از فروش در یک کشور خارجی منوط به صدور مجوز دولت آن کشور باشد، در مورد جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با فروش مذکور ابهام وجود دارد، لذا تنها پس از صدور مجوز خروج وجوه، ابهام برطرف و درآمد شناسایی می‌شود. با این حال، هرگاه در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد شناسایی شده قبلی ابهام به وجود آید، مبلغ غیرقابل

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴ درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای

وصول یا مبلغی که باز یافت آن غیرمحمتمل است، به جای اینکه به عنوان تعدیل درآمد شناسایی شده قبلی به حساب گرفته شود، به حساب هزینه منظور می‌گردد.

۲۵. درآمد و هزینه‌های مرتبط با یک معامله یا رویداد به طور همزمان شناسایی می‌شود. این فرایند، عموماً "تطابق درآمد و هزینه" نامیده می‌شود. هزینه‌ها، از جمله هزینه تضمین کالای فروش رفته و سایر مخارجی که پس از حمل کالا ممکن است واقع شود، در صورتی که سایر شرایط شناخت درآمد برقرار باشد، معمولاً به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری است. با این حال، هرگاه هزینه‌ها را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، درآمد را نمی‌توان شناسایی نمود. در چنین شرایطی، هرگونه مابه‌ازای دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود.

سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام

۲۶. درآمدهای عملیات مبادله‌ای ناشی از استفاده دیگران از داراییهای واحد گزارشگر که متضمن سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است باید براساس معیارهای مندرج در بند ۲۷ به شرط تحقق شرایط زیر شناسایی شود:

الف. جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی مرتبط با عملیات مذکور به درون واحد گزارشگر محتمل باشد، و

ب. مبلغ درآمد مربوطه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۲۷. درآمدهای مذکور در بند ۲۶ باید با توجه به مبانی زیر شناسایی شود:

الف. سود تضمین شده براساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ مربوط؛

ب. درآمد حق امتیاز طبق محتوای قرارداد مربوط؛ و

پ. سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار، به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی و وابسته در صورتهای مالی تلفیقی.

۲۸. درآمد مرتبط با سود سهام در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار شناسایی می‌شود. در برخی شرایط، مثلاً، در مواردی که سود سهام از محل اندوخته‌ها یا سود انباشته مصوب پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری اعلام می‌شود، این گونه مبالغ معرف باز یافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴
درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای

۲۹. درآمد حق امتیاز طبق شرایط مندرج در قرارداد مربوط تعلق می‌گیرد و معمولاً بر همین اساس شناسایی می‌شود، مگر آنکه با توجه به محتوای قرارداد، شناسایی درآمد بر مبنای روشهای سیستماتیک و منطقی دیگری مناسب‌تر باشد.

۳۰. محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی شرط اساسی شناسایی سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام به عنوان درآمد مبادله‌ای است. با این حال، هرگاه در خصوص قابلیت وصول مبلغی که قبلاً به عنوان درآمد شناسایی شده، ابهامی به وجود آید، مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که باز یافت آن دیگر محتمل نیست، به عنوان هزینه دوره و نه به صورت تعدیل درآمد شناسایی شده قبلی، در حسابها منظور می‌شود.

افشا

۳۱. واحد گزارشگر باید موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای شناخت درآمد عملیات مبادله‌ای؛ و

ب. مبلغ هر یک از طبقات عمده درآمد عملیات مبادله‌ای شناسایی شده طی دوره ناشی از موارد زیر:

- فروش کالا،
- ارائه خدمات،
- سود تضمین شده،
- درآمد حق امتیاز، و
- سود سهام.

تاریخ اجرا

۳۲. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

