



**موضوع :**

**مراحل حسابداری پیمانکاری**

**پروژه دوره کارشناسی رشته حسابداری**

**دانشجو**

**علی جعفری زرندینی**

**استاد**

**خانم سلیمی**

## فهرست مطالب

### فصل اول :

#### عملیات پیمانکاری :

- ارکان اصلی عملیات پیمانکاری
- انواع قرارداد های پیمانکاری
- مراحل اجرای طرح و انجام عملیات پیمانکاری
- مطالعات مقدماتی یا اولیه طرح
- ارجاع کار به پیمانکار
- انعقاد قرار داد با پیمانکار
- اجرای کار ( شروع عملیات )
- خاتمه کار
- سازمان بر اساس وظایف ( سازمان کار کروی )

### فصل دوم :

#### حساب های شرکت پیمانکاری

##### دارائی های جاری

- بانک و صندوق
- تخواه گردان ها
- حساب های دریافتنی
- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
- اسناد دریافتنی
- پیش پرداخت ها
- سپرده حسن انجام کار

## **درارئيهاي ثابت :**

- دارائيهاي ثابت مشهود
- دارائيهاي ثابت نا مشهود
- بدهي هاي جاري :
- حسابهاي پرداختني
- اسناد پرداختني
- پيش دريافت ها

## **بدهي هاي بلند مدت**

- سرمايه
- در آمدها
- هزينه ها
- حساب پيمان
- حساب كار گواهي شده

## **فصل سوم :**

### **روش هاي تداول حسابداري پيمانكاري**

- روش كار تكميل شده
- روش درصد پيشرفت كار
- ذخيره لازم براي زيان هاي قابل پيش بيني
- دعاوي و تغيرات ناشي از قراردادهاي پيمانكاري
- تعيين سود پيمان تكميل شده
- انتقال سود و بستن حساب پيمان تكميل شده
- محاسبه سود پيمان نا تمام
- نحوه محاسبه و پرداخت دستمزد كارگران و سرپرستان كارگاه
- نحوه محاسبات استهلاك تموال ، ماشين آلات و تجهيزات .

## **فصل چهارم :**

### **مالیات پیمانکاری**

- مالیات مقطوع
- مالیات بر درآمد پیمانکاری
- درآمد مشمول مالیات پیمانکاری
- مالیات موسسات پیمانکاری
- شرکت های سهامی
- نحوه نگهداری حساب های مالیاتی
- پیش پرداخت مالیات
- مالیات قطعی پیمان ها
- ذخیره مالیات بر درآمد

## **فصل پنجم :**

### **گزارش های مالی**

- ترازنامه
- جدول بهای تمام شده کار در جریان ساخت
- گزارش های عملیاتی
- گزارش پیشرفت کار
- صورت حساب سود و زیان
- تراز آزمایشی

## خلاصه اي از نکات مهم پروژه به شرح زیر مي باشد

۱- مراحل انجام عملیات پیمانکاری

۲- حسابهای شرکت پیمانکاری

۳- روش های متداول حسابداری پیمانکاری

۴- مالیات پیمانکاری

۵- گزارش های مالی

۶- صورت مسئله پیمانکاری

### پیشگفتار :

تدوین مطالبی درباره نحوه حسابداری انواع فعالیت های اقتصادی از يك سو ، بر دانش پیشرفته و امروزی حسابداری متکی و از سوي دیگر ، با شرایط خاص ، عرف تجاري و قوانین حاکم بر فعالیت های اقتصادی در ایران منطبق باشد یکی از زمینه های ضروري پژوهشی است که می تواند کاربرد روش های پیچیده حسابداری را آسان ساخته و در عین حال خدمات حسابداری در سطوح مختلف را کارآمدتر نماید علاوه بر این ، پژوهش هایی از این دست ، امکانات گسترش ، رواج و فراگیری ، اصول و ضوابط حرفه ای را افزایش داده و کار حسابداری واحدهای تجاري را در مجموع بهبود می بخشد امروزه مؤسسات عمومی و خصوصی اجرای عملیاتی نظیر : راه سازی - سد سازی - احداث ساختمان - تاسیسات - کشتی سازی - هواپیما سازی و ساخت قطعات پیچیده وسایل و تجهیزات را با انعقاد پیمان به مؤسسات پیمانکاری واگذار می کنند .

### ارکان اصلی عملیات پیمانکاری :

در هر نوع عملیات پیمانکاری ارکان اصلی زیر وجود دارد :

**کارفرما :** شخص حقیقی یا حقوقی است که به عنوان يك طرف قرارداد ، عملیات اجرایی معینی را به پیمانکار ارجاع می کند .

**پیمانکار :** شخصی حقیقی یا حقوقی است که به عنوان طرف دیگر قرارداد ، عملیات اجرایی پیمان را به عهده می گیرد .

**قرارداد :** رابطه حقوقی بین طرفین است که منشأ تعهد و التزام می باشد و شامل موضوع کار ، مدت انجام کار ، مبلغ قرارداد و تعهدات کارفرما و پیمانکار است .

موضوع قراردادهای پیمانکاری معمولاً ساختن یک دارایی یا دارایی های است که در مجموع طرح واحدی را تشکیل می دهد .

### **انواع قراردادهای پیمانکاری :**

قراردادهای پیمانکاری به حالت های مختلف تنظیم می شود اما معمولاً یکی از دو حالت کلی زیر را دارا است .

#### **الف) قراردادهای مقطوع :**

در این نوع قراردادها ، پیمانکار با مبلغ مقطوعی به عنوان بهای کل پیمان و یا مبلغی یعنی برای واحد هر کار ( مثلاً یک متر خاکبرداری ) توافق می کرد در برخی از موارد ، طبق ماده خاصی بهای واحد هر کار یا مبلغ کل پیمان بر اساس تغییرات شاخص قیمت ها تعدیل می شود در این نوع قرارداد هزینه های مواد ، مصالح ، ویتامین D سایر هزینه ها با پیمانکار است که اگر کمتر از مبلغی که از کارفرما دریافت می کند خرج نماید برایش سود محسوب می شود .

#### **ب) قراردادهای اسانسی :**

در این نوع پیمان ها ، مخارج مجاز یا تعیین شده در قرارداد به پیمانکار تادیه و در ازاء خدمات انجام شده درصد معینی از مخارج یا حق الرحمه ثابتی به پیمانکار پرداخت می شود . یکی از خصوصیات قراردادهای پیمانکاری این است که مدت اجرای قرارداد معمولاً به بیش از یک دوره مالی تسری می یابد لکن طول مدت اجرای قرارداد نباید ملاک شناخت قراردادهای پیمانکاری قرار می گیرد .

**ج) قرار داد مدیریت اجرایی:** علاوه بر دو نوع قراردادهای ذکر شده از قرارداد زیر نیز می توان استفاده نمود :

در این نوع قراردادها بهای مواد و مصالح در مقابل ارائه صورت حساب به پیمانکار پرداخت می شود و هر مبلغ معین و مشخص که در ابتدای قرارداد توافق شده و در پایان کار به عنوان حق الزحمه به پیمانکار پرداخت می شود .

در قرارداد نوع دوم که قرارداد اسانسي مي باشد حق الزحمه درصدي از هزينه هاست اما در قرارداد نوع سوم حق الزحمه مبلغ مشخصي است و به هزينه ها مربوط نمي شود .

### **مراحل اجراي طرح و انجام عمليات پيمانكار :**

مراحل اجراي طرح در موسسات خصوصي و عمومي تفاوت ماهوي ندارند ، و موسسات خصوصي كمابيش در اجراي عمليات پيمانكاري از تشريفات دولتي تبعيت مي كنند اجراي طرحهاي عمراني در موسسات خصوصي همانند موسسات بخش عمومي تابع تشريفات خاصي است كه ذيلا در ه مرحله جداگانه آورده شده است :

### **مرحله مطالعات مقدماتي يا اوليه طرح :**

موسسات بخش خصوصي معمولا طرح هاي ساختماني ، تاسيسات و تجهيزات خود را بادر نظر گرفتن منابع مالي ، پيش بيني و سپس نقشه ها و اسناد و مشخصات اجرايي ار راسا يا با كمك موسسان مشاور تهيه مي كنند مطالعات مقدماتي طرح شامل اقدامات زير است :

#### **۱-۱- خدمات تحقيقاتي و بنيادي :**

مطالعات اين مرحله شامل : مطالعات منطقي ، اجتماعي و اقتصادي است كه بر مبناي نتايج حاصل از آنها ، تصميم گيري كلي در مورد برنامه ها و شناخت طرح ها به عمل مي آيد .

#### **۱-۲- مطالعات شناسايي طرح :**

مطالعات اين مرحله شامل : تحقيقات و بررسي هاي لازم به منظور تعيين هدف طرح ، شناخت اجراء قشكه ، داده ها و تهماده ها و همچنين امكانات فني و اجرايي با توجه به مصالح ساختماني ، تجهيزات ، نيروي انساني ، ساير امكانات و محدوديت ها و بالاخره حدود سرمايه گذاري ، زمان اجراء ، كاسبات اقتصادي ، تعيين بهره وري و تعيين اثرات اجتماعي و اقتصادي ناشي از اجراي طرح است . حاصل اين مطالعات به شكل گزارشي تدوين مي گردد كه مبناي اتخاذ تصميم در مورد اقدامات بعدي خواهد بود .

#### **۱-۳- تهيه طرح مقدماتي :**

بعد از شناخت طرح و تعيين مشخصات كلي آن برمبناي بررسي ها و يا مطالعات توجيهي حتي و اقتصادي خاص ، مطالعات مقدماتي طرح انجام

می شود . خدمات مربوط به مطالعات مقدماتی شامل مطالعات تحقیقاتی و آزمایش های لازم به منظور طراحی و تهیه نقشه های مقدماتی و مشخصات کلی ، تعیین محل های مناسب و بر آورد کلی ابعاد و حجم کار و مخارج هر یک از راحل های پیشنهادی و همچنین مقایسه و تعیین نکات مثبت و منفی هر راه حل و بازده اقتصادی و اثرات اجتماعی هر یک از آنها می باشد . تهیه کننده طرح مقدماتی مناسب ترین راه حل را با ذکر دلیل لازم توجیه می کند مطالعات و تحقیقات ، نقشه بر داری ها و بررسی ها و آزمایش های این مرحله باید به اندازه ای کامل باشد که امکان بر آورد مخارج دوره مطرح و هزینه های بهره برداری را به منظور اتخاذ تصمیم منطقی فراهم سازد و نتیجه این مطالعات و روش انجام مراحل بعد به شکل گزارشی تدوین می شود .

#### **۴-۱- تهیه نقشه ها و مشخصات اجرایی طرح :**

تصویب طرح مقدماتی توسط دستگاه اجرایی ( مجری طرح ) مبنای تهیه نقشه ها و مشخصات اجرایی طرح قرار خواهد گرفت . خدمات این مرحله شامل انجام مطالعات ، بررسی ها ، تحقیقات و نقشه برداری ها و آزمایش های لازم به منظور تهیه کلید اسناد عملیات اجرایی طرح از جمله : نقشه های اجرایی و مشخصات فنی اختصاصی ، نقشه محل نتیجه آزمایش ها ، برنامه زمانی اجرای کار ، صنایع تهیه مصالح ، بر آورد مقادیر کار و پیش بینی دقیق مخارج اجرای طرح می باشد .

#### **مرحله ۲ : ارجاع کار به پیمانکار**

در ارجاع کار به پیمان کار مراحل زیر باید طی شود :

#### **۲-۱- تکثیر اسناد و مدارك مناقصه :**

بعد از تصویب گزارش ها ، نقشه ها و سایر اسناد و عملیات اجرایی ( موضوع بند ۴-۱ UL ) و حصول اطمینان از مهیا بودن زمین یا محل اجرای طرح ، اسناد و مدارك مناقصه تکثیر و در اختیار شرکت کنندگان در مناقصه قرار می گیرد .

#### **۲-۲- دعوت از پیمانکاران برای انجام طرح :**

بعد از آماده شدن اسناد و مدارك مناقصه ، پیمانکاران به طریق زیر از نوع و مشخصات طرح مطلع



می شوند و در صورتی که مایل به اجرای رح باشند ، اسناد و مدارك مناقصه را از کارفرما یا مهندسین مشاور خریداری و برای بررسی و مطالعه در اختیار کادر فنی خود قرار می دهند .

#### **الف) مناقصه عمومی -**

در این روش مبلغ و مشخصات طرح و شرایط شرکت در مناقصه از طریق درج آگهی در جراید به اطلاع داوطلبان شرکت در مناقصه می رسد .

#### **ب) مناقصه محدود -**

در این روش دعوتنامه شرکت در مناقصه برای شرکت هایی ارسال می شود که صلاحیت آنها برای شرکت در مناقصه قبلاً تعیین و نام آنها در لیست واجدین رایت شرکت های پیمانکاری ( لیست خاص ) درج شده باشد پس به دلیل تخصصی بودن یا ویژگی خاص کار از تعداد محدودی پیمانکار دعوت به عمل می آید .

#### **ج) ترك مناقصه :**

در مواردی که تحت شرایط خاص و بنا به شخصیت مقامات اجرایی انجام مناقصه ممکن و یا به صرفه و صلاح نباشد .  
پیمانکار از طریق ترك مناقصه مستقیماً انتخاب می شود .

#### **د) توافق قیمت :**

در این روش در مواردی که انجام مناقصه میسر و یا به مصلحت نباشد می توان طرح را با توافق قیمت به پیمانکار ارجاع داد .

#### **۲-۲- تسلیم قیمت پیشنهادی و ضمانت نامه شرکت در مناقصه :**

چنانچه کادر فنی پیمانکار انجام پیمان را با توجه به امکانات پیمانکار عملی تشخیص می دهد ، قیمت کل کار را از روی نقشه ها محاسبه و پیشنهاد می کند قیمت پیشنهادی پیمانکار برای اجرای طرح همراه با سایر اسناد و مدارك مذکور در آگهی ، ، نظیر ضمانت نامه بانکی در دو پاکت جداگانه - پاکت «الف» حاوی ضمانت نامه بانکی و کلیه اسناد و مناقصه و پاکت « ب » فقط شامل برگ پیشنهاد مبلغ کل - به مناقصه گزار ( کارفرما ) تسلیم می شود .

#### **۴-۲- انتخاب پیمانکار :**

کمیسیون مناقصه برای تعیین برنده مناقصه ، پیشنهادهاي واصله را با رعایت آئین نامه معاملات دولتي افتتاح و قرائت مي کند . کمیسیون مزبور ابتدا پاکت الف را باز مي کند و در صورتي که پیمانکار تامامي شرایط مزبور در مناقصه را رعایت و کلیه مدارك را ارسال کرده باشد . مبادرت به افتتاح پاکت ب ( برگ پیشنهاد مبلغ ) مي کند . مناقصه گزار پس از ارزیابي پیشنهاد ها و تهیه جدول مقایسه ، از بین پیشنهادهايي که تامامي شرایط مناقصه را دارا باشد و از قیمت اعتدال خارج نباشد . مناسبترین پیشنهاد از نظر مالي و سایر شرایط انتخاب و به عنوان برنده مناقصه معرفي مي کند . ضمانت نامه شرکت در مناقصه در صورتي که برنده مناقصه از انعقاد قرارداد امتناع ورزد به نفع کارفرما ضبط خواهد و از نفر دوم براي عقد قرارداد دعوت مي شود .

#### **مرحله ۳ : انعقاد قرارداد با پیمانکار :**

بعد از اینکه برنده مناقصه تعیین شد قراردادي بین پیمانکار و کارفرما منعقد و ضمانت نامه هاي شرکت در مناقصه آزاد مي شود

اهم مواردی که در قرارداد ( پیمان ) پیش بینی می شود ، شامل نکات زیر است :

#### **۳-۱- نام طرفین قرارداد ( کارفرما – پیمانکار )**

#### **۳-۲- موضوع پیمان :**

اجرای عملیات کارهای اصلی ، کارهای فرعی و کارهای جدید احتمالی است . کارهای فرعی عملیاتی را شامل می شود که به منظور اجرا و نگهداری عملیات موضوع پیمان ضروری است ، اما جزء کارهای اصلی پیمان محسوب نمی شود به طور کلی منظور از موضوع قرارداد مال یا عملی است که هر يك از قتعاملین تسلیم یا انجام آن را به عهده می گیرند .

#### **۳-۳- مبلغ پیمان :**

مبلغی که پیمان بر اساس آن منعقد می شود و با توجه به شرایط عمومی پیمان مبلغی به آن اضافه یا کسر می گردد .

دستگاه هاي اجرائي موظفند در ارجاع کارهاي اضافي به پيمانکار يا تغيير در مقادير کار مفاد بخشنامه به شرايط عمومي پيمان را رعايت کنند .

#### **۳-۴- مدت پنهان :**

مدتي است که پيمانکار تعهد مي کند در طي آن کارگاه را تجهيزات و عمليات مورد پيمان را اجرا کند .

#### **۳-۵- تاييدات و تعهدات پيمانکار :**

به طور خلاصه پيمانکار تاييد مي کند که هنگام تسليم پيشنهاده ، مطالعات کافي به عمل آورده و هيچ نکته اي باقي نمانده است که بعدا بتواند در مورد آن به جهل خود استناد نمايد .

#### **۳-۶- تعهدات و اختيارات کارفرما :**

کارفرما متعهد است کليه زمين هايي را که براي تاسيس و ايجاد کارگاه و انجام عمليات موضوع پيمان مورد نياز است در تاريخ هايي که در برنامه تفصيلي اجرائي منظم به پيمان پيش بيني شده است طبق صورت جلسه به پيمانکار تحويل دهد . همچنين کارفرما در مدت اجراي پيمان مي تواند توسط دستگاه نظارت ، مهندس مقيم و يا مامورين ديگري عمليات پيمانکار را بازرسي کند .

#### **۳-۷- ضمانت نامه انجام تعهدات :**

در موقع امضاء قرارداد پيمانکار بايد ضمانت نامه اي ( در حال حاضر ۵۰% مبلغ اوليه پيمان ) از بانک مورد قبول کارفرما طبق نمونه اي که معمولا ضميمه اسناد مناقصه است اخذ و تسليم کارفرما کند ضمانت نامه مذکور بايد تاريخ تصويب صورت مجلس تحويل موقت موضوع پيمان معتبر توبه دستور کارفرما قابل تمديد باشد .

#### **۳-۸- پيش پرداخت و ترتيب واريز آن :**

کارفرما موافقت مي کند به منظور تقويت بنيه مالي پيمانکار و تکميل تجهيزات وي درصدي از مبلغ اوليه پيمان را به عنوان پيش پرداخت در مقابل ضمانت نامه بانكي پرداخت کند .

#### **۳-۹- جريمه تاخير :**

اگر کسي تعهد به امري کند يا تعهد نمايد از انجام امري خودداري کند ، در صورت تخلف مسئول خسارت، طرف مقابل است ، مشروط بر اينکه جبران خسارت تسويه شده باشد و يا بر

حسب قانون موجب زمان باشد توافق طرفین درباره میزان خسارت ممکن است به این شکل باشد که میزان خسارت را قبلاً ارزیابی نمایند و در قرارداد مبلغ مقطوعی را معین کنند که در صورت اجراء یا عدم اجراء یا در صورت تاخیر ( مثلاً : هر روز یا هر ماه تاخیر ) قابل پرداخت باشد جریمه تاخیر معمولاً در موارد جداگانه ای در قراردادهای پیمانکاری پیش بینی می شود و خسارت و جرائم قابل پرداخت توسط پیمانکار که ناشی از تاخیر و تکمیل کارها یا سایر علل باشد ، تماماً به عنوان هزینه پیمان تلقی می گردد .

#### **مرحله ۴ : اجراء کار ( شروع عملیات ) :**

##### **۴-۱- تحویل ، تاسیس و تجهیز کارگاه :**

بعد از اینکه پیمان منعقد شد ، کارفرما کلیه زمینهایی را که برای تاسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است به پیمانکار تحویل و شخص یا مؤسسه ای را به عنوان دستگاه نظارت به پیمانکار معرفی کند . همچنین کارفرما یا دستگاه نظارت برای کنترل مستقیم عملیات کارگاه ، شخصی را به عنوان ناظر مقیم تعیین و کتباً به پیمانکار معرفی می نماید .

پیمانکار نیز برای شروع کار و اجرای طرح ، شخصی را به عنوان رئیس کارگاه تعیین و کتباً به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی می کند . پیمانکار مسئولیت حسن اجرای تمامی کارهای موضوع پیمان را بر اساس مشخصات و نقشه های تفصیلی و محاسبات فنی به عهده دارد و نظارتی که از طرف کارفرما یا نمایندگان او ، در اجرای طرح می شود از میزان این مسئولیت نمی کاهد . پیمانکار دست اول می تواند به منظور تسهیل و تسریع در اجرای قسمت یا قسمت هایی از عملیات موضوع پیمان موافقت نامه هایی با شخص یا اشخاص یا پیمانکاران جزء ( دست دوم ) منعقد کند، مشروط بر آنکه آنان را از واگذاری کار به غیر ممنوع دارد . بهر حال ارجاع کار به پیمانکاران جزء تحت هیچ عنوان از مسئولیت و تعهدات پیمانکار نخواهد کاست

از این مرحله بخشی از مخارج اجرای طرح از محل خواه گردانی که به هر کارگاه اختصاص می یابد پرداخت می شود .

## **۲-۴- مخارج دورة اجراي طرح :**

پيمانکاران داراي يك دفتر مركزي هستند كه عموماً در تهران يا در مركز استان واقع است بعد از امضاء قرارداد معمولاً كارگاه جداگانه اي در محل اجراي هر طرح احداث مي گردد دوره اي كه هزينه هاي مربوط به يك قرارداد شناسايي مي شود با امضاء قراداد آغاز و تا تكميل آن پايان مي يابد . هزينه هاي قبل از انعقاد قرارداد در صورتي كه قابل تشخيص و شناسايي با شند به حساب پيمان انتقال مي يابد در غير اين صورت جز هزينه هاي دورة وقوع محسوب خواهد شد مخارج دورة اجراي طرح قبل از تنظيم قرارداد صرفاً به وسيله دفتر مركزي و بعد از آن توسط دفتر مركزي و كارگاه پرداخت مي شود .

### **مخارج اجراي طرح بوسيله كارگاه**

مخارجي كه كارگاه به انجام آن مجاز است بتدريج از محل تنخواه گرداني كه در اختيار رئيس كارگاه قرار دارد پرداخت مي شود. در پايان ماه يا هر زمان مشخص ديگري گزارش مخارج كارگاه همراه با اسناد مخارج به دفتر مركزي فرستاده مي شود. تمام مخارج انجام شده در كارگاه بايد متكي به مدارك مثبت و با توجه به دستور عمل دفتر مركزي پرداخت شده باشد. حسابدار دفتر مركزي، ابتدا مخارج كارگاه را كنترل مي كند سپس بر حسب مورد آن را به مخارج جاري و سرمايه اي تفكيك و در صورت نياز مبلغ تنخواه گردان كارگاه را تجديد مي كند.

تأمين آب و برق موقت كارگاه و هزينه مصرف آن در طول اجراي طرح به عهده پيمانكار است.

### **مخارج اجراي طرح بوسيله دفتر مركزي**

مخارج اجراي طرح پس از تجهيز كارگاه بوسيله دفتر مركزي و كارگاه پرداخت مي شود. مخارجي كه كارگاه مجاز به انجام دادن آن نيست يا امكان انجام دادن آن در محل اجراي طرح وجود ندارد از طريق دفتر مركزي انجام مي گيرد. مخارج انجام شده در يك واحد پيمانكاري را مي توان به شرح زير تفكيك كرد:

مخارجي که مستقيم به يك پيمان خاص مربوط مي شود. مانند مواد و مصالح مصرف شده در پيمان، هزينه دستمزد و مزايای کارگران و سرپرستان کارگاه و هزينه استهلاك و نقل و انتقال ماشين آلات و تجهيزات کارگاه.

مخارج سربار يا بالاسري که بين پيمانها مشترك است و مستقيم به فعاليت پيمانکاري مربوط نمي شود. مانند هزينه تعميرگاه و انبار دفتر مرکزي و يا طراحي و خدمات فني.

### **۳-۴- تنظيم صورت وضعيت موقت کارها :**

اگر قرار باشد که جمع ها بي پيمان در خاتمة عمليات پرداخت شود پيمانکار بايد مبلغ معتنايي سرمايه گذاري کند . از اين رو ، معمولا در فواصل معينی دستگاه نظارت ( مهندس ناظر ) با کمک نماينده پيمانکار بر مبناي پيشرفت فيزيکي کارها ، صورت وضعيت ( سيتواسيون ) تمامي کارهاي را که پيمانکار را از شروع کار تا تاريخ تنظيم صورت وضعيت انجام داده است و همچنين وضعيت مصالح و تدارکات لازمي که در پاي کار موجود مي باشد تعيين و پس از تاييد بر اسا نرخ هاي منظم به پيمان تقديم و تسليم کارفرما مي کند .

### **۴-۴- پرداخت وجه صورت وضعيت موقت :**

کارفرما پس از رسيدگي صورت وضعيت از جهت تطبيق ارقام با مبالغ مندرج در پيمان و اعمال تصحيحات لازم وضع کسور زير تتمه قابل پرداخت را با تنظيم سندي از طريق صدور چاپ به پيمانکار پرداخت مي کند .

الف) جمع وجوهي که بابت صورت وضعيت هاي قبلي پرداخت شده است

ب) ۱۰% بابت وجه الضمنن ( سپرده حسن انجام کار )

ج) اقسام پيش پرداخت

د) ماليات موضوع ماده ۷۶

ه) کسور متفرقه ديگري که بر طبق شرايط عمومي پيمان به عهده پيمانکار است

توضيحات ( موارد بالا ) :

**توضيح الف)** هر صورت وضعيتي ، تمامي کارهاي انجام شده از شروع کار تا تاريخ تهيه صورت

وضعیت را نشان می دهد بنابراین برای تعیین مبلغ کارکرد هر صورت وضعیت باید کارکرد صورت وضعیت قبلی از کارکرد آخرین صورت وضعیت کسر می گردد .

**توضیح ب)** منظور از کسر و نگهداری سپرده حسن انجام کار این است که اگر پیمانکار به علت بالا رفتن قیمت ها ، عدم توانایی یا به هر علت دیگری کار را نیمه تمام گذشت ، یا در دوره تضمین عیب و نقصی از کارها مشاهده شد کارفرما بتواند خسارت وارده را از محل سپرده حسن انجام کار جبران نماید بنا به تقاضای پیمانکار ، کارفرما می تواند تضمین حسن انجام کار را در مقابل اخذ ضمانت نامه از بانک مورد قبول کارفرما مستردارد

**توضیح ج)** به تشخیص کارفرما درصدی از مبلغ ناخالص هر صورت وضعیت بابت پیش پرداخت کسر خواهد شد به نحوی که مبلغ پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت مستهلک شود مبلغ ضمانت نامه پیش پرداخت نیز بر ترتیبی که اقساط ماهانه واریز می گردد و همزمان و متناسباً تقلیل می یابد .

**توضیح د)** ۵/۵٪ علی الحساب مالیاتی که توسط کارفرما در هر پرداخت به پیمانکار ، نسبت به قراردادهایی که پیشنهاد آنها از اوایل سال ۵۲ به بعد تسلیم گردیده کسر می گردد به دو جزء ۴٪ و ۱/۵٪ تقسیم می شود ۴٪ اول به عنوان مالیات مقطوع به خزانه دولت واریز و ۱/۵٪ بقیه به عنوان پیش پرداخت مالیات پیمانکار محسوب و از مالیات متعلق به در آمد پیمانکار کسر می گردد.

**توضیح ه)** مانند ۲/۲ درصد حق بیمه و بهداری ، ۰/۲ درصد سهم صندوق کار آموزی ، و عوارض معدن و آزمایشگاهی تمامی مبالغ مدرج در صورت وضعیت ها و همچنین پرداخت هایی که بابت آن به عمل می آید جنبه موقت و غیر منطقی و علی الحساب دارد و هر نوع اشتباه اندازه گیری و محاسباتی در صورت وضعیت های بعدی و یا در صورت وضعیت قطعی اصلاح و رفع خواهد شد .

**مرحله ۵ - خاتمه کار :**

**۵-۱ - تحویل موقت :**

بعد از آنکه عملیات موضوع پیمان طبق مشخصات و نقشه ها وسایر اسناد و مدارک ضمیمه پیمان خاتمه یافت ، پیمانکار می تواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت کند و نمایندهٔ

خود را براي عضويت در کمیسیون تحويل موقت معرفي نمايد و در عين حال انجام کارهاي جزئي باقي مانده را نيز تقبل کند . دستگاه نظارت پس از بازديد عمليات ، تشکيل کمیسیون تحويل موقت را از کارفرما تقاضا مي کند. بعد از آنکه اعضاي کمیسیون مذکور تعيين شدند ، آزمایش هاي لازم با حضور اعضاي کمیسیون توسط دستگاه نظارت انجام مي شود و نتايج آن در صورت مجلس تحويل موقت قيد مي گردد . کمیسیون تحويل موقت ، فهرستي از نقائص و معايب و تکميل کارهاي ناتمام مهلتي براي پيمانکار تعيين و به دستگاه نظارت ماموريت مي دهد که در راس مهلت مذکور عمليات را مجدداً بازديد کند و اگر بر اساس فهرست نقائص هيچ گونه عيب نقص و کار نا تمامي باقي نمانده باشد در صورت مجلس تحويل موقت و گواهي رفع نقص و عيب را براي کارفرما ارسال کند تا پس از تصويب او به پيمانکار ابلاغ شود .

## **۲-۵-۵-۲-برچيدن کارگاه**

پيمانکار موظف است پس از تحويل موقت کليه ماشين آلات و مصالح اضافي متعلق به خود را طي مدت مناسبی که مورد قبول دستگاه نظارت باشد از محل خارج کند. همچنين پيمانکار بايد نسبت به برچيدن و تخریب کارگاه و خارج کردن مواد حاصل از آن اقدام کند. هزينه هاي مربوط به برچيدن کارگاه کلاً به عهده پيمانکار است و مصالح حاصل از تخریب نيز به وي تعلق دارد.

## **۳-۵-۵-۳-ابطال ضمانت نامه پيش پرداخت :**

ضمانت نامه پيش پرداخت تا پايان مدت پيمان معتبر است و مبلغ آن با پرداخت صورت وضعيتها به تدريج تقليل مي يابد به نحوي که کل پيش پرداخت با آخرين صورت وضعيت موقت مستهلك شود .

## **۴-۵-۵-۴-ابطال ضمانت نامه انجام تعهدات :**

ضمانت نامه انجام تعهدات تا تاريخ تصويب صورت مجلس تحويل موقت معتبر مي باشد کارفرما ضمانت نامه مذکور را به محض تصويب صورت مجلس تحويل موقت آزاد خواهد کرد .



#### **۵-۵- تهیه صورت وضعیت قطعی :**

به محض اینکه تحویل موقت تمامی کارها انجام گرفت ، دستگاه نظارت به همراه پیمانکار اقدام به اندازه گیری و تهیه صورت وضعیت قطعی کارهای انجام شده خواهد کرد . مقادیر و ارقامی که در صورت وضعیت قطعی منظور می شود به تنهایی قاطع و یکی از مآخذ تسویه قطعی محاسبات خواهد بود ولو اینکه بین آنها و مقادیر و یا ارقامی که در صورت وضعیت موقت منظور گردیده اختلافی باشد .

#### **۵-۶- تهیه صورت حساب قطعی**

صورتحساب قطعی پیمان بر اساس صورت وضعیت قطعی تهیه می شود و مبلغ آن شامل مبلغ صورت وضعیت قطعی و مبالغی است که بر اساس قرارداد و اسناد و مدارک پیوست به آن به مبلغ مزبور اضافه و یا از آن کسر شده است.

صورتحساب قطعی که به ترتیب بالا تنظیم می شود مأخذ تصفیه حساب نهایی پیمانکار خواهد بود و پس از امضای آن از طرف کارفرما و پیمانکار برای طرفین قطعی بوده و هر گونه اعتراضی نسبت به آن بلااثر خواهد بود.

هرگاه بر اساس صورتحساب قطعی، پیمانکار بستانکار یا بدهکار باشد در مدت يك ماه از تاریخ امضای صورتحساب قطعی این بدهی یا طلب باید تصفیه شود.

#### **۵-۵- استرداد نصف وجه الضمان ( سپرده حسن انجام کار ):**

معمولاً نصف وجه الضمان پس از تصویب صورت وضعیت قطعی از طرف کارفرما به پیمان کار مسترد می شود

#### **۵-۶- تحویل قطعی :**

در پایان دوره تضمین ( فاصله زمان بین تحویل موقت و تحویل قطعی ) کارفرما به تقاضای پیمانکار اعضای کمیسیون تحویل قطعی را تعیین و به پیمانکار ابلاغ می کند پس از بازدید کارها توسط کمیسیون مزبور ، هرگاه عیب و نقصی که ناشی از کار پیمانکار باشد مشاهده نکند ، تحویل قطعی انجام خواهد گرفت و بلافاصله صورتمجلس مربوط به آن را تنظیم و تصویب آن به پیمانکار را ابلاغ می شود .

## ۷-۵- استرداد نصف دیگر وجه الزمان ( سپرده حسن انجام کار ) :

معمولاً نصف دیگر وجه الزمان پس از تصویب صورت مجلس تحویل قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد می شود .

## ۸-۵- هزینه نگهداری در دوره تضمین :

هزینه های بهره برداری و نگه داری عملیات موضوع پیمان در دوره تضمین به عهده کارفرما است و هزینه های ناشی از نقص عمل پیمانکار در دوره مزبور به عهده پیمانکار است .

## ۹-۵- انتقال دارایی مورد پیمان که به دستگاه مسئول بهره برداری :

کلیه عوامل و دارائی هایی که پس از اجرای طرح های عمرانی به وجود می آید جزء اموال عمومی به حساب می آید و حفظ و حراست آنها با دستگاه اجرایی یا دستگاه مسئول بهره وری است که ابنیه و تاسیسات را در اختیار دارد و این مورد چنانکه کارفرما موسسه خصوصی باشد کلیه اموال و حقوق ناشی از پیمان به وی منتقل می شود .

## سازمان بر اساس وظایف Functional organization

سازمان موسسات پیمانکاری حداقل باید سه قسمت اصلی زیر را داشته باشد.

### ۱- قسمت بر آورده و مهندسين

❖ مترور ها و مهندسين

### ۲- قسمت اجرای عملیات ( قسمت ساخت )

❖ سرپرست کل عملیات

(۱) نگهبانان

(۲) روسای کارگاهها

(۳) وقت نگهداران ، انبار داران ، کارگران

### ۳- قسمت حسابداري

## هترورها -

مبلغ پیشنهادی برای شرکت در مناقصه را محاسبه و تعیین و برای تصویب به سرپرست کل عملیات تسلیم می کنند تهیه صورت وضعیت ها و بررسی قیمت های پیشنهادی

پیمانکاران دست دوم و اعلام نتیجه آن برای تصویب به سرپرست کل عملیات ، جزء وظایف فنرورها است وقتی پیمانکار در مناقصه برنده شد متروهرالیست مواد ، سفارشات خرید و سایر احتیاجات پیمان را تهیه و نسخ آن رابه قسمت حسابداری و رئیس کارگاه ارسال می کنند .

### **روسای کارگاهها :**

کارگران و کارکنان لازم برای انجام عملیات موضوع پیمان را سازماندهی می کنند همچنین با برآورد میزان کار به تهیه صورت وضعیت های ماهانه کمک می نمایند .

### **وقت نگهداران :**

دستمزد کارگران کارگاه را محاسبه و بر اساس طبقه بندی هزینه ها ، تجزیه و برای رسیدگی و پرداخت به قسمت حسابداری ارسال می کنند .

### **انبار داران :**

مواد و مصالح ارسال شده به کارگاه را دریافت ، شمارش و گزارش مواد و مصالح تحویل شده را روزانه تنظیم و برای قسمت حسابداری ارسال می کنند قسمت حسابداری با تطبیق برگ سفارش خرید و گزارش تحویل کالافاکتور فروشندگان را پرداخت و سپس در اسناد و مدارك مالی ثبت میکند .

### **نگهبانان :**

معمولا تردد افراد ، اموال ، ماشین آلات ، تجهیزات ، وسائط نقلیه و مواد و مصالح را به طور شبانه روزی کنترل و از ورود و خروج افراد و وسایل غیر مجاز جلوگیری می کنند بر حسب مورد وظایف دیگری نیز به آنها محول می شود .

## ثبت عملیات مالی قراردادهای بلند مدت پیمانکاری

### حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکار:

#### مخارج قبل از انعقاد قرارداد

پیمانکار قبل از بستن قرارداد مخارجی بابت شرکت در مناقصه انجام می دهد. چون مشخص نیست که پیمانکار در مناقصه به عنوان مجری طرح انتخاب خواهد شد یا خیر این گونه مخارج به ترتیب زیر در دفاتر وی ثبت می شود:

**الف-** در صورتی که احتمال بازیافت این گونه مخارج (اطمینان از بستن قرارداد در دوره جاری یا دوره های بعد) وجود داشته باشد باید به حساب مخارج انتقالی به دوره های بعد منظور شود. اگر:

۱. پیمانکار در مناقصه برنده شد این گونه مخارج از حساب مخارج انتقالی خارج و جزو بهای تمام شده پیمان منظور می شود.

۲. احتمال برنده شدن پیمانکار منتفی شد این گونه مخارج از حساب مخارج انتقالی خارج و جزو هزینه های دوره جاری به شمار می آید.

**ب-** در صورتی که احتمال بازیافت این گونه مخارج وجود نداشته باشد چون منافع آینده متصور نیست جزو هزینه های پیمان در دوره وقوع خواهد بود. اگر احتمال بازیافت این گونه مخارج در آینده وجود داشت به گذشته تسری نمی یابد یعنی مجدداً به بهای تمام شده پیمان برگشت نمی شود.

#### مخارج پیمان در طول اجرای طرح

در يك واحد پیمانکاری مخارج اجرای طرح را می توان به ترتیب زیر طبقه بندی کرد:

**الف-** هزینه های مستقیم هزینه هایی است که مستقیم به اجرای يك پیمان خاص مربوط می شود. مانند مواد و مصالح مصرفی در پیمان، دستمزد کارگران و سرپرستان کارگاه، هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزات کارگاه.

**ب-** هزینه های سربار یا بالا سري هزینه هایی است که مربوط به فعالیتهای پیمانکاری است و بین چند پیمان مشترك است. مانند هزینه ها تعمیرگاه مركزي و استهلاک و تعمیر ماشین ۴.

آلات بکار گرفته شده در پیمانهای مختلف. هزینه های سربار معمولاً بر مبنای مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، مبلغ پیمان یا ترکیبی از این مبانی بین پیمانهای موجود سرشکن می شود. از آنجا که انتخاب مبنا برای تسهیم هزینه های سربار تفاوت زیادی در بهای تمام شده و نتیجه عملیات ایجاد خواهد کرد پیمانکار باید مبنایی را که منطقی تشخیص می دهد برگزیند و آن را بطور یکنواخت در هر سال بکار گیرد. مثال زیر نحوه تسهیم ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال هزینه سربار را بر مبنای مواد و دستمزد مستقیم نشان می دهد.

۱. تسهیم هزینه های سربار بر مبنای مواد مستقیم

سهم پیمان از			
هزینه های سربار	=	نرخ تسهیم *	مواد مستقیم
۵۷۶,۹۲۰		%۲۷/۴۷	۲,۱۰۰,۰۰
۳۶۲,۶۴۰		%۲۷/۴۷	۱,۳۲۰,۰۰۰
۸۱۰,۴۴۰		%۲۷/۴۷	۲,۹۵۰,۰۰۰
۱,۷۵۰,۰۰۰			۶,۳۷۰,۰۰۰

\* نرخ تسهیم به ترتیب زیر از خارج قسمت مبلغ سربار و کل مواد و مصالح مصرفی در پیمانها بدست آمده است.

$$۱,۷۵۰,۰۰۰ \div ۶,۳۷۰,۰۰۰ = \%۲۷/۴۷$$

# ۱. تسهیم هزینه های سربار بر مبنای دستمزد مستقیم

سهم پیمان از			
هزینه های سربار	=	نرخ تسهیم	* دستمزد مستقیم
			شماره پیمان
۶۸۲,۲۰۰		%۲۹/۶۶	۲,۳۰۰,۰۰۰
۱۱۸,۶۴۰		%۲۹/۶۶	۴۰۰,۰۰۰
۹۴۹,۱۶۰		%۲۹/۶۶	۳,۲۰۰,۰۰۰
۱,۷۵۰,۰۰۰			۵,۹۰۰,۰۰۰

\* نرخ تسهیم به ترتیب زیر از خارج قسمت مبلغ سربار و کل دستمزد مستقیم در پیمانها بدست آمده است.

$$۱,۷۵۰,۰۰۰ \div ۵,۹۰۰,۰۰۰ = \%۲۹/۶۶$$

ج- هزینه های عمومی و اداری هزینه هایی است که مستقیم یا غیر مستقیم به فعالیت پیمانکاری مربوط نمی شود مانند هزینه های تحقیق و توسعه و هزینه های غیر مرتبط با پیمانها. هزینه های عمومی و اداری معمولاً در دوره وقوع به حساب هزینه منظور می شود.

## به حساب دارایی بردن بهره

هزینه بهره را در صورتی که با اهمیت باشد می توان به حساب پیمان منظور کرد. چنانچه در جریان اجرای عملیات موضوع پیمان وقفه قابل ملاحظه پیش آید به حساب دارایی بردن بهره باید متوقف شود.

اگر در اجرای يك قرارداد پیمانکاری قسمتهایی از آن تکمیل و به کارفرما تحویل شد طی مدتی که عملیات ساخت در قسمتهای دیگر ادامه دارد باید منظور کردن بهره به قسمتهای تکمیل شده متوقف شود.

به حساب دارایی بردن بهره تا زمانی که سه شرط زیر همزمان وجود دارد ادامه می یابد:

۱. برای پیمان مخارجی انجام شده باشد.

۲. فعاليتهاي لازم براي احداث دارايي در جريان پيشرفت باشد.

۳. مخارج بهره تحقق پيدا کرده باشد.

مبلغ بهره اي که مي توان به حساب پيمان منظور کرد عبارت است از بهره واقعي يا بهره اجتناب پذير (بهره اي که در نتيجه اجراي پيمان تحقق پيدا کرده است)، هر کدام کمتر باشد.

حسابداري مراحل اجراي طرح به گونه اي که در فصل قبل تقسيم بندي و بررسي شد در قالب يك مثال ساده در دفاتر پيمانکار و کارفرما تشریح میشود.

مثال:

شرکت پيمانکاري که در رشته ساختمان فعاليت مي کند در اوایل سال جاري براي احداث يك دستگاه ساختمان صنعتي قراردادي به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ريال با کارفرما منعقد کرد. ثبت رويداهاي مالي اين پيمان با عطف به شماره هر مرحله در دفاتر پيمانکار و کارفرما در زیر ارائه شده است:

#### مرحله اول: مطالعات مقدماتي طرح

دفتر کارفرما	دفتر پيمانکار
هزينه مطالعاتي طرح ۱۰۰۰۰۰۰	ثبتي ندارد
بانك ۱۰۰۰۰۰۰	
پرداخت بابت مطالعات مقدماتي طرح	

#### مرحله دوم: مطالعات تفصيلي طرح

مطالعات تفصيلي طرح را نیز کارفرما معمولاً به تنهائي يا به کمک مهندسان مشاور انجام مي دهد. در اين صورت، مخارج مطالعات تفصيلي طرح در دفاتر پيمانکار ثبتي ندارد. کارفرما مخارجي را که براي طراحي تفصيلي و اجرايي طرح و تهيه اسناد و مدارك مناقصه انجام مي دهد به حساب هزينه مطالعاتي طرح منظور مي کند.

دفتر پیمانکار	دفتر کارفرما
ثبتي ندارد	هزینه مطالعاتي طرح ۱,۵۰۰,۰۰۰ بانك ۱,۵۰۰,۰۰۰ پرداخت بابت مطالعات مقدماتي طرح

### مرحله سوم: اجراي طرح

پس از اتمام مراحل ۱ و ۲ و تصویب طرح تفصیلی، اجراي طرح به ترتیب زیر به مؤسسات پیمانکاری واگذار می شود:

#### ۱.۱. ارجاع کار به پیمانکار

اجراي طرحهاي بلند مدت پیمانکاری معمولاً به ترتیب زیر به مؤسسات پیمانکاری واگذار می شود:

#### ۱. دعوت از پیمانکاران براي اجراي طرح

پس از آنکه اسناد مناقصه آماده شد، پیمانکاران معمولاً از طریق آگهی از نوع و مشخصات طرح آگاه می شوند. مخارجي را که کارفرما در این مرحله برای چاپ آگهی و دعوت از پیمانکاران انجام می دهد به حساب هزینه مطالعاتي طرح منظور می کند. اگر مخارج چاپ آگهی مناقصه و دعوت از پیمانکاران مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال فرض شود به صورت زیر در دفتر روزنامه کارفرما ثبت می شود:

دفتر پیمانکار	دفتر کارفرما
ثبتي ندارد	هزینه مطالعاتي طرح ۹۰۰۰۰۰ بانك ۹۰۰۰۰۰ پرداخت بابت مطالعات مقدماتي طرح

#### ۱.۲. انتخاب پیمانکار

در مناقصه مربوط به قراردادهای بلند مدت پیمانکاری، برنده مناقصه معمولاً بوسیله کمیسیون مناقصه انتخاب می شود. کمیسیون یاد شده با رعایت مفاد آیین نامه معاملات دولتي و؛



سایر مقررات و دستور العملها، پس از ارزیابی پیشنهادهای رسیده از بین پیشنهادهایی که تمامی شرایط مناقصه را دارا باشد و از لحاظ قیمت خارج از اعتدال نباشد مناسبترین پیشنهاد را از نظر مالی و سایر شرایط انتخاب و به عنوان برنده مناقصه معرفی می کند در این مرحله سه وضعیت زیر را برای پیمانکار می توان تصور کرد:

**الف-پیمانکار برنده مناقصه نباشد.** در این صورت، ضمانتنامه شرکت در مناقصه وی آزاد خواهد شد و تمام مخارجی که برای شرکت در مناقصه انجام داده است به عنوان هزینه دوره جاری در صورت سود و زیان گزارش می شود.

**ب-برنده مناقصه حاضر به عقد قرارداد نباشد.** در این صورت، ضمانتنامه در مناقصه وی به نفع کارفرما ضبط خواهد شد و تمام مخارج مربوط به شرکت در مناقصه جزو هزینه دوره جاری به حساب می آید در ضمن، پرداخت مبلغ ضمانتنامه به عنوان زیان دوره شناسایی و در صورت سود و زیان گزارش می شود.

**ج-برنده مناقصه حاضر به عقد قرارداد باشد.** پس از اعلام نتیجه، چنانچه برنده مناقصه حاضر به عقد قرارداد باشد هزینه شرکت در مناقصه در دفاتر پیمانکار به حساب پیمان در دست اجرا و هزینه مطالعاتی طرح در دفاتر کارفرما به حساب دارایی در جریان ساخت انتقال می یابد.

دفتر پیمانکار	دفتر کارفرما
پیمان در دست اجرا **	دارایی در جریان **
هزینه شرکت در مناقصه **	هزینه مطالعاتی طرح **
انتقال هزینه شرکت در مناقصه به حساب پیمان در جریان ساخت	انتقال هزینه مطالعاتی طرح به حساب دارایی در جریان تکمیل

در هزینه یابی قراردادهای پیمانکاری، اصول هزینه یابی سفارش کار بکار می رود. یعنی برای آنکه بهای تمام شده و سود یا زیان هر طرح جداگانه معلوم شود باید برای هر پیمانی که بسته می شود حسابی جداگانه در دفتر کل افتتاح شود و برای سهولت مراجعه به دفاتر و سایر اسناد و

مدارك از قبيل برگ درخواست کالا، اعلاميه برگشت کالا، حواله انبار و ليست دستمزد كارگران، شماره خاصي نيز به هر پيمان اختصاص يابد.

## **۲. انعقاد قرارداد با پيمانكار**

اجراي عمليات موضوع پيمان از طريق بستن قرارداد مستلزم طي مراحل زير است:

### **۲,۱ گرفتن ضمانتنامه حسن انجام تعهدات**

در حال حاضر، مؤسسات پيمانكاري بايد پيش از تنظيم قرارداد، براي تضمين انجام تعهدات خود معادل پنج درصد (۵%) مبلغ اوليه پيمان ضمانتنامه از بانك دريافت كنند و يا سپرده نقدي به حساب كارفرما واريز نمايند. ضمانتنامه ياد شده بايد تا تاريخ صورتمجلس تحويل موقت معتبر باشد و تا هنگامي كه تحويل موقت انجام نشده پيمانكار مكلف است آن را به دستور كارفرما تمديد كند. بانكها براي صدور ضمانتنامه انجام تعهدات علاوه بر وثيقه و كارمزد معمولاً ده درصد (۱۰%) مبلغ ضمانتنامه را به عنوان سپرده نقدي از پيمانكار مطالبه مي كنند.

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
ثبتي ندارد	پیمان در دست اجرا ** سپرده نقدي ضمانتنامه انجام تعهدات بانك ** ثبت کارمزد و سپرده نقدي ضمانتنامه انجام تعهدات
حساب انتظامي- ضمانتنامه انجام تعهدات ۵۰۰,۰۰۰ طرف حساب انتظامي- ضمانتنامه انجام تعهدات ۵۰۰,۰۰۰ ثبت ضمانت انجام تعهدات شرکت	حساب انتظامي- ضمانتنامه انجام تعهدات ** حساب انتظامي- وثيقه ضمانتنامه انجام تعهدات ** طرف حساب انتظامي- ضمانتنامه انجام تعهدات ** طرف حساب انتظامي- وثيقه ضمانتنامه انجام تعهدات ** ثبت ضمانتنامه انجام تعهدات

## ۲,۲. تنظيم قرارداد پيمانكاري

پس از آن که ضمانتنامه حسن انجام تعهدات به کارفرما تسليم شد قرارداد پيمانكاري بين کارفرما و پيمانکار بسته مي شود. هزينه تنظيم قرارداد پيمانكاري در دفتر اسناد رسمي به عهده پيمانکار است. هزينه ثبت قرارداد به صورت زیر در دفتر روزنامه پيمانکار ثبت مي شود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
ثبتي ندارد	پيمان در دست اجرا ۱۰۰,۰۰۰ بانك ۱۰۰,۰۰۰ پرداخت بابت ثبت قرارداد در دفتر اسناد رسمي

## ۲,۲. ابطال ضمانتنامه شرکت در مناقصه

پس از امضای قرارداد، کارفرما ضمانتنامه شرکت در مناقصه را آزاد می کند. ابطال ضمانتنامه یاد شده به صورت زیر در دفتر روزنامه پیمانکار و کارفرما ثبت می شود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
طرف حساب انتظامي- ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۵۰۰,۰۰۰ حساب انتظامي- ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۵۰۰,۰۰۰ ثبت ابطال ضمانتنامه شرکت در مناقصه	طرف حساب انتظامي- ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۵۰۰,۰۰۰ طرف حساب انتظامي- وثيقه ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۶۰۰,۰۰۰ حساب انتظامي- ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۵۰۰,۰۰۰ حساب انتظامي- وثيقه ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۶۰۰,۰۰۰ ثبت ابطال ضمانتنامه شرکت در مناقصه

## ۲.۵. تأدیه پیش پرداخت

کارفرما پس از دریافت ضمانتنامه پیش پرداخت از پیمانکار، مبلغ پیش پرداخت را به وی می پردازد. کارفرما می تواند مبلغ پیش پرداخت را یکجا به حساب بانک واریز کند و سپس بتدریج، متناسب با پیشرفت کار طی نامه هایی به بانک دستور دهد که درصدی از مبلغ مزبور را به حساب پیمانکار واریز کند. پرداخت آن به صورت زیر در دفتر روزنامه پیمانکار و کارفرما ثبت می شود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
پیش پرداخت ۲,۰۰۰,۰۰۰	بانک ۲,۰۰۰,۰۰۰
بانک ۲,۰۰۰,۰۰۰	پیش دریافت ۲,۰۰۰,۰۰۰
ثبت پیش پرداخت پیمان	ثبت پیش دریافت پیمان

## ۳. عملیات اجرایی

پیمانکار متعهد است کارها را طبق پیمان و دستور دستگاه نظارت در حدود مشخصات و اسناد و مدارک پیمان انجام دهد. مراحل عملیات اجرایی و نظارت در کار به شرح زیر است:

### ۳.۱. ایجاد کارگاه

کارفرما متعهد است کلیه زمینهایی را که برای تأسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است، بلاعوض به پیمانکار تحویل دهد. هزینه های مربوط به تجهیز کارگاه و تأمین آب و برق موقت کارگاه و هزینه مصرف آن در طول اجرای طرح به عهده پیمانکار است. پیمانکار باید کارگاه را بنحوی تجهیز کند که شروع و ادامه کار تا تحویل موقت بدون وقفه و با کیفیت لازم انجام گیرد. هزینه تأسیس کارگاه به صورت زیر در دفتر روزنامه پیمانکار ثبت می شود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
ثبتي ندارد	پیمان در دست اجرا ۵۶۰,۰۰۰
	بانک ۵۶۰,۰۰۰
	ثبت هزینه های تأسیس کارگاه

پیمانکار پس از تأسیس و تجهیز و آماده کردن کارگاه، برای شروع عملیات و اجرای طرح، شخصی را به عنوان رئیس کارگاه تعیین و با نامه به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی می کند. رئیس کارگاه در تمام اوقات در کارگاه حضور دارد و کارگران و کارمندان لازم برای انجام عملیات موضوع پیمان را سازماندهی می کند.

کارفرما یا دستگاه نظارت، برای کنترل مستقیم در اجرای عملیات کارگاه، شخصی را به نام مهندس مقیم که اصولاً مقیم کارگاه خواهد بود تعیین و با نامه به پیمانکار معرفی می کند. مهندس مقیم حق دارد با توجه به مفاد پیمان، نظارت دقیق در اجرای عملیات به عمل آورد و هرگاه عیب و نقصی در کار مشاهده کند دستور رفع آن را به پیمانکار بدهد.

پیمانکار مسئولیت کامل حسن اجرای کارهای پیمان را به عهده دارد و نظارتی که از طرف کارفرما یا نمایندگان او در اجرای کارها می شود بهیچوجه از میزان این مسئولیت نمی کاهد. هزینه نظارت در اجرای طرح به ترتیب زیر در دفتر روزنامه کارفرما ثبت می شود:

دفتر پیمانکار	دفتر کارفرما
ثبتي ندارد	دارايي در جريان ساخت ۹۰۰,۰۰۰ بانك ۹۰۰,۰۰۰ پرداخت بابت نظارت در اجرای طرح

اگر کارفرما نظارت بر اجرای کار را به مهندسان مشاور واگذار کرده باشد حق نظارت عالی و نظارت کارگاهی باید طبق قرارداد با تنظیم صورتحسابی پس از وضع کسور مقرر به مهندسان مشاور پرداخت شود و به حساب دارایی در جریان ساخت منظور گردد.

## ۲,۲. تخصیص تنخواه گردان به کارگاه

پس از تأسیس کارگاه، بخشی از مخارج اجرای طرح از محل تنخواه گردانی که پیمانکار به هر کارگاه تخصیص می دهد پرداخت می شود. بدین منظور معمولاً حساب بانکی در نزدیکترین ۳

شعبه بانك در محل اجراي طرح افتتاح مي شود كه برداشت از اين حساب با امضاي رئيس كارگاه يا شخص معين ديگري كه پيمانكار انتخاب مي كند مجاز خواهد بود.

وجه ارسالي به كارگاه در حسابي جداگانه در دفتر كل به نام تنخواه گردان يا حسابجاري كارگاه نگاهداري مي شود. تنخواه گردان ارسالي به كارگاه به صورت زير در دفتر روزنامه پيمانكار ثبت مي شود:

دفتر پيمانكار	دفتر كارفرما
تنخواه گردان كارگاه ۴,۰۰۰,۰۰۰	
بانك ۴,۰۰۰,۰۰۰	ثبتي ندارد
ثبت تنخواه گردان ارسالي به كارگاه	

در صورت كه تعداد كارگاهها زياد باشد، حساب كنترل تنخواه گردان كارگاهها در دفتر كل افتتاح و در دفتر معين به تعداد كارگاهها تفكيك مي شود.

## ۲,۲. مخارج اجراي طرح

دوره اي كه طي آن مخارج مربوط به قرارداد شناسايي مي شود با امضاي قرارداد آغاز مي شود و با تكميل آن پايان مي يابد. مخارج قبل از بستن قرارداد در صورتي كه قابل تشخيص و شناسايي باشد به حساب پيمان انتقال مي يابد در غير اينصورت جزو هزينه هاي دوره وقوع محسوب خواهد شد.

مخارج اجراي طرح پس از امضاي قرارداد از طريق كارگاه و دفتر مركزي پرداخت مي شود.

## ۲,۴. مخارج اجراي طرح بوسيله كارگاه

مخارجي را كه انجام آن براي كارگاه مجاز است بتدريج از محل تنخواه گرداني كه در اختيار رئيس كارگاه قرار مي گيرد پرداخت مي شود. در پايان ماه يا هر زمان مشخص ديگري گزارش مخارج كارگاه همراه با اسناد هزينه به دفتر مركزي فرستاده مي شود. اطلاع مستمر از كل نقدينگي و موجودي نقد هر يك از كارگاهها موجب مي شود كه با برنامه ريزي صحيح بتوان كمبود<sup>۳۱</sup>

نقدینگی را با نقل و انتقال وجوه نقد بین کارگاهها بطور موقت جبران کرد. اگر فرض شود که پیمانکار در پایان آبان ماه گزارش زیر را از کارگاه دریافت کرده باشد:

شرکت	
کارگاه شماره ۱	
پایان آبان ماه ۱۳۵۰	
موجودی نقد کارگاه در آغاز ماه	—
تنخواه گردان دریافتی از دفتر مرکزی:	۴,۰۰۰,۰۰۰
حواله بانکی شماره ۵۱۹	
وجوه دریافتی بوسیله کارگاه:	۱۰۰,۰۰۰
بابت فروش مواد و مصالح معیوب	<u>۲۰۰,۰۰۰</u>
	<u>۳۰۰,۰۰۰</u>
کل موجودی نقد	۴,۳۰۰,۰۰۰
کسر می شود:	
مخارج انجام شده در این ماه	<u>۲,۵۰۰,۰۰۰</u>
موجود نقد کارگاه در پایان ماه	۸۰۰,۰۰۰

حسابداری دفتر مرکزی قبل از آنکه مخارج کارگاه را ثبت کند ابتدا اسناد و مدارک پیوست گزارش مخارج کارگاه را کنترل و رسیدگی می کند. تمام مخارج انجام شده در کارگاه باید متکی به مدارک مثبت و بر اساس دستور عمل دفتر مرکزی پرداخت شده باشد. سپس مخارج انجام شده به وسیله کارگاه را به مخارج جاری و سرمایه ای تفکیک و بر حسب مورد مخارج جاری را به ۳۳



حساب پیمان و مخارج سرمایه ای را به حساب دارایی منظور می کند. مخارج آبان ماه کارگاه پس از تفکیک به جاری و سرمایه ای به صورت زیر در دفتر روزنامه ثبت می شود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
	پیمان در دست اجر ۳,۰۰۰,۰۰۰
	انبار کارگاه ۱۰۰,۰۰۰
ثبتي ندارد	اثاثه ۴۰۰,۰۰۰
	تنخواه گردان کارگاه ۳,۵۰۰,۰۰۰
	ثبت مخارج آبان ماه کارکنان

تنخواه گردان کارگاه ممکن است تصفیه و یا تجدید شود. با فرض آنکه در نظر باشد. مبلغ تنخواه گردان کارگاه تصفیه گردد وجوه ارسال شده به دفتر مرکزی بابت واریز تنخواه گردان به صورت زیر در روزنامه پیمانکار ثبت می شود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
	بانک ۸۰۰,۰۰۰
	تنخواه گردان کارگاه ۸۰۰,۰۰۰
ثبتي ندارد	ثبت وجوه دریافتی از کارگاه بابت
	تصفیه تنخواه گردان

در صورتی که در نظر باشد مبلغ تنخواه گردان کارگاه تجدید شود ارسال وجه نقد به کارگاه بابت ترمیم تنخواه گردان به صورت زیر در دفتر روزنامه پیمانکار ثبت می شود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
ثبتي ندارد	تنخواه گردان کارگاه ۳,۲۰۰,۰۰۰ بانك ۳,۲۰۰,۰۰۰ تجدید تنخواه گردان

### مخارج اجرائي طرح بوسيله دفتر مركزي

مخارجي كه معمولاً دفتر مركزي به حساب پيمان در دست اجرا منظور مي كند به شرح زير است:

الف- هزينه مواد و مصالح مصرف شده در پيمان. كالاهايي كه كارگاه مجاز به خريد آن نيست يا امكان تهيه آن در محل اجرائي طرح وجود ندارد، از طريق دفتر مركزي خريداري مي شود. بدین منظور برگ درخواست خريد کالا پس از امضاي رئيس كارگاه به دفتر مركزي فرستاده مي شود. اگر كالاي مورد نياز در انبار مركزي موجود باشد بر اساس برگ درخواست خريد کالا، مواد و مصالح مورد نياز به كارگاه فرستاده مي شود. اگر پيمانكار، كارهاي متعددي در دست اجرا داشته باشد مي توان صورت خلاصه اي به شكل زير تهيه كرد و از اين طريق به سهولت مواد و مصالح ارسال شده به هر پيمان را در آخر هفته يا ماه به تفكيك تعيين كرد.

براي آنكه رسيدگي به موجودي جنسي هر كارگاه امكان پذير باشد سيستم حسابداري مؤسسات پيمانكاري بايد طوري طراحي شود كه دفتر مركزي بتواند همواره از موجودي جنسي هر كارگاه، به تفكيك آگاه باشد.

**ب-هزينه دستمزد كارگران و سرپرستان كارگاه.** دستمزد و مزايای كارگران و سرپرستان كارگاه معمولاً از محل تنخواه گردان كارگاه پرداخت مي شود. در غير اينصورت، دفتر مركزي هزينه دستمزد و مزايای كارگران و سرپرستان كارگاه را پرداخت خواهد كرد.

در مواردی ممکن است كارگران و سرپرستان كارگاه در طول هفته يا ماه در پيمانهاي متعددي خدمت كرده باشند. در اينصورت، مي توان صورت تجزيه دستمزد را تهيه كرده و بر اساس ساعات كار كارگران در هر كارگاه هزينه دستمزد را به پيمانهاي مربوط سرشكن كرد.

**ج-هزينه استهلاك ماشين آلات و تجهيزات.** حساب ماشين آلات و تجهيزات كه در اختيار كارگاه هاست بوسيله دفتر مركزي در دفتر كل و كارتهای معين نگهداري مي شود. ۳

مؤسسات پیمانکاری برای هر قلم دارایی ثابت يك کارت معين نگهداري مي‌کنند که کلیه مشخصات دارایی در آن درج شده است.

د-هزینه های سربار در مؤسسات پیمانکاری، افزون بر هزینه هایی که بطور مستقیم به پیمانهای مشخصی مربوط می شود هزینه های دیگری نیز وجود دارد که بین پیمانها مشترك است و هزینه های سربار یا بالاسری خوانده می شود.

### **دفتر معين پیمانکاری**

در مؤسسات پیمانکاری افزون بر نگهداري حساب جداگانه برای هر پیمان در دفتر کل، می توان برای سهولت در استخراج اطلاعات تفصیلی مربوط به هر يك از پیمانها، از کارت یا دفتر معين هزینه های پیمان نیز استفاده کرد. کارت یا دفتر معين هزینه های پیمان معمولاً بر حسب عوامل هزینه یا فعالیت طبقه بندی می شود.

تفکیك هزینه ها بر اساس فعالیت را نیز می توان به عنوان راهنما در اجرای پیمانهای که دارای ضوابط مشابهی هستند بکار برد. به عنوان مثال، در پیمانهای احداث بنا، عملیات اجرایی معمولاً به سه بخش (الف) ساختمانی، (ب) تأسیسات مکانیکی و (ج) تأسیسات برقی تقسیم می شود. کارهای هر بخش با توجه به ماهیت و برحسب تقدم و تأخر زمان اجرا به اجزای کوچکتر مانند خاکبرداری، پی سازی، کرسی چینی و دیوارچینی تقسیم می گردد.

نمونه ای از تفکیك عملیات اجرایی ساختمانی برحسب ترتیب اجرا در صفحه بعد ارائه شده است

ردیف	شرح اجرای کار
۱	عملیات خاکی و پی کنی؛ پی سازی
۲	ساخت و نصب اسکلت فلزی
۳	اجرای سقف تیرچه و بلوک
۴	دیوارسازی و تیغه بندی؛ نصب چهارچوب
۵	اندود گچ و خاک بدنه و سقف
۶	لوله کشی چدنی فاضلاب، لوله کشی گالوانیزه آب سرد
۷	و گرم
۸	لوله کشی گرمایشی و عایق بندی؛ اجرای کانال هوا
۹	لوله کشی و سیم کشی برق، تلفن و نصب کلید و پریز
۱۰	نماسازی با زیرسازی سیمانی
۱۱	اجرای سقف کاذب
۱۲	سفیدکاری بدنه و سقف
۱۳	کاشیکاری بدنه و سرامیک کف
۱۴	فرش کف با موزائیک (و سنگ)، اجرای راه پله
۱۵	نصب وسایل بهداشتی و شیرآلات
۱۶	نصب دربهای چوبی و کمد ها
۱۷	نصب شیشه
۱۸	نقاشی
۱۹	
۲۰	

## ۴. تنظیم و پرداخت صورت وضعیت کارها

اگر قرار باشد که کل بهای پیمان در خاتمه و هنگام تحویل کار به پیمانکار پرداخت شود، وی باید مبلغ زیادی سرمایه گذاری کند. از این رو، معمولاً بتدریج از کارهای انجام شده صورت وضعیت تهیه می گردد و برطبق شرایط پیش بینی شده در قرارداد، وجه آن بوسیله کارفرما به پیمانکار پرداخت می شود.

### ۴.۱. تنظیم صورت وضعیت موقت کارها

دستگاه نظارت به اتفاق پیمانکار، صورت تمامی کارهایی را که از شروع پیمان تا تاریخ تهیه صورت وضعیت انجام گرفته است و همچنین وضعیت مصالح و تدارکات لازم برای اجرای پیمان را که در پای کار موجود است تعیین و بر اساس نرخهای پیوست به پیمان تقدیم می کند. اگر فرض شود که ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مبلغ اولیه پیمان با تنظیم صورت وضعیت های زیر به پیمانکار پرداخت شده باشد.

الف. صورت وضعیت شماره (۱) ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ب. صورت وضعیت شماره (۲) ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ثبت هریک از صورت وضعیتهای در دفتر روزنامه پیمانکار و کارفرما به صورت زیر خواهد بود:

**الف- ثبت مبلغ کارکرد صورت وضعیت شماره (۱).** حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری بر مبنای تعهدی انجام می گیرد؛ از این رو، صورت وضعیت های پیشرفت کار پس از تأیید کارفرما در دفاتر پیمانکار به حساب صورت وضعیت تأیید شده و در دفاتر کارفرما به حساب دارایی در جریان ساخت منظور می شود.

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
<p>دارایی در جریان ساخت ۳,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>حسابهای پرداختی- پیمانکار ۳,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>ثبت مبلغ صورت وضعیت شماره (۱)</p> <p>شرکت</p>	<p>حسابهای دریافتی- کارفرما ۳,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>صورتحسابهای تأیید شده ۳,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>ثبت مبلغ صورت وضعیت شماره (۱)</p>

**ب- ثبت مبلغ کارکرد صورت وضعیت شماره (۲).** چون صورت وضعیت هایی که در پایان هر ماه تهیه می شود کار انجام شده از شروع کار تا تاریخ تنظیم صورت وضعیت را تقویم می کند. بنابراین، برای تعیین مبلغ ناخالص کارکرد صورت وضعیت شماره (۲) باید مبلغ کارکرد صورت وضعیت قبلی از آخرین صورت وضعیت کسر شود.

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
<p>دارایی در جریان ساخت ۷,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>حسابهای پرداختی- پیمانکار ۷,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>ثبت مبلغ صورت وضعیت شماره (۲)</p> <p>شرکت</p>	<p>حسابهای دریافتی- کارفرما ۷,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>صورتحسابهای تأیید شده ۷,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>ثبت مبلغ صورت وضعیت شماره (۲)</p>

مبلغ کارکرد صورت وضعیت شماره (۲) به ترتیب زیر محاسبه شده است:

**مبلغ کارکرد صورت وضعیت شماره (۲) = مبلغ صورت وضعیت شماره (۱) - مبلغ صورت وضعیت**

**شماره (۲)**

$$۷,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} = ۳,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

## ۴,۲. پرداخت وجه صورت وضعیت کارها

کارفرما پس از رسیدگی و تصحیحات احتمالی و وضع مبالغ زیر که بر طبق قانون یا قرارداد ملزم به کسر آن است تتمه قابل پرداخت را با تنظیم سندی به پیمانکار پرداخت می کند:

سپرده حسن انجام کار (وجه الضمان) ۱۰ %

اقساط پیش پرداخت ۲۰ %

پیش پرداخت مالیات موضوع ماده ۷۶ قانون مالیاتها ۵,۵ %

حق بیمه قرارداد طرحهای عمرانی ۶ (۱/۶) % سهم پیمانکار و

۴/۴ % سهم کارفرما

چنانچه قرارداد از تاریخ اجرای قانون بیمه بیکاری (۱۳۶۹/۵/۶) بسته شده باشد حق بیمه بیکاری

نیز به مأخذ ۶ % درصد کل کارکرد محاسبه می شود.

**الف- ثبت پرداخت وجه صورت وضعیت شماره (۱):**

دفتر پیمانکار	دفتر کارفرما
بانک ۱,۹۰۲,۰۰۰	حسابهای پرداختنی- پیمانکار ۳,۰۰۰,۰۰۰
حسابهای دریافتنی- سپرده حسن انجام کار ۳۰۰,۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل ۱۳۲,۰۰۰
پیش دریافت ۶۰۰,۰۰۰	بانک ۱,۹۰۲,۰۰۰
پیش پرداخت مالیات ۱۵۰,۰۰۰	حسابهای پرداختنی- سپرده حسن انجام کار ۳۰۰,۰۰۰
پیمان در دست اجرا ۴۸,۰۰۰	پیش پرداخت ۶۰۰,۰۰۰
حسابهای دریافتنی- کارفرما ۳,۰۰۰,۰۰۰	وزارت دارایی ۱۵۰,۰۰۰
دریافت وجه صورت وضعیت شماره (۱)	سازمان تأمین اجتماعی ۱۸۰,۰۰۰
	پرداخت وجه صورت وضعیت شماره (۱) به شرکت



**ب- ثبت پرداخت وجه صورت وضعیت شماره (۲):**

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
حسابهای پرداختی- پیمانکار	
۷,۰۰۰,۰۰۰	بانک ۴,۴۳۸,۰۰۰
دارایی در جریان تکمیل	حسابهای دریافتی- سپرده حسن انجام کار
۳۰۸,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
بانک ۴,۴۳۸,۰۰۰	پیش دریافت ۱,۴۰۰,۰۰۰
حسابهای پرداختی- سپرده حسن	پیش پرداخت مالیات ۳۵۰,۰۰۰
انجام کار ۷۰۰,۰۰۰	پیمان در دست اجرا ۱۱۲,۰۰۰
پیش پرداخت ۱,۴۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی- کارفرما
وزارت دارایی ۳۵۰,۰۰۰	۷,۰۰۰,۰۰۰
سازمان تأمین اجتماعی ۴۲۰,۰۰۰	دریافت وجه صورت وضعیت شماره (۲)
پرداخت وجه صورت وضعیت شماره (۲)	
به شرکت	

چنانچه فرض شود با تنظیم صورت وضعیت شماره (۲) کار پایان یافته باشد، اموالی که در نتیجه اجرای قرارداد پیمانکاری بوجود آمده است به ترتیب زیر به کارفرما تحویل می شود:

**۵. تحویل موقت**

پیمانکار پس از آنکه حداقل نود و هفت درصد (۹۷٪) عملیات موضوع پیمان را انجام داد، در صورتی که باقیمانده و یا نقائص کارها مربوط به قسمت عمده ای از کار اساسی، به صورتی نباشد که استفاده از کار انجام شده را غیر ممکن سازد می تواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت کند. برای تحویل موقت صورتمجلسی بین کارفرما، پیمانکار و دستگاه نظارت تنظیم می شود.

## ۵.۱. برچیدن کارگاه

(قبلا در این مورد توضیح داده شد).

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
ثبتي ندارد	پیمان در دست اجرا ** بانك ** پرداخت بابت تخریب کارگاه

## ۵.۲. ابطال ضمانتنامه حسن انجام تعهدات

حداکثر طی پانزده روز از تاریخ تصویب تحویل موقت، صورت وضعیت موقتي (صورت وضعیت ماقبل آخر) بدون منظور کردن هیچ نوع مصالح پای کار، تنظیم می شود. هرگاه براساس این صورت وضعیت، پیمانکار بدهکار نباشد و با جمع بدهی وی از نصف کسور سپرده حسن انجام کار (وجه الضمان) کمتر باشد وجه ضمانتنامه انجام تعهدات بلافاصله پس از تصویب صورتمجلس تحویل موقت آزاد می شود. با فرض آنکه صورتمجلس تحویل موقت تصویب شده باشد ثبت ابطال ضمانتنامه در دفتر روزنامه پیمانکار و کارفرما به صورت زیر خواهد بود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
بانک	۵۰,۰۰۰
طرف حساب انتظامی- ضمانتنامه	انجام تعهدات
۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
طرف حساب انتظامی- وثیقه ضمانتنامه	انجام تعهدات
۵۴۰,۰۰۰	۵۴۰,۰۰۰
سپرده نقدی ضمانتنامه انجام تعهدات	۵۰,۰۰۰
حساب انتظامی- ضمانتنامه	انجام تعهدات
۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
ثابت واریز سپرده نقدی و ابطال ضمانتنامه انجام تعهدات	

## ۵.۲. ابطال ضمانتنامه پیش پرداخت

ضمانتنامه پیش پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن معمولاً با پرداخت صورت وضعیتها به تدریج کاهش می یابد به نحوی که کل پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت (صورت وضعیت ماقبل آخر) مستهلک می شود.

با فرض آن که مبلغ ضمانتنامه پیش پرداخت و مبلغ آن با پرداخت صورت وضعیتهای موقت کاهش نیافته باشد ثبت ابطال آن در دفتر روزنامه پیمانکار و کارفرما به صورت زیر خواهد بود:

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
	بانک ۲۰۰,۰۰۰
طرف حساب انتظامی- ضمانتنامه	طرف حساب انتظامی- ضمانتنامه پیش
انجام تعهدات ۲,۰۰۰,۰۰۰	پرداخت ۲,۰۰۰,۰۰۰
حساب انتظامی- ضمانتنامه	طرف حساب انتظامی- وثیقه
انجام تعهدات ۲,۰۰۰,۰۰۰	ضمانتنامه پیش پرداخت
ابطال ضمانتنامه انجام تعهدات شرکت	۲,۱۶۰,۰۰۰
	سپرده نقدی ضمانتنامه
	پیش پرداخت ۲۰۰,۰۰۰
	حساب انتظامی- ضمانتنامه
	پیش پرداخت ۲,۰۰۰,۰۰۰
	حساب انتظامی- وثیقه
	ضمانتنامه پیش پرداخت ۲,۱۶۰,۰۰۰
	ثبت واریز سپرده نقدی و ابطال
	ضمانتنامه پیش پرداخت

#### ۵,۴. تهیه صورت وضعیت قطعی

پس از تحویل موقت، دستگاه نظارت همراه با نماینده پیمانکار به اندازه گیری و تهیه صورت وضعیت قطعی کارهای انجام شده خواهد پرداخت. مقادیر و ارقامی که در صورت وضعیت قطعی منظور می شود به تنهایی قاطع است و یکی از مأخذهای قطعی محاسبات خواهد بود ولو این که بین آنها و مقادیر یا ارقامی که در صورت وضعیت منظور شده است اختلافاتی باشد.

## ۵.۵. تهیه صورتحساب قطعی پیمان

صورتحساب قطعی بر اساس صورت وضعیت قطعی تهیه می شود و مبلغ آن برابر با صورت وضعیت قطعی و مبالغی است که بر اساس قرارداد و اسناد و مدارک منضم به آن به مبلغ مزبور اضافه یا از آن کسر شده است.

هرگاه بر اساس صورتحساب قطعی پیمانکار بدهکار یا بستانکار باشد این طلب یا بدهی پس از تصفیه، به حسابهای مربوط در دفاتر پیمانکار و کارفرما منظور می شود.

در این مرحله یا هر مرحله دیگری که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تکمیل شده و فقط کارهایی جزئی باقی مانده باشد سود یا زیان پیمان در دفاتر پیمانکار و بهای و بهای تمام شده دارایی تکمیل شده در دفاتر کارفرما به صورت زیر محاسبه و در دفتر روزنامه ثبت می شود:

دفتر پیمانکار. مانده حساب پیمان در دست اجرا در خاتمه کار، مخارج دوره اجرای طرح یا بهای تمام شده پیمان را نشان می دهد. چنانچه بهای تمام شده پیمان یا مانده حساب صورت وضعیتهای تأیید شده که نشان دهنده درآمد پیمان است مقابل شود سود یا زیان پیمان تکمیل شده محاسبه خواهد شد.

دفتر کارفرما. مانده حساب دارایی در جریان ساخت در خاتمه کار بهای تمام شده دارایی ساخته شده را نشان می دهد که به حساب دارایی منتقل و از این تاریخ مشمول محاسبه استهلاک می شود.

دفتر کارفرما	دفتر پیمانکار
ساختمان ۱۳,۶۹۰,۰۰۰	صورت وضعیتهای تأیید شده ۱۰,۰۰۰,۰۰۰
دارایی در جریان ساخت ۱۳,۶۹۰,۰۰۰	پیمان در دست اجرا ۶,۸۵۵,۰۰۰
تحويل موقت بنای- از شرکت	سود پیمان ۲,۱۴۵,۰۰۰
	ثبت سود پیمان

## ۵,۶. استرداد نصف سپرده حسن انجام کار

چنانچه پیمانکار قبلاً وجه سپرده حسن انجام کار را در مقابل ضمانتنامه دریافت نکرده باشد نصف آن بلافاصله پس از تصویب صورت وضعیت قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار بازگردانده می شود. با فرض آنکه پیمانکار وجه سپرده حسن انجام کار را قبلاً در مقابل ضمانتنامه یا وثیقه دریافت نکرده باشد بازگرداندن نصف سپرده حسن انجام کار به صورت زیر در دفتر روزنامه ثبت می شود.

دفتر پیمانکار	دفتر کارفرما
بانک ۵۰۰,۰۰۰	حسابهای پرداختی- سپرده حسن انجام کار ۵۰۰,۰۰۰
حسابهای دریافتی- سپرد حسن انجام کار ۵۰۰,۰۰۰	بانک ۵۰۰,۰۰۰
دریافت نصف وجه سپرده حسن انجام کار	پرداخت نصف وجه سپرده حسن انجام کار

## ۵,۷. بهره برداری و هزینه نگهداری عملیات موضوع پیمان

هزینه بهره برداری و نگهداری عملیات موضوع پیمان در دوره تضمین یعنی فاصله زمانی بین تحویل موقت و تحویل قطعی به عهده کارفرماست. اما اگر در این دوره معایب و نقائصی در کار مشاهده شود که ناشی از نقص عمل پیمانکار باشد وی مکلف است آن معایب و نقائص را به هزینه خود رفع کند.

### ۶. تحویل قطعی

اعضای کمیسیون تحویل قطعی در پایان دوره تضمین بنا به تقاضای پیمانکار از کار بازدید می کنند و هرگاه عیب و نقصی که ناشی از کار پیمانکار باشد مشاهده نکنند تحویل قطعی انجام خواهد گرفت و بلافاصله صورتمجلس مربوط به آن تنظیم می شود و سپس کارفرما تصویب آن را به پیمانکار ابلاغ می کند.

هرگاه کمیسیون تحویل قطعی، عیب و نقصی ناشی از پیمانکار در عملیات موضوع پیمان مشاهده کند پیمانکار مکلف است آن معایب و نقائص را به هزینه خود رفع کند. هرگاه پیمانکار در انجام این تعهد کوتاهی کند کارفرما حق دارد آنها را خود به تنهایی یا به هر ترتیب که مقتضی بداند رفع کند و هزینه آنها از محل نصف سپرده حسن انجام کار که پیمانکار نزد او دارد برداشت کند.

#### ۱.۶. استرداد نصف دیگر سپرده حسن انجام کار

نصف دیگر سپرده حسن انجام کار پس از تصویب صورتمجلس تحویل قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار پرداخت می شود. با فرض آنکه پیمانکار قبلاً وجه سپرده حسن انجام کار را در مقابل تسلیم ضمانتنامه یا وثیقه دریافت نکرده باشد استرداد سپرده حسن انجام کار به ترتیب زیر در دفتر روزنامه ثبت می شود:

دفتر پیمانکار	دفتر کارفرما
بانک ۵۰۰,۰۰۰	حسابهای پرداختی- پیمانکار ۵۰۰,۰۰۰
حسابهای دریافتی- سپرده حسن انجام کار ۵۰۰,۰۰۰	بانک ۵۰۰,۰۰۰
دریافت نصف دیگر سپرده حسن انجام کار	پرداخت نصف دیگر سپرده حسن انجام کار

#### لیست حساب ها:

#### « داراییهای جاری »

#### بانک و صندوق :

این حساب مخصوص ثبت وجه نقدی است که در مؤسسات برای دریافت ها و پرداخت های نقدی جاری یا پرداخت های نقدی آتی نگهداری می شود در برخی موارد ، وصول وجه نقد از مشتریان اجتناب نا پذیر است و همچنین پرداخت های مؤسسه نیز در برخی موارد باید نقدی صورت ۷؛

پذیرد به همین جهت در برخی از مؤسسات ، شخصی به عنوان صندوق دار استخدام می گردد و متناسب با حداکثر وجهی که در اختیار او قرار خواهد شد از او تضمین های لازم اخذ خواهد شد لازم به یادآوری است که علاوه بر حساب صندوق که در دفتر کل افتتاح شده ، در صورت تعدد ، حسابهای معین نیز نگهداری می شود يك دفتر مخصوص به نام دفتر صندوق توسط صندوقدار نگهداری می شود که جنبه آماری و اطلاعاتی دارد و از سیستم حسابداری دو طرفه پیروی نمی کند این دفتر دریافت ها و پرداخت های نقدی را بلافاصله ثبت خواهد نمود در پایان هر روز وجه موجود در صندوق شمارش شده ، با دفتر صندوق مطابقت داده می شود تا صحت انجام امور دریافت و پرداخت به اثبات برسد . حساب صندوق در دفاتر حسابداری بر اساس اسناد حسابداری تکمیل می گردد بدین صورت که به ازای دریافت های نقدی ، حساب صندوق بدهکار و در مقابل پرداخت های نقدی حساب صندوق بستانکار می شود وجوه نقد ، ضمن آنکه برای معاملات نقدی بسیار اهمیت دارد و در دسترس بودن آن در اسرع وقت از امتیازات این دارایی می باشد به همان نسبت نیز می تواند در معرض سوء استفاده قرار گیرد وبنابر این مؤسسات كوچك می توانند با اعلام آئین نامه های داخلی نسبت به صحت عمل صندوق اطمینان حاصل نمایند .

### **حساب تخواه گردان :**

در مؤسسات ، ممکن است حساب بانك به دلیل امتیازات زیاد ، جانشین صندوق گردد و کلیه دریافت و پرداخت ها از طریق آن انجام ود البته پرداخت های جزئی را با صدور چاپ از حساب بانکی انجام نمی دهند و در برخی موارد دریافت کنندگان وجوه جزئی از دریافت چك خود داری می کند بنابراین برای تامین مالی پرداخت های جزئی ، مبلغی را تحت تخواه گردان در اختیار یکی از کارکنان مالی قرار می دهند تا با رعایت مقررات و آئین نامه های داخلی مؤسسه نسبت به پرداخت هزینه های جزئی یا خرید بعضی ملزومات اقدام نمایند .

مبلغ تخواه گردان متناسب با هزینه ها و یا پرداخت های جزئی مؤسسه است و از شخصی که تخوان گردان در اختیار او است تضمین لازم دریافت می گردد در مؤسسات پیمانکاری نیز شخصی را به عنوان تخواه گروان معین می نماید و مبالغی را در اختیار وی قرارمی دهند تا هزینه هایی مانند خرید مواد و مصالح ساختمانی ، دستمزد حمل و نقل و ... را پرداخت نماید .



## **حساب دریافتني :**

حسابهاي دریافتني از جمله حساب هاي دارايي جاري است و شامل کلیه مطالبتي مي شود که مؤسسه باید در آینده دریافت نماید عمده ترين اين مطالبات ناشي از فروش هاي نسیه کالا یا عرضه نسیه خدمات مي باشد در مبادلات تجاري امروزه فعالیت هاي تجاري نسیه بر مبادلات تجاري نقدي فزوني دارد و این مسئله حتي در زمینه تجارت خارجي نیز قابل مشاهده است .

## **حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول :**

همانطور که گفته شد ، بر اثر انجام معاملات نسیه حسابهاي دریافتني ایجاد مي شود و مسئله وصول این نوع مطالبات مطرح مي گردد بنابراین شناخت مشتریان در اقدام به مبادلات تجاري از مسایل اساسي تجارت مي باشد در صورتي که شناخت کافي از مشتریان وجود نداشته باشد وصول مطالبات ممکن است با مشکلات مواجه گردد و چه بسا مطالبات وصول نشوند و عملا امکانات مالي مؤسسه به هدر برود چنانچه احتمال عدم وصول حسابهاي دریافتني وجود داشته باشد آن را به هزینه مطالبات مشکوک الوصول منظور و طرف مقابل آن را ذخیره مطالبات مشکوک الوصول مي نامند .

## **اسناد دریافتني :**

امکان دارد در مقابل مطالبات ناشي از فروش نسیه کالا یا عرضه خدمات به طور نسیه از طرف خریدار یا دریافت کننده خدمات اسناد قانوني ، مانند سفته و برات دریافت گردد که آن مطالبات در اصطلاح حسابداري اسناد دریافتني مي گویند .

## **حساب پیش پرداخت :**

در برخي موارد قبل از دریافت خدمات یا دارايي وجه آن به فروشنده پرداخت مي گردد . مدارك ثبت هزینه ها وقوع یا تحمل آنهاست و بنابراین زمان پرداخت مبالغی بابت پیش پرداخت ها ، هزینه اي وقوع نیافته است و این مبالغ در يك حساب دارايي به نام پیش پرداخت ثبت مي گردد . پرداخت بابت بیمه سال آینده ، اجاره ۶ ماهه آینده ، آگهي هاي تجاري ماه آینده نمونه اي از پیش پرداخت ها هستند .

## **حساب سپرده حسن انجام کار :**

حساب سپرده حسن انجام کار که نزد کارفرما نگهداری می شود باید به عنوان یک قلم دریافتی در صورت های مالی نشان داده شود یا از طریق یادداشت های همراه صورتی مالی افشاء گردد.

### **« داراییهای ثابت »**

داراییهای ثابت به داراییهای گفته می شود که به طور نسبی دارای عمر طولانی هستند و در جریان عملیات عادی مؤسسات مورد استفاده قرار می گیرد این دارایی صرفاً برای مؤسسه تهیه شده و به منظور سرمایه گذاری یا فروش مجرد تحصیل نشده است دارایی ثابت هر مؤسسه ، معرف اعتبار بوده و میزان تجهیزات و ماشین آلات مؤسسه طبقه بندی و قدرت کارایی آن نقش سازنده ای دارد.

### **داراییهای ثابت مشهود :**

این داراییها دارای موجودیت فیزیکی و عینی هستند و به علت داشتن عمر نسبتاً طولانی، در طی سالهای متمادی به طور مؤثر در عملیات واحد های تجاری مورد استفاده قرار میگیرد از جمله این داراییها میتوان: زمین، ساختمان، ماشین آلات، تاسیسات، وسائط نقلیه واثاثیه را نام برد .

### **داراییهای ثابت نامشهود :**

این داراییها موجودیت فیزیکی و عینی ندارند مانند خط تلفن ، ارزش علائم تجاری و ...

### **« بدهی ها »**

### **بدهی ها :**

به حقوق مالی طلبکاران نسبت به داراییهای یک واحد اقتصادی بدهی گفته می شود . به بیان دیگر تعهدات مالی یک واحد اقتصادی به اشخاص غیر از مالک « بدهی » نام دارد انواع بدهی های جاری عبارت است از :

۱ - حسابهای پرداختنی ، ۲ - اسناد پرداختنی ، ۳ - پیش دریافت ها

## **حسابهای پرداختی :**

حسابهای پرداختی یکی از انواع بدهی های جاری است و شامل کلیه بدهی هایی می شود که مؤسسه باید در آینده پرداخت نماید عمده ترین این بدهی ها ناشی از خریدهای نسبه می باشند .

### **اسناد پرداختی :**

امکان دارد در مقابل بدهی های ناشی از خرید نسبه کالا و یا دریافت خدمات به طور نسبه مؤسسات به فروشنده و یا عرضه کننده خدمات اسناد قانونی مانند سفته ، برات و ... صادر نمایند که با آنها در اصطلاح حسابداری اسناد پرداختی می گویند .

## **پیش دریافت ها :**

مؤسسه ممکن است قبل از ارائه خدمات مبالغی را پیش دریافت نماید که جزء بدهی مؤسسه محسوب می شود ، و تحت عنوان حساب پیش دریافت منظور می گردد . در مؤسسات پیمانکاری می توان به پیش دریافت بیمه و پیش در یافت پیمان کار اشاره نمود .

## **بدهی های بلند مدت :**

بدهی هایی هستند که مدت زمان آنها بیش از يك سال می باشد مثل وام بلند مدت . دیون رهنی .

## **سرمایه :**

در حسابداری حق مالی مالک یا مالکین واحد اقتصادی نسبت به دارائیهای آن را اصطلاحاً سرمایه می نامند اگر مؤسسه در طی فعالیت های مالی خود سود کسب نماید موجب افزایش سرمایه و اگر زیان نماید موجب کاهش سرمایه می گردد .

## **درآمدها :**

مؤسسات بر حسب نوع کسب و کارخدماتی برای مشتریان خود ارائه می کنند ودر ازای آن خدمات ممکن است وجهی را دریافت نمایند یا مشتریان تعهد کنند وجهه فوق را در آینده دریافت نمایند در حسابداری به این مبالغ اصطلاحاً در آمد گفته می شود و در مؤسسات پیمانکاری نیز در ازای خدماتی که پیمانکار برای کارفرما ارائه می کند مبالغی را به عنوان درآمد دریافت می ۵۰

نماید از انواه در آمد هاي موجود در يك مؤسسه پيمانكاران مي توان به در آمدهاي متفرقه و كار گواهي شده كه پيمانكار به كارفرما ارائه مي دهد اشاره نمود .

### **هزینه ها :**

مؤسسات خدماتي به منظور ارائه خدمات به مشتريان ناچارند مخارج گوناگوني را محتمل شوند كه اين مخارج « هزینه » ناميده مي شود در مؤسسات پيمانكاري نيز براي انجام پيمانكاري كه همان ارائه خدمات به كار فرمايان مي باشد هزینه هايي را متحمل مي شود از جمله هزینه اداري تشكيلاتي ، هزینه حقوق و ...

### **حساب پیمان :**

در مؤسسات پيمانكاري يك حساب به نام حساب پيمان ها وجود دارد كه به عنوان يك حساب هزینه تلقي مي شود مؤسسات پيمانكاري تمام هزینه هايي كه براي انجام قرارداد خود انجام مي دهند مثلا خريد مصالح و پرداخت دستمزد و هزینه حمل و نقل و ... را بستانكار و در مقابل آن حساب پيمان را بدهكار مي كنند .

### **حساب کارگواهي شده :**

حساب ديگري كه در مؤسسات پيمانكاري وجود دارد حساب كارگواهي شده مي باشد كه به عنوان در آمد در اين مؤسسات تلقي مي شود و درآمدهايي كه به دست مي آيد را معمولا تحت عنوان حساب كارگواهي شده منظور مي نمايند .

× لازم به ذكر است كه از تفاوت بين حساب پيمان و حساب كار گواهي شده سود ( زيان ) مؤسسه به دست مي آيد .

## روشهای متداول حسابداری پیمانکاری :

مسئله اساسی در حسابداری پیمانکاری چگونگی تخصیص درآمدها و هزینه های مرتبط با دوره های مالی ، در طول مدت قرار داد است برای تعیین سودی که باید در هر دوره مالی به حساب منظور شود مؤسسات پیمانکاری از دو روش متداول حسابداری پیروی می کند ، که عبارتند از :

۱- **روش کار تکمیل شده** ( با محاسبه سود هنگامی که طرح به میزان قابل توجهی تکمیل شده باشد )

۲- **روش درصد پیشرفت کار** ( یا محاسبه سود به تناسب کادر جریان پیشرفت هر دوره )

**الف ( روش کار تکمیل شده )** ( Completed – contract method )

در این روش شناخت در آمد هنگامی صورت می گیرد که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تشکیل شده و صرفا کارهای جزئی باقی مانده باشد .

در این روش مخارج پیمان و مبالغ دریافتی در ازاء پیشرفت کار ، در خلال مدت قرار داد ، انباشته می شود و اما شناخت در آمد پیمان تا زمانی که پیمان عمدتا تکمیل نگردیده باشد صورت نمی گیرد . مزیت اصلی روش کار تکمیل شده این است که سود پیمان زمانی تعیین می شود که کار تمام شده یا به مراحل نهایی تکمیل رسیده باشد در این روش خطرشناخت یا شناسایی سودهایی که ممکن است کسب نشوند به حداقل می رسد .

اشکال اساسی روش کار تکمیل شده این است که درآمدي که در دوره مالی گزارش می شود میزان کار انجام شده در خلال دوره به روی پیمان ها را منعکس نمی کند .

مثال اگر چند پیمان بزرگ همگی در يك دوره مالی تکمیل شود اما در دوره های قبل ، پیمانی به اتمام نرسیده باشد و یا در بعد پیمانی تکمیل نشود ، با وجود ثبات نسبی فعالیت های انجام شده ظاهرا سطح فعالیت های جاری را منعکس می کند . اما همواره فاصله مداومی بین زمان انجام کار و زمان شناخت سود مربوط به آن وجود دارد .

## **(ب) روش درصد پیشرفت کار :**

در این روش در آمد به تناسب پیشرفت عملیات پیمان شناسایی می شود . درآمد مذکور با هزینه های واقع شده برای رسیدن به همان مرحله از پیشرفت کار مقابله می شود و حاصل آن می تواند به عنوان سهم قابل تخصیص آن قسمتی از کاری که طی دوره های تکمیل شده ، گزارش شود.

اعمال روش درصد پیشرفت کار خطر اشتباه در برآورد را به همراه دارد ، بدین جهت تا زمانی که نسبت به سود آوری کل پیمان اطمینانی نباشد ، منظور داشتن سود در صورت های مالی مورد نخواهد داشت و کاربرد روش درصد پیشرفت کار نادرست است .

## **انتخاب روش :**

هر گاه پیمانکاری یکی از روش ها را در مورد حسابداری پیمان شخصی به کار گیرد از آن پس در مورد سایر پیمان هایی که دارای ضوابط مشابه هستند باید از این روش تبعیت کند .

انتخاب روش حسابداری برای هر پیمان بستگی به میزان اطمینان دارد که پیمانکار از بر آورد درآمد و مخارج پیمان به دست می آورد . در پاره ای موارد ، پیمانکار به خاطر عدم اطمینان نسبت به برآورد، تصمیم به اتخاذ روش کامل کار تکمیل شده می گیرد در موارد دیگر که نتیجه پیمان را می توان به طور قابل اطمینان برآورد کرد ، حسابداری تمام یا پاره ای از پیمانها ممکن است با استفاده از روش درصد پیشرفت کار صورت گیرد همچنین پیمانکار ممکن است برای قرارداد های مختلف از هر دو روش همزمان استفاده کند .

اگر در روش حسابداری قرارداد های پیمانکار تغییر داده شود تاثیر این تغییرات و مبلغ ریالی آن همواره با علل تغییر باید افشاء گردد . هر گاه پیمانکار روش حسابداری خود را از درصد پیشرفت کار به روش کار تکمیل شده تغییر دهد ممکن است میزان کلیه اثرات مالی ناشی از تغییرات روش را نتوان تعیین کرد در چنین مواردی دست کم ، افشای مبلغ سود گزارش شده مربوط به سال های گذشته پیمان هایی که در ابتدای دوره حسابداری در جریان پیشرفت بوده ضروری خواهد بود.

## **ذخیره لازم برای زیان های قابل پیش بینی :**

هر گاه آخرین بر آورده ها از هزینه ها و درآمدهای يك قرارداد پیمانکار نشان دهنده زیان باشد ، باید ذخیره ای معادل کل زیان ، بدون توجه به میزان کار انجام شده ، در نظر گرفته شود ، حتی در مواردی که زیان پیش بینی شده از کل هزینه های انجام شده تا تاریخ برآورد بیشتر باشد ، باید برای کل زیان پیش بینی شده آن پیمان ذخیره در نظر گرفت .

هرگاه بخش عمده ای از ظرفیت واحد اجرا کننده ( پیمانکار ) برای مدتی طولانی به پیمانی اختصاص داده شود ، هزینه های غیر مستقیم واحد پیمانکاری در طی باقی مانده قرارداد بعضاً به عنوان هزینه های قابل تسهیم مستقیم تلقی و در محاسبه ذخیره برای زیان پیش بینی شده ، در نظر گرفته می شود .

در صورت نیاز در نظر گرفتن ذخیره برای زیان پیمان ، میزان ذخیره بدون توجه به مواد زیر تعیین می گردد .

## **الف - شروع یا عدم شروع عملیات اجرایی پیمان**

### **ب - مرحله تکمیل عملیات پیمان**

### **ج - میزان سود مورد انتظار از سایر قراردادهای غیر مرتبط با پیمان .**

از آنجایی که تعیین برآورد میزان زیان آتی پیمان ممکن است با دقت کافی ممکن نباشد ، در بعضی موارد برآورد مبلغ زیان آتی امکان پذیر است و در سایر موارد افشای زیان احتمالی به تنهایی ( بدون برآورد مبلغ ) کافی خواهد بود

دعای و تغییر ناشی از قراردادهای پیمانکاری

مبالغ مورد مطالعه پیمانکار ناشی از تغییرات قرارداد که به تصویب کارفرما رسیده باشد ، تنها هنگامی به عنوان درآمد شناسایی می شود که پیمانکار مدارک و شواهدی دال بر قبول مورد مطالبه توسط کارفرما ارائه کند .

خسارات یا جرائم قابل پرداخت توسط پیمانکار که ناشی از تاخیر در تکمیل کار یا سایر علل باشد عموماً به عنوان هزینه پیمان تلقی می شود .

تعیین سود پیمان تکمیل شده :

## الف) روش درصد پیشرفت کار :

در روش ردصء پیشرفت کار ، تفاوت حساب کارگواهي شده و حساب پيمان (در آمد - هزينه) پس از تهيه صورت حساب قطعي و تصفيه با پيمانكار - سود ( يا زيان ) پيمان تكميل شده را به دست مي دهد .

**(ب) روش کار تکمیل شده :**

پس از ثبت آخرین صورت وضعیت تفاوت حساب کارگواهی شده و حساب پیمان - پس از تهیه صورت حساب قطعی و تصفیه حساب با پیمانکار - سود ( یا زیان ) پیمان تکمیل شده را به دست خواهد داد ( محاسبه سود پس از ثبت آخرین صورت وضعیت در هر دو روش یکسان است )

### انتقال سود بستن حساب پیمان تکمیل شده :

حساب پیمان پس از خاتمه طرح ، بهای تمام شده ( مخارج اجرای طرح ) را به دست خواهد داد ، که پس از مقابله ارزش با کارگواهی شده ، سود ( زیان ) ناشی از اجرای طرح تعیین خواهد شد . سود ( زیان ) پیمان تکمیل شده را می توان به یکی از دو روش زیر محاسبه و به حساب سود و زیان انتقال داد .

**روش اول :** محاسبه سود هر پیمان به طور جداگانه ( محاسبه سود در صورتی که سود حاصل

از هر پیمانکاری به طور جداگانه تعیین می شود )

در این روش سود ( زیان ) هر پیمان به ترتیب زیر محاسبه و سپس به حساب سود و زیان منتقل می شود :

کارگواهی شده - پیمان شماره ( x )

پيمان شماره ( x ) - بناي ...  
xx

سود پیمان شماره ( X )

ثت سود پیمان شماره ( x ) و بستن ح پیمان و کارگواهی شده





برای حسابداری پیمان های بلند مدت معمولاً از روش درصد پیشرفت کار استفاده می شود یعنی سود بر مبنای درصد پیشرفت ( تکمیل ) پیمان در پایان هر دوره مالی محاسبه و اندازه گیری می گردد از آنجا که به کار گیری این روش ، خطر اشتباه در برآورد را به همراه دارد ، از این رو ، سود پیمان ناتمام زمانی شناسایی و در صورت ها مالی منعکس شود که نسبت به سود آوری و نتیجه کل پیمان نتیجه کل پیمان اطمینان لازم وجود داشته باشد .

در قراردادهای مقطوع ، شرایطی که معمولاً درجه اطمینان از سود آوری و نتیجه کل پیمان را فراهم می سازد عبارت است از :

**(الف)** کل در آمد قابل وصول پیمان بتواند به نحوی معقول برآورد شود .

**(ب)** مخارج لازم برای تکمیل پیمان و همچنین درجه تکمیل پیمان در تاریخ گزارش به وضوح قابل شناسایی باشد تا عملکرد واقعی بتوان با برآورد های قبلی مقایسه شود .

در قراردادهای امانی : شرایطی که معمولاً درجه اطمینان از سود آوری و نتیجه کل پیمان را فراهم سازد عبارت است از :

**(الف)** مخارج قابل تخصیص به پیمان بتواند به طور آشکار شناسایی شود .

**(ب)** مخارج پیمان ، (به جز آن دسته مشخص طبق قرارداد قابل بازیافت است) - بتواند به نحوی معقول برآورده شود صورت وضعیت های موقت و پرداخت هایی که بابت آن به عمل می آید جنبه موقت ، غیر قطعی و علی الحساب دارد و در نتیجه ، سود قطعی پیمان پس از خاتمه کارو تسویه حساب نهایی به پیمانکار مشخص خواهد شد چون درآمد کسب شده در هر دوره مالی نمی تواند به عنوان درآمد قطعی پیمان به حساب آید ، از این رو برای جلوگیری از شناسایی سود واهی و انعکاس آن در صورت های مالی لازم است سود (زیان ) پیمانهای نا تمام در پایان هر دوره مالی محاسبه و اندازه گیری شود برخی از طریق تعیین سود پیمان های نا تمام به شرح زیر است :

**(الف)** محاسبه سود پیمان نا تمام بر اساس مخارج واقعی :

در این طریق ابتدا بهای تمام شده کار گواهی شده بر اساس مخارج واقعی تعیین و سپس از تفاوت ارزش کار گواهی شده و بهای تمام شده کار گواهی شده سود پیمان ناتمام معین<sup>۸۰</sup>

مي شود سود پيمان ناتمام را كه بدین طريق به دست مي آید اصطلاحاً سود ظاهري مي نامند و براي رعايت اصل احتياط معمولاً  $\frac{2}{3}$  سود ظاهري به ترتيب زیر به عنوان سود پيمان نا تمام

شناسايي و در صورت هاي مالي منعكس مي شود از آنجا كه در پرداخت وجه هر صورت وضعيت ، درصدي به عنوان سپرده حسن انجام كار كسب و در خاتمة كار به پيمانكار مسترد

مي گردد براي اينكه سود دوره متناسب با وجوه دريافت شده به حساب منظور شود ، معمولاً سود محاسبه شده مزبور به نسبت وجوه دريافت شده به ارزش گواهي شده نيز تعديل مي گردد .

سود ظاهري = بهاي تمام شده كار گواهي شده - ارزش كار گواهي شده

$$\text{سود تعديل شده} = \frac{\text{وجوه دريافت شده}}{\text{ارزش كار گواهي شده}} \times \text{سود ظاهري} \times \frac{2}{3}$$

**مثال :** شركت پيمانكاري پس از پايان ساخت يك مسجد در پايان سال x ارزش كار گواهي شده را ۱۱۰۰۰۰۰۰ ريال مخارج اجراي طرح را ۹۸۷۸۰۰۰ ريال ، موجودي مواد و مصالح در كارگاه ۶۳۰۰۰ ريال و كارگواهي شده به بهاي تمام شده را ۱۶۵۰۰۰ ريال و وجوه دريافت شده بابت كار گواهي شده را ۸۸۰۰۰۰۰ ريال برآورد كرد محاسبه سود پيمان ناتمام اين شركت به قرار زير است :

ارزش كار گواهي شده ۱۱۰۰۰۰۰۰

كسر مي شود

مخارج اجراي طرح ۹۸۷۸۰۰۰

-بهاي تمام شده كارگواهي شده: (۱۶۵۰۰۰)

موجودي موادومصالح داخل كارگاه: (۶۳۰۰۰)

(۲۲۸۰۰۰)

۹۶۵۰۰۰۰

۱۳۵۰۰۰۰

سود ظاهري ←

سود تعدیل شده =

$$\frac{2}{3} \times \text{سود ظاهري} \times \frac{\text{وجوه دریافت شده}}{\text{ارزش کار گواهي شده}}$$

سود محاسبه شده سال ۱۳۱۰

$$\frac{2}{3} \times 1350000 \times \frac{8800000}{11000000} = 72000$$

**ب) محاسبه سود پیمان ناتمام بر اساس مخارج بر آوردي :**

چنانچه برآورد معقول از مخارج لازم برای تکمیل پیمان امکان پذیر باشد ، برای تعیین مبلغ سودی که باید در هر دوره شناسائی و در صورت های مالی منعکس شود ، ابتدا سود برآوردي پیمان به ترتیب زیر از تفاوت مبلغ کل پیمان تعیین و سپس سود پیمان ناتمام بر مبنای درجه تکمیل پیمان محاسبه می شود .

**مبلغ کارهای جدید + بهاء تغییرات مقادیر کارها + مبلغ اولیه پیمان = مبلغ کل پیمان**

**مخارج بر آوردي برای تکمیل پیمان + مخرج واقعي انجام شده = کل مخارج برآوردي پیمان**

**کل مخارج برآوردي پیمان - مبلغ پیمان = سود کل برآوردي پیمان**

برای تعیین سود پیمان ناتمام لازم است کل سود برآوردي پیمان به نسبت درجه تکمیل پیمان تعدیل شود . درجه تکمیل پیمان که برای تعیین سود و انعکاس آن در صورت های مالی به کار گرفته می شود می تواند به طرق متعددي اندازه گیری شود برای مثال از طریق :

**الف) محاسبه نسبت مخارج واقعي انجام شده تا تاریخ گزارش به کل مخرج برآوردي پیمان .**

**ب) اندازه گیری نسبت ارزش کار گواهي شده به مبلغ کل پیمان .**

**ج) ترکیبی از دو طریق فوق .**

نحوه محاسبه سود پیمان ناتمام بر اساس مخارج برآوردي پیمان در قالب مثال زیر ارائه می شود :

مثال : اطلاعات مربوط به پیمان شماره ۱۰۱ در پایان سال ۱۳۱۰ به شرح زیر درست است :

مبلغ اولیه پیمان ۱۸۰۰۰۰۰۰

مبلغ کارهای جدید ۱۰۰۰۰۰۰

مخارج واقعی انجام شده تا پایان سال ۱۳ X ۹۰۰۰۰۰۰

ارزش کار گواهی شده ۱۲۰۰۰۰۰۰

کارگواهی نشده ( به بهای تمام شده ) ۲۰۰۰۰۰

در صورتی که مخارج برآورد برای تکمیل پیمان ۵۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و از هر صورت وضعیت ۲۰٪ بابت سپرده حسن انجام کار کسر شود با توجه به مفروضات بالا سود پیمان شماره ۱۰۱ به ترتیب زیر محاسبه می شود .

مبلغ کل پیمان = مبلغ کارهای جدید + مبلغ اولیه پیمان

$$۱۸۰۰۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰۰ = ۱۹۰۰۰۰۰۰$$

کل مخارج برآوردی پیمان = مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان + مخارج واقعی انجام شده

$$۹۰۰۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰۰۰ = ۱۴۰۰۰۰۰۰$$

سود کل برآوردی پیمان = کل مخارج برآوردی - مبلغ کل پیمان

$$۱۹۰۰۰۰۰۰ - ۱۴۰۰۰۰۰۰ = ۵۰۰۰۰۰۰$$

سود پیمان شماره ( ۱۰۱ ) می تواند یکی از دو روش زیر محاسبه و در صورت های مالی منعکس شود :

روش اول : تعیین سود بر اساس تعدیل کل سود برآوردی بینزمان نسبت به مخارج واقعی انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان :

$$\frac{\text{مخارج واقعی انجام شده}}{\text{کل مخارج برآوردی پیمان}} \times \text{سود کل برآورد پیمان}$$

$$5000000 \times \frac{9000000}{14000000} = 3214286$$

برای اینکه سود محاسبه شده مناسب با وجوه دریافت شده به حساب منظور شود :

$$\frac{\text{وجوه دریافت شده}}{\text{ارزش کار گواهی شده}} = \frac{9600000}{12000000}$$

$$3214285 \times \frac{9600000}{12000000} = 2571428$$

تعدیل سود پیمان نا تمام نسبت به وجوه دریافت شده

**روش دوم :** تعیین سود پیمان ناتمام بر اساس تعدیل کل سود برآوردی پیمان به نسبت ارزش

کار گواهی شده به مبلغ کل پیمان

$$\text{سود کل برآوردی پیمان} \times \frac{\text{ارزش کار گواهی شده}}{\text{مبلغ کل پیمان}}$$

$$5000000 \times \frac{12000000}{19000000} = 3157895 \quad \text{سود پیمان نا تمام}$$

برای اینکه سود محاسبه شده متناسب با وجوه دریافت شده به حساب منظور شود :

$$\frac{\text{وجوه دریافت شده}}{\text{ارزش کار گواهی شده}} = \frac{9600000}{12000000}$$

$$3157895 \times \frac{9600000}{12000000} = 2526316$$

تعدیل سود پیمان نا تمام نسبت به وجوه دریافت شده

**نحوه محاسبه پرداخت دستمزد کارگران و سرپرستان کارگاه :**

معمولا دستمزد و مزایای کارگران و سرپرستان کارگاه از محل تخواه گردان کارگاه پرداخت می

شود در غير اين صورت دفتر مركزي پس از پرداخت دستمزد كارگران و سرپرستان كارگاه آن را به حساب يمان منظور مي كند . اگر دستمزد شاغلين در كارگاه پيمان شماره (X) به فرض مثال ۱۵۰۰۰۰۰ ريال باشد با فرض اين كه كليۀ شاغلين در كارگاه مذبور بيمه باشند ، ثبت ليست دستمزد آنان در دفتر روزنامه به شرح زير است :

هزينه دستمزد ۱۵۰۰۰۰۰

بيمه اجتماعي ۲۰% سهم كارفرما ۳۰۰۰۰۰

وزارت دارايي ماليات دستمزد ۱۰۰۰۰۰

سازمان تامين اجتماعي

حق بيمه و بهداري ۴۰۵۰۰۰

دستمزد پرداختي ۱۲۹۵۰۰۰

ثبت ليست دستمزد شاغلين كارگاه پيمان شماره (X)

به فرض مثال اگر دستمزد شاغلين در كارگاه به پيمان ( ۳ ) مربوط باشد از اين رو هزينه دستمزد شاغلين در كارگاه مذبور با ثبت زير به حساب پيمان شماره ( ۳ ) منتقل مي شود .

پيمان شماره ( ۳ ) ۱۸۰۰۰۰۰

هزينۀ دستمزد ۱۵۰۰۰۰۰

بيمه اجتماعي ۲۰% سهم

بيمه كارفرما ۳۰۰۰۰۰

انتقال دستمزد و حق بيمه شاغلين كارگاه شماره ( ۳ ) به حساب پيمان

دستمزد شاغلين در كارگاه شماره ( ۳ ) و ماليات مربوط بعد از پرداخت به ترتيب زير در دفتر روزنامه ثبت مي شود :

دستمزد پرداختني ۱۲۹۵۰۰۰

وزارت دارائي - ماليات دستمزد ۱۰۰۰۰۰

نقد ۱۲۹۵۰۰

پرداخت دستمزد شاغلين كارگاه به پيمان شماره ( ۳ ) و ماليات مربوطه

در مورد حق بیمه شاغلین در امور پیمان ذکر این نکته ضروری است که پیمانکاران موظفند که کارکنان خود را طبق مقررات تزد سازمان تامین اجتماعی بیمه کنند در عملیات ساختمانی ، مؤسسات بخش عمومی مکلفند از هر صورت وضعیت ۲/۲ درصد به عنوان حق بیمه و بهداری کسر و به حساب سازمان تامین اجتماعی واریز نمایند بنابراین پیمانکاران شاغل در طرح های ساختمانی دولتی و وابسته به دولت تا پایان قرارداد هر ماهه لیست کارکنان مورد پیمان را که حق بیمه آنان به طور مقطوع ۲/۲ درصد از طرف کارفرما کسر می شود به سازمان تامین اجتماعی ارسال می کنند اما از این بابت حق بیمه ای به سازمان مذکور پرداخت نمی کنند چنانچه حق بیمه مندرج در لیستهایی که توسط پیمانکار ارسال می شود بیش از مبلغ ۲/۲ درصد کسر شده از صورت وضعیت ها باشد پیمانکار باید مابه التفاوت را به حساب سازمان تامین اجتماعی واریز و برگ مفاد حساب بیمه اخذ نماید در هر حال طبق ماده ۲۸ قانون تامین اجتماعی پرداخت ۵ درصد بهای کل کار را از طرف کارفرما به پیمانکار موکول به اخذ برگ مفاد حساب بیمه از سازمان تامین اجتماعی است مبلغ ۲/۲ درصد مزبور ارتباطی با حق بیمه کارکنان دفتر مرکزی شرکت های ساختمانی ندارد و لیست حق بیمه آنان باید جداگانه به سازمان تامین اجتماعی ارسال و مبلغ آن پرداخت شود .

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 يك 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 پیمان هاب مربوطه سرشکن می شود .



شرکت X

صورت تجزیه دستمزد

شماره ۳۲

هفته منتهی به ۳۰ خرداد ماه ۱۳۹۰

پیمان شماره ( ۱ )			پیمان شماره ( ۲ )			پیمان شماره ( ۳ )			خلاصه		
شماره	ساعا	مبلغ	شماره	ساعا	مبلغ	شماره	ساعا	مبلغ	شمار	ساعا	مبلغ
کارگر	ت		کارگر	ت		کارگر	ت		ة	ت	
کارکرد			کارکرد			کارکرد			کارکرد		
۱۲	۱۰	۲۵۰	۲۲	۲۰	۴۰۰	۲۳	۲۰	۹۰۰	۱	۷۵	۱۴۰
۱۳	۳۰	۰	۲۰	۵	۰	۱۷	۴۰	۰	۲	۵۵	۰۰
۱۸	۲۰	۴۰۰	۱۰	۵	۱۲۵	۱۲	۱۰	۲۰۰	۳	۸۵	۹۰۰
۲۱	۵	۰	۵	۲۵	۰	۱۸	۱۰	۰۰			۳۴۷
۲۳	۱۰	۳۰۰	-	-	۱۲۵	۲۲	۵	۲۰۰			۵۰
		۰			۰			۰			
		۲۰۰			۳۵۰			۱۲۵			
		۰			۰			۰			
		۲۵۰			-			۲۵۰			
		۰						۰			
-	۷۵	۱۴۰	-	۵۵	۹۰۰	-	۸۵	۳۴۷	-	۲۱۵	۵۷۷
		۰۰			۰			۵۰			۵۰

نحوه محاسبه استهلاک اموال ، مالیات و تجهیزات :

حساب اموال ، ماشین آلات و تجهیزاتی که در اختیار کارگاهها می باشد به وسیله دفتر مرکزی در دفتر کل و کارت های معین نگهداری می شود . مؤسسات پیمانکاری برای هر يك از

دارائیهای ثابت از کارت معین استفاده می کنند که کلیه مشخصات دارایی در آن درج شده است ، کارت های معین با توجه به اموال ، ماشین آلات و تجهیزاتی که در اختیار هر یک از کارگاهها می باشد تفکیک و طبقه بندی می شود .

در این روش دارائیهای ارسال شده به کارگاه ها نباید در حساب ها گردش کند بلکه از طریق نقل و انتقال کارت های معین ، تعداد و نوع اموال ، ماشین آلات و تجهیزاتی که در اختیار هر کارگاه می باشد در هر زمان معلوم خواهد شد با اتخاذ این روش ، هزینه استهلاک که در مؤسسات پیمانکاری ( بخش عمده ای از کل مخارج طرح را تشکیل می دهد به درستی محاسبه و به حساب پیمان منظور می شود و استهلاک دارایی های ثابت به کارگرفته شده در اجرای طرح را می توان به طرق مختلفی محاسبه کرد که اهم آن عبارتند از :

الف) محاسبه استهلاک برای اموال ، ماشین آلات و تجهیزات

استهلاک ماشین آلات و تجهیزات به کارگرفته شده در هر پیمان را می توان با استفاده از نوع و روش های معمول در هر دوره محاسبه و با ثبت زیر به حساب پیمان انتقال داد .

پیمان شماره (X) بنای ...  
xx

استهلاک انباشته - ماشین آلات  
xx

ثبت استهلاک ماشین آلات به کارگرفته شده در پیمان شماره (X)

ب) تعیین مبلغ استهلاک از طریق تعیین تفاوت های اموال ، ماشین آلات و تجهیزات در پایان و آغاز دوره :

وقتی که ماشین آلات و ابزار کار در معرض خطر و خسارت قطعی رارگیرد ، نمی توان مبلغ استهلاک را با توجه به مدت کار کرد محاسبه کرد ، بلکه بهتر است در ابتدای دوره ، بهای تمام شده ماشین آلات و تجهیزات را به حساب پیمان بدهکار و در پایان هر دوره مالی ارزش مستهلاک نشده آن را بر اساس های فروش یا بهای ارزیابی شده به حساب پیمان بدهکار و در پایان هر دوره مالی ارزش مستهلاک نشده آن را بر اساس بهای فروش یا بهای ارزیابی شده به حساب پیمان بستانکار کرد و در نتیجه کاهش قیمت ماشین آلات و تجهیزات به عنوان استهلاک در حساب

پیمان منظور می شود اگر استهلاك تجهیزات به کارگرفته شده در کارگاه پیمان شماره (X) به

این روش محاسبه شود نحوه ثبت آن در دفتر روزنامه به شرح زیر است

پیمان شماره (X) بنای ... ××

تجهيزات ××

ثبت تجهیزات به کارگرفته شده در پیمان شماره (X) در آغاز دوره

تجهيزات ××

پیمان شماره (X) - بنای ... ××

ثبت بهای ارزیابی شده تجهیزات به کار گرفته شده در پیمان شماره (X) در خاتمه کار .

### مالیات پیمانکاری :

در قوانین و مقررات جاری مالیاتی ، پیمانکار و مالیات پیمانکاری به طور اخص تعریف نشده اما در

موارد مختلف قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ را صلاحیه آن دو نوع مالیات :

یعنی مالیات مقطوع و مالیات بر درآمد ، در مورد عملیات پیمانکاری مقرر گردیده است .

مالیات مقطوع :

مالیاتی است تکلیفی که کارفرمایان : سازمان های دولتی . شهر داری ها ، مؤسسات عام

المنفعة مستقل و شرکت ها ( ماده ۷۵ ق . م . م . ) به طور کلی و شایر اشخاص در صورتی که

مبلغ کل پیمان از ده میلیون ریال بیشتر باشد مکلفند از پرداخت هایی که پیمانکاران اعم از

اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به هر نوع کار ساختمانی و تاسیسات فنی و تاسیساتی و

حمل و نقل یا تهیه ساختمان ها و تاسیسات ، نقشه کشی ، نقشه برداری ، نظارت و محاسبات

فنی می کنند ۵/۵٪ آن را کسر و به حساب تعیین شده از طرف وزارت دارایی واریز نمایند .

این مالیات به دو جزء ۴٪ و ۱/۵٪ تقسیم می شود که جزء اول یعنی ۴٪ قطعی است یعنی

جزء دوم یعنی ۱/۵٪ به عنوان پیش پرداخت مالیات پیمانکار محسوب و از مالیات متعلق به درآمد

پیمانکاری قابل کسر است .

واگذاری قسمتی از عملیات پیمان از طرف پیمانکار دست اول به پیمانکار دست دوم مشمول

مالیات مقطوع پیمانکاری نیست و پیمانکاران دست اول به عنوان کارفرما نباید از پرداخت هایی که پیمانکاران دست دوم می کنند از این بابت کسر نمایند .

در مواردی که پیمانکار ، شخص خارجی مقیم خارج از کشور باشد که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارد کار فرمایان مکلفند در هر پرداخت کل مالیات متعلق شامل مالیات مقطوع به نرخ ۴٪ و مالیات بر درآمد پیمانکاری را در منبع محاسبه و کسر و به حسابهای مقرر واریز نمایند .

### **مالیات بر درآمد پیمانکاری :**

در این مورد ابتدا در درآمد مشمول مالیات پیمانکاری و سپس مالیات مؤسسات پیمانکاری نسبت شرکت های سهامی و غیر سهامی به اختصار شرح داده می شود .

### **۱ - درآمد مشمول مالیات پیمانکاری :**

درآمد مشمول مالیات پیمانکاری از دو طریق تشخیص می شود :

### **الف) رسیدگی به دفاتر :**

درآمد مشمول مالیات پیمانکاری عملیات حفاری چاه های عمیق ، حمل و نقل و مهندسی مشاور ( تهیه طرح ساختمانها و تاسیسات ، نقشه کشی ، نظارت و محاسبات فنی ) از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص می شود ولیکن در صورتی که ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی تا مورد مقرر تسلیم نشود یا دفاتر ارائه نگردد و یا دفاتر و اسناد و مدارک برای محاسبه مالیات غیر قابل رسیدگی تشخیص شوند ، درآمد مشمول مالیات پیمانکاری به طریق علی الراس تشخیص خواهد شد .

### **ب) تشخیص علی الراس :**

درآمد مشمول مالیات پیمانکاری کارهای ساختمانی و تاسیسات فنی و صنعتی در تمام موارد اعم از اینکه دفاتر قانونی نگهداری شده یا نشده باشد و در موارد در دفاتر ، علی الراس تشخیص می شود و عبارت است از ۸٪ کل دریافتنی سالانه از بابت پیمان های دست اول و ۴٪ کل دریافتنی از بابت پیمان های دست دوم .

## مالیات مؤسسات پیمانکاری :

به غیر از مالیات مقطوعی که از هر پرداخت توسط کارفرما کسب می شود مؤسسات پیمانکاری نسبت به درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری که حسب مورد به یکی از دو طریق فوق الزکر تعیین می شود مشمول مالیات های تناسبی و تصاعدي دیگری هستند که بنا به وضعیت حقوقی آنها مقرر گردیده است بنابراین مالیات بر درآمد مؤسسات سهامی و غیر سهامی و انفرادی را به اختصار توضیح می دهیم .

## الف) شرکت سهامی :

درآمد مشمول مالیات مؤسسات پیمانکاری که به صورت شرکت سهامی هستند حسب مورد از طریق رسیدگی به دفاتر یا به طور علی الراس تشخیص می شود و مشمول مالیات های زیر است :

- ۱- مالیات اضافی سهم شهرداری به نرخ ۳٪ نسبت به کل درآمد مشمول مالیات .
- ۲- مالیات اضافی سهم اطاق بازرگانی و صنایع و معدن به نرخ سه و نیم در هزار نسبت به کل درآمد مشمول مالیات .
- ۳- مالیات سود تخصیص یافته برای تقسیم بین صاحبان سهام با نام ، اندوخته ها ، سود تقسیم شده بین صاحبان سهام بی نام و سود تقسیم نشده نسبت به کل درآمد مشمول مالیات پس از کسر مالیات اضافی سهم شهرداری ها به نرخ های زیر :

- مالیات سود تخصیص داده شده برای تقسیم سود بین صاحبان سهام با نام به نرخ ۱۵٪
- مالیات اندوخته ها به نرخ ۲۵٪
- مالیات سود پرداختی به صاحبان سهام بی نام و سود تقسیم نشده به نرخ های تصاعدي زیر :
-

<u>مبلغ در آمد مشمول مالیات</u>		<u>مازاد مشمول نرخ ردیف</u>	
درصد	ریال	ریال	درصد
تا	۲۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	۲۵
تا	۴۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	۳۰
تا	۶۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	۳۵
تا	۸۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	۴۰
تا	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	۴۵
تا	۲۰۰۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	۵۰
بیش از	۲۰۰۰۰۰۰۰۰	نسبت به مازاد	۵۵

### **(ب) شرکت های غیر سهامی :**

درآمد مشمول مالیات مؤسسات پیمانکاری که به صورت شرکت غیر سهامی هستند و حسب مورد از طریق رسیدگی به دفاتر یا به طور علی الراس تشخیص می شود ، مشمول مالیات های زیر است :

- ۱- مالیات اضافی سهم شهرداری به نرخ ۳٪ نسبت به کل در آمد مشمول مالیات
- ۲- مالیات اضافی سهم اطاق بازرگانی و صنایع و معادن به نرخ سه و نیم در هزار نسبت به کل در آمد مشمول مالیات

- ۳- مالیات سهم هر يك از شركاء به نسبت تعیین شده در اساس نامه از کل در آمد مشمول مالیات پس از کسر سه در صد سهم شهرداری به نرخ های مذکور در ماده ۱۳۴ ق ، م ، م به شرح زیر :

نرخ	مازاد مشمول نرخ ردیف	مبلغ در آمد مشمول مالیات	
درصد	ریال	ریال	
۱۵	۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	تا
۲۰	۴۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	تا
۲۵	۷۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	تا
۳۰	۱۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	تا
۳۵	۳۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰	تا
۴۰	۳۰۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰۰	تا
۴۵	۳۰۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰۰	تا
۵۰	۳۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰۰	تا
۵۵	۵۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	تا
۶۵	۱۰۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰۰	تا
۷۵	نسبت به مازاد	بیش از ۳۰۰۰۰۰۰۰۰	

**در محاسبه مالیات شرکت های سهامی از منبع در آمد پیمانکاری ، موارد زیر لازم  
الرعايه است :**

- ۱- در آمد پیمانکاری از پرداخت ۱۰ درصد مالیات شرکت معاف است .
- ۲- مبالغی که به عنوان پیش پرداخت مالیات پیمانکاری ( ۱/۵ درصد پیش پرداخت ) توسط کارفرمایان از پرداخت ها کسر واریز شده است از کل مالیات بر در آمد پیمانکاری .
- ۳- ملاک تعیین مقادیر سود تخصیص داده شده برای تقسیم بین صاحبان سهام با نام ، اندوخته ها ، و سود پرداختنی به صاحبان سهام بس نام و سود تقسیم نشده ، تصمیمات ارکان صلاحیتدار شرکت سهامی است . اما چنانچه مجمع عمومی شرکت در مورد نحوه تقسیم سود تصمیمی اتخاذ نکرده باشد کل سود ، تقسیم نشده تلقی و مشمول نرخ های مذکور در ماده ۱۳۴ می گردد .

۴- در مواردی که در آمد مشمول مالیات به طور علی الراس تشخیص می شود ، در آمد تشخیص شده با اعمال ضریب ، ملاک تعیین مالیات است و چنانچه سود خالص شرکت بیش از در آمد مشمول مالیات آن باشد قانونا مالیاتی نسبت به مبلغ اضافی تعلق نمی گیرد . تصمیمات مجمع عمومی در مورد نحوه تقسیم سود حتی در مواقعی که در دفاتر موجب تشخیص علی الراس شده باشد - در صورت تسلیم به حوزه مالیاتی در موعد مقرر - طبق تبصره ماده ۸۰ ق م ، م ، م ، ناقداست .

۵- مالیات سود متعلق به صاحبان سهام با نام در صورتی که صاحب سهام غیر ایرانی باشد یا مقیم خارج از کشور باشد طبق تبصره ۸ ق ، م ، م ، به نرخ مقرر در ماده ۱۳۴ احتساب و وصول می شود .

### **در محاسبه مالیات شرکت های غیر سهامی از منبع در آمد پیمانکاری موارد زیر لازم الرعایه است :**

- ۱- در آمد پیمانکاری شرکت ها ( بطور اعم ) از پرداخت ۱۰٪ مالیات شرکت معاف است .
- ۲- مبالغی که به عنوان پیش پرداخت مالیات ( ۱/۵ درصد هر پرداخت ) توسط کارفرمایان از پرداخت ها کسب و به حساب وزارت دارایی واریز گردیده است از کل مالیات بر در آمد پیمانکاری ( اعم از سود مشمول مالیات شرکاء ) قابل کسر است .
- ۳- سود مشمول مالیات شرکاء به علت « الف » الزام تشخیص در آمد به طور علی الراس در مورد کارهای ساختمانی و تاسیسات فنی و صنعتی و احتمال آن در سایر موارد و « ب » برگشت هزینه های غیر قابل قبول از لحاظ مالیاتی ، با سودی که در واقع به شرکاء تعلق می گیرد تفاوت دارد ، اما مبنای تسهیم در هر دو مورد یکسان است .
- ۴- در مواردی که درآمد مشمول مالیات است چنانچه سود خالص شرکت بیش از در آمد مشمول مالیات آن باشد قانونا مالیاتی نسبت به مبلغ اضافی ، اعم از مبالغی که از بابت آن بین شرکاء تقسیم می شود تعلق نمی گیرد در صورتی که شرکت زیان بدهد مالیات اعم از مالیات سود مشمول مالیات شرکاء بر اساس درآمد مشخص شده اخذ خواهد شد .



### **(ج) مؤسسات انفرادي :**

درآمد مشمول ماليات اشخاص حقيقي که به صورت انفرادي يا مشارکت مدني به فعاليت هاي پيمانکاري اشتغال دارند حسب مورد به طور علي الراس يا از طريق رسيدگي به دفاتر تشخيص مي شود و کلا يا نسبت حصه ايشان از درآمد ، مشمول نرخ هاي تصاعدي ماده ۱۳۴ ق . م . م . است در اين مورد نيز مبالغه که توسط کارفرمايان از پرداخت ها کسر و به حساب وزارت دارايي واريز گردیده است از ماليات بر درآمد پيمانکاري مودي يا موديان قابل کسر است . اشخاص حقيقي که منبع درآمدشان پيمانکاري است مي توانند از بخشودگي مالياتي موضوع ماده ۹۳ ق . م . م . استفاده کنند .

### **نحوه نگهداري حسابهاي مالياتي :**

صرفنظر از اشکالاتي که در مورد احتساب ماليات بر درآمد مؤسسات پيمانکاري جود دارد ، عمليات مربوط به ماليات هاي قطعي و پيش پرداخت ماليات پيمانکاري در طي دوره و همچنين ذخيره ماليات بر درآمد مشمول متاليات شرکت در پايان سال مالي الزما بايد در دفاتر ثبت شود . بنا بر اين نگاهداري حسابهاي زير در کليه مؤسسات پيمانکاري صرفه نظر از شکل حقوقي و چگونگي مالکيت سرمايه آنها توصيه مي شود .

### **پيش پرداخت ماليات :**

اين حساب در ازاء کليه مبالغه که توسط کارفرمايان از مبالغ پرداختي بابت عمليات پيمانکاري (۱/۵ درصد هر پرداخت ) کسر شده است بر هر کار و در پايان سال به حساب ذخيره ماليات بر درآمد شرکت بسته مي شود .

### **ماليات قطعي پيمان ها :**

کليه مبالغه که بابت عمليات پيمانکاري توسط کارفرما کسر شده است ( ۴% هر پرداخت ) را مي توان ابتداء به حساب ماليات قطعي پيمان ها بدهکار کرد و سپس به عنوان هزينه به حساب پيمان هاي مربوط انتقال داد . نگاهداري اين حساب در دفتر کل ضروري نيست و مي توان اقلام مربوط به کسر اينگونه ماليات توسط کارفرمايان را مستقيما به حساب پيمان هاي مربوط منتقل کرد در صورتي که حساب پيمان ها به طور جداگانه و با ستون بندي نگهداري شود نقل<sup>۷۳</sup>

مستقیم مرجع به نظر می رسد چون آمار مبالغ کسر شده از این بابت در پایان دوره مالی به راحتی از حساب پیمان ها قابل استخراج است .

### **ذخیره مالیات بر درآمد :**

مالیات احتسابی نسبت به درآمد شرکت و تقسیم سود شامل : مالیات اندوخته ها ، سود تخصیص یافته برای تقسیم و سود تقسیم نشده ، در پایان دوره مالی از احتساب تقسیم سود به این حساب منتقل ( بستانکار ) و مانده کل حساب پیش پرداخت مالیات نیز به این حساب بسته ( بدهکار ) می شود . مانده حساب مذکور نشان دهنده مالیاتی است که باید طرف ۴ ماه پس از پایان سال مالی تادیه ( ماده ۸۳ ق . م . م ) و بسته شود .

گزارش های مالی : Financial reports

**در مؤسسات پیمانکاری گزارش های دوره های ( ماهانه ، سه ماهه ، شش ماهه و ... )**

**زیر باید به موقع تهیه شود :**

**ترازنامه همراه با :**

- × فهرست حساب های دریافتی و سپرده حسن انجام کار .
- × جول بهای تمام شده کارهای در جریان ساخت و صورت وضعیت ها .
- × فهرست حسابهای پرداختی .
- × جدول دارائیهای ثابت و استهلاکات
- × فهرست مطالبات دست دوم
- گزارش های مذکور بالا می توند به طرق مختلفی تنظیم شود در زیر در باره نحوه تنظیم ترازنامه و فهرست مخارج کار در جریان ساخت توضیحاتی می دهیم .

### **ترازنامه**

نمونه متعارفی از ترازنامه مؤسسات پیمانکاری که در آن عناوین حساب ها درج شده است در صفحه بعد نشان داده می شود .

شرکت پیمانکاری

ترازنامه

منتهي به ۱۳۱۴/۱۲/۲۹

دارائيهاي جاري :

بانك ها

xx

صندوق

xx

تخواه گردان

xx

حساب هاي دريافتنني

xx

كسر مي شود :

ذخيرة مطالبات مشكوك الوصول

(xx)

خالص حساب هاي دريافتنني

xx

سپرده حسن انجام كار

xx

اسناد دريافتنني

xx

جمع دارائيهاي جاري

xx

دارائيهاي ثابت :

ماشين آلات

xx

اموال و تجهيزات

xx

ساختمان

xx

جمع اموال و تجهيزات

xx

كسر مي شود :

استهلاك انباشته

(xx)

ارزش دفترى اموال و تجهيزات

xx

دارائيهاي نا مشهود

xx

جمع دارائيهاي ثابت

xx

جمع دارائيهها

xxx

بدهي ها و سرمايه :

بدهيهاي جاري :

حسابهاي پرداختني

xx

اسناد پرداختني

xx

حقوق پرداختني

xx

پيش دريافت ها

xx

جمع بدهي هاي جاري

xx

بدهي هاي بلند مدت :

ديون رهنبي

xx

وام هاي بلند مدت

xx

جمع بدهيها :

xxx

حقوق صاحبان سهام ( سرمايه )

سرمايه x

xx

سرمايه y

xx

سود انباشته

xx

اندوخته ها

xx

جمع سرمايه

xx

جمع بدهيها و سرمايه

xxx

## جدول بهاي تمام شده کار در جریان ساخت :

جدول بهاي تمام شده کار در جریان ساخت در مؤسسات پيمانکاري مي تواند به نحوه زیر تهیه شود :

شرکت پيمانکاري

کار در جریان ساخت

منتهي به ۱۳۱۸/۱۲/۲۹

پيمان شماره	( $x$ ) پيمان شماره ( $y$ )	جمع
ريال	ريال	ريال
xx	xx	xx
xx	xx	xx
xx	xx	xx
xx	xx	xx
xx	-	xx
xx	-	xx
xx	-	xx
xx	-	xx
xx	-	xx
xx	-	xx
-	-	-
xx	-	xx
-	-	-
xx	xx	xx
xx	xx	xx
xx	-	xx
xx	xx	xx
xx	xx	xx

## گزارش های عملیاتی : reports operating

در مؤسسات پیمانکاری ، گزارش های دوره ای ( روزانه ، ماهانه ، سده ماهه ، ... ) زیر به موقع تهیه شود .

× گزارش پیشرفت کار

× صورت حساب سود و زیان

## گزارش پیشرفت کار :

گزارش از پیشرفت کار هر پیمان باید تنظیم و ارائه شود این گزارشها جزء اسناد و مدارك حسابداری نیست اما برای کنترل های داخلی مؤسسات پیمانکاری مورد استفاده قرار می گیرد گزارش های مزبور باید بر اساس پیشرفت کلی فعالیت انجام شده هر يك از پیمان ها تجزیه و تحلیل شود .

پیمان شماره ...		
فعالیت	تعداد کارگران	ملاحظات
تجهیز کارگاه	۱۰	پاك کردن محوطه و تسطیح زمین ۱۰۰۰ متر مربع
خاکبرداری	۴	گودبرداری ۱۰۰ متر مکعب
پی سازی	۳	قالب بندی و بتن ریزی ۱۰۰ متر

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

صورت سود و زیان

منتهي به ۱/۱۲/۲۹ x ۱۳

کار گواهي شده ( صورت وضعيت هاي تايد شده )

در آمد ها xx

کسر مي شود:

بهاي تمام شده پيمان :

xx هزینه مواد و مصالح

xx هزینه کرایه ماشین آلات

xx حقوق و دستمزد

xx جمع بهاي تمام شده پيمان اجرا شده

xx سود نا ویژه پيمان

(xx) کسر مي شود : هزینه عملياتي ، تشکيلاتي

xx سود ویژه سال ۷۹ قبل از کسر ماليات

شرکت پیمانکاری

تراز آزمایشی

۱۳ x ۱/۱۲/۲۹

نام حساب      مانده بدهکار      مانده بستانکار

بانک      \*\*

صندوق      xx

تنخواه گردان      xx

حساب دریافتی      xx

پیش پرداخت      xx

دارائیهای ثابت      xx

اسناد در دریافتی      xx

دارایی نامشهود      xx

حساب پرداختی      xx

حساب جاری فروشندگان xx

اسناد پرداختی      xx

پیش دریافت ها      xx

بدهی بلند مدت      xx

سرمایه      xx

کار گواهی شده      xx

درآمدهای متفرقه      xx

پیمان ها      xx

هزینه اداری تشکیلاتی xx

حساب انتظامی -

ضمانت نامه      xx

طرف حساب انتظامی      xx



مسئله :

شرکت پیمانکاری در تاریخ ۷۹/۱/۱۳ پس از انعقاد قرارداد پیمانکار با شرکت توسعه صنایع نیرو گاه ایران جهت احداث فونداسیون تجهیزات کارگاه تعمیر ترانس کارگاه شماره ۲-۹۵ ، مبلغ ۲۴۶۱۰۲۲۵۰ ریال را به عنوان مبلغ کل قرارداد معرفی و مورد تایید قرار گرفت .

طبق این قرارداد ۲۵٪ مبلغ کل قرارداد به عنوان پیش پرداخت در ازای یک فقره چک به کارفرما پرداخت می شود از هر صورت وضعیت ۱۰٪ به عنوان سپرده حسن انجام کار از پیمان کار کسر می گردد ککه نصف مبلغ پس از صدور گواهی موقت و مابقی پس از تحویل قطعی دریافت می گردد .

همچنین به منظور تضمین حسن تعهدات پیمانکار هر زمان با امضای قرارداد معادل ۵٪ مبلغ کل قرارداد و تسلیم یا معادل مبلغ را به حسابی که کارفرما تعیین می کند تسلیم می نماید که این مبلغ پس از اولین تحویل موقت آزاد می شود مانده حسابهای بدهکار و بستانکار این شرکت در ابتدای سال ۷۹ به شرح زیر می باشد :

صندوق	۵۸۷۰۰۷۷	جاری شرکاء	۱۰۰۰۰۰
تنخواه گردانها	۱۹۹۲۷۰۰	استهلاک انباشته	۳۴۹۹۹۹۹
پیش پرداختها	۱۰۱۷۶۷۵۵	بستانکاران	۷۹۰۰۰۰۰
سپرده دریافتنی	۵۲۸۴۶۸۰	سرمایه	۱۰۰۰۰۰۰
دارایی ثابت مشهود	۳۵۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۵۴۲۴۲۱۳

در طی سال مالی ۱۳۷۹ فعالیت های عملیاتی زیر صورت گرفته است : ( همه پرداخت ها از صندوق صورت گرفته است )

۱/۱۵ دریافت پیش دریافت قرارداد ۷۸-۸ نیروگاه از تعمیرات نیرو به مبلغ ۶۱۵۲۵۵۶۲ ریال .

۱/۲۲ خرید نقدي اشاخه نسبتي جهت پروژه جهت شرکت نیرو و پیمان شماره ۸ به مبلغ ۴۲۰۰۰۰ ریال .

۱/۲۵ خرید نقدي میلگرد به مبلغ ۲۷۶۰۰۰۰ ریال و پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰ ریال به بستانکاران صندوق شرکت برای نصب دستگاههای کارگاه ترانس ۷۸-۸ .

۲/۶ خرید نقدي ۴ کامیون آجر جهت پروژه پیمان ۸ به مبلغ ۱۸۱۴۶۰۰ ریال .

۲/۱۱ پرداخت وجه نقد جهت خرید آجر برای پروژه شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۲۲۴۲۳۰۰ ریال .

۲/۱۴ پرداخت هزینه خرید مصالح جهت اجرای پروژه به مبلغ ۱۷۷۸۴۰۰ ریال.

۲/۲۵ خرید میلگرد جهت اجرای پروژه و پرداخت وجه آن از صندوق شرکت به مبلغ ۲۴۳۰۰۰۰ ریال .

۲/۲۶ پرداخت هزینه های جاری توسط تخوان و تجزیه آن توسط صندوق که ۲۷۵۳۰۰ ریال بابت هزینه عمومی تشکیلاتی ، ۵۰۶۰۰۰ ریال بابت هزینه های جاری و تنخواه گردانها به مبلغ ۷۸۱۳۰۰ ریال .

۲/۵ پرداخت بخشی از هزینه خرید و حمل بتون موضوع ق ۷۸-۸ به مبلغ ۱۰۴۰۰۰۰ ریال .

۲/۸ خرید ۴ کامیون آجر برای فنداسیون کارگاه و پرداخت مبلغ آن به مبلغ ۱۸۱۲۲۰۰ ریال .

۲/۱۲ دریافت مابقی ۱۰٪ حسن انجام کار کسر شده از قرارداد در سال ۷۸ و تسویه حساب قرارداد مذکور به مبلغ ۵۲۸۴۶۸۰ ریال .

۲/۲۶ پرداخت هزینه های پروژه ۷۸-۸ از محل صندوق به مبلغ ۲۸۴۸۴۰۰ ریال .

۲/۲۶ پرداخت هزینه های جاری شرکت از محل تنخواه ئ تجزیه آن از محل صندوق شرکت که ۱۳۱۱۱۵۰ ریال بابت هزینه و ۱۳۱۱۱۵۰ ریال بابت تنخواه گردان .

۲/۳۰ خرید آجر جهت ساخت پایه دستگاههای موضوع قرارداد ۸۷-۸ در شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۱۰۴۳۶۹۰۰ ریال .

۴/۵ ثبت صورت وضعیت تایید شده شماره يك قرارداد ۷۸-۸ با شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۳۵۱۴۷۴۶۰ ریال .

۴/۵ دریافت وجه صورت وضعیت شماره يك تایید شده از شرکت تعمیرات نیروی موضوع قرارداد ۸-

۴/۸ پرداخت بابت يك کاميون آجر جهت پروژه ۷۸-۸ به مبلغ ۴۷۹۷۰۰ ريال .

۴/۱۰ پرداخت بابت هزینه خرید بتون و هزینه حمل حمل تا محل پيمان از محاسبانترال بتون به مبلغ ۸۹۴۰۰۰ ريال پرداخت .

۴/۱۶ بابت خرید اتصالات جهت نصب دستگاه تراش و آماده سازي فنداسيون به مبلغ ۱۷۳۳۰۰ ريال .

۴/۱۸ پرداخت بابت خرید مصالح جهت پروژه در حال اجرا و هزینه هاي عمومي به ترتيب به مبلغ ۵۲۵۸۱۰۰ ريال و ۴۳۵۰۰ ريال .

۴/۲۰ قطعي شدن ماليات پرداخت شده با ادارايه دارايي در سال ۷۸ و تسوية حساب با اداره دارايي به مبلغ ۱۰۱۷۶۷۵۵ ريال .

۴/۲۰ منظور نمودن مابقي سود سال ۷۸ به حساب طلب هر يك از شركاء به نصبت سرمايه ايشان به مبلغ .

۴/۲۵ پرداخت هزینه كندن بتون توسط پيمانكاري و خريد ميلگرد به مبلغ ۴۴۴۶۰۰۰ ريال .

۴/۲۶ پرداخت بابت خريد سيمان و آجر به مبلغ ۲۰۷۴۳۰۰ ريال جهت پروژه در حال احداث .

۵/۲۰ ثبت صورت وضعيت تايد شده شماره ۲ موضوع قرارداد ۷۸-۸ ن در شركت تعميرات نيرو .

۵/۲۲ دريافت وجه صورت وضعيت تايد شده شماره ۲ ق ۷۸-۸ از شركت تعميرات نيرو .

۷/۱۲ پرداخت بابت خريد سيمان و آجر جهت اجراي پروژه به مبلغ ۶۶۸۰۵۰۰ ريال .

۷/۱۷ پرداخت هزینه خريد بتون به مبلغ ۲۴۸۶۵۰۰۰ ريال .

۷/۲۵ پرداخت مائت خريد بتون آماده و هزینه حمل آن جهت اجراي فنداسيون به مبلغ ۲۳۴۰۰۰۰ ريال .

۷/۲۵ پرداخت هزینه خريد بتون به مقدار ۲۳۰ تن جهن ساخت سالن ترانس به مبلغ ۲۶۰۱۷۶۰۰ ريال .

۸/۱۹ پرداخت بابت هزینه ها از حمل تنخواه و تجزیه آن توسط صندوق به مبلغ ۱۰۰,۱۹۹ ريال كه ۵۱۰۱۹۹ ريال بابت هزینه عمومي و ۱۴۸۰۰۰۰ ريال بابت هزینه هاي جاري

۸/۲۶ پرداخت بابت خريد بتون و پرداخت هزینه حمل آن به مبلغ ۱۴۰۴۰۰۰ ريال .

۸/۳۰ پرداخت هزینه های عمومی و جاری از محل تنخواه و تجزیة آن توسط صندوق به مبلغ ۷۳۰۰۰ ریال .

۹/۱ ثبت صورت وضعیت تایید شده شماره ۳ ارائه شده به شرکت تعمیرات نیرو .

۹/۲ دریافت وجه صورت وضعیت تایید شده شماره ۳ از شرکت تعمیرات نیرو .

۹/۸ پرداخت بابت هزینه بتون و حمل آن از شرکت سانترال بتون به مبلغ ۱۶۵۶۰۰۰ ریال .

۹/۱۲ پرداخت بابت هزینه خرید ۱۸۶ متر مربع بتون آماده از شرکت سانترال بتون به مبلغ ۱۴۹۴۳۹۶۰ .

۹/۱۸ پرداخت هزینه اجرای کمپرسور با جهت کندن بتون و سیم سیاه آر ماتور بندنی به مبلغ ۱۱۶۴۳۹۰۰ ریال .

۹/۲۵ پرداخت هزینه جاری از محل تنخواه و تجزیه آن توسط صندوق که مبلغ ۹۷۵۰۰ ریال بابت هزینه عمومی ، ۱۸۲۰۰۰۰ ریال بابت هزینه جاری و ۱۹۱۷۵۰۰ ریال تنخواه گردان ها .

۹/۲۶ پرداخت مخارج جاری از محل صندوق شرکت به مبلغ ۴۵۳۱۶۹۸ ریال .

۹/۲۶ پرداخت هزینه خرید بتون به پروژه ق ۸-۷۸ نیروگاه به مبلغ ۱۳۹۲۰۰۰ ریال .

۱۰/۱ خرید بتون جهت اجرای پروژه در حال احداث شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۲۵۹۰۰۰۰ ریال.

۱۰/۲۰ پرداخت هزینه خرید و حمل بتون از شرکت سانترال بتون ۳۲۳۷۶۰۰ ریال .

۱۰/۲۴ خرید ۸۴ متر مربع بتون آماده جهت فنداسیون شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۷۳۹۲۰۰۰ ریال .

۱۰/۲۴ پرداخت هزینه خرید بتون آماده جهت پیمان شماره ۸-۷۸ به مبلغ ۱۲۹۵۰۴۰ ریال .

۱۰/۲۶ پرداخت هزینه جاری شرکت از محل صندوق به محل ۴۲۰۰۰۰۰ ریال .

۱۰/۲۶ خرید لوازم مصرفی مورد نیاز پروژه نصب پایه دستگاه تعمیر ترانس به مبلغ ۲۶۰۷۵۰۰ ریال .

۱۱/۱۷ خرید بتون آماده از شرکت ساترال بتون به مبلغ ۳۱۵۴۳۶۰ ریال .

۱۲/۹ پرداخت هزینه خرید و حمل بتون برای پروژه ق ۸-۷۸ به مبلغ ۹۹۶۲۴ ریال .

۱۲/۱۵ پرداخت هزینه خرید آجر و سیمان و کرایه حمل آن جهت دیوارکشی سالن دستگاه تراش

بر مبلغ ۳۵۹۴۸۰۰ ریال .

۱۲/۲۵ انتقال مانده حساب تنخواه به حساب صندوق در پایان سال ۷۹ و تسویه حساب تنخواه به مبلغ ۱۹۹۲۷۰۰ ریال .

۱۲/۲۸ ثبت صورت وضعیت تایید شده شماره ۴ قرارداد ۷۸-۸ با شرکت تعمیرات نیرو .

۱۲/۲۸ دریافت وجه صورت وضعیت شماره ۴ تایید شده از شرکت تعمیرات نیرو .

۱۲/۲۸ منظور نودن نمودن بیمه کسر شده از پیمان ۷۸-۸ به حساب هزینه دوره سال ۷۹ و دریافت مفاصا حساب سازمان تامین اجتماعی به مبلغ ۱۵۲۸۵۹۴۳ ریال .

۱۲/۲۸ پرداخت دستمزد کارگران روزمره و خرید آهن براتی پروژه ۷۸۹-۸ به مبلغ ۷۱۶۴۷۳۶ ریال توضیحات اضافی :

صورت وضعیت های دریافت شده و تایید شده از شرکت تعمیرات نیرو و به قرار زیر است :

صورت وضعیت شماره ۱ :

جزء	بدهکار	بستانکار
صندوق	۱۸۹۲۳۷۰۴	
پیش دریافت	۹۰۰۰۰۰۰	
پیش پرداخت	۳۷۱۰۰۱۰	
مالیات		۱۷۵۷۳۷۳
بیمه		۱۹۵۲۶۳۷
حساب دریافتنی	۳۵۱۴۷۴۶۰	
سپرده حسن انجام کار ( ۱۰ % )		
بدهکاران	۳۵۱۴۷۴۶	

صورت وضعیت شماره ۲ :

جزء	بدهکار	بستانکار
صندوق	۲۹۶۱۹۴۷۰	
پیش دریافت	۱۲۵۳۰۰۰۰	

پیش پرداخت ۵۷۳۳۱۴۷

مالیات ۵%

۲۷۱۵۷۰۱

بیمه

۳۰۱۷۴۴۶

حساب دریافتی ۵۴۳۱۴۰۲۰

سپرده حسن انجام کار

۱۰% بدهکاران ۵۴۳۱۴۰۲

صورت وضعیت شماره ۲	جزء
بدهکار	بستانکار
صندوق	۷۴۷۳۸۴۴
پیش دریافت	۱۱۹۹۵۵۶۲
پیش پرداخت	۳۳۲۱۵۰۶
اداره مالیات ۵٪	۱۲۶۰۶۰۹
تامین اجتماعی بیمه	۱۹۶۰۹۷۴
حساب دریافتنی	۲۵۲۱۲۳۱۸۰
سپرده حسن انجام کار	۲۵۲۱۲۱۸۰
بدهکاران	

مطلوبست :

الف) افتتاح حسابهای دائمی تاریخ ۷۹/۱/۶

ب) ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه شرکت ایران بتون ساز

ج) انتقال ملنده حساب های دفتر روزنامه به دفتر کل

د) تهیه صورت های مالی : صورت سود و زیان ، ترازنامه و تراز آزمایشی به تاریخ ۷۹/۱۲/۲۹

ه) ثبت بستن حساب موقت و حساب های دائمی شرکت به تاریخ ۷۹/۱۲/۲۹

شرکت پیمانکاری

صورت سود و زیان

منتهي به ۱۳۷۹/۱۲/۲۸

کارگواهي شده ( صورت وضعیت تایید شده ) -

در آمدها ۲۲۲۰۹۳۹۸۰

کسر مي شود : بهاي تمام شده پیمان :

هزینه مواد و مصالح ۱۴۸۱۱۸۶۰۰

هزینه کرایه ماشین آلات ۱۷۰۰۰۰۰۰

هزینه حقوق و دستمزد ۶۲۵۰۰۰۰

جمع بهاي تمام شده پیمان اجرا شده (۱۷۱۳۶۸۶۰۰)

سود ناویژه پیمان ۵۰۷۲۵۳۸۰

کسر مي شود :

هزینه هاي عملياتي تشکيلاتي (۲۵۶۷۴۱۴۰)

سود ویژه سال ۷۹ قبل از کسر مالیات ۲۵۰۵۱۲۴۰



شرکت پیمانکاری

ترازنامه

منتهی به ۱۳۷۹/۱۲/۲۸

دارائیهها :	بدهی ها :
صندوق ۲۸۸۴۵۹۹	بستانکاران ۱۱۱۴۷۴۵۸
بدهکاری ۱۱۱۰۴۶۹۹	استهلاک انباشته ۳۴۹۹۹۹۹
پیش پرداخت ۲۲۲۰۹۳۹۹	سرمایه ۱۰۰۰۰۰۰
حساب دریافتنی (سپرده حسن انجام کار ) ۳۵۰۰۰۰۰	سود سال جاری ۲۵۰۵۱۲۴۰
دارایی ثابت ( ماشین آلات ) ۱۰۰۰۰۰۰	
جاری شرکاء	
جمع دارائیهها ۴۰۶۹۸۶۹۷	جمع بدهیها و سرمایه ۴۰۶۹۸۶۹۷

شرکت پیمانکاری

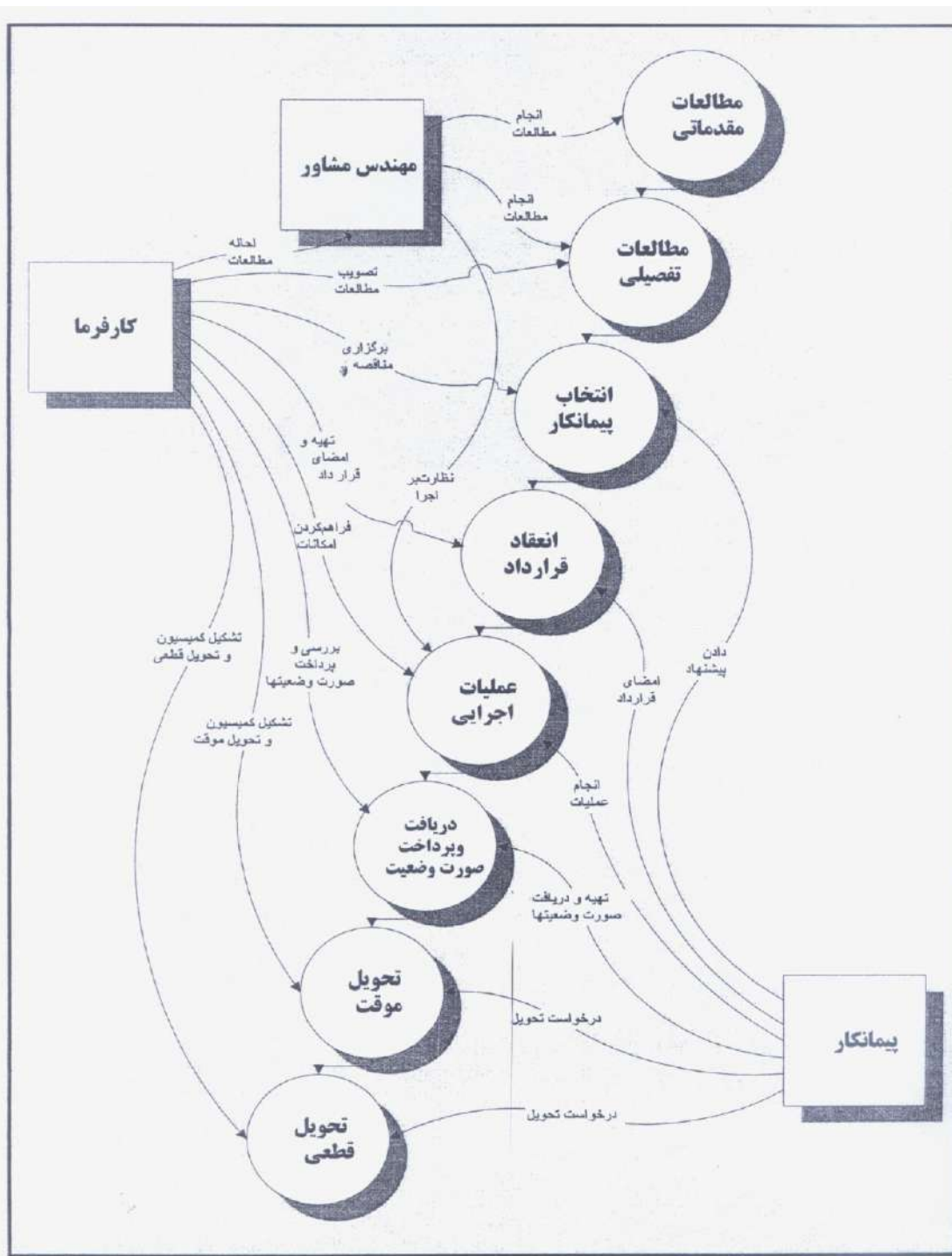
تراز آزمایشی

منتهی به ۱۳۷۹/۱۲/۲۸

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۲۸۸۴۵۹۹	
بدهکاران	۱۱۱۰۴۶۹۹	
پیش پرداخت	۲۲۲۰۹۳۹۹	
حساب دریافتنی		
(سپرده حسن انجام کار) ۳۵۰۰۰۰۰		
دارایی ثابت ( ماشین آلات )		
جاری شرکا،	۱۰۰۰۰۰۰	
بستانکاران		۱۱۱۴۷۴۵۸
استهلاک انباشته		۳۴۹۹۹۹۹
سرمایه		۱۰۰۰۰۰۰
سود سال جاری		۲۵۰۵۱۲۴۰
کارگواهی شده		-----
پیمان	-----	
هزینه اداری تشکیلاتی	-----	
جمع	۴۰۶۹۸۶۹۷	۴۰۶۹۸۶۹۷

## منابع :

- ۱- نشریه شماره ۱۲۶ سازمان حسابرسی با عنوان حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری تألیف آقایان مصطفی علی مدد و نظام الدین ملک آرای.
- ۲- نشریه شماره ۱۸۵ سازمان حسابرسی با عنوان راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمانهای بلند مدت تألیف آقای دکتر موسی بزرگ اصل.
- ۳- نشریه شماره ۵۱ ( حسابداری پیمانکاری ) سازمان حسابرسی
- ۴- سایت وزارت تعاون [/http://www.icm.gov.ir](http://www.icm.gov.ir)
- ۵- اصول حسابداری ، تألیف فلورا کریمی ، گاروهوانسیان فر ، نشر همراه ، سال ۱۳۴۷ .
- ۶- کتاب حسابداری پیمانکاری ، تألیف : مصطفی علی مدد و نظام الدین ملک آرائی
- ۷- عالی و عزیز و رضا شباهنگ- حسابداری صنعتی (برنامه ریزی و کنترل)، ۱۳۷۰. سازمان حسابرسی- جلد سوم
- ۸- ایرج نوروش ، حسابداری شرکتها ، تهران ، سال ۸۱



نمودار محتوای عملیات پیمانکاری

فرم ها  
شرکت  
« فرم صدور چك »

ریال

مبلغ (بحروف ). ..... ریال بعدد

طی چك شماره. .... عهده بانك. .... از جاری. ....

باب.....

در وجه آقای / شرکت. .... صادر گردید.

حسابدار مدیر عامل گیرنده

شرکت  
« رسید اسناد دریافتی »

تاریخ :

تعداد. .... برگه چك / سفته از آقای / شرکت. .... بابت. ....

بشرح زیر دریافت گردید.

ردیف	شماره	سررسید	جاری	عهده	مبلغ	توضیحات
۱						
۲						
جمع کل						

امضاء صندوقدار

« فرم واگذاری اسناد دریافتی »

تاریخ :

تعداد..... برگه چکبه آقای / شرکت..... بابت..... بشرح زیر

تحويل شد.

ردیف	شماره	سررسید	جاري	عهده	مبلغ	توضیحات
۱						
۲						
۳						
۴						
جمع کل						

امضاء گیرنده

امضاء صندوقدار

شرکت

« قبض پرداخت صندوق »

تاریخ :

بدهکار :

ریال

مبلغ (بحروف). ..... ریال بعدد

به آقای/ خانم / شرکت..... پرداخت گردید.

شرح		
صندوقدار	مدیرعامل	گیرنده

« قبض دریافت صندوق »

تاریخ :

بستانکار:

ریال

مبلغ (بحروف )، ..... ریال بعدد

از آقای/ خانم / شرکت. .... دریافت گردید.

شرح	

صندوق دار	مدیرعامل	گیرنده
-----------	----------	--------