

حسابداری پروژه‌های و پیمان‌های بلند مدت

استاندارد شماره ۹

۱۴۰۲



انجمن صنفی
طراحان صنعتی ایران
Industrial Designers
Association of Iran

www.idairan.com



انجمن صنفی
طراحان صنعتی ایران
Industrial Designers
Association of Iran

حسابداری پروژه‌های و پیمان‌های بلند مدت

استاندارد شماره ۹

کارگروه مالی و مالیاتی

www.idairan.com

حسابداری پروژه‌های و پیمان‌های بلند مدت استاندارد شماره ۹

ماهیت فعالیت‌های پیمانکاری به گونه‌ای است که اجرای یک پیمان توسط پیمانکار ممکن است در دوره‌های حسابداری مختلف واقع شود. در چنین شرایطی اگر پیمانکار، درآمد پیمان را پس از تکمیل پیمان شناسایی کند و در طول اجرای پیمان از شناسایی درآمد خودداری کند، صورت سود و زیان پیمانکار در دوره‌های اجرای پیمان، نتایج عملکرد را متناسب با کار انجام شده نشان نمی‌دهد. بنابراین شرایط ایجاب می‌کند، شرکت‌های فعال در زمینه فعالیت‌های پیمانکاری در چگونگی شناسایی درآمد از روش‌هایی استفاده نمایند که به شیوه‌ای قابل قبول تطابق درآمد و هزینه اتفاق افتاده است و اصول حسابداری رعایت شود و گزارش‌گری مالی با کیفیت صورت پذیرد.

باتوجه به ماهیت پیمان‌های بلند مدت، 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) پیمان‌هایی را که در پایان سال تکمیل شده است منعکس کند.

بنابراین مقتضی است که در جریان پیشرفت پیمانها، با رعایت الزامات استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمان‌های بلند مدت، درآمدی را که می‌توان نسبت به تحقق آن اطمینان حاصل کرد، به حساب 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.

استاندارد حسابداری پیمان‌های بلند مدت

پیمان بلند مدت: پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از دارایی‌ها یا خدمات که توأماً 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، بلند مدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یک سال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یک سال، مشخصه اصلی یک پیمان بلند مدت نیست.

برخی پیمان‌های بلند مدت کمتر از یک سال، 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 بلند مدت محسوب شود، مشروط بر اینکه رویه انتخاب شده، 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 بر اساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد،

توافق می‌کند.

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 تأییدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمان کار پرداخت شود.

صورت وضعیت صورت حسابی است که وضعیت کارهای انجام شده را، از ابتدای کار تا تاریخ صورت

وضعیت، به صورت انباشته نشان می‌دهد و به طور (معمولا ماهیانه) برای کارفرما فرستاده می‌شود.

می‌بایست توجه داشت که شناسایی درآمد تابع کارهای انجام شده در دوره مالی توسط کارفرما است نه

صورت وضعیت‌های تأیید شده توسط پیمانکار، مانده حساب صورت وضعیت ارسالی کاهنده حساب پروژه

در جریان ساخت می‌باشد.

کارفرما شخص حقوقی است که یک سوی امضا کننده پیمان است و عملیات موضوع پیمان را براساس

اسناد و مدارک پیمان، به پیمانکار واگذار کرده است. نماینده‌ها و جانشین‌های قانونی کارفرما، در حکم کارفرما

می‌باشند.

درآمد پیمان

طبق استانداردهای حسابداری درآمد پیمان باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:

الف. مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است (مبلغ قرارداد)

ب. تغییر در میزان کار پیمان و سایر دریافتی‌های تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان

۱. تا میزانی که احتمال ورود این موارد منجر به درآمد گردد.

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

درآمد پیمان به ارزش منصفانه ما به ازای 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 تجدیدنظر می‌شود. بدین ترتیب مبلغ درآمد پیمان ممکن است از دوره‌ای به دوره‌ای دیگر تغییر

کند، برای مثال:

- پیمانکار و کارفرما ممکن است در دوره‌ای پس از دوره انعقاد پیمان، درمورد تغییرات یا ادعاهایی که موجب

افزایش یا کاهش درآمد پیمان گردد، به توافق برسند.

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

یابد

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

- در مواردی که پیمان مقطوع متضمن نرخ ثابت برای هر واحد محصول است، با افزایش تعداد واحدها،

درآمد پیمان افزایش می‌یابد.

مخارج پیمان

طبق استانداردهای حسابداری مخارج پیمان مشتمل بر موارد زیر است:

۱. مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است.
 ۲. مخارجی که بین پیمان‌ها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمان‌های جداگانه امکان پذیر است.
 ۳. سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است.
- مخارج مستقیم یک پیمان در برگیرنده مواردی از قبیل کار مستقیم (شامل سرپرستی و نظارت مستقیم)، مواد اولیه مصرفی، استهلاک و اجاره ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج جابه‌جایی 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 در آمد حاصل از فروش مواد و ماشین‌آلات اضافی) کاهش داد.
- مخارج مشترک قابل تسهیم بین پیمان‌های مختلف مشتمل بر حق بیمه، مخارج غیرمستقیم طراحی و کمک فنی و سربار و پیمان است. این مخارج برحسب ماهیت آن طبقه‌بندی و با اعمال یکنواختی روش‌های سیستماتیک و معقول به پیمان‌های مختلف تخصیص می‌یابد. تخصیص مذکور مبتنی بر سطح معمول فعالیت واحد تجاری است.
- سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است، در برگیرنده مواردی از قبیل مخارج اداری عمومی و مخارج توسعه می‌باشد که جبران آن بطور مشخص در پیمان قید شده است. مخارجی را که نمی‌توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جز 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 استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزاتی که در فعالیت پیمانکاری استفاده نشده است. مخارج تحمل شده قبلاً 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 دوره بعد منعقد گردد، چنین مخارجی را نباید به حساب پیمان برگشت داد.

شناخت درآمد و هزینه‌های پیمان

طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ با توجه به ماهیت پیمانهای بلند مدت، چنانچه به سبب طولانی بودن مدت لازم برای تکمیل این پیشنهاد تا زمان تکمیل این پیمانها، تا زمان تکمیل آنها درآمد و هزینه‌ای به حساب گرفته نشود، ممکن است صورت سود و زیان تصویر چندان مطلوبی از فعالیت های واحد تجاری در طول سال ارائه نکنند، بلکه تنها ماحصل (سود یا زیان) پیمان‌هایی 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 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.

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

واحد تجاری عموماً پس از انعقاد پیمانی که در برگیرنده موارد زیر باشد که میتواند برآوردی قابل اتکا از ماحصل پیمان به دست آورد:

۱. حقوق قابل اعمال طرفین قرارداد درمورد موضوع پیمان

۲. مابه‌ازایی که قرار است مبادله شود.

۳. نحوه و شرایط تسویه پیمان

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.

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

۱. درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود.

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

لازم به ذکر است ماحصل پیمان بلندمدت را تنها زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکاء برآورد کرد که جریان منافع اقتصادی آتی مربوط به پیمان، به درون واحد تجاری متحل 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 بازیافت آن می‌رود به عنوان هزینه و نه تعدیل درآمد پیمان شناسایی می‌شود.

- در پیمان‌های مقطوع، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که تمام شرایط زیر برقرار باشد.
- درآمد پیمان را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.
- جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان واحد تجاری متحمل باشد.
- مخارج پیمان تا زمان تکمیل پیمان و همچنین درصد تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.
- مخارج مربوط به پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد تا مقایسه مخارج واقعی تحمل شده پیمان با برآوردهای قبلی آنها میسر گردد.
- در پیمان‌های امانی ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد که کلیه شرایط زیر برقرار باشد.

- جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحدهای تجاری محتمل باشد.
- 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.

اندازه‌گیری درصد پیشرفت کار

روش‌های مختلفی برای اندازه‌گیری میزان تکمیل پیمان وجود دارد طبق استانداردهای حسابداری شماره ۹ واحد تجاری، روشی را که انجام شده را به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری می‌کند به کار می‌گیرد. با توجه به ماهیت پیمان، روش‌ها ممکن از شامل موارد زیر باشد:

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

۲. ارزیابی کار انجام شده توسط یک کارشناس خبره مستقل

۳. نسبت کار انجام شده به کل کار پیمان، مقایسه فیزیکی مقدار کار انجام شده

مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار و نیز پیش دریافت از کارفرمایان معمولاً منعکس کننده کار انجام شده نیست. روش هزینه به هزینه رایج‌ترین روش مورد استفاده است. طبق این روش تنها مخارجی در محاسبه پیشرفت کار منظور می‌شود که بیانگر کار انجام شده باشد بنابراین مواد و مصالح پای کار و مخارج تأمین مالی نشان دهنده کار انجام شده نیستند و در محاسبه درصد پیشرفت کار مورد استفاده قرار نمی‌گیرند.