

مخارج پیمانکاری

از مخارج انجام شده تا بهای تمام شده پیمان

مبنای نمودار: ایفای تعهد عملکردی در طول زمان

مخارج انجام شده را بر اساس ماهیت تفکیک کنید

الف

مخارج مشمول سایر استانداردها
از جمله استانداردهای ۸، ۱۱ و ۱۷

حسابداری طبق استاندارد مربوط
۸: موجودی مواد و کالا
۱۱: دارایی‌های ثابت مشهود
۱۷: دارایی‌های نامشهود

شرایط شناخت دارایی
طبق استاندارد مربوط
احراز می‌شود؟

بله

شناسایی دارایی؛ سپس مصرف
یا استهلاك مرتبط با
کار انجام شده

خیر

ج

بهای تمام شده پیمان
هزینه مربوط به عملکرد انجام شده

هزینه فوری لزوماً خارج از بهای تمام شده نیست؛ ارائه طبق استاندارد ۱ تعیین می‌شود.

ث

شناسایی هزینه در زمان وقوع
از جمله مخارج عمومی و اداری غیرقابل مطالبه و اتلاف واجد شرایط هزینه شدن

استثنا: مخارج دستیابی قابل مطالبه از مشتری، مستقل از موفقیت در قرارداد، جداگانه بررسی می‌شود.
اقتضای عملی: مخارج مختص دستیابی با دوره استهلاك یک سال یا کمتر می‌تواند در زمان وقوع هزینه شود.

استاندارد حسابداری ۴۳ | بندهای ۹۲ تا ۱۰۰

ت

مخارج دستیابی به قرارداد

مختص دستیابی به قرارداد است
و انتظار بازیافت آن وجود دارد؟

بله

خیر

دارایی ناشی از
مخارج دستیابی به قرارداد

استهلاك متناسب با انتقال
کالا یا خدمت به مشتری

هزینه استهلاك
ارائه متناسب با کارکرد هزینه

ب

مخارج عادی ایفای قرارداد
خارج از دامنه سایر استانداردها

مخارج مربوط به
عملکرد انجام شده است؟

خیر

پ

ارتباط مستقیم با قرارداد،
ایجاد منابع برای عملکرد آینده
و انتظار بازیافت احراز می‌شود؟

بله

خیر

دارایی ناشی از
مخارج ایفای قرارداد

استهلاك متناسب با انتقال
کالا یا خدمت به مشتری

بله

استثنا: مخارج دستیابی قابل مطالبه از مشتری، مستقل از موفقیت در قرارداد، جداگانه بررسی می‌شود.
اقتضای عملی: مخارج مختص دستیابی با دوره استهلاك یک سال یا کمتر می‌تواند در زمان وقوع هزینه شود.

استاندارد حسابداری ۴۳ | بندهای ۹۲ تا ۱۰۰

مصالح، ماشین‌آلات و نرم‌افزار

ابتدا دارایی؛ سپس مصرف یا استهلاك مرتبط با اجرای پیمان

استاندارد ۸ | خرید مصالح: ۱۲۰

مصرف در اجرای کار: ۱۰۰ بهای تمام‌شده پیمان
موجودی مصالح پایان سال: ۲۰

استاندارد ۱۱ | خرید ماشین‌آلات: ۳۰۰

استهلاك مرتبط با اجرای پیمان: ۱۵ بهای تمام‌شده
مبلغ دفتری ماشین‌آلات پایان سال: ۲۸۵

استاندارد ۱۷ | خرید نرم‌افزار: ۶۰

استهلاك مرتبط با اجرای پیمان: ۶ بهای تمام‌شده
مبلغ دفتری نرم‌افزار پایان سال: ۵۴

تحصیل سه دارایی: ۴۸۰

بهای تمام‌شده: ۱۲۱ | مانده دارایی‌ها: ۳۵۹

مفروضات مثال

شرکت «سازه» ساختمان کارفرما را در طول زمان می‌سازد.
شرایط شناخت دارایی‌ها احراز شده؛ ماشین‌آلات و نرم‌افزار
در کنترل شرکت‌اند؛ نرم‌افزار عمر معین دارد. مالیات و کاهش ارزش مطرح نیست.
همه مخارج مشمول این استانداردها دارایی نیست؛ نمونه: آموزش کارکنان در اسلاید ۹.

هزینه کار انجام شده

مخارج عادی مرتبط با ایفای تعهد عملکردی تا پایان سال

شرح	مبلغ
دستمزد مستقیم کارکنان اجرایی	۸۰
خدمات انجام شده پیمانکاران جزء	۵۰
مدیریت و نظارت مستقیم بر اجرای کار	۶
سهم بیمه مرتبط با کار انجام شده	۴

جمع: ۱۴۰

تمام مبلغ در بهای تمام شده پیمان شناسایی می شود.

چرا دارایی مخارج قرارداد نیست؟

این مخارج مربوط به عملکرد انجام شده است؛ بنابراین برای نگهداری آن به عنوان دارایی مخارج ایفای قرارداد، مبنایی وجود ندارد.

مخارج مربوط به عملکرد آینده

خارج از دامنه سایر استانداردها؛ بررسی شرایط شناخت دارایی

حالت اول | آماده‌سازی اختصاصی: ۲۴

ارتباط مستقیم با قرارداد + ایجاد منابع برای عملکرد آینده
+ انتظار بازیافت دارایی مخارج ایفای قرارداد
صرفاً مخارج اداری یا شروع فعالیت نیست؛ خود آن انتقال خدمت نیست.
انتقال ۲۵٪ خدمات مرتبط؛ استهلاک ۶؛ مانده دارایی ۱۸

حالت دوم | آماده‌سازی فاقد انتظار بازیافت: ۷

با وجود ارتباط با قرارداد و ایجاد منابع برای آینده،
شرط بازیافت احراز نمی‌شود هزینه در زمان وقوع: ۷

حالت سوم | ارتباط نامشخص با عملکرد: ۳

ارتباط مخارج با عملکرد گذشته یا آینده قابل تشخیص نیست.
نتیجه: شناسایی هزینه در زمان وقوع به مبلغ ۳

از مجموع مخارج ۳۴:

۶ بهای تمام‌شده | ۱۰ هزینه فوری | ۱۸ دارایی

نکته محاسباتی

۲۵٪، الگوی استهلاک دارایی است؛ لزوماً درصد پیشرفت کل پیمان نیست.

مخارج دستیابی به قرارداد

تفکیک حق الزحمه موفقیت از مخارج عادی شرکت در مناقصه

حق الزحمه موفقیت واسطه: ۱۲

فقط با انعقاد قرارداد قابل پرداخت است و انتظار بازیافت دارد.
نتیجه: شناسایی دارایی مخارج دستیابی به قرارداد به مبلغ ۱۲
انتقال ۲۵٪ خدمات مرتبط: استهلاك ۳؛ مانده دارایی ۹
در این مثال، استهلاك ۳ در هزینه فروش ارائه می‌شود.

تهیه پیشنهاد و شرکت در مناقصه: ۵

مستقل از برنده شدن تحمل شده و قابل مطالبه از مشتری نیست.
نتیجه: تمام مبلغ ۵ در زمان وقوع هزینه می‌شود.

مخارج این بخش: ۱۷

هزینه دوره: ۸ | مانده دارایی: ۹

حالت جایگزین | اقتضای عملی

در مثال اصلی، دوره استهلاك دارایی بیش از یک سال است.
اگر دوره استهلاك همین مخارج ۱۲، فقط ۹ ماه بود،
شرکت با انتخاب اقتضای عملی می‌توانست تمام ۱۲ را
در زمان وقوع هزینه کند. این حالت جایگزین،
در جمع‌بندی مثال اصلی منظور نشده است.

مخارجی که فوراً هزینه می‌شوند

شرایط شناخت دارایی احراز نشده یا مخارج باید هزینه شود

شرح	مبلغ
آماده‌سازی فاقد انتظار بازیافت	۷
مخارج با ارتباط نامشخص با عملکرد	۳
تهیه پیشنهاد و شرکت در مناقصه	۵
مخارج عمومی و اداری غیرقابل مطالبه	۴
آموزش کارکنان؛ غیرقابل مطالبه - استاندارد ۱۷	۴
اتلاف غیرعادی نیروی کار؛ خارج از قیمت قرارداد	۴

جمع هزینه‌های شناسایی شده در زمان وقوع: ۲۷

اتلاف غیرعادی نیروی کار: ۴

افزون بر دستمزد مستقیم ۸۰ است؛ در زمان وقوع هزینه می‌شود.
در سنجش پیشرفت کار منظور نمی‌شود؛ محل ارائه تابع استاندارد ۱ است.

مثال تکمیلی | مخارج قابل مطالبه: ۴

تهیه مطالعه‌ای مستقل از نتیجه مناقصه، با حق دریافت ۴ از کارفرما.
اگر خدمت جداگانه تحویل شده و حق دریافت غیرمشروط باشد:
هزینه خدمت ۴؛ درآمد خدمت ۴؛ دریافتنی ۴ شناسایی می‌شود.
قابل مطالبه بودن، به‌تنهایی مجوز شناخت دارایی مخارج قرارداد نیست.
فرض شده معیارهای قرارداد و درآمد احراز شده؛ خارج از جمع‌بندی اصلی است.

ج

جمع هزینه‌ها و کنترل نهایی

هزینه فوری لزوماً به معنی ارائه خارج از بهای تمام‌شده نیست.

شرح	مبلغ
مصارف مصرف‌شده	۱۰۰
استهلاک ماشین‌آلات و نرم‌افزار	۲۱
دستمزد مستقیم	۸۰
خدمات پیمانکاران جزء	۵۰
مدیریت، نظارت و بیمه مرتبط	۱۰
استهلاک دارایی مخارج ایفای قرارداد	۶

جمع هزینه‌های عادی عملکرد انجام‌شده: ۲۶۷

سایر مخارج هزینه‌شده و دارایی‌های پایان سال	مبلغ
هزینه‌های فوری ۲۷ + استهلاک مخارج دستیابی ۳	۳۰
موجودی مصالح	۲۰
مبلغ دفتری ماشین‌آلات و نرم‌افزار	۳۳۹
دارایی مخارج ایفای قرارداد	۱۸
دارایی مخارج دستیابی به قرارداد	۹

$$۶۸۳ = \text{کل هزینه‌های دوره ۲۹۷} + \text{مانده دارایی‌ها ۳۸۶}$$

تفاوت مخارج تهیه پیشنهاد

همان مخارج ۵ در مثال؛ مقایسه معیار شناخت در دو استاندارد

مشخصات مخارج: ۵

مستقیماً مربوط به پیمان است، اما مستقل از برنده شدن تحمل می‌شود. قابل مطالبه از کارفرما نیست؛ پیمان در دوره جاری منعقد شده است.

استاندارد ۹ | بند ۱۷

مخارج پیش از انعقاد، به حساب پیمان منظور می‌شود. زمان هزینه شدن، با توجه به کار انجام‌شده و فعالیت آینده طبق بندهای ۱۹، ۲۰ و ۲۶ تعیین می‌شود.

استاندارد ۴۳ | بند ۹۴

مخارج، مختص دستیابی به قرارداد نیست. تمام مبلغ ۵ در زمان وقوع هزینه می‌شود.

حالت مستقل برای نمایش تفاوت عددی

فرض کنید اجرای پیمان تا پایان سال آغاز نشده و بازیافت محتمل است.
استاندارد ۹: دارایی مرتبط با فعالیت آینده ۵؛ هزینه جاری صفر.
استاندارد ۴۳: دارایی صفر؛ هزینه جاری ۵.
این حالت، مستقل از جمع‌بندی مثال اصلی ۶۸۳ است.

برنده شدن، مخارج غیرمختص را به مخارج مختص تبدیل نمی‌کند.

تفاوت ناشی از اقتضای عملی

حق الزحمه موفقیت ۱۲؛ تفاوت وابسته به انتخاب شرکت است

در مثال اصلی

حق الزحمه فقط با انعقاد قرارداد قابل پرداخت و قابل بازیافت است. دوره استهلاک بیش از یک سال است؛ دارایی ۱۲ شناسایی شده، استهلاک دوره ۳ و مانده دارایی ۹ است.

حالت مقایسه‌ای مستقل

فرض: پیمان مشمول استاندارد ۹ است؛ دوره استهلاک دارایی ۹ ماه؛ کار آغاز نشده و مخارج به فعالیت آینده مربوط است.

استاندارد ۹ | بندهای ۱۷ و ۲۶

با مفروضات بالا و احتمال بازیافت، مبلغ ۱۲ به عنوان دارایی مرتبط با فعالیت آینده باقی می‌ماند.

استاندارد ۴۳ | بندهای ۹۲ و ۹۵

اصل: شناسایی دارایی ۱۲. با انتخاب اقتضای عملی: شناسایی تمام ۱۲ به عنوان هزینه فوری. معیار اقتضای عملی، دوره استهلاک دارایی است؛ نه صرفاً مدت قرارداد.

این تفاوت، اختیاری است؛ نه الزامی.

حالت ۹ ماهه در جمع‌بندی اصلی ۶۸۳ منظور نشده است.

مخارج آینده؛ بررسی نتیجه

همان مخارج آماده‌سازی ۲۴؛ تفاوت معیار لزوماً تفاوت عدد نیست

استاندارد ۹ | بند ۲۶

مخارج با فعالیت آینده پیمان مرتبط است و بازیافت آن محتمل است.
با احراز شرایط: شناسایی دارایی ۲۴.

استاندارد ۴۳ | بند ۹۶

ابتدا: مخارج خارج از دامنه سایر استانداردها باشد.
سپس: ارتباط مستقیم با قرارداد مشخص، ایجاد یا افزایش منابع برای عملکرد آینده و انتظار بازیافت، همگی احراز شود.
با احراز شرایط: شناسایی دارایی ۲۴.

در مثال ما چه اتفاقی می‌افتد؟

شرایط هر دو استاندارد برای این مخارج احراز شده است.
بنابراین در اصل شناخت دارایی ۲۴، تفاوتی ایجاد نمی‌شود.
طبق استاندارد ۴۳، استهلاک دوره ۶ و مانده دارایی ۱۸ است.

در این قلم، تفاوت معیارها به‌تنهایی اثبات‌کننده تفاوت مبلغ نیست.
برای تفاوت عددی، باید عدم احراز یک شرط در قرارداد مشخص شود.

دامنه مقایسه

محاسبات اصلی مثال بر مبنای استاندارد ۴۳ است؛ این سه اسلاید مقایسه‌ای است.