

کلیاتی پیرامون حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

نظام‌الدین ملک‌آرایی (۱)

مؤسسات بخش عمومی و خصوصی اجرای عملیاتی نظیر راه‌سازی، سدسازی، اسکله و بندرسازی، نصب خطوط پیست‌های فشارقوی و انتقال نیرو، کشتی‌سازی، هواپیماسازی، ساختن فیلم‌های سینمایی و قطعات پیچیده وسایل و تجهیزات را با انعقاد قرارداد به مؤسسات پیمانکاری واگذار می‌کنند. تعریف صنعت پیمانکاری به دلیل تعدد و تنوع حیطة عملیات، کاری دشوار است ((۱)). در این مقاله، حسابداری پیمانکاری در مؤسساتی که از طریق انعقاد قرارداد به ساختن دارایی اشتغال دارند مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

ارکان اصلی عملیات پیمانکاری

در هر نوع عملیات پیمانکاری سه رکن اصلی زیر وجود دارد:

- کارفرما ((۲))

شخص حقیقی یا حقوقی است که اجرای عملیات معینی را به پیمانکار واگذار می‌کند. کارفرما برای هماهنگی و نظارت بر اجرای عملیات موضوع پیمان معمولاً از خدمات مهندسان مشاور ((۳)) بهره می‌گیرد. جانشینان یا نمایندگان قانونی کارفرما در حکم کارفرما محسوب می‌شوند.

- پیمانکار ((۴))

شخص حقیقی یا حقوقی است که مسئولیت کامل اجرای عملیات موضوع پیمان را تا تکمیل نهایی بعهده می‌گیرد. پیمانکار معمولاً به منظور تسهیل در اجرای قسمت یا قسمتهایی خاص از عملیات موضوع پیمان (نظیر لوله‌کشی، آهنگری و نقاشی) قراردادهایی با اشخاص یا پیمانکاران جزء ((۵)) منعقد می‌کند. در مواردی که برای انجام دادن یک طرح خاص و یا اجرای عملیات طرح‌های بزرگ نیاز به همکاری چند شرکت پیمانکاری با تخصص‌های مختلف باشد برای افزایش توان مالی و عملیاتی و توزیع خطرات ناشی از اجرای عملیات موضوع پیمان، گروه شرکت‌های پیمانکاری از همکاری یا مشارکت یا ادغام چند شرکت پیمانکاری بوجود می‌آید.

- قرارداد ((۶))

انعقاد قرارداد مهمترین بخش از فعالیت پیمانکاری است و منشأ تعهد و التزام برای کارفرما و پیمانکار است. در قرارداد پیمانکاری مواردی از قبیل مشخصات طرفین قرارداد، موضوع پیمان، مبلغ پیمان، مدت پیمان ((۷))، تعهدات طرفین قرارداد ((۸)) و فسخ یا خاتمه پیمان مشخص می‌شود. موضوع قراردادهای پیمانکاری ممکن است ساختن یک دارایی یا دارایی‌هایی باشد که در مجموع طرح واحدی را تشکیل می‌دهد.

انواع قراردادهای پیمانکاری

قراردادهای پیمانکاری در صورتی که مخالف صریح قانون نباشد می‌تواند به اشکال مختلفی بین پیمانکار و کارفرما منعقد شود ((۱۰)). قراردادهای متداول پیمانکاری به شرح زیر است:

- قرارداد مقطوع ((۱۱))

این نوع قرارداد معمولاً به یکی از دو شکل زیر تنظیم می‌شود:

الف- پیمانکار توافق می‌کند که در ازای دریافت مبلغی معین کل عملیات موضوع پیمان را انجام دهد.

ب- پیمانکار توافق می‌کند که در ازای دریافت مبلغی معین برای هر واحد کاری که انجام می‌دهد (مثلاً یک متر مربع زیربنا یا یک متر خاکبرداری) موضوع عملیات پیمان را انجام دهد.

معمولاً در طرح‌های بزرگ و بلندمدت طبق ماده خاصی در قرارداد پیش‌بینی می‌شود که بهای واحد کار یا مبلغ پیمان براساس تغییرات شاخص قیمت‌ها تعدیل شود.

- قرارداد امانی ((۱۲))

در این نوع قرارداد، مخارج مجاز یا تعیین شده در قراردادهای پیمانکار مسترد می‌شود و در ازای خدماتی که انجام داده است درصد معینی از مخارج یا حق‌الزحمه ثابتی را دریافت می‌کند. مانند قراردادهای خدمات مدیریت تهیه طرح و خدمات مشاوره‌ای، تهیه طرح یا خدمات مدیریت کنترل و نظارت و یا پیمانکاری عملیات اجرایی و یا ساخت تجهیزات.

- قرارداد براساس مواد و دستمزد ((۱۳))

این نوع قرارداد مشابه قرارداد امانی است و طبق آن پیمانکار توافق می‌کند که در ازای دریافت دستمزد مستقیم برانرخ ساعتی معین و قیمت مواد و مصالح و سایر مخارجی که طبق قرارداد انجام داده است، موضوع عملیات پیمان را انجام

دهد. پیمانکار نرخ ساعتی دستمزد را براساس بازایافت دستمزد و هزینه‌های غیرمستقیم و سود مورد انتظار تعیین می‌کند.

در هر یک از قراردادهای یاد شده ممکن است:

(۱) شرایط قرارداد در طول اجرای طرح بر اثر تغییر مقادیر کار، تغییر مدت پیمان و یا تراضی طرفین قرارداد تغییر کند. (۲) طبق ماده خاصی برای ایجاد انگیزه و تشویق پیمانکار به اتمام کار قبل از موعد مقرر، پاداش و برای جلوگیری از تاخیر در اجرای عملیات جرائمی در نظر گرفته شود.

ویژگی‌های صنعت پیمانکاری

برخی از ویژگی‌های خاص صنعت پیمانکاری به شرح زیر است:

۱- اجرای عملیات موضوع پیمان از طریق انعقاد قرارداد به پیمانکار واگذار می‌شود و مدت اجرای طرح معمولاً به بیش از یک دوره مالی تسری می‌یابد.

۲- فعالیت‌های پیمانکاری برخلاف سایر فعالیت‌های تولیدی که معمولاً در فضای کارخانه انجام می‌گیرد در

تشریفات حاکم بر بخش عمومی تبعیت می‌کنند. اجرای طرح‌های عمرانی در موسسات بخش عمومی تابع تشریفات خاصی است که در ۵ مرحله جداگانه در زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

مرحله ۱ - مطالعات مقدماتی طرح

موسسات بخش عمومی، مطالعات مقدماتی و نظارت بر اجرای طرح‌های ساختمانی، تاسیساتی و تجهیزاتی را معمولاً به مهندسان مشاور واگذار می‌کنند. مطالعات مقدماتی شامل اقدامات زیر است:

۱-۱- مطالعات تحقیقاتی و بنیادی

خدمات این مرحله شامل مطالعات منطقه‌ای، اجتماعی و اقتصادی است که نتایج حاصل از آن منجر به تصمیم‌گیری کلی در مورد برنامه‌ها و شناخت طرح‌ها و مدیریت آنها می‌شود.

۲-۱- مطالعات شناسایی طرح

شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام تحقیقات بنیادی و پذیرش یا توصیه به سرمایه‌گذاری طرح می‌باشد. مطالعات این مرحله شامل تحقیقات و بررسی‌های لازم به منظور تعیین هدف طرح، شناخت اجزای متشکله و همچنین امکانات فنی و اجرایی طرح با توجه به مصالح ساختمانی، تجهیزات، نیروی انسانی و بالاخره حدود سرمایه‌گذاری، زمان اجرا و تعیین اثرات اجتماعی و اقتصادی ناشی از اجرای طرح است. حاصل این مطالعات به شکل گزارش تدوین می‌شود که مبنای تصمیم‌گیری در مورد اقدامات بعدی خواهد بود.

۳-۱- تهیه طرح مقدماتی

مطالعات این مرحله شامل تحقیق، بررسی، مطالعه و آزمایش‌های لازم به منظور طراحی و تهیه نقشه‌های مقدماتی و مشخصات کلی طرح و تعیین محل‌های مناسب و برآورد کلی ابعاد و حجم کار و مخارج هر یک، راه‌حل‌های پیشنهادی و همچنین مقایسه و تعیین نکات مثبت و منفی هر راه‌حل و بازده اقتصادی و اثرات هر یک از آنها می‌باشد. تهیه کننده طرح مقدماتی مناسب‌ترین راه را با ذکر دلایل لازم توصیه می‌کند. مطالعات این مرحله باید به اندازه‌ای کامل باشد که امکان برآورد مخارج دوره طرح و هزینه‌های بهره‌برداری را برای تصمیم‌گیری منطقی فراهم سازد. نتیجه این مطالعات به شکل گزارش تدوین می‌شود.

۴-۱- تهیه نقشه‌ها و مشخصات اجرایی طرح

شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام مرحله تهیه طرح و پذیرش طرح می‌باشد. خدمات این مرحله شامل مطالعات، بررسی و تحقیقات لازم به منظور تهیه کلیه اسناد عملیات اجرایی، برنامه زمانی اجرای کار، برآورد مقادیر کار و پیش‌بینی دقیق مخارج اجرای طرح می‌باشد.

محل اجرای طرح که کارفرما در اختیار پیمانکار قرار می‌دهد انجام می‌گیرد.

۲- هر قرارداد پیمانکاری معمولاً به ساختن یک دارایی خاص می‌انجامد.

۴- قرارداد پیمانکاری پس از طی تشریفات مناقصه یا ترک مناقصه و یا توافق قیمت به پیمانکار واگذار می‌شود.

۵- پیمانکار برای پیشنهاد مبلغ پیمان علاوه بر برآورد بهای تمام شده طرح، سود مورد انتظار خود را به آن اضافه می‌کند.

۶- اگرچه پرداخت مخارج اجرای طرح به عهده پیمانکار است اما پیمان در طول دوره ساخت به کارفرما تعلق دارد.

۷- مبلغ قرارداد به تدریج در طول اجرای طرح از طریق تنظیم صورت وضعیت به پیمانکار پرداخت می‌شود.

۸- بهای تمام شده و صورت وضعیت‌های اجرای کار در طول اجرای طرح انباشته می‌شود. این امر مدیریت، حسابداری و حسابرسی قراردادهای پیمانکاری را دشوار می‌سازد.

۹- کارفرما برای جبران خسارت‌های احتمالی و مسئولیت‌پذیری پیمانکار علاوه بر پوشش‌های بیمه‌ای معمولاً ضمانت‌نامه‌های زیر را از وی اخذ می‌کند:

الف- ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه (۹۹): این

ضمانت‌نامه برای تضمین قیمتی که پیمانکار برای اجرای طرح پیشنهاد کرده است اخذ می‌شود. ضمانت‌نامه مذکور در صورتی که پیمانکار در مناقصه برنده شود و از انعقاد قرارداد امتناع ورزد به نفع کارفرما ضبط می‌شود.

ب- ضمانت‌نامه انجام تعهدات (۱۰۰): این

ضمانت‌نامه هنگام امضای قرارداد برای تضمین انجام تعهدات از پیمانکار اخذ می‌شود. ضمانت‌نامه مذکور پس از خاتمه کار و تصویب صورت مجلس تحویل موقت، آزاد می‌شود.

ج- ضمانت‌نامه پیش‌پرداخت (۱۱): این

ضمانت‌نامه پس از امضای قرارداد در مقابل پیش‌پرداخت از پیمانکار اخذ می‌شود. ضمانت‌نامه مذکور تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن به ترتیبی که اقساط پیش‌پرداخت واریز می‌شود به تدریج تقلیل می‌یابد.

د- ضمانت‌نامه حسن انجام کار (۱۲): از پرداخت

هر صورت وضعیت به پیمانکار معمولاً ۱۰٪ بابت سپرده حسن انجام کار (وجه الضمان) کسر می‌شود. کارفرما می‌تواند بنا به تقاضای پیمانکار مبلغ سپرده حسن انجام کار را در مقابل ضمانت‌نامه پرداخت کند.

۱۰- موضوع عملیات پیمان معمولاً در دو مرحله موقت و قطعی به کارفرما تحویل می‌شود.

۱۱- پیمانکار در طول اجرای طرح به ویژه قراردادهای مقطوع با خطرات ذاتی از جمله حوادث قهری و غیرمترقبه مواجه است.

مراحل اجرای طرح‌های بلندمدت پیمانکاری

مراحل اجرای طرح در موسسات بخش عمومی و خصوصی تفاوت ماهوی ندارد و موسسات بخش خصوصی کمابیش در اجرای عملیات پیمانکاری از

مرحله ۲- انتخاب پیمانکار

طرح‌های عمرانی عموماً از محل اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت و به ترتیب زیر به شرکت‌های پیمانکاری واگذار می‌شود:

۱-۲- دعوت از پیمانکاران برای اجرای طرح

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

۲-۲- تسلیم قیمت پیشنهادی و ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه

چنانچه کادر فنی با توجه به امکانات پیمانکار اجرایی پیمان را عملی و اقتصادی تشخیص دهد قیمت کل کار را از روی نقشه‌ها محاسبه و با افزودن سود مورد انتظار به آن پیشنهاد می‌کند. هر یک از پیمانکاران برای تضمین اجرای طرح به قیمتی که پیشنهاد کرده‌اند باید ضمانت‌نامه‌ای از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کنند. قیمت پیشنهادی پیمانکار برای اجرای طرح همراه با سایر اسناد و مدارک از جمله ضمانت‌نامه بانکی در دو پاکت جداگانه - پاکت پالفاپ حاوی ضمانت‌نامه بانکی و کلیه اسناد مناقصه و پاکت پب فقط شامل قیمت پیشنهادی به کارفرما تسلیم می‌شود.

صدور ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه از طرف بانک‌ها موکول به اخذ وثیقه و کارمزد از پیمانکار است.

۲-۲- انتخاب پیمانکار

کمیسیون مناقصه موقع افتتاح پیشنهادها ابتدا پاکت پالفاپ پیمانکاران را باز نموده و پس از بررسی چنانچه مدارک پاکت‌های پالفاپ کامل باشد پاکت‌های پب را که حاوی پیشنهاد قیمت است باز می‌کند. پس از افتتاح پاکت‌های پب قیمت پیشنهادی هر پیمانکار معین می‌شود. آنگاه ارقام مزبور از رقم کمتر به بیشتر مرتب شده و در جدول مقایسه پیشنهادها درج می‌شود. کمیسیون مناقصه از بین پیشنهادهایی که تمامی شرایط مناقصه را دارا باشد و از لحاظ قیمت خارج از اعتدال نباشد مناسب‌ترین پیشنهاد را انتخاب و به عنوان برنده مناقصه معرفی می‌کند. در صورتی که برنده مناقصه از انعقاد قرارداد امتناع ورزد ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه به نفع کارفرما ضبط خواهد شد و از نفر دوم برای عقد قرارداد دعوت می‌شود. (۱۳)

مرحله ۳- انعقاد قرارداد با پیمانکار

امضای قرارداد پیمانکاری و پیش‌پرداخت به پیمانکار تابع تشریفات زیر است:

۱-۳- تسلیم ضمانت‌نامه انجام تعهدات

پیمانکار هنگام امضای قرارداد پیمانکاری برای تضمین انجام تعهدات خود باید ضمانت‌نامه‌ای معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کند. ضمانت‌نامه یادشده باید تا تاریخ تحویل صورت مجلس موقت معتبر باشد و مادام که تحویل موقت

انجام نشده پیمانکار مکلف است آن را به دستور کارفرما تمدید کند.

بانک‌ها برای صدور ضمانت‌نامه انجام تعهدات علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانت‌نامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه می‌کنند.

۲-۲- انعقاد قرارداد با پیمانکار

پس از آنکه ضمانت‌نامه انجام تعهدات به کارفرما تسلیم شد قرارداد پیمانکاری منعقد می‌شود. هزینه تنظیم قرارداد پیمانکاری در دفترخانه اسناد رسمی به عهده پیمانکار است. پیمانکار با امضای قرارداد موارد زیر را تایید می‌کند:

الف- کلیه اسناد، مدارک و نقشه‌ها را کاملاً مطالعه نموده و از مفاد آن مطلع شده است.

ب - نسبت به تهیه کارگران ساده و متخصص به تعداد کافی اطمینان دارد همچنین میزان دستمزد و هزینه حمل و نقل را تا پای کار (۱۴) در محاسبه خود منظور کرده است.

ج - نسبت به تهیه مواد و مصالح در محل کار یا از نقاط دیگر اطمینان دارد.

د - هزینه ناشی از اجرای قوانین کار و تامین اجتماعی و قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط به مالیات و عوارض را تا تاریخ تسلیم پیشنهاد در حساب‌ها منظور نموده است.

ه - هنگام تسلیم مبلغ پیشنهادی برای اجرای طرح سود مورد انتظار خود را جزو آن منظور کرده است.

بطور کلی پیمانکار با امضای قرارداد تایید می‌کند که هنگام تسلیم پیشنهاد قیمت برای اجرای طرح، مطالعات کافی به عمل آورده و هیچ نکته‌ای باقی‌نمانده است که در آینده بتواند در مورد آن به جهل خود استناد کند.

۳-۲- ابطال ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه

پس از امضای قرارداد کارفرما به بانک دستور می‌دهد که ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه را آزاد کند. در صورتی که ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه قبل از تاریخ سررسید آزاد شود، بانک ضامن با توجه به تاریخ سررسید ضمانت‌نامه، بخشی از هزینه کارمزد را به حساب پیمانکار برگشت می‌دهد.

۴-۳- تسلیم ضمانت‌نامه پیش‌پرداخت

طبق ماده جداگانه‌ای در قرارداد پیش‌بینی می‌شود که کارفرما برای تقویت بنیه مالی پیمانکار و تکمیل تجهیزات وی، درصدی از مبلغ پیمان را در ازای ضمانت‌نامه بانکی به وی پیش‌پرداخت کند. ضمانت‌نامه یاد شده باید تا پایان مدت پیمان معتبر و به دستور کارفرما قابل تمدید باشد. مبلغ ضمانت‌نامه به ترتیبی که اقساط پیش‌پرداخت با تنظیم صورت وضعیت واریز می‌شود تقلیل می‌یابد.

بانک‌ها برای صدور ضمانت‌نامه پیش‌پرداخت علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانت‌نامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه می‌کنند.

۵-۳- اخذ پیش‌پرداخت

پس از آنکه ضمانت‌نامه پیش‌پرداخت به کارفرما تسلیم شد پیمانکار پیش‌پرداخت را اخذ و با منابع مالی خود تلفیق و عملیات اجرایی پیمان را شروع می‌کند.

مرحله ۴- شروع عملیات اجرایی

مراحل اجرای طرح و انجام عملیات پیمانکاری به شرح زیر است:

۴-۱- تاسیس و ایجاد کارگاه

کارفرما متعهد است کلیه زمین‌هایی که برای تاسیس و ایجاد کارگاه ((۱۵)) و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است به پیمانکار تحویل دهد. هزینه‌های مربوط به تجهیز کارگاه به عهده پیمانکار است. پیمانکار پس از تجهیز و آماده کردن کارگاه برای شروع عملیات و اجرای طرح، شخصی را به عنوان رئیس کارگاه ((۱۶)) تعیین و کتباً به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی کند. رئیس کارگاه در تمام اوقات کار در کارگاه حضور دارد و کارگران و کارکنان لازم برای انجام عملیات موضوع پیمان را سازماندهی می‌کند. بدین ترتیب عملیات پیمانکاری برخلاف سایر فعالیت‌های تولیدی در کارگاهی که در محل اجرای هر طرح احداث می‌شود انجام گیرد.

کارفرما یا دستگاه نظارت برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه، شخصی را به نام مهندس مقیم ((۱۷)) تعیین و کتباً به پیمانکار معرفی می‌کند و اصولاً مقیم کارگاه خواهد بود. مهندس مقیم حق دارد در اجرای عملیات، نظارت دقیق به عمل آورد و مصالح مصرفی و کارهای انجام شده را براساس مشخصات و نقشه‌ها مورد رسیدگی و آزمایش قرار دهد و هرگاه عیب و نقصی در کار مشاهده نماید به پیمانکار دستور رفع آن را بدهد.

۴-۲- تخصیص تنخواه‌گردان به کارگاه

پس از تاسیس و ایجاد کارگاه، بخشی از مخارج اجرای طرح از محل تنخواه‌گردانی که پیمانکار به هر کارگاه تخصیص می‌دهد پرداخت می‌شود. بدین منظور معمولاً حساب بانکی در نزدیک‌ترین شعبه بانک در محل اجرای طرح گشایش می‌یابد که برداشت از حساب مزبور با امضای رئیس کارگاه یا شخص معینی که پیمانکار انتخاب می‌کند مجاز خواهد بود.

۴-۳- مخارج اجرای طرح

تامین نیروی انسانی، تهیه و تدارک کلیه مصالح، ابزار کار، ماشین‌آلات و بطور کلی تمام لوازم ضروری برای اجرای عملیات موضوع پیمان و هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم مربوط، به عهده پیمانکار است. مخارج اجرای طرح در طول دوره ساخت از طریق دفتر مرکزی موسسات پیمانکاری و کارگاه پرداخت می‌شود. کالاهای و دارایی‌هایی را که کارگاه مجاز به خرید آن نیست یا امکان تهیه آن در محل اجرای طرح وجود ندارد از طریق دفتر مرکزی خریداری می‌شود. مخارجی را که کارگاه مجاز به انجام آن است بتدریج از محل تنخواه‌گردانی که در اختیار رئیس کارگاه قرار دارد پرداخت می‌شود. در پایان ماه یا هر زمان مشخص دیگر، گزارش مخارج کارگاه به انضمام اسناد هزینه به دفتر مرکزی ارسال می‌گردد. تمام مخارج انجام شده در کارگاه باید متکی به مدارک مثبت و با توجه به دستورالعمل دفتر مرکزی پرداخت شده باشد. حسابداری دفتر مرکزی ابتدا مخارج کارگاه را کنترل و رسیدگی سپس حسب مورد

به حساب پیمان، حساب انبار یا دارایی ثابت منظور می‌نماید و در صورت نیاز مبلغ تنخواه‌گردان کارگاه را تمدید می‌کند.

تامین آب و برق موقت و هزینه مصرف آن در طول اجرای طرح به عهده پیمانکار است.

۴-۴- تنظیم صورت وضعیت موقت کارها

در موسسات پیمانکاری برخلاف سایر موسسات تولیدی مبلغ قرارداد در خاتمه کار به پیمانکار پرداخت نمی‌شود. معمولاً دستگاه نظارت در فواصل معینی با کمک نماینده پیمانکار بر مبنای پیشرفت واقعی کارها، صورت وضعیت تمام کارهایی که پیمانکار از شروع کار تا تاریخ تنظیم صورت وضعیت انجام داده است و همچنین وضعیت مصالح پای کار را تعیین و پس از تایید براساس نرخ‌های پیمان تقویم و تسلیم کارفرما می‌کند.

۴-۵- پرداخت وجه صورت وضعیت موقت کارها

کارفرما پس از رسیدگی صورت وضعیت و وضع مبالغه‌زیر که برطبق قانون یا قرارداد ملزم به کسر آن است، تنه‌قابل پرداخت را با تنظیم سندی با صدور چک به پیمانکار پرداخت می‌کند. کسور قانونی به عهده پیمانکار است که به وسیله کارفرما از هر پرداخت کسر و به مراجع ذی‌ربط واریزی می‌شود:

الف- وجوهی که بابت صورت وضعیت قبلی پرداخت شده است

ب ۱۰٪ - بابت وجه الضمان یا سپرده حسن انجام کار ((۱۸))

ج - اقساط پیش پرداخت

د ۵٪ - پیش پرداخت مالیات موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم

ه' - سایر کسور برطبق قانون یا قرارداد

تمام مبالغ مندرج در صورت وضعیت‌ها همچنین پرداخت‌هایی که بابت آن انجام می‌گیرد جنبه موقت و غیرقطعی و علی‌الحساب دارد و هر نوع اشتباه در اندازه‌گیری و محاسباتی در صورت وضعیت‌های بعدی و یا در صورت وضعیت قطعی اصلاح و رفع خواهد شد.

مرحله ۵ - خاتمه کار

اموالی که در نتیجه اجرای قراردادهای بلندمدت پیمانکاری بوجود می‌آید متعلق به کارفرما است که به ترتیب زیر به وی تحویل می‌شود:

۵-۱- تحویل موقت ((۱۹))

پس از آنکه پیمانکار عملیات موضوع پیمان را برطبق قرارداد انجام داد مشروط بر آنکه باقی مانده و یا نقایص کارها مربوط به قسمت عمده‌ای از یک کار اساسی و یا به صورتی نباشد که استفاده از کار انجام شده را غیرممکن سازد می‌تواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت کرده و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل معرفی کند و در عین حال انجام دادن کارهای جزئی باقی مانده را نیز تقبل کند.

کمیسیون تحویل موقت فهرستی از معایب و نقایص کارها و عملیات ناتمام را تنظیم و ضمیمه صورت

مجلس تحویل موقت می‌کند و برای رفع نقایص و تکمیل کارهای ناتمام مهلتی برای پیمانکار تعیین و به دستگاه نظارت ماموریت می‌دهد که در اس مهلت مزبور عملیات را مجدداً بازدید کند و اگر بر اساس فهرست نقایص، هیچ‌گونه عیب و نقص و کار ناتمامی باقی‌نمانده باشد صورت مجلس تحویل موقت و گواهی رفع نقایص و معایب را برای کارفرما ارسال می‌کند تا پس از تصویب او به پیمانکار ابلاغ شود. در صورتی که پیمانکار حاضر به رفع نقایص و معایب نباشد کارفرما حق دارد معایب و نقایص و تکمیل کارهای ناتمام را رسماً و یا به هر ترتیبی که مقتضی بداند رفع نماید و هزینه آنرا از محل سپرده حسن انجام کار یا هر نوع مطالبات و سپرده‌ای که پیمانکار نزد او دارد برداشت کند.

۲-۵- ابطال ضمانت‌نامه انجام تعهدات

پس از تصویب صورت مجلس تحویل موقت ضمانت‌نامه انجام تعهدات، آزاد می‌شود.

۳-۵- ابطال ضمانت‌نامه پیش‌پرداخت

ضمانت‌نامه پیش‌پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن با پرداخت صورت وضعیت‌ها بتدریج تقلیل می‌یابد به نحوی که کل پیش‌پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت مستهلك می‌شود.

۴-۵- تهیه صورت وضعیت قطعی

به محض آنکه تحویل موقت کارها انجام گرفت دستگاه نظارت با همکاری پیمانکار اقدام به اندازه‌گیری و تهیه صورت وضعیت قطعی کارهای انجام شده خواهد کرد. صورت حساب قطعی مآخذ تصفیه نهایی پیمانکار خواهد بود و پس از امضای آن از طرف کارفرما و پیمانکار برای طرفین قطعی است و اعتراض به آن بلااثر خواهد بود.

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

چنانچه پیمانکار قبلاً وجه الضمان را در مقابل تسلیم ضمانت‌نامه دریافت نکرده باشد نصف آن بلافاصله پس از تصویب صورت مجلس تحویل موقت از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد می‌شود.

۶-۵- برچیدن کارگاه

پیمانکار باید در پایان کار نسبت به برچیدن و تخریب و خارج نمودن مواد حاصل از آن اقدام نماید. هزینه‌های مربوطه برچیدن کارگاه کلاً به عهده پیمانکار است و مصالح حاصل از تخریب نیز به وی تعلق دارد.

۷-۵- دوره تضمین ((۲۰))

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

۸-۵- تحویل قطعی

کارفرما پس از پایان دوره تضمین به تقاضای پیمانکار اعضای کمیسیون تحویل را تعیین و به پیمانکار معرفی می‌کند. کمیسیون مزبور پس از بازدید کارها، هرگاه عیب و نقصی مشاهده نکند تحویل قطعی انجام خواهد گرفت و بلافاصله صورت مجلس مربوط به آنرا تنظیم و تصویب آن به پیمانکار ابلاغ می‌شود.

۹-۵- استرداد نصف دیگر وجه الضمان (سپرده حسن انجام کار)

نصف دیگر وجه الضمان پس از تصویب صورت مجلس تحویل قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد می‌شود.

حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

سیستم حسابداری موسسات پیمانکاری باید طوری طراحی شود که سود یا زیان دقیق پیمان در پایان کار تعیین شود. در حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری از اصول هزینه‌یابی سفارش ((۲۱)) کار تبعیت می‌شود. از این رو، برای آنکه بهای تمام شده هر طرح بطور جداگانه مشخص شود باید برای هر قرارداد پیمانکاری که منعقد می‌شود حسابی جداگانه در دفتر افتتاح و برای سهولت مراجعه به اسناد و مدارک نظیر برگ درخواست کالا، حواله انبار و لیست دستمزد به هر پیمان شماره خاصی اختصاص یابد.

مساله اساسی در حسابداری پیمانکاری تعیین مخارج و درآمد هر دوره مالی در طول مدت قرارداد است. در مورد حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری ذکر نکات زیر ضروری است:

۱- دوره‌ای که مخارج مربوط به یک طرح شناسایی می‌شود با امضای قرارداد آغاز و با تکمیل آن خاتمه می‌یابد.

۲- مخارجی را که پیمانکار قبل از انعقاد قرارداد برای شرکت در مناقصه انجام می‌دهد در صورتی که قابل تشخیص و شناسایی باشد جزو بهای تمام شده پیمان محسوب می‌شود در غیر این صورت جزو هزینه‌های دوره وقوع خواهد بود.

۳- در یک واحد پیمانکاری مخارج انجام شده را می‌توان به ترتیب زیر طبقه‌بندی کرد:

الف- مخارج مستقیم، مانند مواد و مصالح مصرفی در پیمان، دستمزد کارگران و سرپرستان کارگاه و استهلاک ماشین‌آلات بکار گرفته شده در پیمان که جزو بهای تمام شده پیمان به شمار می‌آید.

ب- مخارج غیرمستقیم، مانند هزینه تعمیرگاه مرکزی، طراحی و خدمات فنی که بین پیمان‌های مختلف مشترک است که معمولاً بر مبنای معقولی مانند دستمزد مستقیم، مواد مستقیم و مبلغ پیمان بین پیمان‌های مختلف سرشکن می‌شود.

ج- مخارج بی‌ارتباط با پیمان‌ها، مانند هزینه‌های تحقیق و توسعه، هزینه‌های مالی غیر مرتبط با پیمان‌ها و هزینه استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات که در پیمان‌ها بکار گرفته نشده است. این مخارج جزو بهای تمام شده پیمان به حساب نمی‌آید زیرا با پیشرفت هیچ‌یک از پیمان‌ها ارتباط ندارد. اما در برخی موارد هزینه‌های عمومی و اداری، هزینه‌های

تحقیق و توسعه و هزینه‌های مالی که بطور مشخص با قرارداد معینی ارتباط دارد به عنوان بخشی از مخارج انباشته پیمان به حساب می‌آید.

۴- ضمانت‌نامه‌هایی که پیمانکار در طول اجرای طرح به کارفرما تسلیم می‌نماید می‌تواند به شکل آماري خارج از دفاتر و یا در حساب‌های انتظامی ثبت شود.

روش‌های متداول حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

موسسات پیمانکاری برای حسابداری قراردادهای بلندمدت از دو روش زیر پیروی می‌کنند:

۱- روش درصد پیشرفت کار ((۲۳))

۲- روش کار تکمیل شده ((۲۳))

بکارگیری هر یک از روش‌های یاد شده به توانایی پیمانکار در برآورد قابل اتکا از مخارج پیمان، درآمد پیمان و میزان پیشرفت کار بستگی دارد. ((۲۴))

روش درصد پیشرفت کار

در روش درصد پیشرفت کار، درآمد و سود ناخالص پیمان به تناسب پیشرفت عملیات یعنی درصد پیشرفت کار شناسایی می‌شود. در این روش، شناسایی سود ناخالص پیمان در هر دوره مالی، براساس پیش‌بینی کل مخارج و پیش‌بینی صورت وضعیت‌هایی که در طول دوره اجرای طرح تایید خواهد شد انجام می‌گیرد.

برای حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری طبق روش درصد پیشرفت کار، مخارج و صورت وضعیت‌های تایید شده در طول اجرای طرح به ترتیب در حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده (یا صورت وضعیت‌های پیشرفت کارها) ثبت می‌شود. حساب پیمان در جریان ساخت مشابه حساب کار در جریان ساخت در روش هزینه‌یابی سفارش کار است با این تفاوت که سود ناخالص پیمان در هر دوره مالی نیز به مخارج اجرای طرح اضافه می‌شود. بنابراین، مانده این حساب در پایان دوره مالی به ارزش خالص باز یافتنی (بهایی تمام شده بعلاوه سود ناخالص) گزارش می‌گردد. حساب کار گواهی شده مشابه حساب درآمد تحقق نیافته است که مانده بستانکار دارد. در تاریخ تهیه صورت‌های مالی، مانده حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده هر قرارداد جداگانه از یکدیگر کسر و نتیجه جزو دارایی جاری یا بدهی جاری در ترازنامه گزارش می‌شود.

منطق بکارگیری روش درصد پیشرفت کار این است که کارفرما و پیمانکار طبق قرارداد، تعهدات الزام‌آوری را پذیرفته‌اند. پیمانکار مسئولیت کامل اجرای عملیات موضوع پیمان را پذیرفته است و کارفرما متعهد است که در آخر هر ماه صورت وضعیت کلیه کارهایی را که انجام یافته است براساس نرخ‌های مورد توافق به پیمانکار پرداخت کند. در نتیجه در جریان پیشرفت کار <فروش> بتدریج واقع می‌شود، بنابراین درآمد و هزینه نیز باید به همین نحو شناسایی شود.

مزیت اصلی روش درصد پیشرفت کار این است که درآمد به تناسب پیشرفت عملیات شناسایی و با

هزینه‌های واقع شده برای رسیدن به همان مرحله مقابله می‌شود یعنی تطابق هزینه و درآمد هر دوره به نحوی صحیح انجام می‌گیرد. اما در مقابل خطر اشتباه در برآورد را به همراه دارد. بدین جهت تا زمانی که نسبت به سودآوری کل پیمان اطمینانی نباشد منظور داشتن سود در صورت‌های مالی مورد نخواهد داشت و کاربرد روش درصد پیشرفت کار نادرست است.

روش کار تکمیل شده

در روش کار تکمیل شده درآمد و سود ناخالص پیمان هنگامی شناسایی می‌شود که کل پیمان یا بخش عمده‌ای از آن تکمیل و صرفاً کارهای جزئی باقی مانده باشد.

برای حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکار طبق روش کار تکمیل شده، مخارج و صورت وضعیت‌های تایید شده در طول اجرای طرح مشابه روش درصد پیشرفت کار، به ترتیب در حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده ثبت می‌شود اما شناسایی سود تا زمانی که پیمان تکمیل نشده است به تعویق می‌افتد.

مزیت اصلی روش کار تکمیل شده این است که سود پیمان زمانی تعیین می‌شود که کار خاتمه یافته یا به مراحل نهایی تکمیل رسیده است. در این روش خطر شناسایی سودهایی که ممکن است کسب نشود به حداقل می‌رسد. اشکال اساسی روش کار تکمیل شده این است که درآمدی که در هر دوره مالی گزارش می‌شود میزان کار انجام شده طی آن دوره را بر روی پیمان‌ها منعکس نمی‌کند. یعنی اگر چند پیمان بزرگ همگی در یک دوره مالی تکمیل شود و در دوره‌های قبل پیمانی به اتمام نرسیده باشد و یا در دوره‌های بعد پیمانی تکمیل نشود با وجود ثبات نسبی فعالیت‌های انجام شده میزان سودی که گزارش می‌شود و سودی که به سهامداران تعلق می‌گیرد نادرست خواهد بود. همچنین اگر سود چندین ساله پیمان در یک سال به حساب منظور شود شرکت پیمانکاری مشمول ضریب مالیاتی بالاتری خواهد بود.

انتخاب روش

طبق استاندارد حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری، در صورت احراز تمام شرایط زیر روش درصد پیشرفت کار را باید بکار گرفت ((۲۵)):

۱- برآورد منطقی از میزان پیشرفت کار و مخارج لازم برای تکمیل پیمان امکان‌پذیر باشد.

۲- مسئولیت و اختیارات پیمانکار و کارفرما با صراحت در قرارداد مشخص شده باشد.

۳- طرفین قرارداد توانایی ایفای تعهداتی را که طبق قرارداد پذیرفته‌اند داشته باشند.

۴- نسبت به وصول مبلغ پیمان اطمینان کافی وجود داشته باشد.

روش کار تکمیل شده را باید تنها در موارد زیر بکار گرفت:

۱- حداقل یکی از شرایط یاد شده برای بکارگیری روش درصد پیشرفت کار وجود نداشته باشد.

هزینه (۲۶) مرسوم است و از رابطه زیر بدست می آید:

درصد پیشرفت کار = مخارج انجام شده تا پایان دوره جاری

کل مخارج برآوردی

مثلا اگر مخارج واقعی پیمان تا تاریخ تهیه ترازنامه ۱۲ میلیون ریال و کل مخارج برآوردی پیمان ۲۰ میلیون ریال باشد براساس روش هزینه به هزینه درصد پیشرفت کار ۴۰٪ است:

$$\frac{۱۲,۰۰۰,۰۰۰ * ۱۰۰}{۳۰,۰۰۰,۰۰۰} = ۴۰\%$$

در روش هزینه به هزینه مبلغ درآمد و سود ناخالص دوره جاری را می توان از رابطه زیر بدست آورد:

$$\frac{\text{درآمد (یا سود ناخالص) دوره جاری}}{\text{شناسایی شده در دوره های قبل}} = \frac{\text{کل درآمد (یا سود ناخالص)}}{\text{برآوردی}} \times \frac{\text{مخارج انجام شده تا پایان دوره جاری}}{\text{کل مخارج برآوردی}}$$

$$\text{درصد پیشرفت کار} = \frac{\text{مخارج انجام شده تا پایان دوره جاری}}{\text{کل مخارج برآوردی}}$$

<u> x </u>	<u> x </u>	<u> x </u>
_____	_____	_____
=====	=====	=====

$$\frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{f\cdot\delta\cdot\dots} = \%1\dots \quad \frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{f\cdot\delta\cdot\dots} = \%72 \quad \frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{f\cdot\dots\dots} = \%25$$

$$\frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{\underline{\quad}} \quad \frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{\underline{\quad}} \quad \frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{\underline{\quad}}$$

$$\frac{\%}{\underline{\quad}} \quad \frac{\%}{\underline{\quad}} \quad \frac{\%}{\underline{\quad}}$$

$$\underline{\quad} \quad \underline{\quad} \quad \underline{\quad}$$

$$\underline{\underline{\quad}} \quad \underline{\underline{\quad}} \quad \underline{\underline{\quad}}$$

$$\frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{\underline{\quad}} \quad \frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{\underline{\quad}} \quad \frac{\overset{x}{\underline{\quad}}}{\underline{\quad}}$$

$$\underline{\quad} \quad \underline{\quad} \quad \underline{\quad}$$

$$\frac{\%}{\underline{\quad}} \quad \frac{\%}{\underline{\quad}} \quad \frac{\%}{\underline{\quad}}$$

$$\underline{\quad} \quad \underline{\quad} \quad \underline{\quad}$$

$$\underline{\underline{\quad}} \quad \underline{\underline{\quad}} \quad \underline{\underline{\quad}}$$

:()

: :

×

=

-

=

: :

-

=

×

=

-

=

—

: ×
—
-

: -

: -

: -

()

: ×
—
-

: -

: -

: -

()

: ×
—
-

: -

: -

: -

()

()

()

()

x	x	x	(
<u>()</u> <u> </u>	<u>()</u> <u> </u>	<u>()</u> <u> </u>	<hr/>
			<u>()</u> :
		()	:
	()		:

×	×	×	(
() <u> </u>	-	-	_____
		()	:
	()		:

_____		× / /	
_____		()	
<u> </u>		(:)	
$\frac{1}{2} \times 66\%$		$(\frac{1}{2} \times 66\% \dots \dots \times \frac{1}{2})$	×
()			:
()			×
<u> </u>			×
	:		_____

<u> x </u>	<u> x </u>	
_____	_____	
_____	_____	
_____	_____	()
_____	_____	
<u> </u>		

	x	
x		
%		*
_____		x
_____		:
<u> </u>		x
	(x / /)	*

	<u> </u>	
	$\frac{2.916.000}{4.006.250} = 72,8\%$	

	x	
		x
		: x
		x
_____	_____	
<u> </u>		x

مثال ساده زیر مفاهیم حسابداری پیمانکاری را روشن می‌کند:
 مثال: اطلاعات زیر به یک قرارداد بلندمدت پیمانکاری مربوط است که به مبلغ ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال بین کارفرما و پیمانکار منعقد شده است:

۱۳,۳ ریال	۱۳,۲ ریال	۱۳,۱ ریال
		مخارج واقعی پیمان در هر سال ۱,۰۰۰,۰۰۰
		مخارج واقعی پیمان در سال‌های قبل ۲,۹۱۶,۰۰۰
		پیش‌بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان ۱,۱۳۴,۰۰۰
		کل بهای تمام شده برآوردی پیمان * ۴,۰۵۰,۰۰۰
<hr/>		
		صورت وضعیت‌های تایید شده هر سال ۹۰۰,۰۰۰
		دریافت از کارفرما ۲,۰۰۰,۰۰۰

***بهای تمام شده پیمان در سال ۱۳,۳ واقعی است.**

حل:

الف: برآورد درصد پیشرفت کار (روش هزینه به هزینه):

۱۳,۳	۱۳,۲	۱۳,۱
------	------	------

$$۴,۰۵۰,۰۰۰ \div ۴,۰۵۰,۰۰۰ = ۱۰۰\% \quad ۲,۹۱۶,۰۰۰ \div ۴,۰۵۰,۰۰۰ = ۷۲\% \quad ۱,۰۰۰,۰۰۰ \div ۴,۰۵۰,۰۰۰ = ۲۵\%$$

ب: برآورد درآمد پیمان در هر سال:

۱۳,۳	۱۳,۲	۱۳,۱
		مبلغ پیمان ۴,۵۰۰,۰۰۰

درصد پیشرفت کار ۲۵% ۷۲% ۱۰۰%

درآمد برآوردی پیمان در پایان هر سال ۱,۱۲۵,۰۰۰ ۲,۲۴۰,۰۰۰ ۳,۳۶۰,۰۰۰

درآمد شناسایی شده در سال‌های قبل - ۰ ۱,۱۲۵,۰۰۰ ۳,۳۶۰,۰۰۰

درآمد سال جاری ۱,۱۲۵,۰۰۰ ۲,۱۱۵,۰۰۰ ۳,۲۶۰,۰۰۰

ج: برآورد سود ناخالص پیمان در هر سال:

۱۳,۳	۱۳,۲	۱۳,۱
------	------	------

مبلغ پیمان ۴,۵۰۰,۰۰۰

کل مخارج برآوردی پیمان ۴,۰۵۰,۰۰۰

کل سود ناخالص برآوردی پیمان ۵۰۰،۰۰۰ ۴۵۰،۰۰۰ ۴۰۰،۰۰۰
 درصد پیشرفت کار ۲۵% ۷۳% ۱۰۰%
 سود ناخالص برآوردی پیمان در پایان هر سال ۱۲۵،۰۰۰ ۳۲۴،۰۰۰ ۴۵۰،۰۰۰
 سود شناسایی شده در سال‌های قبل - ۰ - ۳۲۴،۰۰۰ ۱۲۵،۰۰۰
 سود ناخالص سال جاری ۱۲۵،۰۰۰ ۱۹۹،۰۰۰ ۱۲۶،۰۰۰

د : ثبت در دفتر روزنامه:

روش درصد پیشرفت کار
 روش کار تکمیل شده

سال ۱۳،۱:

- ۱- ثبت مخارج پیمان:
 پیمان در جریان ساخت ۱،۰۰۰،۰۰۰ ۱،۰۰۰،۰۰۰
 نقد ۱،۰۰۰،۰۰۰ ۱،۰۰۰،۰۰۰
- ۲- ثبت صورت وضعیت‌های تایید شده:
 کارفرما ۹۰۰،۰۰۰ ۹۰۰،۰۰۰
 کارگواهی شده ۹۰۰،۰۰۰ ۹۰۰،۰۰۰
- ۳- ثبت دریافت از کارفرما:
 نقد ۷۵۰،۰۰۰ ۷۵۰،۰۰۰
 کارفرما ۷۵۰،۰۰۰ ۷۵۰،۰۰۰
- ۴- ثبت درآمد و سود ناخالص پیمان:
 هزینه‌های پیمان ۱،۰۰۰،۰۰۰
 پیمان در جریان ساخت ۱۲۵،۰۰۰ (ثبتي انجام نمي‌شود)
 درآمد پیمان ۱،۱۲۵،۰۰۰

سال ۱۳،۲:

- ۱- ثبت مخارج پیمان:
 پیمان در جریان ساخت ۱،۹۱۶،۰۰۰ ۱،۹۱۶،۰۰۰
 نقد ۱،۹۱۶،۰۰۰ ۱،۹۱۶،۰۰۰

- ۲- ثبت صورت وضعیت‌های تایید شده:
 کارفرما ۲،۴۰۰،۰۰۰ ۲،۴۰۰،۰۰۰
 کارگواهی شده ۲،۴۰۰،۰۰۰ ۲،۴۰۰،۰۰۰

- ۳- ثبت دریافت از کارفرما:
 نقد ۱،۷۵۰،۰۰۰ ۱،۷۵۰،۰۰۰
 کارفرما ۱،۷۵۰،۰۰۰ ۱،۷۵۰،۰۰۰
- ۴- ثبت درآمد و سود ناخالص پیمان:
 هزینه‌های پیمان ۱،۹۱۶،۰۰۰
 پیمان در جریان ساخت ۱۹۹،۰۰۰ (ثبتي انجام نمي‌شود)
 درآمد پیمان ۲،۱۱۵،۰۰۰

روش درصد پیشرفت کار
 روش کار تکمیل شده

سال ۱۳،۳:

- ۱- ثبت مخارج پیمان:
 پیمان در جریان ساخت ۱،۱۳۴،۰۰۰ ۱،۱۳۴،۰۰۰
 نقد ۱،۱۳۴،۰۰۰ ۱،۱۳۴،۰۰۰

- ۲- ثبت صورت وضعیت‌های تایید شده:
 کارفرما ۱،۲۰۰،۰۰۰ ۱،۲۰۰،۰۰۰

کارگواهي شده ۱،۲۰۰،۰۰۰ ۱،۲۰۰،۰۰۰

۳- دريافت از کارفرما:

نقد ۲،۰۰۰،۰۰۰ ۲،۰۰۰،۰۰۰

کارفرما ۲،۰۰۰،۰۰۰ ۲،۰۰۰،۰۰۰

۴- ثبت درآمد و سود ناخالص و بستن حساب

پيمان درجریان ساخت و کارگواهي شده:

هزینه‌هاي پيمان ۱،۱۳۴،۰۰۰

پيمان درجریان ساخت ۱۲۶،۰۰۰ (ثبتي انجام نمي‌شود)

درآمد پيمان ۱،۲۶۰،۰۰۰

کارگواهي شده ۴،۵۰۰،۰۰۰ (ثبتي انجام نمي‌شود)

پيمان در جریان ساخت ۴،۵۰۰،۰۰۰

کارگواهي شده (ثبتي انجام نمي‌شود) ۴،۵۰۰،۰۰۰

درآمد پيمان ۴،۵۰۰،۰۰۰

هزینه‌هاي پيمان (ثبتي انجام نمي‌شود) ۴،۰۵۰،۰۰۰

پيمان در جریان ساخت ۴،۰۵۰،۰۰۰

هـ : نحوه گزارش در صورت‌هاي مالي

الف) روش درصد پیشرفت کار

۱۳،۳

۱۳،۲

۱۳،۱

صورت سود و زیان

درآمد حاصل از قرارداد بلندمدت پیمانکاری ۱،۱۲۵،۰۰۰ ۱،۱۱۵،۰۰۰ ۱،۳۶۰،۰۰۰

بهاي تمام شده پيمان (۱،۰۰۰،۰۰۰) (۱،۹۱۶،۰۰۰) (۱،۱۳۴،۰۰۰)

سود ناخالص پيمان ۱۲۵،۰۰۰ ۱۹۹،۰۰۰ ۱۲۶،۰۰۰

ترازنامه (۲۹ اسفند)

دارايي جاري:

کارفرما ۸۰۰،۰۰۰ ۱۵۰،۰۰۰

پيمان در جریان ساخت ۱،۱۲۵،۰۰۰

کسر مي‌شود: کارگواهي شده (۹۰۰،۰۰۰)

مازاد مخارج و سود ناخالص پيمان بر کارگواهي شده ۲۲۵،۰۰۰

بدهي جاري:

کارگواهي شده ۳،۳۰۰،۰۰۰

کسر مي‌شود: پيمان در جریان ساخت (۳،۲۴۰،۰۰۰)

مازاد کارگواهي شده بر مخارج و سود ناخالص پيمان ۶۰،۰۰۰

يادداشت‌های همراه صورت‌های مالی

۱- خلاصه اهم رويه‌های حسابداری: شرکت، سود ناخالص قراردادهای بلندمدت پیمانکاری را طبق روش درصد پیشرفت کار شناسایی و گزارش می‌کند. طبق این روش درآمد و سود پيمان در هر دوره مالي به نسبت پیشرفت عملیات و براساس مخارج واقعي به کل مخارج برآوردي پيمان اندازه‌گيري مي‌شود. بهاي تمام شده پيمان شامل مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سهم مناسبی از سربار است. هزینه‌هاي عمومي و اداري در دوره وقوع جزو هزینه عملیات به شمار مي‌آید و بين پيمان‌هاي مختلف تسهيم نمي‌شود.

صورت سود و زیان
درآمد پیمان—۴,۵۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده پیمان(۴,۰۵۰,۰۰۰)
سود ناخالص پیمان ۴۵۰,۰۰۰

ترازنامه:
دارایی جاری:
کارفرما ۸۰۰,۰۰۰
۱۵۰,۰۰۰

پیمان در جریان ساخت ۱,۰۰۰,۰۰۰
کسر می شود: کارگواهی شده(۹۰۰,۰۰۰)
مازاد مخارج پیمان بر کارگواهی شده ۱۰۰,۰۰۰

بدهی جاری:
کارگواهی شده ۲,۳۰۰,۰۰۰
کسر می شود: مخارج پیمان(۲,۹۱۶,۰۰۰)
مازاد کارگواهی شده بر مخارج پیمان ۳۸۴,۰۰۰

یادداشت های همراه صورت های مالی:

در قراردادهای بلندمدت پیمانکاری ممکن است:
۱- عملیات دوره جاری به زیان بینجامد اما پیمان در کل سودآور باشد.
۲- پیمان در نهایت زیانده باشد.
هر یک از این دو وضعیت در زیر بررسی می شود:

شناسایی زیان دوره جاری پیمان

این وضعیت هنگامی رخ می دهد که پیش بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان افزایش قابل ملاحظه ای پیدا کرده باشد اما این افزایش مانع از سودآوری کل پیمان نشود. در این حالت فقط در روش درصد پیشرفت کار، سود ناخالص پیمان که در دوره های قبل شناسایی شده است باید برگشت و به عنوان زیان دوره جاری ثبت شود. چون پیش بینی می شود که پیمان در نهایت سودآور باشد در روش کار تکمیل شده نیازی به اصلاح حسابها نیست. برای روشن شدن موضوع فرض کنید که در مثال یاد شده (مراجعه کنید به مثال صفحه ۱۳) پیش بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان در پایان سال ۱۳,۲ به جای مبلغ ۱,۱۳۴,۰۰۰ ریال معادل ۱,۴۶۸,۹۶۲ ریال باشد. در این صورت، پیمان در نهایت سودآور است اما در سال ۱۳,۲ باید ۴۸,۵۰۰ ریال زیان شناسایی شود که به ترتیب زیر محاسبه شده است:

۱- خلاصه اهم رویه های حسابداری: شرکت، سود قراردادهای بلندمدت پیمانکاری را طبق روش کار تکمیل شده گزارش می کند. طبق این روش، سود پیمان هنگامی شناسایی می شود که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تکمیل و صرفاً کارهای جزئی باقی مانده باشد. بهای تمام شده پیمان شامل مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سهم مناسبی از سربار است. هزینه های عمومی و اداری در دوره وقوع جزو هزینه عملیات به شمار می آید و بین پیمان های مختلف تسهیم نمی شود.

حسابداری زیان ناشی از قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

هرگاه آخرین برآورد از مخارج و درآمدهای قرارداد پیمانکاری نشان دهنده زیان باشد بدون توجه به کاری که انجام شده است کل زیان باید در هر دو روش یعنی روش درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده شناسایی شود. این شیوه برخورد با مفهوم احتیاط در حسابداری که شناسایی فوری هزینه ها و زیانها را در صورت وجود قراین کافی توجیه می کند منطبق است. پیش بینی مبلغ زیان پیمان در پایان دوره مالی با توجه به اطلاعات زیر تعیین می شود.:

الف- مخارج واقعی پیمان
ب - پیش بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان
ج - پیش بینی کل درآمد پیمان

۱,۹۱۶,۰۰۰	مخارج واقعي پیمان در سال جاری
۱,۰۰۰,۰۰۰	مخارج واقعي پیمان در سال قبل
۲,۹۱۶,۰۰۰	کل مخارج واقعي پیمان تا تاریخ ۱۳/۲/۱۳۲۹
۱,۴۶۸,۹۶۲	پیش‌بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان (تجدید نظر شده)
۴,۳۸۴,۹۶۲	بهای تمام شده برآوردی پیمان
۱/۲ ۶۶%	درصد پیشرفت کار (۲,۹۱۶,۴:۰۰۰,۳۸۴,۹۶۲)
۲,۹۹۲,۵۰۰	درآمد برآوردی پیمان تا پایان سال ۱۳*۲ (۱/۲ ۶۶% * ۴,۵۰۰,۰۰۰)
(۱,۱۲۵,۰۰۰)	کسر می‌شود: درآمد شناسایی شده در سال قبل
۱,۸۶۷,۵۰۰	درآمد سال ۱۳*۲
(۱,۹۱۶,۰۰۰)	مخارج واقعي پیمان در سال ۱۳,۲
(۴۸,۵۰۰)	زیان پیمان در سال ۱۳,۲

زیان سال ۱۳,۲ به ترتیب زیر در دفتر روزنامه ثبت می‌شود:

۱,۹۱۶,۰۰۰	هزینه پیمان
۴۸,۵۰۰	پیمان در جریان ساخت
۱,۸۶۷,۵۰۰	درآمد پیمان

مبلغ ۴۸,۵۰۰ ریال زیان سال جاری پیمان به ترتیب زیر در صورت سود و زیان سال ۱۳,۲ گزارش می‌شود:

۱۳*۲
ریال

۱,۸۶۷,۵۰۰	درآمد پیمان
(۱,۹۱۶,۰۰۰)	بهای تمام شده پیمان
(۴۸,۵۰۰)	زیان پیمان

طبق روش کار تکمیل شده در سال ۱۳,۲ زبانی شناسایی نمی‌شود زیرا انتظار می‌رود که پیمان در نهایت سودآور باشد. در این روش کل سود پس از تکمیل پیمان شناسایی می‌شود.

شناسایی کل زیان پیمان

در صورتی که حاصل جمع مخارج واقعي و مخارج لازم برای تکمیل پیمان از کل درآمد برآوردی پیمان بیشتر باشد در هر دوروش یعنی درصد پیشرفت کار و کار تکمیل شده باید ذخیره‌ای معادل کل زیان برآوردی پیمان در نظر گرفت. برای روشن شدن موضوع فرض کنید که در مثال یاد شده (مراجعه کنید به مثال صفحه ۱۳) پیش‌بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان در پایان سال ۱۳,۲ به جای ۱,۱۳۴,۰۰۰ ریال معادل ۱,۶۴۰,۲۵۰ ریال باشد. در این صورت، زیان سال ۱۳,۲ مبلغ ۵۶,۲۵۰ ریال می‌باشد که به ترتیب زیر محاسبه شده است:

۱۳,۲	۱۳,۱
ریال	ریال
	مبلغ پیمان ۴,۵۰۰,۰۰۰
	مخارج واقعي پیمان در هر سال ۱,۹۱۶,۰۰۰
	مخارج واقعي پیمان در سال قبل ۱,۰۰۰,۰۰۰
	کل مخارج واقعي پیمان ۲,۹۱۶,۰۰۰
	پیش‌بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان (تجدید نظر شده) ۱,۶۴۰,۲۵۰
	بهای تمام شده برآوردی پیمان ۴,۵۵۶,۲۵۰
	کل سود ناخالص برآوردی پیمان ۵۰۰,۰۰۰
	کل زیان برآوردی پیمان ۵۶,۲۵۰

طبق روش درصد پیشرفت کار در سال ۱۳,۱ مبلغ ۱۲۵,۰۰۰ ریال سود شناسایی شده است. در سال ۱۳,۲ علاوه بر این که مبلغ ۱۲۵,۰۰۰ ریال زیان سال قبل برگشت می‌شود باید کل زیان برآوردی پیمان یعنی مبلغ ۵۶,۲۵۰ ریال نیز شناسایی شود. بنابراین کل زبانی که در سال ۱۳,۲ شناسایی می‌شود معادل حاصل جمع سود سال قبل و زیان سال جاری پیمان یعنی ۱۸۱,۲۵۰ ریال (۱۲۵,۰۰۰ + ۵۶,۲۵۰) است که به ترتیب زیر محاسبه شده است:

درآمد سال ۱۳,۲ پیمان ۱,۷۵۵,۰۰۰ ریال می‌باشد که به ترتیب زیر محاسبه شده است:

محاسبه درآمد سال ۱۳,۲ پیمان
روش درصد پیشرفت کار

مبلغ پیمان, ۴,۵۰۰,۰۰۰
درصد پیشرفت کار * ۶۴%
درآمد برآوردی پیمان تا پایان سال ۱۳,۲ ۲,۸۸۰,۰۰۰
کسر می‌شود: درآمد شناسایی شده در سال قبل ۱,۱۲۵,۰۰۰
درآمد سال ۱۳,۲ پیمان ۱,۷۵۵,۰۰۰

*مخارج واقعی پیمان تا تاریخ (۱۳,۲۹/۱۲/۲) ۲,۹۱۶,۰۰۰
پیش‌بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان ۱,۶۴۰,۲۵۰
بهای تمام شده برآوردی پیمان ۴,۵۵۶,۲۵۰

درصد تکمیل ۶۴% = ۲,۹۱۶,۰۰۰ / ۴,۵۵۶,۲۵۰

برای محاسبه هزینه سال ۱۳,۲ پیمان باید حاصل جمع زیان سال جاری و سودی که در سال قبل شناسایی شده است به ترتیب زیر به درآمد سال جاری اضافه شود.

محاسبه هزینه سال ۱۳,۲ پیمان

درآمد سال ۱۳,۲ پیمان ۱,۷۵۵,۰۰۰
کل زیان سال ۱۳,۲:
حذف سود سال ۱۳,۱ ۱۲۵,۰۰۰
کل زیان برآوردی پیمان ۵۶,۲۵۰ ۱۸۱,۲۵۰
هزینه سال ۱۳,۲ پیمان ۱,۹۳۶,۲۵۰

درآمد، هزینه و زیان پیمان در سال ۱۳,۲ به ترتیب زیر در دفتر روزنامه ثبت می‌شود:
هزینه پیمان ۱,۹۳۶,۲۵۰
پیمان در جریان ساخت ۱۲۵,۰۰۰
درآمد پیمان ۱,۷۵۵,۰۰۰
ذخیره زیان قرارداد پیمانکاری ۵۶,۲۵۰

طبق روش کار تکمیل شده، کل زیان پیمان در سال ۱۳,۲ شناسایی و به ترتیب زیر در دفتر روزنامه ثبت می‌شود:

زیان ناشی از قرارداد پیمانکاری ۵۶,۲۵۰
ذخیره زیان قرارداد پیمانکاری ۵۶,۲۵۰

در جریان ساخت اضافه شود زیرا در این روش اگر، پیمانی در یک دوره مالی تکمیل نشود گزارش هزینه‌های عمومی و اداری در صورت سود و زیان برای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی گمراه‌کننده است.
- دوره گردش عملیات ((۲۸))

دوره گردش عملیات موسسات پیمانکاری از یکسال تجاوز می‌کند. از این رو، در تاریخ تهیه صورت‌های مالی، مانده حساب پیمان در جریان ساخت و مانده حساب کارگواهی شده هر قرارداد باید جداگانه از یکدیگر کسر و نتیجه جزو دارایی جاری یا بدهی جاری در ترازنامه گزارش شود ((۲۹)). هنگامی که پیمانکار در نوع خاصی از فعالیت‌های پیمانکار متخصص باشد تعیین دوره گردش عملیات نسبتاً ساده است. اما اگر پیمانکار در انواع فعالیت‌های پیمانکاری شرکت کند تعیین دوره گردش

- سایر نکات
سایر نکاتی که بر حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری موثر است در این مبحث مورد بررسی قرار می‌گیرد:

- مخارج سربار ((۲۷))
بهای تمام شده پیمان شامل مخارج مستقیم نظیر مواد و دستمزد و مخارج غیرمستقیم (سربار) است. این شیوه برخورد با اصول حسابداری حاکم بر حسابداری موجودی کالا منطبق است. بنابر این، هزینه‌های عمومی و اداری معمولاً در دوره وقوع به حساب هزینه منظور می‌شود اما در روش کار تکمیل شده برای مقابله صحیح هزینه‌ها با درآمدها ممکن است این‌گونه مخارج به بهای تمام شده پیمان

عملیات مشکل است. از این رو طبقه بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیرجاری ممکن است

- تهاثر مبالغ دارایی و بدهی ((۲۰))

اصول بنیادی حسابداری جز در موارد خاص تهاثر مبالغ دارایی و بدهی را مجاز نمی‌داند. اصول حسابداری، تهاثر مبالغ دارایی و بدهی را در مورد پیمان‌هایی که کاملاً به هم مربوطند مجاز شناخته است. ((۲۱)) به عنوان مثال، اگر چند قرارداد جداگانه

- به حساب دارایی بردن بهره ((۲۲))

تمام مخارج عادی و ضروری که انجام می‌شود تا پیمان تکمیل و به کارفرما تحویل شود باید جزو بهای تمام شده پیمان به حساب آید. بهره نیز در صورتی که با اهمیت باشد در مورد پیمان‌هایی که به شکل طرح‌های مجزا اجرا می‌شود می‌تواند به حساب پیمان منظور شود ((۲۳)). چنانچه در جریان اجرای عملیات موضوع پیمان وقفه قابل ملاحظه‌ای پیش آید به حساب دارایی بودن بهره باید متوقف شود.

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

به حساب دارایی بردن بهره تا زمانی که سه شرط زیر بطور توأم وجود دارد ادامه می‌یابد:

- ۱- برای پیمان مخارجی انجام شده باشد.
 - ۲- فعالیت‌های لازم برای احداث دارایی در جریان پیشرفت باشد.
 - ۳- مخارج بهره تحقق پیدا کرده باشد.
- مبلغ بهره‌ای که می‌تواند به حساب پیمان منظور شود عبارت است از بهره واقعی یا بهره اجتناب پذیر (بهره‌ای که در نتیجه اجرای پیمان تحقق پیدا کرده است) هر کدام کمتر باشد.

۱۰- مواد ۱۰ و ۲۹ قانون مدنی

۱۱- Fixed (or lump-sum) Contracts

۱۲- Cost Plus Contracts

۱۳- Time and Material Contracts

رئیس کارگاه (۲)

۱- عضو هیأت علمی دانشگاه و مدیر مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی

۲- سازمان برنامه و بودجه کارهای پیمانکاری را به عملیات ساختمانی، تاسیساتی و تجهیزاتی تقسیم‌بندی کرده است.

۳- Employer

۴- Consultant Engineer

۵- Contractor

۶- Subcontractors

خیلی منطقی نباشد.

پیمانکاری، بخشی از یک طرح باشند مازاد کارگواهی شده هر پیمان در جریان ساخت یک قرارداد را می‌توان با

مازاد پیمان در جریان ساخت بر کارگواهی شده قرارداد دیگر تهاثر کرد.

Contract -V

۸- مدت پیمان از تاریخ اولین صورت مجلس تحویل کارگاه شروع و با تحویل موقت خاتمه می‌یابد.

۹- تعهدات ناشی از قرارداد تابع محل وقوع عقد است (ماده ۹۶۸ قانون مدنی).

۱- Bid Security Bond

۲- Performance Bond

۳- Payment Bond

۴- Retention Bond

۱- در مواردی که تحت شرایط خاص و بنا به تشخیص مقامات اجرایی انجام مناقصه ممکن و یا به صرفه نباشد پیمانکار معمولاً از طریق ترک مناقصه یا توافق قیمت تعیین می‌شود.

۲- Job Site

۱- Job Preparation

۲- Site Supervisor

۳- Resident Engineer

۱- Retention Money

۲- Provisional Take - over

۱- Warranty Period

۲- Job Order Costing

۱- Percentage - of - Completion Method

۲- Completed Contract Method

۲- در سال ۱۹۸۹ انتخاب ۱۲۳ شرکت از بین ۶۰۰ شرکت پیمانکاری در ایالات متحده آمریکا نشان داد که ۱۲۵ شرکت از روش درصد پیشرفت کار و ۶ شرکت از روش کار تکمیل شده پیروی می‌کنند

(روش انتخابی دو شرکت دیگر قابل تشخیص نبود).

ماخذ: Accounting Trends and Technique 1990

Accounting for Performance of Construction - Type and <1- Statement of Position> Certain Production - Type

Contract No. 81-1 (New York: AICPA, 1981), Par 23

۲- Cost - to - Cost

۱- Overhead Costs

۲- Operating Cycle

۳- Accounting Research Bulletin No. 45

۴- Offsetting Amounts

۵- Accounting Research Bulletin No. 45

۶- Capitalization Interest

۷- "Capitalization of Interest Cost" FASB No. 34, 1979.