

استاندارد حسابداری شماره 9 حسابداری پیمانهای بلندمدت

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

مقدمه

1. هدف این استاندارد تجویز نحوه حسابداری درآمدها و هزینه‌های مرتبط با پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی پیمانکار است. به دلیل ماهیت فعالیت موضوع پیمانهای بلندمدت، تاریخ شروع پیمان و تاریخ تکمیل آن معمولاً در دوره‌های مالی متفاوتی قرار می‌گیرد. بنابراین، مسئله اصلی در حسابداری پیمانهای بلندمدت، تخصیص درآمدها و هزینه‌های پیمان به دوره‌هایی است که در آن دوره‌ها عملیات موضوع پیمان اجرا می‌شود.

دامنه کاربرد

2. این استاندارد باید برای حسابداری پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی پیمانکار بکار گرفته شود.

تعاریف

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

- پیمان بلندمدت: پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأمآ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمانی که طبق این استاندارد، بلندمدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست. برخی پیمانهای با مدت کمتر از یکسال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، دارای چنان اهمیت نسبی باشد که عدم انعکاس درآمد و هزینه عملیاتی و سود مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره و

عدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورتهای مالی گردد، باید به عنوان پیمان بلندمدت محسوب شود، مشروط بر اینکه رویه متخذه در واحد تجاری از سالی به سال دیگر به طور یکنواخت اعمال گردد.

- پیمان مقطوع : پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است براساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می کند.
- پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج) : پیمان بلند مدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت شود .
- پیش دریافت پیمان : بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است.
- مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار : عبارت است از :
الف. علی الحسابها : مبالغی است که به طور موقت در قبال صورتهای صادره در دست بررسی دریافت می شود .
ب . سایر دریافتها : عبارت است از اقلامی که ماهیت علی الحساب نداشته، لیکن در قبال پیشرفت کار دریافت می شود و نیز دربرگیرنده آن بخش از مبالغ پیش دریافت پیمان است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است .
- مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار : عبارت است از مبالغ قابل دریافت که بابت صورت حسابهای صادره در حسابها منظور شده است.
- زیانهای قابل پیش بینی : زیانهایی است که انتظار می رود در طول مدت پیمان ایجاد شود. مبلغ زیان مذکور بدون توجه به موارد زیر برآورد می شود:
الف . شروع یا عدم شروع کار پیمان.
ب . حصه ای از کار که تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.
ج . میزان سودی که انتظار می رود از پیمانهای دیگر (به استثنای پیمانهایی که طبق بند 6 پیمان واحد تلقی می شود) حاصل شود.

درآمد پیمان

7. درآمد پیمان باید دربر گیرنده موارد زیر باشد:

الف. مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است،

ب. تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و سایر دریافت‌های تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان:

1. تا میزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد، و

2. این موارد را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

8. درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود.

11. دریافت‌های تشویقی، مبالغی است اضافی که در صورت نیل به استانداردهای عملکرد

تعیین شده یا افزون بر آن، توسط پیمانکار دریافت می‌شود.

مخارج پیمان

12. مخارج پیمان باید مشتمل بر موارد زیر باشد:

الف. مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است،

ب. مخارجی که بین پیمانها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمانهای جداگانه امکان‌پذیر است، و

ج. سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است.

13. مخارج مستقیم یک پیمان دربر گیرنده مواردی از قبیل کار مستقیم (شامل سرپرستی و

نظارت مستقیم)، مواد اولیه مصرفی، استهلاک و اجاره ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج

جابجایی مواد، ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج مستقیم طراحی و کمک فنی، مخارج

برآوردی کارهای اصلاحی و تضمینی و ادعا توسط اشخاص ثالث است. این مخارج را

می‌توان به میزان درآمدهای اتفاقی خارج از شمول تعریف درآمد پیمان (از قبیل درآمد

حاصل از فروش مواد و ماشین‌آلات اضافی) کاهش داد.

16. مخارجی را که نمی‌توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور نمی‌شود. نمونه‌هایی از این مخارج عبارت است از مخارج اداری، عمومی و فروش

17. مخارج تحمل‌شده قبل از انعقاد پیمان، در صورت انعقاد پیمان در دوره جاری یا حصول اطمینان از انعقاد پیمان در دوره بعد، به حساب پیمان منظور می‌شود. هرگاه این مخارج به عنوان هزینه دوره‌ای که در آن وقوع یافته محسوب شود و پیمان در دوره بعد منعقد گردد، چنین مخارجی را نباید به حساب پیمان برگشت داد.

شناخت درآمد و هزینه‌های پیمان

19. هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.

20. شناخت درآمد و هزینه دوره براساس میزان تکمیل پیمان، اغلب "روش درصد تکمیل پیمان" نامیده می‌شود. طبق این روش، درآمد پیمان با مخارج تحمل‌شده جهت نیل به آن میزان از تکمیل تطابق داده می‌شود و در نتیجه درآمد، هزینه و سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می‌یابد.

21. هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد:

الف. درآمد باید تا میزان مخارج تحمل‌شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، و

ب. مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

22. در مراحل اولیه پیمان، غالباً وضعیت به صورتی است که ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد. با این حال، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری، مخارج تحمل‌شده پیمان را بازیافت کند. بنابراین، درآمد پیمان تنها تا میزان

مخارج تحمل شده‌ای که انتظار بازیافت آن می‌رود، شناسایی می‌گردد. از آنجا که ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، سودی شناسایی نمی‌شود.

23. در صورت رفع ابهاماتی که موجب گردیده است تا ماحصل پیمان به گونه‌ای اتکا پذیر قابل برآورد نباشد، درآمد و هزینه پیمان بلندمدت، باید به جای بند 21 طبق بند 19 شناسایی شود.

24. هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد (کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند)، باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

سایر ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط با پیمان بلندمدت

28. در پیمانهای مقطوع، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که تمامی شرایط زیر برقرار باشد:

- الف. درآمد پیمان را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد،
- ب. جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد،
- ج. مخارج پیمان تا زمان تکمیل پیمان و همچنین درصد تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، و
- د. مخارج مربوط به پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

29. در پیمانهای امانی، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که کلیه شرایط زیر برقرار باشد :

- الف. جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد، و
- ب. مخارج مربوط به پیمان را اعم از اینکه طبق مفاد پیمان مشخصاً قابل بازیافت باشد یا نباشد، بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

31. میزان تکمیل پیمان به طرق مختلف قابل تعیین است. باتوجه به ماهیت پیمان، روشها ممکن است شامل موارد زیر باشد:

الف . نسبت مخارج تحمل شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی پیمان،

ب . ارزیابی کار انجام شده، یا

ج . نسبت مقدار کار انجام شده به کل کار پیمان.

مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار و نیز پیش دریافت از کارفرمایان معمولاً منعکس کننده کار انجام شده نیست.

تغییر در برآوردها

34. اثر تغییر در برآورد درآمد یا مخارج پیمان یا اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان که از برآوردهای جاری درآمد و مخارج پیمان ناشی می شود، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می شود.

افشا در ترازنامه

35. پیمانهای بلندمدت را باید به شرح زیر در ترازنامه افشا کرد :

الف . مازاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بر مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار تا تاریخ ترازنامه باید به عنوان مبلغ قابل بازیافت پیمان طبقه بندی گردد و به طور جداگانه تحت سرفصل حسابهای دریافتنی منعکس شود.

ب . پیش دریافت پیمان (یعنی بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است) باید در سرفصل پیش دریافتها در ترازنامه منظور شود.

ج . مخارج تحمل شده انباشته پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام شده) و به کسر زیانهای قابل پیش بینی، به عنوان مانده پیمانهای بلندمدت طبقه بندی و به طور جداگانه تحت سرفصل پیمانهای در جریان پیشرفت در ترازنامه منعکس گردد.

د . مازاد ذخیره زیانهای قابل پیش بینی بر مخارج تحمل شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته) باید به عنوان ذخیره زیانهای قابل پیش بینی طبقه بندی و تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه منعکس شود.

ه. مبلغ سپرده‌های کسر شده قابل استرداد از قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه باید تحت سرفصل حسابهای دریافتنی در ترازنامه منعکس شود.

38. "مبلغ قابل بازیافت پیمانها" بیانگر مازاد ارزش کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه (که به عنوان درآمد شناسایی شده) بر کل مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار است. در واقع، این مانده بیانگر درآمد تحقق یافته دریافتنی است و مشخصات یک "حساب دریافتنی" را دارا می‌باشد.

افشا در صورت سود و زیان

39. صورت سود و زیان باید اقلام زیر را به طور جداگانه منعکس کند:

الف. درآمد شناسایی شده دوره (درآمد پیمان).

ب. هزینه شناسایی شده دوره (بهای تمام شده پیمان) شامل هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره و زیان قابل پیش‌بینی شناسایی شده طی دوره.

افشای رویه‌های حسابداری

40. واحد تجاری باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره 1 موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. روشهای تعیین درآمد شناسایی شده دوره.

ب. روشهای تعیین مرحله تکمیل پیمان در جریان پیشرفت.

تاریخ اجرا

41. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1380/1/1 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

42. با اجرای الزامات این استاندارد مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 11 با عنوان قراردادهای پیمانکاری نیز رعایت می‌شود.