

## نقش عوامل تاثیر گذار بر مدیریت مالی و حسابداری در قرارداد های بلند مدت پیمانکاری

### فرشته ستاری برآبادی

کارشناسی ارشد مدیریت دولتی گرایش مالی، مدرس آموزش و پرورش ناحیه شش مشهد.

نام نویسنده مسئول:

فرشته ستاری برآبادی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۷/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۹/۹

### چکیده

شناسایی و رفع اختلاف نظر بین مودیان و ممیزان مالیاتی در اظهار عملکرد مالی بنگاههای اقتصادی از اهمیت بسزایی برخوردار است. در پیمانهای بلندمدت، تاریخ شروع پیمان و تاریخ تکمیل کار معمولا در دوره های مالی متفاوتی قرار میگیرند که میبایست تخصیص درآمدها و هزینه ها به دوره هایی که در آن دوره عملیات موضوع پیمان اجرا شده است انجام گردد. طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در پیمانهای بلند مدت، در صورت وجود قرارداد میتوان درآمد را بر حسب پیشرفت کار شناسایی کرد که نتیجه آن اینست که پیمانکار نه تنها اصل مطالبات خود را از کارفرمای پروژه با تاخیر دریافت میکند بلکه میبایست آنرا به عنوان درآمد، شناسایی و مالیات عملکرد مبالغی را که دریافت نکرده و جزو اسناد یا حسابهای دریافتنی است را نیز پرداخت نماید.

این تحقیق بر اساس مطالعات کتابخانه ای و بررسی جریان نقدی پروژه های عمرانی انجام گرفته و به تحلیل تاثیرات موضوع مدیریت مالی و حسابداری پرداخته و با مصاحبه با مدیران و حسابداران خبره مشخص گردید که میتوان مشابه اصول تعریف شده در حسابداری صنعتی، بخشی از هزینه های پروژه را که میتواند خرید مصالح اولیه یا قسمتهایی از پروژه که در حین تولید باشد را به عنوان دارایی سازمان شناسایی و در ترازنامه به دوره بعد منتقل نمود. استفاده از تکنیک ارزش کسب شده در تحلیل دقیق تر روش هزینه به هزینه و درصد پیشرفت کار جهت شناسایی درآمد و همچنین ارائه مهلت بیشتر به سازمانهای پروژه محور جهت پرداخت مالیات عملکرد ناشی از تنها بخش درآمدهای تحقق نیافته نیز پیشنهاد گردیده است.

**واژگان کلیدی:** اسناد و حساب های دریافتنی، پیمانهای بلند مدت، تکنیک ارزش کسب شده، مالیات عملکرد

## مقدمه

یکی از اهداف بودجه بندی در کشور، کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت میباشد. قوانین و مقررات نیز در جهت تشویق بنگاه های اقتصادی به اظهار درست درآمدها و مشخص نمودن عملکرد مالی آنها تهیه میشوند. لذا در این راستا طرح یکی از مباحث مورد اختلاف بین نظر حسابرسان و ممیزان مالیاتی با شرکت های پیمانکاری فعال در پروژه های عمرانی کشور که در واقع شناسایی درآمد میباشد از اهمیت بالایی برخوردار است. در حسابداری مالی، درآمد فروش در زمان تحویل کالا همزمان با انتقال مزایا و مخاطرات مالکیت به خریدار شناسایی میشود. اما طبق اصول پذیرفته شده در حسابداری در پیمانهای بلند مدت ساخت، در صورت وجود قرارداد میتوان درآمد را نیز بر حسب پیشرفت کار شناسایی کرد که این امر استثنایی بر اصل تحقق درآمد است [۱]. به دلیل ماهیت فعالیت موضوع پیمانهای بلند مدت، تاریخ شروع پیمان و تاریخ تکمیل آن معمولا در دوره های مالی متفاوتی قرار میگیرند که میبایست تخصیص درآمدها و هزینه ها به دوره هایی که در آن دوره عملیات موضوع پیمان اجرا شده است انجام گردد. نتیجه این امر شناسایی درآمد به روش تعهدی میباشد. بنابراین مسئله اصلی در حسابداری پیمانهای بلند مدت، تخصیص درآمدها و هزینه های پیمان به دوره هایی است که در آن دوره ها عملیات موضوع پیمان اجرا میشود [۲]. این در حالیست که با توجه به شرایط حال حاضر اعتبارات پروژه های عمرانی، بازه زمانی کارکرد واقعی کار و تهیه صورت وضعیت آن در پروژه ها و زمان لازم جهت دریافت مطالبات پیمانکار عملا زمانی زیادی را به خود اختصاص میدهد که نتیجه آن بدین معنی میباشد که پیمانکار نه تنها اصل مطالبات خود را از کارفرمای پروژه با تاخیر دریافت میکند، بلکه میبایست قبل از تحقق درآمد آنرا شناسایی و مالیات عملکرد وجه نقدی را که دریافت نکرده است و جزو اسناد و یا حسابهای دریافتنی است را نیز پرداخت نماید. از آنجاییکه سازمان امور مالیاتی کشور در سالهای اخیر اقدامات مثبتی در جهت ایجاد مشوقهای مالیاتی در اظهار عملکرد سازمانها و فرهنگ سازی در این زمینه انجام داده است لذا از نظر نگارندگان این مقاله همخوانی روشها و مبانی محاسبه مالیات عملکرد شرکتهای فعال در پروژه های عمرانی با واقعیت های جامعه پیمانکاری میتواند قدم مثبتی در جهت تشویق مودیان مالیاتی در این حوزه به اظهار شفاف عملکرد مالی آنها باشد.

## روش تحقیق

این تحقیق بر پایه مطالعات کتابخانه ای و بررسی استانداردها و روش های شناسایی سود پیمانکاران بر اساس حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری انجام گردیده و با مقایسه جریان نقدی پروژه های عمرانی حال حاضر کشور و روشهای تعیین درصد پیشرفت پروژه به تحلیل چالشهای بوجود آمده در این حوزه پرداخته و ضمن بررسی تاثیرات موضوع فوق با مصاحبه با مدیران فعال و حسابداران خبره در این بخش به شناسایی راهکارهای پیشنهادی پرداخته شده است.

## روش های شناسایی درآمد در قراردادهای بلند مدت پیمانکاری

در حسابداری مالی، درآمد فروش در زمان تحویل کالا همزمان با انتقال مزایا و مخاطرات مالکیت به خریدار شناسایی میشود. چنانچه پیمانکاری بدون بستن قرارداد به ساخت و ساز اشتغال ورزد کل سود باید در مقطع فروش شناسایی شود. مانند پیمانکارانی که به انبوه سازی یا سرمایه گذاری در مسکن میپردازند. موسسات پیمانکاری میتوانند برای شناسایی درآمد پیمانکاری از سه روش پذیرفته شده زیر پیروی کنند.



شکل ۱: روشهای شناسایی درآمد در قراردادهای بلند مدت پیمانکاری

کاربرد هر یک از سه روش فوق به توانایی پیمانکار در برآورد قابل اتکای مخارج، درآمد و میزان پیشرفت پیمان و همچنین الزامات مقرر در استاندارد های حسابداری بستگی دارد که ذیلا به بررسی هر یک از آنها میپردازیم.

### روش کار تکمیل شده

در روش کار تکمیل شده، درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان هنگامی شناسایی میشود که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تکمیل شده و تنها کارهای جزئی آن باقی مانده باشد. مثلا در پیمانهای بلند مدت ساخت، چون در تاریخ تحویل موقت، عملیات موضوع پیمان اجرا شده و مخارج باقیمانده و احتمال خطر از نظر مبلغ ناچیز است، کار از نقطه نظر پیمانکار پایان یافته تلقی میشود.

در روش کار تکمیل شده، مخارج و مبلغ کارکرد صورت وضعیت موقت کارها در طول اجرای طرح به حساب پیمان در دست اجرا و حساب صورت وضعیتهای تایید شده منظور میشود. اما شناسایی درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمانکار زمانی صورت میگیرد که کار پایان یافته یا به مراحل پایانی رسیده باشد. در تاریخ تهیه صورتهای مالی، مانده حساب پیمان در دست اجرا و حساب صورت وضعیت های تایید شده از یکدیگر کسر میگردد و نتیجه در ترازنامه جزو دارایی یا بدهی گزارش میشود. در روش کار تکمیل شده شناسایی درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان هنگامی صورت میگیرد که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تکمیل شده باشد. از این رو، پیش از پایان کار، سودی در صورت سود و زیان گزارش نمیشود. مزیت اصلی کار تکمیل شده این است که سود پیمان زمانی شناسایی میشود که کار پایان یافته یا به مراحل پایانی رسیده باشد. در این روش، خطر شناسایی سودهایی که ممکن است بدست نیاید به حداقل میرسد.

انتقاد اساسی در روش کار تکمیل شده این است که اطلاعات مربوط به درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان به موقع ارائه نمیشود، زیرا همواره بین زمان انجام کار و زمان شناخت سود مربوط به آن فاصله وجود دارد. در نتیجه، درآمدی که در هر دوره مالی گزارش میشود میزان کار انجام شده طی آن دوره را بر روی پیمان ها نشان میدهد و تصمیم گیری بر مبنای آن احتمالا مفید نخواهد بود. یعنی، اگر چند پیمان بزرگ همگی در یک دوره مالی تکمیل شود و در دوره های قبل پیمانی به پایان نرسیده باشد و یا در دوره های بعد پیمانی تکمیل نشود، با وجود ثبات فعالیتهای انجام شده میزان سودی که گزارش میشود و سودی که به سهامداران تعلق میگیرد نادرست خواهد بود.

### روش شناخت درآمد به میزان مخارج قابل بازیافت:

نتیجه نهایی پیمان اغلب در مراحل اولیه کار قابل پیشبینی نیست. در مواردی که پیمانکار نتواند نتیجه پیمان را به نحوی قابل اتکا برآورد کند اما احتمال بازیافت مخارج انجام شده وجود داشته باشد اولاً درآمد پیمان فقط تا میزان مخارج انجام شده ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی میشود و ثانياً مخارج پیمان در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی میشود. به این ترتیب در این روش مادامیکه کار پیمان تکمیل نشده است سودی در جریان پیشرفت کار شناسایی نمیشود.

هرگاه ابهاماتی که موجب گردیده است تا پیمانکار نتواند نتیجه نهایی پیمان را بنحوی قابل اتکا برآورد کند، برطرف گردد، حسابداری پیمان به روش درصد پیشرفت کار انجام میگردد. در این روش چنانچه مخارج انجام شده از درآمد قابل بازیافت نباشد زیان مربوطه به عنوان هزینه دوره شناسایی میشود.

### روش درصد پیشرفت کار

در روش درصد پیشرفت کار درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان بتدریج، به تناسب پیشرفت یا درجه تکمیل پیمان در پایان هر دوره مالی اندازه گیری و شناسایی میشود. در این روش، چنانچه برآورد مخارج لازم برای تکمیل پیمان به شکل معقولی امکان پذیر باشد شناسایی سود ناخالص پیمان در پایان هر دوره مالی به ترتیب زیر انجام میگردد:



شکل ۲: مراحل استفاده از روش درصد پیشرفت کار

### برآورد کل درآمد یا مبلغ پیمان

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

- مبلغ اولیه پیمان
- مبلغ کارهای جدید
- تغییر مقادیر کار (تغییر مقادیر کار هنگامی جزو درآمد پیمان به حساب می آید که پیمانکار نسبت به تصویب آن مطمئن باشد و همچنین درآمد ناشی از این تغییرات را بتوان به نحو معقول اندازه گیری کند)
- مبلغ مورد مطالبه پیمانکار در نتیجه تغییرات مفاد قرارداد و تعدیل آحاد بهای کار
- جرایم احتمالی تاخیرات

### برآورد کل هزینه پیمان

کل هزینه برآوردی پیمان به ترتیب زیر از حاصل جمع هزینه های واقعی انجام شده و برآورد باقیمانده هزینه های لازم برای تکمیل کار بدست میآید. در صورتیکه برآورد باقیمانده هزینه های لازم برای تکمیل کار بین دو مبلغ قرار گیرد مبلغی که به سود کمتر می انجامد باید انتخاب شود.

### برآورد کل سود ناخالص پیمان

پس از آنکه کل درآمد و هزینه برآوردی پیمان محاسبه شد کل سود ناخالص برآوردی پیمان از حاصل تفاضل درآمد و کل هزینه های برآوردی محاسبه میگردد.

برآورد درآمد و هزینه و در نتیجه سود ناخالص پیمان تحت تاثیر ابهامات گوناگونی نظیر موارد زیر است که اغلب به آثار رویدادهای آینده بستگی دارد.

- احتمال بروز حوادث قهری و غیر مترقبه
- تغییر سطح عمومی قیمتتها
- تغییرات احتمالی در مقررات دولتی و دستگاه کارفرما
- تعلیق کار از طرف کارفرما
- تغییر در صاحبان سهام، میزان سهام یا مدیران شرکت
- پیمانکاری

بنابراین اقلام برآوردی پیمان باید در پی وقوع رویدادها و رفع ابهامات در هر دوره مالی بازنگری شود. بدین ترتیب، کل سود ناخالص برآوردی پیمان در دوره های مختلف ممکن است تغییر کند.

### اندازه گیری میزان پیشرفت کار

مشکل اساسی در بکار گیری روش درصد پیشرفت کار، تعیین معیار یا ضابطه برای اندازه گیری میزان پیشرفت کار و برآورد مخارج لازم برای تکمیل پیمان است. پیش دریافتها و مبالغ دریافتی در ازای پیشرفت کار معمولاً معیار مناسبی برای تشخیص درجه تکمیل پیمان نیستند. از اینرو بنا بر معمول نمیتوانند معادل کار انجام شده تلقی شوند میزان پیشرفت کار را میتوان بر اساس ورودیهای پیمان بر حسب مخارج انجام شده، ساعات کار مصرف شده، مبلغ دستمزد، مقدار مواد مصرفی و یا بر اساس خروجیهای پیمان بر حسب کیلومتر، تعداد واحد های تولید شده یا ارزش افزوده تعیین کرد. در هر حال، هدف از بکار گیری این معیارها تعیین میزان دقیق کار انجام شده است. بنابراین، برای انتخاب مناسبترین معیار به منظور تعیین درجه تکمیل کار باید ویژگیهای هر پیمان بدقت بررسی و تجزیه و تحلیل شود.

تعیین میزان پیشرفت کار بر اساس خروجیهای پیمان هنگامی مناسب است که مخارج لازم برای تکمیل هر بخش از کار تقریباً ثابت باشد. از آنجا که در بیشتر قراردادهای بلند مدت پیمانکاری، عملیات اجرایی مستلزم تکمیل بخشهای ناهمگن است درصد پیشرفت کار معمولاً بر حسب ورودیهای پیمان اندازه گیری میشود. رایج ترین راه برای اندازه گیری درصد پیشرفت کار بر حسب ورودیهای پیمان، مقایسه مخارج واقعی انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان است که روش هزینه به هزینه نامیده میشود و از تقسیم مخارج واقعی انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان بدست می آید. در اندازه گیری درصد پیشرفت کار بر حسب ورودیهای پیمان اقلامی که خریداری شده اما در پیمان بکار نرفته است نباید جزو مخارج واقعی پیمان منظور گردد.

### محاسبه درآمد، هزینه و سود ناخالص

پس از آنکه درصد پیشرفت هر پیمان مشخص شد با حاصلضرب آن در کل درآمد و هزینه برآوردی پیمان و یا با حاصلضرب آن در کل سود ناخالص برآوردی پیمان سود ناخالص پیمان در دوره مورد نظر را حساب میکنند.

### مزایا و معایب روش درصد پیشرفت کار

مزیت اصلی روش درصد پیشرفت کار این است که درآمد به تناسب پیشرفت عملیات شناسایی و با هزینه های واقع شده برای رسیدن به همان مرحله مقابله میشود، یعنی تقابل هزینه ها با درآمد هر دوره مالی بموقع و درستی انجام میگردد. بدین جهت، هنگامی که برآورد منطقی از میزان پیشرفت کار و مخارج لازم برای تکمیل پیمان وجود داشته باشد کاربرد روش

درصد پیشرفت کار اولویت دارد. انتقاد اساسی روش درصد پیشرفت کار این است که با خطر اشتباه در برآورد همراه است. در نتیجه خطر شناسایی سودهایی که ممکن است بدست نیاید وجود دارد. بدین جهت، تا زمانی که نسبت به سودآوری کل پیمان اطمینان نباشد کاربرد روش درصد پیشرفت کار نادرست خواهد بود.

### انتخاب روش شناسایی سود پیمانکاری

انتخاب روش حسابداری برای هر پیمان بستگی به میزان اطمینانی دارد که پیمانکار نسبت به سودآوری و نتیجه کل پیمان دارد. هرگاه درآمد و هزینه پیمان به صورت قابل ا کا قابل اندازه گیری باشد، پیمانکار مکلف است روش درصد پیشرفت کار را بکار گیرد. در غیر اینصورت از یکی از روشهای کار تکمیل شده یا شناخت درآمد به میزان مخارج قابل بازیافت پیمان استفاده میشود.

### روش کار تکمیل شده

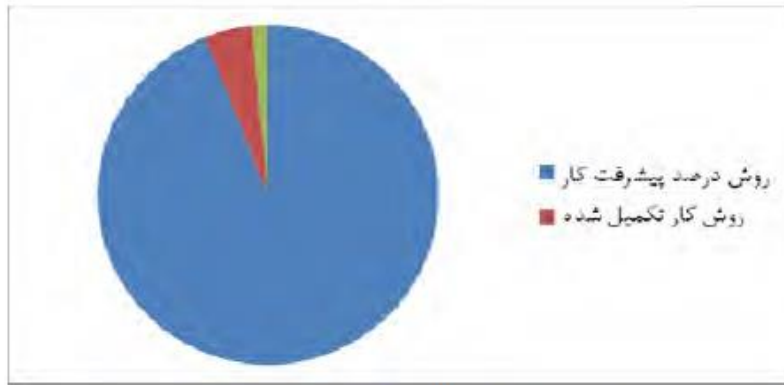
در برخی کشورها، در صورتی که نتوان سود پیمان را به گونه قابل اتکایی اندازه گیری نمود، میتوان از روش کار تکمیل شده استفاده کرد. در ایران استفاده از این روش منحصر نسبت به پیمانهای میتواند بکار رود که در طول یکسال مالی شروع و خاتمه می یابند. لذا در قراردادهای بلند مدت پیمانکاری کاربرد ندارد.

### روش شناخت درآمد به میزان مخارج قابل بازیافت

در صورتیکه نتوان سود پیمان را به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد از این روش استفاده میشود در این روش درآمد تا میزان مخارج انجام شده ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی میشود و مخارج پیمان در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره بحساب می آید. به عبارت دیگر در این روش نیز همانند روش کار تکمیل شده در دوره اجرای طرح سود شناسایی نمیشود اما درآمد و هزینه پیمان به عنوان به میزان مساوی شناسایی و در صورت سود و زیان منعکس میشود.

### روش درصد پیشرفت کار

این روش در صورتی بکار گرفته میشود که تمام ضوابط زیر احراز شود:  
نتیجه پیمان را بتوان بطور منطقی پیش بینی کرد، یعنی بتوان مخارج لازم برای تکمیل پیمان و همچنین درجه تکمیل پیمان را در تاریخ گزارش به وضوح شناسایی کرد تا امکان مقایسه عملکرد واقعی با برآوردهای قبلی ایجاد شود.  
مسئولیت و اختیارات پیمانکار با صراحت در قرارداد مشخص شده باشد.  
طرفین قرارداد توانایی ایفای تعهداتی را که طبق قرارداد پذیرفته اند داشته باشند.  
نسبت به وصول مبلغ پیمان اطمینان کافی وجود داشته باشد. مطابق نمودار زیر نتیجه تحقیقات در سال ۱۹۸۹ در بین ۱۳۳ شرکت منتخب از شرکتهای پیمانکاری در ایالات متحد امریکا، نشان داد که ۱۲۵ شرکت از روش درصد پیشرفت کار و ۶ شرکت از روش کار تکمیل شده پیروی میکردند.



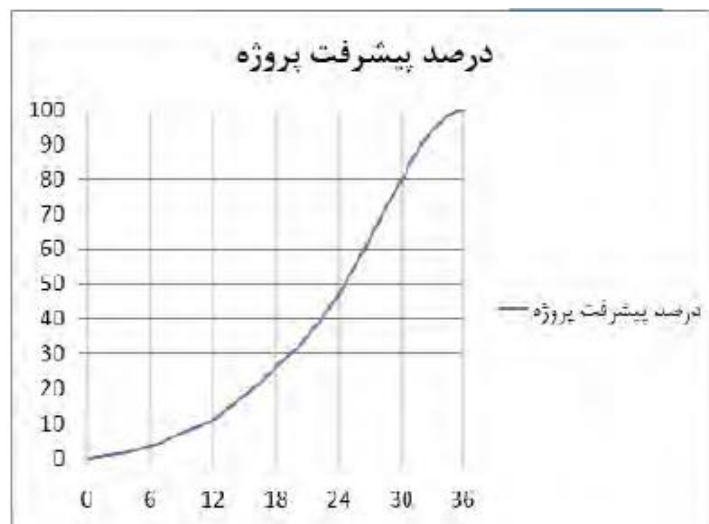
شکل ۳: نسبت شرکت‌های استفاده کننده از روش‌های مختلف شناسایی درآمد در تحقیق سال ۱۳۸۹ از بین ۱۳۳ شرکت در امریکا

### روش های تعیین درصد پیشرفت پروژه بر اساس اصول تعریف شده در مدیریت پروژه

مطابق اصول تعریف شده در حسابداری، میزان درصد پیشرفت کار را میتوان با توجه به شرایط پروژه، بر اساس ورودی ها و خروجی های پیمان جهت تعیین میزان دقیق کار انجام شده محاسبه کرد. برای محاسبه پیشرفت پروژه، به هر یک از فعالیت های پروژه در برنامه زمان بندی تفضیلی، یک ارزش وزنی اختصاص میدهیم. بطوریکه با اجرای تعدادی از فعالیت ها، درصدی از ارزش وزنی فعالیت هایی را که انجام شده است با هم جمع نموده و نسبت به جمع کل ارزش های وزنی تمام فعالیت‌های پروژه، در مورد درصد پیشرفت کار تا یک زمان خاص قضاوت میکنیم. به عبارت دیگر درصد پیشرفت را مطابق فرمول ذیل محاسبه میگردد.

$$100 \times \frac{\sum [\text{ارزش وزنی هر فعالیت} \times \text{درصد تکمیل هر فعالیت}]}{\sum \text{ارزش وزنی تمام فعالیتها}}$$

ارزش وزنی هر فعالیت نیز با توجه به شرایط پروژه با معیار های زمان، هزینه، حجم کار و یا با برآیند دو یا هر سه پارامتر فوق تعیین میگردد. به عنوان مثال اگر در پروژه ای بین هزینه فعالیت و حجم کاری آنها تناسب وجود نداشته باشد بطوریکه غالب فعالیت‌های کوچک دارای هزینه زیاد باشند بهتر است برای تعیین ارزش وزنی هر فعالیت از معیار هزینه استفاده نشود و وزن دهی بر اساس حجم کار انجام شده صورت گیرد. همچنین اگر غالب فعالیتها دارای ماهیتی باشند که حجم کاری آنها کم ولی زمان آنها زیاد باشد، استفاده از معیار زمانی بجای حجم فعالیت پیشنهاد میگردد. علاوه بر نکات فوق، انتخاب معیار به این هم بستگی دارد که گزارشات مربوطه برای کدامیک از ذینفعان قرار است تهیه شود. معمولا مدیران مالی و موسسات اعتباری به درصد تکمیل ریالی علاقه دارند، پیمانکاران ترجیح میدهند حجم کار انجام شده مشخص گردد و برای کارفرمایان و مشتریان پروژه پیشرفت زمانی جذابیت بیشتری دارد. نتیجه پیش بینی روند پیشرفت یک پروژه از ابتدا تا انتهای S آن معمولا مشابه منحنی ذیل خواهد بود که به منحنی معروف است.



شکل ۴: نمودار روند پیشرفت یک پروژه عمرانی یا مدت زمان سه سال

در صورتیکه در محاسبه درصد پیشرفت از معیار هزینه به عنوان وزن فعالیتها استفاده شود این منحنی میتواند نشان دهنده جریان نقدی پروژه نیز باشد.

**ناهمخوانیهای شناسایی درآمد به روش درصد پیشرفت کار با واقعیت های موجود در پروژه های عمرانی**  
از آنجاییکه در قراردادهای بلند مدت پیمانکاری از بین سه روش شناسایی درآمد، عمدتاً روش درصد پیشرفت کار از سوی حسابرسان و ممیزان مالیاتی مورد استفاده قرار میگیرد، ذیلاً به بررسی مفاهیم این روش و مقایسه آن با واقعیات یک پروژه عمرانی میپردازیم.

#### سود ناخالص پروژه در طول مدت اجرای آن در واقعیت روند خطی ندارد.

مطابق مفاهیم روش محاسبه درصد پیشرفت کار و مقایسه مخارج واقعی انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان (روش هزینه به هزینه) و منظور نمودن درصدی از درآمد و سود کل پیش بینی شده پیمان بر اساس درصد پیشرفت کار این موضوع روشن میگردد که در این روش کل درآمد و سود پیش بینی شده به تناسب پیشرفت کار شناسایی میگردد. به عبارت دیگر برای هر یک از عملیات اجرایی در ابتدای و انتهای پروژه بطور کاملاً مشابه درصد سود یکنواختی در نظر گرفته میشود. این در حالیست که در یک پروژه ساخت و ساز اساساً برخی از آیتمها و فعالیتهای کاری دارای سود بالا، برخی بدون سود و برخی نیز با ضرر همراه هستند. این واقعیت در بعضی موارد حتی باعث میگردد پیمانکار یک پروژه، بخشهایی از کار را که سود بیشتری دارند انجام دهد و بنا به دلایل مختلف یا آیتمهای ضرر ده را انجام ندهد و یا حداقل انگیزه لازم برای اجرای آنها نداشته باشد. در بسیاری از موارد که موضوع قرارداد بنابر دلایل گوناگون در حال خاتمه میباشد و پروژه قرار است نیمه کاره تحویل قطعی گردد عملاً پیمانکاران نسبت به انتخاب و اجرای آیتمهای با سود بالاتر اقدام مینمایند. لازم بذکر است الزام استفاده از ضرایب فصلی در صورت وضعیت قراردادهای عمرانی که برآورد آن بر اساس فهرس بها تهیه شده است اهمیت این موضوع را نشان میدهد.

#### فاصله زمانی بین پرداخت هزینه جهت انجام

فعالیتهای اجرایی در پروژه توسط پیمانکار و دریافت مطالبات کارهای انجام شده در قالب صورت وضعیتهای کارکرد و تعدیل پیمانکار در پایان هر ماه میبایست کارکرد عملیات اجرایی را بر اساس شرایط قرارداد محاسبه و در قالب صورت وضعیتهای موقت به دستگاه نظارت ارائه میدهد. پس از رسیدگی صورت وضعیت توسط مشاور و کارفرمای پروژه که میبایست



جمعا طی بیست روز انجام گردد در بسیاری از مواقع بیش از یک ماه بطول میانجامد و نهایتا صورت وضعیت رسیدگی شده جهت پرداخت به واحد مالی کارفرما ارجاع میگردد. این موضوع معمولا بقدری در گردش کار پروژه های عمرانی مدت زمان بیشتری به خود اختصاص میدهد که برای تاخیر در روند رسیدگی و پرداخت صورت وضعیتها بیش از زمان تعیین شده با محاسبات مختلفی به مدت زمان مجاز پروژه اضافه میگردد. نهایتا در این مرحله پیمانکار میتواند بر اساس مقادیر تایید شده در صورت وضعیت کارکرد، صورت وضعیت تعدیل آنرا نیز تهیه نماید. اما شاخص های تعدیل که از طرف سازمان نظارت راهبردی ریاست جمهوری ابلاغ میگردد عملا نسبت به زمان تهیه صورت وضعیت به روز نمیباشند و بصورت علی الحساب آخرین شاخص تعدیل اعلامی مربوط به دوره های قبل که معمولا مبلغ کمتری را نشان میدهد به صورت علی الحساب ملاک محاسبه قرار میگیرد. این امر بصورت اجتناب ناپذیر باعث میگردد بخشی از درآمد ناشی از هزینه پیمانکار در زمان دیگری محاسبه و پرداخت گردد. همچنین مطابق شرایط تعیین شده در حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری یکی از پیش نیازهای استفاده از روش درصد پیشرفت کار آنست که طرفین قرارداد توانایی ایفای تعهداتی را که طبق قرارداد پذیرفته اند داشته باشند. این امر با توجه به شرایط چند سال گذشته در خصوص محدودیت منابع مالی پروژه های عمرانی و عدم پرداخت بموقع مطالبات پیمانکار، عملا انجام بموقع تعهدات کارفرما را که یکی از فرضیات استفاده از روش درصد پیشرفت کار بوده را تغییر داده است.

در زمانی که بازه زمانی انجام کار در اواخر سال مالی قرار گیرد و دریافت مطالبات کارکرد در اواسط یا اواخر دوره مالی سال بعد اتفاق بیافتد نه تنها پیمانکار را ملزم به پرداخت مالیات کارکرد مالی که دریافت نکرده است مینماید بلکه شرایط نقدینگی پیمانکار را که میبایست در شرایط رکود، پروژه را اداره نموده و هزینه های بالاسری و تجهیز کارگاه را بپردازد را نیز بدتر مینماید.

و جریان نقدی پروژه مشخص S همانگونه که در نمودار است بجز ابتدا و انتهای پروژه در بازه زمانی اواسط کار شیب بالاتر زمانهای ابتدا و انتهای آنست از اینرو اگر S منحنی موضوع فوق در مواقعی که شیب هزینه های پروژه در بالا باشد اتفاق بیافتد میتواند شرایط رکود بدتری S منحنی را در پروژه حاکم نماید. در پروژه های ساخت و ساز که نیاز به احداث سازه فلزی میباشد در بازه زمانی تامین مصالح و ساخت سازه که در مدت زمان کوتاه نیاز به منابع مالی زیادی است، شیب این منحنی افزایش چشمگیری دارد اما در پروژه هایی که سازه آن بتنیست از آنجاییکه معمولا تامین مصالح به تناسب روند اجرای سازه اتفاق میافتد شیب منحنی مشابه منحنی میباشد.

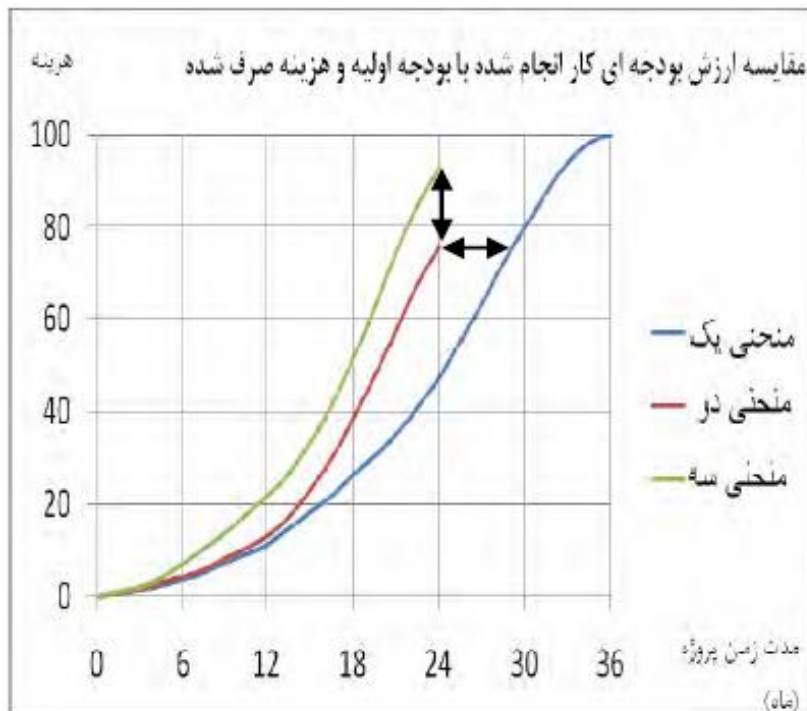
### امکان عدم همخوانی هزینه های انجام شده در پروژه با ارزش کسب شده متناسب با آن

در روشهای معمول برای کنترل هزینه های پروژه، معمولا در مقاطع زمانی مختلف، مقدار هزینه صرف شده تا یک تاریخ مشخص، با مقداری که طبق برنامه باید صرف میگردد مورد مقایسه قرار میگیرد. به عنوان مثال فرض کنیم طبق برنامه ریزی بودجه برای یک پروژه تا حال حاضر باید مبلغی برابر با ۹۰۰۰ واحد پولی صرف میگردد.

گزارشات مالی در این پروژه نشان میدهند که تا این تاریخ عملا ۹۳۰۰ واحد پولی در پروژه هزینه گردیده است. در چنین شرایطی، آیا میتوان گفت که هزینه عملی از بودجه تعیین شده بالاتر بوده است؟ بدیهیست در صورتیکه حجم کار انجام شده تا این مقطع زمانی نسبت به آنچه که در برنامه پیش بینی شده متفاوت باشد نمیتوان بدون اطلاع از حجم کار انجام شده به این سوال پاسخ داد.

در صورتیکه حجم کار انجام شده از حجم کار برنامه ریزی شده بیشتر نباشد به راحتی میتوان نتیجه گرفت که هزینه ها از بودجه برنامه ریزی شده بالاتر بوده اند. در صورتیکه مقدار عملی کار اجرا شده نسبت به آنچه که تا این مقطع زمانی در برنامه پیش بینی شده است افزایش نشان بدهد ممکن است این نتیجه بدست آید که حتی هزینه صرف شده از بودجه تعیین شده نیز کمتر باشد. کمتر یا بیشتر بودن هزینه در مقایسه با بودجه بستگی به حجم کار انجام گرفته تا مقطع زمانی مورد نظر خواهد داشت بنابراین علیرغم آنچه که در سیستمهای سنتی مقایسه بودجه و هزینه معمول میباشد برای دستیابی به مفهومی صحیح از نحوه صرف بودجه در طول اجرای یک پروژه لازم است دو سری اطلاعات یکی در مورد حجم کار انجام

گرفته و دیگری در مورد میزان هزینه صرف شده به بخش کنترل برسد و بدیهیست ساختار این دو جریان اطلاعات باید از یک واحد سنجش برخوردار باشند به عبارت دیگر چون هزینه و بودجه بطور معمول با واحد پول اندازه گیری میشوند بنابراین لازم است حجم کار انجام شده که در گزارشات پیشرفت کار ارائه میشود نیز با واحد پول بیان گردد. موضوع فوق در نمودار ذیل نشان داده شده است.



شکل ۵: منحنی های مقایسه ارزش بودجه ای کار انجام شده با بودجه اولیه و هزینه صرف شده

منحنی ۱- بودجه برنامه ریزی شده برابر است با مقدار پولی که طبق برنامه میبایست تا لحظه بررسی مصرف میگردید.  
 منحنی ۲- ارزش بودجه ای کار انجام شده برابر است با مقدار پولی که طبق بودجه تعیین شده برای هر فعالیت میبایست برای جمع کارهای انجام شده تا لحظه بررسی مصرف میگردید.  
 منحنی ۳- مقدار عملی هزینه صرف شده برابر است با مقدار پولی که تا لحظه بررسی برای اجرای عملیات صرف گردیده است.

### نتیجه گیری

با توجه به مطالب عنوان شده و بررسیهای بعمل آمده در بخش قبل نتایج بدست آمده درخصوص راهکارهای پیشنهادی جهت محاسبه شناسایی درآمد به روش درصد پیشرفت کار بطور اجمالی به شرح ذیل میباشد.  
 ۱.۷. سود ناخالص پروژه در خلال عملیات اجرایی با توجه به شرایط کار در هر بخش، درصدی متفاوت دارد و عمدتاً یکسان نمیباشد. در روش درصد پیشرفت کار آنرا بصورت ثابت و یکنواخت در نظر گرفته است که این امر جزو ماهیت این روش میباشد ولی میبایست به آن توجه نمود خصوصاً با توجه به بخشنامه ابلاغ شده ضرایب فصلی در پروژه های عمرانی.  
 ۲.۷. از آنجاییکه طبق اصول استفاده از روش درصد پیشرفت کار، طرفین قرارداد میبایست توانایی ایفای تعهداتی را که پذیرفته اند را داشته باشند لذا در خصوص جریان شرایط حال حاضر مبنی طولانی شدن زمان دریافت (2-مطالبات پیمانکاران در پروژه ها) موضوع بخش ۶ راهکارهای ذیل پیشنهاد میگردد:

-محاسبات مالیات عملکرد سازمان را میتوان به دو بخش مالیات ناشی از درآمدهای تحقق یافته و درآمدهای درانتظار تحقق (یا هر عنوان مناسب دیگری) تقسیم نمود و به مودیان مالیاتی برای تنها پرداخت بخش دوم فرصت بیشتری داده شود البته این امر نیازمند بررسی دقیق تر کارشناسان امور مالیاتی و تدوین قوانین لازم میباشد.

-میتوان هزینه های پروژه را متناسب با درآمدهای تحقق یافته در آن دوره مالی شناسایی کرد و مابقی هزینه ها را که میتواند خرید مصالح اولیه باشد، به عنوان دارایی سازمان شناسایی و در ترازنامه به دوره بعد منتقل نمود. در این روش که توسط برخی شرکتهای پیمانکاری در حال حاضر انجام میگردد، هزینه های انجام شده را متناسب با درآمد های تحقق یافته به عنوان هزینه پروژه شناسایی و از آن برای محاسبه درصد پیشرفت در روش هزینه به هزینه استفاده مینمایند و مابقی هزینه ها را مشابه اصول تعریف شده در حسابداری صنعتی بسته به شرایط کارهای درحین اجرا که تکمیل نگردیده به عنوان مصالح خریداری شده درحین تولید که آماده تحویل نیز نشده است همانند یک کالای در حال تولید در کارخانه به عنوان دارایی شناسایی کرد.

۳,۷ با توجه به تکنیک ارزش کسب شده مطابق آنچه که ۳ بررسی گردید پیشنهاد میگردد جهت بدست - در بخش ۶ آوردن میزان دقیقتر پیشرفت پروژه در روش هزینه به هزینه ارزش بودجه ای هزینه کار انجام شده به کل هزینه های برآورد شده پروژه تقسیم گردد.

## منابع و مراجع

- [۱] مصطفی علی مدد و نظام الدین ملک آرابی "حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری" مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، ۱۰۲- سازمان حسابرسی، مرداد ۱۳۸۷، صفحات ۶۹
- [۲] "استانداردهای حسابداری"، سازمان حسابرسی، استاندارد شماره ۹
- [۳] "استاندارد بین المللی شماره ۱۱ (پیمانهای بلند مدت)" بند ۳۰
- [4] AICPA, "Construction Contractors," PP. (2-22).
- [5] Accounting Trend and Technique 1990.
- [۶] مجید سبزه پرور "کنترل پروژه"، ۱۳۸۷، صفحات ۲۵۹-۲۸۶
- [۷] معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری "دستورالعمل نحوه ارائه پیشنهاد قیمت از سوی پیمانکاران به تفکیک فصلهای 100/8/1387. مورخ ۱۹ / فهرست بها" بخشنامه شماره ۷۶۵۷۴
- [۸] سازمان برنامه و بودجه "موافقتنامه، شرایط عمومی و شرایط خصوصی 54/3/1378. مورخ ۳ / پیمان" بخشنامه شماره ۸۴۲
- [۹] سازمان برنامه و بودجه "نحوه محاسبه تاخیرات ناشی از تاخیر در 54/9/1360. مورخ ۲ / پرداخت صورت وضعیت" بخشنامه شماره ۵۰۹۰
- [۱۰] علی حاج شیرمحمدی و مدیریت و کنترل پروژه"، ۱۳۹۰، صفحات 371-384.