

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



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

## ( تعریف واژه ها )

پیمانکاران معمولاً از حسابداری پیمانکاری استفاده می کنند .

پیمان اعم از کوچک و بزرگ ، یک توافق دو جانبه است که به موجب آن پیمانکار می تواند عملیاتی را تعهد و اجرا نماید . مانند ساختن پل ، ساختمان ، کشتی ، جاده سازی یاریل گذاری راه آهن . پیمانهای بزرگ نیاز به مدت و زمان طولانی برای تکمیل دارند .

► **کارفرما :** اشخاص حقیقی و یا حقوقی که عملیاتی را برای اجرا و ساخت و ساز به اشخاص دیگری واگذاری می نمایند .

► **پیمانکار :** اشخاص حقیقی و یا حقوقی که عملیاتی را اجرا نماید و طرف دیگر قرارداد می باشند .

► **قرارداد :** توافق بین پیمانکار و کارفرما برای تکمیل و یا ساخت و ساز یک عملیات را قرارداد نامند .

**مبلغ قرارداد:** رقم توافق شده ای است که کارفرما متعهد می گردد آن را در پایان مدت و یا در مقاطع معین پرداخت نماید .

**قرارداد دست دوم:** بعضی اوقات پیمانکار دست اول ( اصلی ) یک بخشی از کار را به پیمانکار دست دوم واگذار می نماید و برای انجام عملیاتی مانند رنگ کاری ، سنگ ریزی کف وغیره با او قرارداد منعقد می نماید در این صورت **این قرارداد را دست دوم** نامند .

**کار گواهی شده:** پیمانکار براساس درصد پیشرفت کار در مقاطع مختلف اقدام به تهیه وارسال صورت وضعیت برای کارفرما می نماید . این صورت وضعیتها باید با تایید دستگاه نظارت و یا ناظر مقیم که از سوی کارفرما تعیین می شود ، برسد . مبلغ کار انجام شده توسط پیمانکار که به تایید دستگاه نظارت برسد **(( کار گواهی شده ))** نامند .

**کار گواهی نشده:** اگر پیشرفت عملیات نا مطلوب باشد و به مرحله مورد انتظار نیز نرسد ، اگر چه فعالیت تکمیل و انجام شده است ، لکن بعلت نداشتن کیفیت نایید نخواهد شد . لذا در اصطلاح آن را (( کار گواهی )) نشده (( نامند .

**قراردادهای امانی:** در این موارد پیمانکار بهای تمام شده واقعی را که حاشیه سود به آن اضافه شده باشد قبول می نماید این سود می تواند به شکل رقم ثابت و یا درصدی نسبت به بهای تمام شده باشد . در این قراردادها کارفرما با هزینه های انجام شده ، پیمانکار را مورد بررسی و مذاقه قرار می دهد زیرا نسبت به آن حق مالکیت دارد .

**قرارداد امانی :** پیمانکار سود منطقی دریافت می کند و کارفرما نیز قیمت منطقی پیمان را می پردازد این نوع قرارداد بیشتر برای تولید اشیاء خاص و ساخت معمولی انجام می پذیرد مانند تعمیرات اضطراری کشتی ، وسایل نقلیه ، موتور خانه و ساختمانهای در زمان جنگ .

**قرارداد مقطوع :** در این قراردادها ، پیمانکار در مورد مبلغ مقطوع کلی و یا مبلغ معینی برای هر واحد کار با کارفرما توافق می نماید ، لکن در متن قرارداد ماده ای برای جبران خسارت از نظر تطبیق دادن تغییرات قیمت در مواد و دستمزد که در بازار دچار نوسانات شده است ، منظور می نمایند .

▶ **شاخص:** شاخص عددی است که متوسط قیمت هر دوره را نسبت به یک دوره معین که دوره پایه نامیده میشود ، به درصد نشان می دهد .

▶ **شاخص کلی:** شاخص کلی ، عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام فهرستهای بهای پایه در هر دوره را نسبت به دوره پایه آنها به درصد نشان می دهد .

▶ **شاخص سه ماهه:** شاخص دوره سه ماهه ، عبارت از شاخصهای کلی ، رشته ای و گروهی در هر یک از دوره های سه ماهه منتهی به پایان ماههای خرداد ، آذر و اسفند ماه هر سال است . شاخصهای یاد شده ، توسط سازمان برنامه و بودجه اعلام می شود

▶ **شاخص مبنای پیمان:** شاخص مبنای پیمان برای پیمانهایی که با استفاده از فهرستهای پایه منعقد می شوند ، بر حسب روش پیش بینی شده در پیمان مربوط ، مطابق یکی از سه روش زیر می باشد :

**الف)** شاخص مبنای پیمان ، دوره سه ماهه ای است که فهرست بهای مربوط به پیمان براساس قیمت آن دوره محاسبه شده است .

**ب)** شاخص مبنای پیمان ، دوره سه ماهه ای است که پیشنهاد قیمت پیمانکار طی آن دوره تسلیم شده است . در این نوع پیمانها در صورتی که ارجاع کار به روش ترک تشریفات مناقصه باشد ، شاخص دوره سه ماهه ای که پیشنهاد نهایی پیمانکار در آن دوره به صورت کتبی تسلیم کارفرما شده باشد ، شاخص مبنای پیمان خواهد بود .

**ج)** شاخص مبنای پیمان برای پیمانهایی که بدون استفاده از فهرستهای پایه منعقد می شوند ، شاخص دوره سه ماهه ای است که پیشنهاد قیمت پیمانکار طی آن دوره تسلیم شده باشد .



► **ضریب تعدیل:** ضریب تعدیل برابر است با حاصل نسبت شاخص دوره انجام کار به شاخص مبنای پیمان منهای عدد یک. نتیجه در عدد ۰/۹۵ ضرب می شود، یعنی:

$$\text{ضریب تعدیل} = \left( \frac{\text{شاخص دوره کارکرد}}{\text{شاخص مبنای پیمان}} - 1 \right) \times 0.95$$

► **شاخص گروهی:** شاخص گروهی عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام هریک از فصول فهرستهای بها ی پایه در هر دوره رانسبت به دوره پایه همان فصل فهرست بها به درصد نشان دهد.

**شاخص رشته ای :** شاخص رشته ای عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام هر یک از فهرستهای بهای پایه در هر دوره را ، نسبت به دوره پایه همان فهرست بها ، به درصد نشان می دهد .

**دستگاه نظارت :** دستگاه نظارت عبارت است از اشخاص حقیقی یا حقوقی که کارفرما به منظور اجرای پیمان تعیین و کتبا به پیمانکار معرفی می نماید .

**ناظر مقیم :** ناظر مقیم کسی است که از طرف کارفرما یا دستگاه برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه تعیین و کتبا به پیمانکار معرفی می شود و اصولاً مقیم کارگاه خواهد بود .

**کارگاه :** مراد از کارگاه و محل کار کلیه اراضی و محلهایی است که عملیات موضوع پیمان در آنها اجرا می گردد .

**طرح :** مجموعه عملیات منظم و خدمات مشخصی را که طی مدت معین برای نیل به هدفهای برنامه های میان مدت عمرانی و یا تحصیل داراییهای ثابت عمومی انجام پذیرد ، طرح گویند .

**انواع طرح :** بند ۱۰ ماده یک قانون برنامه و بودجه کشور ، طرح عمرانی را چنین تعریف نموده است :

**طرح عمرانی :** منظور مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی یا اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی طی مدت معین و با اعتبار معین انجام می شود .

**و به سه نوع انتفاعی غیر انتفاعی و مطالعاتی تقسیم می گردد .**

**الف ) طرح عمرانی انتفاعی** - منظور طرحی است که در مدت معقولی پس از شروع به بهره برداری ، علاوه بر تامین هزینه های جاری و استهلاک سرمایه سود متناسبی به تبعیت از سیاست دولت را نیز عاید نماید .

**ب) طرح عمرانی غیر انتفاعی** - منظور طرحی است که برای انجام برنامه های رفاه اجتماعی و عملیات زیر بنایی و یا احداث ساختمان و تا سیسات جهت تسهیل کلیه وظایف دولت اجرا می گردد و هدف اصلی آن حصول درآمد نیست .

**ج ) طرح مطالعاتی** - منظور طرحی است که براساس قرارداد بین سازمان و سایر دستگاههای اجرایی با موسسات علمی و یا مطالعاتی متخصص برای بررسی خاصی اجرا می گردد.

## مراحل اجرای طرح

**مرحله اول:** مطالعات مقدماتی طرح

**مرحله دوم:** ارجاع کار به پیمانکار

**مرحله سوم:** انعقاد قرارداد

**مرحله چهارم:** اجرای کار

**مرحله پنجم:** خاتمه کار

## مرحله اول : مطالعات مقدماتی طرح

- ▶ قبل از انجام و اجرای طرحها می بایست مطالعات مقدماتی درباره آن طرح انجام شود. این مطالعات در زمینه های مختلف و تاثیراتی که آن طرح از لحاظ فرهنگی ، اجتماعی ، اقتصادی بر روی منطقه خواهد گذاشت مورد رسیدگی و بررسی قرار گیرد .
- ▶ در این تحقیقات و بررسیها ، هدف طرح ، امکانات و مقدرات و محدودیتها ، نیروی انسانی موجود ، زمان اجرا ، محاسبات اقتصادی ، تجهیزات ، میزان اعتبار مورد نیاز ، مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی ، آزمایشهای مکانیک خاک ، نقشه برداری ، مخارج دوره طرح ، طرح زمان بندی آن و به طور کلی بازده سرمایه گذاری را با کمک مهندسین مشاور انجام خواهد گرفت .
- ▶ مهندسین مشاور پس از مطالعات لازم ، مشخصات کلی را تعیین و نسبت به تهیه نقشه کلی و جزیی آن اقدام نموده و میزان هزینه های لازم جهت اجرای آن را برآورد می نمایند .

## مرحله دوم: ارجاع کار به پیمانکار

اجرای طرحهای عمرانی به دو صورت قرارداد مقطوع و قرارداد امانی اجرا می گردد. معمولاً اجرای طرحهای عمرانی به صورت قرارداد مقطوع به پیمانکار ارجاع می گردد. **ارجاع کار به پیمانکار به سه حالت زیر میسر می باشد:**

**۱- مناقصه عمومی:** در این حالت پس از تهیه شدن اسناد و مدارک مناقصه، و مبلغ پیمان از طریق جراید به اطلاع کلیه پیمانکاران می رسد. پیمانکاران مجاز و اجد شرایط با دریافت اسناد و مدارک مناقصه مبلغ پیشنهاد خود را در یک پاکت و مبلغ ضمانتنامه شرکت در مناقصه را در پاکت دیگر برای دستگاه اجرایی ارسال می نمایند.

**۲- مناقصه محدود:** در این روش از پیمانکاران ذیصلاح کتبا دعوت به عمل می آید تا در این مناقصه شرکت نمایند و با توجه به ضوابط بند ۱ اقدام به تعیین برنده مناقصه نمایند تا نسبت به عقد قرارداد اقدام لازم صورت پذیرد.

**۳- ترک تشریفات مناقصه:** طبق مادتين ۸۳ و ۸۴ قانون محاسبات عمومی کشور در مواردی که انجام مناقصه بنابر مصلحت و تشخیص بالاترین مقامات دستگاه اجرایی ممکن و به صرف و صلاح نباشد، می توان پیمانکار را از طریق ترک تشریفات مناقصه انتخاب نمود.

## مرحله سوم : انعقاد قرارداد

- ▶ در این مرحله دستگاه اجرایی با برنده مناقصه قرارداد منعقد می نماید و اقدامات زیر صورت می پذیرد :
- ▶ الف ) ضمانتنامه یا سپرده شرکت در مناقصه برنده آزاد می گردد.
- ▶ ب ) ۵۰٪ کل پیمان به عنوان ضمانتنامه حسن انجام کار از پیمانکار اخذ می گردد .
- ▶ ج ) پیمان نامه پس از امضاء مبادله می گردد.

### در این پیمان نامه موارد زیر ذکر می گردد :

- ▶ نام طرفین قرارداد ، مبلغ ، مدت و موضوع پیمان ، دوره تضمین ، نظارت در اجرا ، تعدیل آحاد پیمان ، تاییدات و تعهدات پیمانکار ، تعهدات و اختیارات کارفرما ، پیش پرداخت ، کسور وجه الضمان و استرداد ، کسور قانونی ، تحویل موقت و قطعی ، نحوه واریز پیش پرداخت ، جریمه تاخیر ، تغییر مقادیر کار ، کارهای جدید ، تغییرات مدت پیمان ، اختیارات مهندس مقیم ،



### بعد از انعقاد قرارداد دستگاه اجرایی اقدامات زیر را انجام می دهد:

- ▶ کلیه زمینها یا محل اجرای کار را در اختیار پیمانکار قرار می دهد.
- ▶ دستگاه نظارت و ناظر مقیم، جهت نظارت بر عملیات پیمانکار را کتبا به وی معرفی می نماید. پیمانکار در این مرحله نیز گامهای زیر را بر می دارد:
- ۱- رئیس کارگاه را کتبا به کارفرما معرفی می نماید.
- ۲- شروع کار را کتبا به کارفرما و دستگاه نظارت اعلام می نماید.
- ۳- مسئولیت اجرایی کلیه نقشه ها را به عهده خواهد داشت.
- ▶ در صورتی که در متن پیمان نامه منع ارجاع به شخص غیر را نداشته باشد می توان قسمتی از کار را به پیمانکار دست دوم واگذار نماید.

▶ کارفرما به منظور تقویت بنیه مالی پیمانکار و تکمیل تجهیزات او جمعا معادل ۲۵٪ مبلغ اولیه پیمان را به عنوان پیش پرداخت به شرح زیر به پیمانکار پرداخت می کند:

▶ الف ( معادل ۱۰٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از امضاء و مبادله آن .

▶ ب ( معدل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان پس از تهیه حدود ۶۰٪ ماشین آلات مورد نیاز اجرای کار و تجهیز کامل کارگاه .

▶ ج ( معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از آنکه پیمانکار معادل ۲۰٪ مبلغ اولیه پیمان بر طبق صورت وضعیتهای ماهانه کار را انجام داده باشد .

▶ د ( معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از آنکه پیمانکار معادل ۴۰٪ مبلغ اولیه پیمان بر طبق صورت وضعیتهای ماهانه کار را انجام داده باشد .

## مبالغ بالا به ترتیب زیر واریز می شود :

▶ بابت ۱۰٪ موضوع بند الف از اولین صورت وضعیت به بعد ، تا میزان ۱۲٪ مبلغ ناخالص هر صورت وضعیت کسر خواهد شد بابت بقیه پیش پرداختها طبق تشخیص کارفرما درصدی از مبلغ ناخالص هر صورت وضعیت کسر می گردد به طوری که کلیه مبالغ پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت مستهلک شود .

▶ آخرین بخشنامه برای پرداخت پیش پرداخت به پیمانکار حاکی از آن است که پیش پرداخت باید ۲۰٪ کل مبلغ اولیه پیمان باشد ونحوه پرداخت وباز پرداخت آن به شرح زیر است :

▶ الف ( ۸٪ پس از تحویل زمین به عنوان قسط اول

▶ ب) ۵/۶٪ پس از حمل ۶۰٪ تجهیزات به کارگاه به عنوان قسط دوم

▶ ج) ۵/۵٪ قسط سوم طبق صورت وضعیت بدون احتساب مصالح پای کار

▶ بازپرداخت: ۵/۱۴٪ صورت وضعیت ناخالص علاوه بر اقساط اول و دوم بابت اقساط اول و دوم

▶ ۸٪ صورت وضعیت ناخالص علاوه بر اقساط اول و دوم بابت قسط سوم.

▶ کارفرما در فبال واریز پیش پرداخت به پیمانکار معادل آن ضمانتنامه دریافت می کند و هنگام کسر اقساط پیش پرداخت از صورت وضعیتها، کارفرما ضمانتنامه پیش پرداخت را تقلیل می دهد.

پیمانکار در فواصل مختلف با کمک دستگاه نظارت صورت وضعیت کلیه کارهایی که از شروع عملیات تا این تاریخ انجام داده است به علاوه مواد و مصالح پای کار موجود را بر اساس نرخهای منضم به پیمان تقویم می کند. این صورت وضعیتها را در اصطلاح صورت وضعیت موقت نامند و آنها به امضاء دستگاه نظارت و پیمانکار خواهد رسید.

## کارفرما پس از رسیدگی و اصلاحات پس از کسر کسور زیر بقیه را به پیمانکار پرداخت می کند:

(الف) ۱۰٪ به عنوان سپرده حسن انجام کار

(ب) ۵٪ مالیات موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحات بعدی آن

(ج) ۶/۶٪ حق بیمه که ۶/۱٪ آن سهم پیمانکار و ۵٪ آن سهم کارفرما است (درمورد قراردادهای با فهرست بها و طرحهای عمرانی)

(د) ۲ در هزار صندوق کارآموزی

(و) علی الحساب پرداختی بابت صورت وضعیت

## مرحله پنجم : خاتمه کار

طبق ماده ۳۹ ، شرایط عمومی پیمان پس از آنکه ۹۷٪ عملیات موضوع پیمان را طبق مشخصات و نقشه ها و سایر اسناد و مدارک ضمیمه پیمان انجام داد، پیمانکار از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت موضوع پیمان را به کارفرما تسلیم می کند و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل معرفی می نماید .

▶ دستگاه نظارت مراتب را مورد رسیدگی قراردادده و در صورت تایید باتعین تاریخ آمادگی کار جهت تحویل ، تقاضای کمیسیون تحویل موقت را از کارفرما می نماید . این کمیسیون مرکب خواهد بود از :

۱) **نماینده کارفرما : یک نفر**      ۳) **نماینده دستگاه نظارت : یک نفر**

۲) **نماینده پیمانکار : یک نفر**      ۴) **نماینده ذیحسابی و امور مالی : یک نفر**

▶ دستگاه نظارت در حضور کمیسیون ، آزمایشات لازم را انجام داده و نقایص کار را یادداشت میکند و آن را ضمیمه صورت جلسه می نماید . برای پیمانکار ظرف زمانی معین را مشخص می نمایند که این نقایص را رفع نماید و کار را به طور کامل تحویل دهد . دستگاه نظارت پس از پایان مهلت مقرر از عملیات بازدید بعمل می آورد و در صورت رفع تمام عیوب و نقایص ، گواهی آن صادر و صورت جلسه موقت را امضاء می نماید .



## پس از تحویل موقت اقدامات زیر انجام می پذیرد:

- ۱- باقی مانده ضمانتنامه پیش پرداخت آزاد می گردد.
- ۲- ضمانتنامه حسن انجام کار پیمانکار آزاد می شود.

▶ دستگاه نظارت با نماینده پیمانکار اقدام به تهیه و صورت وضعیت قطعی ونهایی می نماید ، صورت وضعیت قطعی ونهایی حداکثر ظرف ۶ ماه به کارفرما تحویل داده می شود

▶ پس از تصویب صورت وضعیت قطعی ونهایی نصف سپرده حسن انجام کار پیمانکار آزاد می گردد . تحویل قطعی کار پس از رفع کلیه نقایص مندرج در صورت جلسه تحویل موقت انجام می گیرد. و بقیه سپرده حسن انجام کار نیز آزاد می گردد .

## هزینه نگهداری در دوره تضمین :

طبق ماده ۴۲ هزینه نگهداری عملیات موضوع پیمان به عهده کارفرما می باشد ولی هزینه های ناشی از نقص عمل پیمانکار به عهده او است .

**پایان جلسه چهارم  
باتشکر از توجه شما**