

حسابداری پیمان های بلند مدت (قابل استفاده برای پروژه های عمرانی)



تهیه کننده : هومن درخشانیان

فهرست مطالب

تعاریف	۱
موضوعات اساسی حسابداری پیمان	۲
روشهای حسابداری پیمان	۲
مرور مراحل اصلی پیمانکاری	
مطالعات مقدماتی	۲
دعوت از پیمانکاران برای اجرای طرح	۳
شرکت در مناقصه	۳
انعقاد قرارداد	۴
پیش پرداخت به پیمانکار	۴-۵
تحويل و تجهیز کارگاه	۵-۶
ارائه صورت وضعیت	۶
آزاد سازی ضمانت نامه پیش پرداخت	۷
تحويل موقت	۷
صورت وضعیت قطعی	۸
دوره تضمین	۸
تحويل قطعی	۸
صورتحساب نهایی	۹
ثبت پرداخت مربوط به حقوق و دستمزد	۹
مثال جامع	۱۰-۱۱
آشنایی با حسابهای مواد	۱۱
حسابهای ماشین آلات	۱۲
سربار	۱۲
محاسبه بهای تمام شده (مخارج واقعی) پیمان در جریان پیشرفت	۱۳
محاسبه بهای تمام شده ی کار گواهی شده (تایید شده)	۱۳
محاسبه سود و زیان ظاهری	۱۳
درصد پیشرفت کار	۱۴
ثبت های بستن حسابها	۱۴
مواد و مصالح پای کار	۱۵
مثال	۱۵-۱۶
گزارشهای مالی	۱۷-۱۸

مثال جامع ۲۳-۱۸

ضمیمه ۱ تیمه پیمانکاری ۲۴

ضمیمه ۲- مالیات پیمانکاری ۲۵

ضمیمه ۳- نمودار محتوای عملیات پیمانکاری ۲۶

حسابداری پیمانهای بلند مدت

مقدمه: پیمانکاری فعالیتی گسترده است که حوزه های متنوعی مانند سد سازی، راه سازی، ساختمان سازی، تاسیسات نفت و گاز و خدمات را پوشش می دهد. فرایند پیمانکاری دارای جزییات فنی زیادی است که از تهیه اسناد مناقصه شروع می شود و تا تحویل قطعی کار به کارفرما ادامه می یابد. پیچیدگی کار در پیمانکاری و روابط بین کارفرما و پیمانکار دولتها را وادار می کند مقررات لازم را برای پیشبرد فعالیتهای پیمانکاری تدوین و اجرا کنند. یکی از مقررات مهم در حوزه پیمانکاری شرایط عمومی پیمان است که در پنج فصل و ۵۴ ماده تنظیم شده است و در آن تاییدات و تعهدات پیمانکار، تعهدات و اختیارات کارفرما، تضمین پرداخت، تحویل کار و حوادث قهری و ... مشخص شده اند. مهمترین مساله ی حسابداری برای پیمانهای بلند مدت زمان شناسایی درآمد و سود یا به عبارت دیگر تخصیص درآمد ها و هزینه های پیمان به دوره هایی است که در آن دوره ها عملیات موضوع پیمان اجرا می شود.

تعاریف:

کارفرما: اشخاص حقیقی و یا حقوقی که عملیاتی را برای اجرا و ساخت و ساز به اشخاص دیگر واگذار میکنند.

پیمانکار: اشخاص حقیقی و یا حقوقی که عملیاتی را اجرا می کنند و طرف دیگر قرارداد می باشند.

قرارداد: توافق بین پیمانکار و کارفرما برای تکمیل یا ساخت یک عملیات را قرارداد می گویند.

مبلغ قرارداد: رقم توافق شده ای است که کارفرما متعهد می گردد آن را در پایان مدت و یا در مقاطع معین پرداخت نماید.

قرارداد دست دوم: برخی اوقات پیمانکار اصلی (دست اول) یک بخش از کار را به پیمانکار دست دوم واگذار می نماید و برای انجام عملیاتی مانند رنگ کاری، سنگ ریزی کف و غیره با او قرارداد منعقد می نماید در این صورت این قرارداد را دست دوم می گویند.

صورت وضعیت: صورتحسابی است که وضعیت کارهای انجام شده را از ابتدای کار تا تاریخ صورت وضعیت به صورت انباشته نشان می دهد و به طور ادواری (معمولا) ماهیانه برای کارفرما فرستاده می شود.

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

کارگواهی شده: پیمانکار بر اساس درصد پیشرفت کار در مقاطع مختلف اقدام به تهیه و ارسال صورت وضعیت برای کارفرما می نماید. این صورت وضعیتها باید به تایید دستگاه نظارت و یا ناظر مقیم که از سوی کارفرما تعیین می شود برسد. مبلغ کار انجام شده توسط پیمانکار که به تایید دستگاه نظارت برسد کار گواهی شده نام دارد.

کار گواهی نشده: اگر پیشرفت عملیات نامطلوب باشد و به مرحله مورد انتظار نیز نرسد، اگرچه فعالیت تکمیل و اجرا شده است، بعلت نداشتن کیفیت تایید نخواهد شد. لذا در اصطلاح به آن کار گواهی نشده می گویند.

قرارداد امانی: وضع برخی از پیمانها به نحوی است که از قبل نمی توان مخارج آنرا برآورد کرد. در این موارد پیمانکار بهای تمام شده واقعی را که حاشیه سودی به آن اضافه شده باشد قبول می کند. این سود می تواند به شکل رقم ثابت یا درصدی نسبت به بهای تمام شده باشد.

قرارداد مقطوع: در این قراردادها پیمانکار در مورد مبلغ مقطوع کلی و یا مبلغ معینی برای هر واحد کار با کارفرما توافق می نماید، لکن در متن قرارداد ماده ای برای جبران خسارات از نظر تطبیق دادن تغییرات قیمت در مواد و دستمزد که در بازار دچار نوسانات شده است منظور می نماید. این ماده بیشتر در مورد قراردادهای بلند مدت اجرا می شود تا پیمانکار و کارفرما را در مقابل تغییرات نامطلوب بهای مواد و دستمزد حفظ کند.

ناظر مقیم: کسی است که از طرف کارفرما یا دستگاه نظارت برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه تعیین و کتبار به پیمانکار معرفی می شود و اصولا مقیم کارگاه خواهد بود.

کارگاه: مراد از کارگاه و محل کار کلیه ی اراضی و محل هایی است که عملیات موضوع پیمان در آنها اجرا می گردد.

طرح عمرانی: مجموعه خدمات و عملیات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی یا اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام می شود طی مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدفهای برنامه عمرانی ۵ ساله به صورت سرمایه گذاری ثابت شامل هزینه های غیر ثابت وابسته در دوره مطالعه و اجرا و با مطالعات اجرا می شود.

موضوعات اساسی حسابداری پیمانکاری

در خصوص حسابداری قراردادهای پیمانکاری دو موضوع کلی وجود دارد:

الف: نحوه شناسایی، تخصیص و ثبت هزینه های ساخت و تکمیل پیمان (هزینه یابی پیمان)

ب: نحوه زمان شناسایی و و محاسبه درآمد حاصل از پیمانها و متعاقبا سود و زیان حاصل از پیمانها.

معمولا ساخت پیمانها متفاوت از یکدیگر بوده و لذا می بایست جهت هزینه یابی هر پیمان حساب جداگانه های را اختصاص داد. بر این اساس در هزینه یابی پیمانهای بلند مدت، اصول هزینه یابی سفارش کار استفاده می شود یعنی حسابداری پیمانها از نظر هزینه یابی جزء حسابداری صنعتی قرار می گیرد.

اما از حیث نحوه و زمان شناسایی و محاسبه درآمد حاصل از پیمانها، حسابداری پیمانها جزو حسابداری مالی قرار می گیرد. زیرا نحوه و زمان شناسایی درآمد حاصل از پیمان ربطی به اصول هزینه یابی پیمانها نداشته و صرفا از اطلاعات آن در تعیین میزان درآمد حاصل از پیمانها استفاده می شود.

روشهای حسابداری پیمانهای بلند مدت

در ادبیات حسابداری پیمانکاری دو روش تکمیل کار و روش درصد پیشرفت کار (پیمان) برای حسابداری پیمانها به چشم می خورد. تفاوت اصلی این دو روش در زمان شناسایی درآمد است.

روش تکمیل کار:

در این روش سود زمانی شناسایی می شود که بخش اعظم عملیات مربوط به قرارداد پایان یافته و مخارج باقیمانده برای تکمیل کار غیر قابل توجه باشد. از مزایای این روش اینست که اندازه گیریها بر مبنای نتایج واقعی صورت می گیرد و ارقام برآوردی نمی باشد. از معایب آن اینکه روش تکمیل کار عملکرد یک شرکت را در دوران اجرای عملیات پیمانکاری به نحو مطلوب نشان نمی دهد و تنها نتیجه پیمانهای تکمیل شده در هر دوره ی مالی را منعکس می کند. **در استاندارد حسابداری شماره ۹ روش تکمیل کار پذیرفته شده نیست.**

روش درصد پیشرفت کار:

بر اساس اصل تحقق درآمد شناخت درآمد موکول به کامل شدن فرایند کسب سود است اما روش درصد پیشرفت کار بر مبنای استدلالات زیر شناسایی درآمد را در مقطعی زودتر از تکمیل فرایند کسب سود شناسایی می کند و مجاز شناخته می شود. الف: بر اساس قراردادهای موجود شواهد کافی برای وصول درآمد وجود دارد. ب: در این روش عملیات با اطمینانی معقول قابل اندازه گیری است. پ: به کارگیری این روش موجب اندازه گیری مناسب تری از سود دوره های مالی و رعایت مفهوم تطابق هزینه ها با درآمد است.

مرور مراحل اصلی پیمانکاری:

۱- مطالعات مقدماتی

مخارج مطالعات مقدماتی طرح به عهده کارفرما بوده اما انجام آن به مهندسین مشاور واگذار می شود.

۲- دعوت از پیمانکاران برای اجرای طرح

پس از آماده شدن اسناد و مدارک عملیات اجرایی طرح معمولاً پیمانکاران از طریق مناقصه یا مذاکره از نوع و مشخصات طرح مطلع میشوند و در صورتی که مایل به اجرای طرح باشند اسناد و مدارک مناقصه را از کارفرما یا مهندسان مشاور تهیه و برای بررسی و مطالعه در اختیار کادر فنی خود قرار میدهند.

ثبت خریداری اسناد شرکت در مناقصه (عددهای مسائل صوری و صرفاً جهت آموزش می باشد)

هزینه شرکت در مناقصه	۳۰۰۰۰
بانک	۳۰۰۰۰
بابت خرید اسناد شرکت در مناقصه	

۳- شرکت در مناقصه

هر یک از پیمانکاران برای تضمین اجرای طرح به قیمتی که پیشنهاد کرده اند باید ضمانت نامه ای از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کنند. قیمت پیشنهادی پیمانکار برای اجرای طرح همراه با سایر اسناد و مدارک از جمله ضمانتنامه بانکی در دو پاکت جداگانه - پاکت الف حاوی ضمانتنامه بانکی و کلیه اسناد مناقصه و پاکت ب فقط شامل قیمت پیشنهادی به کارفرما تسلیم میشود. صدور ضمانتنامه شرکت در مناقصه از طرف بانکها موکول به اخذ وثیقه و کارمزد از پیمانکار است.

ثبت مربوط به کارمزد و ضمانت نامه و وثیقه شرکت در مناقصه

پیمانکار برای شرکت در مناقصه باید از بانک ضمانت نامه ای به میزان مندرج در شرح شرکت دریافت کند. برای دریافت این ضمانت نامه علاوه بر کارمزد بانکی باید به میزان ۱۲۰٪ مبلغ ضمانت نامه نزد بانک وثیقه بسپارد.

هزینه کارمزد بانکی	۲۵۰۰۰
بانک	۲۵۰۰۰
حساب انتظامی ضمانت نامه شرکت در مناقصه	۵۰۰۰۰۰
حساب انتظامی وثیقه شرکت در مناقصه	۶۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانت نامه شرکت در مناقصه	۵۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی وثیقه شرکت در مناقصه	۶۰۰۰۰۰

مناقضات عموماً به سه نوع انجام می شوند:

الف: **مناقصه عمومی** که در این حالت پس از تهیه شدن اسناد و مدارک مناقصه و مبلغ پیمان، موضوع مناقصه از طریق جراید به اطلاع کلیه پیمانکاران می رسد.

ب: **مناقصه محدود**: در این روش صرفاً از پیمانکاران ذیصلاح کتبا دعوت به عمل می آید تا در مناقصه شرکت کنند.

پ: **ترک تشریفات مناقصه**: در مواردی که انجام مناقصه بنا بر مصلحت و تشخیص بالاترین مقام اجرایی ممکن و به صرف و صلاح نباشد می توان پیمانکار را از طریق ترک تشریفات مناقصه انتخاب نمود.

۴- انعقاد قرارداد

الف: در این مرحله ضمانتنامه یا سپرده شرکت در مناقصه ی برنده آزاد می شود.
ب: مبلغ ۵٪ کل پیمان به عنوان ضمانتنامه حسن انجام کار از پیمانکار اخذ می گردد.
پ: پیمان نامه پس از امضاء مبادله می شود.

ثبت های مربوط به انعقاد قرارداد با پیمانکار

الف: آزاد سازی ضمانت نامه شرکت در مناقصه

چنانچه پیمانکار در مناقصه برنده شود و قرارداد را امضاء کند یا اینکه در مناقصه برنده نشود برای آزاد سازی ضمانت نامه شرکت در مناقصه ثبت بالا معکوس می شود.

ب: ضمانت نامه حسن انجام تعهدات:

اگر پیمانکار در مناقصه برنده شود قبل از بستن قرارداد می بایست ۵٪ مبلغ قرارداد را به عنوان ضمانت نامه حسن انجام تعهدات به کارفرما ارائه نماید. برای دریافت این ضمانت نامه علاوه بر کارمزد بانکها ۱۰٪ این مبلغ را به عنوان سپرده نقدی دریافت می کنند.

۵٪ * مبلغ قرارداد = **مبلغ ضمانت نامه حسن انجام تعهدات**

۱۰٪ * مبلغ ضمانت نامه حسن انجام تعهدات = **سپرده نقدی**

۱۲۰٪ * (سپرده نقدی ت مبلغ ضمانت نامه حسن انجام تعهدات) = **وثیقه مبلغ ضمانت نامه**

نکته: چون پیمانکار در مناقصه برنده شده است بعد از این هزینه ها به حساب **پیمان در جریان پیشرفت** می رود. همچنین هزینه های اولیه ی شرکت در مناقصه نیز به همین حساب منتقل می شود.

۶۵۰۰۰ (بابت خرید اسناد ضمانت نامه)

حساب پیمان در جریان پیشرفت

۵۰۰۰۰ (۱۰٪ سپرده نقدی)

سپرده نقدی

۱۱۵۰۰۰

بانک

۵۰۰۰۰۰

حساب انتظامی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات

۵۴۰۰۰۰

حساب انتظامی وثیقه حسن انجام تعهدات

۵۰۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات

۵۴۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی وثیقه حسن انجام تعهدات

پ: انتقال هزینه های انجام شده به حساب پیمان در جریان پیشرفت

۵۵۰۰۰

حساب پیمان در جریان پیشرفت

۳۰۰۰۰

هزینه شرکت در مناقصه

۲۵۰۰۰

هزینه کارمزد بانکی

۵- پیش پرداخت به پیمانکار :

بعد از امضاء قرارداد بر اساس مفاد قرارداد، پیمانکار حداکثر می تواند تا ۲۰٪ مبلغ قرارداد تقاضای پیش پرداخت کند. پیمانکار برای دریافت پیش پرداخت باید به میزان پیش پرداخت ضمانت نامه بانکی دریافت کند. برای اینکار باید به بانک مراجعه کرده و بعد از پرداخت کارمزد بانکی و سپرده ی نقدی معادل ۱۰٪ ضمانت نامه و همچنین ارائه ۱۲۰٪ مبلغ ضمانت نامه به عنوان وثیقه به بانک، ضمانت نامه را دریافت نماید.

آخرین بخشنامه برای پرداخت پیش پرداخت و نحوه ی پرداخت و بازپرداخت آن به شرح زیر است:

الف: ۸٪ پس از تحویل زمین به عنوان قسط اول.

ب: ۶/۵٪ پس از حمل ۶۰٪ تجهیزات به کارگاه به عنوان قسط دوم.

پ: ۵/۵٪ قسط سوم طبق صورت وضعیت بدون احتساب مصالح پای کار.

مستهلك کردن پیش پرداخت

الف: ۱۴/۵٪ صورت وضعیت ناخالص از بابت قسط اول و دوم.

ب: بعد از مستهلك شدن قسط اول و دوم از هر صورت وضعیت ۸٪

ثبت های بابت پیش پرداخت به پیمانکار

۵۰۰۰۰	حساب پیمان در جریان پیشرفت (کارمزد بانکی)
۲۰۰۰۰۰	سپرده نقدی (۱۰٪ مبلغ ضمانت نامه)
۲۵۰۰۰۰	بانک
۲۰۰۰۰۰۰	حساب انتظامی ضمانت نامه پیش پرداخت
۲۱۶۰۰۰۰	حساب انتظامی وثیقه پیش پرداخت
۲۰۰۰۰۰۰	طرف حساب انتظامی ضمانت نامه پیش پرداخت
۲۱۶۰۰۰۰	طرف حساب انتظامی وثیقه پیش پرداخت

۱۰٪ * مبلغ ضمانت نامه پیش پرداخت = سپرده نقدی

۱۲۰٪ * (۱۰٪ سپرده نقدی ت مبلغ ضمانت نامه پیش پرداخت) = وثیقه مبلغ ضمانت نامه پیش پرداخت

اجرای عملیات اصلی

پس از تجهیز کارگاه، پیمانکار در صورت تامین منابع مالی می تواند عملیات اصلی را شروع کند. این مرحله که هسته اصلی کار پیمانها را تشکیل می دهد دارای مخارج گوناگونی برای تامین مواد، مصالح، تجهیزات، نیروی کار، ماشین آلات و دیگر منابع موردنیاز پروژه است.

۶- تحویل و تجهیز کارگاه

طبق شرایط عمومی پیمان کارفرما متعهد است کارگاه را بی عوض و بدون معارض تحویل پیمانکار ندهد. اخذ پروانه و پرداخت مخارجی از قبیل عوارض شهرداری به عهده کارفرماست اما تجهیز کارگاه به عهده پیمانکار می باشد. تامین آب، برق، سوخت و مخابرات و به طور کلی تجهیز کامل کارگاه به عهده پیمانکار می باشد. مخارجی که پیمانکار برای تجهیز کارگاه انجام می دهد به حساب بهای تمام شده پیمان (کار یا پیمان در جریان پیشرفت) منظور می شود.

ثبت مربوطه به ایجاد کارگاه

۵۶۰۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۵۶۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰۰۰	ثبت مربوط به تخصیص تنخواه به کارگاه
۴۰۰۰۰۰۰	تنخواه گردان کارگاه
	بانک

ثبت مربوط به مخارج طرح بوسیله کارگاه

۳۰۰۰۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۱۰۰۰۰۰	انبار کارگاه
۴۰۰۰۰۰	اثاثه
۳۵۰۰۰۰۰	تنخواه گردان کارگاه

ثبت مربوط به نصفیه و شارژ مجدد تنخواه گردان

۸۰۰۰۰۰	بانک
۸۰۰۰۰۰	تنخواه گردان کارگاه
۳۲۰۰۰۰۰	تنخواه گردان کارگاه
۳۲۰۰۰۰۰	بانک
	ثبت مربوط به مخارج اجرای طرح بوسیله دفتر
۹۵۰۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۹۵۰۰۰۰	استهلاک انباشته ماشین آلات

۷- تهیه صورت وضعیت کارهای انجام شده

طبق ماده ۳۷ شرایط عمومی پیمان، پیمانکار در پایان هر ماه موظف است وضعیت کارهای انجام شده از شروع کار تا آن تاریخ را طبق نقشه های اجرایی، دستور کارها و صورت جلسه ها اندازه گیری کند و مقدار مصالح و تجهیزات پای کار را تعیین کند سپس بر اساس فهرست بهای منظم به پیمان مبلغ صورت وضعیت را محاسبه کرده و آن را تسلیم مهندس ناظر کند. مهندس ناظر نماینده مهندس مشاور در محل کارگاه است بنابراین کارفرما صورت وضعیت را در صورت تایید توسط مهندس مشاور پرداخت می کند.

نکته: شناسایی درآمد تابع کارهای انجام شده در دوره مالی توسط پیمانکار است و نه صورت وضعیتهای تایید شده. برای مثال ممکن است کاری که در اسفند ماه یک سال مالی انجام می شود در فروردین ماه سال بعد در صورت وضعیت درج شود.

الف: ارائه صورت وضعیت توسط پیمانکار

۷۰۰۰۰۰۰	حساب دریافتنی - کارفرما
۷۰۰۰۰۰۰	کارگواهی شده

نکته: در ثبتها به جای حساب **کارگواهی شده** می توان از **حسابهای دریافتنی-مبالغ باز یافتنی پیمانها** نیز استفاده کرد که در طول جزوه به تناوب و برای آشنایی از هر دو حساب استفاده شده.

ب: زمان دریافت وجه صورتحساب توسط پیمانکار ثبت زیر زده می شود.

۴۵۷۸۰۰۰	بانک (باندازه مابه التفاوت ثبت)
۲۱۰۰۰۰	پیش پرداخت مالیات (۳٪)
۱۱۲۰۰۰	پیش پرداخت بیمه (۱/۶ سهم پیمانکار- طرحهای عمرانی)
۷۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - سپرده حسن انجام کار (۱۰٪)
۱۴۰۰۰۰۰	پیش دریافت ها (به میزان ۲۰٪ بازپرداخت قسط)
۷۰۰۰۰۰۰	حساب دریافتنی - کارفرما

نکته: مطالب مربوط به بیمه و مالیات پیمانکاری در ضمیمه جزوه به تفصیل آورده شده.

نکته: کارفرما به منظور اطمینان از حسن انجام کار توسط پیمانکار و تامین خسارت های احتمالی معمولاً از هر صورت وضعیت ۱۰٪ سپرده حسن انجام کار کسر می کند که ۵۰٪ آن پس از تحویل موقت و مابقی آن پس از تحویل قطعی آزاد می گردد.

پ: درخواست آزاد سازی ضمانت نامه پیش دریافت

به میزان قسط پیش دریافت کسر شده از صورت وضعیت، مهندسین مشاور از کارفرما تقاضای ضمانت نامه پیش پرداخت را درخواست می کنند و کارفرما درخواست وی را به بانک ارسال می نماید. بعد از کاهش ثبت زیر زده می شود.

بانک (۱۰٪ قسط پیش پرداخت)	۱۴۰۰۰۰
سپرده نقدی	۱۴۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانت نامه پیش پرداخت	۱۴۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی وثیقه پیش پرداخت	۱۵۱۲۰۰۰
حساب انتظامی ضمانت نامه پیش پرداخت	۱۴۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی وثیقه پیش پرداخت	۱۵۱۲۰۰۰

نکته: صورت وضعیت ها به صورت تجمعی لحاظ می شوند یعنی زمانیکه چند صورت وضعیت داریم مبلغ صورت وضعیت آخر برابر با کسر بقیه ی صورت وضعیت های قبل از آن می باشد.
نکته: بیمه سهم کارفرما در کارهای مشاوره ای ۱۲٪ مبلغ هر صورت وضعیت می باشد.

۸- تحویل موقت

طبق ماده ۳۹ شرایط عمومی پیمان، پس از آنکه پیمانکار عملیات موضوع پیمان را برطبق قرارداد انجام داد مشروط بر آنکه باقی مانده و یا نقایص کارها مربوط به قسمت عمده ای از یک کار اساسی و یا به صورتی نباشد که استفاده از کار انجام شده را غیرممکن سازد میتواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت کرده و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل معرفی کند و در عین حال انجام دادن کارهای جزئی باقیمانده را نیز تقبل کند. پیمانکار پس از تحویل موقت باید محل را پاکسازی کند و تجهیزات خود را از محل خارج کند. هزینه پاکسازی و انتقال به عهده پیمانکار است و جزء بهای تمام شده ی پیمان محسوب می شود. پس از تحویل موقت کارفرما ضمانت نامه حسن انجام تعهدات پیمانکار را آزاد می کند.

ثبت های مربوط به برچیدن کارگاه

پیمان در جریان پیشرفت	۸۰۰۰۰
بانک	۸۰۰۰۰

ثبت های تحویل موقت به کارفرما

بانک	۵۰۰۰۰
سپرده نقدی	۵۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات	۵۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی وثیقه حسن انجام تعهدات	۵۴۰۰۰۰
حساب انتظامی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات	۵۰۰۰۰۰
حساب انتظامی وثیقه حسن انجام تعهدات	۵۴۰۰۰۰

نکته: هزینه های بعد از تحویل موقت تا تحویل قطعی در صورتیکه نواقصی در کار باشد بعهده پیمانکار می باشد. همچنین جرایم دیرکرد و سایر جرایم در اجرای پیمان و هزینه های مربوط به تمدید ضمانت نامه ها در طول پیمان بعهده پیمانکار می باش و در زمان پرداخت ثبت می زنیم:

حساب پیمان در جریان پیشرفت
بانک
۵۰۰۰۰
۵۰۰۰۰

۹-تهیه صورت وضعیت قطعی

طبق ماده ۴۰ شرایط عمومی پیمان، پیمانکار باید حداکثر تا یکماه از تاریخ تحویل موقت، صورت وضعیت قطعی کارهای انجام شده را بر اساس اسناد و مدارک پیمان تهیه کند و برای رسیدگی به مهندس مشاور تسلیم نماید. این صورت وضعیت ماخذ اولیه تسویه حساب است. اگر کارفرما صورت وضعیت قطعی پیمانکار را تایید کند ۵۰٪ سپرده حسن انجام کار پیمانکار آزاد شده و پیمانکار در دفاتر خود ثبت میزند:

بانک
۵۰۰۰۰۰
سپرده حسن انجام کار
۵۰۰۰۰۰

بابت آزاد سازی ۵۰٪ سپرده حسن انجام کار بعد از ارائه صورت وضعیت قطعی
نکته: بعد از تایید صورت وضعیت قطعی کارفرما پیمانکار را برای اخذ مفادحساب بیمه به سازمان تامین اجتماعی معرفی می کند
نکته: اگر ۳۰٪ حق بیمه کارگران طبق لیست ماهانه برابر با ۶/۶٪ صورت وضعیت قطعی پیمانکار باشد مفادحساب بیمه توسط تامین اجتماعی صادر می شود.

بیمه های پرداختنی
بیمه
بانک
بابت پرداخت مابه التفاوت ۳۰٪ بیمه های مکسوره در لیست کارگران و بیمه های کسرشده در صورت وضعیت

مالیات های پرداختنی
بانک

۱۰-دوره تضمین

حسن انجام عملیات موضوع پیمان از تاریخ تحویل موقت برای مدتی که در قرارداد مشخص شده است تضمین میشود. اگر در دوره تضمین معایب و نقایص در کار مشاهده شود که ناشی از عدم رعایت مشخصات مذکور در مدارک پیمان باشد پیمانکار مکلف است آن معایب و نقایص را به هزینه خود رفع نماید. در غیر این صورت، کارفرما حق دارد معایب و نقایص را راساً یا به هر ترتیب که مقتضی بداند رفع نموده و هزینه آن را از محل نصف وجه الضمان برداشت کند.

۱۱-تحویل قطعی

طبق ماده ۴۱ شرایط عمومی پیمان، تحویل قطعی پس از پایان دوره تضمین انجام می شود. براساس مفاد پیمان پیمانکار تقاضای تحویل قطعی می نماید و اعضای کمیسیون تحویل نهایی شامل نماینده پیمانکار، ذیحساب دستگاه نظارت و نماینده کارفرما تشکیل شده و درخواست را بررسی می کنند. اگر پس از بازدید از کارها عیب و نقصی مشاهده نشود، موضوع پیمان تحویل قطعی می شود. بعد از امضاء صورت جلسه تحویل نهایی و ارسال آن برای کارفرما ۵۰٪ باقیمانده سپرده حسن انجام کار آزاد می شود و پیمانکار در دفاتر خود ثبت زیر را منعکس میکند:

بانک
۵۰۰۰۰۰

۵۰۰۰۰۰

سپرده حسن انجام کار

بابت دریافت ۵۰٪ سپرده حسن انجام کار بعد از تحویل نهایی

۱۲- صورت حساب نهایی

طبق ماده ۵۱ شرایط عمومی پیمان، صورت حساب نهایی پیمان طرف ۳ ماه از تاریخ تصویب صورت وضعیت قطعی توسط کارفرما تهیه می شود. تفاوت صورت حساب نهایی و صورت وضعیت قطعی در این است که مبالغ دیگری مانند تعدیل آحاد بها، بهای مصالح، تجهیزات و ماشین آلات فعلی تحویلی کارفرما به پیمانکار، جبران خسارت یا جرایم ممکن است در صورت حساب نهایی به مبلغ صورت وضعیت قطعی اضافه یا از آن کسر شود.

ثبت مربوط به پرداخت حقوق و دستمزد

نکته: پرداخت دستمزد به صورت خالص به شکل زیر است. اگر کل دستمزد ناخالص را X در نظر بگیریم.

$$۷٪ \times X = \text{بیمه سهم کارگر} \quad ۱۰٪ \times X = \text{مالیات}$$

$$۷٪ \text{ سهم کارگر} + ۲۳٪ \text{ سهم پیمانکار} = \text{کل بیمه پرداختنی توسط پیمانکار}$$

$$\text{دستمزد خالص} = X - ۱۰٪ X - ۷٪ X$$

$$۲۳٪ \times \text{دستمزد ناخالص} = ۲۳٪ \text{ بیمه سهم کارفرما}$$

$$۲۳٪ \text{ بیمه سهم کارفرما} + \text{دستمزد خالص} = \text{حساب پیمان در جریان پیشرفت}$$

حساب پیمان در جریان پیشرفت

مالیات پرداختنی (۱۰٪ دستمزد ناخالص)

بیمه پرداختنی (۳۰٪ دستمزد ناخالص)

دستمزد پرداختنی (خالص) / بانک

لیست دستمزد در مؤسسات پیمانکاری باید به گونه ای تنظیم شود که بتواند مبلغ دستمزد هر پیمان را به سهولت تعیین کرد. معمولاً برای کارگرانی که در یک پیمان کار می کنند لیست دستمزد جداگانه تهیه و در پایان هفته یا ماه به حساب همان پیمان بدهکار می کند در مواردی ممکن است کارگران و سرپرستان کارگاه در طول هفته یا ماه در پیمان های متعددی خدمت کرده باشند برای تسهیم هزینه دستمزد این کارکنان از صورت تجزیه دستمزد استفاده می شود که در آن ساعات کارکرد کارگران در هر کارگاه درج و مبلغ دستمزد آنان به پیمانه های مربوطه سرشکن می شود.

شرکت ایران بتون ساز											
صورت تجزیه دستمزد											
شماره ۳۲											
هفته منتهی به ۳۰ دی ماه ۱۳۸۲											
پیمان شماره (۱)			پیمان شماره (۲)			پیمان شماره (۳)			خلاصه		
شماره کارگر	ساعات کارکرد	مبلغ	شماره کارگر	ساعات کارکرد	مبلغ	شماره کارگر	ساعات کارکرد	مبلغ	شماره کارگر	ساعات کارکرد	مبلغ
۱۲	۱۰	۲۵۰۰	۲۲	۲۰	۴۰۰۰	۲۳	۲۰	۹۰۰۰	۱	۷۵	۱۴۰۰۰
۱۳	۳۰	۴۰۰۰	۲۰	۵	۱۲۵۰	۱۷	۴۰	۲۰۰۰۰	۲	۵۵	۹۰۰
۱۸	۲۰	۳۰۰۰	۱۰	۵	۱۲۵۰	۱۲	۱۰	۲۰۰۰	۳	۸۵	۳۴۷۵۰
۲۱	۵	۲۰۰۰	۵	۲۵	۳۵۰۰	۱۸	۱۰	۱۲۵۰			
۲۳	۱۰	۲۵۰۰	-	-	-	۲۲	۵	۲۵۰۰			
-	۷۵	۱۴۰۰۰	-	۵۵	۹۰۰۰	-	۸۵	۳۴۷۵۰	-	۲۱۵	۵۷۷۵۰

مثال:

فعالیت‌های مالی زیر در طی سال ۱۳۸۲ در موسسه ی پیمانکاری دهکده در خصوص پیمان الف انجام شده است:

الف: انعقاد قرارداد با کارفرما به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال و تسلیم ضمانت نامه حسن انجام تعهدات معادل ۵٪ مبلغ پیمان، هزینه بانکی صدور ضمانتنامه معادل ۲۰/۰۰۰ ریال بوده است. وثیقه ی لازم در ازای دریافت ضمانت نامه به بانک داده شده است.

ب: پیمانکار معادل ۲۰٪ مبلغ پیمان را در ازای تسلیم ضمانت نامه بانکی از کارفرما پیش دریافت گرفته است. هزینه کارمزد بانکی مربوط به صدور ضمانت نامه پیش دریافت معادل ۳۵/۰۰۰ ریال بوده و وثیقه مربوطه تحویل بانک شده است.

پ: مبلغ پرداخت شده بابت دستمزد شاغلین پیمان الف معادل ۲۱۵/۸۰۰ ریال بوده که پس از کسر ۷٪ بیمه سهم کارگر و ۱۰٪ مالیات پرداخت شده است. نرخ بیمه سهم کارفرما ۲۳٪ می باشد.

ت: ارسال صورت وضعیت اول به مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال به کارفرما و تایید آن.

مطلوب است ثبت های لازم در دفاتر پیمانکار.

الف:

$$۲۵۰/۰۰۰ = ۵/۰۰۰/۰۰۰ * ۵\% = \text{مبلغ پیمان} = \text{مبلغ ضمانت نامه}$$

$$۲۵۰/۰۰۰ = ۲۵۰/۰۰۰ * ۱۰\% = \text{مبلغ ضمانت نامه} = \text{سپرده نقدی}$$

$$۲۷۰/۰۰۰ = ۱۲۰\% * (۲۵۰/۰۰۰ \text{ ت } ۲۵۰/۰۰۰) = \text{مبلغ وثیقه نزد بانک}$$

حساب پیمان در جریان پیشرفت (کارمزد بانکی) ۲۰/۰۰۰

سپرده نقدی ۲۵۰/۰۰۰

بانک ۴۵۰/۰۰۰

حساب انتظامی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات ۲۵۰/۰۰۰

حساب انتظامی وثیقه حسن انجام تعهدات ۲۷۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات ۲۵۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانت نامه وثیقه حسن انجام تعهدات ۲۷۰/۰۰۰

ب: $۱/۰۰۰/۰۰۰ = ۵/۰۰۰/۰۰۰ * ۲۰\% = \text{مبلغ پیمان} = \text{مبلغ پیش پرداخت}$

$$۱۰۰/۰۰۰ = ۱۰۰/۰۰۰ * ۱۰\% = \text{مبلغ ضمانت نامه} = \text{سپرده نقدی}$$

$$۱/۰۸۰/۰۰۰ = ۱۲۰\% * (۱۰۰/۰۰۰ \text{ ت } ۱/۰۰۰/۰۰۰) = \text{مبلغ وثیقه نزد بانک}$$

حساب پیمان در جریان پیشرفت (کارمزد بانکی) ۳۵/۰۰۰

سپرده نقدی ۱۰۰/۰۰۰

بانک ۱۳۵/۰۰۰

حساب انتظامی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات ۱/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی وثیقه حسن انجام تعهدات ۱/۰۸۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات ۱/۰۰۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانت نامه وثیقه حسن انجام تعهدات ۱/۰۸۰/۰۰۰

پ: دستمزد ناخالص $X = ۲۶۰/۰۰۰ \implies ۲۱۵/۸۰۰ = ۸۳\% X \implies ۲۱۵/۸۰۰ = ۱۰\% X - ۷\% X - ۱ X$

حسابداری پیمانهای بلند مدت

حساب پیمان $۳۱۹/۸۰۰ = ۲۶۰/۰۰۰ + ۵۹/۸۰۰ = ۲۳\% \times ۲۶۰/۰۰۰ =$ بیمه

۳۱۹/۸۰۰	حساب پیمان
۲۶/۰۰۰	مالیات پرداختنی ($۲۶۰/۰۰۰ \times ۱۰\%$)
۷۸/۰۰۰	بیمه پرداختنی ($۲۶۰/۰۰۰ \times ۳۰\%$)
۲۱۵/۸۰۰	دستمزد پرداختنی (خالص)
	ت:ارسال صورت وضعیت و تائید آن توسط کارفرما
۲/۰۰۰/۰۰۰	حساب کارفرما
۲/۰۰۰/۰۰۰	کارگواهی شده
۱/۳۰۷/۰۰۰	بانک (مابه التفاوت ثبت)
۲۰۰/۰۰۰	سپرده حسن انجام کار ($۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\%$)
۴۰۰/۰۰۰	پیش دریافت ($۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ۲۰\%$)
۶۰/۰۰۰	پیش پرداخت مالیات ($۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ۳\%$)
۳۲/۰۰۰	پیش پرداخت بیمه ($۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱/۶\%$)
۲/۰۰۰/۰۰۰	حساب کارفرما

حسابهای مربوط به مواد، دستمزد، ماشین آلات و سربار

حساب مواد

الف: خرید مستقیم مواد زمانیکه مواد و مصالح بوسیله پیمانکار خریداری می شود و مستقیماً در پیمان استفاده می گردد.

***	حساب پیمان در جریان پیشرفت
***	بانک
	ب: ارسال مواد از انبار مرکزی به انبار کارگاه
***	انبار کارگاه
***	انبار مرکزی
	استفاده از مواد در کارگاه
***	حساب پیمان در جریان پیشرفت
***	انبار کارگاه
	ب: زمانیکه مواد و مصالح مستقیماً از انبار مرکزی به حساب پیمان ارسال می شوند.
***	حساب پیمان
***	انبار مرکزی
	ت: جابجایی مواد و مصالح در انبار کارگاهها
***	انبار کارگاه (دریافت کنند مواد)
***	انبار کارگاه (ارسال کننده مواد)

ماشین آلات

برای ثبت ماشین آلات که در پیمان مورد استفاده قرار می گیرند از ۲ روش زیر استفاده می شود:

الف: بهای تمام شده ماشین آلات خریداری شده در زمان شروع پیمان به حساب پیمان منظور می شود.

در مورد ماشین آلات قدیمی ارزش دفتری ماشین آلات به حساب پیمان منظور می شود.

حساب پیمان در جریان پیشرفت (به ب.ت شده یا ارزش دفتری) ***

ماشین آلات

در پایان پیمان ماشین آلات مورد استفاده تجدید ارزیابی شده و ارزش دفتری جدید به حساب ماشین آلات یا به حساب پیمانی دیگر منظور می شود.

ماشین آلات

حساب پیمان در جریان پیشرفت

و یا

حساب پیمان در جریان پیشرفت (جدید)

حساب پیمان در جریان پیشرفت (قدیم)

نکته: در صورتیکه ماشین آلات در طول کار از بین برود هیچ ثبتی صادر نمی شود.

ب: در این روش استهلاك ماشین آلات بر اساس روش های رایج محاسبه می شود و به حساب پیمان منظور می شود و در پایان سال ثبت زیر زده می شود:

حساب پیمان در جریان پیشرفت

استهلاك انباشته م.آلات

سربار

کل هزینه های انجام شده در دفتر مرکزی بابت پیمان های مختلف را در پایان سال بر اساس درصد پیشرفت پیمان ها بین آنها تسهیم می کنیم.

حساب پیمان در جریان پیشرفت

هزینه های مشترک

نکته: اگر مواد پای کار وجود داشته باشد ثبت به صورت زیر خواهد بود:

مواد و مصالح / انبار

حساب پیمان در جریان پیشرفت

نکته: زمانیکه ماشین آلات و مواد و مصالح در پیمان به سرقت رود یا در اثر حوادث غیر مترقبه از بین برود می بایست بر اساس ارزش ارزیابی شده با ارزش داده شده از حساب پیمان آن را خارج نمود.

اگر دارایی استهلاك پذیر باشد

زیان حاصل از ... (آتش سوزی، سرقت و ..)

استهلاك انباشته

حساب پیمان

اقلامی که می توان در سمت بدهکار پیمان منظور کرد:

دستمزد پرداختنی	هزینه های عمومی پرداختنی	هزینه تاسیس	دستمزد معوق
هزینه های معوق	زیان فروش مواد	سایر هزینه ها	

اقلامی که می توان در سمت بستانکار حساب پیمان منظور کرد:

مواد و مصالح گم شده	فروش مواد و مصالح	ماشین آلات خسارت دیده	ماشین آلات گم شده
ماشین آلات از بین رفته			

فرمول درصد پیشرفت پیمان (طبق استاندارد حسابداری شماره ۹)

روش هزینه به هزینه : نسبت مخارج تحمل شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی پیمان.

$$\text{درصد پیشرفت کار (روش هزینه به هزینه)} = \frac{\text{مخارج تحمل شده انباشته}}{\text{مخارج برآوردی تکمیل پیمان} + \text{مخارج تحمل شده انباشته}}$$

درآمد پیمان در دوره جاری

درآمد شناسایی شده در دوره های گذشته - (درصد پیشرفت پیمان * مجموع درآمد پیمان) = درآمد پیمان در دوره جاری

نحوه ثبت درآمد پیمان

حسابهای دریافتنی ت مبلغ بازیافتنی پیمانها	***
درآمد پیمان	***

نحوه ثبت هزینه های پیمان (بهای تمام شده پیمان)

هزینه پیمان (بهای تمام شده پیمان)	***
پیمان در جریان پیشرفت	***

بستن حسابهای درآمد و هزینه

درآمد پیمان	***
هزینه پیمان (بهای تمام شده پیمان)	***
سودوزیان	***

مواد و مصالح پای کار

چنانچه در پایان دوره مواد و مصالح مصرف نشده ای در محل کارگاه یا انبارهای پروژه موجود باشد این مواد و مصالح معمولاً جزء مخارج تحمل شده برای کارهای انجام شده نیست و بنابراین در روش هزینه به هزینه در محاسبه درصد پیشرفت پیمان منظور نمی شود. این مواد و مصالح در حساب پیمان در جریان پیشرفت در ترازنامه منعکس می شود.

$$\text{درصد پیشرفت کار (روش هزینه به هزینه)} = \frac{\text{مواد پای کار} - \text{مخارج تحمل شده انباشته}}{\text{مخارج برآوردی تکمیل پیمان} + \text{مخارج تحمل شده انباشته}}$$

شناسایی زیان مورد انتظار پیمان

چنانچه برآورد های نشان دهد که مجموع هزینه های پیمان بیش از مجموع درآمد های آن است باید برای زیان پیمان، ذخیره شناسایی شود. این نوع پیمانها را می توان از مصادیق قراردادهای زیانبار دانست که در استاندارد حسابداری شماره ۴، ذخایر، بدهی های احتمالی و داراییهای احتمالی تعریف شده است. زیان در دوره ای شناسایی می شود که زیانبار بودن پیمان محرز شود. ذخیره زیان پیمان بر اساس هزینه های تحمل شده پیمان محاسبه می شود. ذخیره پیمان بر اساس هزینه های برآوردی لازم برای تکمیل پیمان به اضافه هزینه های تحمل شده پیمان محاسبه می شود. این ذخیره باید به طور جداگانه در بخش بدهیهای جاری ترازنامه نشان داده شود.

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

مثال ۱: محاسبه درآمد و هزینه پیمان در پایان هر سال (روش هزینه به هزینه)

شرکت پاکساز دارای یک پیمان سه ساله برای ساخت یک دارایی است. مبلغ پیمان ۳۰ میلیون ریال است. این پیمان در سال ۱۳۸۱ شروع شده است. در سال ۱۳۸۲ با کسب اطلاعات جدید مخارج لازم برای تکمیل پیمان مجدداً برآورد شد که بیشتر از برآورد سال قبل بود. این تغییر در برآورد باعث کاهش سود پیش بینی شده پیمان شد. سایر اطلاعات پیمان به شرح زیر است:

۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	مبلغ پیمان
۲۷,۵۰۰,۰۰۰	۱۹,۵۰۰,۰۰۰	۱۰,۴۰۰,۰۰۰	مخارج تحمل شده انباشته
--	۸,۳۶۰,۰۰۰	۱۵,۶۰۰,۰۰۰	مخارج برآوردی تکمیل پیمان
۲۷,۵۰۰,۰۰۰	۲۷,۸۶۰,۰۰۰	۲۶,۰۰۰,۰۰۰	مجموع مخارج
۲,۵۰۰,۰۰۰	۲,۱۴۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	مجموع سود مورد انتظار
%۱۰۰	%۷۰	%۴۰	درصد پیشرفت کار

محاسبه سود ناخالص پیمان			
۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	
۹,۰۰۰,۰۰۰	۹,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	درآمد پیمان
۸,۰۰۰,۰۰۰	۹,۱۰۰,۰۰۰	۱۰,۴۰۰,۰۰۰	هزینه پیمان (بهای تمام شده پیمان)
۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱۰۰,۰۰۰)	۱,۶۰۰,۰۰۰	سود ناخالص

نحوه محاسبه درآمد و هزینه

درآمد سال ۸۱	=	۱۲۰۰۰۰۰۰	$\times 40\%$	۳۰۰۰۰۰۰۰
درآمد سال ۸۲	=	۹۰۰۰۰۰۰	$\times 70\%$	(۳۰۰۰۰۰۰۰)
درآمد سال ۸۳	=	۹۰۰۰۰۰۰		۳۰۰۰۰۰۰۰
هزینه سال ۸۲	=	۹۱۰۰۰۰۰		۱۹۵۰۰۰۰۰
هزینه سال ۸۳	=	۸۰۰۰۰۰۰		۲۷۵۰۰۰۰۰

در اثر تغییر در برآوردها و افزایش مخارج برآوردی پیمان در سال ۱۳۸۲ مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال زیان گزارش می شود. البته باید توجه داشت که قرارداد در مجموع سود آور است و تنها در سال دوم زیان گزارش خواهد شد. این زیان مازاد مخارج تحمل شده نسبت به درآمد سال ۱۳۸۲ است و نیازی به شناسایی ذخیره ندارد. اگر مخارج برآوردی تکمیل پیمان در سال ۱۳۸۲ در حد مخارج برآوردی سال ۱۳۸۱ باقی می ماند در سال ۱۳۸۲ برای پیمان سود گزارش می شد. بنابراین اثر تغییر برآورد در دوره جاری و آتی گزارش می شود و به دوره گذشته تسری نمی یابد.

گزارش های مالی : Financial Reports

در ترازنامه اقلام زیر باید ارائه شود:

- ۱- مبلغ باز یافتنی پیمانها در سرفصل حسابهای دریافتنی به طور مجزا
- ۲- پیش دریافت پیمان در سرفصل پیش دریافتها.
- ۳- مانده پیمانهای در جریان پیشرفت تحت همین سرفصل.
- ۴- ذخیره زیان قابل پیش بینی در سرفصل ذخایر
- ۵- سپرده های قابل استرداد در سرفصل حسابهای دریافتنی.

منتہی به ۱/۱۲/۲۹ X ۱۳

گزارش پیشرفت کار باید دارای ستون هایی برای ثبت (۱) نوع فعالیت ، (۲) تعداد کارگران هر فعالیت (۳) میزان پیشرفت هر فعالیت باشد



صورت حساب سود و زیان :

نمونه ای از صورت حساب سود و زیان که می تواند در مؤسسات پیمانکاری تهیه شود و در صفحه بعد ارائه شود :

شرکت پیمانکاری ایران پتون ساز

صورت سود و زیان

منتهی به ۱/۱۲/۲۹ ۱۳ X

xx	کار گواهی شده (صورت وضعیت های تایید شده) در آمد ها
	کسر می شود : بهای تمام شده پیمان :
xx	هزینه مواد و مصالح
xx	هزینه کرایه ماشین آلات
xx	حقوق و دستمزد
(xx)	جمع بهای تما شده پیمان اجرا شده
xx	سود نا ویژه پیمان
(xx)	کسر می شود : هزینه عملیاتی ، تشکیلاتی
***	سود ویژه سال - قبل از کسر مالیات

مثال جامع: شرکت گهر ساز دارای سه پیمان به شرح زیر است. فرض شده است که هر سه پیمان در سال ۱۳۹۱ شروع شده است. اطلاعات

این پیمانها در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است: اعداد به میلیون ریال

پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
۸۰۰۰	۱۵۰۰	۳۰۰۰	درآمد کل پیمان
۳۵۰۰	۹۸۰	۸۵۰	مخارج واقعی پیمان
۳۳۰۰	۴۲۰	۲۲۱۰	مخارج برآوردی تکمیل پیمان
۱۶۰۰	۳۰۰	۶۰۰	پیش دریافت در آغاز پیمان
۳۴۰۰	۱۱۰۰	۸۰۰	صورت وضعیتهای تایید شده
۳۰۰	-	-	علی الحساب دریافتی در پایان سال
۲۰۰	-	۱۱۰	مازاد بیمه بر مبنای مبلغ پیمان نسبت به بیمه طبق لیست حقوق و دستمزد
٪۱۰	٪۱۰	٪۱۰	سپرده حسن انجام کار

سایر توضیحات:

- ۱- از بحث حسابداری ضمانت نامه ها در این مثال صرف نظر شده است.
- ۲- ۵۰ میلیون ریال از مخارج پیمان ۱ و ۳۰۰ میلیون ریال از مخارج پیمان ۲ مربوط به مصالح پای کار است.
- ۳- ۲۰٪ مبلغ صورت وضعیتهای تایید شده در پایان دوره وصول نشده است.
- ۴- مازاد بیمه بر مبنای مبلغ پیمان نسبت به بیمه طبق لیست حقوق و دستمزد در مخارج واقعی پیمان منظور نشده است.

حسابداری پیمانهای بلند مدت

۱- ثبت مخارج پیمان

پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
۳۵۰۰	۹۸۰	۸۵۰	پیمان در جریان پیشرفت
۳۵۰۰	۹۸۰	۸۵۰	حسابهای مختلف
مخارج واقعی انجام شده برای پیمانها			

۲- ثبت پیش دریافتها و علی الحسابها

پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
۱۶۰۰	۳۰۰	۶۰۰	موجودی نقد
۱۶۰۰	۳۰۰	۶۰۰	پیش دریافتها
			دریافت ۲۰٪ مبلغ پیمان
۳۰۰			موجودی نقد
۳۰۰			علی الحساب دریافتی
دریافت علی الحساب			

۳- ثبت صور وضعیت های تایید شده

پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
۳۴۰۰	۱۱۰۰	۸۰۰	حسابهای دریافتنی - کارفرما
۳۴۰۰	۱۱۰۰	۸۰۰	حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیاقتنی پیمانها
ثبت صورت وضعی تایید شده قبل از وصول			

۴- وصول صورت وضعیتها (با فرض اینکه ۸۰٪ مبلغ صورت وضعیتهای تایید شده پس از کسورات وصول شده است).

پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
۱۰۲۱,۶	۴۸۶,۴	۳۹۹,۲	موجودی نقد
۸۱,۶	۲۶,۴	۱۹,۲	پیش پرداخت مالیات (۳٪)
۱۳۶	۴۴	۳۲	سپرده بیمه (۵٪)
۲۷۲	۸۸	۶۴	سپرده حسن انجام کار (۱۰٪)
۱۱۰۰	۲۰۰	۱۰۰	پیش دریافت (مفروض)
۲۷۲۰	۸۸۰	۶۴۰	حسابهای دریافتنی - کارفرما
دریافت وجه صورت وضعیتها پس از کسورات			

۵- شناسایی مازاد بیمه (با فرض اینکه در این پیمان نرخ بیمه ۱۵٪ به اضافه $\frac{1}{9}$ بیمه بیکاری)

اگر مبلغ بیمه بر اساس این نرخها بیش از مبلغ بیمه ای باشد که طبق لیست حقوق و دستمزد مربوط به پیمان محاسبه و پرداخت شده است برای مابه التفاوت آن باید ذخیره شناسایی شود.

پیمان ۱	پیمان ۲	پیمان ۳	
۱۱۰		۲۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۱۱۰		۲۰۰	ذخیره بیمه
شناسایی مازاد بیمه			

۶- شناسایی درآمد (برای شناسایی درآمد ابتدای درصد پیشرفت پیمان (براساس روش هزینه به هزینه) محاسبه می شود

نکته: مصالح پای کار که جزء کارهای انجام شده نیست در محاسبه درصد پیشرفت منظور نمی شود.

$\text{پیمان ۱} = \frac{850+110-50}{850+110+2210} * 100 = \frac{910}{3170} * 100 = 28,7\%$			
$\text{پیمان ۲} = \frac{980-300}{980+420} * 100 = \frac{680}{1400} * 100 = 48,57\%$			
$\text{پیمان ۳} = \frac{3500+200}{3500+200+3300} * 100 = \frac{3700}{7000} * 100 = 52,85\%$			
$\text{۱ پیمان درآمد} = 3000 * 28,7\% = 860$ $\text{۲ پیمان درآمد} = 1500 * 48,57\% = 729$ $\text{۳ پیمان درآمد} = 8000 * 52,85\% = 4228$			
پیمان ۱	پیمان ۲	پیمان ۳	
۸۶۱	۷۲۹	۴۲۸۸	حسابهای دریافتنی-مبلغ بازیاقتنی پیمانها
۸۶۱	۷۲۹	۴۲۸۸	درآمد پیمان

۷- شناسایی هزینه پیمان (بهای تمام شده پیمان)

مصالح پای کار پیمان شماره ۱ و ۲ نباید به حساب هزینه سال ۱۳۹۱ منظور شود.

پیمان ۱	پیمان ۲	پیمان ۳	
۹۱۰	۶۸۰	۳۷۰۰	هزینه پیمان
۹۱۰	۶۸۰	۳۷۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
$\text{۱ پیمان شماره} = 850+110-50 = 910$ $\text{۲ پیمان شماره} = 980-300 = 680$			
شناسایی مخارج تحمل شده پیمان			

۸- شناسایی ذخیره زیان

پیمان شماره ۱ زیانبار است و برای آن ذخیره شناسایی می شود.

۱۳۸۳	۱۳۸۱	
۳۰۰۰		درآمد کل پیمان
		هزینه کل پیمان:
	۹۶۰	مخارج واقعی
	۲۲۱۰	مخارج برآوردی تکمیل پیمان
۳۱۷۰		
(۱۷۰)		زیان پیمان
۱۷۰-۴۹=۱۲۱		زیان قابل شناسایی
مبلغ ۴۹ میلیون ریال زیان (تفاوت درآمد و هزینه شناسایی شده) قبلاً ثبت شده است.		

در مواردیکه حساب پیمان در جریان پیشرفت مانده بدهکار دارد و از طرف دیگر پیمان در مجموع زیانبار است باید ابتدا مبلغ زیان از مانده حساب پیمان در جریان پیشرفت کسر شود و برای مابه التفاوت آن ذخیره گرفته شود. پیمان ۱ به دلیل وجود مصالح پای کار مانده ای به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال دارد. ابتدا معادل این مبلغ به حساب زیان پیمان منظور می شود و برای باقیمانده زیان ذخیره شناسایی می شود.

پیمان ۱		
	۱۲۱	زیان پیمان (هزینه پیمان)
۵۰		پیمان در جریان پیشرفت
۷۱		ذخیره زیان پیمان ۱
۱۲۱-۵۰=۷۱		ذخیره لازم برای زیان

۹- نحوه محاسبه و ارائه مبالغ صورتهای مالی

۹-۱: نحوه ارائه درآمد و هزینه ها

جمع	پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
۵۸۸۱	۴۲۲۸	۷۲۹	۸۶۱	درآمد پیمان
				بهای تمام شده پیمان (هزینه پیمان):
۵۲۹۰	۳۷۰۰	۶۸۰	۹۱۰	هزینه شناسایی شده
۱۲۱	-	-	۱۲۱	زیان پیمان
۴۰۷				سود ناخالص

شرکت گهرساز صورت سود و زیان برای دوره منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱	
درآمد پیمان	۵۸۱۸
بهای تمام شده پیمان	۵۴۱۱
سود ناخالص	<u>۴۰۷</u>

۹-۲ محاسبه و ارائه اقلام مربوط به پیمانهای بلند مدت در ترازنامه

۹-۲-۱ پیمان در جریان پیشرفت

پیمان در جریان پیشرفت	پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
	۳۷۰۰	۹۸۰	۹۶۰	مخارج تحمل شده انباشته
	۳۷۰۰	۶۸۰	۹۱۰	هزینه شناسایی انباشته پیمان
	---	---	(۱۲۱)	زیان قابل پیش بینی پیمان
<u>۳۰۰</u>	<u>---</u>	<u>۳۰۰</u>	<u>---</u>	مخارج مرتبط با فعالیت آتی پیمان که بعنوان دارایی شناسایی می شود

۹-۲-۲ حسابهای دریافتنی ت مبلغ بازیافتنی پیمانها (کارگواهی شده)

مبلغ بازیافتنی پیمانها	پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
	۴۲۲۸	۷۲۹	۸۶۱	درآمد انباشته پیمان
	۳۴۰۰	۱۱۰۰	۸۰۰	مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار:
	۳۰۰	---	---	صورت وضعیتهای تایید شده
<u>۵۸۹</u>	<u>۵۲۸</u>	<u>(۳۷۱)</u>	<u>۶۱</u>	علی الحساب دریافتی

مازاد صورت وضعیت تایید شده به مبلغ ۳۷۱/۴۵۰/۰۰۰ ریال نسبت به درآمد شناسایی شده به عنوان بدهی در ترازنامه منعکس می شود.

بنابراین این مبلغ نباید با مانده بدهکار دیگر پیمانها تهاتر گردد.

۹-۲-۳ پیش دریافتها و ذخایر

پیش دریافت	پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
۱۱۰۰	۵۰۰	۱۰۰	۵۰۰	مانده در پایان دوره
ذخیره زیان				
۷۱	-	-	۷۱	مانده در پایان دوره

حسابداری پیمانهای بلند مدت

۹-۲-۴ سایر حسابها و اسناد دریافتنی

سایر حسابها و اسناد دریافتنی	پیمان ۳	پیمان ۲	پیمان ۱	
	۱۳۶	۴۴	۳۲	سپرده بیمه
	۲۷۲	۸۸	۶۴	سپرده حسن انجام کار
<u>۶۳۶</u>	<u>۴۰۸</u>	<u>۱۳۲</u>	<u>۹۶</u>	

فرض شده است که پیش پرداخت مالیات با هزینه مالیات بر درآمد بسته شده است.

شرکت گهرساز		
ترازنامه		
در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱		
ریال	عطف	داراییها:
۱۰۶۰		حسابهای دریافتنی ت کارفرما ^۱
۵۸۹	۹-۲-۲	حسابهای دریافتنی ت مبلغ بازیاقتنی پیمانها (کارگواهی شده)
۶۳۶	۹-۲-۴	سایر حسابها و اسناد دریافتنی
۳۰۰	۹-۲-۱	پیمان در جریان پیشرفت
		بدهیها:
۳۷۱	۹-۲-۲	حسابهای پرداختنی ت مازاد صورت وضعیتها
۱۱۰۰	۹-۲-۳	پیش دریافتها
۷۱	۹-۲-۳	ذخیره زیان
		۱ این مبلغ مربوط به صورت وضعیتهای تایید شده اما وصول نشده پیمانهاست.

ضمیمه ۱ - بیمه پیمانکاری

بر اساس ماده ۳۸ قانون تامین اجتماعی کارفرما موظف است ۵٪ ناخالص کارکرد را از هر صورت وضعیت کسر و نزد خود نگهدارد. این سپرده و آخرین قسط پیمانکاران تا ارائه مفصاحساب توسط پیمانکار که توسط سازمان تامین اجتماعی صادر می گردد، نگهداری می شود. البته در پیمانهای مشمول طرحهای عمرانی حق بیمه بصورت مقطوع محاسبه و کسر می شود. حق بیمه این پیمانها ۶/۶٪ شامل ۱/۶٪ سهم پیمانکار و ۵٪ سهم کارفرما است.

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

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 و به علاوه $\frac{1}{9}$ 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 علاوه $\frac{1}{9}$ حق بیمه بیکاری محاسبه می شود. در مورد بیمه اینگونه پیمانها توجه به نکات زیر مهم است:

۱- کارفرما از هر صورت وضعیت ۵٪ بابت بیمه کسر می کند و آن را به صورت سپرده نگهداری میکند و و پس از ارائه مفصاحساب آن را به پیمانکار برمی گرداند.

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 $\frac{1}{9}$ بیمه بیکاری) بیمه خود را محاسبه می کند. اگر این مبلغ از مبالغ پرداخت شده طبق بند ۲ بیشتر باشد، مابه التفاوت آن را به سازمان تامین اجتماعی می پردازد، اما اگر بیمه محاسبه شده از مبالغ پرداخت شده طبق لیست حقوق و دستمزد ماهانه کمتر باشد از این بابت مبلغی باز پس نمی گیرد.

مثال: اگر مبلغ یک پیمان ۹۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد و در طول دوران اجرای پیمان بر اساس لیست حقوق و دستمزد کارکنان مبلغ

۵۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال حق بیمه پرداخت شده باشد، مبلغ کل حق بیمه و مابه التفاوت قابل پرداخت آن به شرح زیر محاسبه می شود:

$$\text{حق بیمه} = ۶۶/۵۰۰/۰۰۰ = ۹۵۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۷\%$$

$$\text{حق بیمه بیکاری} = \frac{۱}{9} \times ۶۶/۵۰۰/۰۰۰ = ۷/۴۰۰/۰۰$$

$$\text{جمع حق بیمه و حق بیمه بیکاری} = ۷۳/۹۰۰/۰۰۰$$

$$\text{مابه التفاوت قابل پرداخت} = ۱۷/۹۰۰/۰۰۰ = ۵۶/۰۰۰/۰۰۰ - ۷۳/۹۰۰/۰۰۰$$

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 صورتیکه مبلغ آن از جمع مبالغ پرداخت شده بر اساس لیست حقوق و دستمزد بیشتر باشد برای تفاوت آن ذخیره لازم شناسایی شود.

ضمیمه ۲- مالیات

طبق اصلاحیه مورخ ۱۳۹۱/۶/۲ ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم، کارفرما باید ۳٪ مالیات علی الحساب از مبلغ صورت وضعیت کسر کند. این مالیات باید ظرف ۳۰ روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن به مودی (پیمانکار) تسلیم شود. در اجرای این ماده کارفرما مکلف است ظرف ۳۰ روز از تاریخ انعقاد قرارداد، رونوشت آن را به اداره امور مالیاتی محل با اخذ رسید تسلیم نماید.

از نظر پیمانکار این مالیات، نوعی پیش پرداخت است. مالیات عملکرد سالیانه پیمانکار بر اساس رسیدگی به دفاتر طبق قانون مالیاتها تعیین می شود و مبالغ پیش پرداخت از آن کسر و مابقی به سازمان امور مالیاتی پرداخت می شود.

استاندارد شماره ۹ حسابداری شرکتهای پیمانکاری را ملزم به شناسایی درآمد پیمانکاری بلند مدت به روش درصد پشرفت کار (هزینه به هزینه) می کند. در این روش پیمانکار باید هزینه های کل پروژه را برآورد کرده و بر مبنای آن و متناسب با هزینه های واقعی تحقق یافته درآمد هر دوره مالی را شناسایی کند.

نتایج حاصل از محاسبات یاد شده همیشه با صورت وضعیت های ارسالی و تایید شده توسط کارفرمایان متفاوت است و اختلاف موجود بین صورت وضعیت های تایید شده و درآمد شناسایی شده به روش هزینه به هزینه در ترازنامه تحت عنوان مبلغ قابل بازایافت پیمانها یا مازاد کار گواهی شده درج می شود.

نکته قابل تامل به لحاظ مالیاتی این است که وقتی درآمد بر مبنای هزینه های تحقق یافته شناسایی و ثبت می شود، اگر هزینه ای توسط ممیز مالیاتی برگشت داده شود (یا غیر قابل قبول شناخته شود) تکلیف درآمد متناظر با آن چه می شود. برای اینکه موضوع روشن تر شود مثالی به شرح زیر آورده شده است.

مثال: شرکت نمونه ابتدای سال ۸۹ قراردادی بلند مدت به مبلغ ۵۰۰۰ میلیون ریال با کارفرمای خود منعقد می نماید. در پایان سال ۸۹ برآوردهای انجام شده نشان می دهد که کل هزینه طرح ۴۵۰۰ میلیون ریال است و در واقع شرکت از محل قرارداد یاد شده ۵۰۰ میلیون ریال سود برآوردی خواهد داشت. در سال ۸۹ شرکت از بابت اجرای این قرارداد ۴۰۰ میلیون ریال هزینه شناسایی و در دفاتر ثبت کرده است. بنابراین درآمدی که شرکت در سال ۸۹ شناسای می کند عبارتست از:

$$5000 \times \left(\frac{400}{4500} \right) = 444$$

$$444 = 400 \text{ ت } 44$$

سود شناسایی شده در سال ۸۹ عبارتست از:

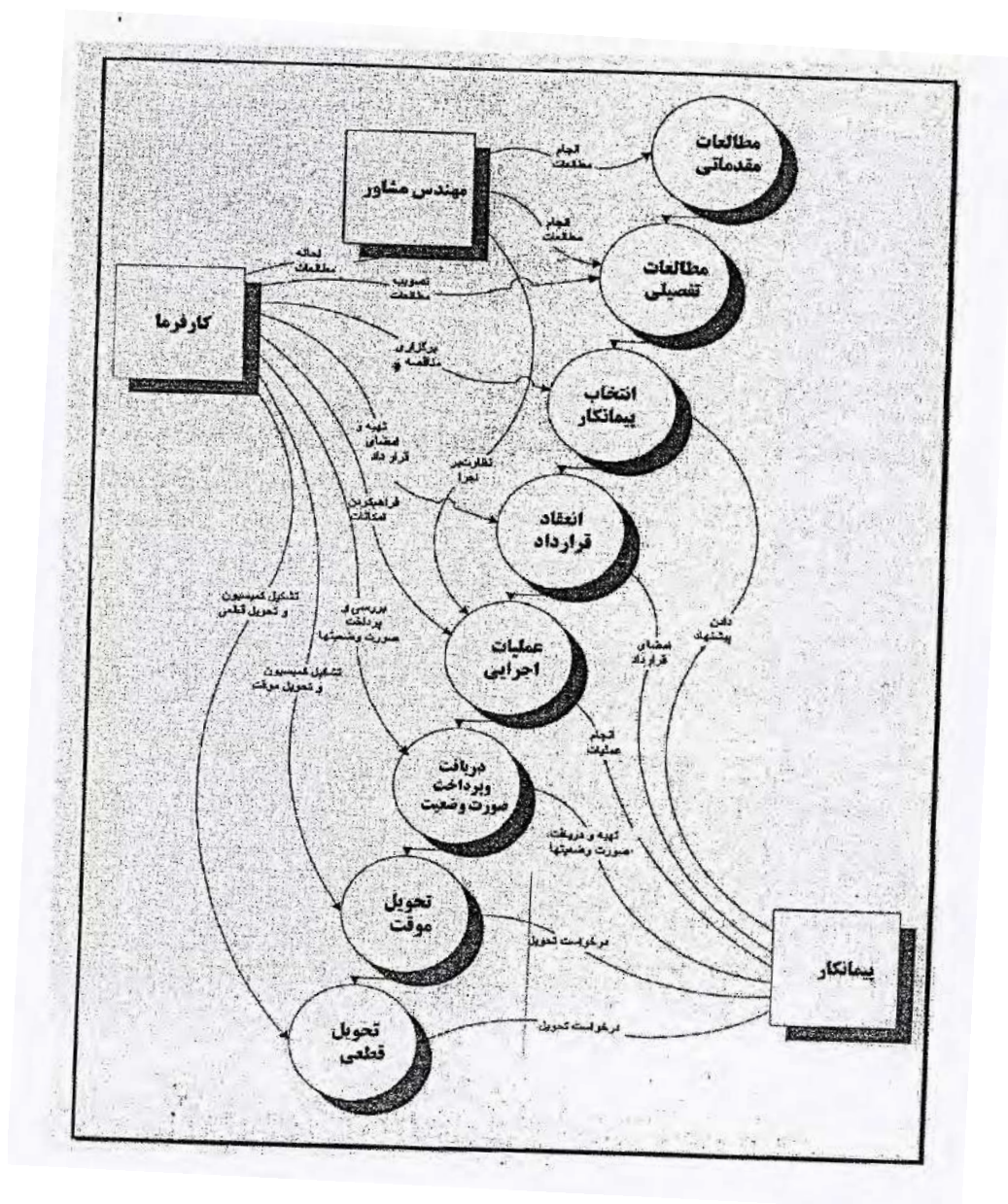
فرض کنیم میزان مالیاتی در هنگام رسیدگی به دفاتر شرکت نمونه بیست میلیون ریال از هزینه های شرکت را غیر قابل قبول تشخیص داده است و از هزینه های شرکت حذف کنند. در آن صورت سود شرکت به ۶۴ میلیون ریال (۴۴ + ۲۰) افزایش می یابد و در عمل مالیات شرکت ۱/۵ برابر می شود و غافل از اینکه ۲۰ میلیون ریال هزینه برگشتی اثر مستقیمی بر میزان درآمد شرکت داشته است. که اگر آن هزینه برگشت شود باید درآمد متناظر نیز به شرح زیر محاسبه و کسر شود:

$$20 = 422 - 5000 \times \frac{444}{4500}$$

$$22 = 422 \text{ ت } 4447$$

همانگونه که مشاهده می شود اثر برگشت هزینه ها بر درآمد بیش از هزینه های برگشتی است و در آن صورت به لحاظ مالیاتی سود مشمول مالیات از ۴۴ میلیون ریال به ۲۲ میلیون ریال کاهش می یابد. بنابراین اگر سازمان امور مالیاتی چنین تاثیری را نادیده انگارد به میزاه هزینه های برگشت شده سود شرکت را افزایش داده در حالیکه درآمد واقعی یک پروژه در پایان پروژه محاسبه می شود و درآمد های شناسایی شده در طی پروژه همیشه بر مبنای برآورده بدست می آید.

ضمیمه ۳ نمودار محتوای عملیات پیمانکاری



منابع جزوه:

نشریه شماره ۱۸۵ سازمان حسابرسي - حسابداری پیمانهای بلند مدت

مباحث جاری - جمشید اسکندری

حسابداری پیمانکاری - پروژه مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد ممقان - دکتر آرش درخشان مهر