

محاسبه می‌شود، شناسایی درآمدها و هزینه‌ها بر مبنایی منطقی تأثیری قطعی بر صحت محاسبه سود خواهد داشت. با وجود اهمیت درآمدها در محاسبه سود و متعاقباً تعیین عملکرد مالی شرکت، پیرامون ماهیت و زمان بندی شناسایی درآمد توافق نظر وجود ندارد. افزون بر این، اصل زیربنایی در شناخت درآمد، اصل تحقق است. لیکن در پاره‌ای موارد شناسایی درآمد بر پایه مبانی دیگری غیر از این اصل صورت می‌گیرد. از این رو این نوشتار بر آن است تا به ارایه مبانی مختلف شناخت درآمد و بررسی موارد خاص مطروحه در این حیظه از دیدگاه مراجع استانداردگزاری بین‌المللی، ایران و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)<sup>۱</sup> بپردازد.

### تعریف درآمد

ماهیت، اندازه‌گیری و زمان بندی شناخت درآمد، همواره از مسایل جالب توجه و در کانون توجه صاحب نظران رشته حسابداری بوده است. در اهمیت این بحث همین بس که برخی صاحب نظران آن را هم چون خون جاری در رگ حیات شرکت می‌پندارند. با وجود این اهمیت، تعریفی واحد در خصوص درآمد ارایه نشده است. در این رابطه رویکردهای مختلفی وجود دارد که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود.

استاندارد حسابداری ایران به منظور تعریف درآمد از رویکرد مبتنی بر تغییر در حقوق صاحبان سهام استفاده کرده است. بر اساس این استاندارد:

«درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سهام به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.»

این مفهوم، هر دو گروه «درآمد عملیاتی» و «درآمد غیرعملیاتی» را در بر می‌گیرد. در حقیقت این استاندارد با محدود کردن تعریف فوق به فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری، تعریفی مجزا از اصطلاح درآمد عملیاتی ارایه کرده است؛ حال آن که مراجعی چون FASB و استاندارد بین

## بررسی مسایل خاص در شناسایی درآمد

### مقدمه

حسابداری مجموعه‌ای به هم پیوسته از فرآیندهای شناخت، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات است به گونه‌ای که امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه اقتصادی و تغییر رفتار یا ادامه رفتار پیشین را نسبت به واحد گزارش‌کننده برای استفاده کنندگان فراهم سازد.

بر اساس دیدگاه برخی صاحب نظران، موضوع ویژه حسابداری و آن چه کلیت اطلاعات صورت‌های مالی را به یکدیگر پیوند می‌دهد، اندازه‌گیری و گزارش دوره‌ای سودهایی است که از فعالیت‌های اصلی و مستمر مؤسسه و با به کارگیری مجموعه‌ای از منابع که از دیدگاه حقوقی با عنوان دارایی و از دیدگاه اقتصادی با عنوان سرمایه شناخته می‌شود، حاصل می‌شود. از آنجا که سرمایه خود حاصل انباشت سودهای گذشته بوده و برای کسب سود در آینده به کار انداخته می‌شود، می‌توان گفت هدف بنیادین گزارش‌گری مالی (به جز در حالت انحلال و تصفیه) نمایان ساختن جنبه‌های مختلف توان سودآوری واحد تجاری است. از سوی دیگر یکی از معیارهای اساسی که همواره مورد توجه خاص استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، اعم از سرمایه‌گذاران، بستانکاران و سایر استفاده کنندگان بالقوه و بالفعل قرار داشته، همانا سود حسابداری است. از این رو صحت محاسبه سود از مهمترین مسایل مطروحه در حسابداری است. از آنجا که سود از تفاوت بین درآمدها و هزینه‌ها

### دکتر سید عباس

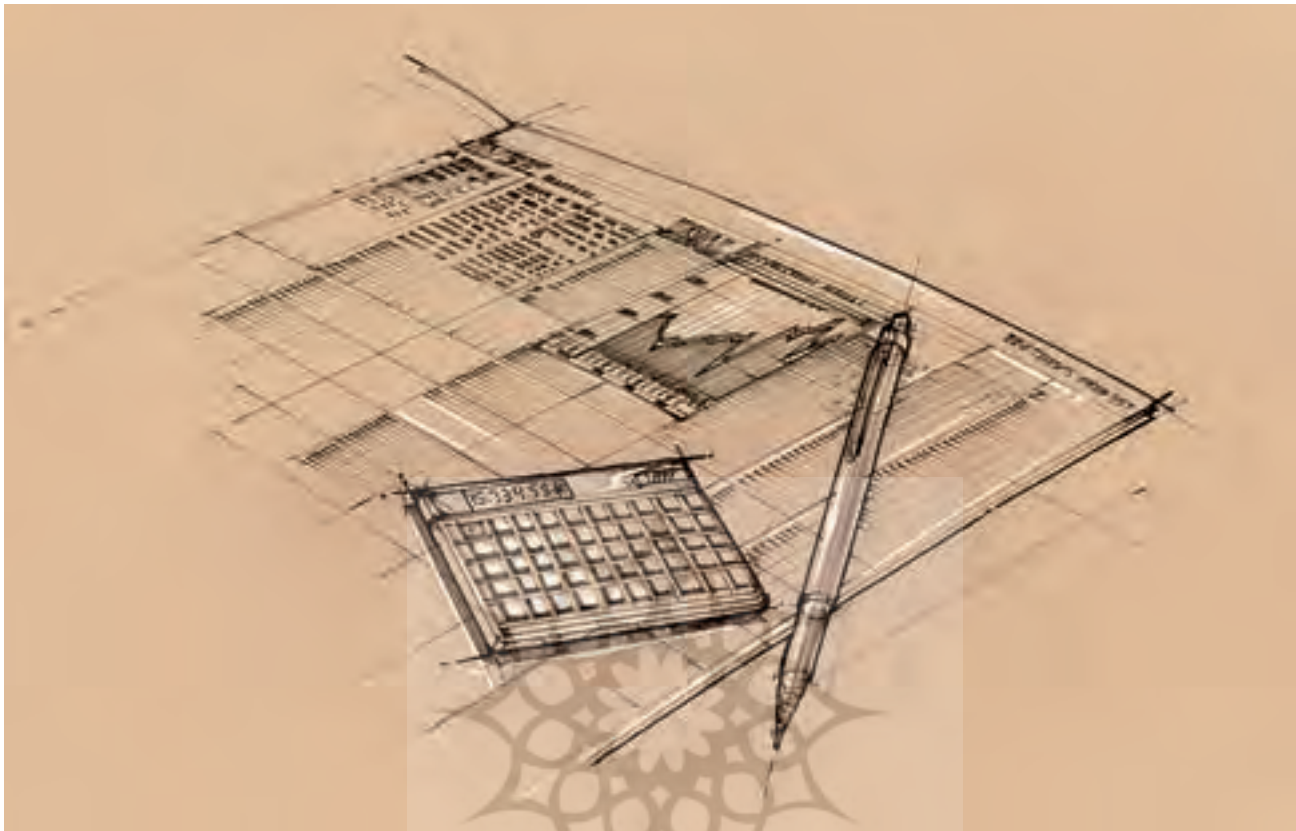
#### هاشمی

استادیار گروه  
حسابداری دانشکاه  
اصفهان

### افسانه سروش یار

کارشناس ارشد  
حسابداری

شپوژریت گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی



واحد تجاری یا تسویه بدهی‌ها (یا ترکیبی از این دو) در سایه تحویل دادن یا تولید کالا، ارائه خدمات یا سایر فعالیت‌هایی که عملیات اصلی و عمده مستمر واحد تجاری را تشکیل می‌دهد.»

یکی از انتقادات وارده به رویکرد مذکور این است که بیانی دقیق در این خصوص که کدام یک از جریان‌ات ورودی بایستی به عنوان درآمد شناسایی شود، ارائه نشده است. به دلایل زیادی ممکن است دارایی‌ها افزایش و بدهی‌ها کاهش یابد که درآمد تنها یکی از آنهاست. به عنوان مثال پیش پرداخت نیز به جریان ورودی دارایی تبدیل شده و بخشی از عملیات اصلی واحد تجاری است، لیکن درآمد محسوب نمی‌شود (HendrikSen & Vanbreda, 1991). صرف نظر از رویکردهای نظری مختلف پیرامون شناسایی درآمد، در عمل تعیین زمان شناخت درآمد از بحث انگیزترین مسایل مطرح شده در این حوزه است. از

المللی، درآمد را صرفاً از زاویه عملیاتی آن مورد توجه قرار داده اند. به عنوان مثال استاندارد بین‌المللی حسابداری برای تعریف درآمد بر فعالیت‌های عملیاتی و انتفاعی واحد تجاری تأکید و آن را بدین گونه تعریف کرده است:

«درآمد عبارت است از جریان ناخالص ورود وجه نقد به واحد تجاری یا ایجاد مطالبات یا سایر دارایی‌ها برای آن، که در روال فعالیت‌های معمول واحد تجاری از فروش کالا، ارائه خدمات و استفاده دیگران از منابع واحد تجاری که مولد سود تضمین شده یا بهره، حق امتیاز و سود سهام باشد ناشی می‌شود.»

تعریف مزبور حاکی از این است که واحد تجاری در استفاده از هزینه‌ها (نهادها) برای دستیابی به کالاها و محصولات (ستاده‌ها) و فروش آن با سودی معقول چه فعالیت‌هایی را انجام داده است. در این تعریف درآمد معرف ارزش بازده فعالیت‌های انتفاعی و هزینه‌ها معرف ارزش اقلام مصرف شده در فعالیت‌های انتفاعی است (عالی ور، ۱۳۶۶).

FASB از زاویه‌ای دیگر به تعریف درآمد مبادرت ورزید. کانون تمرکز این هیأت بر جریان ورودی دارایی‌ها به شرکت در نتیجه فروش کالاها و خدمات است. در این راستا FASB براساس رویکرد دارایی-بدهی درآمد را چنین تعریف می‌کند: «درآمد عبارت است از جریان‌های ورودی یا افزایش دارایی‌های یک



«درآمد عبارت است از جریان‌های ورودی یا افزایش دارایی‌های یک واحد تجاری یا تسویه بدهی‌ها (یا ترکیبی از این دو) در سایه تحویل دادن یا تولید کالا، ارائه خدمات یا سایر فعالیت‌هایی که عملیات اصلی و عمده مستمر واحد تجاری را تشکیل می‌دهد.»

نیز به چشم می‌خورد، لیکن به عنوان معیاری اصلی در شناسایی درآمد مورد اشاره قرار نگرفته است. براساس بیانیه مفهومی شماره ۵ FASB درآمد و سود شرکت در طول یک دوره به‌طور عمومی از طریق ارزش مبادله‌ی دارایی‌ها (کالاها یا خدمات) یا بدهی‌های مربوط به مبادله و با ملاحظه دو عامل: (۱) تحقق یافتن و یا قابلیت تحقق داشتن و (۲) کسب شدن، شناسایی می‌شود. با این وجود، عمده‌ترین ملاک شناخت درآمد، تعیین شده از سوی مراجع مختلف به شرح زیر است:

مبنای شناخت درآمد	مرجع تعیین کننده
وجود شواهد کافی مبنی بر ورود جریان منافع اقتصادی	استاندارد حسابداری ایران شماره ۳
انتقال مخاطرات و مزایای عمده‌ی مالکیت به خریدار	استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸
کسب شدن و تحقق یافتن یا قابلیت تحقق داشتن	بیانیه مفهومی شماره ۵FASB

### مقاطع زمانی مختلف شناسایی درآمد

شرایط و روش‌های شناسایی درآمد چه در حالت عمومی و چه در حالات خاص، همگی به اصل تحقق و دو ملاک عمومی ذکر شده در بیانیه مفهومی شماره ۵ FASB (تحقق یافتن یا قابلیت تحقق داشتن و کسب شدن) باز می‌شود. رئوس روش‌ها و حالت‌های مذکور بر اساس این بیانیه عبارتند از: روش فروش، روش تولید و تحویل، روش درصد پیشرفت کار، روند کسب درآمد، تکمیل تولید، مبادلات غیرنقدی، روش نقدی.

با توجه به روش‌های مختلف شناسایی درآمد از دیدگاه FASB می‌توان این روش‌ها را در قالب پنج مقطع زمانی برای شناسایی درآمد خلاصه کرد:

- ۱- شناسایی درآمد در دوره فروش
- ۲- شناسایی درآمد پیش از دوره فروش
- ۳- شناسایی درآمد به هنگام اتمام تولید
- ۴- شناسایی درآمد پس از دوره فروش
- ۵- موکول کردن شناسایی درآمد به وقوع رویدادی در آینده (تیموری ماسوله، ۱۳۸۱).

در ادامه مصادیق شناخت درآمد در مقاطع مذکور و دیدگاه هر یک از مراجع تدوین استاندارد در هر یک از این مقاطع مورد اشاره قرار می‌گیرد.

### شناسایی درآمد در دوره فروش

این روش در اغلب موارد مورد استفاده قرار می‌گیرد چرا که در

این رو ابتدا اصول زیربنایی و مسایل نظری مربوط به انتخاب زمان شناسایی درآمد ذکر شده و سپس ملاک‌های تعیین شده از سوی مراجع مختلف در این خصوص ارایه می‌شود.

### مسایل نظری در خصوص زمان شناسایی درآمد

انتخاب زمان شناسایی درآمد در رابطه با زمان رویداد فروش به سه عامل زیر بستگی دارد:

- ۱- رجحان محتوای اقتصادی رویداد مورد نظر بر شکل حقوقی معامله
- ۲- قابلیت وصول حساب دریافتی فروش
- ۳- انتقال قطعی منافع و مخاطرات مالکیت به خریدار (تیموری ماسوله، ۱۳۸۱)

### دیدگاه مراجع مختلف پیرامون زمان شناسایی درآمد

هم‌چون تعریف درآمد، پیرامون زمان شناسایی درآمد نیز دیدگاه‌ها و رویکردهای مختلفی وجود دارد به گونه‌ای که هر یک از مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری شرایطی ویژه در این خصوص وضع کرده‌اند.

بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران شناسایی درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا مشروط به وجود پنج معیار (۱) انتقال مخاطرات و مزایای عمده‌ی مالکیت، (۲) عدم وجود دخالت مدیریتی مستمر، (۳) امکان برآورد مبلغ درآمد عملیاتی، (۴) احتمال ورود جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری و (۵) امکان برآورد مخارج مرتبط با کالای فروش رفته، صورت می‌گیرد.

استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۸ علاوه بر موارد مذکور در استاندارد شماره ۳ ایران، به عدم وجود ابهام قابل ملاحظه نسبت به میزان احتمالی برگشتی‌های فروش به عنوان شرطی دیگر برای تکمیل فرآیند فروش کالا اشاره می‌کند. لازم به ذکر است که معیار اخیر در استاندارد ایران



بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران شناسایی درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا مشروط به وجود پنج معیار (۱) انتقال مخاطرات و مزایای عمده‌ی مالکیت، (۲) عدم وجود دخالت مدیریتی مستمر، (۳) امکان برآورد مبلغ درآمد عملیاتی، (۴) احتمال ورود جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری و (۵) امکان برآورد مخارج مرتبط با کالای فروش رفته، صورت می‌گیرد.

در زمان انجام عمل شناسایی می‌شود.  
۲. روش عملکرد نسبی: این شیوه زمانی مورد استفاده واقع می‌شود که عملکرد شامل بیش از یک عمل باشد، در این صورت با توجه به یکی از شرایط زیر درآمد شناسایی می‌شود:

الف- در مورد تعداد مشخص شده‌ای از کارهای یکسان یا مشابه، برای هر عمل درآمد به طور مساوی شناسایی می‌شود.

ب- در مورد تعداد مشخص شده‌ای از کارهای ناهمانند درآمد برای هر عمل از حاصل ضرب کل درآمد حاصل از تکمیل معامله در نسبت هزینه‌های مستقیم واقع شده در هر عمل به کل هزینه‌های مستقیم برآورد شده حاصل می‌شود.

ج- در مورد تعداد نامشخصی از کارهای ناهمانند درآمد به روش خط مستقیم در طول دوره عملکرد شناسایی می‌شود.

۳. روش تکمیل کار: این روش در مواردی مورد استفاده قرار می‌گیرد که بیش از یک عمل بایستی انجام شود و عمل نهایی از اهمیت بسیاری برخوردار است. از این روش شناسایی درآمد تا زمان انجام عمل نهایی و تکمیل عملکرد به تعویق می‌افتد.

۴. روش نقدی: این روش در مواقعی بکار می‌رود که عدم اطمینان قابل ملاحظه‌ای در وصول درآمد خدمات وجود داشته باشد. بنابراین در این روش، شناسایی درآمد به زمان وصول مطالبات موکول می‌شود (Epstein et al, 2006).

بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران، هرگاه حاصل معامله‌ای را که متضمن آرایه خدمات است بتوان به گونه‌ای اتکا پذیر برآورد کرد، درآمد عملیات مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شناسایی شود. در غیر این صورت درآمد باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده قابل باز یافت مورد شناخت قرار گیرد. علاوه بر آن، در صورتی که باز یافت مخارج تحمل شده محتمل نباشد، درآمد عملیاتی شناسایی نمی‌شود و مخارج تحمل شده به عنوان هزینه دوره مورد شناخت قرار می‌گیرد. از سوی دیگر بر طبق این

هنگام فروش، درآمد هم تحقق یافته و هم کسب شده است. در این مقطع زمانی، شناسایی درآمد به روش تعهدی صورت می‌گیرد؛ بدین معنا که درآمد در زمان معامله فروش اندازه‌گیری و ثبت می‌شود.

### شناسایی درآمد پیش از دوره فروش

در اغلب قراردادهای بلند مدت پیمانکاری و نیز قراردادهای بلند مدت خدماتی، درآمد در این مقطع شناسایی می‌شود که در ادامه به تفصیل تشریح می‌شود.

### الف. قراردادهای پیمانکاری:

در خصوص شناسایی درآمد در این گونه قراردادها دو روش درصد پیشرفت کار و کار تکمیل شده پیشنهاد می‌شود.

بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران در صورتی که بتوان حاصل پیمان بلند مدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد بایستی از روش درصد پیشرفت کار استفاده و در غیر این صورت درآمد بایستی تا میزان مخارج انجام شده‌ای که احتمال باز یافت آن وجود دارد شناسایی شود. بنابراین استاندارد حسابداری ایران استفاده از روش کار تکمیل شده را به طور کامل منع و استفاده از روش درصد پیشرفت کار را در اغلب موارد مجاز دانسته است.

بر اساس استانداردهای بین المللی حسابداری شماره ۱۸ استفاده از هر دو روش در شرایط مختلف مجاز شمرده شده است. به عبارت دیگر در مواردی که نسبت به تحقق درآمد پیش بینی شده ی پیمان اطمینان کافی وجود ندارد از روش کار تکمیل شده و در سایر موارد که نتیجه پیمان را می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد از روش درصد پیشرفت کار استفاده می‌شود. همچنین پیمانکار ممکن است برای قراردادهای مختلف از هر دو روش به طور هم‌زمان استفاده کند.

مطابق با بیانیه مفهومی شماره ۵ FASB در صورتی که میزان پیشرفت کار به گونه‌ای قابل اتکا قابل برآورد بوده و برآوردهای منطقی از نتایج تکمیل کار در دسترس باشد می‌توان درآمد را به روش درصد پیشرفت کار شناسایی کرد.

### ب. قراردادهای بلند مدت خدماتی:

در خصوص قراردادهای بلند مدت خدماتی بیانیه‌ای آرایه نکرده است، اما انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) چهار روش عملکرد ویژه، عملکرد نسبی، تکمیل کار و روش نقدی مورد استفاده قرار می‌گیرد که در ادامه به تشریح آن‌ها پرداخته می‌شود.

۱. روش عملکرد ویژه: این روش هنگامی مورد استفاده قرار می‌گیرد که عملکرد، تنها شامل انجام یک عمل باشد. در این موارد، درآمد



بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران در صورتی که بتوان حاصل پیمان بلند مدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد بایستی از روش درصد پیشرفت کار استفاده و در غیر این صورت درآمد بایستی تا میزان مخارج انجام شده‌ای که احتمال باز یافت آن وجود دارد شناسایی شود.

موارد زیر وجود نداشته باشد:

- ۱- ما به ازایی که از ارایه خدمات حاصل خواهد شد، و
- ۲- هزینه‌های مربوط به ارایه خدماتی که رخ داده یا درآینده رخ خواهد داد.

افزون بر این، بر اساس استاندارد حسابداری ایران و استاندارد بین المللی حسابداری درآمدهای ناشی از استفاده دیگران از منابع واحد تجاری که مولد سود تضمین شده (بهره)، حق امتیاز و سود سهام است باید زمانی شناسایی شود که هیچ‌گونه ابهام قابل ملاحظه نسبت به قابلیت اندازه‌گیری و وصول نهایی آن وجود نداشته باشد. مبنای شناخت این گونه درآمدها به شرح زیر است:

- سود تضمین شده (بهره) بر اساس مدت زمان، اصل بدهی و نرخ سود تضمین شده مربوطه.
- سود سهام سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه ثبت نمی‌شود، بر اساس قطعی شدن حق سرمایه‌گذار نسبت به دریافت سود سهام. (بر اساس استاندارد ایران در مواردی که سود سهام از محل اندوخته‌ها یا سود انباشته مصوب پیش از تحصیل سرمایه گذاری اعلام شود، درآمد محسوب نمی‌شود بلکه به عنوان باز یافت بخشی از بهای تمام شده تلقی شده و از بهای تمام شده سرمایه گذاری کسر می‌شود).
- در خصوص نحوه شناسایی درآمد حق امتیاز در ادامه به تفصیل بحث خواهد شد.

### شناسایی درآمد به هنگام اتمام تولید

مطابق با استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران، تولیدات کشاورزی باید به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود. در صورتی که قراردادی برای فروش دارایی‌های زیستی غیرمولد یا تولیدات کشاورزی منعقد شده باشد و مبلغ قرارداد کم‌تر از ارزش منصفانه باشد، در این صورت زیان ناشی از قرارداد به عنوان ذخیره شناسایی می‌شود.

بر اساس بیانیه مفهومی شماره ۵ FASB، برای انواع خاصی از کالاها که بتوان آن‌ها را به قیمت‌هایی که به صورت قابل اتکا و بدون زحمت زیاد تعیین می‌شود، فروخت (مانند برخی محصولات کشاورزی و فلزات گران بها با قیمت‌های تضمین شده) و یا در مواردی که تعیین بهای تمام شده کالاها امکان پذیر نباشد، می‌توان درآمد را در زمان تکمیل تولید یا زمانی که قیمت دارایی تغییر کند، شناسایی کرد. از سوی دیگر گرچه چنین مبالغی با توجه به تعریف ارایه شده در استاندارد بین المللی حسابداری درآمد تلقی نمی‌شود، لیکن در صورت سود و زیان شناسایی و به گونه‌ای مناسب تشریح می‌شود.

### شناسایی درآمد پس از دوره فروش و موکول کردن شناسایی درآمد به وقوع رویدادی در آینده

در برخی موارد در معامله میان خریدار و فروشنده هنوز انتقال

استاندارد اگر ارایه خدمات متضمن انجام تعداد نامشخصی از عملیات طی یک دوره زمانی معین باشد درآمد عملیاتی به روش خط مستقیم طی آن دوره زمانی شناسایی می‌شود مگر آن که شواهد موجود حاکی از وجود روش دیگری باشد که درآمد عملیاتی دوره را بهتر منعکس می‌کند. همین طور اگر یک فعالیت خاص در مقایسه با سایر عملیات از اهمیت ویژه‌ای برخوردار باشد شناخت درآمد تا زمان اجرای آن فعالیت خاص به تعویق می‌افتد.

بر اساس استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۸، شناخت درآمد حاصل از خدمات با توجه به میزان خدمات ارایه شده و با استفاده از یکی از دو روش «درصد پیشرفت کار» یا «کار تکمیل شده» به شرح زیر شناسایی می‌شود:

۱. روش درصد پیشرفت کار: در مواردی که فرآیند ارایه خدمات متشکل از انجام بیش از یک مرحله است، شناخت درآمد متناسب با پیشرفت اجرای هر مرحله صورت می‌گیرد. در عمل زمانی که خدمات از طریق تعداد نامعینی از عملیات در طول یک دوره مشخص ارایه می‌شود، شناخت درآمد بر اساس روش خط مستقیم در طول آن دوره صورت می‌گیرد؛ مگر آن که شواهدی در دست باشد که الگوی فرآیند ارایه خدمات را از طریق به کارگیری روش‌های دیگر بهتر نشان دهد.

۲. روش کار تکمیل شده: در مواردی که فرآیند ارایه خدمات تنها متشکل از انجام یک مرحله باشد و یا خدمات شامل انجام بیش از یک مرحله باشد و خدماتی که هنوز ارایه نشده نسبت به کل کار به حدی قابل ملاحظه باشد که پیش از انجام خدمات مذکور نتوان فرآیند ارایه خدمات را کامل تلقی کرد؛ در این صورت از روش کار تکمیل شده استفاده می‌شود. در نتیجه شناخت درآمد به زمان انجام آخرین مرحله موکول می‌شود. در هر صورت فرآیند ارایه خدمات زمانی کامل شده تلقی می‌شود که هیچ‌گونه ابهام قابل ملاحظه‌ای نسبت به



در مواردی که اطمینان کافی از قابلیت وصول مطالبات ناشی از فروش و نیز مبنایی قابل اعتماد برای برآورد قابلیت وصول آن موجود نباشد شناسایی درآمد به آینده موکول می‌شود. در شناسایی درآمد بعد از دوره فروش می‌توان از دو روش اقساطی و باز یافت بهای تمام شده نام برد.

وجه نقد دریافتی شناسایی شود.

### ب. درآمد حق فرانسیز یا فروش حق انحصار:

برخی مؤسسات تجاری حق امتیاز استفاده از علائم تجاری، اعتبار شرکت، اختراع ثبت شده و ... خود را به فروش می‌رسانند. همراه با فروش امتیاز، فروشنده طی قرارداد خدمات، دستورالعمل و کمکهای فنی را در یک دوره معین در اختیار خریداران در یک منطقه جغرافیایی خاص قرار داده و در قبال آن درآمد کسب می‌کنند (همتی، ۱۳۸۴). قراردادهای اعطای امتیاز معمولاً با پیش پرداخت مبلغی به عنوان حق امتیاز و سپس پرداخت‌های مستمر بابت حق امتیاز در جریان عملیات همراهند. به ازای دریافت اولیه حق امتیاز، امتیاز دهنده ممکن است در انتخاب مکان کسب، ساختن آن، تهیه تجهیزات و ... دخالت و از این طریق به امتیاز گیرنده کمک کند. به ازای دریافت حق امتیاز مستمر نیز امتیاز دهنده ممکن است ارائه خدمات معینی را برای امتیاز گیرنده بر عهده بگیرد (تیموری ماسوله، ۱۳۸۱). بر اساس بیانیه شماره ۴۵ FASB حق امتیاز اولیه دریافت شده زمانی به عنوان درآمد شناسایی می‌شود که همه خدمات مهمی که بر عهده امتیاز دهنده است عمدتاً به انجام رسیده باشد. منظور از «عمدتاً به انجام رسیده باشد» این است که دیگر هیچ تعهد و یا قصدی بر بازگرداندن وجه دریافتی یا اجتناب از وصول اسناد دریافتنی وجود نداشته باشد و عمدتاً همه خدمات اولیه لازم طبق قرارداد امتیاز به انجام رسیده باشد و هیچ تعهد مهمی باقی نمانده باشد.

بر اساس استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۸ و نیز استاندارد شماره ۳ ایران درآمد حق امتیاز طبق مفاد قرارداد مربوط شناسایی می‌شود مگر این‌که با توجه به ماهیت معامله روش منظم و معقول دیگری برای شناسایی آن مناسب‌تر باشد. به علاوه براساس نمونه مطرح شده در استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران، یک راه حل

مزایا و مخاطرات مالکیت به گونه‌ای که معامله فروش را معنادار سازد، صورت نگرفته است. در چنین شرایطی بایستی از روش سپرده استفاده کرد. بر اساس این روش شناسایی درآمد فروش به زمانی که اطمینان از وقوع یا عدم وقوع معامله فروش از دیدگاه حسابداری حاصل شود به تعویق انداخته می‌شود. بدین منظور هرگونه مبلغ دریافت شده به عنوان سپرده دریافتی از مشتری ثبت می‌شود، لیکن هیچ گونه ثبتی بابت سایر دارایی‌های دریافتی صادر نخواهد شد (تیموری ماسوله، ۱۳۸۱).

علاوه بر شرایط فوق الذکر، در مواردی که نتوان امکان دریافت قیمت فروش را از مشتریان پیش بینی کرد یا در حالتی که نیاز به تلاش زیاد برای وصول آن محتمل باشد؛ مانند معاملات مربوط به اعطای حق «فرانسیز» و بعضی معاملات ملکی و نیز در شرایطی که مقدار و مبلغ برگشت از فروش در مقطع فروش به گونه‌ای قابل اتکا قابل برآورد نباشد، موکول کردن شناسایی درآمد به آینده ممکن است لازم یا صحیح باشد. در ادامه به تشریح هر یک از شرایط مذکور پرداخته خواهد شد.

### الف. فروش اقساطی:

در مواردی که اطمینان کافی از قابلیت وصول مطالبات ناشی از فروش و نیز مبنایی قابل اعتماد برای برآورد قابلیت وصول آن موجود نباشد شناسایی درآمد به آینده موکول می‌شود. در شناسایی درآمد بعد از دوره فروش می‌توان از دو روش اقساطی و بازبافت بهای تمام شده نام برد. به طور کلی در هر دو روش، فروش، قیمت تمام شده و وصولی‌ها به شیوه عادی و در نقطه فروش شناسایی می‌شود اما شناسایی سود به زمانی در آینده موکول می‌شود. با توجه به نمونه مطرح شده در استانداردهای حسابداری شماره ۳ ایران در فروش اقساطی درآمد حاصل از فروش به کسر سود تضمین شده در تاریخ فروش به عنوان درآمد مورد شناخت قرار می‌گیرد. شناخت درآمد سود تضمین شده ی مربوط، بر اساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ سود تضمین شده مورد توافق صورت می‌گیرد. بدین ترتیب استانداردهای حسابداری ایران استفاده از هر دو روش اقساطی و بازبافت بهای تمام شده را منع و شناسایی درآمد به روش تعهدی را توصیه کرده است. در چنین شرایطی براساس نمونه مطرح شده در استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۸، در تاریخ فروش، درآمد معادل قیمت نقدی فروش کالا شناسایی شده و عامل سود تضمین شده به نسبت مانده پرداخت نشده شناسایی خواهد شد. چنانچه اطمینان معقولی نسبت به دریافت اقساط وجود نداشته باشد، شناخت درآمد به هنگام دریافت نقدی اقساط صورت می‌گیرد. در این خصوص FASB نیز معتقد است که درآمد و سود بر مبنای

برخی مؤسسات تجاری حق امتیاز استفاده از علائم تجاری، اعتبار شرکت، اختراع ثبت شده و ... خود را به فروش می‌رسانند. همراه با فروش امتیاز، فروشنده طی قرارداد خدمات، دستورالعمل و کمکهای فنی را در یک دوره معین در اختیار خریداران در یک منطقه جغرافیایی خاص قرار داده و در قبال آن درآمد کسب می‌کنند.



عملی برای شناسایی حق الزحمه و درآمد حق امتیاز دریافتی در قبال استفاده دیگران از دارایی‌های واحد تجاری، استفاده از روش خط مستقیم در طی دوره قرارداد است. از سوی دیگر اعطای حقوق در قبال حق الزحمه ثابت یا تضمین غیر قابل استرداد تحت قراردادی غیر قابل فسخ که به استفاده کننده اجازه بهره‌گیری آزادانه از حقوق اعطایی را می‌دهد و اعطاکننده حقوق، ملزم به ایفای تعهدات دیگری نیست، ماهیتاً فروش تلقی می‌شود. به علاوه در این استاندارد ذکر شده است که درآمد فرانسیز به هنگام تحویل اقلام یا انتقال مالکیت قانونی (در خصوص دارایی‌های مشهود) و به هنگام ارائه خدمات (در خصوص ارائه خدمات اولیه و مستمر) صورت می‌گیرد، اما در صورتی که 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. استاندارد بین المللی نیز دیدگاه فوق را تأیید می‌کند.

### ج. شناسایی درآمد در مواقعی که حق برگشت کالا وجود دارد:

در برخی صنایع حق بازگرداندن محصول از سوی مشتری به فروشنده امری متداول است. از این رو در شرکت‌هایی که نسبت کالای برگشت شده زیاد است شناسایی فروش اولیه به عنوان درآمد مورد سؤال خواهد بود. بنابراین این صنایع بایستی شناخت درآمد را تا انقضای قابل ملاحظه حق برگشت به تعویق اندازند.

بر اساس بیانیه شماره ۴۸ FASB، در صورتی که واحد تجاری حق برگشت محصول را برای خریدار قائل شده باشد تنها در صورت وجود کلیه شرایط زیر درآمد در زمان فروش شناسایی می‌شود:

- قیمت فروش عمدتاً ثابت یا در تاریخ فروش قابل تعیین باشد،
- خریدار مبلغ فروش را به فروشنده پرداخت و یا تعهد کرده باشد و این تعهد

مشروط به فروش مجدد محصول نباشد،

- تعهد خریدار نسبت به فروشنده نباید با وقایعی چون سرقت، تخریب و یا خسارت فیزیکی محصول تغییر کند،
  - خریداری که محصول را به قصد فروش خریداری می‌کند توانایی اقتصادی لازم به جز درآمد توسط فروشنده تعیین شده است داشته باشد،
  - برای فروش مجدد محصول توسط خریدار، فروشنده به طور مستقیم تعهد عمده‌ای برای عملکرد آتی نداشته باشد،
  - مبلغ برگشتی‌های آینده به گونه‌ای معقول قابل برآورد باشد. با توجه به اهداف بیانیه، برگشتی‌ها شامل معاوضه یک کالا با کالایی با نوع، کیفیت و قیمت مشابه نمی‌شود.
- بر اساس استاندارد شماره ۳ ایران، زمانی که خریدار حق فسخ معامله را بر اساس مفاد قرارداد داشته باشد و واحد تجاری در مورد احتمال برگشت کالای فروش رفته مطمئن نباشد، این معامله فروش تلقی نمی‌شود و لذا درآمدی از بابت آن شناسایی نخواهد شد. با توجه به استاندارد بین المللی شماره ۱۸ در صورتی که کالای فروش رفته‌ای که در معرض برگشت باشد از لحاظ مقدار و مبلغ قابل ملاحظه و قابل پیش بینی است، شاید کافی باشد برای آن ذخیره‌ای مناسب در نظر گرفته شود. اما چنانچه واحد تجاری در معرض برگشتی‌هایی باشد که از لحاظ مقدار و مبلغ قابل ملاحظه ولی غیرقابل پیش بینی است، احتمال دارد ضوابط شناخت درآمد کاملاً برآورده نشده و از این رو شناخت درآمد به

در برخی صنایع حق بازگرداندن محصول از سوی مشتری به فروشنده امری متداول است. از این رو در شرکت‌هایی که نسبت کالای برگشت شده زیاد است شناسایی فروش اولیه به عنوان درآمد مورد سؤال خواهد بود. بنابراین این صنایع بایستی شناخت درآمد را تا انقضای قابل ملاحظه حق برگشت به تعویق اندازند.



تعویق می‌افتد.

می‌رود.

۴- اگر انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت به طور کامل صورت نگرفته باشد، درآمدها و هزینه‌ها در زمان فروش پس از کسر مبلغی بابت حداکثر زیان ممکن شناسایی می‌شود و بسته به شرایط، ممکن است استفاده از روش‌های دیگر مناسب باشد.

به طور کلی هرگاه دو شرط کسب شدن و تحقق یافتن وجود داشته باشد، از روش تمهیدی و در صورت عدم وجود، از روش مناسب دیگری استفاده می‌شود.

#### ۵. واگذاری زمین به صورت خرده‌فروشی:

در برخی مواقع شرکت فروشنده زمین بزرگی را به قطعات تقسیم و سپس این قطعات را از طریق فعالیت‌های تبلیغاتی مانند تعهد در خصوص تجهیز شهرک به تسهیلات ضروری و تفریحی، به فروش می‌رساند و گاه این گونه تسهیلات مستلزم صرف سرمایه زیاد است و گاه باعث دخالت فروشنده و مسئولیت مداوم وی نسبت به اداره برخی از آن تسهیلات و ارائه خدمات می‌شود.

در این گونه موارد شناسایی درآمد توسط فروشنده تابع عواملی چون قابلیت وصول حساب‌های دریافتی، توانایی مالی شرکت در ایفای تعهدات خود، مهلت فسخ قرارداد، انباشت وصولی‌ها و استمرار کار تکمیل طرح است. بر اساس بیانیه شماره ۶۶ FASB در این نوع معاملات خرده‌فروشی زمین، درآمدها و هزینه‌های مربوط در صورت تحقق همه شرایط زیر در دوره وقوع به روش تعهدی شناسایی می‌شود.

۱- خریدار مبلغ پیش پرداخت نقدی و همه اقساط بعدی را تا تاریخ انقضای مهلت فسخ معامله و باز پس گرفتن مبلغ، پرداخت کرده باشد.

۲- مبالغ انباشته پرداخت‌ها از بابت اصل و بهره حداقل مساوی با ۱۰٪ قیمت فروش طبق قرارداد باشد.

۳- تجربه وصول وجوه تعهد شده حاکی از این باشد که قیمت فروش در مورد ۹۰٪

#### د. فروش زمین و ساختمان:

در برخی شرایط معاملات فروش زمین و ساختمان نیز زمینه ساز طرح سؤالاتی پیرامون زمان شناسایی درآمد می‌شود. مطابق با نمونه مطرح شده در استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران در فروش املاک شناخت درآمد معمولاً هم‌زمان با انتقال مالکیت قانونی به خریدار صورت می‌گیرد. در مواردی که منافع مرتبط با دارایی قبل از انتقال مالکیت قانونی در اختیار خریدار قرار گرفته و مخاطرات و مزایای مالکیت در آن مقطع به خریدار منتقل شده باشد، به شرط آن که کارهای تکمیلی عمده‌ای طبق قرارداد بر عهده فروشنده نباشد، شناخت درآمد عملیاتی در اغلب موارد مناسب است.

از سوی دیگر براساس نمونه مطرح شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸ شناخت درآمد فروش املاک معمولاً هنگام تصرف توسط خریدار صورت می‌گیرد. در صورتی که پیش پرداخت یا سایر تعهدات خریدار برای حصول اطمینان از تسویه نهایی کافی نباشد، هر چند فروشنده می‌تواند در صورت نقض قرارداد توسط خریدار، ملک را پس گرفته یا از سایر امکانات استفاده کند، شناسایی کل ارزش ملک به عنوان درآمد باید در هنگام دریافت نقدی اقساط صورت گیرد.

بر اساس بیانیه شماره ۶۶ FASB با عنوان «حسابداری فروش مستغلات» در فروش املاک، درآمد و هزینه‌های مربوط به شرط برآورده شدن همه شرایط زیر بر مبنای تعهدی و به شیوه معمول شناسایی می‌شود.

۱- معامله فروش به اتمام رسیده باشد، داده اولیه و داده‌های مستمر خریدار آن قدر باشد که تعهد خریدار را برای پرداخت قیمت ملک به اثبات رساند، در صورتی که خریدار ملزم به تسویه قانونی دیون باشد حق قانونی فروشنده به وصول مطالبات حاصل از فروش در اولویت‌های دوم قرار نگیرد. یعنی به اصطلاح حقوقی حساب‌های دریافتی را نتوان جزء «دیون غیر ممتاز» محسوب کرد، فروشنده همه مخاطرات و منافع مالکیت را طی معامله به خریدار منتقل کرده و دیگر رابطه‌ای با ملک فروخته شده نداشته باشد.

در صورت برآورده نشدن هر یک از ملاک‌های فوق درآمد به شرح زیر شناسایی می‌شود:

۱- اگر فروش به اتمام نرسیده باشد روش سپرده به کار می‌رود.  
۲- اگر داده‌های اولیه و داده‌های مستمر خریدار کافی نباشد، در حالتی که اطمینان کافی نسبت به بازبافت بهای تمام شده ملک وجود داشته باشد، روش اقساطی و اگر چنین اطمینانی وجود نداشته باشد، روش بازبافت بهای تمام شده به کار گرفته می‌شود.

۳- اگر حساب‌های دریافتی فروشنده بابت ملک، در معرض غیره ممتاز قلمداد شدن در آینده باشد روش بازبافت هزینه به کار

براساس استاندارد شماره سه ایران، زمانی که خریدار حق فسخ معامله را براساس مفاد قرارداد داشته باشد و واحد تجاری در مورد احتمال برگشت کالای فروش رفته مطمئن نباشد، این معامله فروش تلقی نمی‌شود و لذا درآمدهای بابت آن شناسایی نخواهد شد.

مختلف وجود داشته باشد. حال آن که در پاره‌ای موارد تبعیت از استانداردهای مختلف به نتایج مختلف خواهد انجامید. از این رو بررسی دقیق تر ملاک‌ها و رویه‌های شناخت درآمد به منظور مطابقت استانداردها با این اصل بنیادین ضروری است.

#### منابع

۱. تیموری ماسوله، حبیب اله (۱۳۸۱)، **شناسایی درآمد، نشریه شماره ۱۴۲**، تهران، مدیریت بررسی‌های فنی و حرفه‌ای سازمان حسابرسی.
۲. کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۱)، **استانداردهای حسابداری، نشریه شماره ۱۶۰**، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
۳. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۱۳۷۱)، **استانداردهای بین‌المللی حسابداری**، نشریه شماره ۸۸، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
۴. عالی ور، عزیز (۱۳۶۶)، **صورت‌های مالی اساسی، نشریه شماره ۷۶**، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
۵. همتی، حسن (۱۳۸۴)، **حسابداری پیشرفته ۱**، تهران، انتشارات ترمه.

۶. Epstein. B., R. Nach. and S. Bragg, (2006). **wiley GAAP 2006 : Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**. John Wiley & sons .
- FASB. (1984). "Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concepts No.5. **Financial Accounting Standard Board**.
- FASB. (1982). "Accounting for Sales of Real Estate", Statement of Financial Accounting Standards No. 66. **Financial Accounting Standard Board**.
- FASB. (1981). "Revenue Recognition When Right of Return Exists", Statement of Financial Accounting Standards No. 48. **Financial Accounting Standard Board**.
- FASB. (1981). "Accounting for Franchise Fee Revenue", Statement of Financial Accounting Standards No. 45. **Financial Accounting Standard Board**.
- HendrikSen . E. and M. Vanbreda. (1991). **Accounting Theory**. Irwin / MCG raw-Hill .
- Wiyg and t. (1983). **Intermediate Accounting**. KIESO . D. and J. John Wiley & sons.

معاملات یا بیش‌تر، به طور کامل وصول خواهد شد.

۴- مطالبات حاصل از فروش نسبت به وام‌های جدید از بابت ملک مورد نظر در معرض قرار گرفتن جزء دیون غیر ممتاز نباشد.

در صورتی که تنها یکی از شرایط فوق محقق نشود درآمد به یکی از روش‌های زیر شناسایی می‌شود:

۱- اگر فقط چهار شرط اول موجود باشد به روش درصد پیشرفت کار عمل می‌شود مشروط به آن که کار ایجاد و یا نگهداری تسهیلات در جریان پیشرفت باشد، معلوم باشد که کار طبق برنامه تکمیل خواهد شد، شواهدی از وجود عوامل بازدارنده مشهود نباشد و تکمیل کار عملاً امکانپذیر باشد.

۲- اگر فقط دو شرط اول موجود باشد و فروشنده از نظر مالی توانایی ایفای تعهدات خود را داشته باشد، از روش اقساطی استفاده می‌شود.

۳- اگر دو شرط اول وجود نداشته باشد به روش سپرده عمل می‌شود.

#### نتیجه گیری

سود حسابداری یکی از معیارهای اساسی است که همواره مورد توجه خاص استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، اعم از سرمایه گذاران، بستانکاران و سایر استفاده کنندگان بالقوه و بالفعل قرار داشته است. از این رو صحت محاسبه سود از اهمیتی انکارناپذیر برخوردار است. این امر خود مستلزم شناسایی صحیح درآمدها و هزینه‌ها به عنوان اجزای تشکیل دهنده سود است. با عنایت به اهمیت درآمد در محاسبه سود و متعاقباً تأثیر آن بر تصمیمات استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در این نوشتار مبنای شناخت درآمد و برخی موارد خاص در این حیطه مورد اشاره قرار گرفته و استانداردهای موضوعه در موارد مذکور به طور مقایسه‌ای مطرح شد.

بنابر اصل تحقق چنین انتظار می‌رود که همگونی عمومی در خصوص ملاک‌های اساسی شناخت درآمد در استانداردهای

در برخی شرایط معاملات فروش زمین و ساختمان نیز زمینه ساز طرح سؤالاتی پیرامون زمان شناسایی درآمد می‌شود. مطابق با نمونه مطرح شده در استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران در فروش املاک شناخت درآمد معمولاً هم‌زمان با انتقال مالکیت قانونی به خریدار صورت می‌گیرد.