



دانشگاه آزاد
اسلامی
واحد نیشابور

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

موضوع:

حسابداری پیمان‌های بلندمدت

مربوط به درس مسائل جاری
حسابداری

زیر نظر استاد ارجمند:

جناب آقای دکتر محمدرضا شورورزی

ارئه دهنده:

اسماعیل رفیعی

مهرماه ۸۶



مقدمه

پیمانکاری فعالیتی گسترده است که حوزه‌های متنوعی مانند سد سازی، راه‌سازی، ساختمان سازی، تاسیسات نفت و گاز و خدمات را پوشش می‌دهد. فرآیند پیمانکاری دارای جزئیات فنی زیادی است که از تهیه اسناد مناقصه شروع می‌شود و تا تحویل قطعی کار به کار فرما ادامه می‌یابد.

مهم‌ترین مسئله حسابداری برای پیمانهای بلند مدت زمان شناسایی درآمد و سود و یا به عبارت دیگر تخصیص درآمدها و هزینه‌های پیمان به دوره‌هایی است که در آن دوره‌ها عملیات موضوع پیمان اجرا می‌شود.

اجرای یک پیمان توسط پیمانکار ممکن است در دوره‌های حسابداری مختلف واقع شود 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 دوره اجرای پیمان، نتایج عملکرد را متناسب با کار انجام شده نشان نمی‌دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۹ برای حسابداری پیمان‌های بلند مدت در صورت‌های مالی پیمانکار بکار گرفته می‌شود و برای حسابداری در صورت‌های کارفرما کاربرد ندارد. کارفرما برای حسابداری دارایی در جریان ساخت معمولاً از ضوابط استاندارد حسابداری شماره ۱۱ (داراییهای ثابت مشهود) و شماره ۸ (موجودی مواد و کالا) تبعیت می‌کند. اگر چه به عنوان استاندارد «پیمان بلند مدت»



است و به طور معمول پیمان بلند مدت بیش از یکسال به طول می‌انجامد. اما الزامات استاندارد برای پیمانهای که مدت آن از یک سال کمتر است نیز کاربرد دارد.

تعاریف

پیمان بلند مدت: پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد.

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 موارد ممکن است بر اساس مواردی 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 تادیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت می‌شود.

صورت وضعیت: صورتحسابی است که وضعیت کارهای انجام شده را، از

ابتدای کار تا تاریخ صورت وضعیت، به صورت انباشته نشان می‌دهد و به طور ادواری (معمولاً ماهانه) برای کارفرما فرستاده می‌شود.

تعدیل قرارداد: تعدیل قرار داد اولیه به گونه‌ای که شرایط آن بدون افزودن

شرط جدیدی تغییر می‌یابد.



ادعاها: مبالغ مزاد بر مبلغ قرارداد که پیمانکار به دلیل تاخیر کارفرما، اشتباه در تعیین مشخصات و طراحی، تغییرات توافق شده در کار یا در سایر رخدادهایی که ادعا می شود عامل مخارج پیش بینی نشده است، از کارفرما مطالبه می کند.

پیمان در جریان پیشرفت: حسابداری که برای انباشت مخارج ساخت پروژه استفاده می شود.

روش درصد پیشرفت کار: یک روش حسابداری است که درآمد قرارداد متناسب با پیشرفت کار شناسایی می شود.

روش کار تکمیل شده: یک روش حسابداری است که درآمد قرارداد در هنگام تکمیل پیمان شناسایی می شود.

مخارج پیش از قرارداد: مخارجی که قبل از انعقاد قرار داد انجام می شود (مانند تهیه نقشه، خرید تجهیزات خاص، ...)

مرکز سود: واحد انباشت درآمدها و هزینه ها برای اندازه گیری عملکرد قرارداد پیمانکار جزء: شخص حقیقی یا حقوقی است که تخصص در انجام کارهای اجرایی دارد و پیمانکار برای اجرای بخشی از عملیات پیمان با او قرارداد می بندد.

تکمیل اساسی: مقطعی که در آن کارهای مهم قرارداد تکمیل شده است و تنه مخارج و خطرات بالقوه اندکی باقی مانده است.

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 در برگیرنده آن بخش از مبالغ پیش دریافت پیمان است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.

زیانهای قابل پیش بینی: زیانهایی است که انتظار می رود در طول مدت پیمان ایجاد شود (با احتساب مبالغ برآوری هزینه کارهای اصلاحی و تضمینی و هر گونه 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 پیمانهای که پیمان واحد تلقی می شود) حاصل شود.

دستگاه نظارت (مهندس مشاور): عبارت است از شخص حقیقی یا حقوقی که کارفرما به منظور اجرای تعهداتی که پیمانکار بر طبق مفاد پیمان به عهده گرفته، تعیین و به پیمانکار کتباً معرفی می نماید.

رئیس کارگاه: رئیس کارگاه، شخصی است که از طرف پیمانکار به منظور اجرای عملیات موضوع پیمان در کارگاه به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی می شود.



مراحل اجرای طرح

طرح‌های بلند مدت پیمانکاری معمولاً در سه مرحله مطالعات مقدماتی، مطالعات تفصیلی، اجرا و نظارت انجام می‌شود که هر یک از مراحل شامل اقدامات معینی به شرح زیر است:

مرحله اول: مطالعات مقدماتی طرح

۱. مطالعات شناسایی طرح

۲. تهیه طرح مقدماتی

مرحله دوم: مطالعات تفصیلی طرح

۱. تهیه نقشه‌های تفصیلی

۲. تهیه اسناد و مدارک مناقصه

مرحله سوم: اجرای طرح

۱. ارجاع کار به پیمانکار

۲. انعقاد قرار داد پیمانکاری

۳. عملیات اجرایی

۴. تنظیم و پرداخت صورت وضعیت‌ها

۵. تحویل موقت

۶. تحویل قطعی



ارجاع کار به پیمانکار

کارفرما پس از پایان مراحل مطالعاتی، وارد مرحله اجرا می‌شود که در نخستین گام باید پیمانکار را انتخاب کند. پیمانکار در بسیاری از موارد از طریق مناقصه انتخاب می‌شود. در شرکتهای خصوصی ضوابط مناقصه معمولاً در آیین‌نامه معاملات خاص هر شرکت مشخص می‌شود. بخش دولتی باید در برگزاری مناقصه و در تدوین آیین‌نامه معاملات، قانون برگزاری مناقصات را رعایت کند. طبق این قانون، مناقصات از نظر مراحل بررسی به دو گروه طبقه‌بندی می‌شود:

۱. مناقصه یک مرحله‌ای: مناقصه‌ای که در آن نیازی به ارزیابی فنی بازرگانی پیشنهادها نباشد. در این مناقصه پاکتهای پیشنهاد مناقصه‌گران در یک جلسه گشوده و در همان جلسه برنده مناقصه تعیین می‌شود.

۲. مناقصه دو مرحله‌ای: مناقصه‌ای است که به تشخیص مناقصه‌گذار، بررسی فنی بازرگانی پیشنهادها لازم باشد. در این مناقصه کمیته فنی بازرگانی تشکیل می‌شود و نتایج ارزیابی فنی و بازرگانی پیشنهادها را به کمیسیون مناقصه گزارش می‌کند و برنده مناقصه تعیین می‌شود.

مناقصات از نظر روش دعوت مناقصه‌گران به دو گروه تقسیم می‌شود:

۱. مناقصه عمومی: مناقصه‌ای است که در آن فراخوان مناقصه از طریق آگهی عمومی به اطلاع مناقصه‌گران می‌رسد.

۲. مناقصه محدود: مناقصه‌ای که در آن به تشخیص و مسئولیت بالاترین مقام دستگاه مناقصه‌گذار، محدودیت برگزاری مناقصه عمومی با ذکر ادله تائید می‌شود.



فراخوان مناقصه از طریق ارسال دعوتنامه برای مناقصه‌گران صلاحیتدار به اطلاع آنها می‌رسد.

از نظر حسابداری مرحله مناقصه برای پیمانکار دارای مخارجی است که عموماً مخارج پیش از قرارداد نامیده می‌شود. مانند حق‌الزحمه مهندسان برای قیمت‌گذاری، مخارج خرید اسناد مناقصه و مخارجی را که کارفرما در این مرحله برای چاپ آگهی و دعوت از پیمانکاران انجام می‌دهد و به حساب هزینه مطالعاتی طرح منظور می‌شود.

در این مرحله از اجرای طرح پیمانکار باید برای شرکت در مناقصه مبلغ معینی را به عنوان سپرده شرکت در مناقصه به حساب مناقصه‌گذار واریز و یا اینکه باید ضمانت‌نامه بانکی بگیرد و بانکها برای صدور ضمانت‌نامه معمولاً ۱۰٪ سپرده نقدی می‌گیرند و معادل ۱۲۰٪ مبلغ ضمانت‌نامه (پس از کسر سپرده) وثیقه می‌خواهند. صدور ضمانت‌نامه مستلزم پرداخت مبلغی نیز به عنوان کار مزد است. ضمانت‌نامه و وثیقه آن به صورت آماری نگهداری می‌شود و از نظر حسابداری در صورتهای مالی شناسایی نمی‌شود اما به صورت سنتی در حسابهای انتظامی ثبت می‌شود.

مثال: شرکت پارس در اردیبهشت ۱۳×۲ برای شرکت در مناقصه ساخت یک پل شرکت کرده است. اگر ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و برای خرید اسناد مناقصه ۲۰۰۰۰۰۰ ریال هزینه نموده باشد نحوه ثبت آن در دفاتر پیمانکار به شرح زیر خواهد بود.



۱۰۰۰۰۰۰	سپرده نقدی صدور ضمانتنامه
۱۰۰۰۰۰۰	موجودی نقد
	پرداخت سپرده شرکت در مناقصه
۱۰۰۰۰۰	پروژه‌های در جریان مناقصه
۱۰۰۰۰۰	موجودی نقد
	پرداخت کار مزد صدور ضمانتنامه
<hr/>	
$۱۰۰۰۰۰۰ \times \%۱۰ = ۱۰۰۰۰۰۰$	سپرده مورد درخواست
$(۱۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰) \%۱۲۰ = ۱۰۸۰۰۰۰۰$	مبلغ وثیقه (سفته)
۱۰۰۰۰۰ ریال	مبلغ مذکور
<hr/>	
۱۰۰۰۰۰۰	حساب انتظامی ضمانتنامه شرکت در مناقصه
	طرف حساب انتظامی ضمانتنامه شرکت در مناقصه
	۱۰۰۰۰۰۰
۱۰۸۰۰۰۰۰	حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه شرکت در مناقصه
	طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه شرکت در مناقصه
	۱۰۸۰۰۰۰۰



و نحوه ثبت آن در دفاتر کارفرما به شرح زیر است

حساب انتظامی ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۱۰۰۰۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانتنامه شرکت در مناقصه

۱۰۰۰۰۰۰۰

ثبت ضمانتنامه دریافتی از شرکت پارس

پس از اتمام مناقصه و مشخص شدن برنده، ضمانتنامه شرکت در مناقصه ابطال می شود و برای ابطال آن ثبتهای قبلی غیر از کارمزد معکوس می شود و مخارج کارمزد در صورت برنده شدن پیمانکار به حساب «پیمان در جریان پیشرفت» و در غیر این صورت به حساب «هزینه دوره» منظور می شود. با فرض برنده شدن شرکت پارس، کارمزد به حساب پیمان در جریان پیشرفت منتقل می شود:

پیمان در جریان پیشرفت ۱۰۰۰۰۰
پروژه‌های در جریان مناقصه ۱۰۰۰۰۰

انعقاد قرارداد

پیمانکار قبل از بستن قرارداد، باید برای تضمین حسن انجام تعهدات خود معادل پنج درصد مبلغ اولیه پیمان ضمانتنامه از بانک تهیه و یا اینکه مبلغی را به صورت سپرده نقدی نزد کارفرما به امانت بگذارد. در قرارداد پیمانکاری مواردی مانند موضوع، مبلغ، مدت، تاریخ شروع، دوره تضمین و نظارت بر اجرای کار مشخص می شود. اسناد و مدارک یک پیمان معمولاً شامل موارد زیر است:



الف. موافقت نامه

ب. شرایط عمومی

ج. شرایط خصوصی

د. برنامه زمانی کلی

هـ. فهرست بها و مقادیر کار

و. مشخصات فنی، دستورالعمل‌ها و استانداردهای فنی و

ز. نقشه‌ها

مثال: شرکت پارس در مناقصه مربوط به پل به عنوان برنده انتخاب شده است.

مبلغ پیمان ۵۰۰ میلیون و مبلغ ضمانتنامه انجام تعهدات (معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان)

۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد، ثبت آن در دفاتر پیمانکار و کارفرما به ترتیب زیر است.

دفاتر پیمانکار

سپرده نقدی ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۵۰۰۰۰۰
موجودی نقد	۲۵۰۰۰۰۰

سپرده مورد درخواست	$۲۵۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲۵۰۰۰۰۰$
مبلغ وثیقه (سفته)	$(۲۵۰۰۰۰۰ - ۲۵۰۰۰۰۰) \times ۱۲\% = ۲۷۰۰۰۰۰$
حساب انتظامی ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۵۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۵۰۰۰۰۰



حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه انجام تعهدات ۲۷۰۰۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه انجام تعهدات

۲۷۰۰۰۰۰۰



دفتر کارفرما

۲۵۰۰۰۰۰۰

حساب انتظامی ضمانت نامه انجام تعهدات

طرف حساب انتظامی ضمانت نامه انجام تعهدات

۲۵۰۰۰۰۰۰

ثبت ضمانت نامه انجام تعهدات شرکت پارس

تحویل و تجهیز کارگاه

طبق شرایط عمومی پیمان کارفرما، متعهد است کارگاه را بی عوض و بدون

تعارض تحویل پیمانکار دهد. اخذ پروانه و پرداخت مخارجی از قبیل عوارض

شهرداری به عهده کافرماست، اما تجهیز کارگاه به عهده پیمانکار است. تامین آب،

برق، سوخت، مخابرات و به طور کلی تجهیز کامل کارگاه به عهده پیمانکار است مگر

اینکه در اسناد و مدارک پیمان ترتیب دیگری پیش بینی شده باشد.

مخارجی که پیمانکار برای تجهیز کارگاه انجام می دهد به حساب بهای تمام

شده پیمان و (کار در جریان پیشرفت) منظور می شود.

مثال: اگر هزینه تاسیس و تجهیز کارگاه برای انجام عملیات پیمان ۲۰۰۰۰۰۰۰

ریال فرض شود ثبت آن در دفتر پیمانکار به شرح زیر است.

۲۰۰۰۰۰۰۰

کار در جریان پیشرفت

۲۰۰۰۰۰۰۰

موجودی نقد/حسابهای پرداختنی

ثبت هزینه های تاسیس کارگاه



اجرای عملیات اصلی

پس از تجهیز کارگاه، پیمانکار در صورت تامین منابع مالی می‌تواند عملیات اصلی را شروع کند. این مرحله که هسته اصلی کار پیمانها را تشکیل می‌دهد دارای مخارج گوناگونی برای تامین مواد، مصالح، تجهیزات، نیروی کار، ماشین‌آلات و دیگر منابع مالی مورد نیاز پروژه است.

پیمانکار برای تامین مالی این مخارج معمولاً قبل از آغاز عملیات، وجوهی را تحت عنوان پیش دریافت از کارفرما می‌گیرد.

این مبلغ در حدود ۲۰٪ مبلغ پیمان است و معمولاً در قبال ارائه ضمانتنامه بانکی پرداخت می‌شود. پیش دریافت طی سه مرحله وصول می‌شود.

الف. قسط اول برابر هشت درصد (۸٪) مبلغ اولیه پیمان بلافاصله پس از

تحویل زمین

ب. قسط دوم برابر شش و نیم درصد (۶/۵٪) مبلغ اولیه پیمان پس از تهیه

و حمل حدود شصت درصد (۶۰٪) ماشین‌آلات مورد نیاز

ج. قسط سوم برابر پنج و نیم درصد (۵/۵٪) مبلغ اولیه پیمان پس از انجام دادن

کارهای معادل (۳۰٪) مبلغ اولیه پیمان.

مخارج پروژه را از نظر حسابداری می‌توان به دو گروه کلی تقسیم کرد.

ارتباط بعضی مخارج با پروژه کاملاً روشن است و ابهام ندارد. مثلاً در پروژه

سدسازی، مخارج مواد و مصالح مصرف شده در سد و همین‌طور مخارج نیروی

کار مختص پروژه بدون ابهام قابل ردیابی به پروژه است. در حسابداری برای این

گونه مخارج از اصطلاح مخارج مستقیم استفاده می‌کنند.



پیمانکار مخارج دیگری هم برای پروژه انجام می‌دهد که بر خلاف گروه اول قابل ردیابی به پروژه نیست. برای مثال ممکن است پیمانکار از وسایل نقلیه خود در پروژه‌های مختلف استفاده کند. یا یک مدیر ممکن است چند پروژه را همزمان اداره کند این مخارج برای پیشبرد کار لازم است اما همانند گروه اول، اختصاص آن به پروژه آسان نیست. برای تسهیم هزینه‌های مشترک باید از مبنا یا مبانی منطقی و منصفانه استفاده شود مبنای انتخاب شده باید ارتباط منطقی با مخارج داشته باشد. این گونه مخارج را در حسابداری مخارج غیر مستقیم یا سربار می‌نامند.

تهیه صورت وضعیت کارهای انجام شده

مدت انجام کارهای پیمانکاری غالباً طولانی است و پیمانکار نمی‌تواند تا انتهای کار صبر کند و پس از پایان عملیات صورتحساب تهیه کند. پیمانکار در پایان هر ماه وضعیت کارهای انجام شده از شروع کار تا آن تاریخ را طبق نقشه‌های اجرایی، دستور کارها و صورتجلسه اندازه‌گیری می‌کند و مقدار مصالح و تجهیزات پای کار را تعیین می‌کند سپس بر اساس فهرست بهای منضم به پیمان، مبلغ صورت وضعیت را محاسبه کرده و آن را در آخر ماه تسلیم مهندس ناظر می‌کند. مهندس ناظر نماینده مهندس مشاور در محل کارگاه است.

بنابراین کارفرما صورت وضعیت را در صورت تأیید توسط مهندس مشاور پرداخت می‌کند. کارفرما صورت وضعیت مورد تأیید مهندس مشاور را بررسی می‌کند و در صورت تصویب، مبلغ صورت وضعیت‌های قبلی را از آن کسر می‌کند. تا خالص صورت وضعیت کار انجام شده در آخرین دوره گزارش شده بدست آید.

از منبع دیگر کسورات مانند مالیات، بیمه، سپرده حسن انجام کار کسر می شود و باقیمانده آن به پیمانکار پرداخت می شود.



تحویل موقت

تحویل موقت زمانی انجام می‌شود که موضوع پیمان اساساً تکمیل گردد و کار برای بهره‌برداری آماده شود. پیمانکار از مهندس مشاور تقاضای تحویل موقت می‌کند و نماینده خود را برای عضویت در هیئت تحویل معرفی می‌نماید مهندس مشاور وضعیت کار را بررسی می‌کند و اگر طبق ادعای پیمانکار، شرایط تحویل موقت وجود داشته باشد برای تحویل موقت اقدام می‌کند و اگر هم کار تکمیلی لازم باشد باید پیمانکار نواقص را برطرف و کارهای لازم را انجام دهد. پیمانکار پس از تحویل موقت باید محل را پاکسازی کند و تجهیزات خود را از محل خارج نماید هزینه پاکسازی و انتقال، به عهده پیمانکار است این هزینه جزء بهای تمام شده پیمان محسوب می‌شود.

تهیه صورت وضعیت قطعی

پیمانکار باید حداکثر تا یک ماه از تاریخ تحویل موقت، صورت وضعیت قطعی کار انجام شده را بر اساس اسناد و مدارک بدون منظور نمودن مصالح و تجهیزات پای کار تهیه کند و برای رسیدگی به مهندس مشاور تسلیم نماید. اگر پیمانکار به کارفرما بدهی نداشته باشد در این مرحله، نصف تضمین حسن انجام کار آزاد می‌شود.

تحویل قطعی

تحویل قطعی پس از پایان دوره تضمین انجام می‌شود. دوره تضمین بسته به نوع عملیات در شرایط پیمان شناسایی می‌شود.



اگر پس از بازدید از کارها، عیب و نقصی مشاهده نشود موضوع پیمان تحویل قطعی می شود و صورتجلسه آن تنظیم و برای کارفرما ارسال می شود. اگر هیئت تحویل عیب و نقصی ناشی از کار پیمانکار مشاهده نکند باید پیمانکار با هزینه خود عیب و نقص را رفع کند و هزینه حفاظت، نگهداری و بهره برداری کارهای تحویل موقت در دوره تضمین به عهده کارفرماست.

صورتحساب نهایی

صورتحساب نهایی پیمان ظرف مدت سه ماه از تاریخ تصویب صورت وضعیت قطعی توسط کارفرما تهیه می شود. تفاوت صورتحساب نهایی با صورت وضعیت قطعی ایستگاه است که مبالغ دیگری مانند تعدیل اجاره بها، بهای مصالح، تجهیزات و ماشین آلات تحویلی کارفرما به پیمانکار، جبران خسارت یا جرایم ممکن است در صورتحساب نهایی به مبلغ صورت وضعیت قطعی اضافه یا از آن کسر شود.



روش حسابداری پیمانهای بلند مدت

در ادبیات حسابداری پیمانکاری دو روش تکمیل کار و روش درصد پیشرفت

کار برای حسابداری پیمانها به چشم می خورد. تفاوت اصلی این دو روش در زمان

شناسایی درآمد است. در روش تکمیل کار، درآمد پس از تکمیل عملیات موضوع

پیمان شناسایی می شود اما در روش درصد پیشرفت کار، درآمد در هر دوره

متناسب با پیشرفت کار شناسایی می شود. در استاندارد حسابداری شماره ۹، روش

تکمیل کار پذیرفته نیست. برای شناخت درآمد فعالیت های پیمانکاری باید از روش

درصد پیشرفت کار استفاده نمود.

برای توصیف روش درصد پیشرفت کار، ابتدا بحث مخارج و پس از آن

شناسایی درآمد مطرح می شود.



مخارج قبل از انعقاد پیمان

این مخارج شامل مخارج کارشناسی، پیشنهاد قیمت، تهیه تضمین و خرید اسناد مناقصه است. اگر قرارداد در دوره جاری منعقد شود یا اینکه برنده مناقصه در دوره جاری مشخص شود می‌توان این مخارج را در صورتی که شرکت مورد نظر به عنوان پیمانکار انتخاب شود به حساب پیمان منظور کرد و اگر پیمانکار برنده نشد مخارج به حساب هزینه دوره منظور می‌شود.

مخارج اجرای پیمان

مخارج اجرای پیمان شامل موارد زیر است:

۱. مخارجی که مشخصاً مربوط به یک پیمان خاص است (مخارج مستقیم)

۲. مخارج مشترک بین پیمانها که قابل تخصیص است (مخارج غیر مستقیم)

مخارج پیمانکار جزء (دست دوم)

یک پیمانکار ممکن است نتواند تمام کارهای لازم برای تکمیل پیمان را راساً انجام دهد. بعضی از اجزا ممکن است به پیمانکار جزء واگذار شود. مخارجی را که توسط پیمانکار جزء انجام می‌شود باید بر اساس نرخهای پیمان به مخارج پیمان اضافه شود.

مخارجی برآوردی تکمیل پیمان

این مخارج در بر گیرنده مخارجی است که در آینده برای تکمیل پیمان لازم است و به صورت برآوردی تعیین می‌شود.



مثال: شرکت پارس در مناقصه مربوط به پل به عنوان برنده انتخاب شده است. مبلغ پیمان ۵۰۰ میلیون ریال و مدت پیمان سه سال است. سایر اطلاعات این پیمان در دوره ساخت به شرح زیر است:

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۴۰۵۰۰۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰۰۰	مخارج تکمیل شده انباشته (مخارج)
-	۴۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰۰۰	مخارج برآوردی لازم برای تکمیل
۳۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۷۰۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	صورت وضعیت تأیید شده
-	-	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	پیش دریافت

مخارج شامل تمام مخارج پیمان اعم از مستقیم و غیر مستقیم است. مبلغ ۲ میلیون ریال از مخارج سال اول مربوط به مخارج شرکت در مناقصه است که قبلاً به حساب پیمان در جریان پیشرفت بدهکار شده است بنابراین آن (۲۰۰۰۰۰۰۰ - ۱۵۰۰۰۰۰۰۰) در اینجا ثبت می شود.

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۴۵۰۰۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰۰۰۰	۱۴۸۰۰۰۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
	۲۱۰۰۰۰۰۰۰	۱۴۸۰۰۰۰۰۰	موجودی نقد / حسابهای پرداختی
			ثبت مخارج واقعی پیمان
			مخارج سال دوم
			مخارج سال سوم

$$۳۶۰۰۰۰۰۰۰ - ۱۵۰۰۰۰۰۰۰ = ۲۱۰۰۰۰۰۰۰$$

$$۴۰۵۰۰۰۰۰۰۰ - ۳۶۰۰۰۰۰۰۰ = ۴۵۰۰۰۰۰۰۰$$

پیمانکار برای تامین مالی پروژه، مبلغی تحت عنوان پیش دریافت در آغاز پیمان از کارفرما وصول می‌کند. این مبلغ در حدود ۲۰٪ پیمان است و معمولاً در قبال ارائه ضمانتنامه بانکی پرداخت می‌شود.

موجودی نقد	۱۰۰۰۰۰۰۰
پیش دریافت از کارفرما	۱۰۰۰۰۰۰۰
دریافت ۲۰٪ مبلغ قرارداد به عنوان پیش دریافت	

و نحوه ثبت آن در دفاتر پیمانکار به شرح زیر است:

پیمان در جریان پیشرفت	۱۰۰۰۰۰۰۰
موجودی نقد	۱۰۰۰۰۰۰۰
پرداخت کارمزد ضمانتنامه	
سپرده نقدی ضمانتنامه	۱۰۰۰۰۰۰۰
موجودی نقد	۱۰۰۰۰۰۰۰
پرداخت سپرده نقدی	
مبلغ سپرده نقدی	$10000000 \times 10\% = 1000000$
مبلغ وثیقه	$(10000000 - 1000000) \times 20\% = 10800000$
حساب انتظامی ضمانتنامه پیش دریافت	۱۰۰۰۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانتنامه پیش دریافت	۱۰۰۰۰۰۰۰۰
حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه پیش دریافت	۱۰۸۰۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه پیش دریافت	۱۰۸۰۰۰۰۰۰

پیش دریافت در طول اجرای پیمان از صورت وضعیت‌هایی که پیمانکار برای کارفرما می‌فرستد کسر می‌شود و متناسب با آن ضمانتنامه‌های مربوط آزاد می‌شود. سپرده نقدی هم در نهایت به پیمانکار عودت داده می‌شود.



تهیه صورت وضعیت

صورت وضعیت معمولاً ماهانه تهیه، و پس از تأیید مهندس مشاور برای کارفرما ارسال می شود صورت وضعیت هم شامل کارهای انجام شده و هم در برگزیده مصالح پای کار است. کارفرما در صورت تأیید صورت وضعیت، خالص آن را، پس از کسر کسورات مربوط به پیمانکار می پردازد، کسورات اصلی صورت وضعیت شامل موارد زیر است:



۱. مالیات

طبق ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم کارفرما باید ۵٪ مالیات علی الحساب از صورت وضعیت کسر کند. این مالیات باید ظرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی واریز و رسید آن به پیمانکار تسلیم شود.

۲. بیمه

کارفرما موظف است ۵٪ ناخالص کارکرد را از هر صورت وضعیت کسر و نزد خود نگهداری می کند. این سپرده و آخرین قسط پیمانکاران تا ارائه مفاصا حساب توسط پیمانکار که توسط سازمان تامین اجتماعی صادر می گردد نگهداری می شود.

البته در پیمانهای مشمول طرحهای عمرانی حق بیمه به صورت مقطوع محاسبه و کسر می شود حق بیمه پیمانها ۶/۶٪ شامل ۱/۶٪ سهم پیمانکار و ۵٪ سهم کارفرما است.

در پیمانهای دیگر که با طرحهای عمرانی مرتبط نیستند حق بیمه پیمانها بسته به نوع پیمان متفاوت است. اما حق بیمه بسیاری از پیمانها در دو گروه زیر قرار می گیرد.

۱- قراردادهای دستمزدی

در این نوع قراردادها که مصالح کلاً توسط کارفرما و به هزینه او تامین می شود، حق بیمه بر اساس ۱۵٪ ناخالص کل کارکرد به علاوه حق بیمه بیکاری محاسبه می شود.

۲- قراردادهای دستمزد و مصالح



در این گونه قراردادها هزینه کل مصالح، دستمزد و ابزار به عهده پیمانکار است. حق بیمه این قرارداد بر مبنای ۷٪ ناخالص کل کارکرد به اضافه حق بیمه بیکاری محاسبه می شود (موسسه حسابرسی تامین اجتماعی، ۱۳۸۰).



در مورد بیمه این گونه پیمانها توجه به نکات زیر مهم است:

۱. کارفرما از هر صورت وضعیت ۵٪ بابت بیمه کسر می‌کند و آن را به

صورت سپرده نگهداری می‌کند و پس از ارائه مفاسا حساب آن را به پیمانکار پرداخت می‌کند.

۲. پیمانکار باید هر ماهه لیست کارکنان خود را تهیه و بر مبنای حقوق و

مزایای مشمول بیمه، بیمه آنها را محاسبه و پرداخت کند.

۳. پس از خاتمه پیمان، پیمانکار بر اساس درصدهای بالا (۱۵٪ و ۷٪ و بیمه

بیکاری) بیمه خود را محاسبه می‌کند. اگر این مبلغ از مبالغ پرداخت شده طبق بند

۲ بیشتر باشد، ما به التفاوت آن را به سازمان تامین اجتماعی می‌پردازد. اما اگر

بیمه محاسبه شده از مبالغ پرداخت شده طبق لیست حقوق و دستمزد ماهانه

کمتر باشد، از این بابت مبلغی باز پس نمی‌گیرد.

برای مثال، اگر مبلغ یک پیمان (از نوع پیمان دستمزد و مصالح)

۹۵۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و در طول دوران اجرای پیمان بر اساس لیست حقوق و

دستمزد کارکنان مبلغ ۵۶۰۰۰۰۰۰ ریال حق بیمه پرداخت شده باشد، مبلغ کل

حق بیمه و مابه‌التفاوت قابل پرداخت آن به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$95000000 \times 7\% = 66500000 \quad \text{حق بیمه}$$

$$66500000 \times \frac{1}{9} = 7400000 \quad \text{حق بیمه بیکاری}$$

$$73900000 \quad \text{جمع حق بیمه و حق بیمه بیکاری}$$



مابه‌التفاوت قابل پرداخت $۷۳۹۰۰۰۰۰ - ۵۶۰۰۰۰۰ = ۱۷۹۰۰۰۰۰$

نکته: در پایان هر دوره مالی باید مبلغ حق بیمه کل پیمان متناسب با درآمد شناسایی شده و نرخ حق بیمه مربوط محاسبه شود و در صورتی که مبلغ آن از جمع مبالغ پرداخت شده بر اساس لیست حقوق و دستمزد کمتر باشد برای تفاوت آن ذخیره لازم شناسایی شود.

۳. سپرده حسن انجام کار

کارفرما به منظور اطمینان از حسن اجرای کار توسط پیمانکار و تامین خسارتهای احتمالی معمولاً از هر صورت وضعیت ۱۰٪ سپرده حسن انجام کار کسر می‌کند که ۵۰٪ آن پس از تحویل موقت و مابقی آن پس از تحویل قطعی آزاد می‌شود.

(ادامه مثال شرکت پارس):

صورت وضعیت تائید شده شرکت پارس در سال اول به شرح زیر است.

۱۰۰۰۰۰۰۰

مبلغ صورت وضعیت

کسورات:

۵۰۰۰۰۰۰

مالیات (۵٪)

۵۰۰۰۰۰۰

سپرده بیمه (۵٪)

۱۰۰۰۰۰۰۰

سپرده حسن انجام کار (۱۰٪)



۲۰۰۰۰۰۰	اقساط پیش دریافت
۱۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی - کارفرما
۱۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی - مبالغ بازیاقتنی پیمانها
	تأیید صورت وضعیت توسط کارفرما

۵۰۰۰۰۰۰	پیش پرداخت مالیات
۵۰۰۰۰۰۰	سپرده بیمه
۱۰۰۰۰۰۰	سپرده حسن انجام کار
۲۰۰۰۰۰۰	پیش پرداخت
۶۰۰۰۰۰۰	موجودی نقد
۱۰۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی - کارفرما
	وصول مبلغ صورت وضعیتها پس از کسورات

درآمد پیمان

برای برآورد کل درآمد یا مبلغ پیمان موارد زیر را در نظر گرفت:

۱- مبلغ اولیه پیمان

۲- مبلغ کارهای جدید

۳- تغییر مقادیر کار (هر گاه مقادیر هر یک از اقلام پیمان کم یا زیاد شود

درآمد پیمان افزایش یا کاهش خواهد یافت)

۴- مبلغ مورد مطالبه پیمانکار در نتیجه تغییرات مفاد قرارداد و تعدیل بهار کار

۵- جریمه تأخیر (خسارت یا جریمه ناشی از تأخیر در تکمیل پیمان یا سایر

عوامل، موجب کاهش درآمد پیمان خواهد شد).



نحوه اندازه‌گیری درصد پیشرفت پیمان

مشکل اساسی در بکارگیری روش درصد پیشرفت کار تعیین معیار یا ضابطه برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت کار و برآورد مخارج لازم برای تکمیل پیمان است. درصد پیشرفت کار را می‌توان براساس ورودیهای پیمان (مخارج انجام شده به کل مخارج و یا ساعات کار مصرف شده به کل ساعات موردنیاز) و یا براساس خروجیهای پیمان (برحسب کیلومتر، تن، تعداد واحدهای تولید شده) تعیین کرد که رایج‌ترین روش برای اندازه‌گیری درصد پیشرفت کار برحسب ورودیهای پیمان، مقایسه مخارج واقعی انجام شده به کل مخارج برآوری پیمان است که روش هزینه برهزینه نامیده می‌شود.

$$\text{درصد پیشرفت} = \frac{\text{مخارج تحمل شده انباشته}}{\text{مخارج برآوری تکمیل پیمان} + \text{مخارج تحمل شده انباشته}}$$

درآمد شناسایی شده در دوره گذشته - (درصد پیشرفت کار × مجموع درآمد

پیمان) = درآمد پیمان در دوره جاری

مثال: درصد پیشرفت کار براساس روش هزینه برهزینه برای شرکت پارس به

$$\text{درصد پیشرفت پیمان} = \frac{۱۵۰۰۰۰۰۰}{۳۰۰۰۰۰۰۰ + ۱۸۰۰۰۰۰۰} = ۳۳\%$$

$$\text{درصد پیشرفت پیمان} = \frac{۳۶۰۰۰۰۰۰}{۴۰۰۰۰۰۰۰ + ۳۶۰۰۰۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۹۰\%$$

$$\text{درآمد پیمان در سال} = \frac{۱۶۶۶۶۶۶۶}{۳۳} \times ۳۳\% = ۱۶۶۶۶۶۶۶$$

$$\text{درآمد پیمان در سال} = \frac{۲۸۳۳۳۳۳۳}{۳} - ۱۶۶۶۶۶۶۶ = ۲۸۳۳۳۳۳۳$$

$$\text{درآمد پیمان در سال} = ۵۰۰۰۰۰۰ - ۴۵۰۰۰۰۰ = ۵۰۰۰۰۰۰$$

سال دوم

سال اول

سال سوم

حسابهای دریافتنی:

منبع بازیاقتنی پیمانها:

۱۶۶۶۶۶۶۶۷

۵۰۰۰۰۰۰۰

۲۸۳۳۳۳۳۳۳



در پایان سال دوم مشاهده می‌شود که درآمد شناسایی شده انباشته پیمان کمتر از مبلغ صورت وضعیهای تایید شده است این مبلغ نوعی بدهی است و در ترازنامه باید تحت عنوان حسابهای پرداختی ارائه شود برای انجام این کار در زمان تهیه صورتهای مالی بدون اینکه ثبتي در دفاتر انجام شود یک تغییر طبقه‌بندی به شرح زیر انجام می‌شود:

حسابهای دریافتی - مبلغ باز یافتنی پیمانها
۲۰/۰۰۰/۰۰۰
حسابهای پرداختی

۵/۰۰۰/۰۰۰

نحوه ارائه در صورتهای مالی

در صورت سود و زیان باید در آمد و هزینه شناسایی شده پیمان ارائه شود برای شرکت پارس باید این اطلاعات به شکل زیر در صورت سود و زیان ارائه شود.

شرکت پارس		و زیان	
صورت سود	برای دوره مالی سال سوم	سال اول	سال دوم
منتهی به	۶۶۶/۶۶۶۷	۲۸۳۳۳۳۳	۶۶۶/۶۶۶۷
درآمد پیمان	۱۶۶		
هزینه پیمان	(۱۵۰)	(۲۱۰)	(۴۵/۰۰۰/۰۰۰)
سود ناخالص	۶۶۶/۶۶۶۷	۷۳/۳۳۳/۳۳۳	۵/۰۰۰/۰۰۰

در ترازنامه باید اقلام زیر ارائه شود:

- ۱- مبلغ باز یافتنی پیمانها در سرفصل حسابهای دریافتی به طور مجزا
- ۲- پیش دریافت پیمان در سرفصل پیش دریافتها
- ۳- مانده پیمانهای در جریان پیشرفت



۴ - ذخیره زیان قابل پیش بینی

۵ - سپرده‌های قابل استرداد در سر فصل حسابهای دریافتی

در ترازنامه شرکت پارس اقلام زیر ارائه می‌شود:

شرکت پارس		ترازنامه		در تاریخ	
داراییها	سال سوم	سال اول	سال دوم		
حسابهای دریافتی تجاری (۱)	-	-	-		
حسابهای دریافتی - مبلغ بازیافتی پیمانها ۶۶۶۶۶۶۷	-	-	-		
سایر حسابها و اسناد دریافتی (۲)	۷۵۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	۷۰۵۰۰۰۰۰		
بدهیها					
پیش دریافت	۸۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	-		
حسابهای پرداختی (۳)	-	-	۲۰۰۰۰۰۰		

(۱) فرض شده است که تمام صورت وضعیت‌های تأیید شده توسط کارفرما پرداخت شده است.

(۲) سایر حسابها و اسناد دریافتی شامل سپرده بیمه و سپرده حسن انجام کار به صورت انباشته

(۳) مازاد صورت وضعیت‌های تأیید شده نسبت به درآمد شناسایی شده انباشته



پیمان

مواد و مصالح پای کار

چنانچه در پایان دوره مواد و مصالح مصرف نشده ای در محل کارگاه یا

انبارها موجود باشد این مواد و مصالح جزء مخارج تحمل شده برای کارهای انجام

شده نیست و بنابرین

در روش هزینه بر هزینه در محاسبه درصد پیشرفت پیمان منظور نمی شود.

مثال: در سال اول اجرای یک پیمان مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال مخارج صرف

پروژه شده است که از این مبلغ ۵۰ میلیون ریال آن مواد مصالحی است که مصرف

یا نصب نشده است. مخارج برآوری برای تکمیل پیمان ۲۲۰ میلیون ریال است

درصد پیشرفت پیمان در سال اول به شرح زیر محاسبه می شود:

$$\frac{300 - 50}{300 + 220} \times 100 = 48\% \text{ درصد پیشرفت پیمان}$$



شناسایی زیان مورد انتظار

چنانچه برآوردها نشان دهد که مجموع هزینه‌های پیمان بیش از مجموع درآمدهای آن است باید برای زیان پیمان، ذخیره شناسایی شود. زیان در دوره‌ای شناسایی می‌شود که زیانبار بودن پیمان محرز گردد. ذخیره زیان پیمان بر اساس هزینه‌های برآوری لازم برای تکمیل پیمان به اضافه هزینه‌های تحمل شده پیمان محاسبه می‌شود. این ذخیره باید به طور جداگانه در بخش بدهیهای جاری ترازنامه نشان داده شود.

در دوره‌ای که زیانبار بودن پیمان مشخص شود مبلغ زیان که باید گزارش

شود به شرح زیر حساب می‌شود:

مجموع زیان‌های مورد انتظار + سودهایی که قبلاً گزارش شده = زیان پیمان

مثال: همان اطلاعات شرکت پارس را در نظر بگیرید با این تفاوت که در سال

دوم پیش‌بینی می‌شود که برای تکمیل پیمان باید مبلغ ۱۴۸ میلیون ریال دیگر هزینه

شود و در نهایت در سال سوم مشخص شود که هزینه واقعی پیمان ۵۰۶ میلیون

ریال است بنابراین اطلاعات شرکت پارس به شرح زیر خواهد بود.

سال اول	سال دوم	سال سوم	مخارج
۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۶/۰۰۰/۰۰۰	انباشته تحمل شده

سال اول	سال دوم	سال سوم	مخارج
۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۴۸/۰۰۰/۰۰۰	—	برآوردی

تکمیل پیمان



مجموع	۴۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۸/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰
هزینه‌های			
پیمان			
درآمد پیمان	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰

حل:

همانطور که مشاهده شد پیمان در سال اول سودآور می‌باشد، و مبلغ سود شناسایی شده برابر است با ۱۶/۶۶۶/۶۶۷ (رجوع شود به حل مثال صفحات قبل) در سال دوم انتظار می‌رود پیمان زیانبار باشد. برآورد هزینه کل پیمان ۵۰۸ میلیون ریال است که مبلغ ۸ میلیون ریال از مجموع درآمد پیمان بیشتر است.

نحوه محاسبه زیان در سال دوم به شرح زیر است:

۱- محاسبه درصد پیشرفت پیمان

$$\frac{360/000/000}{360/000/000 + 148/000/000} \times 100 = 70.187\%$$

۲- محاسبه درآمد پیمان

$$500/000/000 \times 70.187\% = 350.9335/000$$

$$350.9335/000 - 166/666/667 = 184.2668/000$$

۳- محاسبه زیان با روش درصد پیشرفت کار

$$184.2668/000 \times 3 = 552.8004/000$$

$$\frac{210/000/000}{552.8004/000} = 38.169\%$$

۴- محاسبه مجموع زیان قابل گزارش پیمان در سال دوم

در سال اول بابت این پیمان مبلغ ۱۶/۶۶۶/۶۶۷ ریال سود گزارش شده است. اما زیان مورد انتظار پیمان ۸ میلیون ریال است. بنابراین سودی که در سال قبل برای این پیمان گزارش شده عملاً برگشت داده می‌شود:

$$۸۰۰۰/۰۰۰ + ۱۶۶۶۶۶۶۷ = ۲۴/۶۶۶/۶۶۷$$

۵- محاسبه ذخیره لازم برای زیان

با توجه به اینکه کل زیان قابل گزارش در سال سوم ۲۴/۶۶۶/۶۶۷ ریال است ولی با اعمال روش درصد پیشرفت پیمان مبلغ ۲۲/۲۸۰/۶۶۷ ریال آن شناسایی شده است، بنابراین برای مابقی زیان باید ذخیره در نظر گرفته نشود.

$$۲۴۶۶۶۶۶۷ - ۲۲۲۸۰۶۶۷ = ۲/۳۸۶/۰۰۰$$

هزینه های پیمان (زیان)

$$۲/۳۸۶/۰۰۰$$

ذخیره زیان پیمان

در سال سوم پیمان تکمیل می‌شود و در نهایت هزینه‌های پیمان به مبلغ ۵۰۶ میلیون

ریال می‌رسد.
درآمد پیمان در سال سوم:

$$\begin{array}{r} \text{درآمد کل پیمان} \\ \text{درآمدهای شناسایی شده در دوره های گذشته} \\ \hline \text{درآمد سال سوم} \\ ۵۰۰ \\ \hline (۳۸۶/۰۰۰) \\ \hline (۳۵۴) \end{array}$$

هزینه پیمان در سال سوم:

$$/۰۰۰/۰۰۰$$

$$(۲۳۸۶۰۰۰)$$

هزینه های تحمل شده (۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۵۰۶/۰۰۰/۰۰۰)

$$(۱۴۳۶)۰۰۰$$

برگشت ذخیره

هزینه پیمان



$$\begin{array}{r} / 614 / 000 \\ 145 \\ \hline / 614 / 000 \\ \hline (143) \end{array}$$

ناممکن بودن اندازه‌گیری ما حاصل پیمان به گونه اتکا پذیر

در برخی موارد به خصوص در آغاز پیمانها ممکن است اندازه‌گیری ما حاصل پیمان به گونه‌ای اتکاپذیر مشکل یا ناممکن باشد.

در چنین مواردی نمی‌توان درآمد و هزینه‌ها را بر مبنای درصد پیشرفت پیمان شناسایی کرده درآمد و هزینه‌ها به گونه پیمانها به شرح زیر شناسایی می‌شود:
الف) درآمد پیمان باید تا میزان مخارج تحمل شده که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود.

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

اگر کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان بیشتر باشد زیان مورد انتظار پیمان بلافاصله شناسایی شود.

مثال: شرکت نیاوران پیمانی به مبلغ ۹/۱۰۰ میلیون ریال برای احداث یک تونل با شهرداری بسته است. در سال اول مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال برای پیمان خرج شده

است. به دلیل نبود تجربه‌های قبلی، پیمانکار نمی‌تواند مخارج لازم برای تکمیل پیمان



را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کند و در نتیجه تعیین درصد پیشرفت نیز امکان پذیر نیست.

ما حاصل این پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای اتکا پذیر تعیین کرد.

لذا اگر فرض کنیم که کل مخارج تحمل شده قابل بازیافت است در آمد پیمان به

همان اندازه مخارج تحمل شده شناسایی می‌شود.

پیمان در جریان پیشرفت
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰
حسابهای مختلف
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰
مخارج انجام شده برای پیمان
حسابهای دریافتی - مبالغ بازیافتنی پیمان
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰
درآمد پیمان
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰
شناسایی در آمد معادل مخارج تحمل شده
هزینه‌های پیمان

در سال اول بابت این پیمان سود شناسایی نمی‌شود، به این نحوه عمل شناسایی درآمد روش صفرهم گفته می‌شود.

تجزیه و ترکیب پیمانها

برای اهداف حسابداری معمولاً هر پیمان یک مرکز سود است. اما در بعضی شرایط

مرکز سود ممکن است ترکیبی از دو یا چند پیمان، بخشی از یک پیمان با گروهی از

پیمانهای ترکیبی باشد. در صورتی که چند پیمان بسیار به هم وابسته باشند به

گونه‌ای که عملاً هر کدام بخشی از یک پروژه واحد باشند این پیمانها برای مقاصد



حسابداری با هم ترکیب می‌شوند و عملیات حسابداری آن به صورت یک پیمان واحد انجام می‌شود.

گروه پیمانها اعم از اینکه یک یا چند کارفرماداشته باشد در صورت وجود شرایط زیر باید، به عنوان یک پیمان واحد تلقی شود.

الف) به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته شود.

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

ج) پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.

تجزیه پیمان

فرآیند تقسیم یک پیمان بزرگ به چند پیمان کوچک برای مقاصد حسابداری است. اگر یک پیمان تجزیه شود درآمد کل پیمان باید براساس ارزش نسبی هر

بخش این اجزای پیمان

تقسیم شود.

تغییر در برآورد

در روش درصد پیشرفت کار از برآوردهای جاری درآمدها و هزینه‌ها برای گزارشگری مالی استفاده می‌شود. با گذشت زمان و دستیابی به اطلاعات جدید،

برآوردهای قبلی ممکن است تغییر کند. تغییر در برآوردها موجب اصلاح صورتهای

مالی دوره‌های گذشته نمی‌شود بلکه بر دوره جاری و دوره‌های آتی موثر است.

