

استاندارد بین‌المللی حسابداری 11
پیمانهای ساخت

فهرست مندرجات

از بند

	هدف
1	دامنه کاربرد
3	تعاریف
7	ترکیب و تجزیه پیمانهای ساخت
11	درآمدهای پیمان
16	مخرج پیمان
22	شناخت درآمدها و هزینه‌های پیمان
36	شناخت زیانهای مورد انتظار
38	تغییر در برآوردها
39	افشا
46	تاریخ اجرا

استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 پیمانهای ساخت

هدف

هدف این استاندارد تجویز نحوه حسابداری درآمدها و مخارج مرتبط با پیمانهای ساخت است. به دلیل ماهیت فعالیتی که طبق پیمانهای ساخت انجام می‌شود، تاریخ شروع و تکمیل فعالیت پیمان، در دوره‌های حسابداری متفاوت قرار می‌گیرد. بنابراین، موضوع اصلی در حسابداری پیمانهای ساخت، تخصیص درآمدها و مخارج پیمان به دوره‌های حسابداری است که در آن دوره‌ها عملیات ساخت اجرا می‌شود. در این استاندارد، از معیارهای شناخت مندرج در چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی¹، برای تعیین زمان شناخت درآمدها و هزینه‌های پیمان به عنوان درآمد و هزینه در صورت سود و زیان جامع استفاده می‌شود. همچنین، این استاندارد، رهنمودهای عملی برای بکارگیری این معیارها ارائه می‌کند.

دامنه کاربرد

- این استاندارد باید برای حسابداری پیمانهای ساخت در صورتهای مالی پیمانکار بکار گرفته شود.
- این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری 11، تصویب‌شده در سال 1978، حسابداری پیمانهای ساخت می‌شود.

تعاریف

- در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

پیمان ساخت پیمانی است که بطور مشخص به منظور ساخت یک دارایی یا ترکیبی از داراییهایی که از نظر طراحی، فناوری و کارکرد یا هدف یا استفاده نهایی از آنها، ارتباط یا وابستگی بسیار زیادی با یکدیگر دارند، مورد مذاکره قرار می‌گیرد.

پیمان مقطوع پیمان ساختی است که به موجب آن، پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان، که در برخی موارد مشمول بند تعدیل مخارج می‌شود، توافق می‌کند.

پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج پیمان ساختی است که به موجب آن، مخارج قابل قبول یا مخارج مشخص‌شده در پیمان، به علاوه درصدی از این مخارج یا حق الزحمه‌ای ثابت، به پیمانکار پرداخت می‌شود.

¹ در سال 2001، چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مورد پذیرش هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری قرار گرفت. در سپتامبر سال 2010، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جایگزین چارچوب کرد.

4. پیمان ساخت ممکن است برای ساخت دارایی منفرد مانند پل، ساختمان، سد، خط لوله، جاده، کشتی یا تونل مورد مذاکره قرار گیرد. همچنین پیمان ساخت ممکن است به ساخت تعدادی دارایی مربوط باشد که از نظر طراحی، فناوری و کارکرد یا هدف یا استفاده نهایی از آنها، ارتباط یا وابستگی بسیار زیادی با یکدیگر دارند؛ پیمانهای ساخت پالایشگاه‌ها و سایر قطعات پیچیده ماشین‌آلات یا تجهیزات، مثالهایی از این‌گونه پیمانها است.
5. برای مقاصد این استاندارد، پیمانهای ساخت شامل موارد زیر است:
- الف. پیمانهایی برای ارائه خدماتی که بطور مستقیم به ساخت دارایی مربوط است، برای مثال، پیمانهای خدمات مدیران پروژه و معماران؛ و
- ب. پیمانهایی برای تخریب یا بازسازی داراییها، و بازسازی محیط پس از تخریب داراییها.
6. پیمانهای ساخت به چندین روش تنظیم می‌شوند که برای مقاصد این استاندارد، به پیمانهای مقطوع و پیمانهای با حق‌الزحمه مبتنی بر مخارج طبقه‌بندی می‌گردند. برخی پیمانهای ساخت ممکن است ویژگیهای هر دو نوع پیمان مقطوع و پیمان با حق‌الزحمه مبتنی بر مخارج را داشته باشند، برای مثال، پیمانهای با حق‌الزحمه مبتنی بر مخارج با حداکثر قیمت توافق‌شده. در چنین شرایطی، لازم است که پیمانکار برای تعیین زمان شناسایی درآمدها و هزینه‌های پیمان، تمام شرایط مندرج در بندهای 23 و 24 را در نظر بگیرد.

ترکیب و تجزیه پیمانهای ساخت

7. الزامات این استاندارد، معمولاً برای هر پیمان ساخت بطور جداگانه بکار گرفته می‌شود. با وجود این، در شرایطی خاص، به منظور انعکاس محتوای یک پیمان یا گروهی از پیمانها، لازم است برای اجزایی از یک پیمان منفرد یا اجزایی از یک گروه از پیمانها به عنوان یک مجموعه واحد، که بطور جداگانه قابل تشخیص هستند، این استاندارد بکارگرفته شود.
8. هرگاه پیمان، چندین دارایی را پوشش دهد، ساخت هر دارایی در صورتی باید به عنوان پیمان ساخت جداگانه در نظر گرفته شود که:
- الف. برای هر دارایی پیشنهادهای جداگانه ارسال شده باشد؛

ب. درباره هر دارایی، جداگانه مذاکره شود و پیمانکار و کارفرما بتوانند آن بخش از پیمان را که در ارتباط با هر دارایی است، قبول یا رد کنند؛ و

پ. مخارج و درآمدهای هر دارایی قابل تشخیص باشد.

9. گروهی از پیمانها، صرفنظر از اینکه دارای يك یا چند کارفرما باشند، در صورتی باید به عنوان پیمان منفرد تلقی شوند که:

الف. گروه پیمانها، به عنوان یک مجموعه واحد مورد مذاکره قرار گرفته باشد؛

ب. ارتباط پیمانها با یکدیگر آنقدر زیاد باشد که، در عمل، پیمانها بخشی از یک پروژه سودآور را تشکیل دهند؛ و

پ. پیمانها بطور همزمان یا متوالی اجرا شوند.

10. پیمان ممکن است امکان ساخت یک دارایی اضافی به اختیار کارفرما را فراهم کند یا ممکن است به منظور ساخت دارایی اضافی، اصلاح شود. ساخت دارایی اضافی در صورتی باید به عنوان پیمان ساخت جداگانه در نظر گرفته شود که:

الف. دارایی از نظر طراحی، فناوری یا کارکرد، بطور قابل ملاحظه‌ای متفاوت از دارایی یا داراییهای تحت پوشش پیمان اصلی باشد؛ یا

ب. قیمت دارایی بدون در نظر گرفتن قیمت پیمان اصلی، مورد مذاکره قرار گیرد.

درآمدهای پیمان

11. درآمدهای پیمان باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:

الف. مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است؛ و

ب. تغییر در میزان کار پیمان، ادعاها و پرداختهای تشویقی:

1. تا میزانی که احتمال داشته باشد این موارد منجر به ایجاد درآمد شود؛ و

2. این موارد، به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.

12. درآمدهای پیمان، به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود. اندازه‌گیری درآمدهای پیمان، تحت تأثیر عدم اطمینانهای گوناگونی است که به نتایج رویدادهای آتی بستگی دارد. اغلب، با وقوع رویدادها و رفع عدم اطمینانها، تجدیدنظر در برآوردها ضرورت می‌یابد. بنابراین، مبلغ درآمدهای پیمان ممکن است در دوره‌های مختلف، افزایش یا کاهش یابد. برای مثال:

الف. پیمانکار و کارفرما ممکن است در دوره‌ای پس از دوره انعقاد پیمان، در مورد تغییرات یا ادعاهایی

که موجب افزایش یا کاهش درآمد پیمان می‌شود، به توافق برسند؛

ب. مبلغ درآمد مورد توافق در پیمان مقطوع، ممکن است در نتیجه بندهای تعدیل مخارج، افزایش یابد؛

پ. مبلغ درآمد پیمان ممکن است در نتیجه جرایم ناشی از تأخیر در تکمیل کار از جانب پیمانکار، کاهش یابد؛ یا

ت. در صورتی که پیمان مقطوع، شامل نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان باشد، با افزایش تعداد واحدها، درآمد پیمان افزایش می‌یابد.

13. تغییر پیمان، عبارت است از دستور کارفرما مبنی بر تغییر در دامنه کاری که قرار است طبق مفاد پیمان انجام شود. تغییر پیمان ممکن است موجب افزایش یا کاهش درآمد پیمان شود. مثالهایی از تغییر پیمان، تغییر در مشخصات یا طراحی دارایی و تغییر در مدت پیمان است. تغییر هنگامی در درآمد پیمان منظور می‌شود که:

الف. این احتمال وجود داشته باشد که کارفرما تغییر و مبلغ درآمد حاصل از تغییر را تصویب کند؛ و

ب. مبلغ درآمد، به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.

14. ادعا مبلغی است که پیمانکار از کارفرما یا طرفی دیگر بابت جبران مخارجی مطالبه می‌کند که در مبلغ پیمان منظور نشده است. برای مثال، ادعا ممکن است ناشی از تأخیر ایجاد شده توسط کارفرما، اشتباه در مشخصات یا طراحی، و تغییرات مورد اختلاف در کار پیمان باشد. اندازه‌گیری مبالغ درآمد حاصل از ادعا، متضمن درجه بالایی از عدم اطمینان است و اغلب به نتیجه مذاکرات بستگی دارد. بنابراین، ادعا تنها زمانی در درآمد پیمان منظور می‌شود که:

الف. مذاکرات به مرحله پیشرفته‌ای رسیده باشد، به گونه‌ای که احتمال پذیرش ادعا توسط کارفرما وجود داشته باشد؛ و

ب. مبلغی که احتمال دارد توسط کارفرما پذیرفته شود، به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.

15. پرداختهای تشویقی، مبالغ اضافه‌ای است که در صورت دستیابی به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا افزون بر استاندارد، به پیمانکار پرداخت می‌شود. برای مثال، ممکن

است پیمان، در صورت تکمیل پیمان پیش از موعد مقرر، پرداختهای تشویقی به پیمانکار را مجاز بداند. پرداختهای تشویقی را در صورتی میتوان در درآمد پیمان منظور کرد که:

- الف. پیمان تا حدی پیشرفت کرده باشد که دستیابی به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا افزون بر استاندارد، محتمل باشد؛ و
- ب. مبلغ پرداخت تشویقی، به گونه ای قابل اتکا قابل اندازه گیری باشد.

مخارج پیمان

16. مخارج پیمان باید شامل موارد زیر باشد:

- الف. مخارجی که بطور مستقیم به یک پیمان مشخص مربوط است؛
- ب. مخارجی که به کل فعالیت پیمان، قابل انتساب است و میتوان آن را به پیمان تخصیص داد؛ و
- پ. سایر مخارج اینچنینی که به موجب مفاد پیمان، بطور مشخص قابل مطالبه از کارفرما است.

17. مخارجی که بطور مستقیم به یک پیمان مشخص مربوط است، شامل موارد زیر میباشد:

- الف. مخارج دستمزد کارگاه، شامل نظارت بر کارگاه؛
- ب. مخارج مواد مورد استفاده در ساخت؛
- پ. استهلاک ماشین آلات و تجهیزات مورد استفاده مربوط به پیمان؛
- ت. مخارج جابجایی ماشین آلات و تجهیزات و مواد به کارگاه و از کارگاه؛
- ث. مخارج اجاره ماشین آلات و تجهیزات؛
- ج. مخارج طراحی و کمک فنی که بطور مستقیم به پیمان مربوط است؛
- چ. مخارج برآوردی اصلاح و تضمین کار، شامل مخارج تضمین مورد انتظار؛ و

ح. ادعاهای مطرح از جانب اشخاص ثالث.

این مخارج ممکن است با هرگونه درآمد متفرقه که در درآمد پیمان منظور نشده است، کاهش یابد، برای مثال، درآمد حاصل از فروش مواد اضافی و واگذاری ماشین آلات و تجهیزات در پایان پیمان.

18. مخارجی که ممکن است به کل فعالیت پیمان قابل انتساب باشد و می‌تواند به پیمانهای مشخصی تخصیص یابد، شامل موارد زیر است:

الف. بیمه؛

ب. مخارج طراحی و کمک فنی که بطور مستقیم به یک پیمان مشخص مربوط نیست؛ و

پ. سربار ساخت.

چنین مخارجی با استفاده از روشهای سیستماتیک و منطقی که برای تمام مخارج برخوردار از ویژگیهای مشابه بطور یکنواخت بکار می‌رود، تخصیص داده می‌شود. تخصیص مزبور مبتنی بر سطح عادی فعالیت ساخت است. سربار ساخت شامل مخارجی مانند مخارج تهیه و پردازش لیست حقوق کارکنان پیمان است. مخارجی که ممکن است به کل فعالیت پیمان، قابل انتساب باشد و می‌تواند به پیمانهای مشخصی تخصیص یابد، شامل مخارج تأمین مالی نیز می‌باشد.

19. مخارجی که طبق مفاد پیمان، بطور مشخص قابل مطالبه از کارفرما است، ممکن است شامل برخی مخارج اداری و عمومی و مخارج توسعه باشد که جبران آن در مفاد پیمان تعیین شده است.

20. مخارجی که قابل انتساب به فعالیت پیمان نمی‌باشد یا قابل تخصیص به یک پیمان نیست، جزء مخارج پیمان ساخت محسوب نمی‌شود. چنین مخارجی شامل موارد زیر است:

الف. مخارج اداری و عمومی که جبران آن در پیمان مشخص نشده است؛

ب. مخارج فروش؛

پ. مخارج تحقیق و توسعه که جبران آن در پیمان مشخص نشده است؛ و

ت. استهلاك ماشین‌آلات و تجهیزات بلااستفاده که در پیمانی مشخص مورد استفاده قرار نگرفته است.

21. مخارج پیمان شامل مخارج قابل انتساب به پیمان از تاریخ انعقاد پیمان تا تکمیل نهایی پیمان است. با این وجود، مخارجی که بطور مستقیم به پیمان مربوط است و برای انعقاد پیمان تحمل شده است نیز در صورتی که بطور جداگانه قابل تشخیص و به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری باشد و انعقاد پیمان محتمل باشد، به عنوان بخشی از مخارج پیمان محسوب می‌شود. چنانچه مخارج

تحمل‌شده برای انعقاد پیمان، در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود، در صورت انعقاد پیمان در دوره بعد، این اقلام در مخارج پیمان منظور نمی‌شود.

شناخت درآمدها و هزینه‌های پیمان

22. هرگاه بتوان ماحصل پیمان ساخت را به‌گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، باید با توجه به میزان تکمیل فعالیت پیمان در پایان دوره گزارشگری، درآمدها و مخارج مربوط به پیمان ساخت، به ترتیب به عنوان درآمد عملیاتی و هزینه شناسایی شود. زیان مورد انتظار پیمان ساخت باید، طبق بند 36، بلافاصله به عنوان هزینه شناسایی شود.

23. در پیمانهای مقطوع، ماحصل پیمان ساخت در صورتی به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری است که تمام شرطهای زیر احراز شود:

الف. کل درآمد پیمان به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری باشد؛

ب. ورود منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد؛

پ. مخارج پیمان برای تکمیل پیمان و همچنین میزان تکمیل پیمان در پایان دوره گزارشگری، به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری باشد؛ و

ت. مخارج قابل انتساب به پیمان، به روشنی قابل تشخیص و بطور اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، به‌گونه‌ای که مقایسه مخارج واقعی تحمل‌شده پیمان با برآوردهای قبلی میسر شود.

24. در پیمانهای با حق‌الزحمه مبتنی بر مخارج، ماحصل پیمان ساخت در صورتی به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری است که تمام شرطهای زیر احراز شود:

الف. ورود منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد؛ و

ب. مخارج قابل انتساب به پیمان، صرفنظر از اینکه بطور مشخص قابل جبران باشد یا خیر، به روشنی قابل تشخیص و به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.

25. شناخت درآمدها و هزینه‌ها با توجه به میزان تکمیل پیمان، اغلب به عنوان روش درصد تکمیل پیمان نامیده می‌شود. طبق این روش، درآمد پیمان با مخارج تحمل‌شده پیمان برای دستیابی به آن میزان از تکمیل، تطابق داده می‌شود و منجر به گزارشگری درآمدها، هزینه‌ها و سودی می‌شود که قابل انتساب به کار تکمیل شده است. این روش، اطلاعات مفیدی درباره میزان فعالیت پیمان و عملکرد پیمان طی دوره فراهم می‌کند.

26. در روش درصد تکمیل پیمان، درآمد پیمان در دوره حسابداری که فعالیت پیمان انجام می‌شود به عنوان درآمد

در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. مخارج پیمان، بطور معمول در دوره حسابداری که در آن فعالیت پیمان انجام می‌شود به عنوان هزینه در سود یا زیان دوره شناسایی می‌گردد. با این وجود، هرگونه مازاد مورد انتظار کل مخارج پیمان بر کل درآمد پیمان، طبق بند 36، بلافاصله به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

27. پیمانکار ممکن است مخارجی را متحمل شود که مربوط به فعالیت آتی پیمان باشد. چنین مخارجی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود مشروط بر اینکه بازیافت آنها محتمل باشد. چنین مخارجی، مبلغ قابل مطالبه از کارفرما را نشان می‌دهد و اغلب به عنوان پیمان در جریان پیشرفت طبقه‌بندی می‌شود.

28. ماحصل پیمان ساخت تنها در صورتی به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل برآورد است که ورود منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد. با این وجود، هرگاه درباره قابلیت وصول مبلغی که تاکنون در درآمد پیمان منظور و در سود یا زیان دوره شناسایی شده است، عدم اطمینان وجود داشته باشد، مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که احتمال بازیافت آن وجود ندارد، به جای تعدیل مبلغ درآمد پیمان، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

29. واحد تجاری عموماً پس از توافق در مورد پیمانی که موارد زیر را در بر دارد، می‌تواند برآوردهای قابل اتکایی انجام دهد:

- الف. حقوق قابل اعمال هر یک از طرفین در ارتباط با دارایی که قرار است ساخته شود؛
- ب. مابه‌ازایی که قرار است مبادله شود؛ و
- پ. نحوه و شرایط تسویه.

همچنین، بطور معمول، داشتن بودجه‌ریزی مالی و سیستم گزارشگری داخلی اثربخش، برای واحد تجاری لازم است. با پیشرفت پیمان، واحد تجاری برآوردهای مربوط به درآمد پیمان و مخارج پیمان را بررسی و در صورت لزوم مورد تجدیدنظر قرار می‌دهد. نیاز به چنین تجدیدنظری، لزوماً نشانه این نیست که ماحصل پیمان بطور قابل اتکا، قابل برآورد نیست.

30. میزان تکمیل پیمان می‌تواند به روشهای مختلف تعیین شود. واحد تجاری، روشی را بکار می‌گیرد که فعالیت انجام‌شده

را بطور قابل اتکا اندازه‌گیری کند. با توجه به ماهیت پیمان، روشهای مزبور ممکن است شامل موارد زیر باشد:

الف. نسبت مخارج تحمل‌شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ برآورد به کل مخارج برآوردی پیمان؛
ب. ارزیابی کار انجام‌شده؛ یا

پ. نسبت مقدار کار انجام‌شده به کل کار کار پیمان؛
مبالغ پرداختی بابت پیشرفت کار و پیش‌دریافت از کارفرمایان، اغلب کار انجام‌شده را منعکس نمی‌کند.

31. چنانچه میزان تکمیل با مراجعه به مخارج تحمل‌شده پیمان تا تاریخ برآورد تعیین شود، تنها آن مخارج پیمان که کار انجام‌شده را منعکس می‌کند، در مخارج تحمل‌شده تا آن تاریخ منظور می‌شود. مثالهایی از مخارج پیمان که در مخارج تحمل‌شده تا آن تاریخ منظور نمی‌شود، عبارت است از:

الف. مخارج پیمان که مرتبط با فعالیت آتی پیمان است، مانند مخارج موادی که به منظور استفاده در پیمان، به محل پیمان تحویل داده شده یا کنار گذاشته شده ولی در طول عملیات پیمان، هنوز نصب، استفاده یا بکار گرفته نشده است، مگر موادی که بطور مشخص برای آن پیمان تدارک دیده شده است؛ و

ب. پرداختهای انجام‌شده به پیمانکاران دست دوم قبل از انجام کار پیمان دست دوم.

32. چنانچه ماحصل پیمان ساخت بطور قابل اتکا، قابل برآورد نباشد:

الف. درآمد باید تنها تا میزان مخارج تحمل‌شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد، شناسایی شود؛ و

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

زیان مورد انتظار پیمان ساخت، باید طبق بند 36، بلافاصله به عنوان هزینه شناسایی شود.

33. در مراحل اولیه پیمان، اغلب وضعیت به صورتی است که ماحصل پیمان را نمی‌توان بطور قابل اتکا برآورد کرد. با این وجود، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری، مخارج تحمل‌شده پیمان را بازیافت کند. بنابراین، درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل‌شده‌ای که انتظار بازیافت آن می‌رود، شناسایی می‌شود. هنگامی که ماحصل پیمان بطور قابل اتکا قابل برآورد نباشد، سود شناسایی نمی‌شود. با وجود این، حتی اگر ماحصل پیمان

بطور قابل اتکا قابل برآورد نباشد، احتمال دارد که کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان بیشتر شود. در چنین مواردی، هرگونه مازاد مورد انتظار کل مخارج پیمان بر کل درآمد پیمان، طبق بند 36، بلافاصله به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

34. مخارج پیمان در صورتی که احتمال بازیافت آن وجود نداشته باشد، بلافاصله به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. مثالهایی از شرایطی که ممکن است در آن شرایط، قابلیت بازیافت مخارج تحمل‌شده پیمان محتمل نباشد و شناسایی فوری مخارج پیمان به عنوان هزینه ضرورت یابد، شامل پیمانهای است که:

- الف. بطور کامل قابل اجرا نیستند، یعنی اعتبار آنها بطور جدی زیر سوال است؛
- ب. تکمیل آنها مشروط به نتیجه دعوای حقوقی یا مقررات قانونی در حال تصویب است؛
- پ. مربوط به املاکی است که احتمال دارد تخریب یا مصادره شوند؛
- ت. کارفرما قادر به ایفای تعهداتش نیست؛ یا
- ث. پیمانکار قادر به تکمیل پیمان یا انجام تعهدات خود طبق پیمان نمی‌باشد.

35. در صورت رفع عدم اطمینانهایی که موجب شده است ماحصل پیمان بطور قابل اتکا، قابل برآورد نباشد، درآمدها و هزینه‌های مرتبط با پیمان ساخت، باید به جای بند 32، طبق بند 22 شناسایی شود.

شناخت زیان مورد انتظار

36. هرگاه احتمال رود که کل مخارج پیمان از کل درآمدهای پیمان بیشتر باشد، زیان مورد انتظار باید بلافاصله به عنوان هزینه شناسایی شود.

37. مبلغ چنین زیانی بدون توجه به موارد زیر تعیین می‌شود:

- الف. اینکه کار مربوط به پیمان شروع شده است یا خیر؛
- ب. میزان تکمیل فعالیت پیمان؛ یا

پ. میزان سودی که انتظار می‌رود از سایر پیمانهای که طبق بند 9، پیمان منفرد محسوب نمی‌شود، حاصل شود.

تغییر در برآوردها

38. روش درصد تکمیل پیمان، در هر دوره حسابداری، بر مبنای انباشته با توجه به برآوردهای جاری از درآمدها و مخارج پیمان بکار گرفته می‌شود. بنابراین، اثر تغییر در

برآورد درآمد پیمان یا مخارج پیمان یا اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان، به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات مراجعه شود). برآوردهای تغییر یافته، در تعیین مبلغ درآمدها و هزینه‌های شناسایی‌شده در سود یا زیان دوره‌ای که تغییر در آن واقع شده است و در دوره‌های بعد، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

افشا

39. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. مبلغ درآمد پیمان که به عنوان درآمد عملیاتی دوره شناسایی می‌شود؛
 - ب. روشهایی که در تعیین درآمد شناسایی‌شده پیمان طی دوره استفاده می‌شود؛ و
 - پ. روشهای مورد استفاده در تعیین میزان تکمیل پیمانهای در جریان پیشرفت.
40. واحد تجاری باید در پایان دوره گزارشگری، هر یک از موارد زیر را برای پیمانهای در جریان پیشرفت گزارش کند:
- الف. کل مبلغ مخارج تحمل‌شده و سودهای شناسایی‌شده (پس از کسر زیانهای شناسایی‌شده) تا تاریخ مورد نظر؛
 - ب. مبلغ پیش‌دریافته‌ها؛ و
 - پ. مبلغ سپرده‌های حسن انجام کار.
41. سپرده‌های حسن انجام کار، مبالغی از صورت وضعیت پیشرفت پیمان است که تا زمان تحقق شرایط تعیین‌شده در پیمان برای پرداخت چنین مبالغی یا تا زمانی که نقصهای کار برطرف شود، پرداخت نمی‌شود. صورت وضعیت پیشرفت پیمان، مبالغی است که صرف‌نظر از اینکه توسط کارفرما پرداخت شده باشد یا خیر، بابت کار انجام‌شده مربوط به پیمان، صورت‌حساب می‌شود. پیش‌دریافته‌ها مبالغی است که قبل از اجرای کار مربوط، توسط پیمانکار دریافت می‌شود.
42. واحد تجاری باید موارد زیر را ارائه کند:
- الف. مبلغ ناخالص طلب از کارفرما بابت کار انجام‌شده، به عنوان دارایی؛ و
 - ب. مبلغ ناخالص بدهی به کارفرما بابت کار انجام‌شده، به عنوان بدهی.
43. مبلغ ناخالص طلب از کارفرما بابت کار انجام‌شده، خالص مبلغ:

الف. مخارج تحمل‌شده به اضافه سودهای شناسایی‌شده؛ پس از کسر

ب. مجموع زیانهای شناسایی‌شده و صورت وضعیتهای پیشرفت پیمان

برای تمام پیمانهای در جریان پیشرفتی است که مخارج تحمل‌شده آنها به اضافه سودهای شناسایی‌شده (پس از کسر زیانهای شناسایی‌شده)، بیشتر از صورت وضعیتهای پیشرفت پیمان است.

44. مبلغ ناخالص بدهی به کارفرما بابت کار انجام‌شده، خالص مبلغ:

الف. مخارج تحمل‌شده به اضافه سودهای شناسایی‌شده؛ پس از کسر

ب. مجموع زیانهای شناسایی‌شده و صورت وضعیتهای پیشرفت پیمان

برای تمام پیمانهای در جریان پیشرفتی است که صورت وضعیتهای پیشرفت پیمان بیشتر از مخارج تحمل‌شده به اضافه سودهای شناسایی‌شده (پس از کسر زیانهای شناسایی‌شده) است.

45. واحد تجاری هرگونه بدهی احتمالی و دارایی احتمالی را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی افشا می‌کند. بدهیها و داراییهای احتمالی، ممکن است از اقلامی مانند مخارج ضمانت‌نامه، ادعاها، جرائم یا زیانهای احتمالی ناشی شود.

تاریخ اجرا

46. این استاندارد برای صورتهای مالی دوره‌هایی که از اول ژانویه سال 1995 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گرفته می‌شود.