

استاندارد حسابداری شماره ۳  
درآمد عملیاتی



## استاندارد حسابداری شماره ۳ درآمد عملیاتی

### فهرست مندرجات

#### شماره بند

- |         |  |
|---------|--|
| ۱ - ۲   | • مقدمه  |
| ۳ - ۷   | • دامنه کاربرد                                   |
| ۸ - ۹   | • تعاریف   |
| ۱۰ - ۱۳ | • اندازه گیری درآمد عملیاتی                      |
| ۱۴      | • تشخیص معامله                                   |
| ۱۵ - ۲۰ | • فروش کالا                                      |
| ۲۱ - ۲۸ | • ارائه خدمات                                    |
| ۲۹ - ۳۳ | • سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام      |
| ۳۴ - ۳۵ | • افشا   |
| ۳۶      | • تاریخ اجرا                                     |
| ۳۷      | • مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری     |
|         | • پیوست: نمونه هایی از موارد شناخت درآمد عملیاتی |



## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

#### مقدمه

۱. بنا بر تعریف ارائه شده در فصل سوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی، درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود. مفهوم درآمد، هر دو گروه "درآمد عملیاتی" و "درآمد غیرعملیاتی" را در برمی‌گیرد. درآمد عملیاتی عبارت از درآمدی است که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری حاصل می‌گردد و با عناوین مختلفی از قبیل فروش، حق الزحمه، سود تضمین شده، سود سهام و حق امتیاز مورد اشاره قرار می‌گیرد.
۲. مبحث اصلی در حسابداری درآمد عملیاتی عمدتاً معطوف به تعیین زمان شناخت درآمد عملیاتی است. درآمد عملیاتی زمانی شناسایی می‌شود که شواهد کافی مبنی بر وقوع یک جریان آتی ورودی منافع اقتصادی وجود داشته باشد (یعنی جریان منافع اقتصادی مرتبط با درآمد عملیاتی به درون واحد تجاری محتمل باشد) و این منافع را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

#### دامنه کاربرد

۳. این استاندارد باید برای حسابداری درآمد عملیاتی حاصل از معاملات و رویدادهای زیر بکار گرفته شود:
  - الف. فروش کالا،
  - ب. ارائه خدمات، و
  - ج. استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری که مولد سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است.

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

۴. کالا شامل کالای تولید شده توسط واحد تجاری برای فروش و همچنین کالای خریداری شده جهت فروش مجدد از قبیل کالای خریداری شده توسط یک واحد بازرگانی یا زمین و سایر املاک نگهداری شده برای فروش مجدد است.
۵. ارائه خدمات، معمولاً متضمن اجرای وظیفه‌ای مورد توافق طی مدتی معین توسط واحد تجاری است. خدمات ممکن است طی یک یا چند دوره مالی ارائه شود. برخی از پیمانهای ارائه خدمات ماهیتاً از نوع پیمانهای بلندمدت است. درآمد عملیاتی حاصل از چنین پیمانهایی، طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت شناسایی می‌شود.
۶. استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری منجر به تحصیل درآمدهای عملیاتی زیر می‌شود:
- الف. سود تضمین شده: مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد تجاری مطالبه می‌شود،
- ب. درآمد حق امتیاز: مبالغی که بابت استفاده از داراییهای غیرجاری واحد تجاری نظیر امتیاز ساخت، علایم تجاری، حق انتشار و نرم‌افزار رایانه‌ای مطالبه می‌شود، و
- ج. سود سهام: مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه‌پذیر که متناسب با سهم‌الشرکه واحد تجاری عاید آن می‌شود.
۷. در این استاندارد، درآمد عملیاتی حاصل از موارد زیر مطرح نمی‌شود:
- الف. سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه به حساب گرفته می‌شود،
- ب. پیمانهای بلندمدت (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت)،
- ج. قراردادهای اجاره،

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

- د . کمکهای بلاعوض و سایر کمکهای مشابه دولتی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان حسابداری کمکهای بلاعوض دولت)،
- ه . قراردادهای بیمه در شرکتهای بیمه،
- و . شناخت اولیه تولید کشاورزی و شناخت اولیه و تغییرات ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیتهای کشاورزی)،
- ز . استخراج مواد معدنی، و
- ح . تغییر ارزش سایر داراییهای جاری از قبیل سرمایه‌گذاریها (در مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری) یا سرمایه‌گذاری در املاک در واحدهای تجاری که به خرید و فروش املاک اشتغال دارند.
- ط . درآمد ناشی از فعالیتهای ساخت املاک.

### تعاریف

- ۸ . اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- درآمد عملیاتی: عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، بجز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیتهای اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد.
- 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.
- ۹ . مبالغی که به نمایندگی از طرف اشخاص ثالث (از قبیل برخی مالیاتها) وصول می‌شود، به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد و لذا درآمد عملیاتی محسوب نمی‌شود. به‌گونه مشابه، در مورد کارگزاران، مبالغ ناخالص دریافتی یا دریافتی به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد و لذا تنها مبلغ حق‌العامل یا کارمزد، درآمد عملیاتی محسوب می‌شود.

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

#### اندازه‌گیری درآمد عملیاتی

۱۰. درآمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری شود.
۱۱. مبلغ درآمد عملیاتی حاصل از یک معامله معمولاً طبق توافقی که بین واحد تجاری و خریدار یا استفاده‌کننده از دارایی به عمل می‌آید، تعیین می‌شود. این مبلغ به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی و دریافتی با احتساب تخفیفات تجاری اندازه‌گیری می‌شود.
۱۲. در بسیاری حالات، مابه‌ازای مربوط، به شکل وجه نقد یا معادل آن می‌باشد و مبلغ درآمد عملیاتی همان مبلغ وجه نقد دریافتی است. با این حال، هرگاه جریان ورودی وجه نقد به آینده موکول شود، به گونه‌ای 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 مربوط، بهای فروش نقدی است و مبلغ اضافه دریافتی درآمد عملیاتی فروشنده محسوب نمی‌شود، بلکه باید با توجه به محتوای تجاری معامله تحت عنوان "درآمد تأمین مالی" به طور جداگانه نمایش یابد.
۱۳. هرگاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشد مبادله گردد، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدزا تلقی نمی‌شود. برای مثال می‌توان از مبادله شیر توسط دو شرکت تولیدکننده محصولات لبنی جهت تأمین به موقع تقاضای مشتریان در حوزه توزیع محصولاتشان اشاره کرد. چنانچه کالا یا خدمات غیر مشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدزا تلقی می‌گردد. در این حالت درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدی اندازه‌گیری می‌شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدی، اندازه‌گیری می‌شود.

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

#### تشخیص معامله

۱۴. معیارهای شناخت مندرج در این استاندارد معمولاً به طور جداگانه در مورد هر معامله اعمال می‌شود. با این حال، در برخی شرایط، جهت انعکاس محتوای معامله لازم است معیارهای شناخت در مورد اجزای قابل تفکیک یک معامله منفرد بکار گرفته شود. برای مثال، هرگاه قیمت فروش محصول شامل یک مبلغ قابل تفکیک جداگانه در ارتباط با خدمات بعدی باشد، این مبلغ به دوره‌های آتی منتقل و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات مورد شناخت قرار می‌گیرد. بالعکس، هرگاه دو یا چند معامله به گونه‌ای شناخت در مورد آن به طور یکجا اعمال می‌شود. برای مثال، یک واحد تجاری ممکن است کالاهایی را به فروش رساند و همزمان قراردادی جداگانه برای بازخرید همان کالاها در آینده منعقد کند. این امر موجب نفی اثر محتوایی معامله فروش می‌شود و لذا در چنین حالتی باید دو معامله فروش و بازخرید همان کالا را یکجا شناسایی کرد.

#### فروش کالا

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

- الف. واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد،
- ب. واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند،
- ج. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،
- د. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد، و
- ه. مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

۱۶. برای اینکه زمان انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت به خریدار را بتوان تعیین کرد، لازم است شرایط معامله 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 خرده فروشیها 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.

۱۷. اگر واحد تجاری 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 تجاری ممکن است مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را حفظ کند به شرح زیر است:

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

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

ج. زمانی که ارسال کالای مورد معامله متضمن خدمات نصب باشد، لیکن خدمات نصب که بخش عمده‌ای از مبلغ قرارداد را تشکیل می‌دهد، توسط واحد تجاری به‌طور کامل انجام نشده باشد، و

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

۱۸. چنانچه، واحد تجاری تنها بخش کم‌اهمیتی از مخاطرات مالکیت را برای خود نگه دارد، معامله مورد نظر، فروش تلقی و درآمد عملیاتی 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 تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

منتقل کرده باشد، این معامله، فروش تلقی و درآمد عملیاتی آن شناسایی می‌گردد. مثال دیگر از حفظ بخش کم اهمیتی از مخاطرات مالکیت، وجود شرطی در خرده فروشی 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 به‌گونه‌ای اتکا پذیر برآورد کند و بدهی ناشی از برگشت کالا را با توجه به تجربیات گذشته و سایر عوامل مربوط شناسایی کند، درآمد عملیاتی در زمان فروش مورد شناخت قرار می‌گیرد.

۱۹. برای شناخت درآمد عملیاتی، محتمل بودن جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری شرط اساسی است. در برخی موارد، تا زمان دریافت مابه‌ازا یا رفع ابهام در این زمینه، ممکن است جریان ورودی منافع اقتصادی محتمل نباشد. برای مثال، هرگاه خروج مبالغ 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 عملیاتی شناسایی می‌شود. با این حال، هرگاه در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی ابهام به وجود آید، مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که بازیافت آن غیر محتمل است، به جای اینکه به عنوان تعدیل درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی به حساب گرفته شود، به حساب هزینه منظور می‌گردد.

۲۰. درآمد عملیاتی 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 عملیاتی را نمی‌توان شناسایی کرد. در چنین شرایطی، هرگونه مابه‌ازای دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود.

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

#### ارائه خدمات

۲۱. هرگاه ماحصل معامله‌ای را که متضمن ارائه خدمات است بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شنا سایی شود. ماحصل معامله، زمانی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

- الف. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد،
- ب. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،
- ج. میزان تکمیل معامله به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، و
- د. مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۲۲. شناخت درآمد عملیاتی براساس میزان تکمیل کار، اغلب روش درصد تکمیل نامیده می‌شود. ضوابط اعمال روش مزبور، مشتمل بر نحوه تعیین میزان تکمیل کار در استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلندمدت تشریح شده است.

۲۳. در مورد شناخت درآمد عملیاتی حاصل از ارائه خدمات نیز، محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی، شرط اساسی است. با این حال، در صورت وجود ابهام در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد عملیاتی شنا سایی شده قبلی، مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که بازیافت آن دیگر محتمل نیست، به عنوان هزینه و نه به صورت تعدیل درآمد شنا سایی شده قبلی، در حسابها منظور می‌شود.

۲۴. برای اینکه بتوان ماحصل یک معامله را به‌گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، معمولاً لازم است واحد تجاری از یک سیستم داخلی بودجه‌بندی و گزارشگری مالی مؤثر برخوردار باشد. واحد تجاری، برآوردهای درآمد عملیاتی را همزمان با ارائه خدمات بررسی و در صورت لزوم آن را تغییر می‌دهد. با این حال این واقعیت که شرایط حاکم ممکن است تجدید نظر ادواری برآوردها را ایجاب کند، لزوماً بدین معنی نیست که ماحصل معامله را نمی‌توان به‌گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد. یک واحد تجاری عموماً پس از توافق در مورد شرایط مطرح شده در صفحه بعد با طرفهای دیگر معامله قادر به انجام برآوردهای اتکاپذیر است:

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

الف. حقوق قابل اعمال هریک از طرفین در مورد خدماتی که قرار است ارائه یا دریافت شود،

ب. مابه ازایی که قرار است مبادله شود، و

ج. نحوه و شرایط تسویه.

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

۲۶. هرگاه حاصل معامله‌ای را که متضمن ارائه خدمات است نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی را باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده قابل بازیافت مورد شناخت قرار داد.

۲۷. در مراحل اولیه معامله، اغلب برآورد اتکاپذیر حاصل معامله امکان پذیر نیست. با این حال، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری مخارج تحمل شده معامله را بازیافت کند. بنابراین درآمد عملیاتی تنها تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که انتظار بازیافت آن می رود شناسایی می گردد. از آنجا که حاصل معامله را نمی توان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، هیچگونه سودی شناسایی نمی شود.

۲۸. هرگاه حاصل یک معامله را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد و بازیافت مخارج تحمل شده محتمل نباشد، درآمد عملیاتی شناسایی نمی شود و مخارج تحمل شده به عنوان هزینه دوره مورد شناخت قرار می گیرد. هرگاه ابهاماتی که مانع برآورد اتکاپذیر حاصل

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

معامله شده بود، برطرف شود، درآمد عملیاتی به جای بند ۲۶ براساس بند ۲۱ شناسایی می‌شود.

#### سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام

۲۹. درآمدهای عملیاتی ناشی از استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری که متضمن سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است باید براساس معیارهای مندرج در بند ۳۰ به شرط تحقق شرایط زیر شناسایی شود:

الف. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

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

۳۰. درآمد عملیاتی مذکور در بند ۲۹ باید با توجه به مبانی زیر شناسایی شود:

الف. سود تضمین شده براساس مدت زمان و باتوجه به مانده اصل طلب و نرخ مربوط،

ب. درآمد حق امتیاز طبق محتوای قرارداد مربوط، و

ج. 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 تجاری فرعی و وابسته.

۳۱. درآمد عملیاتی 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. به بیان دیگر، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تنها هنگامی بابت سود سهام دریافتی یا دریافتی کاهش داده می‌شود که سود سهام مزبور مازاد بر سهم شرکت سرمایه‌گذار از سودهای مصوب شرکت سرمایه‌پذیر پس از تحصیل سرمایه‌گذاری باشد.

## استاندارد حسابداری شماره ۳

### درآمد عملیاتی

۳۲. 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.

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

افشا

۳۴. واحد تجاری باید موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای شناخت درآمد عملیاتی با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان " نحوه ارائه صورتهای مالی"، و

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

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

ج. مبلغ درآمد عملیاتی حاصل از مبادله کالا یا خدمات که در هر یک از طبقات عمده درآمد عملیاتی منظور شده است.

۳۵. واحد تجاری باید هرگونه سود یا زیان احتمالی را طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخائر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی افشا کند. اینگونه سودها یا زیانها ممکن است ناشی از اقلامی از قبیل مخارج تضمین، ادعاها، جریمه‌ها یا زیانهای احتمالی باشد.

## استاندارد حسابداری شماره ۳ درآمد عملیاتی

### تاریخ اجرا

۳۶. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

### مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۳۷. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸ با عنوان درآمد عملیاتی نیز رعایت می‌شود.



استاندارد حسابداری شماره ۳  
درآمد عملیاتی  
پیوست



## نمونه‌هایی از موارد شناخت درآمد عملیاتی

نمونه‌های ارائه شده در این پیوست، نحوه کاربرد استاندارد حسابداری را در تعدادی از وضعیتهای تجاری تشریح می‌کند. این نمونه‌ها معطوف به جنبه‌های خاصی از یک معامله است و بحث جامعی در مورد همه عوامل مؤثر احتمالی در شناخت درآمد عملیاتی را ارائه نمی‌کند. به جز مواردی که مشخصاً در تحلیل وضعیتهای تجاری مورد اشاره قرار گرفته است، نمونه‌ها متضمن این فرض است که هیچ ابهام قابل ملاحظه در مورد مبلغ یا قابلیت وصول مابه‌ازایی که قرار است دریافت شود، هزینه‌هایی که واقع شده یا واقع خواهد شد، یا میزان احتمالی برگشت کالا وجود ندارد. این نمونه‌ها تنها جنبه تشریحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری نیست.

### الف. فروش کالا

#### ۱. فروش، همراه با تعویق در تحویل کالا:

بنابه درخواست خریدار، تحویل کالا به تعویق افتاده ولی مالکیت آن به خریدار منتقل شده است و وی صورت‌حساب را می‌پذیرد.

هر گاه مالکیت به خریدار منتقل شود، در صورت تحقق شرایط زیر درآمد عملیاتی شناسایی می‌شود:

- الف. تحویل کالا به خریدار محتمل باشد.
- ب. در زمان شناخت درآمد، کالا موجود، قابل تشخیص و آماده تحویل به خریدار باشد.
- ج. خریدار به‌طور مشخص، تعویق در تحویل کالا را تایید کرده باشد.
- د. شرایط معمول پرداخت برقرار باشد.

#### ۲. ارسال مشروط:

معمولاً تا هنگامی که مشتری کالا را تحویل نگرفته و نصب و بازرسی آن

۲. الف. کالا به شرط نصب،  
بازرسی و غیره فروخته  
می شود.

خاتمه نیافته باشد، نسبت به درآمد شناختی  
صورت نمی گیرد. با وجود این، در برخی  
موارد، ممکن است عملیات نصب به قدری  
ساده باشد که بتوان بدون توجه به عدم تکمیل  
آن، شناخت فروش را مقتضی دانست (مثلاً نصب  
یک گیرنده تلویزیونی که در کارخانه آزمایش  
شده است، تنها مستلزم خارج کردن آن از  
بسته بندی، اتصال آنتن و وصل کردن  
تلویزیون به برق است). در موارد دیگر که  
ممکن است بازرسی تنها به منظور تعیین  
نهایی مبلغ قرارداد صورت گیرد (برای مثال  
در مورد محموله های سنگ آهن، شکر،  
دانه سویا و غیره)، مقتضی است نسبت به  
شناخت مبلغ تخمینی درآمد در تاریخ حمل  
یا زمان مناسب دیگری اقدام شود.

۲. ب. منوط به تایید خریدار  
همراه با برخورداری  
خریدار از حق محدود برای  
برگشت کالا.

هرگاه فروشنده در مورد امکان برگشت کالا  
نامطمئن باشد، تا زمانی که محموله رسماً  
توسط خریدار قبول نشده یا مهلت مقرر  
برای برگشت کالا منقضی نشده باشد،  
نسبت به درآمد شناختی صورت نمی گیرد.

۲. ج . تحویل امانی کالا جهت فروش: کالا برای گیرنده ارسال می‌شود و وی به نیابت از طرف صاحب کالا، فروش آن را به عهده می‌گیرد.
۲. د . فروش نقدی هنگام تحویل کالا. در آمد همزمان با دریافت وجه نقد توسط فروشنده یا نماینده وی شناسایی می‌شود.
۳. سفارشهای خاص و محموله‌های خاص: شناخت درآمد در این قبیل فرو شها منوط به تحویل کالا به خریدار است.
۴. تمام یا بخشی از بهای کالایی که در زمان دریافت وجوه موجود نیست دریافت می‌شود (برای مثال در مورد کالایی که قرار است بعداً تولید یا توسط شخص ثالثی مستقیماً به مشتری تحویل شود).
۴. قرارداد های فروش و باز خرید ( به جز معاوضه کالاهای مشابه): فروشنده هنگام فروش موافقت می‌کند که همان کالا را بعداً باز خرید کند. همچنین ممکن است فرو شنده اختیار باز خرید کالا را داشته باشد یا خریدار این اختیار را داشته باشد که فرو شنده را ملزم به باز خرید کالا کند.
- شرایط قراردادها را باید مورد بررسی قرار داد تا اطمینان حاصل شود که از لحاظ محتوایی، فرو شنده مخاطرات و مزایای مالکیت را به خریدار منتقل کرده است که در این صورت درآمد عملیاتی شناسایی می‌شود. هرگاه فرو شنده، مخاطرات و مزایای مالکیت را برای خود نگه داشته

باشد، حتی با وجود انتقال مالکیت قانونی به خریدار، معامله ماهیتاً جهت دستیابی به منابع مالی انجام گرفته و درآمد شناسایی نمی‌شود.

#### ۵. فروش به واسطه‌ها:

کالا مجدداً توسط توزیع‌کنندگان، عمده‌فروشان و غیره فروخته می‌شود. به طور کلی شناخت درآمد حاصل از این قبیل فروش‌ها می‌تواند پس از انتقال مخاطرات و مزایای عمده مالکیت صورت گیرد. با این حال، در برخی موارد ممکن است خریدار در واقع نماینده فروشنده باشد که در این صورت معامله باید ارسال امانی برای فروش تلقی شود.

#### ۶. حق اشتراک نشریات

هرگاه اقلام مورد نظر دارای ارزش مشابه در هر دوره زمانی باشد، به جای شناخت بلافاصله و یکجا مبالغ دریافتی صورتحساب شده، شناخت درآمد در طول مدت اشتراک و براساس روش خط مستقیم انجام می‌شود، ولی اگر ارزش نشریات ارسالی در دوره‌های مختلف متفاوت باشد، شناخت درآمد برمبنای نسبت قیمت فروش کلیه نشریات ارسال شده به کل قیمت فروش کلیه اقلام مورد اشتراک صورت می‌گیرد.

#### ۷. فروش اقساطی

چنانچه مابه‌ازای فروش به صورت اقساطی دریافت شود، درآمد حاصل از فروش به کسر سود تضمین شده در تاریخ فروش

به عنوان درآمد مورد شناخت قرار می‌گیرد.  
شناخت درآمد سود تضمین شده مربوط  
براساس مدت زمان و با توجه به مانده  
اصل طلب و نرخ سود تضمین شده مورد  
توافق صورت می‌گیرد.

۸. حذف شده است.

ب. ارائه خدمات  
۱. اجرت نصب

اجرت نصب با توجه به میزان تکمیل  
عملیات نصب به عنوان درآمد شناسایی  
می‌شود، مگر این که اجرت نصب از بهای  
فروش محصول تفکیک پذیر نباشد که در  
این صورت اجرت مربوط همزمان با فروش  
کالا شناسایی می‌شود.

۲. مبالغی که بابت خدمات بعد از فروش در  
قیمت فروش منظور شده است.

چنانچه بابت خدمات تضمینی پس از  
فروش مبلغ مشخصی در قیمت فروش  
منظور شده باشد، معمولاً مقته ضعی خواهد  
بود که شناخت آن ح صه از قیمت فروش  
به عنوان درآمد به تعویق افتد و طی  
دوره‌ای که خدمات ارائه می‌شود، صورت  
گیرد. درآمدی که به تعویق می‌افتد، مبلغی  
است که علاوه بر جبران مخارج مورد انتظار  
خدمات تحت قرارداد فروش، سودی  
معقول از بابت انجام خدمات، عاید  
فروشنده کند.

### ۳. حق العمل کارگزاران تبلیغات

حق العمل پخش تبلیغات، زمانی شنا سایی می شود که تبلیغات مورد نظر از طریق رسانه ها انعکاس یابد. حق العمل تهیه طرحهای تبلیغاتی با توجه به مرحله تکمیل طرح مورد شناخت قرار می گیرد.

### ۴. کارمزد نمایندگیهای بیمه

درآمد کارمزد نمایندگیهای بیمه که مستلزم انجام خدمات اضافی توسط کارگزار نیست، در تاریخ مؤثر شروع یا تجدید بیمه نامه های مربوط مورد شناخت قرار می گیرد. هرگاه چنین انتظار رود که قرارداد، نیازمند ارائه خدمات اضافی در طول دوره بیمه نامه خواهد بود، شناخت کل کارمزد یا حصه مناسبی از آن می تواند در طول دوره بیمه نامه صورت گیرد.

### ۵. ورودیه

درآمد نمایشهای هنری، جشنها و رویدادهای خاص دیگر همزمان با برگزاری آن، شناسایی می شود. اگر برای چند رویداد مختلف یک بلیت مشترک فروخته شود، درآمد حاصل از فروش بلیت بر مبنای سیستماتیک و منطقی به هر یک از رویدادها تخصیص داده می شود.

### ۶. شهریه

درآمد در طول دوره آموزش شناسایی می شود.

## ۷. حق عضویت

شناخت درآمد حاصل از این منبع، به ماهیت خدماتی که ارائه می شود بستگی دارد. اگر مبلغ دریافتی تنها جهت عضویت بوده و وجه یا وجوه دیگری برای سایر خدمات یا محصولات (برای هر یک به طور جداگانه، یا کلاً به صورت یک حق اشتراک سالانه) دریافت شود، شناخت درآمد حق عضویت باید هنگامی صورت گیرد که ابهام قابل توجهی در مورد قابلیت وصول آن وجود نداشته باشد. اگر وجه دریافتی شامل ارائه خدمات یا ارسال نشریاتی در طول مدت عضویت باشد، شناخت درآمد مربوط باید با توجه به زمان بندی و ماهیت و ارزش کلیه خدمات ارائه شده، بر مبنای سیستماتیک و منطقی انجام پذیرد.

## ۸. حق الزحمه خدمات انحصاری (فرانشیز)

به طور کلی، این حق الزحمه‌ها ممکن است بابت ترکیبات مختلفی از ارائه خدمات اولیه و خدمات بعدی، ارسال تجهیزات و سایر اقلام، دانش فنی و غیره دریافت گردد. این حق الزحمه‌ها بر مبنایی که منعکس کننده هدف دریافت حق الزحمه است، به عنوان درآمد مورد شناخت قرار می‌گیرد. روشهای مندرج در صفحه بعد برای شناخت درآمد فرانشیز مناسب است:

- ارسال تجهیزات و سایر داراییهای مشهود
- همزمان با تحویل اقلام یا انتقال مالکیت قانونی، درآمد عملیاتی بر مبنای ارزش منصفانه داراییهای فروش رفته شناسایی می‌شود.
- ارائه خدمات اولیه و بعدی
- در مورد بخشی از درآمد فرانشیز که مربوط به خدمات مستمر است شناخت درآمد هنگام ارائه خدمات صورت می‌گیرد.
- اگر حق الزحمه‌های دریافتی که طبق قرارداد به طور مستمر دریافت می‌شود برای پوشش هزینه‌های خدمات مستمر و سودی معقول تکافو نکند، شناخت بخشی از درآمد حاصل از حق خدمات انحصاری اولیه، به تعویق می‌افتد.

- حق الزحمه حقوق اعطایی مستمر و سایر خدمات

- حق الزحمه مربوط به استفاده از حقوق اعطایی مستمر طبق قرارداد یا حق الزحمه سایر خدمات ارائه شده طی دوره قرارداد، همزمان با استفاده از حقوق اعطایی یا ارائه خدمات به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می شود.

۹. حق الزحمه تولید نرم افزار رایانه ای با کاربرد خاص

حق الزحمه حاصل از تولید نرم افزار رایانه ای با کاربرد خاص با توجه به مرحله تکمیل فرآیند تولید از جمله تکمیل خدمات پشتیبانی بعدی به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می شود.

ج. سود تضمین شده، درآمد حق الامتیاز و سود سهام

۱. حق الزحمه اجازه استفاده و درآمد حق امتیاز ساخت

حق الزحمه و درآمد حق امتیاز دریافتی در قبال استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری (از قبیل علائم تجاری، حق اختراع، نرم افزار رایانه ای، حق تکثیر قطعات موسیقی و حق نمایش فیلمهای سینمایی) معمولاً براساس محتوای قرارداد شناسایی می شود. به عنوان یک راه حل عملی، می توان درآمد را به روش خط مستقیم و طی دوره قرارداد شناسایی کرد. برای مثال می توان از موردی نام برد که حق استفاده از فناوری خاصی برای یک دوره زمانی معین به استفاده کننده اعطا شده است.

اعطای حقوق در قبال حق الزحمه ثابت یا تضمین غیرقابل استرداد تحت قراردادی غیرقابل فسخ که به استفاده‌کننده اجازه بهره‌گیری آزادانه از حقوق اعطایی را می‌دهد و اعطا کننده حقوق، ملزم به ایفای تعهدات دیگری نیست، ماهیتاً فروش تلقی می‌شود. یک مثال بارز از این موارد، قرارداد اجازه استفاده (لیسانس) از نرم‌افزار رایانه‌ای است که به موجب آن اعطا کننده تعهد دیگری بعد از تحویل آن ندارد. مثال دیگر، اعطای حقوق نمایش فیلم سینمایی در بازارهایی است که اعطا کننده، بر توزیع فیلم در این بازارها کنترلی ندارد و لذا در درآمد فروش بلیت سهمی نیست. در چنین شرایطی درآمد، در زمان فروش شناسایی می‌شود.

## ۲. سود سهام

سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار شناسایی می‌شود (به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته). با توجه به اصلاحیه قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ حق دریافت سود سهام با تصویب مجمع عمومی شرکت سرمایه‌پذیر احراز می‌شود.