



استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری و حسابرسی پيمانهای بلندمدت



اهم عناوین:

❖ اهداف

❖ تعریف

❖ انواع پیمان

❖ انواع دریافتهای پیمان

❖ تجزیه و ترکیب پیمانها

❖ درآمد پیمان و انواع آن

❖ مخارج پیمان

❖ شناخت درآمد و هزینه های پیمان

❖ زینهای قابل پیش بینی

❖ تغییر در برآوردها

❖ افشاء

❖ روشهای حسابرسی پیمانهای بلندمدت



هدف استاندارد:

تجویز نحوه حسابداری درآمدها و هزینه های مرتبط با پیمانهای بلند مدت در صورتهای مالی بیمانکار معیارهای شناخت جهت تعیین زمان شناخت درآمد و هزینه های پیمان به عنوان اقلام صورت سود و زیان مسئله اصلی در حسابداری پیمانهای بلندمدت ، تخصص درآمدها و هزینه های بیمان به دوره هایی است که در آن دوره ها عملیات موضوع پیمان اجرا می شود.

تعریف:

پیمانی است که:

برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات منعقد می شود، مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً "چنان است که فعالیت پیمان در دوره های مالی متفاوت قرار می گیرد.

نکته:

پیمانی که طبق این استاندارد، بلند مدت تلقی می گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلند مدت نیست.



انواع پیمان:

۱- پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج):

مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تادیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی به پیمانکار پرداخت شود

۲- پیمان مقطوع:

پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان توافق میکند.

انواع دریافتهای پیمان:

بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده
پیش دریافت

مبالغی که به طور موقت در قبال حسابهای صادره در دست بررسی دریافت می شود.
علی الحسابها

ماهیت علی الحساب نداشتن، و در قبال پیشرفت کار دریافت می شود و در برگیرنده آن
بخش از مبالغ پیمان است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.
سایر دریافتها



تجزیه و ترکیب پیمانها

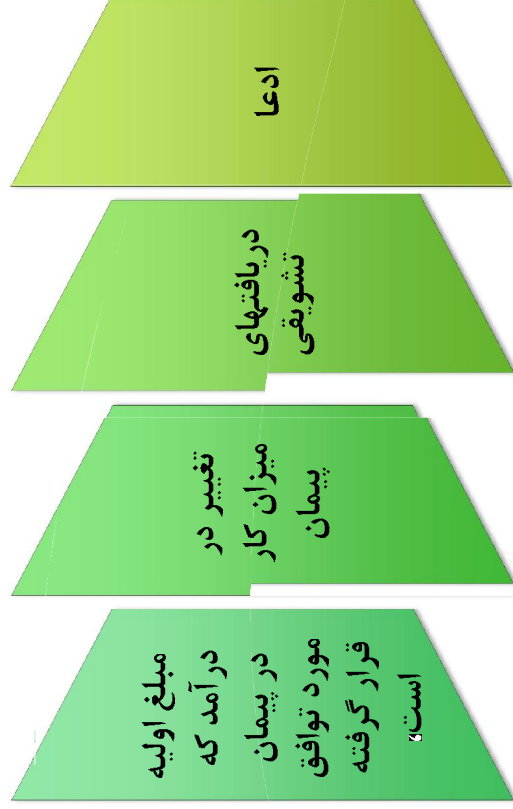
شروط تجزیه پیمانها:

در مورد هر بخش پیشنهاد قیمت جداگانه ای ارائه شده باشد، مذاکرات هر بخش به طور جداگانه صورت گرفته و طرفین پیمان حق قبول یا رد آن بخش را داشته باشند، و درآمدها و هزینه های هر بخش به طور جداگانه ای قابل تشخیص باشد.

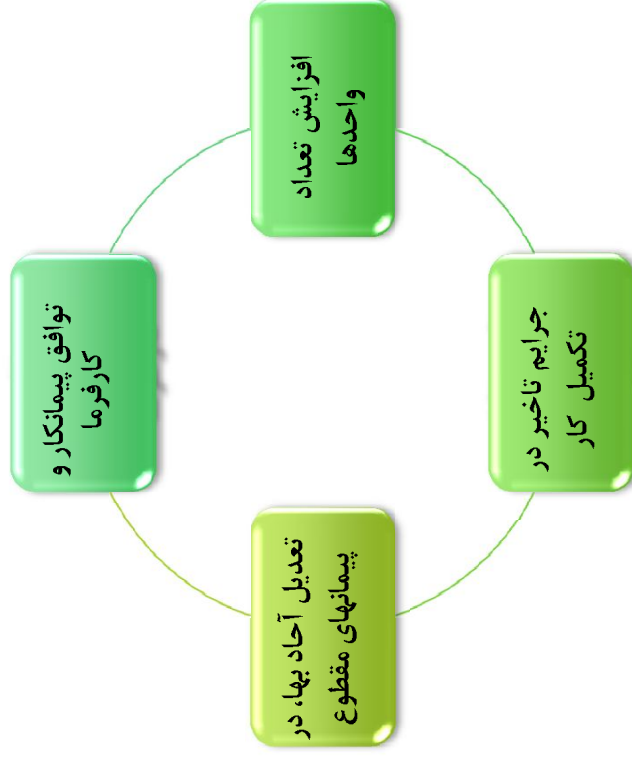
تجزیه و ترکیب پیمانها شروط ترکیب پیمانها:

گروه پیمانها اعم از اینکه دارای یک یا چند کارفرما باشد به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته باشد، وابستگی پیمانها به یکدیگر به گونه ای باشد که در عمل بخشی از یک پروژه سودآور را تشکیل دهد، و پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.

درآمد پيمان و انواع آن:



تغيير مبلغ درآمدي پيمان:





تغییر پیمان عبارت است از:

دستور کار فرما 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، می توان از تغییر در مشخصات یا طراحی یک دارایی

و تغییر در مدت پیمان نام برد.

تغییر زمانی در درآمد پیمان منظور می شود که:

تصویب تغییر و مبلغ در آمد حاصله توسط کارفرما محتمل باشد، و مبلغ در آمد را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.

ادعا:

ادعا عبارتست از:

مبالغی که پیمانکار از کارفرما یا شخص ثالث به عنوان جبران هزینه هایی مطالبه می کند 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.



بنابراین ادعا تنها زمانی در درآمد پیمان منظور می شود که: مذاکرات به مرحله پیشرفته یا رسیده باشد، به گونه ای که قبول ادعا از سوی کارفرما محتمل باشد، مبلغی را که احتمالاً مورد قبول کارفرماست، بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.



دریافتهای تشویقی:

دریافتهای تشویقی عبارت است از:

مبالغی اضافی که در صورت نیل به استانداردهای عملکرد تعیین شده با افزون بر آن، توسط پیمانکار دریافت می شود.

برای مثال ممکن است در پیمان پیش شود که در صورت تکمیل موضوع پیمان قبل از موعد مقرر، پرداختهای تشویقی به

پیمانکار صورت گیرد.

شروط شناسایی درآمد ناشی از دریافتهای تشویقی:

پیمان تاحدی پیشرفت کرده باشد که نیل به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا افزون بر آن، محتمل باشد، و مبلغ دریافت تشویقی را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد

مخارج پیمان:

مستقیم کار مستقیم، مواد اولیه مصرفی، استهلاک و اجاره ماشین آلات و تجهیزات و...

مشترک حق بیمه، مخارج غیر مستقیم طراحی و کمک فنی و سر بار پیمان.

سایر مخارج مخارج اداری و عمومی و مخارج توسعه که جبران آن به طور مشخص در پیمان قید شده است.



مخارج مستقیم:

این مخارج را میتوان به میزان درآمدهای اتفاقی خارج از شمول تعریف در آمد پیمان کاهش داد مثل در آمد حاصل از فروش مواد و ماشین آلات اضافی.

مخارج مشترک:

بر حسب ماهیت آن طبقه بندی و با اعمال یکنواخت روشهای سیستماتیک و معقول به پیمانهای مختلف تخصیص مییابد. می تواند در برگیرنده مخارج استقراض مرتبط با پیمانها نیز باشد (بر اساس استاندارد شماره ۱۳)

✓ نکته:

مخارجی را که نمی توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور نمی شود.

مخارج اداری، عمومی و فروش
مخارج تحقیق و توسعه که جبران آن در پیمان مشخص نشده و استهلاك ماشین آلات و تجهیزاتی که در فعالیت پیمانکاری استفاده نشده است.

✓ نکته:

مخارج تحمل شده قبل از انعقاد پیمان، در صورت انتعقاد پیمان در دوره جاری با حصول اطمینان از انعقاد پیمان در دوره بعد، به حساب پیمان منظور می شود.

هر گاه این مخارج به عنوان هزینه دوره ای که در آن وقوع یافته محسوب شود و پیمان در دوره بعد منعقد گردد، چنین مخارجی را نباید به حساب پیمان برگشت داد.



توانایی بر آورد ماحصل پیمان:

هر گاه توانایی بر آورد ماحصل یک پیمان به گونه ای قابل اتکا وجود نداشته باشد:
الف . در آمد باید تا میزان مخارج تحمل شده ای که احتمال باز یافت آن وجود دارد شناسایی شود، و
ب . مخارج پیمان در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

توانایی بر آورد ماحصل پیمان:

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 و زیان ابهامی به وجود آید، مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که احتمال عدم باز یافت آن می رود به عنوان هزینه ونه تعدیل درآمد پیمان شناسایی می شود.

توانایی بر آورد ماحصل پیمان:

وجود داشته باشد:

باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (باتوجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات وضعیت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.

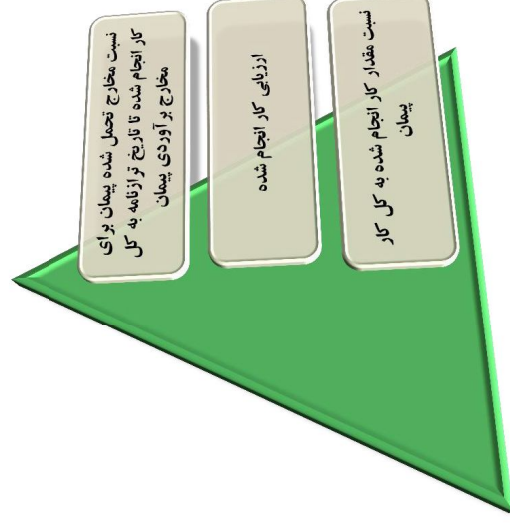
شناخت درآمد و هزینه های پیمان:

شناخت درآمد و هزینه دوره بر اساس میزان تکمیل پیمان، اغلب روش درصد تکمیل پیمان نامیده می شود.
طبق این روش، درآمد پیمان با مخارج شده جهت نیل به آن میزان از تکمیل تطابق داده می شود و در نتیجه درآمد، هزینه و سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می یابد.



رفع ابهاماتی که موجب گردیده است تا ماحصل پیمان به گونه ای
اتکاپذیر قابل بر آورد نباشد

روشهای محاسبه درصد تکمیل پیمان:





سایر ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط با پیمان بلند مدت:

چنانچه تعیین میزان تکمیل کار با توجه به مخارج تحمل شده، انجام گردد تنها آن بخش از مخارجی که منعکس کننده کار انجام شده باشند در مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می گردند.

مثالهایی از مخارجی که در مخارج تحمل شده منظور نمی شوند عبارتند از:

- الف . مخارج پیمان که مرتبط با فعالیت آتی پیمان است، از قبیل مواد و مصالحی که تاکنون در پیمان مربوط استفاده نشده اند و
- ب . مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم قبل از انجام کار مندرج در پیمان فرعی.

زیانهای قابل پیش بینی:

هر گاه 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.

مخارج بر آوردی پیمان:

مجموع مخارج تا تاریخ ترازنامه

مجموع مخارج تخمینی بعدی تا مرحله تکمیل،

مخارج آتی کارهای اصلاحی، کارهای تضمینی و هر گونه کارهای مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست،

افزایشهای احتمالی حقوق و دستمزد، قیمت مواد و مصالح

تغییر در بر آوردها:

اثر تغییر در بر آورد درآمد یا مخارج پیمان یا اثر تغییر در بر آورد 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 بر آورد تلقی می شود.



افشاء

پيمانهای بلند مدت را بايد به شرح زير در ترازنامه افشاء کرد:

مازاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بر مبالغ دریافتی و دریافتنی تا تاریخ ترازنامه، با عنوان مبلغ قابل بازیافت، تحت سرفصل حسابهای دریافتنی در ترازنامه.

پیش دریافت

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 بلند مدت تحت سرفصل پیمانهای در جریان پیشرفت در ترازنامه.

مازاد ذخیره زیانهای قابل پیش بینی بر مخارج تحمل شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته)، با عنوان ذخیره زیانهای قابل پیش بینی تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه.

قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه، تحت سرفصل حسابهای دریافتنی در ترازنامه.

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

درآمد شناسایی شده دوره (درآمد پیمان)
هزینه شناسایی شده دوره (بهای تمام شده پیمان) شامل هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره و زیان قابل پیش بینی شناسایی شده طی دوره.

واحد تجاری باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشاء کند:

روشهای تعیین درآمد شناسایی شده دوره،
روشهای تعیین مرحله تکمیل پیمان در جریان پیشرفت.



روشهای حسابرسي پيمانهای بلندمدت:

اخذ يا تهيه کاربردگ نحوه محاسبه و انعكاس پيمانهای بلندمدت در جريان پيشرفت در صورتهای مالی اساسی

بهای تمام شده در تاريخ ترازنامه

مبالغ دریافتی و دریافتی بابت پيشرفت کار، هزینه تکميل پيمان

مبلغ پيمان) شامل تغييرات مورد توافق (، درصد سود مورد انتظار و غيره

روشهای حسابرسي پيمانهای بلندمدت:

مبالغی را که از بابت "بهای تمام شده" ارائه شده است، از طريق ردیابی به سوابق هزینه یابی پيمان، مورد رسیدگی قرار دهید.

مبنا و محاسبه مبلغی را که از بابت سربار در بهای تمام شده

گنجانده شده است، کنترل نموده و تحقيق نماييد که آیا

الف محاسبه مزبور، بر اساس مخارج واقعی، یا برآوردهای نزدیک به واقعیت (و سطوح فعالیت سالانه انجام گرفته است

ب حصه ای از سربار که در محاسبات منظور شده است، مناسب بوده و در مقایسه با ساير دوره های مالی دارای "تبات رویه" بوده است

روشهای حسابرسي پيمانهای بلندمدت:

مبنای **شماره سود/زیان** در ارزشیابی پيمان های بلندمدت در جریان پيشرفت را بررسی نموده و نکات زیر را مورد رسیدگی اثباتی قرار دهید:

الف شناخت سود، تنها در مورد پيمان های بلندمدت، و تنها مشروط به تحقق شرایط ذیل، صورت می پذیرد:

نتیجه پيمانها با دقت معقولی قابل پيش بينی باشد،

سود مزبور را بتوان بنحوی معقول به کار انجام شده نسبت داد.

ب هر گاه زیان نهائی پيمانی، به گونه ای معقول قابل پيش بينی

باشد، بلافاصله نسبت به شناخت زیان در صورتهای مالی همان دوره اقدام گردد.