

استاندارد حسابداری شماره ۹
حسابداری پیمانهای بلندمدت



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• مقدمه
۲	• دامنه کاربرد
۳	• تعاریف
۴ - ۶	• تجزیه و ترکیب پیمانها
۷ - ۱۱	• درآمد پیمان
۱۲ - ۱۷	• مخارج پیمان
۱۸ - ۲۵	• شناخت درآمد و هزینه‌های پیمان
۲۶ - ۳۳	• سایر ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط با پیمان بلندمدت
۳۴	• تغییر در برآوردها
۳۵ - ۳۸	• افشا در ترازنامه
۳۶ - ۳۸	• - ملاحظات مربوط به انعکاس مبلغ قابل بازیافت پیمانها
۳۹	• افشا در صورت سود و زیان
۴۰	• افشای رویه‌های حسابداری
۴۱	• تاریخ اجرا
۴۲	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
	• پیوست : تشریح کاربرد استاندارد



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت

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

مقدمه

۱. 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. این استاندارد معیارهای شناخت مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جهت تعیین زمان شناخت درآمد و هزینه‌های پیمان به عنوان اقلام صورت سود و زیان بکار می‌گیرد. این استاندارد همچنین، رهنمودهایی را برای اعمال این معیارها ارائه می‌کند.

دامنه کاربرد

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

تعاریف

۳. 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

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

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 صورت حسابهای 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 (با احتساب مبالغ برآوردی هزینه کارهای اصلاحی و تضمینی و هرگونه هزینه های مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست). 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 ۶ پیمان واحد تلقی می شود) حاصل شود.

استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت

تجزیه و ترکیب پیمانها

۴. الزامات این استاندارد باید برای هر پیمان به طور جداگانه بکار گرفته شود، مگر در موارد مندرج در بندهای ۵ و ۶ که برای انعکاس محتوا، این الزامات برای بخشهای قابل شناسایی یک پیمان یا برای گروهی از پیمانها به عنوان یک مجموعه واحد، اعمال می شود.

۵. هر گاه پیمان بلندمدت از چند بخش جداگانه تشکیل شده باشد، در صورت تحقق شرایط زیر، عملکرد هر بخش باید به مثابه پیمانی جداگانه در نظر گرفته شود:

الف. در مورد هر بخش پیشنهاد قیمت جداگانه‌ای ارائه شده باشد،

ب. مذاکرات هر بخش به طور جداگانه صورت گرفته و طرفین پیمان حق قبول یا رد آن بخش را داشته باشند، و

ج. درآمدها و هزینه‌های هر بخش به طور جداگانه قابل تشخیص باشد.

۶. در صورت تحقق شرایط زیر، گروه پیمانها را اعم از اینکه دارای یک یا چند کارفرما باشد، باید به عنوان یک پیمان واحد تلقی کرد:

الف. گروه پیمانها به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته باشد،

ب. وابستگی پیمانها به یکدیگر به گونه‌ای باشد که در عمل بخشی از یک پروژه سودآور را تشکیل دهد، و

ج. پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.

درآمد پیمان

۷. 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:

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

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

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

۸. درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود. اندازه‌گیری درآمد پیمان تحت تأثیر ابهامات گوناگونی است که به نتیجه رویدادهای آتی بستگی دارد. برآوردها اغلب با وقوع رویدادها و رفع ابهامات تجدید نظر می‌شود. بدین ترتیب مبلغ درآمد پیمان ممکن است از دوره‌ای به دوره دیگر تغییر کند. برای مثال:

الف. پیمانکار و کارفرما ممکن است در دوره‌ای پس از دوره انعقاد پیمان، در مورد تغییرات یا ادعاهایی که موجب افزایش یا کاهش درآمد پیمان گردد، به توافق برسند،

ب. مبلغ درآمد مورد توافق در یک پیمان مقطوع ممکن است به موجب مفاد پیمان، از جمله تعدیل آحاد بها، افزایش یابد،

ج. مبلغ درآمد پیمان ممکن است در نتیجه جرایم تأخیر در تکمیل کار، کاهش یابد، یا

د. در مواردی که پیمان مقطوع متضمن نرخ ثابت برای هر واحد محصول است، با افزایش تعداد واحدها، درآمد پیمان افزایش می‌یابد.

۹. تغییر پیمان عبارت است از دستور کارفرما مبنی بر تغییر در دامنه کاری که قرار است

طبق مفاد پیمان انجام شود. تغییر ممکن است موجب افزایش یا کاهش درآمد پیمان شود.

برای نمونه، می‌توان از تغییر در مشخصات یا طراحی یک دارایی و تغییر در مدت پیمان

نام برد. تغییر زمانی در درآمد پیمان منظور می‌شود که:

الف. تصویب تغییر و مبلغ درآمد حاصله توسط کارفرما محتمل باشد، و

ب. مبلغ درآمد را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

۱۰. ادعا عبارت از مبالغی است که پیمانکار از کارفرما یا شخص ثالث به عنوان جبران هزینه‌هایی

مطالبه می‌کند که در مبلغ پیمان منظور نشده است. برای مثال ادعا ممکن است ناشی از اشتباه در

مشخصات یا طراحی، تأخیر ایجاد شده توسط کارفرما و تغییرات مورد اختلاف در میزان کار

پیمان باشد. اندازه‌گیری مبالغ درآمد حاصل از ادعا متضمن درجه بالایی از ابهام است و اغلب

بستگی به نتیجه مذاکرات دارد. بنابراین ادعا تنها زمانی در درآمد پیمان منظور می‌شود که:

الف. مذاکرات به مرحله پیشرفته‌ای رسیده باشد، به گونه‌ای که قبول ادعا از سوی کارفرما

محتمل باشد، و

ب. مبلغی را که احتمالاً مورد قبول کارفرماست، بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت

۱۱. دریافت‌های تشویقی، مبالغی است اضافی که در صورت نیل به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا افزون بر آن، توسط پیمانکار دریافت می‌شود. برای مثال ممکن است در پیمان پیش‌بینی شود که در صورت تکمیل موضوع پیمان قبل از موعد مقرر، پرداخت‌های تشویقی به پیمانکار صورت گیرد. دریافت‌های تشویقی را زمانی می‌توان در درآمد پیمان منظور کرد که:

الف. پیمان تا حدی پیشرفت کرده باشد که نیل به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا افزون بر آن، محتمل باشد، و

ب. مبلغ دریافت تشویقی را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

مخارج پیمان

۱۲. 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.

۱۳. مخارج مستقیم یک پیمان دربرگیرنده 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.

۱۴. مخارج مشترک قابل تسهیم بین پیمانهای مختلف مشتمل بر حق بیمه، مخارج غیر مستقیم طراحی و کمک فنی و سربار پیمان است. این مخارج برحسب ماهیت آن طبقه‌بندی و با اعمال یکنواخت روشهای سیستماتیک و معقول به پیمانهای مختلف تخصیص می‌یابد. تخصیص مزبور مبتنی بر سطح معمول فعالیت واحد تجاری است. سربار پیمان دربرگیرنده

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

مواردی از قبیل مخارج تهیه و پردازش لیست حقوق کارکنان پیمان است. مخارج مشترک همچنین می‌تواند با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی، دربرگیرنده مخارج استقراض مرتبط با پیمانها نیز باشد.

۱۵. سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است، دربرگیرنده مواردی از قبیل مخارج اداری عمومی و مخارج توسعه می‌باشد که جبران آن به طور مشخص در پیمان قید شده است.

۱۶. 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، مخارج تحقیق و توسعه که جبران آن در پیمان مشخص نشده و استهلاك ماشین‌آلات و تجهیزاتی که در فعالیت پیمانکاری استفاده نشده است.

۱۷. مخارج تحمل شده 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

۱۸. با توجه به ماهیت پیمانهای بلندمدت، چنانچه به سبب طولانی بودن مدت لازم برای تکمیل این پیمانها، تا زمان تکمیل آنها، درآمد و هزینه‌ای به حساب گرفته نشود، ممکن است صورت سود و زیان تصویر چندان مطلوبی از فعالیتهای واحد تجاری در طول سال ارائه نکند، بلکه تنها ماحصل (سود یا زیان) پیمانهای را که در پایان سال تکمیل شده است منعکس کند. بنابراین، مقتضی است که در جریان پیشرفت پیمانها، با رعایت الزامات این استاندارد، درآمدی را که می‌توان نسبت به تحقق آن اطمینان حاصل کرد، به حساب

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

گرفت. تعیین میزان درآمد و هزینه دوره توسط واحد تجاری باید به گونه‌ای صورت گیرد که با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت تناسب داشته باشد.

۱۹. هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترانزنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.

۲۰. شناخت درآمد و هزینه دوره براساس میزان تکمیل پیمان، اغلب "روش درصد تکمیل پیمان" نامیده می‌شود. طبق این روش، درآمد پیمان با مخارج تحمل شده 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.

۲۱. هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد:
الف. درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، و
ب. مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

۲۲. 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 تحمل شده 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. از سوی دیگر اگرچه ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، احتمال دارد که کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند. در چنین مواردی، هرگونه مازاد کل مخارج بر درآمد پیمان طبق بند ۲۴ فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.

۲۳. 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 ۲۱ طبق بند ۱۹ شناسایی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

۲۴. 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.

۲۵. چنانچه فزونی کل مخارج پیمان بر درآمد آن محتمل باشد، زیان قابل پیش‌بینی باید فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. در تعیین کل مخارج پیمان نه تنها مجموع مخارج تا تاریخ ترازنامه و مجموع مخارج تخمینی بعدی تا مرحله تکمیل مد نظر قرار می‌گیرد، بلکه مخارج آتی کارهای اصلاحی، کارهای تضمینی و هرگونه کارهای مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست، نیز در محاسبه منظور می‌شود. در بررسی مخارج تخمینی بعدی تا مرحله تکمیل و نیز مخارج آتی، افزایشهای احتمالی حقوق و دستمزد، قیمت مواد و مصالح و سایر مخارج پیمان نیز در نظر گرفته می‌شود. همچنین در مواردی که پیمانهای غیر سودآور، دارای چنان ابعادی باشد که بتوان انتظار داشت بخش قابل توجهی از ظرفیت واحد تجاری را برای مدت زیادی اشغال کند، مخارج اداری مربوط را که قرار است واحد تجاری طی مدت تکمیل پیمان متحمل گردد نیز در محاسبه رقم زیان قابل پیش‌بینی منظور می‌شود. به علاوه در تعیین درآمد پیمان موارد مندرج در بند ۷ (ب) نیز مد نظر قرار می‌گیرد. در پیوست این استاندارد نمونه‌هایی در مورد برخی انواع نتایج احتمالی پیمانهای بلندمدت ارائه شده است.

سایر ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط با پیمان بلندمدت

۲۶. آن بخش از مخارج تحمل‌شده پیمان که با فعالیت آتی آن مرتبط است، به شرط آنکه بازیافت آن محتمل باشد، به عنوان دارایی شناسایی و تحت سرفصل پیمان در جریان پیشرفت طبقه‌بندی می‌شود.

۲۷. حاصل پیمان بلندمدت را تنها زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد که جریان منافع اقتصادی آتی مربوط به پیمان به درون واحد تجاری محتمل باشد. با این حال، هرگاه در مورد قابلیت وصول مبلغ منظور شده در درآمد پیمان و شناسایی شده در صورت سود

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

و زیان ابهامی به وجود آید، مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که احتمال عدم بازیافت آن می‌رود به عنوان هزینه و نه تعدیل درآمد پیمان شناسایی می‌شود.

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

- الف. درآمد پیمان را بتوان به‌گونه‌ای 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 به‌گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، و
- د. مخارج مربوط به پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد و به‌گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد تا مقایسه مخارج واقعی تحمل‌شده پیمان با برآوردهای قبلی آنها میسر گردد.

۲۹. در پیمانهای امانی، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به‌گونه‌ای 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 به‌گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

۳۰. واحد تجاری عموماً پس از انعقاد پیمانی که دربرگیرنده موارد زیر باشد، می‌تواند برآوردی

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

قابل اتکا از ماحصل پیمان به دست آورد:

- الف. حقوق قابل اعمال طرفین قرارداد در مورد موضوع پیمان،
- ب. مابه‌ازایی که قرار است مبادله شود، و
- ج. نحوه و شرایط تسویه پیمان.

۳۱. میزان تکمیل پیمان به طرق مختلف قابل تعیین است. واحد تجاری، روشی را که کار

انجام شده را به‌گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری می‌کند بکار می‌گیرد. با توجه به ماهیت پیمان، روشها ممکن است شامل موارد زیر باشد:

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

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

ب . ارزیابی کار انجام شده، یا

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

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

۳۲ . چنانچه میزان تکمیل با مراجعه به مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه تعیین گردد، تنها آن بخش

از مخارج پیمان که منعکس کننده کار انجام شده است در مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می گردد. مثالهایی از مخارج پیمان که در مخارج تحمل شده منظور نمی شود عبارت است از:

الف. مخارج پیمان که مرتبط با فعالیت آتی پیمان است، از قبیل مواد و مصالح تحویلی به کارگاه یا کنار گذاشته شده جهت پیمان که تاکنون در پیمان مربوط استفاده نشده

است (به جز مواد و مصالحی که مشخصاً جهت پیمان مزبور ساخته شده باشد)، و

ب . مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم قبل از انجام کار مندرج در پیمان فرعی.

۳۳ . آن بخش از مخارج پیمان که بازافت آن غیر محتمل است فوراً به عنوان هزینه شناسایی

می شود. نمونه هایی از این مخارج مربوط به پیمانهایی می شود که:

الف. به طور کامل قابل اجرا نیست بدین معنی که اعتبار آن به گونه ای جدی مورد سؤال است،

ب . تکمیل آنها منوط به نتیجه دعوی حقوقی در جریان یا مقررات قانونی در حال تصویب باشد،

ج . احتمال مصادره یا تخریب اموال آنها برود،

د . کارفرمای آنها قادر به ایفای تعهدات خود طبق پیمان نباشد، و

ه . پیمانکار آنها قادر به تکمیل پیمان یا ایفای تعهدات خود طبق پیمان نباشد.

تغییر در برآوردها

۳۴ . 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، طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش

عملکرد مالی، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

افشا در ترازنامه

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

ملاحظات مربوط به انعکاس مبلغ قابل بازیافت پیمانها

۳۶. طبقه بندی "مبلغ قابل بازیافت پیمانها" تحت سرفصل حسابهای دریافتنی، مفهومی تقریباً نا آشنا و مستلزم اعمال دقت است.

۳۷. تعیین لحظه ای که مالکیت کار تکمیل شده از پیمانکار به کارفرما انتقال می یابد، موضوعی پیچیده است که به شکل قانونی و نحوه عمل در صنعت مربوط بستگی دارد. "مبلغ قابل بازیافت پیمانها" ممکن است از نظر شکل دقیق قانونی، "وضعیت قراردادی" یک بدهکار را نداشته باشد. با این حال هرگاه انعکاس محتوای معامله مورد لزوم باشد، موضوع فوق نباید مانع انعکاس "حسابهای دریافتنی" در حسابها شود.

۳۸. "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. بدین ترتیب

استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت

میزان و قابلیت بازیافت مانده فوق، بر تعیین مناسب ارزش کار انجام شده مبتنی است. مانده مذکور از فرآیند شناخت درآمد پیمان ناشی می‌شود. در واقع، این مانده بیانگر درآمد تحقق یافته دریافتی است و مشخصات یک "حساب دریافتی" را دارا می‌باشد.

افشا در صورت سود و زیان

۳۹. 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 تمام‌شده پیمان) شامل هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره و زیان قابل پیش‌بینی شناسایی شده طی دوره.

افشای رویه‌های حسابداری

۴۰. واحد تجاری باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ 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

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

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۴۲. با اجرای الزامات این استاندارد مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ با عنوان قراردادهای پیمانکاری نیز رعایت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمانهای بلندمدت

پیوست تشریح کاربرد استاندارد

این پیوست تنها جنبه تشریحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری را تشکیل نمی‌دهد. هدف پیوست، تشریح کاربرد استاندارد در رابطه با نحوه محاسبه، افشا و انعکاس اقلام مرتبط با پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی می‌باشد. در این پیوست همچنین، نمونه‌هایی در مورد برخی از انواع نتایج احتمالی پیمانهای بلندمدت ارائه شده است.

تشریح یک مثال

جدول مندرج در صفحه بعد وضعیت پیمانهای ساختمانی مختلف یک پیمانکار را در پایان سال اول عملیات نشان می‌دهد. در این مثال، تمامی مخارج تحمل‌شده پیمان به صورت نقدی پرداخت شده و وجه صورت وضعیت‌های صادره و مبالغ پیش‌دریافت تماماً نقد دریافت شده است. مخارج تحمل‌شده پیمانهای شماره ۲، ۳ و ۵ شامل بهای تمام شده مواد و مصالحی است که برای این پیمانها خریداری شده لیکن تا تاریخ ترازنامه در پیمان مربوط استفاده نگردیده است. در رابطه با پیمانهای شماره ۲، ۳ و ۵، کارفرما مبالغی را به پیمانکار پرداخت کرده که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است.

استاندارد حسابداری شماره ۹

حسابداری پیمانهای بلندمدت

پیوست (۱۵امه)

الف. کاربرد نحوه محاسبه و انعکاس پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی اساسی

انعکاس در صورتهای مالی		جمع	۵	۴	۳	۲	۱	شرح
صورت سود و زیان	ترازنامه							
۱۳۰۰	درآمد پیمان	۱۳۰۰	۵۵	۲۰۰	۳۸۰	۵۲۰	۱۴۵	درآمد شناسایی شده دوره (ارزش کار انجام شده)
(۱۲۸۵)	بهای تمام شده پیمان	(۱۲۱۵)	(۵۵)	(۲۵۰)	(۳۵۰)	(۴۵۰)	(۱۱۰)	هزینه شناسایی شده دوره
		(۷۰)	(۳۰)	(۴۰)	—	—	—	زیان قابل پیشبینی شناسایی شده
۱۵	سود ناخالص	۱۵	(۳۰)	(۹۰)	۳۰	۷۰	۳۵	سود (زیان) ناخالص
		۱۴۲۰	۱۰۰	۲۵۰	۴۵۰	۵۱۰	۱۱۰	مخارج تحمل شده انباشته پیمان
		(۱۲۱۵)	(۵۵)	(۲۵۰)	(۳۵۰)	(۴۵۰)	(۱۱۰)	هزینه‌های شناسایی شده انباشته پیمان
		—	(۳۰)	(۴۰)	—	—	—	مانده ذخیره زیان قابل پیشبینی
	پیمان در جریان							مخارج مرتبط با فعالیت آتی پیمان که به عنوان دارایی شناسایی شده است.
	پیشرفت ۱۷۵	۱۷۵	۱۵	—	۱۰۰	۶۰	—	
		۱۳۰۰	۵۵	۲۰۰	۳۸۰	۵۲۰	۱۴۵	درآمد انباشته پیمان
		(۱۲۳۵)	(۵۵)	(۱۸۰)	(۳۸۰)	(۵۲۰)	(۱۰۰)	مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار تا تاریخ ترازنامه
	حسابهای دریافتی ۶۵	۶۵	—	۲۰	—	—	۴۵	مبالغ قابل بازیافت پیمانها
	پیش دریافتها ۱۲۵	۱۲۵	۲۵	—	۲۰	۸۰	—	پیش دریافتها
	ذخایر ۴۰	(۴۰)	—	(۴۰)	—	—	—	ذخیره زیانهای قابل پیشبینی

استاندارد حسابداری شماره ۹
حسابداری پیمانهای بلندمدت
پیوست (۱۵امه)

ب. نحوه افشای رویه‌های حسابداری مربوط به پیمانهای بلندمدت
نمونه‌ای از رویه مربوط به شناسایی درآمد پیمان طی دوره و روش تعیین میزان تکمیل
پیمان در جریان پیشرفت به قرار زیر است:

۱. ب. رویه شناسایی درآمد پیمان طی دوره
درآمد پیمان، بیانگر ارزش کار انجام شده طی سال می‌باشد که با توجه به میزان
تکمیل پیمان طبق روش مندرج در بند زیر محاسبه گردیده و در نتیجه دربرگیرنده
مبالغ صورت وضعیت نشده نیز می‌باشد. جهت کلیه زیانهای قابل پیش‌بینی تا
تکمیل هر پیمان ذخیره لازم محاسبه و در حسابها منظور می‌شود.

۲. ب. روش تعیین میزان تکمیل پیمان
میزان تکمیل پیمان با استفاده از نسبت مخارج تحمل شده پیمان جهت کار انجام
شده تا تاریخ ترازنامه به برآورد کل مخارج پیمان تعیین می‌شود.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۹
حسابداری پیمانهای بلندمدت
پیوست (۱۵۱ه)

ج . نحوه افشای اقلام مرتبط با پیمانهای بلندمدت در یادداشتهای توضیحی

ج . ۱ . یادداشت پیمان در جریان پیشرفت

وضعیت پیمانهای در جریان پیشرفت در تاریخ ترازنامه به شرح زیر است:

مانده در ۱۳×۱/۱۲/۲۹		مانده در ۱۳×۲/۱۲/۲۹		مانده ذخیره زیان قابل پیش بینی	مانده مخارج	هزینه های شناسایی شده انباشته تا تاریخ ترازنامه	کل مخارج تحمل شده انباشته تا تاریخ ترازنامه	پیمان
ذخیره زیان قابل پیش بینی	پیمان در جریان پیشرفت	ذخیره زیان قابل پیش بینی	پیمان در جریان پیشرفت					
—	—	—	—	—	—	(۱۱۰)	۱۱۰	۱
—	—	—	۶۰	—	۶۰	(۴۵۰)	۵۱۰	۲
—	—	—	۱۰۰	—	۱۰۰	(۳۵۰)	۴۵۰	۳
—	—	(۴۰)	—	(۴۰)	—	(۲۵۰)	۲۵۰	۴
—	—	—	۱۵	(۳۰)	۴۵	(۵۵)	۱۰۰	۵
—	—	(۴۰)	۱۷۵	(۷۰)	۲۰۵	(۱۲۱۵)	۱۴۲۰	

ج . ۲ . یادداشتهای مرتبط با بدهی کارفرمایان بابت صورت حسابهای صادره و سپرده های مکسوره، مبلغ قابل بازیافت پیمانها و پیش دریافتها

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان " نحوه ارائه صورتهای مالی"، با توجه به ماهیت یا میزان پیمانهای در جریان پیشرفت، صورت ریز اقلام تشکیل دهنده سرفصلهای فوق به همراه سایر اطلاعات لازم در یادداشتهای توضیحی ارائه می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۹
حسابداری پیمانهای بلندمدت
پیوست (ادامه)

۳. ج. یادداشت درآمد و بهای تمام شده پیمان
سرفصلهای فوق متشکل از اقلام زیر است:

سال مالی منتهی به ۱۳×۱/۱۲/۲۹			سال مالی منتهی به ۱۳×۲/۱۲/۲۹				درآمد انباشته	درآمد انباشته		
سود	بهای تمام	درآمد شناسایی	سود	بهای تمام	زیان	هزینه	درآمد	پیمان تا تاریخ	پیمان تا تاریخ	پیمان
(زیان) ناخالص	شده پیمان	شده پیمان	(زیان) ناخالص	شده پیمان	قابل پیش بینی	شناسایی شده	شناسایی شده	۱۳×۱/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	
—	—	—	۳۵	(۱۱۰)	—	(۱۱۰)	۱۴۵	—	۱۴۵	۱
—	—	—	۷۰	(۴۵۰)	—	(۴۵۰)	۵۲۰	—	۵۲۰	۲
—	—	—	۳۰	(۳۵۰)	—	(۳۵۰)	۳۸۰	—	۳۸۰	۳
—	—	—	(۹۰)	(۲۹۰)	(۴۰)	(۲۵۰)	۲۰۰	—	۲۰۰	۴
—	—	—	(۳۰)	(۸۵)	(۳۰)	(۵۵)	۵۵	—	۵۵	۵
—	—	—	۱۵	(۱۲۸۵)	(۷۰)	(۱۲۱۵)	۱۳۰۰	—	۱۳۰۰	

۴. ج. به دلیل ارائه ارقام مرتبط با اولین سال فعالیت پیمانکار، اقلام مقایسه‌ای در یادداشتهای فوق فاقد مانده است.



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان