

## غیر قابل بازیافت بودن مخارج

گاهی اوقات ممکن است قابلیت بازیافت مخارج انجام شده جهت پیمان مورد تردید جدی قرار گیرد. پیمان‌هایی که یکی از شرایط زیر را دارند، ممکن است با چنین وضعیتی روبرو شوند:

الف - پیمان‌هایی که به طور کامل قابل اجرا نبوده و ابهامات اساسی دارد.

ب - پیمان‌هایی که تکمیل آن‌ها منوط به نتیجه دعاوی مطرح شده یا تصویب مقررات خاصی است.

ج - پیمان‌هایی که احتمال مصادره یا تخریب اموال آن‌ها وجود دارد.

د - پیمان‌هایی که کارفرمای آن‌ها به دلیل مشکلات مالی قادر به ایفای تعهدات خود نیست.

ه - پیمان‌هایی که پیمانکار آن‌ها به دلیل مشکلات مالی یا دیگر مشکلات قادر به تکمیل آن‌ها نیست.

در صورت وجود چنین شرایطی، چنانچه مخارج انجام شده غیر قابل بازیافت باشد باید بلافاصله به حساب هزینه دوره منظور گردد.

چنانچه در دوره‌های بعد چنین ابهاماتی برطرف شود، درآمد پیمان باید براساس روش درصد پیشرفت پیمان شناسایی گردد. شایان توجه است که در این حالت مخارجی که در دوره‌های قبل به حساب هزینه منظور شده است نباید به حساب پیمان در جریان پیشرفت برگشت داده شود.

## تجزیه و ترکیب پیمان‌ها

برای اهداف حسابداری معمولاً هر پیمان به عنوان یک مرکز سود محسوب شده و الزامات استانداردهای حسابداری برای هر پیمان به طور جداگانه به کار گرفته می‌شود. اما در برخی شرایط خاص، جهت انعکاس بهتر محتوای عملیات، الزامات استانداردهای حسابداری برای بخش‌های قابل شناسایی یک پیمان (تجزیه پیمان) یا گروهی از پیمان‌ها به عنوان یک مجموعه واحد (ترکیب پیمان‌ها) اعمال می‌شود.

### تجزیه پیمان

چنانچه 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.

در مواردی که یک پیمان به چند بخش تجزیه می‌شود، درآمد کل پیمان باید براساس ارزش نسبی هر بخش بین اجزای پیمان تقسیم شود.

### ترکیب پیمان‌ها

در صورتی که چند پیمان وابستگی شدیدی به هم داشته باشند، به گونه‌ای که عملاً هر کدام بخشی از یک پروژه واحد باشد، برای مقاصد حسابداری، این پیمان‌ها با هم ترکیب شده و عملیات حسابداری آن‌ها به صورت یک پیمان واحد انجام

می‌شود. در صورت تحقق شرایط زیر، گروه پیمان‌ها اعم از این که دارای یک یا چند کارفرما باشد، باید به عنوان یک پیمان واحد تلقی شود:

- 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.

## نحوه ارائه اطلاعات مربوط به پیمان در صورت‌های مالی

در مؤسسات پیمانکاری علاوه بر اطلاعاتی که در صورت‌های مالی سایر واحدهای تجاری ارائه می‌شود، موارد دیگری نیز باید افشا شود که اهم آن‌ها در زیر بیان شده است.

### افشا در ترازنامه

اطلاعات مربوط به پیمان‌های بلندمدت باید به شرح زیر در ترازنامه افشا شود:

- ۱- مطالبات از کارفرما - مابه‌التفاوت صورت وضعیت‌های تأیید شده و وجوه دریافتی از کارفرما در طی دوره (به استثنای پیش‌دریافت پیمان) تحت سرفصل حساب‌های دریافتی تجاری انعکاس می‌یابد.
- ۲- مبلغ بازداشتی پیمان‌ها - در صورتی که مبلغ درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بیشتر از مبلغ صورت وضعیت‌های تأیید شده باشد، مازاد که بیانگر درآمد تحقق یافته دریافتی است، به عنوان مبلغ بازداشتی پیمان طبقه‌بندی شده و به طور جداگانه تحت سرفصل حساب‌های دریافتی منعکس می‌گردد. چنانچه درآمد شناسایی شده انباشته پیمان کمتر از مبلغ صورت وضعیت‌های تأیید شده باشد، کسری مربوطه بیانگر نوعی بدهی بوده و تحت سرفصل حساب‌های پرداختی گزارش می‌شود.
- در مواردی که پیمانکار دارای چندین پروژه بوده و در برخی از آن‌ها مبلغ درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بیشتر از مبلغ صورت وضعیت‌های تأیید شده می‌باشد و در برخی دیگر عکس این حالت وجود دارد، پیمان‌ها می‌بایست تفکیک شده و مازاد یا کسری مربوطه برحسب مورد تحت سرفصل حساب‌های دریافتی یا حساب‌های پرداختی منعکس گردد.
- ۳- سپرده‌های کسر شده قابل استرداد - سپرده‌هایی از قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه که کارفرما از صورت وضعیت‌های پیمانکار کسر نموده و قابل استرداد می‌باشند تحت سرفصل حساب‌های دریافتی در ترازنامه منعکس می‌شود.
- ۴- پیمان در جریان پیشرفت - مخارج تحمل شده انباشته پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام شده) و به کسر زیان‌های قابل پیش‌بینی، به عنوان مانده پیمان‌های بلندمدت طبقه‌بندی و به طور جداگانه تحت سرفصل پیمان‌های در جریان پیشرفت در ترازنامه منعکس می‌گردد.
- ۵- پیش‌دریافت پیمان - آن بخش از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است تحت سرفصل پیش‌دریافت در ترازنامه گزارش می‌شود.
- ۶- ذخیره زیان‌های قابل پیش‌بینی - مازاد ذخیره زیان‌های قابل پیش‌بینی بر مخارج تحمل شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته) باید به عنوان ذخیره زیان‌های قابل پیش‌بینی طبقه‌بندی و تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه منعکس گردد.

مصارف جاری (درآمد)      مصارف انجام شده

$$1,870 \text{ م} + 436 \text{ م} = 2,306 \text{ م}$$

درآمد در آن سال  $\rightarrow 2,306 \text{ م}$   $\rightarrow$  2,306 م باز

و همان در آن زمانه است بنابراین با صحت و خیریه زمان ثبت سود

$$\text{درصد سیرت ایمان} = \frac{1,870 \text{ م}}{1,870 \text{ م} + 436 \text{ م}} = 3\%$$

$$\text{درآمد سیرت سوره در سال ۱۳۴۱} = 6 \text{ م} \times 3\% = 18 \text{ م}$$

سیرت سال ۱۳۴۱

مبلغ باز باقی ایمان 18 م

درآمد ایمان 18 م

1 هزینه های ایمان 1870 م

ایمان در جریان سیرت 1840 م

$$2,000,000 - (1,840 \text{ م} - 18 \text{ م}) = 140 \text{ م}$$

140 م خیریه ایمان

صورت سودوزمان سال ۱۳۴۱

درآمد ایمان 18 م

$$(1,870 \text{ م} + 140 \text{ م}) = 2,010 \text{ م} \leftarrow (2,010 \text{ م})$$

2,010 م زمان ایمان

Subject: .....

Year: ..... Month: ..... Day: مهر ۱۳

$$\text{درآمد سیرت بیماران سال ۱۳۸۱} = \frac{480000}{480000 + 120000} = 10\%$$

$$\text{درآمد شناسایی سرده در سال ۱۳۸۱} = 90000 \times 10\% = 90000$$

نیستهای ۱۳۸۱	صورت سودوزیان ۱۳۸۱
مبلغ باز بافتنی بیماران ۷۲۰۰۰۰	درآمد بیماران ۷۲۰۰۰۰
درآمد بیماران ۷۲۰۰۰۰	هزینه کسب بیماران (۴۸۰۰۰۰)
هزینه مالی بیماران ۴۸۰۰۰۰	سود ناخالص بیماران ۲۴۰۰۰۰

$$\text{بیماران در جریان سیرت ۴۸۰۰۰۰}$$

سال ۱۳۸۲

$$\text{درآمد سیرت بیماران سال ۱۳۸۲} = 15\%$$

$$\text{حجم عمده تا هزینه بیماران} = 8 \times 150000 = 1200000$$

$$\text{مبلغ خالص بیماران پس از کسر حجم عمده تا هزینه} = 900000 - 1200000 = 180000$$

$$\text{درآمد شناسایی سرده در سال ۱۳۸۲} = (180000 \times 15\%) - 720000 = 120000$$

نیستهای ۱۳۸۲	صورت سودوزیان ۱۳۸۲
مبلغ باز بافتنی بیماران ۱۲۰۰۰۰۰	درآمد بیماران ۱۲۰۰۰۰
درآمد بیماران ۱۲۰۰۰۰	هزینه کسب بیماران (۱۵۰۰۰۰)
هزینه کسب بیماران ۱۵۰۰۰۰	زیان بیماران (۳۰۰۰۰)

$$\text{بیماران در جریان سیرت ۱۵۰۰۰۰}$$

$$150000 = (900000 - 480000)$$

۲-۹- شرکت سیروس که به کار احداث باند و محوطه فرودگاه اشتغال دارد در ابتدای سال ۱۳۳۱ قراردادی به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال منعقد کرد که عملیات اجرایی آن در سال ۱۳۳۳ خاتمه یافت. اطلاعات مرتبط با این پیمان به شرح زیر است:

سال ۱۳۳۳	سال ۱۳۳۲	سال ۱۳۳۱	
ریال	ریال	ریال	
۲,۴۰۰,۰۰۰	۴,۸۵۰,۰۰۰	۳,۲۰۰,۰۰۰	مخارج تحمل شده در هر سال
—	۳,۱۵۰,۰۰۰	۶,۸۰۰,۰۰۰	مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان
۳,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	صورت وضعیت‌های تأیید شده در هر سال
۳,۲۰۰,۰۰۰	۶,۱۰۰,۰۰۰	۲,۷۰۰,۰۰۰	مبالغ دریافتی از کارفرما

شرکت سیروس برای حسابداری پیمان‌های بلند مدت از روش درصد پیشرفت کار استفاده می‌کند.  
مطلوبست:

- (۱) محاسبه سود (زیان) ناخالص پیمان در هر یک از سال‌های ۱۳۳۱، ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳
- (۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت سیروس در پایان هر یک از سال‌های ۱۳۳۱، ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳

۲-۱۰- شرکت پیمانکاری سبحان که به احداث سدهای انحرافی و کوچک اشتغال دارد در ابتدای سال ۱۳۳۱ قراردادی به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال منعقد نمود. عملیات پیمان پس از ۳ سال تکمیل و به کارفرما تحویل گردید. اطلاعات مرتبط با این پیمان در جدول زیر خلاصه شده است:

سال ۱۳۳۳	سال ۱۳۳۲	سال ۱۳۳۱	
ریال	ریال	ریال	
۸,۲۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	مخارج واقعی پیمان (انباشته)
—	۳,۰۰۰,۰۰۰	۴,۵۰۰,۰۰۰	پیش‌بینی باقی مانده مخارج برای تکمیل پیمان
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۶,۴۰۰,۰۰۰	۲,۴۰۰,۰۰۰	صورت وضعیت‌های تأیید شده (انباشته)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۴,۸۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	مبالغ دریافتی از کارفرما (انباشته)

شرکت سبحان برای حسابداری پیمان‌های بلند مدت از روش درصد پیشرفت کار استفاده می‌کند.  
مطلوبست:

- (۱) محاسبه درآمد و سود ناخالص پیمان در سال‌های ۱۳۳۱، ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳
- (۲) نمایش اطلاعات مربوط به پیمان در صورت سود و زیان و ترازنامه سال‌های ۱۳۳۱، ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳
- (۳) محاسبه مبلغ بازبافتنی پیمان در سال‌های ۱۳۳۱، ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳

۲-۱۱- شرکت سامان در ابتدای سال ۱۳۳۱ قراردادی به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال جهت ساخت یک مجتمع تجاری منعقد کرد. اطلاعات زیر در ارتباط با این پیمان در دست می‌باشد:

سال ۱۳۳۴	سال ۱۳۳۳	سال ۱۳۳۲	سال ۱۳۳۱	
ریال	ریال	ریال	ریال	
۳,۷۲۰,۰۰۰	۳,۰۸۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	۱,۶۰۰,۰۰۰	مخارج انجام شده در هر سال
—	۳,۷۲۰,۰۰۰	۵,۶۰۰,۰۰۰	۸,۴۰۰,۰۰۰	مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان
۴,۵۰۰,۰۰۰	۲,۲۰۰,۰۰۰	۳,۳۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	صورت وضعیت‌های تأیید شده در هر سال
۴,۷۵۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	۳,۴۵۰,۰۰۰	۱,۸۰۰,۰۰۰	مبالغ دریافتی از کارفرما در طی سال

- مطلوبست:
- (۱) محاسبه سود (زیان) ناخالص پیمان در سال‌های ۱۳۳۱ تا ۱۳۳۴
  - (۲) نمایش اطلاعات مرتبط با پیمان در صورت سود و زیان و ترازنامه سال‌های ۱۳۳۱ تا ۱۳۳۴