



## بررسی موارد خاص در حسابداری

عنوان ارائه : حسابداری پیمانکاری

استاد ارجمند : آقای دکتر حمیدیان

ارائه دهندگان : داریوش حسنخانی

سعید بابایی

جلسه : سیزدهم

آذرماه ۱۳۹۳

[www.irhesabداران.ir](http://www.irhesabداران.ir)



# مقدمه

- پیمانکاری فعالیتی گسترده است که حوزه‌های متنوعی مانند سد سازی، راه‌سازی، ساختمان سازی، تاسیسات نفت و گاز و خدمات را پوشش می‌دهد. فرآیند پیمانکاری دارای جزئیات فنی زیادی است که از تهیه اسناد مناقصه شروع می‌شود و تا تحویل قطعی کار به کار فرما ادامه می‌یابد.
- 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.
- اجرای یک پیمان توسط پیمانکار ممکن است در دوره‌های حسابداری مختلف واقع شود اگر پیمانکار درآمد پیمان را پس از تکمیل پیمان شناسایی کند و در طول اجرای پیمان از شناسایی درآمد خودداری کند صورت سود و زیان پیمانکار در دوره اجرای پیمان، نتایج عملکرد را متناسب با کار انجام شده نشان نمی‌دهد.



## اصطلاحات و تعاریف حسابداری پیمانکاری :

- **کارفرما:** شخص حقیقی یا حقوقی است که امضا کننده ی یک طرف پیمان می باشد و اجرای کامل عملیات موضوع پیمان را به پیمانکار واگذار میکند .
- **پیمانکار:** شخص حقیقی یا حقوقی است که امضا کننده طرف دیگر پیمان می باشد و عملیات اجرای موضوع پیمان را تا تکمیل نهایی به عهده دارد.
- **قرارداد:** رابط حقوقی بین پیمانکار و کارفرما است که منشاء تعهد و التزام برای طرفین و شامل موضوع کار، مدت انجام کار، مبلغ قرارداد و تعهدات کارفرما و پیمانکار است .
- **پیمان بلند مدت:** پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات منعقد می شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان چنان است که فعالیت پیمان در دوره های مالی متفاوت قرار می گیرد.



○ **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 می کند.

○ **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 می شود.

○ **صورت وضعیت:** صورت حسابی است که وضعیت کارهای انجام شده را از ابتدای کار تا تاریخ صورت وضعیت، به صورت انباشته و به طور ادواری (معمولاً ماهانه) برای کارفرما فرستاده می شود.

○ **روش درصد پیشرفت کار:** یک روش حسابداری است که درآمد قرارداد متناسب با پیشرفت کار شناسایی می شود.

○ **روش کار تکمیل شده:** یک روش حسابداری است که درآمد قرارداد در هنگام تکمیل پیمان شناسایی می شود.



- **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 دریافتی توسط پیمانکار است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است.
- **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 می‌نماید.
- **رئیس کارگاه:** رئیس کارگاه، شخصی است که از طرف پیمانکار به منظور اجرای عملیات موضوع پیمان در کارگاه به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی می‌شود.

# انواع قراردادهای پیمانکاری:

۱- **قرارداد براساس واحد بها:** تعهد پیمانکار مبنی بر انجام عملیات موضوع پیمان بر اساس مبلغ معین برای هر واحد کار می باشد .

۲ - **قرارداد مقطوع:** توافق پیمانکار در برابر دریافت مبلغی به عنوان بهای کل کار برای انجام عملیات موضوع پیمان می باشد .

۳ - **قرارداد امانی:** مخارج مجاز یا تعیین شده در قرارداد به پیمانکار پرداخت می شود و در ازای خدماتی که انجام داده است در صد معینی از مخارج یا حق الزحمه ثابت دریافت می کند .

۴ - **قرارداد بر اساس مواد و دستمزد:** اجرای عملیات موضوع پیمان در ازای دریافت دستمزد مستقیم با نرخ ساعتی معین و قیمت مواد و مصالح و سایر مخارج .

۵ - **قرارداد مدیریت اجرا:** دریافت حق الزحمه معمولاً مقطوع برای مدیریت اجرای طرح در قرارداد مدیریت اجرا (مدیریت پیمان) تامین مصالح ، ماشین آلات و تجهیزات و نیروی انسانی مستقیم و سایر هزینه ها بر عهده کارفرما می باشد .



# ○ 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

۳. عملیات اجرایی

۵. تحویل موقت

۲. انعقاد قرار داد پیمانکاری

۴. تنظیم و پرداخت صورت وضعیت‌ها

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 شرکت های 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 تأیید 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 صورت های مالی شناسایی نمی‌شود اما به صورت سنتی در حساب های انتظامی ثبت می‌شود.



مثال: شرکت پارس در اردیبهشت ۱۳۰۲ برای شرکت در مناقصه ساخت یک پل شرکت کرده است. اگر ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد و برای خرید اسناد مناقصه ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال هزینه نموده باشد نحوه ثبت آن در دفاتر پیمانکار به شرح زیر خواهد بود.

سپرده نقدی صدور ضمانتنامه	۱۰۰۰،۰۰۰	۱۰۰۰،۰۰۰
موجودی نقد		
پروژه‌های در جریان مناقصه	<u>پرداخت سپرده شرکت در مناقصه</u>	
موجودی نقد	۱۰۰،۰۰۰	۱۰۰،۰۰۰
	<u>پرداخت کار مزد صدور ضمانتنامه</u>	
سپرده مورد درخواست		$۱۰،۰۰۰،۰۰۰ \times \%1۰ = ۱۰۰۰،۰۰۰$
مبلغ وثیقه (سفته)		$(۱۰،۰۰۰،۰۰۰ - ۱۰۰۰،۰۰۰) \times \%۱۲۰ = ۱۰،۸۰۰،۰۰۰$
مبلغ مذکور		ریال ۱۰۰،۰۰۰
حساب انتظامی ضمانتنامه شرکت در مناقصه	۱۰،۰۰۰،۰۰۰	
طرف حساب انتظامی ضمانتنامه شرکت در مناقصه		۱۰،۰۰۰،۰۰۰
حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه شرکت در مناقصه	۱۰،۸۰۰،۰۰۰	
طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه شرکت در مناقصه		۱۰،۸۰۰،۰۰۰

نحوه ثبت آن در دفاتر کارفرما به شرح زیر است :

۱۰,۰۰۰,۰۰۰

حساب انتظامی ضمانتنامه شرکت در مناقصه

۱۰,۰۰۰,۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانتنامه شرکت در مناقصه

ثبت ضمانتنامه دریافتی از شرکت پارس

○ پس از اتمام مناقصه و مشخص شدن برنده، ضمانتنامه شرکت در مناقصه ابطال می‌شود و برای ابطال آن ثبتهای 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:

۱۰۰,۰۰۰

پیمان در جریان پیشرفت

۱۰۰,۰۰۰

پروژه‌های در جریان مناقصه

# ○ انعقاد 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
- ه. فهرست بها و مقادیر کار
- و. مشخصات فنی، دستورالعمل‌ها و استانداردهای فنی و نقشه‌ها
- 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) ۲۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد، ثبت آن در دفاتر پیمانکار و کارفرما به ترتیب زیر است.

### دفاتر پیمانکار

سپرده نقدی ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۵۰۰،۰۰۰
موجودی نقد	۲۵۰۰،۰۰۰
<u>پرداخت سپرده انجام تعهدات</u>	
سپرده مورد درخواست	$۲۵۰۰۰،۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲۵۰۰،۰۰۰$
مبلغ وثیقه (سفته)	$۲۷۰،۰۰۰،۰۰۰ = (۲۵۰۰۰،۰۰۰ - ۲۵۰۰،۰۰۰) \times ۱۲۰\%$
حساب انتظامی ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۵،۰۰۰،۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۵،۰۰۰،۰۰۰
حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۷،۰۰۰،۰۰۰
طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۷،۰۰۰،۰۰۰

### دفاتر کارفرما

حساب انتظامی ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۵،۰۰۰،۰۰۰
طرف حساب انتظامی ضمانتنامه انجام تعهدات	۲۵،۰۰۰،۰۰۰
<u>ثبت ضمانتنامه انجام تعهدات شرکت پارس</u>	

# تحويل و تجهيز 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 تجهيز کارگاه به عهده پیمانکار است. تامین آب، برق، سوخت، مخابرات و به طور کلی تجهيز کامل کارگاه به عهده پیمانکار است مگر اینکه در اسناد و مدارک پیمان ترتیب دیگری پیش بینی شده باشد.

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

**مثال:** اگر هزینه تاسیس و تجهيز کارگاه برای انجام عملیات پیمان ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال فرض شود ثبت آن در دفتر پیمانکار به شرح زیر است.

۲/۰۰۰/۰۰۰

کار در جریان پیشرفت

۲/۰۰۰/۰۰۰

موجودی نقد/حساب های پرداختنی

ثبت هزینه های 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 (۵/۶٪) 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 همین طور مخارج نیروی کار متخصص 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 صورت جلسه 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 تائید توسط مهندس مشاور پرداخت می‌کند. کارفرما صورت وضعیت مورد تائید 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 و پیش پرداخت 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 تحويل موقت اقدام می‌کند و اگر هم کار تکمیلی لازم باشد باید پیمانکار نواقص را برطرف و کارهای لازم را انجام دهد.

پیمانکار پس از تحويل 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 صورت جلسه 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.



## صورت حساب نهائی

صورت حساب نهایی پیمان ظرف مدت سه ماه از تاریخ تصویب صورت وضعیت قطعی توسط کارفرما تهیه می شود. تفاوت صورت حساب نهایی با صورت وضعیت قطعی این است که مبالغ دیگری مانند تعدیل اجاره بها، بهای مصالح، تجهیزات و ماشین آلات تحویلی کارفرما به پیمانکار، جبران خسارت یا جریمه ممکن است در صورت حساب نهایی به مبلغ صورت وضعیت قطعی اضافه یا از آن کسر شود.



## روش حسابداری پیمان های 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 می‌توان 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 می‌شود.

## 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 می‌شود 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 می‌شود

**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	
۴۰۵/۰۰۰/۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	مخارج تحمیل شده انباشته (مخارج مستقیم و غیر مستقیم)
–	۴۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰	مخارج برآوردی لازم برای تکمیل پیمان
۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۷۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	صورت وضعیت تأیید شده
–	–	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	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 (۲۰۰۰،۰۰۰ – ۱۵۰،۰۰۰،۰۰۰) در اینجا ثبت می‌شود.

سال سوم	سال دوم	سال اول	
۴۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۴۸/۰۰۰/۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۴۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۴۸/۰۰۰/۰۰۰	موجودی نقد / حسابهای پرداختنی
			ثبت مخارج واقعی پیمان
	$۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰$		مخارج سال دوم
$۴۰۵/۰۰۰/۰۰۰ - ۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۵/۰۰۰/۰۰۰$			مخارج سال سوم

پیمانکار برای تامین مالی پروژه، مبلغی تحت عنوان پیش دریافت در آغاز پیمان از کارفرما وصول می‌کند. این مبلغ در حدود ۲۰٪ پیمان است و معمولاً در قبال ارائه ضمانتنامه بانکی پرداخت می‌شود.

موجودی نقد	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
پیش دریافت از کارفرما	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
دریافت ۲۰٪ مبلغ قرارداد به عنوان پیش دریافت	

نحوه ثبت آن در دفاتر پیمانکار به شرح زیر است:

پیمان در جریان پیشرفت موجودی نقد	۱۰/۰۰۰/۰۰ ۱۰/۰۰۰/۰۰
سپرده نقدی ضمانتنامه موجودی نقد	<u>پرداخت کارمزد ضمانتنامه</u> ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ۱۰/۰۰۰/۰۰۰
مبلغ سپرده نقدی مبلغ وثیقه	$۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۱۰/۰۰۰/۰۰۰$ $(۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۰/۰۰۰/۰۰۰) \times ۱۲۰\% = ۱۰۸/۰۰۰/۰۰۰$
حساب انتظامی ضمانتنامه پیش دریافت طرف حساب انتظامی ضمانتنامه پیش دریافت حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه پیش دریافت طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه پیش دریافت	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ۱۰۸/۰۰۰/۰۰۰ ۱۰۸/۰۰۰/۰۰۰

پیش دریافت در طول اجرای پیمان از صورت وضعیت‌هایی که پیمانکار برای کارفرما می‌فرستد کسر می‌شود و متناسب با آن ضمانت‌نامه‌های مربوط آزاد می‌شود. سپرده نقدی هم در نهایت به پیمانکار عودت داده می‌شود.

## 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 ۳٪ 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 مفاسا 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 قراردادهای که مصالح کلاً توسط کارفرما و به هزینه او تأمین می‌شود، حق بیمه بر اساس ۱۵٪ ناخالص کل کارکرد به علاوه حق بیمه بیکاری محاسبه می‌شود.

## 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.

- در مورد بیمه این گونه پیمان ها توجه به نکات زیر مهم است:
- کارفرما از هر صورت وضعیت ۵٪ بابت بیمه کسر می‌کند و آن را به صورت سپرده نگهداری می‌کند و پس از ارائه **مفاصا** 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 آن ها را محاسبه و پرداخت کند.
- ۳. پس از خاتمه پیمان، پیمانکار بر اساس درصدهای بالا (۱۵٪، ۷٪ و  $\frac{1}{9}$  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 تأمین 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) ۹۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد و در طول دوران اجرای پیمان بر اساس لیست حقوق و دستمزد کارکنان مبلغ ۵۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال حق بیمه پرداخت شده باشد، مبلغ کل حق بیمه و مابه‌التفاوت قابل پرداخت آن به شرح زیر محاسبه

می‌شود:  
○ حق بیمه  $۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷\% = ۶۶۵۰۰,۰۰۰$

○ حق بیمه بیکاری  $۶۶۵۰۰,۰۰۰ \times \frac{1}{9} = ۷۴۰۰,۰۰۰$

○ جمع حق بیمه و حق بیمه بیکاری ۷۳,۹۰۰,۰۰۰

○ مابه‌التفاوت قابل پرداخت  $۷۳,۹۰۰,۰۰۰ - ۵۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۷,۹۰۰,۰۰۰$

**نکته:** در پایان هر دوره مالی باید مبلغ حق بیمه کل پیمان متناسب با درآمد شناسایی شده و نرخ حق بیمه مربوط محاسبه شود و در 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 خسارت های احتمالی معمولاً از هر صورت وضعیت ۱۰٪ سپرده حسن انجام کار کسر می کند که ۵۰٪ آن پس از تحویل موقت و مابقی آن پس از تحویل قطعی آزاد می شود.
- (ادامه مثال شرکت پارس):
- صورت وضعیت تأیید شده شرکت پارس در سال اول به شرح زیر است.
- مبلغ صورت وضعیت
- کسورات:
- مالیات (۳٪)
- سپرده بیمه (۵٪)
- سپرده حسن انجام کار (۱۰٪)
- اقساط پیش دریافت

۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

۳/۰۰۰/۰۰۰

۵/۰۰۰/۰۰۰

۱۰/۰۰۰/۰۰۰

۲۰/۰۰۰/۰۰۰

۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

حسابهای دریافتنی - کارفرما  
حسابهای دریافتنی - مبالغ بازیاختنی پیمانها  
تأیید صورت وضعیت توسط کارفرما

۳/۰۰۰/۰۰۰

۵/۰۰۰/۰۰۰

۱۰/۰۰۰/۰۰۰

۲۰/۰۰۰/۰۰۰

۶۲/۰۰۰/۰۰۰

۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

پیش پرداخت مالیات  
سپرده بیمه  
سپرده حسن انجام کار  
پیش پرداخت  
موجودی نقد  
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 بهای کار
- ۵- جریمه تأخیر (خسارت) یا جریمه ناشی از تأخیر در تکمیل پیمان یا سایر عوامل، موجب کاهش درآمد پیمان خواهد شد.

## ○ نحوه اندازه‌گیری درصد پیشرفت پیمان

○ مشکل اساسی در بکارگیری روش درصد پیشرفت کار تعیین معیار یا ضابطه برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت کار و برآورد مخارج لازم برای تکمیل پیمان است. درصد پیشرفت کار را می‌توان براساس ورودیهای پیمان (مخارج انجام شده به کل مخارج و یا ساعات کار مصرف شده به کل ساعات موردنیاز) و یا براساس خروجی های پیمان (برحسب کیلومتر، تن، تعداد واحدهای تولید شده) تعیین کرد که رایج‌ترین روش برای اندازه‌گیری درصد پیشرفت کار برحسب ورودی های پیمان، مقایسه مخارج واقعی انجام شده به کل مخارج برآوری پیمان است که روش هزینه برهزینه نامیده می‌شود.



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

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

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

$$\text{درصد پیشرفت پیمان در سال اول} = \frac{150000000}{150000000 + 300000000} \times 100 = 33/33\%$$

$$\text{درصد پیشرفت پیمان در سال دوم} = \frac{360000000}{360000000 + 400000000} \times 100 = 90\%$$

$$\text{درآمد پیمان در سال اول} = 500000000 \times 33/33\% = 166666667$$

$$\text{درآمد پیمان در سال دوم} = (500000000 \times 90\%) - 166666667 = 283333333$$

$$\text{درآمد پیمان در سال سوم} = 500000000 - 450000000 = 50000000$$



سال سوم	سال دوم	سال اول	حساب های دریافتنی:
۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۸۳/۳۳۳/۳۳۳	۱۶۶/۶۶۶/۶۶۷	مبلغ بازیافتنی پیمان ها:
۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۸۳/۳۳۳/۳۳۳	۱۶۶/۶۶۶/۶۶۷	درآمد پیمان:

ثبت درآمد پیمان

سال سوم	سال دوم	سال اول	هزینه های پیمان:
۴۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	پیمان در جریان پیشرفت
۴۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	ثبت هزینه های پیمان

سال سوم	سال دوم	سال اول	درآمد پیمان:
۴۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۸۳/۳۳۳/۳۳۳	۱۶۶/۶۶۶/۶۶۷	درآمد پیمان:
۴۷۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۷۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	صورت وضعیت تأیید شده



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

حساب های دریافتی - مبلغ باز یافتنی پیمان ها	۲۰/۰۰۰/۰۰۰
حساب های پرداختی	۲۰/۰۰۰/۰۰۰

## نحوه ارائه در صورت های مالی

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

شرکت پارس			
صورت سود و زیان			
برای دوره ی مالی منتهی به ...			
درآمد پیمان	سال اول	سال دوم	سال سوم
	۱۶۶/۶۶۶/۶۶۷	۲۸۳/۳۳۳/۳۳۳	۵۰/۰۰۰/۰۰۰
هزینه پیمان	(۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰)	(۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰)	(۴۵/۰۰۰/۰۰۰)
سود نا خالص	۱۶/۶۶۶/۶۶۷	۷۳/۳۳۳/۳۳۳	۵/۰۰۰/۰۰۰

## در ترازنامه باید اقلام زیر ارائه شود:



- ۱- مبلغ بازیافتی پیمان ها در سرفصل حساب های دریافتی به طور مجزا
- ۲- پیش دریافت پیمان در سرفصل پیش دریافت ها
- ۳- مانده پیمان های در جریان پیشرفت
- ۴- ذخیره زیان قابل پیش بینی
- ۵- سپرده های قابل استرداد در سرفصل حساب های دریافتی

## در ترازنامه شرکت پارس اقلام زیر ارائه می شود:

شرکت پارس ترازنامه در تاریخ .....			
دارایی ها	سال اول	سال دوم	سال سوم
حساب های دریافتی تجاری (۱)	-	-	-
حساب های دریافتی - مبلغ بازیافتی پیمان ها ۱۶۶/۶۶۶/۶۶۷	۱۶۶/۶۶۶/۶۶۷	-	-
سایر حساب ها و اسناد دریافتی (۲)	۱۵/۰۰۰/۰۰۰	۷۰/۵۰۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰/۰۰۰
بدهی ها			
پیش دریافت	۸۰/۰۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	-
حساب های پرداختی (۳)	-	۲/۰۰۰/۰۰۰	-
(۱) فرض شده است که تمام صورت وضعیت های تائید شده توسط کارفرما پرداخت شده است. (۲) سایر حساب ها و اسناد دریافتی شامل سپرده بیمه و سپرده حسن انجام کار به صورت انباشته (۳) مزاد صورت وضعیت های تائید 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 نمی شود.
- 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 می شود:

$$\text{درصد پیشرفت پیمان} = \frac{۳۰۰ - ۵۰}{۳۰۰ + ۲۲۰} \times ۱۰۰ = ۴۸\%$$



## 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 زیان بار 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:

سال اول	سال دوم	سال سوم	
۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۶/۰۰۰/۰۰۰	مخارج انباشته تحمل شده
<u>۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰</u>	<u>۱۴۸/۰۰۰/۰۰۰</u>		مخارج برآوردی تکمیل پیمان
<u>۴۵۰/۰۰۰/۰۰۰</u>	<u>۵۰۸/۰۰۰/۰۰۰</u>	<u>۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰</u>	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 زیان بار 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

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

### ۲- محاسبه درآمد پیمان

$$500/000/000 \times 70.187\% = 354/386/000$$
$$354386000 - 166/666/667 = 187719333$$

محاسبه زیان با روش درصد پیشرفت کار

درآمد پیمان 187/719/333

هزینه پیمان  $\frac{210/000/000}{(22/280/667)}$



○ 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:

○ مجموع زیان پیمان  $۸/۰۰۰/۰۰۰ + ۱۶/۶۶۶/۶۶۷ = ۲۴/۶۶۶/۶۶۷$

○ 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.

ذخیره لازم برای زیان  $۲۴/۶۶۶/۶۶۷ - ۲۲/۲۸۰/۶۶۷ = ۲/۳۸۶/۰۰۰$

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



در سال سوم پیمان تکمیل می شود و در نهایت هزینه های پیمان به مبلغ ۵۰۶ میلیون ریال می رسد

درآمد پیمان در سال سوم:

۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰  
(۳۵۴/۳۸۶/۰۰۰)

درآمد کل پیمان  
درآمدهای شناسایی شده در دوره های گذشته

۱۴۵/۶۱۴/۰۰۰

درآمد سال سوم

هزینه پیمان در سال سوم:

۱۴۶/۰۰۰/۰۰۰  
(۲/۳۸۶/۰۰۰)

هزینه های تحمل شده (۵۰۶/۰۰۰/۰۰۰ - ۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰)  
برگشت ذخیره

۱۴۳/۶۱۴/۰۰۰

هزینه پیمان

سود پیمان در سال سوم:

۱۴۵/۶۱۴/۰۰۰  
(۱۴۳/۶۱۴/۰۰۰)

درآمد پیمان  
هزینه های پیمان

۲/۰۰۰/۰۰۰

سود ناخالص

## ناممکن بودن اندازه‌گیری ما حصل پیمان به گونه اتکا پذیر

- در برخی موارد به خصوص در آغاز پیمان ها ممکن است اندازه‌گیری ما حصل پیمان به گونه‌ای اتکا پذیر مشکل یا ناممکن باشد.
- در چنین مواردی نمی‌توان درآمد و هزینه را بر مبنای درصد پیشرفت پیمان شناسایی کرده درآمد و هزینه این گونه پیمان ها به شرح زیر شناسایی می‌شود:
- الف) درآمد پیمان باید تا میزان مخارج تحمل شده که احتمال بازیافت 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 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 اتکا پذیر اندازه‌گیری کند و در نتیجه تعیین درصد پیشرفت نیز امکان پذیر نیست.
- ما حاصل این پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای اتکا پذیر تعیین کرد.
- لذا اگر فرض کنیم که کل مخارج تحمل شده قابل بازیافت است در آمد پیمان به همان اندازه مخارج تحمل شده شناسایی می‌شود.

۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰

پیمان در جریان پیشرفت

۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب های مختلف

مخارج انجام شده برای پیمان

۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب های دریافتنی - مبالغ بازیافتنی 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 درآمد روش  
 صفرهم گفته می‌شود.  
[www.irhesabdaran.ir](http://www.irhesabdaran.ir)

# تجزیه و ترکیب پیمان ها

- 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 پیمان های ترکیبی باشد. در صورتی که چند پیمان بسیار به هم وابسته باشند به گونه ای که عملاً هر کدام بخشی از یک پروژه واحد باشد. این پیمان ها برای مقاصد حسابداری با هم ترکیب می شوند و عملیات حسابداری آن به صورت یک پیمان واحد انجام می شود.
- 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 گونه ای 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.



## منابع

- ۱) مهدی، علیرضا. (۱۳۸۷). حسابداری : کلیات، تعریف، انواع، تاریخچه و اهمیت.
- ۲) نشریه شماره ۱۸۵ سازمان حسابرسی با عنوان راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمان های بلند مدت تألیف آقای دکتر موسی بزرگ اصل.
- ۳) حسابداری پیمانکاری قراردادهای بلندمدت، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۶.
- ۴) حسابداری پیمانکاری: با همکاری نظام الدین ملک آرای، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نوزدهمین چاپ، ۱۳۹۱.
- ۵) نشریه شماره ۵۱ (حسابداری پیمانکاری) سازمان حسابرسی.