

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



**مباحث جاری در حسابداری**  
**فصل دوم: حسابداری پیمانهای بلند مدت**  
**مدرس: جلیلی**  
**جلسه پنجم**  
**اسفند ۹۸**

## نحوه ثبت حسابداری

نظر به اینکه اجرای قراردادهای بلند مدت زمان طولانی لازم دارد تا به پایان برسد ، بنابراین شناسایی سود را با مشکلاتی همراه می سازد . به طور کلی در اصول پذیرفته شده حسابداری ، دو روش برای حسابداری این قبیل قراردادها به کار گرفته می شود :

**۱- روش کار تکمیل یافته**

**۲- روش درصد پیشرفت کار**

## روش کار تکمیل یافته

- ▶ در روش کار تکمیل یافته ، سود هنگامی شناسایی می گردد که بخش اعظم عملیات مربوط به قرارداد پایان یافته و مخارج باقیمانده برای تکمیل کار غیر قابل توجه باشد .
- ▶ در ترازنامه پیمانکار ، مزاد بهای تمام شده انباشته نسبت به صورت وضعیتهای تایید شده مربوط به عنوان دارایی جاری انعکاس می یابد لکن اگر صورت وضعیت تایید شده بیشتر از مخارج باشد ، به عنوان بدهی جاری قلمداد می گردد .
- ▶ در صورتی که پیمانکار ، قراردادهای متعددی را اجرا می کند ، لازم است بهای تمام شده انباشته و بدهیهای مربوط به هر قرارداد ، جداگانه در ترازنامه انعکاس یابد .
- ▶ آزمایشی این روش این است که اندازه گیریها بر مبنای نتایج واقعی صورت می گیرد و ارقام برآوردی نمی باشد . معایب روش تکمیل یافته آن است که این روش نیز عدم انعکاس فعالیتها را در صورتهای مالی دوره جاری است .

## روش درصد پیشرفت کار

در روش درصد پیشرفت کار بر مبنای استدلالات زیر شناسایی درآمد در مقطعی زودتر از تکمیل فرآیند کسب سود، مجاز شناخته شده است:

- ۱- شواهد کافی برای وصول درآمد وجود دارد.
- ۲- عملیات با اطمینانی معقول قابل اندازه گیری است.
- ۳- به کارگیری این روش، موجب اندازه گیری منسبتری از سود دوره های مالی و رعایت مفهوم تطابق هزینه ها با درآمد است.
- ۴- سود به موازات پیشرفت عملیات قرارداد، شناسایی می گردد.

## ثبت عملیات حسابداری در ارتباط با مرحله اول

**مرحله اول:** مخارج مقدماتی طرح : مطالعات مقدماتی طرح  
به عهده کارفرما بوده ، لکن انجام آن به مهندسین مشاور  
واگذار می گردد .

## نحوه ثبت عملیات در دفتر مهندسین مشاور

فرض شود موسسه دولتی الف ارائه خدمات مهندسی جهت طراحی کامل ساختمانها را به مناقصه بگذارد و مهندسین مشاور ب در این مناقصه شرکت نماید . مبلغ این خدمات ۴۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد و شرکت کنندگان در مناقصه باید ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به عنوان ضمانتنامه شرکت در مناقصه به موسسه دولتی ارائه دهند . نحوه ثبت چنین است :

حساب انتظامی - ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۲۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی - وثیقه شرکت در مناقصه ۲۴/۰۰۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانتنامه ۲۰/۰۰۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۲۴/۰۰۰/۰۰۰

$$۲۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ * ۱۲۰\% \blacktriangleright$$

وثیقه ضمانتنامه نزد بانک ( غیر نقدی ) برای صدور ضمانتنامه از طرف بانک  
کارمزدی به مبلغ ۹/۵۰۰ بابت صدور ضمانت نامه تعلق می گیرد

هزینه کارمزد بانکی ۹/۵۰۰

۹/۵۰۰

بانک



فرض شود مهندسین مشاور ب برنده مناقصه گردد وبا آنها قرارداد منعقد گردد . در متن قرارداد حدود خدمات مهندسی که در چند مرحله انجام می پذیرد روشن می گردد :

**مرحله اول :** شناسایی و بررسیهای مقدماتی و تهیه گزارش توجیهی و نقشه ها و برآورد های مقدماتی و برنامه کار

**مرحله دوم:** شامل تهیه طرح و نقشه های اجرایی و محاسبات فنی و برآورد قطعی براساس مصوبات مرحله اول و تهیه آن قسمت از اسناد مناقصه ، گزارش مالی و مرحله دوم و برنامه مالی و اجرای کار در مرحله سوم

**مرحله سوم :** شامل انجام عمل مناقصه و نظارت بر اجرای کار و اظهار نظر د رمورد دعاوی احتمالی پیمانکار ، تهیه گزارش جامع

**حق الزحمه مهندسین مشاور در هر مرحله به شرح زیر پرداخت خواهد شد :**

**در مرحله اول : ۲۵٪ به عنوان پیش پرداخت در مقابل ضمانتنامه**

▶ ۲۵٪ حق الزحمه مرحله اول پس از انقضای نصف مدت انجام مرحله اول

▶ ۲۵٪ حق الزحمه پس از تسلیم گزارش مرحله اول

▶ بقیه حق الزحمه مرحله اول پس از تصویب گزارش ومدارک کامل آن مرحله

▶ ضمانت ضمانتنامه مربوط به ۲۵٪ پیش پرداخت این مرحله پس از تصویب گزارش مرحله اول آزاد خواهد شد .

▶ ضمانتنامه حسن انجام تعهدات درمورد مهندسین مشاور ۱۰٪ از هر پرداخت به عنوان تضمین حسن انجام کار مهندسین مشاور کسر و نگهداری می شود و در صورت عدم انجام تعهدات مهندس مشاور و یا خاتمه دادن به قرارداد به علت قصور مهندس مشاور در انجام تکالیف به نفع کارفرما ضبط می گردد.

▶ وجه الضمان دریافتی پس از خاتمه هر مرحله و تصویب گزارش آن مرحله آزاد خواهد شد .

▶ در مرحله نظارت بر کار پیمانکاری که به عهده مهندس مشاور واگذار شده باشد ، نصف مبلغ تضمین حسن انجام تعهدات در مرحله نظارت پس از خاتمه تحویل موقت کار و تصویب صورت وضعیت قطعی پیمانکار و نصف دیگر آن پس از تحویل قطعی کار مسترد خواهد شد .

## مساله:

قرارداد منعقدہ بین مشاور ب با موسسه دولتی الف در سه مرحله به شرح زیر می باشد:

مرحله اول ۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

مرحله دوم ۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

مرحله سوم ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

- پس از انعقاد قرارداد ، ضمانتنامه شرکت در مناقصه باطل می گردد .
- فرض کنیم ۲۵٪ مرحله اول به عنوان پیش پرداخت در قبال ضمانتنامه به مهندسین مشاور پرداخت می گردد و سپس سایر حق الزحمه ها در مرحله اول پرداخت می شود . نحوه ثبت در دفتر مهندسین مشاور چنین است :

ضمانتنامه  $200/000/000 * \%25 = 50/000/000$  ▶

سپرده نقدی  $50/000/000 * \%10 = 5/000/000$  ▶

$50/000/000 - 500000 = 45/000/000$  ▶

$45/000/000 * \%120 = 54/000/000$  ▶

کارمزد بانکی آنحساب سپرده نقدی  $5/000/000$

حساب هزینه کارمزد  $12000$

حساب بانک جاری  $200$   $5/012/000$

حساب بانک جاری  $200$   $50/000/000$

حساب پیش دریافتها  $50/000/000$

▶ هزینه کارمزد  $12/000$  ریال است

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۳۵/۰۰۰۰/۰۰۰۰

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۴۲/۰۰۰۰/۰۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۳۵/۰۰۰۰/۰۰۰۰

حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۴۲/۰۰۰۰/۰۰۰۰

ابطال ضمانتنامه شرکت در مناقصه پس از امضاء قرارداد

## اولین صورت وضعیت ارسال می گردد :

$$200/0000/0000 * 25\% = 50/0000/0000 \blacktriangleright$$

## کسور قانونی در مورد مهندسین مشاور به شرح زیر می باشد :

1. 10٪ سپرده حسن انجام تعهدات از هر صورت وضعیت به طور نا

$$\text{خالص } 50/0000/0000 * 10\% = 5/0000/0000$$

2. بیمه مکسوره از صورت وضعیت مهندسین به شرح زیر می باشد

$$12\% \text{ از هر صورت وضعیت حق بیمه سهم کارفرما}$$

3, 6٪ از هر صورت وضعیت حق بیمه سهم مهندس مشاور

$$\text{بیمه سهم مهندس مشاور } 18/0000/0000 = 6,3\% * 50/0000/0000$$

3. مالیات 5٪ به استناد ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم

$$2/5000/0000 = 5\% * 50/0000/0000 \blacktriangleright$$

- ▶ کسر پیش دریافت از هر صورت وضعیت ( ۳/۱ )
- ▶ دو در هزار صندوق کارآموزی معاف می باشند
- ▶ هنگام ارسال صورت وضعیت و پرداخت آن توسط کارفرما ، ثبت آن در دفتر مهندسین مشاور به شرح زیر است :



حساب کارفرما ۵۰/۰۰۰۰/۰۰۰۰ ▶

حساب درآمد حاصله از مطالعات طرح ۵۰/۰۰۰۰/۰۰۰۰ ▶

حساب بانک جاری ۲۰۰ ۲۴/۰۳۳/۳۳۳

حساب سپرده حسن انجام تعهدات ۵/۰۰۰۰/۰۰۰۰

حساب پیش پرداخت مالیات ۲/۵۰۰/۰۰۰۰

حساب بیمه ۱/۸۰۰/۰۰۰۰

حساب پیش دریافت ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

حساب کارفرما ۵۰/۰۰۰۰/۰۰۰۰

▶ پرداخت صورت وضعیت دوم بر مبنای ۲۵٪ بعدی مانند اولین پرداختی صورت می پذیرد.

▶ کارفرما ضمانتنامه پیش پرداخت را به میزان هر صورت وضعیت کاهش می دهد

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

$$۱۶/۶۶۶/۶۶۷ * ۱۰\% = ۱/۶۶۶/۶۶۷$$

$$۱۶/۶۶۶/۶۶۷ - ۱/۶۶۶/۶۶۷ = ۱۵/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۱۵/۰۰۰/۰۰۰ * ۱۲۰\% = ۱۸/۰۰۰/۰۰۰$$

**ابطال بخشی از ضمانتنامه پیش پرداخت در صورت وضعیت اول**

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

▶ ابطال بخشی از ضمانتنامه پیش پرداخت در صورت وضعیت دوم

آخرین صورت وضعیت مرحله اول برای کارفرما ارسال می گردد.

$$200/000/000 - 100/000/000 = 100/000/000 \quad \blacktriangleright$$

$$100/000/000 * 10\% = 10/000/000 \quad \blacktriangleright$$

$$100/000/000 * 5\% = 5/000/000 \quad \text{مالیات} \quad \blacktriangleright$$

$$100/000/000 * 3,6\% = 3/600/000 \quad \text{بیمه} \quad \blacktriangleright$$

$$50/000/000 - (2 * 16/666/667) = 16/666/666 \quad \text{آخرین قسط} \quad \blacktriangleright$$

## ثبت صورت وضعیت مرحله اول

حساب کار فرما ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب درآمد حاصله از مطالعات طرح ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب بانک ۶۴/۷۳۳/۳۳۴

حساب سپرده حسن انجام تعهدات ۱۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب پیش پرداخت مالیات ۵/۰۰۰/۰۰۰

حساب بیمه ۳/۶۰۰/۰۰۰

حساب پیش دریافت ۱۶/۶۶۶/۶۶۶

حساب کارفرما ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰

▶ باپرداخت آخرین صورت وضعیت مرحله اول و تصویب گزارش آن توسط کارفرما ، ضمانتنامه پیش پرداخت ابطال می گردد و وجه الضمان آین مرحله آزاد می شود . نحوه ثبت در دفاتر مهندسین مشاور چنین است :

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۶

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۶

حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

حساب بانک ۵/۰۰۰/۰۰۰

حساب سپرده نقدی ۵/۰۰۰/۰۰۰

(واریز سپرده نقدی به حساب جاری مهندسین مشاور)

## حسابداری پیمانکاری

▶ پس از آنکه کارفرما از طریق آگهی مناقصه ،پیمانکاران را برای شرکت در مناقصه دعوت نمود هر پیمانکار در صورت تمایل به کارفرما مراجعه واسناد ومدارک مناقصه را از کارفرما یا مهندسین مشاور خریداری می نماید تا آن را به قسمت مهندسی خود( متروور ) ارجاع نموده وبرآورد قیمت نماید .

▶ پس از آنکه دستگاہ مناقصه گزار ، مناقصه را برگزار و آقای X را بارقم پیشنهادی به عنوان برنده اول اعلام نمود و آقای X (پیمانکار) حاضر به انعقاد قرارداد شد وپیمان نامه بین دوطرف مبادله گردید ، پیمانکار باید اقدامات زی را انجام دهد .

- ۱- سپردن ۵٪ مبلغ پیمان به عنوان ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما
  - ۲- کلیه هزینه های قبلی را که ارتباط با این پیمان انجام شده است به حساب آن پیمان منتقل نماید
  - ۳- پیمانکار برای هر یک از پیمانها ، حساب جداگانه ای نگهداری می کند ، با این کار تسهیلاتی برای محاسبه سود یا زیان هر یک از پیمانها فراهم می شود .
  - ۴- برای سپردن ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما ، پیمانکار به بانک مراجعه می فرماید و تقاضای مبلغ ضمانتنامه می نماید
- ▶ طبق تبصره ۱ ماده ۳ آیین نامه صدور ضمانتنامه از طرف بانکها ، پیمانکار باید ۱۰٪ مبلغ ضمانتنامه را نقدا به حساب بانک واریز نماید و برای بقیه آن ۱۲۰٪ وثیقه غیر نقدی به بانک بسپارد



۵- در صورتی که آقای X (پیمانکار) در این مناقصه برنده نگردد کلیه هزینه شرکت در مناقصه و کارمزد بانکی ضمانتنامه شرکت در مناقصه به حساب اداری و تشکیلاتی پیمانکار منتقل می گردد

▶ تضمین شرکت در مناقصه به صورت ضمانتنامه بانکی با مدت اعتبار سه ماه پس از تاریخ افتتاح پیشنهاد مناقصه است که همراه با پیشنهاد قیمت از طرف پیمانکار به مناقصه گزار تسلیم می شود و به در خواست مناقصه گزار حداکثر سه ماه دیگر قابل تمدید است .

۶- پس از امضاء قرارداد، طبق مفاد پیمان و براساس تصویب نامه ،پیش پرداخت و تادیه آن برای طرحهای عمرانی و برای کارهای پیمانکاری برابر ۲۰٪ است که **به شرح ذیل در وجه پیمانکار پرداخت می شود :**

**الف** ) قسط اول معادل ۸٪ مبلغ اولیه پیمان بلافاصله پس از تحویل زمین

**ب** ) قسط دوم معادل ۶.۶٪ مبلغ اولیه پیمان پس از حمل ۶۰٪ از تجهیزات و ماشین آلات به کارگاه

**ج** ) معادل ۵.۵٪ مبلغ اولیه پیمان پس از دریافت صورت وضعیتهای ماهانه ( بدون احتساب مصالح پای کار ) با توجه کارانجام شده .

## مرحله چهارم: اجرای عملیات

معمولا دفتر مرکزی پیمانکار دور از کارگاه اجرای عملیاتی است. اکثر هزینه های هر پیمان نیز در کارگاه انجام می پذیرد، شماره کارگاه همان شماره پیمان است و دفتر مرکزی از طریق تنخواه گردان کارگاه، هزینه ها را کنترل می نماید.

## هزینه های کارگاه به دو دسته تقسیم می شود :

▶ هزینه های جاری

▶ هزینه های سرمایه ای

هزینه های جاری کارگاه عبارتند از :

**( الف )** پرداخت دستمزد کارگران

**( ب )** پرداخت حقوق سرپرستان روسای کارگاه

**( ج )** پرداخت مواد ومصالح ضروری

**( د )** سایر هزینه های دیگر کارگاه

پرداخت دستمزد کارگران به دو صورت خالص و یا ناخالص مطرح می گردد .

**حسابهای مهمی که در پیمانکاری مورد استفاده قرار می گیرند عبارتند از:**

**۱- مواد:** مواد هر پیمان از طرق زیر تامین می گردد:

**(الف)** خرید مستقیم

**(ب)** ارسال مواد از انبار مرکزی

**(ج)** جابجایی مواد ومصالح در انبار کارگاه

۲- **دستمزد** : پیمانها در کارگاه عملیات ساخت و ساز را انجام می دهند نیروی انسانی به کار گرفته شده در هر پیمان را دستمزد مستقیم می نامند ، که بهای انجام شده برای این نیروی انسانی به حساب پیمانکار بدهکار می گردد

### **پرداخت دستمزد به دو صورت انجام می گیرد :**

**الف** ) براساس کارت کارکرد کارگردان در کارگاه نسبت به پرداخت دستمزد آنها اقدام می گردد

**ب** ) در صورتی که دفتر مرکزی نزدیک کارگاههای عملیاتی باشد دفتر مرکزی لیست دستمزد کارگران را جداگانه تهیه نموده و آن را برای پرداخت به کارگاه ارسال می نماید در این صورت جمع مبلغ دستمزد هر پیمان به ترتیب به حساب آن پیمان بدهکار می شود .

۳- **سربار** : معمولا برای سرشکن کردن سربار نسبتی وجود ندارد زیرا بیشتر هزینه ها مانند روشنایی ، نیرو و... به حساب پیمان سرشکن می گردد

## ماشین آلات : برای استفاده از ماشین آلات دوروش وجود دارد

**الف** ) بهای تمام شده ماشین آلات بکار گرفته شده به حساب آن پیمان منظور گردد ، در این حالت ارزش دفتری ماشین آلات به حساب پیمان بدهکار می شود . در پایان دوره ماشین آلات تجدید ارزیابی می گردد و بهای تمام شده ارزیابی شده به بستانکار پیمان منظور خواهد شد . در موارد خاص ( ماشین آلات مستهلک ) ارزش ماشین آلات مستهلک شده به عنوان مانده افتتاحیه به حساب پیمان منتقل می گردد .

**ب** ) روش دیگر اینست که استهلاک ماشین آلات بر اساس یکی از روشهای متداول استهلاک در حسابداری محاسبه گردیده و به حساب پیمان بدهکار می شود در این روش حسابی به نام ((حساب تعمیرات و یا نگهداری ماشین آلات)) افتتاح شده و کلیه هزینه های جاری ماشین آلات به این حساب بدهکار گردیده و سپس با روش ثابتی به حساب پیمان بدهکار و سرشکن خواهد شد .

## تنظیم صورت وضعیت و ارسال آن برای کارفرما

پیمانکار با کمک دستگاه نظارت ، صورت تمام کارهاییکه از آغاز عملیات تا تاریخ تهیه صورت وضعیت انجام شده است و همچنین مواد و مصالح لازم برای اجرای پیمان که درپای کار موجود باشد براساس نرخ های منضم به پیمان ارزیابی می نماید و به کارفرما ارسال می کند در این صورت وضعیتها جنبه موقت داشته لکن صورت وضعیت قطعی پس از تحویل موقت تهیه خواهد شد



پایان جلسه پنجم  
با تشکر از توجه شما