



استانداردهای حسابداری به زبان پیچیده فنی تدوین می‌شوند و ادراک و استنباط و به‌کارگیری آنها برای عموم حسابداران ساده نیست. گرچه در ادبیات حسابداری کشور ما انتشار ترجمه استانداردهای حسابداری خارجی سابقه‌ای طولانی دارد ولی کوششهای محدودی در جهت کاربردی ساختن آنها صورت گرفته است. اکنون که اجرای استانداردهای حسابداری در دستور کار قرار گرفته، امید است نهادهای حرفه‌ای و صاحب‌نظران این موضوع مهم را مورد توجه ویژه خود قرار دهند. مقاله حاضر گامی است در این راستا که به خوانندگان ارجمند تقدیم می‌شود. حسابدار

## تشریح کاربرد استاندارد بین‌المللی شماره ۱۱

### قراردادهای پیمانکاری

تقدیم به استادی باذهنی همیشه آموزنده و زبانی همیشه آموزش دهنده

استادسید حسن سجادی نژاد

نظام‌الدین ملک‌آرایی

سابقه استاندارد

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ مصوب کمیته بین‌المللی تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۱۹۷۹ با عنوان حسابداری قراردادهای پیمانکاری منتشر و از اول ژانویه ۱۹۸۰ لازم‌الاجرا گردید. در این استاندارد، روش درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده برای شناسایی درآمد پیمانکاری پذیرفته شده بود. در سال ۱۹۹۳ بر مبنای متن پیشنهادی کمیته یادشده که به نظرخواهی گذاشته شده بود استاندارد بین‌المللی شماره ۱۱ مورد تجدیدنظر قرار گرفت و عنوان آن به قراردادهای پیمانکاری تغییر یافت. در متن جدید که برای دوره‌های مالی که از اول ژانویه ۱۹۹۵ آغاز می‌شود، لازم‌الاجراست برای حسابداری قراردادهای پیمانکاری تنها به‌کارگیری روش درصد پیشرفت کار مجاز شناخته شده است.

### تعریف و انواع قراردادهای پیمانکاری

قرارداد پیمانکاری قراردادی است که موضوع آن مشخصاً ساختن یک دارایی نظیر سد و کشتی یا ترکیبی از چند دارایی نظیر پالایشگاه و قطعات پیچیده ماشین‌آلات است که از لحاظ طرح، تکنولوژی، کاربری، هدف و استفاده نهایی کاملاً به هم پیوسته یا وابسته‌اند (بند ۳ استاندارد).



قراردادهای زیر جزو قراردادهای پیمانکاری به شمار می آید:

- الف- قراردادهایی که موضوع آن ارائه خدمات مستقیم به ساخت یک دارایی است، برای مثال قراردادهای مدیریت طرح و مدیریت اجرا؛
- ب- قراردادهایی که موضوع آن تخریب یا مرمت داراییها و بازسازی محیط پس از تخریب داراییهاست (بند ۵ استاندارد).

قراردادهای پیمانکاری را می توان به انواع گوناگون منعقد کرد، اما عموماً یکی از دو حالت کلی زیر را دارد:

- **قرارداد مقطوع<sup>۱</sup>** قراردادی است که طبق آن، پیمانکار با مبلغ مقطوعی به عنوان بهای کل پیمان یا مبلغ معینی برای هر واحد کار توافق می کند که موضوع عملیات پیمان را انجام دهد؛
- **قرارداد امانی<sup>۲</sup>** قراردادی است که طبق آن مخارج تعیین شده در قرارداد که پیمانکار انجام داده است به وی مسترد می شود و در ازای خدماتی که انجام داده است درصد معینی حق الزحمه بر مبنای مخارج یا حق الزحمه ثابتی را دریافت می کند. (بند ۳ استاندارد).

### ترکیب و تجزیه قراردادهای پیمانکاری

در بیشتر موارد از نظر حسابداری، هر قرارداد پیمانکاری یک مرکز جداگانه سود فرض می شود، اما در شرایط خاص چندین قرارداد پیمانکاری را اعم از اینکه با یک کارفرمای واحد یا کارفرماهای متعددی بسته شده باشد می توان با هم ترکیب کرد و به عنوان یک مرکز سود در نظر گرفت و یا به عکس اگر یک قرارداد پیمانکاری شامل چندین طرح باشد و درآمد و هزینه های هر طرح طبق مفاد قرارداد قابل شناسایی باشد هر طرح را از لحاظ حسابداری می توان یک قرارداد در نظر گرفت و به چندین مرکز سود تفکیک کرد.

از لحاظ حسابداری هنگامی باید چندین قرارداد پیمانکاری را با هم ترکیب کرد و به عنوان یک قرارداد واحد در نظر گرفت که:

- الف - مجموعه قراردادهای پیمانکاری به طور یکجا مورد مذاکره قرار گرفته باشد؛
- ب - قراردادهای پیمانکاری به قدری به هم وابسته باشند که هر یک جزئی از یک طرح واحد و در



مجموع طرح سودآوری را تشکیل دهد؛ و  
ج - قراردادهای پیمانکاری به طور همزمان یا پیاپی به اجرا درآید.  
(بند ۹ استاندارد).

در مواردی که یک قرارداد پیمانکاری به ساختن بیش از یک دارایی می انجامد، هنگامی باید از لحاظ حسابداری این گونه قراردادها را تجزیه و به قراردادهای متعددی تفکیک کرد که:  
الف - پیشنهاد ساختن هر دارایی (هر جزء از طرح) جداگانه ارائه شده باشد؛  
ب - مذاکره مربوط به ساختن هر دارایی جداگانه صورت گرفته باشد و پیمانکار و کارفرما در قبول یا رد پیشنهاد مربوط به ساختن هر دارایی مختار باشند؛ و  
ج - درآمد و هزینه های هر دارایی جداگانه قابل تشخیص باشد.  
(بند ۸ استاندارد).

دارایی جدیدی که در نتیجه تغییر مقادیر کار یا ارجاع کارهای جدید به پیمانکار ساخته می شود هنگامی باید به عنوان یک قرارداد جداگانه پیمانکاری در نظر گرفته شود که:  
الف - دارایی جدید از نظر طرح، فن آوری یا کاربری تفاوت عمده ای با موضوع ساخت دارایی یا داراییهای طبق قرارداد اولیه داشته باشد؛ یا  
ب - مبلغ قرارداد مربوط به ساختن دارایی جدید بدون در نظر گرفتن مبلغ قرارداد اولیه تعیین شده باشد.  
(بند ۱۰ استاندارد).

شهره شگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

#### درآمد پیمان

برای به کارگیری روش درصد پیشرفت کار، پیمانکار باید قادر به پیش بینی درآمد و هزینه های پیمان باشد. در این بخش، درآمدهای پیمان مورد بررسی قرار می گیرد. درآمد پیمان شامل اقلام زیر است:  
الف - مبلغ اولیه پیمان که قرارداد بر اساس آن بسته شده است؛ و  
ب - تغییرات در کار پیمان، مبلغ مورد ادعا و مطالبه پیمانکار و پرداختهای تشویقی به پیمانکار تا حدی که انتظار می رود به درآمد منجر شود و به طور منطقی قابل اندازه گیری باشد.  
(بند ۱۱ استاندارد).



تغییرات در کار پیمان، عبارت است از دستور کارفرما مبنی بر تغییر حیطه کاری که قرار است طبق مفاد قرارداد اجرا شود. تغییرات قرارداد ممکن است به افزایش یا کاهش درآمد پیمان بیانجامد. به عنوان مثال، مدت اجرای طرح و یا نقشه‌ها و مشخصات فنی طرح ممکن است به دستور کارفرما تغییر کند و در نتیجه آن، نوع مصالح یا حجم عملیات نسبت به نقشه‌های اولیه تغییر یابد. تغییرات قرارداد هنگامی جزو درآمد پیمان منظور می‌شود که:

- الف - تصویب تغییرات به وسیله کارفرما و مبلغ درآمد حاصل از آن محتمل باشد؛ و
  - ب - مبلغ درآمد حاصل از تغییرات به طور منطقی قابل اندازه‌گیری باشد.
- (بند ۱۳ استاندارد).

مبلغ مورد ادعا یا مطالبه پیمانکار، مبلغی است علاوه بر مبلغ مورد توافق در قرارداد که پیمانکار سعی دارد برای جبران مخارجی که در قرارداد پیش‌بینی نشده است از کارفرما یا شخص دیگری وصول کند (بند ۴ استاندارد). ادعا در این متن معمولاً با دعوای قانونی که در دادگاه مطرح می‌شود متفاوت است. ادعای پیمانکار ممکن است ناشی از تاخیر کارفرما در ایفای تعهدات، اشتباه در نقشه‌ها و مشخصات فنی طرح یا اختلاف نظر درباره عملیات موضوع پیمان باشد. از آنجا که تحقق یا دریافت مبلغ مورد ادعا و مطالبه ابهام دارد و نامشخص است مبلغ مورد ادعا فقط هنگامی جزو درآمد پیمان منظور می‌شود که:

- الف - مذاکره درباره مبلغ مورد ادعا و مطالبه به مرحله‌ای رسیده باشد که پذیرش آن به وسیله کارفرما محتمل باشد؛ و

- ب - مبلغ مورد مطالبه که احتمال پذیرش آن به وسیله کارفرما وجود دارد به طور منطقی قابل اندازه‌گیری باشد.
- (بند ۴ استاندارد).

پاداشهای تشویقی، مبلغ اضافی است که در صورت رعایت استانداردهای مقرر در صنعت یا کارکرد بالاتر از استاندارد ممکن است به پیمانکار پرداخت شود. به عنوان مثال، در قرارداد ممکن است برای ایجاد انگیزه و تشویق پیمانکار به اتمام کار قبل از موعد مقرر، پاداش در نظر گرفته شود. پاداشهای تشویقی هنگامی جزو درآمد پیمان منظور می‌شود که:

- الف - عملیات موضوع پیمان به اندازه‌ای پیشرفت کرده باشد که نیل به استانداردهای خاص صنعت و کارکرد بالاتر از آن (یعنی دریافت پاداش) محتمل باشد؛ و



ب - مبلغ پاداش که برای تشویق پرداخت خواهد شد به طور منطقی قابل اندازه گیری باشد.  
(بند ۱۵ استاندارد).

### هزینه های پیمان

برای به کارگیری روش درصد پیشرفت کار پیمانکار باید قادر به پیش بینی درآمد و هزینه های پیمان باشد. در این بخش، هزینه های پیمان مورد بررسی قرار می گیرد.

هزینه قراردادهای پیمانکاری شامل اقلام زیر است:

الف- هزینه هایی که مستقیم به یک پیمان خاص مربوط می شود، مانند:

۱- هزینه دستمزد و مزایای کارگران و سرپرستان کارگاه از جمله رئیس کارگاه؛

۲- هزینه مواد و مصالح مصرف شده در پیمان؛

۳- هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزات به کار گرفته شده در پیمان؛

۴- هزینه نقل و انتقال مواد و مصالح و ماشین آلات و تجهیزات به و از کارگاه؛

۵- هزینه اجاره ماشین آلات و تجهیزات؛

۶- هزینه های مستقیم طراحی و خدمات فنی مربوط به پیمان؛

۷- هزینه های رفع معایب و نقایص و کارهای تضمینی از جمله هزینه های برآوردی دوره تضمین؛ و

۸- مبالغ مورد ادعا و مطالبه اشخاص ثالث (بند ۱۷ استاندارد).

ب- هزینه هایی که به طور کلی به فعالیت پیمانکاری مربوط می شود و بین پیمانها مشترک است و

می تواند به پیمانهای مشخصی تسهیم شود<sup>۳</sup>، مانند:

۱- هزینه های بیمه؛

۲- هزینه های طراحی و خدمات فنی که به طور مستقیم به یک پیمان خاص مربوط نمی شود؛ و

۳- هزینه های سربار ساخت.

ج- سایر هزینه هایی که طبق قرارداد می توان آنها را از کارفرما مطالبه کرد مانند برخی از هزینه های



عمومی و اداری و هزینه‌های تحقیق و توسعه که جبران آن به‌طور مشخص در قرارداد پیش‌بینی شده باشد.

درآمدهای فرعی جزئی نظیر درآمد حاصل از فروش مواد و مصالح معیوب از مخارج پیمان برگشت می‌شود (بند ۱۷ استاندارد). هزینه‌هایی که نمی‌توان آنها را به یک پیمان مشخص تخصیص داد یا تسهیم کرد جزو هزینه‌های پیمان به‌شمار نمی‌آید، مانند:

- ۱- هزینه‌های عمومی و اداری که جبران آن به‌طور مشخص در قرارداد پیش‌بینی نشده است؛
- ۲- هزینه‌های فروش؛
- ۳- هزینه‌های تحقیق و توسعه که جبران آن به‌طور مشخص در قرارداد پیش‌بینی نشده است؛ و
- ۴- هزینه استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات بلااستفاده که در پیمان مشخص به‌کار گرفته نشده است.

(بند ۲۰ استاندارد).

دوره‌ای که طی آن مخارج مربوط به قرارداد پیمانکاری قابل انتقال به حساب پیمان است با امضای قرارداد آغاز و با تکمیل قطعی آن پایان می‌یابد. مخارج مستقیم پیمان قبل از بستن قرارداد نیز در صورتی که قابل تشخیص و به‌طور منطقی قابل اندازه‌گیری باشد و احتمال بستن قرارداد در آینده وجود داشته باشد جزو بهای تمام شده پیمان به حساب می‌آید. در صورتی که پیمانکار مخارج قبل از بستن قرارداد را در تاریخ وقوع به‌عنوان هزینه، شناسایی کرده باشد و قرارداد پیمانکاری در دوره بعد بسته شود این‌گونه مخارج مجدداً به بهای تمام شده پیمان برگشت داده نمی‌شود.

(بند ۲۱ استاندارد)

#### روش درصد پیشرفت کار

روش درصد پیشرفت کار را هنگامی می‌توان به‌کار برد که پیش‌بینی نتیجه، یعنی سود یا زیان کل پیمان، در تاریخ ترازنامه به‌طور قابل اعتماد امکانپذیر باشد. در این روش، ابتدا میزان پیشرفت یا درجه تکمیل پیمان اندازه‌گیری می‌شود سپس درآمد و هزینه‌های دوره جاری پیمان از حاصل ضرب درصد پیشرفت کار در کل درآمد و هزینه‌های برآوردی پیمان به‌دست می‌آید. به‌طور خلاصه، طبق این روش، درآمد پیمان به تناسب پیشرفت کار شناسایی می‌شود. این درآمد، در تاریخ ترازنامه با هزینه‌های واقع



شده برای رسیدن به همان مرحله از پیشرفت کار مقابله می‌شود و حاصل آن به عنوان سود حاصل از نتایج کار تکمیل شده گزارش می‌شود.

طبق این استاندارد، شناسایی کل سود پیمان در خاتمه کار که به روش کار تکمیل شده موسوم است قابل قبول نیست. تنها در مواردی که شروع و خاتمه پیمان در یک دوره مالی باشد و یا قرارداد پیمانکاری و یا مجموعه قراردادهای مشابه پیمانکاری از نظر مبلغ ناچیز باشد برای حسابداری این گونه قراردادها می‌توان روش کار تکمیل شده را به کار گرفت زیرا استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مورد اقلام کم‌اهمیت کاربرد ندارد.

### پیش‌بینی نتیجه پیمان

برای آنکه بتوان نتیجه پیمان را به‌طور قابل اعتماد پیش‌بینی کرد باید مسئولیت و اختیارات دو طرف قرارداد، موضوع پیمان و نحوه و شرایط تسویه حساب بین پیمانکار و کارفرما در قرارداد مشخص شده باشد.

در استاندارد بین‌المللی شماره ۱۱ برای برآورد قابل اعتماد از نتیجه قراردادهای مقطوع و قراردادهای امانی ضوابط متفاوتی به شرح زیر مقرر شده است:  
الف- در مورد قراردادهایی که به‌طور مقطوع بسته می‌شود برای برآورد قابل اعتماد از نتیجه پیمان باید تمامی شرایط زیر احراز شود:

- ۱- کل درآمد پیمان به شکل منطقی قابل اندازه‌گیری باشد؛
- ۲- حصول منافع مادی حاصل از پیمان در آینده محتمل باشد؛
- ۳- باقیمانده مخارج لازم برای تکمیل پیمان و میزان پیشرفت (درجه تکمیل) پیمان را بتوان در تاریخ ترازنامه به‌طور منطقی اندازه‌گیری کرد؛ و
- ۴- هزینه‌های مشترک و قابل تخصیص به پیمان را بتوان به‌وضوح تشخیص داد و به شکل قابل اعتماد اندازه‌گیری کرد؛ به‌طوری که مقایسه هزینه‌های واقعی پیمان با پیش‌بینی‌های قبلی امکانپذیر باشد.

(بند ۲۳ استاندارد)

ب- در مورد قراردادهایی که به‌طور امانی بسته می‌شود برای برآورد قابل اعتماد از نتیجه پیمان باید



تمامی شرایط زیر احراز شود:

- ۱- حصول منافع مادی حاصل از پیمان محتمل باشد؛
- ۲- هزینه‌های قابل تخصیص به پیمان را اعم از اینکه مشخصاً قابل بازیافت باشد یا نباشد بتوان به وضوح تشخیص داد و به شکل قابل اعتماد اندازه‌گیری کرد.  
(بند ۲۴ استاندارد).

بنابراین، هنگامی که قرارداد پیمانکاری به شکل امانی بسته می‌شود برای برآورد قابل اعتماد از نتیجه پیمان باید پیمانکار قادر باشد: (الف) مخارج قابل تخصیص به پیمان را اعم از اینکه طبق قرارداد مشخصاً قابل جبران باشد یا نباشد و (ب) باقیمانده مخارجی که برای تکمیل پیمان لازم است را تشخیص دهد. اگرچه در قرارداد امانی برعکس قرارداد مقطوع، درآمد مربوط به پیمان معمولاً نامعلوم است اما می‌توان آنرا بر حسب شرایط و هزینه‌های برآوردی پیمان محاسبه کرد. به علاوه، برای به کارگیری روش درصد پیشرفت کار باید حصول منافع مادی حاصل از قرارداد محتمل باشد.

در هر دو نوع قرارداد، یعنی قرارداد مقطوع و قرارداد امانی، باید میزان درصد پیشرفت (درجه تکمیل) پیمان را تا تاریخ ترانزنامه پیش‌بینی کرد. مبالغ دریافتی بابت صورت وضعیت پیشرفت کار و پیش‌دریافت از کارفرما لزوماً معیار قابل اعتمادی از درصد پیشرفت پیمان نیست زیرا، این‌گونه مبالغ به قصد تامین مالی فعالیتهای پیمانکاری پرداخت می‌شود و معمولاً معادل کار انجام شده نیست. برای برآورد درصد پیشرفت کار روشهای متعددی به شرح زیر وجود دارد:

الف- نسبت هزینه‌های واقعی انجام شده در هر سال به کل هزینه‌های برآوردی پیمان (روش هزینه به هزینه)؛

ب- برآورد میزان کار انجام شده (درصد کار انجام شده به کل کار پیمان)؛ یا

ج- نسبت مقدار واقعی کار تکمیل شده به کل عملیات پیمان.

(بند ۳۰ استاندارد)

هنگامی که درصد پیشرفت کار به روش (الف) یعنی بر حسب هزینه‌های واقعی انجام شده اندازه‌گیری می‌شود فقط مخارج مربوط به کار انجام شده باید جزو هزینه‌های واقعی پیمان در هر سال منظور شود یعنی مخارجی که به فعالیتهای آینده پیمان مربوط می‌شود مانند بهای تمام شده مواد و مصالح خریداری شده که هنوز مصرف نشده است یا پیش‌پرداخت به پیمانکاران جزء باید از هزینه‌های





واقعی پیمان خارج شود. در صورتی که مصالح و قطعاتی مشخصاً برای یک پیمان خاص ساخته شده باشد و در پیمانهای دیگر کاربرد نداشته باشد باید جزو هزینه‌های پیمان منظور شود اگرچه هنوز در پیمان به کار نرفته باشد. مثالهای زیر چگونگی کاربرد استاندارد بین‌المللی شماره ۱۱ را نشان می‌دهد.

### مثال اول

یک شرکت پیمانکاری قرارداد سه‌ساله‌ای را امضا کرد. پیش‌بینی مدیریت در مورد نتیجه این پیمان در پایان سال اول به شرح زیر است:

میلیون ریال

۱.۰۰۰

درآمد برآوردی پیمان

(۳۰۰)

مخارج واقعی انجام شده

(۶۰۰)

پیش‌بینی باقیمانده مخارج برای تکمیل پیمان

۱۰۰

سود ناخالص برآوردی پیمان

معادل ۵۰ میلیون ریال از مواد و مصالح که در سال اول خریداری شده است در سال دوم به مصرف خواهد رسید. درصد پیشرفت این پیمان بر حسب مخارج انجام شده (روش هزینه به هزینه) در پایان سال اول به ترتیب زیر محاسبه می‌شود:

۳۰۰

مخارج واقعی انجام شده

(۵۰)

کسر می‌شود: مواد و مصالح مصرف نشده

۲۵۰

مخارج مربوط به کار انجام شده

۹۰۰

÷ کل مخارج برآوردی پیمان

۷۲.۸

درصد پیشرفت کار در پایان سال اول

پیمانکاران باید حداقل در تاریخ تهیه هر ترازنامه در پیش‌بینی‌های مربوط به نتیجه پیمان تجدیدنظر کنند. از آنجا که روش درصد پیشرفت کار بر مبنای انباشته در مورد هر پیمان به کار می‌رود این تجدیدنظر تغییر در برآورد حسابداری محسوب می‌شود و در پیش‌بینی درصد پیشرفت کار و نتیجه پیمان در دوره تغییر و دوره‌های بعد مورد استفاده قرار می‌گیرد و به دوره‌های مالی قبل تسری نمی‌یابد. در عمل، اکثر پیمانکاران برای اعمال کنترل نسبت به عملیات موضوع پیمان نتیجه پیمان را بیش از یک‌بار در سال مورد تجدیدنظر قرار می‌دهند.<sup>۴</sup>



### مثال دوم

این مثال ادامه مثال اول است.

مخارج واقعی پیمان در سال دوم ۳۰۰ میلیون ریال است.

مدیریت در پایان سال دوم باقیمانده مخارج برای تکمیل پیمان را ۳۵۰ میلیون ریال پیش‌بینی می‌کند.

میلیون ریال

۲۵۰

مخارج مربوط به کار انجام شده در سال اول

مخارج انجام شده در سال اول مربوط به مواد و مصالح

۵۰

مصرف شده در سال دوم

۳۰۰

مخارج انجام شده در سال دوم

۶۰۰

مخارج انجام شده تا پایان سال دوم

۳۵۰

پیش‌بینی باقیمانده مخارج برای تکمیل پیمان

۹۵۰

کل مخارج برآوردی پیمان

۱.۰۰۰

درآمد برآوردی پیمان

۵۰

سود ناخالص برآوردی پیمان

توضیح: درآمد و هزینه‌های شناسایی شده پیمان در سال اول به دلیل تغییر برآورد در سال دوم اصلاح نمی‌شود. اثر این تغییر در سالهای دوم و سوم منعکس خواهد شد.

### شناسایی زیان پیمان

هرگاه آخرین برآورد از درآمد و هزینه‌های پیمان زیان نشان دهد، کل زیان برآوردی بی‌درنگ باید به‌عنوان هزینه دوره شناسایی شود (بند ۳۶ استاندارد). مبلغ زیان که به حساب هزینه منظور می‌شود معادل کل زیان برآوردی پیمان است که بدون توجه به موارد زیر تعیین می‌شود:

الف- شروع یا شروع‌نشدن عملیات اجرایی پیمان؛

ب- درصد (درجه) تکمیل پیمان؛ یا

ج- سود مورد انتظار از سایر پیمان‌هایی که با این پیمان به‌عنوان یک قرارداد واحد ترکیب نشده‌اند.



هنگامی که از روش درصد پیشرفت کار پیروی می شود در هر دوره که انتظار می رود پیمان به زیان منجر خواهد شد علاوه بر شناسایی کل زیان برآوردی پیمان باید کل سودی هم که قبلاً شناسایی شده است برگشت شود. بدین ترتیب زبانی که گزارش می شود از رابطه زیر به دست می آید.

**کل سودی که قبلاً شناسایی شده + کل زیان برآوردی = کل زبانی که گزارش می شود**

### مثال سوم

فرض کنید در مثال دوم پیش بینی باقیمانده مخارج لازم برای تکمیل پیمان در پایان سال دوم به جای مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال باشد.

میلیون ریال

۶۰۰

مخارج انجام شده تا پایان سال دوم

۵۰۰

پیش بینی باقیمانده مخارج برای تکمیل پیمان

۱,۱۰۰

کل مخارج برآوردی پیمان

۱,۰۰۰

درآمد برآوردی پیمان

(۱۰۰)

کل زیان برآوردی پیمان

**توضیح:** از آنجا که مدیریت پیش بینی می کند که این قرارداد به ۱۰۰ میلیون ریال زیان منجر خواهد شد کل زیان برآوردی پیمان باید در تاریخ پیش بینی یعنی در پایان سال دوم به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. همچنین سود شناسایی شده در سال اول نیز باید در سال دوم برگشت شود.

### شناسایی درآمد پیمان

به منظور شناسایی درآمد کسب شده پیمان در هر تاریخ باید منافع مادی حاصل از پیمان در آینده محتمل باشد و مبلغ آن را بتوان به طور قابل اعتماد پیش بینی کرد. به طور کلی، همان طور که قبلاً تشریح شد، منافع مادی حاصل از پیمان را هنگامی می توان به طور قابل اعتماد پیش بینی کرد که امکان برآورد منطقی از نتیجه پیمان وجود داشته باشد. چنانچه پس از شناسایی درآمد پیمان در صورت سود و زیان مشخص شد که درآمد مربوط به پیمان غیر قابل وصول است به جای آنکه درآمد پیمان اصلاح شود باید



مبلغ غیرقابل وصول به عنوان هزینه شناسایی شود.  
مبلغ درآمد که در هر دوره مالی شناسایی می شود از حاصل ضرب درصد برآوردی پیشرفت کار در تاریخ ترانزنامه و کل درآمد پیمان به دست می آید.

#### مثال چهارم

مفروضات مشابه مثال اول

طبق پیش بینی مدیریت در پایان سال اول معادل ۲۸٪ پیمان تکمیل شده است. بنابراین مبلغ درآمد پیمان که باید در پایان سال اول شناسایی شود به ترتیب زیر محاسبه می شود:

میلیون ریال	
۲۸۰	شناسایی درآمد پیمان در سال اول (۱,۰۰۰ × ٪۲۸)
۲۵۰	شناسایی هزینه های پیمان در سال اول
<u>۳۰</u>	شناسایی سود ناخالص پیمان در سال اول

#### شناسایی هزینه های پیمان

هنگامی که درصد پیشرفت کار بر حسب مخارج انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان (روش هزینه به هزینه) پیش بینی می شود هزینه پیمان در هر دوره مالی از حاصل ضرب درصد پیشرفت کار در کل هزینه های برآوردی پیمان به دست می آید. در این محاسبه باید:

الف) مخارجی که به فعالیتهای آینده پیمان مربوط می شود (مانند مواد و مصالح خریداری شده برای پیمان که هنوز مصرف نشده است)؛ و

ب) پیش پرداخت به پیمانکاران جزء از مخارج واقعی پیمان خارج شود.

میزان پیشرفت کار را می توان بر حسب درصد کار انجام شده یا مقدار واقعی کار تکمیل شده به کل عملیات موضوع پیمان نیز تعیین کرد.



### مثال پنجم

مفروضات مشابه مثال اول و مثال چهارم با این تفاوت که درصد پیشرفت کار به جای آنکه بر حسب مخارج انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان (روش هزینه به هزینه) محاسبه شود براساس ارزیابی مدیریت از کار انجام شده تعیین شده است.

ارزیابی مدیریت از کار انجام شده نشان می دهد که در پایان سال اول معادل ۲۰ درصد از کل پیمان تکمیل شده است. بنابراین درآمد و هزینه های مربوط به این پیمان در سال اول به ترتیب زیر شناسایی می شود:

میلیون ریال

۲۰۰	شناسایی درآمد پیمان در سال اول $(۱,۰۰۰ \times \%.۲۰)$
<u>۱۸۰</u>	شناسایی هزینه های پیمان در سال اول $(۹۰۰ \times \%.۲۰)$
<u><u>۲۰</u></u>	شناسایی سود ناخالص پیمان در سال اول

هنگامی که احتمال می رود مخارج پیمان قابل بازیافت نیست باید بی درنگ به عنوان هزینه شناسایی شود. برخی از مواردی که ممکن است امکان بازیافت مخارج انجام شده پیمان وجود نداشته باشد به شرح زیر است:

- پیمانهایی که به طور کامل قابل اجرا نیست؛
  - پیمانهایی که تکمیل آن موقوف به نتیجه دعاوی در جریان و یا قوانین در حال تصویب باشد؛
  - پیمانهای مربوط به اموالی که احتمال مصادره یا سلب مالکیت آنها وجود دارد؛
  - پیمانهایی که کارفرما مثلاً به دلیل مشکلات مالی توانایی ایفای تعهداتی را که طبق قرارداد پذیرفته است ندارد؛
  - پیمانهایی که پیمانکار قادر نیست کار را تکمیل کند و یا تعهداتی را که طبق قرارداد پذیرفته است انجام دهد (مثلاً پیمانکار ممکن است به دلیل وقوع زیانهای مکرر قادر به جلب حمایت مالی اعتباردهندگان یا بانکها نباشد و در مرحله توقف یا اعلام ورشکستگی قرار گرفته باشد).
- (بند ۳۴ استاندارد).



هنگامی که ابهامات یادشده از بین رفت، درآمد و هزینه‌های پیمان مجدداً به روش درصد پیشرفت کار شناسایی می‌شود. در هر حال، برگشت دادن مخارجی که قبلاً به حساب هزینه منظور شده است صحیح نیست زیرا واقعیتهای موجود در تاریخ تهیه صورتهای مالی نادرست ارائه نشده است.

### عدم امکان پیش‌بینی قابل اعتماد از نتیجه پیمان

هرگاه برآورد قابل اعتماد از نتیجه پیمان امکانپذیر نباشد، درآمد و هزینه‌های پیمان را نمی‌توان با توجه به میزان تکمیل کار شناسایی کرد. استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ قواعد زیر را برای این‌گونه پیمانها مقرر داشته است:

الف- درآمد تنها به میزان مخارج انجام شده که احتمال بازیافت آن وجود دارد باید شناسایی شود؛

ب- مخارج پیمان در دوره وقوع باید به‌عنوان هزینه شناسایی گردد؛

ج- زیان قابل پیش‌بینی باید بی‌درنگ به‌عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

(بند ۳۲ استاندارد)

هنگامی که پیش‌بینی نتیجه پیمان امکانپذیر نیست برای رعایت احتیاط، سودی نسبت به پیمان شناسایی نمی‌شود. بدین منظور درآمد تا میزان مخارج انجام شده که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی می‌شود و سایر مخارج مربوط به پیمان در دوره وقوع جزو هزینه به حساب می‌آید.

### مثال ششم

مفروضات مشابه مثال چهارم با این تفاوت که مدیریت قادر به پیش‌بینی قابل اعتماد از نتیجه پیمان نیست. بنابراین، درآمد به اندازه هزینه‌های انجام شده شناسایی می‌شود یعنی ۲۵۰ میلیون ریال از درآمد و ۲۵۰ میلیون ریال از هزینه‌ها شناسایی می‌شود و در نتیجه در سال اول سودی شناسایی نمی‌شود.

### الزامات ارائه صورتهای مالی

مبلغ ناخالص مطالبات از کارفرمایان در مورد تمام پیمانهای در دست اجرا در تاریخ ترازنامه از رابطه زیر به دست می‌آید.



## مطالبات از کارفرمایان

=

(صورت وضعیتهای تاییدشده + زیانهای شناسایی شده) - (سودهای شناسایی شده + مخارج انجام شده)

از آنجا که منظور نمودن این مبلغ تحت عنوان مطالبات از کارفرمایان و ترازنامه گمراه کننده است زیرا از یک طرف مطالبات دیگری نظیر سپرده حسن انجام کار و صورت وضعیتهای تایید شده از کارفرما وجود دارد و از طرف دیگر رقم بالا مبلغی برآوردی است از این رو، این مبلغ معمولاً تحت عنوان مازاد بهای تمام شده و سود ناخالص برآوردی پیمانهای ناتمام بر صورت وضعیتهای تاییدشده در ترازنامه جزو داراییها گزارش می شود.

چنانچه حاصل جمع مخارج انجام شده و سودهای شناسایی شده، کمتر از زیانهای شناسایی شده و صورت وضعیتهای تاییدشده باشد، حاصل رابطه یاد شده منفی خواهد شد و نشان دهنده بدهی ناخالص به کارفرمایان است. نظر به اینکه منظور نمودن این قلم تحت عنوان بدهیها بنا بر استدلال بالا گمراه کننده است این رقم معمولاً تحت عنوان مازاد صورت وضعیتهای تاییدشده بر بهای تمام شده و سود ناخالص برآوردی پیمانهای ناتمام در ترازنامه گزارش می شود.

(بندهای ۴۳ و ۴۴ استاندارد).



### مثال هفتم

یک شرکت پیمانکاری قرارداد سه ساله‌ای را امضا کرد. سایر اطلاعات مربوط به این پیمان به شرح زیر است:

میلیون ریال

۱۰,۰۰۰

درآمد برآوردی پیمان

۸,۰۰۰

کل مخارج برآوردی پیمان

مدیریت در سال دوم با توجه به مخارج انجام شده به ترتیب زیر در پیش‌بینی خود تجدید نظر کرد. در نتیجه اگرچه پیمان در سال دوم زیان دارد اما در نهایت سودآور است.

سال سوم	سال دوم	سال اول	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	درآمد برآوردی پیمان
۹,۰۰۰	۹,۰۰۰	۸,۰۰۰	کل مخارج برآوردی پیمان
۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۲,۰۰۰	کل سود برآوردی پیمان
۹,۰۰۰	۶,۷۵۰	۴,۰۰۰	مخارج انجام شده تا پایان سال
%۱۰۰	%۷۵	%۵۰	درصد پیشرفت کار
۲۵۰	(۲۵۰)	۱,۰۰۰	سود (زیان) شناسایی شده در هر سال
۱,۰۰۰	۷۵۰	۱,۰۰۰	سود انباشته شناسایی شده

صورت وضعیتهای پیشرفت کار که در آخرین روز هر سال تایید و در اولین ماه سال بعد دریافت شده به ترتیب ۴,۰۰۰ میلیون، ۴,۰۰۰ میلیون و ۲,۰۰۰ میلیون ریال است. مبلغی که به عنوان دارایی یا بدهی در ترازنامه پایان هر سال گزارش می‌شود در زیر نشان داده شده است:

سال سوم	سال دوم	سال اول	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۹,۰۰۰	۶,۷۵۰	۴,۰۰۰	مخارج انجام شده تا پایان سال
۱,۲۵۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	سودهای شناسایی شده تا پایان سال
(۲۵۰)	(۲۵۰)	-	زیانهای شناسایی شده تا پایان سال
۱۰,۰۰۰	۷,۵۰۰	۵,۰۰۰	
(۱۰,۰۰۰)	(۸,۰۰۰)	(۴,۰۰۰)	(صورت وضعیتهای پیشرفت کار)
۰	(۵۰۰)	۱,۰۰۰	مبلغ شناسایی شده به عنوان دارایی یا (بدهی)

همچنین در پایان هر سال پیمانکار بابت مطالبات از کارفرما به ترتیب ۴۰۰۰ میلیون، ۴۰۰۰ میلیون و ۲۰۰۰ میلیون ریال جزو حسابهای دریافتی گزارش می‌کند.





## الزامات مربوط به افشای اطلاعات

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ افشای اطلاعات متعددی را در موسسات پیمانکاری به شرح زیر مقرر داشته است. برخی از موارد افشا مربوط به کلیه پیمانها و برخی دیگر مربوط به پیمانهای در دست اجرا در تاریخ ترازنامه است.

الف- افشای اطلاعات مربوط به کلیه پیمانها؛

۱- مبلغ درآمد شناسایی شده پیمان در هر دوره؛

۲- روشهای به کار رفته برای تعیین درآمد شناسایی شده پیمان در هر دوره.

(بند ۳۹ استاندارد)

ب- افشای اطلاعات مربوط به پیمانهای در دست اجرا؛

۱- روشهای به کار رفته برای محاسبه میزان پیشرفت کار؛

۲- حاصل جمع مخارج انجام شده و سودهای شناسایی شده (در صورت وقوع زیان مابه‌التفاوت مخارج انجام شده و زیانهای شناسایی شده)؛

۳- مبلغ پیش‌دریافت (در تاریخ ترازنامه)؛

۴- مبلغ سپرده حسن انجام کار (در تاریخ ترازنامه).

(بند ۴۰ استاندارد)

پیش‌دریافت، مبلغ دریافتی پیمانکار از کارفرماست که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است (بند ۴۱ استاندارد). کارفرما معمولاً به منظور تامین مالی عملیات پیمانکاری برای خرید مواد و مصالح درصدی از مبلغ پیمان را قبل از شروع عملیات اجرایی به وی می‌پردازد. پیش‌دریافت جزو حسابهای بدهی است اما با سایر بدهیها این تفاوت را دارد که معمولاً به جای پرداخت پول با تحویل پیمان یا انجام دادن خدمت در آینده تسویه می‌شود.

سپرده حسن انجام کار مبالغی است که از صورت وضعیت پیشرفت کارها کسر می‌شود. مبلغ سپرده حسن انجام کار در صورت رعایت شرایط مقرر در قرارداد به پیمانکار مسترد و در غیر این صورت به نفع کارفرما ضبط می‌شود (بند ۴۱ استاندارد). پیمانکار سپرده حسن انجام کار را معمولاً جزو مطالبات خود در ترازنامه گزارش می‌کند.

در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ مقرر شده است که هرگونه سود و زیان باید طبق



استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۰ افشا شود<sup>۵</sup>. در این استاندارد به افشای سود و زیان احتمالی نظیر هزینه‌های دوره تضمین، ادعا و مطالبه مورد مطالبه، جرایم یا زیانهای احتمالی در موسسات پیمانکاری اشاره شده است.

(بند ۴۰ استاندارد)

#### مثال هشتم

##### افشای رویه‌های حسابداری

درآمد حاصل از قرارداد مقطوع به روش درصد پیشرفت کار شناسایی و در هر دوره مالی به نسبت درصد ساعات کار انجام شده به کل ساعات کار برآوردی هر پیمان اندازه‌گیری می‌شود.

درآمد حاصل از قرارداد امانی بر حسب حاصل جمع مخارج انجام شده قابل‌باز یافت و حق‌الزحمه کسب شده شناسایی و در هر دوره مالی به نسبت مخارج انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان اندازه‌گیری می‌شود.

#### مقایسه با استانداردهای بریتانیا

الزامات مقرر در اصول پذیرفته شده حسابداری در بریتانیا تقریباً مشابه استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ است. با این همه، ترکیب یا تجزیه قراردادهای پیمانکاری که تحت شرایط خاص طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۱۱ الزامی است طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در بریتانیا الزامی نیست.<sup>۶</sup>

#### مقایسه با استانداردهای ایالات متحد آمریکا

طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در ایالات متحد آمریکا برای حسابداری قراردادهای پیمانکاری باید از روش درصد پیشرفت کار پیروی شود مگر آنکه پیمانکار نتواند درآمد یا هزینه‌ها یا باقیمانده مخارج برای تکمیل پیمان یا میزان پیشرفت کار را پیش‌بینی کند. هنگامی که پیمانکار نتواند نتیجه پیمان را پیش‌بینی کند باید روش کار تکمیل شده را به کار گیرد. در هر حال، در صورتی که برآورد نتیجه نهایی



پیمان عملی نباشد و پیمانکار از اینکه پیمان به زیان منجر نخواهد شد اطمینان داشته باشد حسابداری قراردادهای پیمانکاری ممکن است بدون شناسایی سود انجام گیرد. اما طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ به کارگیری روش کار تکمیل شده مجاز نیست. همچنین اگر پیمانکار نتواند نتیجه پیمان را به طور قابل اعتماد پیش‌بینی کند درآمد پیمان باید تنها به میزان مخارج انجام شده شناسایی شود یعنی حسابداری قراردادهای پیمانکاری باید بدون شناسایی سود انجام گیرد.

طبق اصول پذیرفته شده در ایالات متحده آمریکا تجزیه یا ترکیب قراردادهای پیمانکاری تحت شرایط خاص مجاز تشخیص داده شده است اما الزامی نیست حال آنکه استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ در صورت احراز شرایط خاص تجزیه یا ترکیب قراردادهای پیمانکاری را الزامی کرده است.<sup>۷</sup>

#### پی‌نوشت

1- Fixed price

2- Cost plus

۳- هنگامی که پیمانکار در نظر داشته باشد بهره وام را با رعایت مفاد استاندارد بین‌المللی شماره ۲۳ با عنوان "هزینه‌های استقراض" یا "مخارج تامین مالی" سرمایه‌ای تلقی کند مخارج تامین مالی نیز در صورتی که به طور کلی به فعالیت پیمانکاری مربوط بشود و بتواند به پیمانهای مشخص تسهیم شود جزو هزینه‌های مشترک پیمانها به حساب می‌آید.

۴- برای مطالعه بیشتر مراجعه کنید به:

IASC., 8, Net Profit and Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies.

5- IASC., 10, Contingencies and Events Occuring After the Balance Sheet Date

۶- منبع اصلی معتبر برای قراردادهای پیمانکاری طبق اصول پذیرفته شده حسابداری بریتانیا عبارت است از:

SSAP 9, Stock and Long- Term Contracts

۸- منابع اصلی معتبر برای قراردادهای پیمانکاری طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده آمریکا عبارتند از:

ARB No 45 Long- Term Construction- Type Contracts

AICPA, Statement of Position 81-1, Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production- Type Contracts