

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



گروه: حسابداری

پروژه مالی :

بررسی سیستم حسابداری شرکت پیمانکاری

استاد راهنما :

دانشجو:

شماره دانشجویی :

تابستان

تقدیم به :

پدر و مادر عزیزیم:

به آنهایی که مهربانی و لطف را به من عرضه می کنند و وجودشان موجب شادی و آرامش من است و درس صبر را به من آموخته اند و تقدیم به آنهایی که از اعماق قلبم می پرستمشان.

با تقدیر و سپاس از استاد ارجمند :

با صمیمانه ترین سپاس ها تقدیر را چگونه آغاز کنم برای عملی که از شما آموختم قدردانی من ناچیز است و فراوانترین سپاس ها، بی مقدار جلوه می نماید که آموزگار عاشق است و عشق خود سپاس است برای عشق و فقط آنچه در توان من می گنجد این که توفیق خداوند را برای بزرگی چون شما و خانواده تان بطلبیم.

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱	چکیده
۲	مقدمه
۳	فصل اول – کلیات، تعاریف
۴	پیمان بلند مدت
۴	پیمان مقطوع
۴	پیمان امانی
۴	صورت وضعیت
۴	تعدیل قرارداد
۴	ادعاها
۵	پیمان در جریان پیشرفت
۵	روش درصد پیشرفت کار
۵	روش کار تکمیل شده
۵	مخارج پیش از قرارداد
۵	مرکز سود
۵	پیمانکار جزء
۵	تکمیل اساسی
۵	پیش دریافت پیمان
۷	فصل دوم – مراحل اجرای کار
۸	مراحل اجرای طرح
۸	مرحله اول: مطالعات مقدماتی طرح
۸	مرحله دوم: مطالعات تفصیلی طرح
۸	مرحله سوم: اجرای طرح
۹	ارجاع کار به پیمانکار
۱۱	انعقاد قرارداد

۱۲	دفتر پیمانکار
۱۲	دفتر کارفرما
۱۲	تحويل و تجهيز کارگاه
۱۳	اجرای عملیات اصلی
۱۴	تهیه صورت وضعیت کارهای انجام شده
۱۴	تحويل موقت .
۱۵	تهیه صورت وضعیت قطعی
۱۵	تحويل قطعی
۱۵	صورتحساب نهایی
۱۶	روش حسابداری پیمانهای بلند مدت
۱۶	مخارج قبل از انعقاد پیمان
۱۶	مخارج اجرای پیمان
۱۷	مخارجی برآورد تکمیل پیمان
۱۹	فصل سوم – تجزیه و تحلیل صورت های مالی
۲۰	تهیه صورت وضعیت
۲۰	۱- مالیات
۲۰	۲- بیمه
۲۲	۳- سپرده حسن انجام کار
۲۲	درآمد پیمان
۲۳	نحوه اندازه گیری درصد پیشرفت پیمان
۲۵	نحوه ارائه در صورتهای مالی
۲۶	در ترازنامه باید اقلام زیر ارائه شود
۲۷	شناسایی زیان مورد انتظار
۲۹	ناممکن بودن اندازه گیری ما حصل پیمان به گونه اتکا پذیر
۳۰	تجزیه و ترکیب پیمانها
۳۱	تجزیه پیمان
۳۱	تغییر در برآورد
۳۲	نتیجه گیری
۳۳	منابع و ماخذ

چکیده

تدوین مطالبی درباره نحوه حسابداری انواع فعالیت های اقتصادی از یک سو، بر دانش پیشرفته و امروزی حسابداری متکی و از سوی دیگر، با شرایط خاص، عرف تجاری و قوانین حاکم بر فعالیت های اقتصادی در ایران منطبق باشد یکی از زمینه های ضروری 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 تجاری 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.

کلید واژه ها: پیمانکار، صورت وضعیت، ریز متره، برآورد، پیمان.

حسابداری پیمانکاری یکی از روش‌های خاص حسابداری است که در هر روش عادی حسابداری گنجانده می‌شود. اصول و روش‌های موجود در حسابداری پیمانکار در هر نوع قراردادهای کوچک و پروژه ای بزرگ و چند ملیتی و ... مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابداری پیمانکاری همه اطلاعاتی که پیمانکار نیاز دارد تا بتواند از صحنه رقابت شرکت را به شیوه‌ای اثرگذار اداره نماید و موفق گرداند تهیه می‌کند. اطلاعاتی که توسط حسابداری پیمانکاری تعیین می‌شود شامل اطلاعات مالی و غیر مالی می‌شود که برای موفقیت شرکت سرنوشت ساز است با توجه به انواع روش‌های طی سالهای مختلف جهت یکسان سازی اطلاعات مالی جهت استفاده کننده به نحوه موثر ارائه گردد روش‌های مختلفی انتخاب آزمایش و حتی از بین رفته است روش استفاده شده کنونی روش‌های مورد تأیید استانداردهای حسابداری ایران می‌باشد. مهم‌ترین مسئله حسابداری برای پیمانهای بلند مدت زمان شناسایی درآمد و سود و یا به عبارت دیگر تخصیص درآمدها و هزینه‌های پیمان به دوره‌هایی است که در آن دوره‌ها عملیات موضوع پیمان اجرا می‌شود.

فصل اول

کلیات تعاریف

پیمان بلند مدت: پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد.

پیمان مقطوع: پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی موارد ممکن است بر اساس مواردی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد توافق می‌کند.

پیمان امانی: (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج): پیمان بلند مدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تادیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت می‌شود.

صورت وضعیت: صورتحسابی است که وضعیت کارهای انجام شده را، از ابتدای کار تا تاریخ صورت وضعیت، به صورت انباشته نشان می‌دهد و به طور ادواری (معمولاً ماهانه) برای کارفرما فرستاده می‌شود.

تعدیل قرارداد: تعدیل قرار داد اولیه به گونه‌ای که شرایط آن بدون افزودن شرط جدیدی تغییر می‌یابد.

ادعاها: مبالغ مازاد بر مبلغ قرارداد که پیمانکار به دلیل تاخیر کارفرما، اشتباه در تعیین مشخصات و طراحی، تغییرات توافق شده در کار یا در سایر رخدادهایی که ادعا می‌شود عامل مخارج پیش‌بینی نشده است، از کارفرما مطالبه می‌کند.

پیمان در جریان پیشرفت: حسابی که برای انباشت مخارج ساخت پروژه استفاده می‌شود.

روش در صد پیشرفت کار: یک روش حسابداری است که درآمد قرارداد متناسب با پیشرفت کار

شناسایی می‌شود.

روش کار تکمیل شده: یک روش حسابداری است که درآمد قرارداد در هنگام تکمیل پیمان شناسایی

می‌شود.

مخارج پیش از قرارداد: مخارجی که قبل از انعقاد قرار داد انجام می‌شود (مانند تهیه نقشه، خرید

تجهیزات خاص، ...)

مرکز سود: واحد انباشت درآمدها و هزینه‌ها برای اندازه‌گیری عملکرد قرارداد

پیمانکار جزء: شخص حقیقی یا حقوقی است که تخصص در انجام کارهای اجرایی دارد و پیمانکار برای

اجرای بخشی از عملیات پیمان با او قرارداد می‌بندد.

تکمیل اساسی: مقطعی که در آن کارهای مهم قرارداد تکمیل شده است و تنه‌مخارج و خطرات بالقوه

اندکی باقی مانده است.

پیش دریافت پیمان: بخشی از مبالغ دریافتنی توسط پیمانکار است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه

انجام نشده است.

مبالغ دریافتنی بابت پیشرفت کار عبارت است از:

الف. علی الحسابها: مبالغی است که به طور موقت در قبال صورت حسابهای صادره در دست بررسی دریافت

می‌شود.

ب. سایر دریافتها: عبارت است از اقلامی که ماهیت علی الحساب نداشته، لیکن در قبال پیشرفت کار دریافت می شود و نیز در برگیرنده آن بخش از مبالغ پیش دریافت پیمان است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.

زیانهای قابل پیش بینی: زیانهایی است که انتظار می رود در طول مدت پیمان ایجاد شود (با احتساب مبالغ برآوری هزینه کارهای اصلاحی و تضمینی و هر گونه هزینه های مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست، مبلغ زیان مذکور بدون توجه به موارد زیر برآورد می شود:

الف. شروع یا عدم شروع کار پیمان

ب. حصه ای از کار که تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.

ج. میزان سودی که انتظار می رود از پیمانهای دیگر (به استثنای پیمانهای که پیمان واحد تلقی می شود) حاصل شود.

دستگاه نظارت (مهندس مشاور): عبارت است از شخص حقیقی یا حقوقی که کارفرما به منظور اجرای تعهداتی که پیمانکار بر طبق مفاد پیمان به عهده گرفته، تعیین و به پیمانکار کتباً معرفی می نماید. رئیس کارگاه: رئیس کارگاه، شخصی است که از طرف پیمانکار به منظور اجرای عملیات موضوع پیمان در کارگاه به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی می شود.

فصل دوم

مراحل اجرای کار

مراحل اجرای طرح

طرح‌های بلند مدت پیمانکاری معمولاً در سه مرحله مطالعات مقدماتی، مطالعات تفصیلی، اجرا و نظارت انجام می‌شود که هر یک از مراحل شامل اقدامات معینی به شرح زیر است:

مرحله اول: مطالعات مقدماتی طرح

۱. مطالعات شناسایی طرح

۲. تهیه طرح مقدماتی

مرحله دوم: مطالعات تفصیلی طرح

۱. تهیه نقشه‌های تفصیلی

۲. تهیه اسناد و مدارک مناقصه

مرحله سوم: اجرای طرح

۱. ارجاع کار به پیمانکار

۲. انعقاد قرار داد پیمانکاری

۳. عملیات اجرایی

۴. تنظیم و پرداخت صورت وضعیت‌ها

۵. تحویل موقت

۶. تحویل قطعی

ارجاع کار به پیمانکار

کارفرما پس از پایان مراحل مطالعاتی، وارد مرحله اجرا می‌شود که در نخستین گام باید پیمانکار را انتخاب کند. پیمانکار در بسیاری از موارد از طریق مناقصه انتخاب می‌شود. در شرکت‌های خصوصی ضوابط مناقصه معمولاً در آیین‌نامه معاملات خاص هر شرکت مشخص می‌شود. بخش دولتی باید در برگزاری مناقصه و در تدوین آیین‌نامه معاملات، قانون برگزاری مناقصات را رعایت کند.

طبق این قانون، مناقصات از نظر مراحل بررسی به دو گروه طبقه‌بندی می‌شود:

۱. مناقصه یک مرحله‌ای: مناقصه‌ای که در آن نیازی به ارزیابی فنی بازرگانی پیشنهادها نباشد. در این مناقصه پاکت‌های پیشنهاد مناقصه‌گران در یک جلسه گشوده و در همان جلسه برنده مناقصه تعیین می‌شود.

۲. مناقصه دو مرحله‌ای: مناقصه‌ای است که به تشخیص مناقصه‌گذار، بررسی فنی بازرگانی پیشنهادها لازم باشد. در این مناقصه کمیته فنی بازرگانی تشکیل می‌شود و نتایج ارزیابی فنی و بازرگانی پیشنهادها را به کمیسیون مناقصه گزارش می‌کند و برنده مناقصه تعیین می‌شود.

مناقصات از نظر روش دعوت مناقصه‌گران به دو گروه تقسیم می‌شود:

۱. مناقصه عمومی: مناقصه‌ای است که در آن فراخوان مناقصه از طریق آگهی عمومی به اطلاع مناقصه‌گران می‌رسد.

۲. مناقصه محدود: مناقصه‌ای که در آن به تشخیص و مسئولیت بالاترین مقام دستگاه مناقصه‌گذار، محدودیت برگزاری مناقصه عمومی با ذکر ادله تائید می‌شود. فراخوان مناقصه از طریق ارسال دعوت‌نامه برای مناقصه‌گران صلاحیت‌دار به اطلاع آنها می‌رسد.

از نظر حسابداری مرحله مناقصه برای پیمانکار دارای مخارجی است که عموماً مخارج پیش از قرارداد نامیده می‌شود. مانند حق‌الزحمه مهندسان برای قیمت‌گذاری، مخارج خرید اسناد مناقصه و مخارجی را که کارفرما در این مرحله برای چاپ آگهی و دعوت از پیمانکاران انجام می‌دهد و به حساب هزینه مطالعاتی طرح منظور می‌شود.

در این مرحله از اجرای طرح پیمانکار باید برای شرکت در مناقصه مبلغ معینی را به عنوان سپرده شرکت در مناقصه به حساب مناقصه‌گذار واریز و یا اینکه باید ضمانت‌نامه بانکی بگیرد و بانکها برای صدور ضمانت‌نامه معمولاً ۱۰٪ سپرده نقدی می‌گیرند و معادل ۱۲۰٪ مبلغ ضمانت‌نامه (پس از کسر سپرده) وثیقه می‌خواهند. صدور ضمانت‌نامه مستلزم پرداخت مبلغی نیز به عنوان کار مزد است. ضمانت‌نامه و وثیقه آن به صورت آماری نگهداری می‌شود و از نظر حسابداری در صورتهای مالی شناسایی نمی‌شود اما به صورت سنتی در حسابهای انتظامی ثبت می‌شود.

مثال: شرکت پارس در اردیبهشت ۱۳۰۲ برای شرکت در مناقصه ساخت یک پل شرکت کرده است. اگر ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه ۱۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و برای خرید اسناد مناقصه ۲۰۰۰۰۰۰ ریال هزینه نموده باشد نحوه ثبت آن در دفاتر پیمانکار به شرح زیر خواهد بود.

سپرده نقدی صدور ضمانت‌نامه	۱۰۰۰۰۰۰
موجودی نقد	۱۰۰۰۰۰۰
پرداخت سپرده شرکت در مناقصه	
پروژه‌های در جریان مناقصه	۱۰۰۰۰۰
موجودی نقد	۱۰۰۰۰۰
پرداخت کار مزد صدور ضمانت‌نامه	
سپرده مورد درخواست	$۱۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۱۰۰۰۰۰۰$
مبلغ وثیقه (سفته)	$۱۰۸۰۰۰۰۰ = (۱۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰) \times ۱۲۰\%$
مبلغ مذکور	ریال ۱۰۰۰۰۰
حساب انتظامی ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه	۱۰۰۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه	۱۰۰۰۰۰۰۰
حساب انتظامی وثیقه ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه	۱۰۸۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه	۱۰۸۰۰۰۰۰

و نحوه ثبت آن در دفاتر کارفرما به شرح زیر است

حساب انتظامی ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه	۱۰۰۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه	۱۰۰۰۰۰۰۰
ثبت ضمانت‌نامه دریافتی از شرکت پارس	

پس از اتمام مناقصه و مشخص شدن برنده، ضمانتنامه شرکت در مناقصه ابطال می‌شود و برای ابطال آن تبت‌های قبلی غیر از کارمزد معکوس می‌شود و مخارج کارمزد در صورت برنده شدن پیمانکار به حساب «پیمان در جریان پیشرفت» و در غیر این صورت به حساب «هزینه دوره» منظور می‌شود. با فرض برنده شدن شرکت پارس، کارمزد به حساب پیمان در جریان پیشرفت منتقل می‌شود:

پیمان در جریان پیشرفت	۱۰۰۰۰۰
پروژه‌های در جریان مناقصه	۱۰۰۰۰۰

انقضاد قرارداد

پیمانکار قبل از بستن قرارداد، باید برای تضمین حسن انجام تعهدات خود معادل پنج درصد مبلغ اولیه پیمان ضمانتنامه از بانک تهیه و یا اینکه مبلغی را به صورت سپرده نقدی نزد کارفرما به امانت بگذارد. در قرارداد پیمانکاری مواردی مانند موضوع، مبلغ، مدت، تاریخ شروع، دوره تضمین و نظارت بر اجرای کار مشخص می‌شود. اسناد و مدارک یک پیمان معمولاً شامل موارد زیر است:

الف - موافقت نامه

ب- شرایط عمومی

ج- شرایط خصوصی

د- برنامه زمانی کلی

هـ- فهرست بها و مقادیر کار

و- مشخصات فنی، دستورالعمل‌ها و استاندارد فنی و

ز- نقشه‌ها

مثال: شرکت پارس در مناقصه مربوط به پل به عنوان برنده انتخاب شده است. مبلغ پیمان ۵۰۰ میلیون و مبلغ ضمانتنامه انجام تعهدات (معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان) ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد، ثبت آن در دفاتر پیمانکار و کارفرما به ترتیب زیر است.

دفاتر پیمانکار

سپرده نقدی ضمانت نامه انجام تعهدات	۲۵۰۰۰۰۰
موجودی نقد	۲۵۰۰۰۰۰
پرداخت سپرده انجام تعهدات	
سپرده مورد درخواست	$۲۵۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲۵۰۰۰۰۰$
مبلغ وثیقه (سفته)	$۲۷۰۰۰۰۰ = (۲۵۰۰۰۰۰ - ۲۵۰۰۰۰۰) \times ۱۲۰\%$
حساب انتظامی ضمانت نامه انجام تعهدات	۲۵۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانت نامه انجام تعهدات	۲۵۰۰۰۰۰
حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه انجام تعهدات	۲۷۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه انجام تعهدات	۲۷۰۰۰۰۰

دفتر کارفرما

حساب انتظامی ضمانت نامه انجام تعهدات	۲۵۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانت نامه انجام تعهدات	۲۵۰۰۰۰۰
ثبت ضمانت نامه انجام تعهدات شرکت پارس	

تحويل و تجهیز کارگاه

طبق شرایط عمومی پیمان کارفرما، متعهد است کارگاه را بی عوض و بدون تعارض تحويل پیمانکار دهد. اخذ پروانه و پرداخت مخارجی از قبیل عوارض شهرداری به عهده کارفرماست، اما تجهیز کارگاه به عهده پیمانکار است. تامین آب، برق، سوخت، مخابرات و به طور کلی تجهیز کامل کارگاه به عهده پیمانکار است مگر اینکه در اسناد و مدارک پیمان ترتیب دیگری پیش بینی شده باشد.

مخارجی که پیمانکار برای تجهیز کارگاه انجام می دهد به حساب بهای تمام شده پیمان و (کار در جریان پیشرفت) منظور می شود.

مثال: اگر هزینه تاسیس و تجهیز کارگاه برای انجام عملیات پیمان ۲۰۰۰۰۰۰ ریال فرض شود ثبت آن در دفتر پیمانکار به شرح زیر است.

کار در جریان پیشرفت	۲۰۰۰۰۰۰
موجودی نقد/حسابهای پرداختنی	۲۰۰۰۰۰۰
ثبت هزینه‌های تاسیس کارگاه	

اجرای عملیات اصلی

پس از تجهیز کارگاه، پیمانکار در صورت تامین منابع مالی می‌تواند عملیات اصلی را شروع کند. این مرحله که هسته اصلی کار پیمانها را تشکیل می‌دهد دارای مخارج گوناگونی برای تامین مواد، مصالح، تجهیزات، نیروی کار، ماشین‌آلات و دیگر منابع مالی مورد نیاز پروژه است.

پیمانکار برای تامین مالی این مخارج معمولاً قبل از آغاز عملیات، وجوهی را تحت عنوان پیش دریافت از کارفرما می‌گیرد.

این مبلغ در حدود ۲۰٪ مبلغ پیمان است و معمولاً در قبال ارائه ضمانتنامه بانکی پرداخت می‌شود. پیش دریافت طی سه مرحله وصول می‌شود.

الف. قسط اول برابر هشت درصد (۸٪) مبلغ اولیه پیمان بلافاصله پس از تحویل زمین

ب. قسط دوم برابر شش و نیم درصد (۶/۵٪) مبلغ اولیه پیمان پس از تهیه و حمل حدود شصت درصد (۶۰٪) ماشین‌آلات مورد نیاز

ج. قسط سوم برابر پنج و نیم درصد (۵/۵٪) مبلغ اولیه پیمان پس از انجام دادن کارهای معادل (۳۰٪) مبلغ اولیه پیمان.

مخارج پروژه را از نظر حسابداری می‌توان به دو گروه کلی تقسیم کرد. ارتباط بعضی مخارج با پروژه کاملاً روشن است و ابهام ندارد. مثلاً در پروژه سدسازی، مخارج مواد و مصالح مصرف شده در سد و همین‌طور مخارج نیروی کار مختص پروژه بدون ابهام قابل ردیابی به پروژه است. در حسابداری برای این گونه مخارج از اصطلاح مخارج مستقیم استفاده می‌کنند.

پیمانکار مخارج دیگری هم برای پروژه انجام می‌دهد که بر خلاف گروه اول قابل ردیابی به پروژه نیست. برای مثال ممکن است پیمانکار از وسایل نقلیه خود در پروژه‌های مختلف استفاده کند. یا یک مدیر ممکن است چند پروژه را همزمان اداره کند این مخارج برای پیشبرد کار لازم است اما همانند گروه اول، اختصاص آن به پروژه آسان نیست. برای تسهیم هزینه‌های مشترک باید از مبنا یا مبانی منطقی و منصفانه استفاده شود مبنای انتخاب شده باید ارتباط منطقی با مخارج داشته باشد. این گونه مخارج را در حسابداری مخارج غیر مستقیم یا سربار می‌نامند.

تهیه صورت وضعیت کارهای انجام شده

مدت انجام کارهای پیمانکاری غالباً طولانی است و پیمانکار نمی‌تواند تا انتهای کار صبر کند و پس از پایان عملیات صورتحساب تهیه کند. پیمانکار در پایان هر ماه وضعیت کارهای انجام شده از شروع کار تا آن تاریخ را طبق نقشه‌های اجرایی، دستور کارها و صورتجلسه اندازه‌گیری می‌کند و مقدار مصالح و تجهیزات پای کار را تعیین می‌کند سپس بر اساس فهرست بهای منضم به پیمان، مبلغ صورت وضعیت را محاسبه کرده و آن را در آخر ماه تسلیم مهندس ناظر می‌کند. مهندس ناظر نماینده مهندس مشاور در محل کارگاه است.

بنابراین کارفرما صورت وضعیت را در صورت تأیید توسط مهندس مشاور پرداخت می‌کند. کارفرما صورت وضعیت مورد تأیید مهندس مشاور را بررسی می‌کند و در صورت تصویب، مبلغ صورت وضعیت‌های قبلی را از آن کسر می‌کند. تا خالص صورت وضعیت کار انجام شده در آخرین دوره گزارش شده بدست آید. از منبع دیگر کسورات مانند مالیات، بیمه، سپرده حسن انجام کار کسر می‌شود و باقیمانده آن به پیمانکار پرداخت می‌شود.

تحويل موقت

تحويل موقت زمانی انجام می‌شود که موضوع پیمان اساساً تکمیل گردد و کار برای بهره‌برداری آماده شود. پیمانکار از مهندس مشاور تقاضای تحويل موقت می‌کند و نماینده خود را برای عضویت در هیئت تحويل معرفی می‌نماید مهندس مشاور وضعیت کار را بررسی می‌کند و اگر طبق ادعای پیمانکار، شرایط تحويل

موقت وجود داشته باشد برای تحویل موقت اقدام می‌کند و اگر هم کار تکمیلی لازم باشد باید پیمانکار نواقص را برطرف و کارهای لازم را انجام دهد.

پیمانکار پس از تحویل موقت باید محل را پاکسازی کند و تجهیزات خود را از محل خارج نماید هزینه پاکسازی و انتقال، به عهده پیمانکار است این هزینه جزء بهای تمام شده پیمان محسوب می‌شود.

تهیه صورت وضعیت قطعی

پیمانکار باید حداکثر تا یک ماه از تاریخ تحویل موقت، صورت وضعیت قطعی کار انجام شده را بر اساس اسناد و مدارک بدون منظور نمودن مصالح و تجهیزات پای کار تهیه کند و برای رسیدگی به مهندس مشاور تسلیم نماید. اگر پیمانکار به کارفرما بدهی نداشته باشد در این مرحله، نصف تضمین حسن انجام کار آزاد می‌شود.

تحویل قطعی

تحویل قطعی پس از پایان دوره تضمین انجام می‌شود. دوره تضمین بسته به نوع عملیات در شرایط پیمان شناسایی می‌شود.

اگر پس از بازدید از کارها، عیب و نقصی مشاهده نشود موضوع پیمان تحویل قطعی می‌شود و صورتجلسه آن تنظیم و برای کارفرما ارسال می‌شود. اگر هیئت تحویل عیب و نقصی ناشی از کار پیمانکار مشاهده نکند باید پیمانکار با هزینه خود عیب و نقص را رفع کند و هزینه حفاظت، نگهداری و بهره‌برداری کارهای تحویل موقت در دوره تضمین به عهده کارفرماست.

صورتحساب نهایی

صورتحساب نهایی پیمان ظرف مدت سه ماه از تاریخ تصویب صورت وضعیت قطعی توسط کارفرما تهیه می‌شود. تفاوت صورتحساب نهایی با صورت وضعیت قطعی این است .

که مبالغ دیگری مانند تعدیل اجاره بها، بهای مصالح، تجهیزات و ماشین‌آلات تحویلی کارفرما به پیمانکار، جبران خسارت یا جرایم ممکن است در صورتحساب نهایی به مبلغ صورت وضعیت قطعی اضافه یا از آن کسر شود.

روش حسابداری پیمانهای بلند مدت

در ادبیات حسابداری پیمانکاری دو روش تکمیل کار و روش درصد پیشرفت کار برای حسابداری پیمانها به چشم می خورد. تفاوت اصلی این دو روش در زمان شناسایی درآمد است. در روش تکمیل کار، درآمد پس از تکمیل عملیات موضوع پیمان شناسایی می شود اما در روش درصد پیشرفت کار، درآمد در هر دوره متناسب با پیشرفت کار شناسایی می شود. در استاندارد حسابداری شماره ۹، روش تکمیل کار پذیرفته نیست. برای شناخت درآمد فعالیت های پیمانکاری باید از روش درصد پیشرفت کار استفاده نمود. برای توصیف روش درصد پیشرفت کار، ابتدا بحث مخارج و پس از آن شناسایی درآمد مطرح می شود.

مخارج قبل از انعقاد پیمان

این مخارج شامل مخارج کارشناسی، پیشنهاد قیمت، تهیه تضمین و خرید اسناد مناقصه است. اگر قرارداد در دوره جاری منعقد شود یا اینکه برنده مناقصه در دوره جاری مشخص شود می توان این مخارج را در صورتی که شرکت مورد نظر به عنوان پیمانکار انتخاب شود به حساب پیمان منظور کرد و اگر پیمانکار برنده نشد مخارج به حساب هزینه دوره منظور می شود.

مخارج اجرای پیمان

مخارج اجرای پیمان شامل موارد زیر است:

۱. مخارجی که مشخصاً مربوط به یک پیمان خاص است (مخارج مستقیم)

۲. مخارج مشترک بین پیمانها که قابل تخصیص است (مخارج غیر مستقیم)

مخارج پیمانکار جزء (دست دوم)

یک پیمانکار ممکن است نتواند تمام کارهای لازم برای تکمیل پیمان را راساً انجام دهد. بعضی از اجزا ممکن است به پیمانکار جزء واگذار شود. مخارجی را که توسط پیمانکار جزء انجام می شود باید بر اساس نرخهای پیمان به مخارج پیمان اضافه شود.

مخارجی برآوردی تکمیل پیمان

این مخارج در بر گیرنده مخارجی است که در آینده برای تکمیل پیمان لازم است و به صورت برآوردی تعیین می شود.

مثال: شرکت پارس در مناقصه مربوط به پل به عنوان برنده انتخاب شده است. مبلغ پیمان ۵۰۰ میلیون ریال و مدت پیمان سه سال است. سایر اطلاعات این پیمان در دوره ساخت به شرح زیر است:

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۴۰۵۰۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰۰	مخارج تحمیل شده انباشته (مخارج مستقیم و غیر مستقیم)
-	۴۰۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰۰	مخارج برآوردی لازم برای تکمیل پیمان
۳۰۰۰۰۰۰۰	۳۷۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰	صورت وضعیت تأیید شده
-	-	۱۰۰۰۰۰۰۰	پیش دریافت

مخارج شامل تمام مخارج پیمان اعم از مستقیم و غیر مستقیم است. مبلغ ۲ میلیون ریال از مخارج سال اول مربوط به مخارج شرکت در مناقصه است که قبلاً به حساب پیمان در جریان پیشرفت بدهکار شده است بنابراین آن (۲۰۰۰۰۰۰۰ - ۱۵۰۰۰۰۰۰) در اینجا ثبت می شود.

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۴۵۰۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰۰۰۰	۱۴۸۰۰۰۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۴۵۰۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰۰۰۰	۱۴۸۰۰۰۰۰۰	موجودی نقد / حسابهای پرداختنی
			ثبت مخارج واقعی پیمان
		۳۶۰۰۰۰۰۰۰ - ۱۵۰۰۰۰۰۰۰ = ۲۱۰۰۰۰۰۰۰	مخارج سال دوم
		۴۰۵۰۰۰۰۰۰ - ۳۶۰۰۰۰۰۰۰ = ۴۵۰۰۰۰۰۰۰	مخارج سال سوم

پیمانکار برای تأمین مالی پروژه، مبلغی تحت عنوان پیش دریافت در آغاز پیمان از کارفرما وصول می کند.

این مبلغ در حدود ۲۰٪ پیمان است و معمولاً در قبال ارائه ضمانتنامه بانکی پرداخت می شود.

۱۰۰۰۰۰۰۰	موجودی نقد
۱۰۰۰۰۰۰۰	پیش دریافت از کارفرما
	دریافت ۲۰٪ مبلغ قرارداد به عنوان پیش دریافت

و نحوه ثبت آن در دفاتر پیمانکار به شرح زیر است:

۱۰۰۰۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۱۰۰۰۰۰۰	موجودی نقد
	پرداخت کارمزد ضمانت نامه
۱۰۰۰۰۰۰۰	سپرده نقدی ضمانت نامه
۱۰۰۰۰۰۰۰	موجودی نقد
	پرداخت سپرده نقدی
$۱۰۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۱۰۰۰۰۰۰$	مبلغ سپرده نقدی
$(۱۰۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰) \times ۱۲\% = ۱۰۸۰۰۰۰۰$	مبلغ وثیقه
۱۰۰۰۰۰۰۰۰	حساب انتظامی ضمانت نامه پیش دریافت
۱۰۰۰۰۰۰۰۰	طرف حساب انتظامی ضمانت نامه پیش دریافت
۱۰۸۰۰۰۰۰۰	حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه پیش دریافت
۱۰۸۰۰۰۰۰۰	طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه پیش دریافت

پیش دریافت در طول اجرای پیمان از صورت وضعیت هایی که پیمانکار برای کارفرما می فرستد کسر می شود و متناسب با آن ضمانت نامه های مربوط آزاد می شود. سپرده نقدی هم در نهایت به پیمانکار عودت داده می شود.

فصل سوم

تجزیه و تحلیل

صورت های مالی

تهیه صورت وضعیت

صورت وضعیت معمولاً ماهانه تهیه، و پس از تأیید مهندس مشاور برای کارفرما ارسال می‌شود صورت وضعیت هم شامل کارهای انجام شده و هم در برگیرنده مصالح پای کار است. کارفرما در صورت تأیید صورت وضعیت، خالص آن را، پس از کسر کسورات مربوط به پیمانکار می‌پردازد، کسورات اصلی صورت وضعیت شامل موارد زیر است:

۱. مالیات

طبق ماده ۱۰۴ قانون مالیتهای مستقیم کارفرما باید ۵٪ مالیات علی‌الحساب از صورت وضعیت کسر کند. این مالیات باید ظرف سی‌روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی واریز و رسید آن به پیمانکار تسلیم شود.

۲. بیمه

کارفرما موظف است ۵٪ ناخالص کارکرد را از هر صورت وضعیت کسر و نزد خود نگهداری می‌کند. این سپرده و آخرین قسط پیمانکاران تا ارائه مفاسد حساب توسط پیمانکار که توسط سازمان تأمین اجتماعی صادر می‌گردد نگهداری می‌شود.

البته در پیمان‌های مشمول طرح‌های عمرانی حق بیمه به صورت مقطوع محاسبه و کسر می‌شود حق بیمه پیمانها ۶/۶٪ شامل ۱/۶٪ سهم پیمانکار و ۵/٪ سهم کارفرما است. در پیمانهای دیگر که با طرح‌های عمرانی مرتبط نیستند حق بیمه پیمانها بسته به نوع پیمان متفاوت است. اما حق بیمه بسیاری از پیمانها در دو گروه زیر قرار می‌گیرد.

۱- قراردادهای دستمزدی

در این نوع قراردادها که مصالح کلاً توسط کارفرما و به هزینه او تأمین می‌شود، حق بیمه بر اساس ۱۵٪

ناخالص کل کارکرد به علاوه $\frac{1}{9}$ حق بیمه بیکاری محاسبه می‌شود.

۹

۲- قراردادهای دستمزد و مصالح

در این گونه قراردادهای هزینه کل مصالح، دستمزد و ابزار به عهده پیمانکار است. حق بیمه این قرارداد بر مبنای ۷٪ ناخالص کل کارکرد به اضافه $\frac{1}{9}$ حق بیمه بیکاری محاسبه می‌شود (موسسه حسابرسی تامین اجتماعی، ۱۳۸۰).

در مورد بیمه این گونه پیمانها توجه به نکات زیر مهم است:

۱. کارفرما از هر صورت وضعیت ۵٪ بابت بیمه کسر می‌کند و آن را به صورت سپرده نگهداری می‌کند و پس از ارائه مفاسا حساب آن را به پیمانکار پرداخت می‌کند.

۲. پیمانکار باید هر ماهه لیست کارکنان خود را تهیه و بر مبنای حقوق و مزایای مشمول بیمه، بیمه آنها را محاسبه و پرداخت کند.

۳. پس از خاتمه پیمان، پیمانکار بر اساس درصدهای بالا (۱۵٪، ۷٪ و بیمه بیکاری) بیمه خود را محاسبه می‌کند. اگر این مبلغ از مبالغ پرداخت شده طبق بند ۲ بیشتر باشد، ما به التفاوت آن را به سازمان تامین اجتماعی می‌پردازد. اما اگر بیمه محاسبه شده از مبالغ پرداخت شده طبق لیست حقوق و دستمزد ماهانه کمتر باشد، از این بابت مبلغی باز پس نمی‌گیرد.

برای مثال، اگر مبلغ یک پیمان (از نوع پیمان دستمزد و مصالح) ۹۵۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و در طول دوران اجرای پیمان بر اساس لیست حقوق و دستمزد کارکنان مبلغ ۵۶۰۰۰۰۰۰ ریال حق بیمه پرداخت شده باشد، مبلغ کل حق بیمه و مابه‌التفاوت قابل پرداخت آن به شرح زیر محاسبه می‌شود:

حق بیمه	$95000000 \times 7\% = 6650000$
حق بیمه بیکاری	$6650000 \times \frac{1}{9} = 740000$
جمع حق بیمه و حق بیمه بیکاری	$6650000 + 740000 = 7390000$
مابه‌التفاوت قابل پرداخت	$56000000 - 7390000 = 48610000$

نکته: در پایان هر دوره مالی باید مبلغ حق بیمه کل پیمان متناسب با درآمد شناسایی شده و نرخ حق بیمه مربوط محاسبه شود و در صورتی که مبلغ آن از جمع مبالغ پرداخت شده بر اساس لیست حقوق و دستمزد کمتر باشد برای تفاوت آن ذخیره لازم شناسایی شود.

۳- سپرده حسن انجام کار

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

(ادامه مثال شرکت پارس):

صورت وضعیت تائید شده شرکت پارس در سال اول به شرح زیر است.

مبلغ صورت وضعیت ۱۰۰۰۰۰۰۰

کسورات:

مالیات (۵٪) ۵۰۰۰۰۰

سپرده بیمه (۵٪) ۵۰۰۰۰۰

سپرده حسن انجام کار (۱۰٪) ۱۰۰۰۰۰۰

اقساط پیش دریافت ۲۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - کارفرما
۱۰۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - مبالغ بازیاختنی پیمانها
	تائید صورت وضعیت توسط کارفرما

۵۰۰۰۰۰۰	پیش پرداخت مالیات
۵۰۰۰۰۰۰	سپرده بیمه
۱۰۰۰۰۰۰۰	سپرده حسن انجام کار
۲۰۰۰۰۰۰۰	پیش پرداخت
۶۰۰۰۰۰۰۰	موجودی نقد
۱۰۰۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - کارفرما
	وصول مبلغ صورت وضعیت ها پس از کسورات

درآمد پیمان

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

۱- مبلغ اولیه پیمان

۲- مبلغ کارهای جدید

۳- تغییر مقادیر کار (هر گاه مقادیر هر یک از اقلام پیمان کم یا زیاد شود درآمد پیمان افزایش یا کاهش خواهد یافت)

۴- مبلغ مورد مطالبه پیمانکار در نتیجه تغییرات مفاد قرارداد و تعدیل بهار کار

۵- جریمه تأخیر (خسارت یا جریمه ناشی از تأخیر در تکمیل پیمان یا سایر عوامل، موجب کاهش درآمد پیمان خواهد شد).

نحوه اندازه گیری درصد پیشرفت پیمان

مشکل اساسی در بکارگیری روش درصد پیشرفت کار تعیین معیار یا ضابطه برای اندازه گیری میزان پیشرفت کار و برآورد مخارج لازم برای تکمیل پیمان است. درصد پیشرفت کار را می توان براساس ورودیهای پیمان (مخارج انجام شده به کل مخارج و یا ساعات کار مصرف شده به کل ساعات مورد نیاز) و یا براساس خروجیهای پیمان (برحسب کیلومتر، تن، تعداد واحدهای تولید شده) تعیین کرد که رایج ترین روش برای اندازه گیری درصد پیشرفت کار برحسب ورودیهای پیمان، مقایسه مخارج واقعی انجام شده به کل مخارج برآوری پیمان است که روش هزینه بر هزینه نامیده می شود.

$$\text{درصد پیشرفت پیمان} = \frac{\text{مخارج تحمل شده انباشته}}{\text{مخارج برآوری تکمیل پیمان} + \text{مخارج تحمل شده انباشته}}$$

درآمد شناسایی شده در دوره گذشته = (درصد پیشرفت کار × مجموع درآمد پیمان) = درآمد پیمان در

دوره جاری

مثال: درصد پیشرفت کار براساس روش هزینه بر هزینه برای شرکت پارس به شرح زیر محاسبه می شود.

$$\begin{aligned} \text{درصد پیشرفت پیمان در سال اول} &= \frac{15000000}{30000000 + 15000000} \times 100 = 33\% \\ \text{درصد پیشرفت پیمان در سال دوم} &= \frac{36000000}{40000000 + 36000000} \times 100 = 47\% \end{aligned}$$

$$\text{درآمد پیمان در سال اول} = 50000000 \times 33\% = 16666667$$

در پایان سال دوم مشاهده می‌شود که درآمد شناسایی شده انباشته پیمان کمتر از مبلغ صورت وضعیتهای تایید شده است این مبلغ نوعی بدهی است و در ترازنامه باید تحت عنوان حسابهای پرداختی ارائه شود برای انجام این کار در زمان تهیه صورتهای مالی بدون اینکه ثبتی در دفاتر انجام شود یک تغییر طبقه‌بندی به شرح زیر انجام می‌شود:

حسابهای دریافتی - مبلغ باز یافتنی پیمانها	۲۰/۰۰۰/۰۰۰
حسابهای پرداختی	۲۰/۰۰۰/۰۰۰

نحوه ارائه در صورتهای مالی

در صورت سود و زیان باید در آمد و هزینه شناسایی شده پیمان ارائه شود برای شرکت ترک باید این اطلاعات به شکل زیر در صورت سود و زیان ارائه شود.

شرکت ترک			
صورت سود و زیان			
برای دوره مالی منتهی به...			
سال سوم	سال دوم	سال اول	
۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۸۳۳۳۳۳۳	۱۶۶/۶۶۶/۶۶۶۷	درآمد پیمان
(۴۵/۰۰۰/۰۰۰)	(۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰)	(۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰)	هزینه پیمان
۵/۰۰۰/۰۰۰	۷۳/۳۳۳/۳۳۳	۱۶۶/۶۶۶/۶۶۶۷	سود ناخالص

در ترازنامه باید اقلام زیر ارائه شود:

۱- مبلغ باز یافتنی پیمانها در سرفصل حسابهای دریافتی به طور مجزا

۲- پیش دریافت پیمان در سرفصل پیش دریافتها

۳- مانده پیمانهای در جریان پیشرفت

۴ - ذخیره زیان قابل پیش بینی

۵- سپرده‌های قابل استرداد در سر فصل حسابهای دریافتنی

در ترازنامه شرکت پارس اقلام زیر ارائه می‌شود:

شرکت پارس			
ترازنامه			
در تاریخ.....			
داراییها	سال اول	سال دوم	سال سوم
حسابهای دریافتنی تجاری (۱)	-	-	-
حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیاختنی پیمانها	۶۶۶۶۶۶۷	-	-
سایر حسابها و اسناد دریافتنی (۲)	۱۵۰۰۰۰۰	۷۰۵۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰۰
بدهیها			
پیش دریافت	۸۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	-
حسابهای پرداختنی (۳)	-	۲۰۰۰۰۰۰	-
(۱) فرض شده است که تمام صورت وضعیت‌های تأیید شده توسط کارفرما پرداخت شده است.			
(۲) سایر حسابها و اسناد دریافتنی شامل سپرده بیمه و سپرده حسن انجام کار به صورت انباشته			
(۳) مازاد صورت وضعیت‌های تأیید شده نسبت به درآمد شناسایی شده انباشته پیمان			

مواد و مصالح پای کار

چنانچه در پایان دوره مواد و مصالح مصرف نشده ای در محل کارگاه یا انبارها موجود باشد این مواد و مصالح جزء مخارج تحمل شده برای کارهای انجام شده نیست و بنابراین در روش هزینه بر هزینه در محاسبه درصد پیشرفت پیمان منظور نمی‌شود.

مثال: در سال اول اجرای یک پیمان مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال مخارج صرف پروژه شده است که از این مبلغ ۵۰ میلیون ریال آن مواد مصالحی است که مصرف یا نصب نشده است. مخارج برآوری برای تکمیل پیمان ۲۲۰ میلیون ریال است درصد پیشرفت پیمان در سال اول به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\frac{۲۲۰ + ۳۰۰}{۳۰۰} \times ۱۰۰ = ۴۸\% \text{ درصد پیشرفت پیمان}$$

شناسایی زیان مورد انتظار

چنانچه برآوردها نشان دهد که مجموع هزینه‌های پیمان بیش از مجموع درآمدهای آن است باید برای زیان پیمان، ذخیره شناسایی شود. زیان در دوره‌ای شناسایی می‌شود که زیانبار بودن پیمان محرز گردد. ذخیره زیان پیمان بر اساس هزینه‌های برآوری لازم برای تکمیل پیمان به اضافه هزینه‌های تحمل شده پیمان محاسبه می‌شود. این ذخیره باید به طور جداگانه در بخش بدهیهای جاری ترازنامه نشان داده شود.

در دوره‌ای که زیانبار بودن پیمان مشخص شود مبلغ زیان که باید گزارش شود به شرح زیر حساب می‌شود:

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

مثال: همان اطلاعات شرکت پارس را در نظر بگیرید با این تفاوت که در سال دوم پیش‌بینی می‌شود که

برای تکمیل پیمان باید مبلغ ۱۴۸ میلیون ریال دیگر هزینه شود و در نهایت در سال سوم مشخص شود که

هزینه واقعی پیمان ۵۰۶ میلیون ریال است بنابراین اطلاعات شرکت پارس به شرح زیر خواهد بود.

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۵۰۶/۰۰۰/۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	مخارج انباشته تحمل شده
—	۱۴۸/۰۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰	مخارج برآوردی تکمیل پیمان
۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۸/۰۰۰/۰۰۰	۴۵۰/۰۰۰/۰۰۰	مجموع هزینه‌های پیمان
۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰	درآمد پیمان

حل:

همانطور که مشاهده شد پیمان در سال اول سودآور می‌باشد، و مبلغ سود شناسایی شده برابر است با

۱۶/۶۶۶/۶۶۷ (رجوع شود به حل مثال صفحات قبل)

در سال دوم انتظار می‌رود پیمان زیانبار باشد. برآورد هزینه کل پیمان ۵۰۸ میلیون ریال است که مبلغ ۸

میلیون ریال از مجموع درآمد پیمان بیشتر است.

نحوه محاسبه زیان در سال دوم به شرح زیر است:

۱- محاسبه درصد پیشرفت پیمان

$$\frac{360/000/000}{360/000/148+000/000/000} \times 100 = 70.187\%$$

۲- محاسبه درآمد پیمان

$$500/000/000 \times 70\% / 87 = 354/386/000$$

$$166-354386000/666/667 = 187719333$$

۳- محاسبه زیان با روش درصد پیشرفت کار

$$\frac{187/719/333}{210/000/000} = 22/280/667$$

۴- محاسبه مجموع زیان قابل گزارش پیمان در سال دوم

در سال اول بابت این پیمان مبلغ ۱۶/۶۶۶/۶۶۷ ریال سود گزارش شده است. اما زیان مورد انتظار پیمان ۸ میلیون ریال است. بنابراین سودی که در سال قبل برای این پیمان گزارش شده عملاً برگشت داده می‌شود:

$$8000/000 + 16666667 = 24/666/667$$

۵- محاسبه ذخیره لازم برای زیان

با توجه به اینکه کل زیان قابل گزارش در سال سوم ۲۴/۶۶۶/۶۶۷ ریال است ولی با اعمال روش درصد پیشرفت پیمان مبلغ ۲۲/۲۸۰/۶۶۷ ریال آن شناسایی شده است، بنابراین برای مابقی زیان باید ذخیره در نظر گرفته نشود.

$$22280667 - 24666667 = 2/386/000$$

هزینه های پیمان (زیان)	۲/۳۸۶/۰۰۰
ذخیره زیان پیمان	۲/۳۸۶/۰۰۰

در سال سوم پیمان تکمیل می‌شود و در نهایت هزینه‌های پیمان به مبلغ ۵۰۶ میلیون ریال می‌رسد.

درآمد پیمان در سال سوم:	
درآمد کل پیمان	
درآمدهای شناسایی شده در دوره‌های گذشته	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰
درآمد سال سوم	(۳۵۴/۳۸۶/۰۰۰)
	۱۴۵/۶۱۴/۰۰۰

هزینه پیمان در سال سوم:	
هزینه‌های تحمل شده (۵۰۶/۰۰۰/۰۰۰-۳۶۰/۰۰/۰۰۰)	۱۴۶/۰۰۰/۰۰۰
برگشت ذخیره	(۲۳۸۶۰۰۰)
هزینه پیمان	۱۴۳۶۱۴۰۰۰
سود پیمان در سال سوم:	
درآمد پیمان	۱۴۵/۶۱۴/۰۰۰
هزینه‌های پیمان	(۱۴۳/۶۱۴/۰۰۰)
سود ناخالص	۲۰۰۰/۰۰۰

ناممکن بودن اندازه‌گیری ما حاصل پیمان به گونه اتکا پذیر

دربار برخی موارد به خصوص در آغاز پیمانها ممکن است اندازه‌گیری ما حاصل پیمان به گونه‌ای اتکاپذیر مشکل یا ناممکن باشد.

در چنین مواردی نمی‌توان درآمد و هزینه‌ها را بر مبنای درصد پیشرفت پیمان شناسایی کرده درآمد و هزینه‌های این گونه پیمانها به شرح زیر شناسایی می‌شود:

الف) درآمد پیمان باید تا میزان مخارج تحمل شده که احتمال باز یافت آن وجود دارد شناسایی شود.

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

اگر کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان بیشتر باشد زیان مورد انتظار پیمان بلافاصله شناسایی شود.

مثال: شرکت نیاوران پیمانی به مبلغ ۹/۱۰۰ میلیون ریال برای احداث یک تونل با شهرداری بسته است. در سال اول مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال برای پیمان خرج شده است. به دلیل نبود تجربه‌های قبلی، پیمانکار نمی‌تواند مخارج لازم برای تکمیل پیمان را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کند و در نتیجه تعیین درصد پیشرفت نیز امکان‌پذیر نیست.

ما حاصل این پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای اتکا پذیر تعیین کرد.

لذا اگر فرض کنیم که کل مخارج تحمل شده قابل باز یافت است در آمد پیمان به همان اندازه مخارج تحمل شده شناسایی می‌شود.

۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰	حسابهای مختلف
	مخارج انجام شده برای پیمان
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰	حسابهای دریافتنی - مبالغ باز یافتنی پیمان
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰	درآمد پیمان
	شناسایی در آمد معادل مخارج تحمل شده
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰	هزینه‌های پیمان
۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
	انتقال مخارج پیمان به حساب هزینه

در سال اول بابت این پیمان سود شناسایی نمی‌شود، به این نحوه عمل شناسایی در آمد روش صفر هم گفته می‌شود.

تجزیه و ترکیب پیمانها

برای اهداف حسابداری معمولاً هر پیمان یک مرکز سود است. اما در بعضی شرایط مرکز سود ممکن است ترکیبی از دو یا چند پیمان، بخشی از یک پیمان با گروهی از پیمانهای ترکیبی باشد. در صورتی که چند پیمان بسیار به هم وابسته باشند به گونه‌ای که عملاً هر کدام بخشی از یک پروژه واحد باشند این پیمانها برای مقاصد حسابداری با هم ترکیب می‌شوند و عملیات حسابداری آن به صورت یک پیمان واحد انجام می‌شود.

گروه پیمانها اعم از اینکه یک یا چند کارفرماداشته باشد در صورت وجود شرایط زیر باید، به عنوان یک پیمان واحد تلقی شود.

الف) به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته شود.

ب) وابستگی پیمانها به یکدیگر، به گونه‌ای باشد که در عمل بخشی از یک پروژه سودآور را تشکیل دهد.

ج) پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.

تجزیه پیمان

فرآیند تقسیم یک پیمان بزرگ به چند پیمان کوچک برای مقاصد حسابداری است. اگر یک پیمان تجزیه شود درآمد کل پیمان باید براساس ارزش نسبی هر بخش بین اجزای پیمان تقسیم شود.

تغییر در برآورد

در روش درصد پیشرفت کار از برآوردهای جاری درآمدها و هزینه‌ها برای گزارشگری مالی استفاده می‌شود. با گذشت زمان و دستیابی به اطلاعات جدید، برآوردهای قبلی ممکن است تغییر کند. تغییر در برآوردها موجب اصلاح صورتهای مالی دوره‌های گذشته نمی‌شود بلکه بر دوره جاری و دوره‌های آتی موثر است.

نتیجه گیری

نحوه حسابداری انواع فعالیت های اقتصادی از یک سو، بر دانش پیشرفته و امروزی حسابداری متکی و از سوی دیگر، با شرایط خاص، عرف تجاری و قوانین حاکم بر فعالیت های اقتصادی در ایران منطبق باشد یکی از زمینه های ضروری 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 تجاری 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.

منابع و مآخذ

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