

سال
۱۳۹۰

پژوهه مالی: حسابداری پیمانکاری

استاد راهنما: آرش درخشان مهر





دانشگاه آزاد اسلامی واحد ممقان

پروژه مالی

سال ۱۳۹۰

به نام خداوند جان و خرد

دانشجویان ارابه‌دمنده پروژه:

- (۱) آقای بنزاد محبی
- (۲) آقای بهنام حداد ایرانشاد
- (۳) خانم الهام نوری دخت
- (۴) آقای محمد پاکنهاد
- (۵) خانم شیرین رحیم زاده
- (۶) خانم الناز اوجاق زاده
- (۷) خانم سجادری نژاد
- (۸) آقای سعید رفیع زاده نجسته
- (۹) آقای فرهاد زینی
- (۱۰) خانم نوشین بهمنش
- (۱۱) آقای علی سیفی

تقدیم بہ استاد کرامی:

آقای آرش درخشان مہر

بمشکر از تمام استادان و کارکنان دانشگاه آزاد اسلامی واحد ممقان

استادان درس تخصصی

آقای آرش درخشان مهر

آقای حمید عباسخانی

آقای ایوب یوسف پور

خانم اعظم محمدی

آقای اسماعیل عمران زاده

آقای رسول نظری سفیدان

آقای سید مهدی رضوی

آقای مهندس وحید رخشاء

آقای سعید یوحنا تیمور لویی

آقای اکبر اسلامی

و تمام استادان و کارکنانی که نشان در لیست وجود ندارد

استادان درس عمومی

خانم مینا نادی

آقای محمد کلامی

آقای مجتبیٰ رمضان

آقای حسن فیضی

آقای پویا فردوس

آقای دکتر یعقوب علوی ستین

آقای عیسیٰ زریانی قوروتلار

آقای رضا جمالی

آقای مهدی جعفری

آقای جعفر مهدی تور آغاج

آقای عبداله باقر نژاد

فهرست مطالب پروژه

۷	چکیده مطالب
۷	مقدمه
۸	قرار داد بلند مدت پیمانکاری
۸	تعاریف و اصطلاح قرار داد بلند مدت پیمانکاری
۸	انواع قراردادهای پیمانکاری
	مراحل اجرای طرح
۸	مرحله اول: مطالعات مقدماتی طرح
۱۰	ثابت مرحله مطالعات مقدماتی طرح
۱۰	مرحله دوم: مطالعات تفصیلی طرح
۱۰	ثابت مرحله مطالعات تفصیلی طرح
۱۱	مرحله سوم: اجرای طرح
۱۱	۳/۱ ارجاع کار به پیمانکار (۴ مرحله)
۱۳	۳/۲ انعقاد قرار داد(۵ مرحله)
۱۵	۳/۳ عملیات اجرایی (۴ مرحله)
۱۷	۳/۴ تنظیم و پرداخت صورت وضعیت (۲ مرحله)
۱۹	۳/۵ تحویل موقت (۵ مرحله)
۲۱	۳/۶ تحویل قطعی (۲ مرحله)

فصل دوم :

۲۳	روش مختلف شناسایی درآمد در قرار داد پیمانکاری
۲۳	اندازه گیری میزان پیشرفت کار
۲۴	موضوعات اساسی حسابداری پیمانکاری
۲۴	استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران
۲۵	تجزیه پیمان
۲۵	ترکیب پیمان
۲۶	درآمد پیمان
۲۶	تغییر مبلغ درآمد از دوره ای به دوره دیگر
۲۶	تغییر پیمان
۲۷	دریافتهای تشویقی
۲۷	مخارج پیمان
۲۷	شناخت درآمد و هزینه های پیمان
۲۸	ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط با پیمان بلند مدت
۲۹	تغییر در برآوردها
۲۹	افشاء در ترازنامه
۲۹	افشاء در رویه های حسابداری
۳۰	مطابقت استاندارد ایران با استاندارد های بین المللی و امریکا

فصل سوم :

۳۲	مالیات پیمانکاری
۳۴	بیمه پیمانکاری
۳۵	لیست حسابها
۳۶	دارایی های جاری
۳۷	دارایی های ثابت
۳۷	بدهی ها
۳۸	سرمایه
۳۸	درآمد ها

۳۸	.....	هزینه ها
۳۹	.....	حساب پیمان
۳۹	.....	حساب کار گواهی شده

فصل چهارم :

۴۱	گزارشگری مالی در موسسات پیمانکاری
----	-------	-----------------------------------

فصل پنجم :

۴۴	.....	بودجه ده ساله یک شرکت پیمانکاری
۴۵	.....	ارقام مندرج در صورت سود و زیان پیش بینی شده شرکت
۴۶	.....	مرحله دوم تهیه ترازنامه پیش بینی شده

فصل ششم :

۵۱	.....	هدف استاندارد
۵۲	.....	تجزیه و ترکیب پیمان
۵۲	.....	درآمد پیمان
۵۳	.....	تغییر پیمان
۵۳	.....	ادعا
۵۳	.....	دریافتهای تشویقی
۵۳	.....	مخارج پیمان
۵۴	.....	شناخت درآمد و هزینه های پیمان
۵۴	.....	سایر ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط پیمان بلند مدت
۵۵	.....	تغییر در برآوردها
۵۵	.....	افشای در ترازنامه
۵۶	.....	افشای در سود و زیان

۵۷	نتیجه گیری
----	-------	------------

۵۷	پیشنهادها
----	-------	-----------

ضمائم:

۵۸	.....	نمودار محتوای عملیات پیمانکاری
۵۹	.....	برگ استعلام بهاء
۶۰	.....	فرم صدور چک
۶۰	.....	رسید اسناد دریافتی
۶۱	.....	فرم واگذاری اسناد دریافتی
۶۱	.....	قبض پرداخت صندوق
۶۲	.....	قبض دریافت صندوق
۶۳	.....	ثبت های مربوط به دفاتر کارفرما
۶۷	.....	روش کار تکمیل شده
۶۸	.....	منابع و ماخذ

فصل اول :

هدف از فصل اول

- ۱) آشنایی با تعاریف کلی پیمانکاری
- ۲) آشنایی با مراحل اجرای طرح پیمانکاری
- ۳) آشنایی با ثبت های مراحل مختلف

چکیده مطالب



حسابداری پیمانکاری یکی از روشهای خاص حسابداری است که در روش عادی حسابداری گنجانده میشود. اصول و روشهای موجود در حسابداری پیمانکاری در هر نوع قرار داد های 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 شیوه ای اثرگذار اداره نماید و موفق گردند تهیه میکند اطلاعاتی که توسط حسابداری پیمانکاری تعیین میشود شامل اطلاعات مالی و غیر مالی می شود که برای موفقیت شرکت سرنوشت ساز است با توجه به انواع روشهای طی سالهای مختلف جهت یک سان سازی اطلاعات مالی جهت استفاده کنندگان به نحوه موثر ارائه گردد روشهای مختلفی انتخاب آزمایش و حتی از بین رفته است روش استفاده شده کنونی روشهای مورد تائید استاندارد های حسابداری ایران می باشد. در این پروژه مالی در **فصل اول** به کلیات در مورد فعالیت های پیمانکاری مانند: مراحل اصلی پیمانکاری و خدمات پیمانکاری و انواع آن و ویژگیهای صنعت پیمانکاری که همراه با ثبت های مربوطه میباشد آمده است و در **فصل دوم** مطالب در باره پیشرفت کار و ... در **فصل سوم** مالیات و بیمه و ... در **فصل چهارم** گزارشگری مالی و در **فصل پنجم** بودجه ده ساله و **فصل ششم** هدف ها از استاندارد ها و ... در پایان به **بیان نتیجه گیری و پیشنهاد** که همراه با برخی از ضمیمه های مورد نیاز میباشد گرد اوری شده است.

مقدمه



تنوع موسسات و گوناگونی فعالیت های مختلف اقتصادی در پهنه جهان و دانش و حرفه حسابداری را بر ان داشته تا در قالب مبانی و اصول عمومی و راه حل های متناسبی را برای نگهداری حسابهای فعالیت های گوناگون به نحوی فراهم آورد که صورتهای مالی موسسات تصویر گویا تری از نتایج عملیات و وضعیت مالی ارائه دهند. از طرفی: فعالیت های موسسات اقتصادی در کشورهای مختلف در بستری از اوضاع و احوال اقتصادی واجتماعی و در محدوده مناسبات حقوقی کشور انجام میشود. و این عامل به نوبه خود و جستجو و یافتن راه حل های متعارف در سطح بین المللی الزامی کرده است. ارجاع طرح های ساخت و ساز ابنیه و تاسیسات و تجهیزات بزرگ از طرف کارفرمایان عمومی و خصوصی به پیمانکاران و انعقاد قرارداد ها بلند مدت پیمانکاری برای اجرای طرح های یاد شده و انجام دادن فعالیت های ساخت و ساز در قالب این قراردادها توسط پیمانکاران و یکی از فعالیتهای عمده اقتصادی است که نیازمند ثبت و ضبط معاملات و فعالیت های مالی و تهیه و تنظیم گزارش های درون سازمانی و اندازه گیری و شناخت درآمد و در نهایت تهیه و ارائه صورتهای مالی متناسب برای پیمانکاران و کارفرمایان است. حسابداری پیمانکاری یکی از مقولاتی است که مراجع حرفه ای و پژوهشگران و مولفان حسابداری در کشورهای پیشرفته از دیر باز به عنوان مقوله خاص در حسابداری به ان پرداخته اند و در کمتر کشورهای پیشرفته و همچنین در سطح بین المللی استاندارد های خاصی برای ان وضع شده است. در کشور عزیز ما نیز از سالهای پیش حسابداری پیمانکاری مورد بررسی است.

قرار دادهای بلند مدت پیمانکاری

طراحی و ساخت پروژه های بزرگ صنعتی نظیر سد سازی ، جاده سازی هواپیما سازی و یا ترکیبی از چند پروژه بزرگ مانند پالایشگاه و قطعات پیچیده ماشین آلات که از لحاظ ساخت به تکنولوژی مدرن نیاز دارند ، از طریق قراردادهای بلند مدت پیمانکاری انجام می شود.

تعاریف و اصطلاحات قراردادهای بلند پیمانکاری

پیمان :

منظور از پیمان اسناد و مدارکی است که طبق شرایط عمومی پیمان از طرف کارفرما ، تحویل پیمانکار می گردد .

کارفرما :

شخصیت حقیقی یا حقوقی است که امضاء کننده یک طرف پیمان می باشد و اجرای کامل عملیات موضوع پیمان را به پیمانکار واگذار می نماید.

پیمانکار :

شخصیت حقیقی یا حقوقی است که امضاء کننده طرف دیگر پیمان می باشد و اجرای عملیات موضوع پیمان را تا تکمیل نهایی به عهده می گیرد.

قرار داد :

قرار داد رابطهای حقوقی بین پیمانکار و کارفرما است که منشاء تعهد و التزام برای طرفین میباشد

دستگاه نظارت :

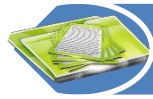
عبارت است از شخص حقیقی یا حقوقی که کارفرما به منظور اجرای تعهداتی که پیمانکار بر طبق مفاد پیمان و اسناد و مدارک پیوست آن به عهده گرفته ، تعیین و به پیمانکار کتبا معرفی می نماید ، پیمانکار موظف است کارها را بر طبق ضوابط و اصول فنی و همچنین بر طبق دستوراتی که دستگاه نظارت در حدود مشخصات اسناد و مدارک پیوست پیمان می دهد ، اجرا کند.

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

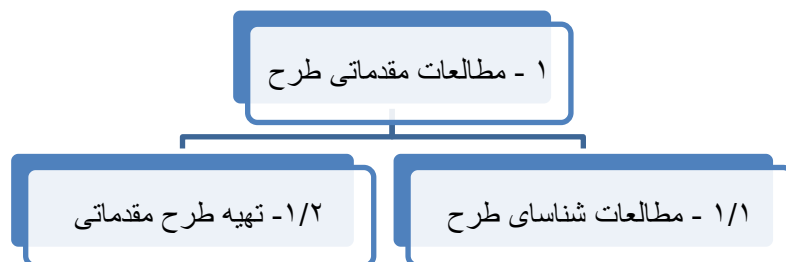
۵- قرار داد مدیریت اجرا : دریافت حق الزحمه معمولاً مقطوع برای مدیریت اجرای طرح در قرارداد مدیریت اجرا (مدیریت پیمان) تامین مصالح ، ماشین آلات و تجهیزات و نیروی انسانی مستقیم و سایر هزینه ها بر عهده کارفرما می باشد .



مراحل اجرای طرح



۱) مرحله اول : مطالعات مقدماتی طرح



مرحله ۱) موسسات بخش عمومی، مطالعات مقدماتی و نظارت بر اجرای طرحهای ساختمانی، تاسیساتی و تجهیزاتی را معمولاً به مهندسان مشاور واگذار میکنند. مطالعات مقدماتی شامل اقدامات زیر است:

۱/۱) مطالعات شناسایی طرح

مطالعات این مرحله شامل : تحقیقات و بررسی های لازم به منظور تعیین هدف طرح ، شناخت اجراء قشکله ، داده ها و ستانده و همچنین امکانات فنی و اجرایی با توجه به مصالح ساختمانی ، تجهیزات ، نیروی انسانی ، سایر امکانات و محدودیت ها و بالاخره حدود سرمایه گذاری ، و زمان اجراء ، کاسبات اقتصادی ، تعیین بهره وری و تعیین اثرات اجتماعی و اقتصادی ناشی از اجرای طرح است . حاصل این مطالعات به شکل گزارشی تدوین می گردد که مبنای اتخاذ تصمیم در مورد اقدامات بعدی خواهد بود .

۱/۲) تهیه طرح مقدماتی

بعد از شناخت طرح و تعیین مشخصات کلی آن بر مبنای بررسی ها و یا مطالعات توجیهی حتی و اقتصادی خاص ، مطالعات مقدماتی طرح انجام می شود . خدمات مربوط به مطالعات مقدماتی شامل مطالعات تحقیقاتی و آزمایش های لازم به منظور طراحی و تهیه نقشه های مقدماتی و مشخصات کلی ، تعیین محل های مناسب و بر آورد کلی ابعاد و حجم کار و مخارج هر یک از راه حل های پیشنهادی و همچنین مقایسه و تعیین نکات مثبت و منفی هر راه حل و بازده اقتصادی و اثرات اجتماعی هر یک از آنها می باشد . تهیه کننده طرح مقدماتی مناسب ترین راه حل را با ذکر دلیل لازم توجیه می کند مطالعات و تحقیقات ، نقشه بر داری ها و بررسی ها و آزمایش های این مرحله باید به اندازه ای کامل باشد که امکان بر آورد مخارج دوره مطرح و هزینه های بهره برداری را به منظور اتخاذ تصمیم منطقی فراهم سازد و نتیجه این مطالعات و روش انجام مراحل بعد به شکل گزارشی تدوین می شود .



۱) ثبت مرحله مطالعات مقدماتی طرح

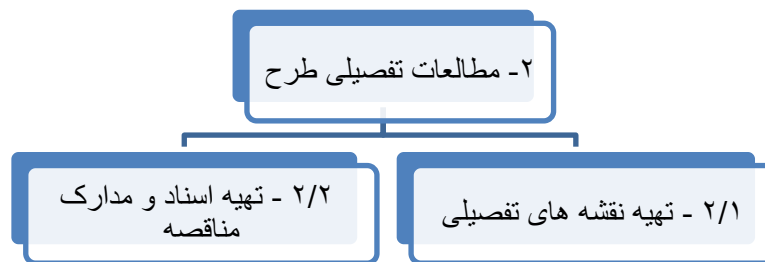
دفتر پیمانکار

ثبت های دفاتر کارفرما در (ضمیمه ۱) ارائه داده شده است.

ثبتي ندارد



۲) مرحله دوم : مطالعات تفصیلی طرح



۲/۱) تهیه نقشه های تفصیلی

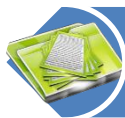
طراحی تفصیلی و اجرای طرح شامل بررسی ها و تحقیقات و کاوشهای سطحی و زیر سطحی و نقشه برداریها و طراحی های دقیق و آزمایشهای لازم به منظور تعیین مشخصات فنی طرح و مقادیر دقیق کار و برنامه زمانی اجرای کار و منابع تهیه مصالح و تهیه نقشه های تفصیلی و اسناد و مشخصات اجرای طرح برای گزینه انتخابی است که در مرحله طرح مقدماتی پیشنهاد و توجیه شده است .

۲/۲) تهیه اسناد و مدارک مناقصه

اسناد مناقصه شامل شرایط عمومی و خصوصی پیمان و مشخصات فنی عمومی و خصوصی و مقادیر کار و برآورد هزینه اجرای طرح بر اساس آخرین فهرست بهاء و استعلام و یا بوسیله مشاور از روی نقشه های کلی و تفصیلی است .

اسناد و مدارک مناقصه باید به شکلی تنظیم و فراهم شود که پیمانکار در صورت تمایل به شرکت در مناقصه بدون هیچ گونه ابهامی بتواند بر اساس مبلغ پیشنهادی خود را برای اجرای طرح به سادگی و دقت محاسبه کند .

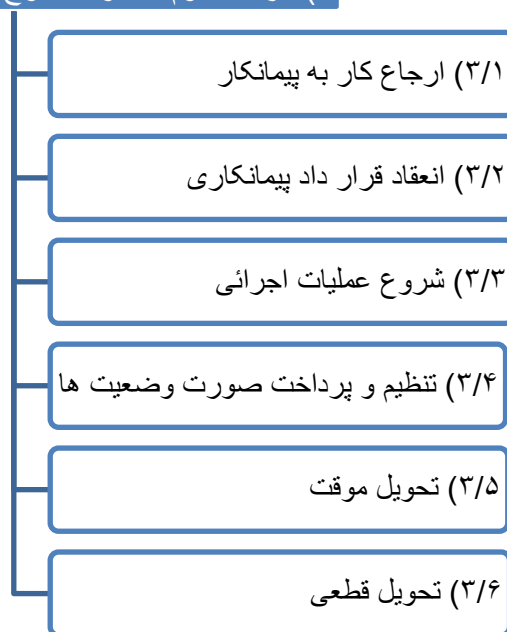
شروع اقدامات مربوط به اجرای طرح موکول به اتمام مطالعات تفصیلی و پذیرش طرح و اطمینان یافتن از وجود اعتبار مورد نیاز تا اتمام و تکمیل کار و نیز تامین سایر منابع از قبیل زمین و پروانه ساختمان و آب و برق است .



۲) ثبت مرحله مطالعات تفصیلی طرح

دفتر پیمانکار

ثبتي ندارد

۳) مرحله سوم : اجرای طرح :**(۳/۱) ارجاع کار به پیمانکار**

به سه طریق انجام میگیرد :

- الف (مناقصه عمومی : دعوت از پیمانکاران با چاپ آگهی در روزنامه
- ب (مناقصه محدود : دعوت از پیمانکاران واجد شرایط و صاحب صلاحیت
- ج (ترک مناقصه : بعلت وجود شرایط خاص و بر اساس گزارش توجیهی کارفرما و بنا به تشخیص هیات ترک مناقصه انجام می شود .

الف (ارجاع کار به پیمانکار

- الف ۱) دعوت از پیمانکار برای اجرای طرح
- الف ۲) فروش یا توزیع اسناد و مدارک مناقصه
- الف ۳) شرکت در مناقصه
- الف ۴) انتخاب پیمانکار

الف ۱) ثبت مرحله دعوت از پیمانکار برای اجرای طرح :

دفتر پیمانکار

ثبتي ندارد

الف ۲) ثبت مرحله فروش یا توزیع اسناد و مدارك :

دفتر پیمانکار

هزینه شرکت در مناقصه ۳۰۰۰۰
 بانک ۳۰۰۰۰
 خرید اسناد شرکت در مناقصه

الف ۳) ثبت مرحله شرکت در مناقصه :

دفتر پیمانکار

هزینه شرکت در مناقصه ۲۵۰۰۰
 بانک ۲۵۰۰۰

کارمزد بانک بابت صدور ضمانت نامه شرکت در مناقصه

حساب انتظامی - ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۵۰۰۰۰۰
 طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۵۰۰۰۰۰
 ثبت صدور ضمانت نامه شرکت در مناقصه

حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۶۰۰۰۰۰
 طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۶۰۰۰۰۰

محاسبه وثیقه : $600000 = 500000 * 120\%$

الف ۴) ثبت مرحله انتخاب پیمانکار :

دفتر پیمانکار

پیمان در دست اجرا ۵۵۰۰۰
 هزینه شرکت در مناقصه ۵۵۰۰۰
 انتقال هزینه شرکت در مناقصه به حساب پیمان در جریان

۳/۲) انعقاد قرارداد

پس از انتخاب پیمانکار ، قرارداد پیمانکاری بر اساس قیمت پیشنهادی پیمانکار تنظیم می گردد و عملیات اجرای پیمان به صورت زیر انجام می گیرد :

ب) انعقاد قرار داد با پیمانکار

- ب ۱) گرفتن ضمانت نامه حسن انجام تعهدات
- ب ۲) تنظیم قرار داد پیمانکاری
- ب ۳) ابطال ضمانت نامه شرکت در مناقصه
- ب ۴) تسلیم ضمانت نامه پیش پرداخت
- ب ۵) تأییدیه پرداخت

ب ۱) گرفتن ضمانتنامه حسن انجام تعهدات : پیمانکار قبل از بستن قرارداد باید برای تضمین حسن انجام تعهدات خود معادل ۵% مبلغ اولیه پیمان را به عنوان ضمانت نامه پرداخت کند ، بانکها برای صدور ضمانت نامه علاوه بر کارمزد و وثیقه معمولاً ۱۰% مبلغ ضمانت نامه را به عنوان سپرده از پیمانکار مطالبه میکنند و یا سپرده نقدی به حساب کارفرما واریز نماید . ضمانت نامه یاد شده باید تا تاریخ صورت مجلس تحویل موقت معتبر باشد و تا هنگامی که تحویل موقت انجام نشده پیمانکار مکلف است آنرا به دستور کارفرما تمدید نماید و ارزش آن ۱۲۰% است

ب ۱) ثبت مرحله گرفتن ضمانت نامه حسن انجام تعهدات

دفتر پیمانکار

	پیمان در دست اجرا	۶۵۰۰۰
	سپرده نقدی ضمانت نامه حسن انجام	۵۰۰۰۰
	بانک	۱۱۵۰۰۰
	کارمزد و سپرده نقدی ضمانت نامه حسن انجام تعهدات	
	حساب انتظامی - ضمانت نامه حسن انجام ۵۰۰۰۰۰	
	طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه حسن انجام ۵۰۰۰۰۰	
	ثبت صدور ضمانت نامه حسن انجام تعهدات معدل ۵% مبلغ اولیه پیمان	
	حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه حسن انجام تعهدات ۵۴۰۰۰۰	
	طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه حسن انجام تعهدات ۵۴۰۰۰۰	
	ثبت ضمانت نامه به ارزش ۱۲۰%	
	محاسبه وثیقه : معدل ۱۲۰% مبلغ ضمانت نامه پس از کسر ۱۰% سپرده نقدی	
	$۵۴۰۰۰۰ = (۵۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰) * ۱۲۰\%$	

ب ۲) تنظیم قرارداد پیمانکاری : پس از تسلیم ضمانت نامه انجام تعهدات به کارفرما ، قرارداد پیمانکاری بین کارفرما و پیمانکار بسته می شود . هزینه تنظیم قرارداد در دفتر اسناد رسمی به عهده پیمانکار می باشد .

ب ۲) ثبت مربوط به تنظیم قرارداد پیمانکاری :

دفتر پیمانکار

پیمان در دست اجرا ۱۰۰۰۰۰
بانک ۱۰۰۰۰۰
پرداخت بابت ثبت قرارداد در دفتر اسناد رسمی

ب ۳) ابطال ضمانت نامه شرکت در مناقصه
ب ۳) ثبت مربوط به ابطال ضمانت نامه شرکت در مناقصه

دفتر پیمانکار

طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۵۰۰۰۰۰
حساب انتظامی - ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۵۰۰۰۰۰
ثبت ابطال ضمانت نامه شرکت در مناقصه
طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۶۰۰۰۰۰
حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۶۰۰۰۰۰

ب ۴) تسلیم ضمانتنامه پیش پرداخت

ب ۴) ثبت مربوط به تسلیم ضمانت نامه پیش پرداخت :

دفتر پیمانکار

پیمان در دست اجرا ۸۵۰۰۰
سپرده نقدی ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰
بانک ۲۸۵۰۰۰
کارمزد و سپرده نقدی ضمانت نامه پیش پرداخت

حساب انتظامی - ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰
ثبت صدور ضمانت نامه پیش پرداخت معادل ۲۰% مبلغ اولیه پیمان

حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۱۶۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۱۶۰۰۰۰
ثبت ارزش ضمانت نامه پیش پرداخت به اندازه ۱۲۰%
محاسبه وثیقه : معادل ۱۲۰% مبلغ ضمانت نامه پس از کسر ۱۰% سپرده نقدی
 $2160000 = (2000000 - 200000) * 120\%$

ب ۵) تادیه پیش پرداخت : پس از تسلیم ضمانتنامه پیش پرداخت ۲۰ تا ۲۵% مبلغ اولیه پیمان به پیمانکار پرداخت می شود .

ب ۵) ثبت مربوط به تأییدیه پیش پرداخت :

دفتر پیمانکار

بانک ۲۰۰۰۰۰۰
پیش دریافت ۲۰۰۰۰۰۰
ثبت پیش دریافت پیمان

۳/۳ عملیات اجرایی

ایجاد کارگاه و تخصیص تنخواه گردان به کارگاه و مخارج اجرای طرح (بوسیله کارگاه – بوسیله دفتر مرکزی)

پ) عملیات اجرایی

پ ۱) ایجاد کارگاه
پ ۲) تخصیص تنخواه گردان به کارگاه
پ ۳) مخارج اجرای طرح بوسیله کارگاه
پ ۴) مخارج اجرای طرح توسط دفتر مرکزی

پ ۱) ثبت مربوط به ایجاد کارگاه :

دفتر پیمانکار

پیمان در دست اجرا ۵۶۰۰۰۰۰
بانک ۵۶۰۰۰۰۰
ثبت هزینه های تاسیس کارگاه

پ ۲) ثبت مربوط به تخصیص تنخواه به کارگاه :

دفتر پیمانکار

تنخواه گردان کارگاه ۴۰۰۰۰۰۰
بانک ۴۰۰۰۰۰۰
ثبت تنخواه گردان ارسالی به کارگاه

پ ۳) ثبت مربوط به مخارج اجرائی طرح به وسیله کارگاه :

دفتر پیمانکار

۳۰۰۰۰۰۰	پیمان در دست اجرا
۱۰۰۰۰۰	انبار کارگاه
۴۰۰۰۰۰	اثاثه
۳۵۰۰۰۰۰	تنخواه گردان کارگاه
	ثبت بابت مخارج کارگاه

پ ۳) ثبت مربوط به مخارج اجرائی طرح به وسیله کارگاه :

دفتر پیمانکار

۸۰۰۰۰۰	بانک
۸۰۰۰۰۰	تنخواه گردان کارگاه
	ثبت وجوه دریافتی از کارگاه بابت تصفیه تنخواه گردان

پ ۳) ثبت مربوط به مخارج اجرائی طرح به وسیله کارگاه :

دفتر پیمانکار

۳۲۰۰۰۰۰	تنخواه گردان کارگاه
۳۲۰۰۰۰۰	بانک
	ثبت بابت حواله ارسالی به کارگاه بابت تجدید تنخواه گردان

پ ۴) ثبت مربوط به مخارج اجرائی طرح به وسیله دفتر :

دفتر پیمانکار

۹۵۰۰۰۰	پیمان در دست اجرا
۹۵۰۰۰۰	استهلاك انباشته ماشین الات

پ ۴) ثبت مربوط به مخارج اجرائی طرح به وسیله دفتر :

دفتر پیمانکار

۱۸۰۰۰۰۰	پیمان در دست اجرا
۱۸۰۰۰۰۰	هزینه های مشترک بین پیمانها
	ثبت هزینه های سربار و استهلاك ماشین الات پیمان

۳/۴) تنظیم و پرداخت صورت وضعیت

در موسسات پیمانکاری برخلاف سایر موسسات تولید یه مبلغ قرارداد در خاتمه پیمانکار پرداخت نمی شود. معمولاً دستگاه نظارت در فواصل معینی از کارها انجام شده صورت وضعیت تهیه و بر طبق شرایط پیش بینی شده در قرار داد ، وجه آن بوسیله کارفرما به پیمانکار پرداخت می شود .

ت) تنظیم و پرداخت صورت وضعیتها

- ت ۱) تنظیم صورت وضعیت موقت کارها
ت ۲) پرداخت وجه صورت وضعیت کارها

ت ۱) تنظیم صورت وضعیت موقت کارها : دستگاه نظارت معمولاً در فواصل زمانی معین با کمک نماینده پیمانکار بر مبنای پیشرفت واقعی عملیات صورت وضعیت صورت وضعیت کارهای تهیه شده توسط پیمانکار را بر اساس نرخ های پیمان تایید و تسلیم کارفرما می کند
ت ۱) ثبت مرحله تنظیم صورت وضعیت موقت کارها :

دفتر پیمانکار

حسابهای دریافتی - کارفرما ۳۰۰۰۰۰۰
صورت وضعیت های تائید نشده ۳۰۰۰۰۰۰
ثبت مبلغ صورت وضعیت شماره ۱

ت ۱) ثبت مرحله تنظیم صورت وضعیت موقت کارها :

دفتر پیمانکار

حسابهای دریافتی - کارفرما ۷۰۰۰۰۰۰
صورت وضعیت های تائید شده ۷۰۰۰۰۰۰
ثبت مبلغ صورت وضعیت شماره ۲

ت ۱) پرداخت وجه صورت وضعیت کارها : کارفرما پس از رسیدگی صورت وضعیت ها و کسر کسورات طبق قانون یا قرارداد ، خالص آنرا حداکثر تا ده روز به پیمانکار پرداخت می کند .

ت ۲) ثبت مرحله پرداخت وجه صورت وضعیت کارها :

دفتر پیمانکار

بانک	۱۹۰۲۰۰۰
حسابهای دریافتی - سپرده حسن انجام کار	۳۰۰۰۰۰
پیش دریافت	۶۰۰۰۰۰
پیش پرداخت مالیات	۱۵۰۰۰۰
پیمان در دست اجرا - هزینه بیمه	۴۸۰۰۰
حسابهای دریافتی - کارفرما	۳۰۰۰۰۰۰
دریافت وجه صورت وضعیت شماره ۱	
۱۰% سپرده حسن انجام - ۲۰% استهلاك پیش دریافت - ۵% مالیات - ۱.۶% بیمه سهم پیمانکار	

ت ۲) ثبت مرحله پرداخت وجه صورت وضعیت کارها :

دفتر پیمانکار

بانک	۴۴۳۸۰۰۰
حسابهای دریافتی - سپرده حسن انجام کار	۷۰۰۰۰۰
پیش دریافت	۱۴۰۰۰۰۰
پیش پرداخت مالیات	۳۵۰۰۰۰
پیمان در دست اجرا - هزینه بیمه	۱۱۲۰۰۰
حسابهای دریافتی - کارفرما	۷۰۰۰۰۰۰
دریافت وجه صورت وضعیت شماره ۲	
۱۰% سپرده حسن انجام - ۲۰% استهلاك پیش دریافت - ۵% مالیات - ۱.۶% بیمه سهم پیمانکار	

کسورات هر صورت وضعیت:

- کارکرد صورت وضعیت قبلی
- ۱۰% سپرده حسن انجام کار
- ۵% مالیات تکلیفی
- ۱.۶% بیمه
- احتساب پیش پرداخت ۲۰%
- سایر کسور

ث ۳) ابطال ضمانتنامه پیش پرداخت

الف) تهیه صورت وضعیت قطعی

ب) تهیه صورتحساب قطعی پیمان : صورتحساب قطعی پیمان بر اساس صورت وضعیت قطعی تهیه می شود و مبلغ آن شامل مبلغ صورت وضعیت قطعی و مبالغی است که بر اساس قرارداد و اسناد و مدارک پیوست به آن به مبلغ مزبور اضافه یا از آن کسر شده است .

ث ۳) ثبت مرحله ابطال ضمانت نامه پیش پرداخت :

دفتر پیمانکار

طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰
حساب انتظامی - ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰
ثبت ابطال ضمانت نامه پیش پرداخت

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۱۶۰۰۰۰
حساب انتظامی - وثیقه ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۱۶۰۰۰۰
ثبت ابطال وثیقه ضمانت نامه پیش پرداخت

بانک ۲۰۰۰۰۰
سپرده نقدی ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰
ثبت واریزی نقدی ضمانت نامه پیش پرداخت

ث ۴) تعیین سود پیمان و بهای تمام شده دارای تکمیل شده : سود و زیان در دفاتر پیمانکار و بهای تمام شده دارای تکمیل شده در دفاتر کارفرما محاسبه و تعیین می شود .

ث ۴) ثبت مرحله تعیین سود پیمان و بهای تمام شده دارای تکمیل شده :

دفتر پیمانکار

صورت وضعیت های تأیید شده ۱۰۰۰۰۰۰۰
پیمان در دست اجرا ۶۸۵۵۰۰۰
سودپیمان ۳۱۴۵۰۰۰
ثبت بابت سودپیمان

ث ۵) استرداد نصف سپرده حسن انجام کار

الف) بهره برداری و نگهداری عملیات موضوع پیمان : هزینه بهره برداری و نگهداری موضوع پیمان در دوره تضمین به عهده کارفرما است .

ث ۵) ثبت مرحله استرداد نصف سپرده حسن انجام کار :

دفتر پیمانکار

بانك

۰۰۰۰۰۰

حسابهاي دريافتي - سپرده حسن انجام کار ۰۰۰۰۰۰

دریافت نصف وجه سپرده حسن انجام کار

۳/۶) تحویل قطعی

در این مرحله نصف دیگر سپرده حسن انجام کار پس از تصویب صورت مجلس تحویل قطعی و در صورت نداشتن عیب و نقص پیمان از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد می شود .

ج) تحویل قطعی

ج ۱) استرداد نصف دیگر سپرده حسن انجام کار

ج ۱) ثبت مرحله استرداد نصف دیگر سپرده حسن انجام کار :

دفتر پیمانکار

بانك

۰۰۰۰۰۰

حسابهاي دريافتي - سپرده حسن انجام کار ۰۰۰۰۰۰

دریافت نصف دیگر وجه سپرده حسن انجام کار

فصل دوم:

هدف از فصل دوم

- ۱) آشنایی با روش های مختلف شناسایی درآمد
- ۲) اندازه گیری میزان پیشرفت کار
- ۳) آشنایی با موضوعات اساسی حسابداری پیمانکاری
- ۴) شناخت درآمد ها و هزینه ها
- ۵) افشاء در ترازنامه و رویه های حسابداری

روشهای مختلف شناسایی در آمد در قراردادهای بلند مدت پیمانکاری

الف) روش کار تکمیل شده < (ب) روش درصد پیشرفت کار

الف) روش کار تکمیل شده : این روش در ایران مورد استفاده قرار نمیگیرد برای همین به این قسمت در بخش (ضمیمه) یک اشاره جزئی برای آگاهی شده است (ضمیمه ۲)

ب) روش درصد پیشرفت کار :

• درآمد ، هزینه و سود یا زیان ناخالص پیمان به تدریج و به تناسب پیشرفت یا درجه تکمیل پیمان در پایان هر دوره مالی و پس از محاسبه موارد زیر انجام می گیرد :

برآورد کل درآمد یا مبلغ پیمان

برآورد کل هزینه پیمان

برآورد کل سود ناخالص پیمان

اندازه گیری میزان پیشرفت کار

محاسبه مبلغ درآمد، هزینه و سود ناخالص دوره جاری پیمان

➤ مزایا و معایب روش درصد پیشرفت کار:

مزایا : رعایت اصل تطابق ، مربوط بودن و به موقع بودن و قابلیت مقایسه

معایب : عدم رعایت اصل تحقق درآمد و برآوردی بودن ارقام درآمد و هزینه (نشریه ۱۲۶ سازمان حسابرسی) .

اندازه گیری میزان پیشرفت کار

الف) اندازه گیری بر اساس ورودی های پیمان:

متداول ترین روش می باشد که به آن روش هزینه به هزینه می گویند که از طریق مقایسه هزینه های واقعی انجام شده نسبت به کل مخارج برآوردی پیمان به دست می آید.

ب) روش کار انجام شده : روش متداول دیگر جهت اندازه گیری میزان پیشرفت کار بر اساس ورودیهای اطلاعات پیمان ، روش کار انجام شده می باشد که از طریق اندازه گیری فعالیت انجام شده بر اساس ساعت کار نیروی انسانی ، هزینه دستمزد ، ساعات کار ، ماشین یا مقدار مواد مصرف شده محاسبه می گردد . (مشابه روش هزینه به هزینه)

ج) اندازه گیری بر اساس خروجی پیمان :

اندازه گیری میزان پیشرفت کار بر اساس نتایج حاصل از پیمان از طریق مقایسه وجود شواهد و مدارک عینی نتایج حاصل از عملیات ساخت با نتایج کل پیمان در زمان تکمیل تعیین می شود . تعیین معیار یا ضابطه برای اندازه گیری خروجی پیمان (نتایج حاصله) می تواند بر اساس واحدهای تولید شده (کیلومتر، تن، تعداد طبقات ساخته شده در پروژه آسمانخراش و...) یا ارزش افزوده استوار باشد ، جهت نیل به این هدف در برخی موارد از معماران و

مهندسين پروژه بلند مدت در خواست مي شد تا کارهای انجام شده را ارزیابی و میزان کار تکمیل شده نسبت به کل پیمان را برآورد نمایند. معمولاً اینگونه اندازه گیری ها براساس پیشرفت فیزیکی پیمان امکان پذیر می باشد.

موضوعات اساسی حسابداری پیمانکاری

در خصوص حسابداری قراردادهای پیمانکاری دو موضوع کلی وجود دارد:

(الف) نحوه شناسایی، تخصیص و ثبت هزینه های ساخت و تکمیل پیمانها (هزینه یابی پیمان)

(ب) نحوه و زمان شناسایی و محاسبه درآمد حاصل از پیمانها و متعاقباً سود و زیان حاصل از پیمانها.

معمولاً ساخت پیمانها متفاوت از یکدیگر بوده و لذا میبایست جهت هزینه های هر پیمان حساب جداگانه ای اختصاص داد. بر این اساس در هزینه یابی پیمانهای بلند مدت، اصول هزینه یابی سفارش کار بکار می رود. بنابراین، حسابداری پیمانها از نظر هزینه یابی جزو حسابداری صنعتی قرار می گیرد.

اما از حیث نحوه و زمان شناسایی و محاسبه درآمد حاصل از پیمانها، حسابداری پیمانها جزو حسابداری مالی قرار می گیرد. زیرا نحوه و زمان شناسایی و محاسبه درآمد حاصل از پیمانها ارتباطی به اصول هزینه یابی پیمانها (سفارش کار) نداشته و صرفاً از اطلاعات آن در تعیین میزان درآمد حاصل از پیمانها استفاده می شود. یعنی در حال حاضر که درآمد حاصل از پیمانها بر اساس روش درصد پیشرفت کار محاسبه می گردد، مخارج انجام شده و مخارج بر آوردی جهت تکمیل پیمان، از جمله اطلاعات مورد نیاز است.

استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران

(۱) حسابداری پیمانهای بلند مدت

(۲) دامنه کاربرد حسابداری پیمانهای بلند مدت در صورتهای مالی پیمانکار

(۱) پیمان بلند مدت پیمانی است که:

(الف) برای طراحی، تولید یا ساخت يك دارایی یا ارائه خدمات یا ترکیبی از داراییها و خدمات منعقد می شود، و

(ب) مدت زمان پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره های مالی متفاوت قرار می گیرد.

نکته مهم: پیمانی که طبق این استاندارد، بلند مدت تلقی می گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلند مدت نیست.

(۲) دامنه کاربرد حسابداری پیمانهای بلندمدت در صورتهای مالی پیمانکار

(۲/۱) پیش دریافت پیمان:

بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است.

(۲/۲) مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار:

(الف) علی الحسابهای دریافتی: مبالغی هستند که به طور موقت درقبال صورت وضعیتهای در دست بررسی دریافت شده اند.

ب) سایر دریافتها (مبالغی که در زمان ارائه صورت وضعیت دریافت می شود) :

۱- ماهیت علی الحساب ندارند

۲- درقبال پیشرفت کار دریافت می شوند

۳- کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است.

۲/۳) مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار:

مبالغ قابل دریافت بابت صورت وضعیتهای صادره (حسابهای دریافتی از کارفرما) .

زیان های قابل پیش بینی : زیان هایی است که انتظار می رود در طول مدت پیمان ایجاد شود (با احتساب مبالغ برآوردی 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:

- شروع یا عدم شروع کار پیمان .
- حصه ای از کار که تا تاریخ ترازنامه انجام شده است (عدم توجه به درصد پیشرفت کار) .
- میزان سودی که انتظار می رود از پیمانهای دیگر حاصل شود .

تجزیه پیمانها

هر گاه پیمان بلند مدتی از چند بخش جداگانه تشکیل شده باشد، در صورت تحقق شرایط زیر، عملکرد هر بخش باید به مثابه پیمانی جداگانه در نظر گرفته شود:

- ۱) در مورد هر بخش پیشنهاد قیمت جداگانه ای ارائه شده باشد،
- ۲) مذاکرات هر بخش به طور جداگانه صورت گرفته و طرفین پیمان حق قبول یا رد آن بخش را داشته باشند.
- ۳) درآمدها و هزینه های هر بخش به طور جداگانه ای قابل تشخیص باشد.

ترکیب پیمانها

در صورت تحقق شرایط زیر، گروه پیمانها را اعم از اینکه دارای یک یا چند کارفرما باشد، باید به عنوان یک پیمان واحد تلقی کرد :

- ۱) گروه پیمانها به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته باشد.
- ۲) وابستگی پیمانها به یکدیگر به گونه ای باشد که در عمل بخشی از یک پروژه سودآور را تشکیل دهد.
- ۳) پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.

درآمد پیمان

درآمد پیمان باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:

مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است .

تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و سایر دریافت‌های تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان : تا میزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد و این موارد را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد

درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه گیری می شود.

در اندازه گیری درآمد پیمان، برآوردها اغلب با وقوع رویدادها و رفع ابهامات تجدید نظر می شود. بدین ترتیب مبلغ درآمد ممکن است از دوره ای به دوره دیگر تغییر کند.

تغییر مبلغ درآمد از دوره ای به دوره دیگر

الف) توافق پیمانکار و کارفرما

ب) تعدیل آحاد بها

ج) وجود جرایم تاخیر در تکمیل کار

د) تغییر تعداد واحدها.

تغییر پیمان

تغییر پیمان عبارت است از:

دستور کارفرما مبنی بر تغییر در دامنه کاری (افزایش یا کاهش درآمد پیمان).

تغییر زمانی در درآمد پیمان منظور می شود که تصویب تغییر و مبلغ درآمد حاصله توسط کارفرما محتمل باشد و مبلغ درآمد را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.

ادعا : دریافت هزینه های منظور نشده در پیمان مثل اشتباه در مشخصات یا طراحی ، تاخیر ایجاد شده توسط کارفرما و تغییرات مورد اختلاف در میزان کار.

ادعا تنها زمانی در درآمد پیمان منظور می شود که مذاکرات به مرحله پیشرفته رسیده باشد، به گونه ای که قبول ادعا از سوی کارفرما محتمل باشد، و مبلغی را که احتمالاً مورد قبول کارفرماست، بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.

دریافتهای تشویقی

دریافتهای تشویقی : رسیدن به استانداردهای تعیین شده یا افزون بر آن. مثل تکمیل موضوع پیمان قبل از موعد مقرر.

دریافتهای تشویقی را زمانی می توان در درآمد پیمان منظور کرد که:

الف) پیمان تاحدی پیشرفت کرده باشد که رسیدن به استانداردهای تعیین شده یا افزون بر آن، محتمل باشد .

ب) مبلغ تشویقی رابتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.

مخارج پیمان

مخارجی را که نمی توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور نمی شود.

مثال:

مخارج اداری، عمومی و فروش، مخارج تحقیق و توسعه که جبران آن در پیمان مشخص نشده و استهلاک ماشین آلات و تجهیزاتی که در فعالیت پیمانکاری استفاده نشده است.

توجه : مخارج تحمل شده قبل از انعقاد پیمان ، در صورت انعقاد پیمان در دوره جاری یا حصول اطمینان از انعقاد پیمان در دوره بعد، به حساب پیمان منظور می شود . هر گاه این مخارج به عنوان هزینه دوره ای که در آن وقوع یافته محسوب شود و پیمان در دوره بعد منعقد گردد، چنین مخارجی را نباید به حساب پیمان برگشت داد.

شناخت درآمد و هزینه های پیمان

الف) هر گاه توانایی برآورد ماحصل یک پیمان به گونه ای قابل اتکا وجود داشته باشد:

باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (باتوجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.

ب) هر گاه توانایی برآورد ماحصل یک پیمان به گونه ای قابل اتکا وجود نداشته باشد:

۱- درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود.

۲- مخارج پیمان در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط با پیمان بلند مدت

۱) در پیمانهای مقطوع ، ماحصل پیمان بلند مدت را زمانی می توان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد که تمامی شرایط زیر برقرار باشد:

الف) درآمد پیمان را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.

ب) جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد.

ج) مخارج پیمان تا زمان تکمیل پیمان و همچنین درصد تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.

۲) میزان تکمیل پیمان به طرق مختلف قابل تعیین است . با توجه به ماهیت روشها ممکن است شامل موارد زیر باشد :

الف) نسبت مخارج تحمل شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی پیمان .

ب) ارزیابی کار انجام شده .

ج) نسبت مقدار کار انجام شده به کل کار پیمان .

۳) چنانچه تعیین میزان تکمیل کار با توجه به مخارج تحمل شده ، انجام گردد تنها آن بخش از مخارجی که منعکس کننده کار انجام شده باشند در مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور میگردند:

مثالهایی که در مخارج تحمل شده منظور نمی شوند عبارتند از:

الف) مخارج پیمان که مرتبط با فعالیت آتی پیمان است ، از قبیل مواد و مصالحی که تا کنون در پیمان مربوط استفاده نشده اند .

ب) مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم قبل از انجام کار مندرج در پیمان فرعی . (پیش پرداخت به پیمانکاران دست دوم)

۴) آن بخش از مخارج پیمان که بازیافت آن غیر محتمل است فوراً" به عنوان هزینه شناسایی می شود. نمونه هایی از این مخارج مربوط به پیمانهای می شود که:

الف) به طور کامل قابل اجرا نیست،

ب) تکمیل آنها منوط به نتیجه دعاوی حقوقی در جریان یا مقررات در حال تصویب باشد،

ج) احتمال مصادره یا تخریب اموال برود،

د) کارفرمای آنها قادر به ایفای تعهدات خود طبق پیمان نباشد، و

ه) پیمانکار آنها قادر به تکمیل پیمان یا ایفای تعهدات خود طبق پیمان نباشد.

تغییر در برآورد ها

اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی"، تغییر در برآورد تلقی می شود.

افشاء در ترازنامه

(۱) پیمانهای بلند مدت را باید به شرح زیر در ترازنامه افشا کرد:

الف (مازاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بر مبالغ دریافتی و دریافتی تا تاریخ ترازنامه، با عنوان مبلغ قابل بازیافت ، تحت سرفصل حسابهای دریافتی در ترازنامه.

ب (مبالغ پیش دریافت ، در سرفصل پیش دریافتها در ترازنامه.

ج (مخارج تحمل شده انباشته پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام شده) و به کسر زیانهای قابل پیش بینی ، به عنوان مانده پیمانهای بلند مدت تحت سرفصل پیمانهای در جریان پیشرفت در ترازنامه.

د (مازاد ذخیره زیانهای قابل پیش بینی بر مخارج تحمل شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته) ، با عنوان ذخیره زیانهای قابل پیش بینی تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه.

ه (مبلغ سپرده های کسر شده قابل استرداد از قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه ، تحت سرفصل حسابهای دریافتی در ترازنامه.

(۲) صورت سود و زیان باید اقلام زیر را به طور جداگانه منعکس کند:

الف (درآمد شناسایی شده دوره (درآمد پیمان)،

ب (هزینه شناسایی شده دوره (بهای تمام شده پیمان) شامل هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره و زیان قابل پیش بینی شناسایی شده طی دوره.

افشاء در رویه های حسابداری

واحد تجاری باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف روشهای تعیین درآمد شناسایی شده دوره،

ب روشهای تعیین مرحله تکمیل پیمان در جریان پیشرفت.

مطابقت استاندارد ایران با استاندارد های بین المللی و آمریکایی

۱- روش حسابداری شناسایی سود پیمانکاری:

استاندارد ایران (۹) : صرفاً روش درصد پیشرفت کار

استاندارد بین المللی (۱۱) : صرفاً روش درصد پیشرفت کار

استاندارد آمریکا (FASB) : ترجیحاً درصد پیشرفت کار و بکار گیری روش کار تکمیل شده در شرایط خاص.

۲ - تجزیه و ترکیب قراردادهای :

استاندارد ایران (۹) : الزامی بودن تجزیه یا ترکیب قراردادهای پیمانکاری

استاندارد بین المللی (۱۱) : الزامی بودن تجزیه یا ترکیب قراردادهای پیمانکاری

استاندارد آمریکا (FASB) : الزامی نبودن تجزیه یا ترکیب قراردادهای پیمانکاری (تجزیه یا ترکیب تحت شرایط خاص) .

نتیجه گیری : در تمام موارد استاندارد ایران با استاندارد بین المللی مطابقت دارد. (نشریه ۲۶ سازمان حسابرسی)

فصل سوم :

هدف از فصل سوم

- ۱) آشنایی با محاسبه مالیات پیمانکاری
- ۲) آشنایی با محاسبه بیمه حسابداری پیمانکاری
- ۳) آشنایی با حساب های مورد استفاده در پیمانکاری

مالیات پیمانکاری

مالیات پیمانکاری :

در قوانین و مقررات جاری مالیاتی ، پیمانکار و مالیات پیمانکاری به طور اخص تعریف نشده اما در موارد مختلف قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه آن دو نوع مالیات : یعنی (۱) مالیات مقطوع و (۲) مالیات بر درآمد ، در مورد عملیات پیمانکاری مقرر گردیده است .

(۱) مالیات مقطوع :

مالیاتی است تکلیفی که کارفرمایان : سازمان های دولتی . شهر داری ها ، مؤسسات عام المنفعه مستقل و شرکت ها (ماده ۷۵ ق . م . م .) به طور کلی و سایر اشخاص در صورتی که مبلغ کل پیمان از ده میلیون ریال بیشتر باشد مکلفند از پرداخت هایی که پیمانکاران اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به هر نوع کار ساختمانی و تاسیسات فنی و تاسیساتی و حمل و نقل یا تهیه ساختمان ها و تاسیسات ، نقشه کشی ، نقشه برداری ، نظارت و محاسبات فنی می کنند ۵/۵% آن را کسر و به حساب تعیین شده از طرف وزارت دارایی واریز نمایند .

این مالیات به دو جزء ۴% و ۱/۵% تقسیم می شود که جزء اول یعنی ۴% قطعی است جزء دوم یعنی ۱/۵% به عنوان پیش پرداخت مالیات پیمانکار محسوب و از مالیات متعلق به درآمد پیمانکاری قابل کسر است .

وگذاری قسمتی از عملیات پیمان از طرف پیمانکار دست اول به پیمانکار دست دوم مشمول مالیات مقطوع پیمانکاری نیست و پیمانکاران دست اول به عنوان کارفرما نباید از پرداخت هایی که پیمانکاران دست دوم می کنند از این بابت کسر نمایند .

در مواردی که پیمانکار ، شخص خارجی مقیم خارج از کشور باشد که در ایران شعبه یا نمایندگی ندارد کار فرمایان مکلفند در هر پرداخت کل مالیات متعلق شامل مالیات مقطوع به نرخ ۴% و مالیات بر درآمد پیمانکاری را در منبع محاسبه و کسر و به حسابهای مقرر واریز نمایند .

ردیف	مبلغ درآمد مشمول مالیات	مازاد مشمول مالیات	درصد
۱	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۵%
۲	۴۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۰%
۳	۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۵%
۴	۸۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۰%
۵	۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۵%
۶	۲/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰%
۷	بیش از ۲/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	نسبت به مازاد	۵۵%

استاندارد حسابداری شماره ۹

شرکت‌های پیمانکاری را ملزم به شناسایی درآمد پیمانکاری بلند مدت به روش درصد پیشرفت کار (هزینه به هزینه) می‌کند. در این روش پیمانکار باید هزینه‌های کل پروژه را برآورد کرده و بر مبنای آن و متناسب با هزینه‌های واقعی تحقق یافته درآمد هر دوره مالی را شناسایی کند.

نتایج حاصل از محاسبات یادشده همیشه با صورت وضعیت‌های ارسالی و تایید شده توسط کارفرمایان متفاوت است و اختلاف موجود بین صورت وضعیت‌های تایید شده و درآمد شناسایی شده به روش هزینه به هزینه در ترازنامه تحت عنوان مبلغ قابل باز یافت پیمانها و یا مزاد کار گواهی شده درج می‌شود. نکته قابل تامل به لحاظ مالیاتی این است که وقتی درآمد بر مبنای هزینه‌های تحقق یافته شناسایی و ثبت می‌شود اگر هزینه‌ای توسط ممیزان مالیاتی برگشت داده شود (یا غیر قابل قبول شناخته شود) تکلیف درآمد متناظر آن چه می‌شود. برای اینکه موضوع روشن تر شود مثالی به شرح زیر آورده شده است:

شرکت (اکس) ابتدای سال ۱۳۸۹ قراردادی بلند مدت به مبلغ ۵۰۰۰ میلیون ریال با کارفرمای خود منعقد می‌کند. در پایان سال ۱۳۸۹ برآوردهای انجام شده نشان می‌دهد که کل هزینه طرح ۴۵۰۰ میلیون ریال است و در واقع شرکت از محل قرارداد یادشده ۵۰۰ میلیون ریال سود برآوردی کسب خواهد کرد. در سال ۱۳۸۹ شرکت از بابت اجرای این قرارداد، ۴۰۰ میلیون ریال هزینه شناسایی و در دفاتر خود ثبت کرده است؛ بنابراین درآمدی که شرکت در سال ۱۳۸۹ در دفاتر شناسایی و ثبت می‌کند به شرح زیر است:

درآمد شناسایی شده برای سال ۸۹

$$(400 / 4500) * 5000 = 444$$

سود شناسایی شده در سال ۱۳۸۹: ۴۴۴ - ۴۰۰ = ۴۴

حال فرض کنیم ممیزان مالیاتی در هنگام رسیدگی به دفاتر شرکت (اکس)، بیست میلیون ریال از هزینه‌های شرکت را غیر قابل قبول تشخیص داده و از هزینه‌های شرکت حذف کنند. در آن صورت سود شرکت (اکس) به ۶۴ میلیون ریال (۲۰+۴۴) افزایش می‌یابد و در عمل مالیات شرکت ۱،۵ برابر می‌شود و غافل از اینکه ۲۰ میلیون ریال هزینه برگشتی اثر مستقیمی بر میزان درآمد شرکت داشته است که اگر آن هزینه برگشت شود؛ بنابراین باید درآمد متناظر نیز به شرح زیر محاسبه و کسر شود:

درآمد شناسایی شده پس از برگشت هزینه‌ها

$$[(400 - 20) / 4500] * 5000 = 422$$

میزان تعدیل درآمد: ۴۴۴ - ۴۲۲ = ۲۲

همان‌گونه که ملاحظه می‌شود اثر برگشت هزینه‌ها بر درآمد بیش از هزینه‌های برگشتی است و در آن صورت به لحاظ مالیاتی سود مشمول مالیات از ۴۴ میلیون ریال به ۲۲ میلیون ریال کاهش می‌یابد. بنابراین اگر سازمان امور مالیاتی چنین تاثیری را نادیده انگارد، به میزان هزینه‌های برگشت شده سود شرکت را افزایش داده است. در حالی که درآمد واقعی یک پروژه در پایان پروژه مشخص می‌شود و درآمدهای شناسایی شده در طول دوره اجرای پروژه همیشه بر مبنای برآوردها انجام می‌شود و این برآوردها به دلایل مختلف از جمله تورم، نوسانات نرخ ارز، هزینه‌های پیش‌بینی نشده و... همیشه دستخوش تغییر بوده؛ بنابراین بسیار اتفاق می‌افتد که پروژه‌ای در سال‌های اول کار دارای سود بوده و مالیات آن هم پرداخت شده است؛ ولی در نهایت به دلایل بالا به زیان منتج شده است. بنابراین انتظار می‌رود ممیزان مالیاتی همیشه با دانش روز مالی آشنایی کافی داشته باشند تا حتی از مودیان مالیاتی تضییع نشود.

بیمه پیمانکاری

- بر اساس ماده ۳۸ قانون تامین اجتماعی کارفرما موظف است ۵٪ ناخالص را از هر صورت وضعیت کسر و نزد خود نگهداری کند این سپرده و آخرین قسط پیمانکاران تا ارائه حساب توسط سازمان تامین اجتماعی صادر میگردد نگهداری میشود .
- در پیمانهای مشمول طرحهای عمرانی حق بیمه به صورت مقطوع محاسبه و کسر میشود حق بیمه این پیمانها ۶/۶٪ شامل ۱/۶٪ سهم پیمانکار و ۵٪ سهم کارفرما است .
- در پیمانهای دیگر با طرحهای عمرانی مرتبط نسبت حق بیمه پیمانها در دو گروه زیر قرار خواهند گرفت .

الف) قرار دادهای دستمزدی :

در این نوع قراردادهای که مصالح کلا توسط کارفرما به هزینه وی تامین میشود حق بیمه بر اساس ۱۵٪ ناخالص کل کارکرد به علاوه $\frac{1}{4}$ حق بیمه بیکاری محاسبه میشود

ب) قراردادهای دستمزدی و مصالح :

در این گونه قراردادهای پیمانکاری هزینه کل مصالح و دستمزد و ابزار به عهده پیمانکار است حق بیمه این قراردادها بر مبنای ۷٪ ناخالص کل کارکرد به اضافه $\frac{1}{4}$ حق بیمه بیکاری محاسبه میشود .

نکات مهم در باره حق بیمه سایر پیمانها :

(۱) کارفرما از هر صورت وضعیت ۵٪ بابت بیمه کسر میکند و آن را به صورت سپرده نگهداری مینماید و پس از ارائه عناصر حساب آن را به پیمانکار پرداخت می کند .

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

(۳) پس از خاتمه پیمان پیمانکار بر اساس درصدهای بالا (۱۵٪ و ۱۷٪ و $\frac{1}{4}$ بیمه بیکاری) بیمه خود را محاسبه میکند و اگر این مبلغ از مبالغ پرداخت شده طبق بند ۲ بیشتر باشد مابه التفاوت آن را به سازمان تامین اجتماعی می پردازد اما اگر بیمه محاسبه شده از مبالغ پرداخت شده طبق لیست حقوق و دستمزد ماهانه کمتر باشد از این بابت مبلغی باز پس نمیگیرد .

مثال : اگر مبلغ یک پیمان از نوع دستمزد مبلغ ۸۶۰۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و در طول دوران اجرای پیمان بر اساس لیست حقوق و دستمزد کارکنان مبلغ ۱۰۸۰۰۰۰۰۰۰ ریال حق بیمه پرداخت شده باشد مطلوب است محاسبه کل حق بیمه .

۸۶۰۰۰۰۰۰۰ * ۱۵٪ = ۱۲۹۰۰۰۰۰۰	حق بیمه
۱۲۹۰۰۰۰۰۰ * $\frac{1}{4}$ = ۱۴۳۰۰۰۰۰	حق بیمه بیکاری
۱۳۰۴۳۰۰۰۰	کل حق بیمه

$$۱۳۰۴۳۰۰۰۰ - ۱۰۸۰۰۰۰۰۰ = ۲۲۴۳۰۰۰۰ = \text{مابه التفاوت قابل پرداخت}$$

در پایان هر دوره مالی باید حق بیمه کل پیمان تناسب بر درآمد شناسایی شده و نرخهای حق بیمه مربوط محاسبه شود در صورتی که مبلغ آن در جمع مبالغ پرداخت شده بر اساس حقوق و دستمزد کمتر باشد برای تفاوت آن ذخیره لازم شناسایی می شود .

لیست حسابها

بدهی ها

داراییهای ثابت

داراییهای جاری

هزینه

درآمد

سرمایه

حساب کار گواهی شده

حساب پیمان

نام حساب	کد حساب
حسابها و اسناد دریافتی کوتاه مدت	۱۱۲
پیش پرداختها	۱۱۲۰۰۱
سرمایه شرکا	۱۱۲۰۰۲
بدهکاران تجاری	۱۱۲۰۰۳
اسناد دریافتی	۱۱۲۰۰۴
کارکنان	۱۱۲۰۰۵
بدهکاران غیر تجاری	۱۱۲۰۰۶
حسابهای دریافتی	۱۱۲۰۰۷
پرداخت شرکا	۱۱۲۰۰۸
ضمانت منقسه	۱۱۲۰۰۹
سپرده ها	۱۱۲۰۱۰
ضمانت نامه حسن انجام کار	۱۱۲۰۱۱
بدهکاران موقت - مساعده حقوق	۱۱۲۰۱۲
ضمانت نامه منقسه ۱۰۰٪ نقد	۱۱۲۰۱۳
بدهکاران موقت - چکهای باطله	۱۱۲۰۱۴
کارمزد برداشتی	۱۱۲۰۱۵
حساب واسطه	۱۱۲۰۱۶
بدهکاران موقت - سایر کسورات	۱۱۲۰۱۷
بدهکاران متفرقه	۱۱۲۰۱۸
بدهکاران افتتاح حساب ATM	۱۱۲۰۱۹

نام حساب	کد حساب
وجود نقد	۱۱۱
موجودی نزد بانکها	۱۱۱۰۰۱
تخصواه گردان	۱۱۱۰۰۲

نام حساب	کد حساب
موجودی کالا	۱۱۳
پروژه شماره ...	۱۱۳۰۰۱
پروژه شماره ...	۱۱۳۰۰۲

نام حساب	کد حساب
سایر داراییهای جاری	۱۱۴
اوراق بهادار	۱۱۴۰۰۱
داراییهای ثابت	۱۲۳
اثاثه و تجهیزات اداری	۱۲۳۰۰۱
نرم افزار	۱۲۳۰۰۲
مابین الات	۱۲۳۰۰۳
ابزار کار و لوازم فنی	۱۲۳۰۰۴
کامپیوتر و لوازم جانبی	۱۲۳۰۰۵
تاسیسات فنی	۱۲۳۰۰۶
وسایل نقلیه	۱۲۳۰۰۷
سرمایه گذاری و مشارکت	۱۲۳۰۰۸
انتساب برق	۱۲۳۰۰۹
داراییهای نامشهود	۱۲۴
حق الامتياز	۱۲۴۰۰۱

نام حساب	کد حساب
مالیات تکلیفی بیمه‌کاران	۳۱۲
ذخیره بازخرید خدمت کارکنان	۳۱۲۰۰۱
ذخیره بازخرید مرخصی کارکنان	۳۱۲۰۰۲
ذخیره مالیات - عملکرد	۳۱۲۰۰۳
ذخیره مالیات - حقوق کارکنان	۳۱۲۰۰۴
ذخیره بیمه سهم کارکنان	۳۱۲۰۰۵
ذخایر استهلاک انباشته	۳۱۴
ذخیره استهلاک اثاثه و تجهیزات	۳۱۴۰۰۱
ذخیره استهلاک نرم افزار	۳۱۴۰۰۲
ذخیره استهلاک ماشین الات	۳۱۴۰۰۳
ذخیره استهلاک ابزار کار و لوازم فنی	۳۱۴۰۰۴
ذخیره استهلاک کامپیوتر و لوازم جانبی	۳۱۴۰۰۵
ذخیره استهلاک تاسیسات فنی	۳۱۴۰۰۶
ذخیره استهلاک وسایل نقلیه	۳۱۴۰۰۷

نام حساب	کد حساب
حسابهای انتظامی ما نزد دیگران	۸۱۱
چک و سفته های تضمینی و وثیقه ملکی ما نزد کارفرما	۸۱۱۰۰۱
چک و سفته های تضمینی ما نزد مالک	۸۱۱۰۰۲
چک و سفته های تضمینی و وثیقه ملکی ما نزد سایرین	۸۱۱۰۰۳
قرار داد	۸۱۱۰۰۴
حسابهای انتظامی دیگران نزد ما	۸۱۳
تضمین دریافتی	۸۱۳۰۰۱
تضمین دریافتی از پرسنل	۸۱۳۰۰۲
طرف حسابهای انتظامی ما نزد دیگران	۸۲۱
تضمین پرداختی	۸۲۱۰۰۱
طرف حسابهای انتظامی دیگران نزد ما	۸۲۳
تضمین پرداختی بیمه‌کاران	۸۲۳۰۰۱
تضمین پرداختی پرسنل	۸۲۳۰۰۲
سایر تضمین پرداختی	۸۲۳۰۰۳
تراز افتتاحیه	۹۱۱
تراز اختتامیه	۹۱۲
حسابهای انتظامی	۹۱۳
قرار دادها	۹۱۳۰۰۱
ملک و سفته پشتوانه تعهدات بانکی	۹۱۳۰۰۲
طرف حسابهای انتظامی	۹۱۴
قرار دادها	۹۱۴۰۰۱
ملک و سفته پشتوانه تعهدات بانکی	۹۱۴۰۰۲

نام حساب	کد حساب
حسابها و اسناد پرداختی کوتاه مدت	۳۱۱
حسابهای پرداختی	۳۱۱۰۰۱
اسناد پرداختی	۳۱۱۰۰۲
پیش دریافتها	۳۱۱۰۰۳
سپرده های دریافتی	۳۱۱۰۰۴
بستکاران تجاری	۳۱۱۰۰۵
بستکاران غیر تجاری	۳۱۱۰۰۶
سایر بستکاران	۳۱۱۰۰۷
علی الحساب ها	۳۱۱۰۰۸
تعهدات ضمانت نامه ها	۳۱۱۰۰۹
بستکاران موقت - حقوق	۳۱۱۰۱۰
بستکاران موقت - مالیات	۳۱۱۰۱۱
بستکاران موقت - بیمه	۳۱۱۰۱۲
بستکاران موقت - کسر کار	۳۱۱۰۱۳
اسناد پرداختی تجاری	۳۱۱۰۱۴
بستکاران موقت - ذخیره هزینه ها	۳۱۱۰۱۵
بستکاران موقت - سایر	۳۱۱۰۱۶
حسن انجام کار بیمه‌کاران	۳۱۱۰۱۷

نام حساب	کد حساب
صورت وضعیتهای تأیید شده	۴۱۱
ناخالص صورت وضعیت	۴۱۱۰۰۱
ناخالص تعدیل	۴۱۱۰۰۲
سرمایه	۵۱۱
نام سهامداران	۵۱۱۰۰۱
عملکرد	۵۱۲
سود و زیان سال جاری	۵۱۲۰۰۱
سود و زیان انباشته	۵۱۳
سود و زیان سنواتی	۵۱۳۰۰۱
اندرخته ها	۵۱۴
اندرخته قانونی	۵۱۴۰۰۱
اندرخته احتیاطی	۵۱۴۰۰۲
هزینه عمومی و تشکیلاتی	۷۱۱
هزینه های کارکنان دفتر مرکزی	۷۱۱۰۰۱
سایر	۷۱۱۰۰۲
بیمان در دست اجرا	۷۲۱
هزینه های پرسنلی	۷۲۱۰۰۱
هزینه های عمومی	۷۲۱۰۰۲
هزینه مصالح	۷۲۱۰۰۳
هزینه های مکسوره از صورت وضعیتهای	۷۲۱۰۰۴
هزینه دستمزد بیمه‌کاران	۷۲۱۰۰۵

دارائیهای جاری

بانک و صندوق :

این حساب مخصوص ثبت وجه نقدی است که در مؤسسات برای دریافت ها و پرداخت های نقدی جاری یا پرداخت های نقدی آتی نگهداری می شود در برخی موارد ، وصول وجه نقد از مشتریان اجتناب نا پذیر است و همچنین پرداخت های مؤسسه نیز در برخی موارد باید نقدی صورت پذیرد به همین جهت در برخی از مؤسسات ، شخصی به عنوان صندوق دار استخدام می گردد و متناسب با حداکثر وجهی که در اختیار او قرار خواهد شد از او تضمین های لازم اخذ خواهد شد لازم به یادآوری است که علاوه بر حساب صندوق که در دفتر کل افتتاح شده ، در صورت تعدد ، حسابهای معین نیز نگهداری می شود یک دفتر مخصوص به نام دفتر صندوق توسط صندوقدار نگهداری می شود که جنبه آماری و اطلاعاتی دارد و از سیستم حسابداری دو طرفه پیروی نمی کند این دفتر دریافت ها و پرداخت های نقدی را بلافاصله ثبت خواهد نمود در پایان هر روز وجه موجود در صندوق شمارش شده ، با دفتر صندوق مطابقت داده می شود تا صحت انجام امور دریافت و پرداخت به اثبات برسد . حساب صندوق در دفاتر حسابداری بر اساس اسناد حسابداری تکمیل می گردد بدین صورت که به ازای دریافت های نقدی ، حساب صندوق بدهکار و در مقابل پرداخت های نقدی حساب صندوق بستانکار می شود وجوه نقد ، ضمن آنکه برای معاملات نقدی بسیار اهمیت دارد و در دسترس بودن آن در اسرع وقت از امتیازات این دارایی می باشد به همان نسبت نیز می تواند در معرض سوء استفاده قرار گیرد وبنابر این مؤسسات کوچک می توانند با اعلام آئین نامه های داخلی نسبت به صحت عمل صندوق اطمینان حاصل نمایند .

حساب تخواه گردان :

در مؤسسات ، ممکن است حساب بانک به دلیل امتیازات زیاد ، جانشین صندوق گردد و کلیه دریافت و پرداخت ها از طریق آن انجام ود البته پرداخت های جزئی را با صدور چاپ از حساب بانکی انجام نمی دهند و در برخی موارد دریافت کنندگان وجوه جزئی از دریافت چک خود داری می کند بنابراین برای تامین مالی پرداخت های جزئی ، مبلغی را تحت تخواه گردان در اختیار یکی از کارکنان مالی قرار می دهند تا با رعایت مقررات و آئین نامه های داخلی مؤسسه نسبت به پرداخت هزینه های جزئی یا خرید بعضی ملزومات اقدام نمایند .

مبلغ تخواه گردان متناسب با هزینه ها و یا پرداخت های جزئی مؤسسه است و از شخصی که تخوان گردان در اختیار او است تضمین لازم دریافت می گردد در مؤسسات پیمانکاری نیز شخصی را به عنوان تخواه گروان معین می نماید و مبالغی را در اختیار وی قرار می دهند تا هزینه هایی مانند خرید مواد و مصالح ساختمانی ، دستمزد حمل و نقل و ... را پرداخت نماید .

حساب دریافتنی :

حسابهای دریافتنی از جمله حساب های دارایی جاری است و شامل کلیه مطالبی می شود که مؤسسه باید در آینده دریافت نماید عمده ترین این مطالبات ناشی از فروش های نسبه کالا یا عرضه نسبه خدمات می باشد در مبادلات تجاری امروزه فعالیت های تجاری نسبه بر مبادلات تجاری نقدی فزونی دارد و این مسئله حتی در زمینه تجارت خارجی نیز قابل مشاهده است .

حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول :

همانطور که گفته شد ، بر اثر انجام معاملات نسیه حسابهای دریافتی ایجاد می شود و مسئله وصول این نوع مطالبات مطرح می گردد بنابراین شناخت مشتریان در اقدام به مبادلات تجاری از مسایل اساسی تجارت می باشد در صورتی که شناخت کافی از مشتریان وجود نداشته باشد وصول مطالبات ممکن است با مشکلات مواجه گردد و چه بسا مطالبات وصول نشوند و عملاً امکانات مالی مؤسسه به هدر برود چنانچه احتمال عدم وصول حسابهای دریافتی وجود داشته باشد آن را به هزینه مطالبات مشکوک الوصول منظور و طرف مقابل آن را ذخیره مطالبات مشکوک الوصول می نامند .

اسناد دریافتی :

امکان دارد در مقابل مطالبات ناشی از فروش نسیه کالا یا عرضه خدمات به طور نسیه از طرف خریدار یا دریافت کننده خدمات اسناد قانونی ، مانند سفته و برات دریافت گردد که آن مطالبات در اصطلاح حسابداری اسناد دریافتی می گویند .

حساب پیش پرداخت :

در برخی موارد قبل از دریافت خدمات یا دارایی وجه آن به فروشنده پرداخت می گردد . مدارک ثبت هزینه ها وقوع یا تحمل آنهاست و بنابراین زمان پرداخت مبالغی بابت پیش پرداخت ها ، هزینه ای وقوع نیافته است و این مبلغ در یک حساب دارایی به نام پیش پرداخت ثبت می گردد . پرداخت بابت بیمه سال آینده ، اجاره ۶ ماهه آینده ، آگهی های تجاری ماه آینده نمونه ای از پیش پرداخت ها هستند .

حساب سپرده حسن انجام کار :

حساب سپرده حسن انجام کار که نزد کارفرما نگهداری می شود باید به عنوان یک قلم دریافتی در صورت های مالی نشان داده شود یا از طریق یادداشت های همراه صورت های مالی افشاء گردد.

دارائیهای ثابت

دارائیهای ثابت مشهود :

این دارائیهای دارای موجودیت فیزیکی و عینی هستند و به علت داشتن عمر نسبتاً طولانی، در طی سالهای متعددی به طور مؤثر در عملیات واحد های تجاری مورد استفاده قرار میگیرد از جمله این دارائیهای میتوان: زمین، ساختمان، ماشین آلات، تاسیسات، وسائط نقلیه و اثاثیه را نام برد .

دارائیهای ثابت نامشهود :

این دارائیهای موجودیت فیزیکی و عینی ندارند مانند خط تلفن ، ارزش علائم تجاری و ...

بدهی ها

به حقوق مالی طلبکاران نسبت به دارائیهای یک واحد اقتصادی بدهی گفته می شود . به بیان دیگر تعهدات مالی یک واحد اقتصادی به اشخاص غیر از مالک « بدهی » نام دارد انواع بدهی های جاری عبارت است از :

- ۱ - حسابهای پرداختی ، ۲ - اسناد پرداختی ، ۳ - پیش دریافت ها

۱- حسابهای پرداختی :

حسابهای پرداختی یکی از انواع بدهی های جاری است و شامل کلیه بدهی هایی می شود که مؤسسه باید در آینده پرداخت نماید عمده ترین این بدهی ها ناشی از خریدهای نسبه می باشند .

۲- اسناد پرداختی :

امکان دارد در مقابل بدهی های ناشی از خرید نسبه کالا و یا دریافت خدمات به طور نسبه مؤسسات به فروشنده و یا عرضه کننده خدمات اسناد قانونی مانند سفته ، برات و ... صادر نمایند که با آنها در اصطلاح حسابداری اسناد پرداختی می گویند .

۳- پیش دریافت ها :

مؤسسه ممکن است قبل از ارائه خدمات مبالغی را پیش دریافت نماید که جزء بدهی مؤسسه محسوب می شود ، و تحت عنوان حساب پیش دریافت منظور می گردد . در مؤسسات پیمانکاری می توان به پیش دریافت بیمه و پیش دریافت پیمان کار اشاره نمود .

سرمایه

در حسابداری حق مالی مالک یا مالکین واحد اقتصادی نسبت به داراییهای آن را اصطلاحاً سرمایه می نامند اگر مؤسسه در طی فعالیت های مالی خود سود کسب نماید موجب افزایش سرمایه و اگر زیان نماید موجب کاهش سرمایه می گردد .

درآمدها

مؤسسات بر حسب نوع کسب و کار خدماتی برای مشتریان خود ارائه می کنند و در ازای آن خدمات ممکن است جوهری را دریافت نمایند یا مشتریان تعهد کنند وجوه فوق را در آینده دریافت نمایند در حسابداری به این مبالغ اصطلاحاً در آمد گفته می شود و در مؤسسات پیمانکاری نیز در ازای خدماتی که پیمانکار برای کارفرما ارائه می کند مبالغی را به عنوان درآمد دریافت می نماید از انواه در آمد های موجود در يك مؤسسه پیمانکاران می توان به در آمدهای متفرقه و کار گواهی شده که پیمانکار به کارفرما ارائه می دهد اشاره نمود .

هزینه ها

مؤسسات خدماتی به منظور ارائه خدمات به مشتریان ناچارند مخارج گوناگونی را محتمل شوند که این مخارج « هزینه » نامیده می شود در مؤسسات پیمانکاری نیز برای انجام پیمانکاری که همان ارائه خدمات به کار فرمایان می باشد هزینه هایی را محتمل می شود از جمله هزینه اداری تشکیلاتی ، هزینه حقوق و ...

حساب پیمان

در مؤسسات پیمانکاری يك حساب به نام حساب پیمان ها وجود دارد که به عنوان يك حساب هزینه تلقی می شود مؤسسات پیمانکاری تمام هزینه هایی که برای انجام قرارداد خود انجام می دهند مثلا خرید مصالح و پرداخت دستمزد و هزینه حمل و نقل و ... را بستانکار و در مقابل آن حساب پیمان را بدهکار می کنند .

حساب کار گواهی شده

حساب دیگری که در مؤسسات پیمانکاری وجود دارد حساب کارگواهی شده می باشد که به عنوان در آمد در این مؤسسات تلقی می شود و درآمدهایی که به دست می آید را معمولا تحت عنوان حساب کارگواهی شده منظور می نمایند .

لازم به ذکر است که از تفاوت بین حساب پیمان و حساب کار گواهی شده سود (زیان) مؤسسه به دست می آید .

فصل چهارم :
هدف از این فصل

۱) آشنایی با گزارشگری مالی می باشد

گزارشگری مالی در موسسات پیمانکاری

تصمیم‌گیری در باره طبقه بندی اقلام ترانزنامه:

دوره عادی گردش عملیات موسسات پیمانکاری بر مبنای حد متوسط فاصله زمانی بین شروع و خاتمه هر قرار داد اندازه‌گیری می‌شود و طبقه بندی مبالغ در ترانزنامه به جاری یا غیر جاری نیز بر همین اساس انجام می‌گیرد.

بنابر این اگر دوره عادی گردش عملیات یک سال باشد، پیمانی که مدت اجرای آن دو سال است غیر جاری به شمار می‌آید و داراییها و بدهیهای مربوط به آن غیر جاری در نظر گرفته می‌شود. همینطور اگر دوره عادی گردش عملیات دو سال باشد پیمانی که مدت اجرای آن چهار سال است غیرجاری تلقی خواهد شد و دارایی و بدهی‌های مربوط به آن غیر جاری به حساب خواهد بود.

پیش بینی باقی مانده مدت لازم برای تکمیل پیمانها نباید ملاک تعیین طبقه بندی اقلام ترانزنامه قرار گیرد

برای مثال: اگر مدت پیمانهای که معمولاً پیمانکار اجرا می‌کند بین هجده تا بیست و چهار ماه باشد و در پایان سال پیش بینی شود که مدت لازم برای تکمیل پیمانها بین شش تا نه ماه است.

دوره گردش عملیات یکسال و یا کمتر:

طول مدت اجرای پیمان در بیشتر موسسات پیمانکاری کوچک معمولاً یک سال یا کمتر است. اگر چه در این گونه موسسات می‌توان ترانزنامه طبقه بندی نشده تهیه کرد. اما تهیه ترانزنامه طبقه بندی شده بیشتر معمول است.

دوره گردش عملیات طولانی تر از یک سال:

در موسساتی که دوره گردش عملیات طولانی تر از یک سال باشد تهیه ترانزنامه طبقه بندی نشده معمول است. اگر چه تهیه ترانزنامه طبقه بندی نشده اختیاری و قابل قبول است. اما رویه برتر آن است که دارایی‌ها و بدهیهای مربوط به پیمان بر مبنای مفهوم دوره گردش عملیات و سایر دارایی‌ها و بدهیها بر اساس مفهوم یک سال در ترانزنامه طبقه بندی شود.

تهاتر مبالغ دارایی و بدهی مربوط به پیمان در ترانزنامه:

اصول حسابداری تهاتر مبالغ دارایی و بدهی را در مورد پیمانهای که کاملاً بهم مرتبط اند در ترانزنامه مجاز شناخته است. در طول مدت پیمان مابه التفاوت مانده حسابهای پیمان در دست اجرا و صورت وضعیت‌های تایید شده جزو دارایی یا بدهی جاری در ترانزنامه گزارش می‌شود در صورتی که یک موسسه پیمانهای متعددی در دست اجرا داشته باشد به ترتیب زیر طبقه بندی و گزارش می‌شود:

حاصل جمع مانده تمام پیمانهای که در آنها جمع مخارج انباشته بیشتر از جمع مبلغ صورت وضعیتهای تایید شده است تحت عنوان مازاد بهای تمام شده پیمانهای ناتمام بر صورت وضعیتهای تایید شده جزو دارایی جاری طبقه بندی میشود.

حاصل جمع مانده تمام پیمانهای که در آنها جمع مبلغ صورت وضعیتهای تایید شده بیشتر از جمع مخارج انباشته است تحت عنوان مازاد صورت وضعیتهای تایید شده بر بهای تمام شده بر بهای تمام شده پیمانهای ناتمام جزو بدهیهای جاری طبقه بندی میشود.

اطلاعات مربوط به پیمانهای بلند مدت :

در موسسات پیمانکاری علاوه بر اطلاعاتی که در تمام موسسات تجاری افشا می شود رویه ها و اطلاعات حسابداری بیشتری به شرح زیر باید افشا شود :

- ۱) افشاء شناسایی درآمد پیمان (یعنی درآمد و هزینه پیمان به کدام روش شناسایی شده است).
- ۲) در صورت بکارگیری روش درصد پیشرفت کار مبنای محاسبه میزان پیشرفت کار (به عنوان مثال روش هزینه به هزینه یا ساعات کار مصرف شده)
- ۳) در صورت به کارگیری روش شناخت درآمد به میزان مخارج قابل بازیافت یا روش کار تکمیل شده دلیل انتخاب این روش (مثلا به دلیل مخاطرات ذاتی پیمان یا به دلایلی که تفاوت با اهمیت با روش درصد پیشرفت کار ندارد)
- ۴) در صورت به کارگیری روش شناخت درآمد به میزان مخارج قابل بازیافت یا روش کار تکمیل شده ضابطه شناسایی سود پیمان در مراحل نهایی کار (به عنوان مثال شناسایی سود پیمان در صورتی که حدود ۹۷٪ عملیات موضوع پیمان انجام شده باشد)
- ۵) مبنای طبقه بندی دارایی ها به جاری و غیر جاری
- ۶) روش به حساب دارایی بردن مخارج مستقیم و غیر مستقیم
- ۷) مبنای بکار رفته برای محاسبه کل هزینه های برآوردی پیمان
- ۸) ماهیت و عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده پیمان

افشاء در ترازنامه :

- ۱) ارایه مطالب از کارفرما بابت صورت وضعیت تایید شده جزء حسابهای دریافتی
- ۲) ارایه مخارج انباشته پیمان (بهای تمام شده) و سود یا زیان برآوردی پیمان به طور جداگانه و تعیین و ارایه حاصل جمع آن تحت عنوان پیمان در دست اجرا .
- ۳) ارایه مبلغ صورت وضعیت های تایید شده پیمان و تعیین و ارایه مابه التفاوت آن با مبلغ پیمان در دست اجرا و مازاد مبلغ پیمان در دست اجرا بر صورت وضعیتهای تایید شده به عنوان بدهی کارفرما و کمبود آن به عنوان مطالبه کارفرما در ترازنامه باید منعکس شود .
- ۴) ارایه سپرده های قابل استرداد از جمله سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه .
- ۵) ارایه سپرده های قابل استرداد از جمله سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه .

افشاء در صورت سود و زیان :

- ۱) ارایه درآمد شناسایی شده پیمان طی دوره
- ۲) ارایه هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره شامل زیان پیش بینی شده طی دوره

فصل پنجم:

هدف از این فصل

- ۱) آشنایی با بودجه بندي يك شرکت پیمانکاری
- ۲) آشنایی با ارقام مندرج در صورت سود و زیان پیش بینی شده
- ۳) آشنایی با بخش دیگری از تهیه ترازنامه

بودجه ده ساله يك شرکت پيماني

تا به اینجا به بررسی فعالیت شرکت های پیمانکاری و نحوه حسابداری این نوع شرکتها و روشهای پیش بینی بودجه شرکتها پرداختیم: حال در این مرحله با ترکیب مباحث قبلی و به منظور تحلیل چگونگی بازگشت سرمایه به تهیه بودجه ۱۰ ساله یک شرکت پیمانکاری اقدام میکنیم. صورت های مالی و نتیجه نهایی فرایند حسابداری به شمار میروند لذا ما صورت های مالی ۱۰ ساله شرکت را تهیه می نمایم.

لازمه تهیه بودجه آشنایی با سیاست ها و اهداف اتي و برنامه هاي بلند مدت و کوتاه مدت شرکت که مصوب هیئت مدیره شرکت است و نیز داشتن اطلاعات کافي در باره رويه هاي مورد استفاده شرکت مي باشد. رويه هاي شرکت که در یادداشت هاي همراه افشاء شده است بدست آمده است. لازم به توضیح است که رويه هاي مورد عمل بر اساس گزارشات حسابرسی عموماً تغییر قابل ملاحظه اي نداشته است.

همانطور که اشاره نمودیم در این فصل به تهیه صورتهای مالی ۱۰ ساله شرکت پیمانکاری به منظور تحلیل چگونگی بازگشت سرمایه با توجه به نتایج بدست آمده از بررسی و برنامه و سیاست های مدیران شرکت می پردازیم.

به جهت تکرار محاسبات در نه سال متوالی در اینجا فقط به چگونگی محاسبه اقلام مندرج در صورتهای مالی سال ۱۳۸۷ می پردازیم. نکته مهمی که باید به خاطر داشته باشیم این است که در صورت به وجود آمدن شرایط جدید بودجه می تواند شرایط جدید تعدیل گردد و این بودجه بر اساس شرایط جدید موجود و روند فعالیت های شرکت تهیه و تنظیم گردیده است.

بخشهای متعدد فعالیت های شرکت دارای ویژگیهای بارزی است که از نظر ثبات و مخاطره و قابلیت پیش بینی باهم متفاوت است و این امر افشای جداگانه اجزای تشکیل دهنده این اجزای تشکیل دهنده عملکرد مالی را در صورت سود و زیان ایجاب می کند.

در مرحله اول صورت سود و زیان پیش بینی شده جهت ده سال را تهیه می نمایم.

طبق استاندارد شماره ۱ (نحوه ارایه صورتهای مالی) صورت سود و زیان باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد.

- ۱- درآمد عملیاتی
- ۲- هزینه های عملیاتی
- ۳- سود و زیان عملیاتی
- ۴- هزینه های مالی
- ۵- سایر درآمد ها و هزینه های غیر عملیاتی
- ۶- مالیات بر درآمد
- ۷- سود و زیان فعالیتهای عادی
- ۸- اقلام غیر مترقبه
- ۹- سهم اقلیت
- ۱۰- سود و زیان خالص

با توجه به این که هدف شرکت افزایش ثروت صاحبان شرکت می باشد لذا شرکت میبایست حجم عملیات و فعالیت خود را افزایش دهد تا انجایی که نرخ رشد سالانه درآمد بر مبنای انتظارات مدیریت به ۱۵٪ برسد.

با توجه به بررسی ها که مدیریت در بازدهی کارکنان شرکت انجام داده است نیاز شرکت را در نیروی کار فعال تر و با تخصص و کار امتر در تحقق هدف خاص شرکت می بیند بنابراین اقام به اصلاح نیروی انسانی شرکت می نماید و برنامه ریزی می کند که این تعدیل نیرو طی دو سال انجام گیرد لذا هزینه پیش بینی شده مدیریت بابت اصلاح نیروی انسانی در دو سال سرشکن می گردد.

با در نظر گرفتن این که در آمدهای ایجاد شده در شرکت به همراه انجام مجموعه ای از هزینه به وقوع می پیوندد بدین ترتیب هزینه های شرکت با افزایش درآمد افزایش خواهد یافت . واضح است که این افزایش نباید تا جایی باشد که شرکت را از هدف اصلی دور نماید با در نظر گرفتن تورم موجود در اقتصاد انتظار می رود که حد اکثر افزایش نرخ رشد سالانه هزینه های شرکت متناسب با افزایش نرخ درآمد شرکت یعنی همان ۱۵% باشد .

ارقام مندرج در صورت سود و زیان پیش بینی شده شرکت به شرح زیر می باشد .

(۱) درآمد حاصل از ارایه خدمات (درآمد حاصل از پیمانها) به صورت زیر محاسبه می گردد .

درآمد حاصل از ارایه خدمات سال ۸۷ = درآمد حاصل از ارایه خدمات سال ۸۶ + درآمد حاصل از ارایه خدمات ۸۶ € نرخ رشد سالانه درآمد

$$۸۷ = ۷۹.۷۱۱ + (۷۹.۷۱۱ * ۱۵\%) = ۹۱.۶۶۸$$

(۲) محاسبه بهای تمام شده خدمات ارایه شده و هزینه های اداری و عمومی به شرح زیر است :

بهای تمام شده خدمات ارایه شده ۸۷ = بهای تمام شده خدمات ارایه شده ۸۶ + بهای تمام شده خدمات ارایه شده ۸۶ * نرخ رشد سالانه هزینه

$$۸۷ = ۶۲.۷۵۲ + (۶۲.۷۵۲ * ۱۵\%) = ۷۲.۱۶۵$$

هزینه های اداری و عمومی سال ۸۷ = هزینه های اداری و عمومی سال ۸۶ + هزینه های اداری و عمومی سال ۸۶ * نرخ رشد سالانه هزینه

$$۸۷ = ۴.۱۰۱ + (۴.۱۰۱ * ۱۵\%) = ۴.۷۱۶$$

(۳) با توجه به برنامه مدیریت در جهت اصلاح نیروی انسانی و پیش بینی هزینه های معادل مبلغ ۱۲.۵۰۰ میلیون ریال باشد و از انجایی که سال مالی ۸۶ به وقوع پیوسته است و معادل مبلغ ۴.۵۰۰ میلیون ریال در سال ۸۶ هزینه شده است و این برنامه تا ۲ سال میبایست اجرا شود لذا مابه التفاوت آن را به هزینه اصلاح نیروی انسانی سال ۸۷ منظور می نماییم (در صورت انحراف از مبلغ پیش بینی شده می بایست علت انحراف را مورد بررسی قرار داد)

(۴) مبلغ مربوط به هزینه های مالی مربوط به وامهای کوتاه مدتی می باشد که شرکت در جهت تامین سرمایه در گردش دریافت می نماید که وامهای دریافتی در همان سال مالی تسویه می شود (بر اساس رویه قبلی شرکت) . مبلغ مربوط به هزینه مالی برابر است با مبلغ وام دریافتی در متوسط نرخ سود باز پرداخت وام دریافتی . چنانچه شرکت در سال مالی مبلغ تسهیلات را تسویه ننماید متحمل هزینه های عدم پرداخت به موقع تسهیلات خواهد شد

(۵) با پیش بینی افزایش حجم عملیات شرکت در جهت افزایش ثروت سهامداران شرکت برنامه ریزی جهت استفاده بهینه از ماشین الات و ابزار الات و سایر دارایی های ثابت در دستور کار خواهد گرفت و در نتیجه دارایی ها عمدتاً در مدت کمتری (نسبت به دوره استهلاك با توجه به قوانین) مستهلك می شود لذا شرکت به منظور جایگزینی ماشین الات و ابزار الات و سایر دارایی های ثابت جهت انجام فعالیت ها مجبور به فروش دارایی های مستهلك شده و خرید دارایی های جدید می باشد . که از این بابت ایجاد درآمدهای غیر عملیاتی از محل فروش اموال و ماشین الات و تجهیزات برای شرکت متصور است . که در بخش درآمدهای غیر عملیاتی نمایش داده شده است .

(۶) بر اساس ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم شرکتهای می بایست معادل ۲۵٪ سود خالص را به عنوان مالیات به سازمان امور مالیاتی به عنوان مالیات بر عملکرد پرداخت نمایند .
 $۲.۴۰۵ = ۲۵\% * ۶۱۹ =$ مالیات سال ۱۳۸۷

(۷) بر اساس ماده ۱۴۰ قانون تجارت هیئت مدیره مکلف است هر سال یک بیستم از سود خالص شرکت را به عنوان اندوخته قانونی ذخیره نماید تا زمانی که اندوخته قانونی به یک دهم سرمایه شرکت برسد و از آن به بعد ذخیره نمودن اختیاری می باشد . از آنجایی که اندوخته قانونی در سال ۸۶ به یک دهم سرمایه رسیده است ($۵۰۰ = ۱۰\% * ۵۰۰۰$) لذا شرکت دیگر موظف به این امر نمی باشد .

(۸) بر اساس مفاد ماده ۹۰ قانون تجارت در صورتیکه شرکتی سود قابل تقسیم داشته باشد حداقل ۱۰٪ از سود ویژه سال می بایستی بین صاحبان سهام تقسیم گردد . سیاست شرکت در این حوزه به این صورت بوده است که در سال ۸۷ ۶۰٪ از سود سال را بین صاحبان سهام تقسیم نموده و در سال های آتی به علت سود اوری شرکت درصد تقسیم سود روند نزولی یابد به این صورت که نرخ تقسیم سود سال جدید برابر با نرخ تقسیم سود سال قبل در ۱۰۲٪ باشد .
 $۸۸ = ۱/۲ * ۶۰۰ =$ نرخ تقسیم سود سال ۸۸

مرحله دوم تهیه ترازنامه پیش بینی شده

جهت ده سال را تهیه می کنیم و ترازنامه منبع اصلی اطلاعات برای ارزیابی نقدینگی و انعطاف پذیری مالی می باشد .. نقدینگی به مدت زمانی که انتظار می رود سپری گردد تا یک دارایی به وجه نقد تبدیل و یا بدهی پرداخت گردد بستگی دارد انعطاف پذیری مالی یعنی توانایی اقدام جهت تغییر میزان و زمان جریان های نقدی به گونه ای که بتوان در قبال رویداد های غیره منتظره واکنش نشان داد . بیان دیگر و قابلیت انطباق واحد تجاری با تغییرات در شرایط عملیاتی است . در واقع انعطاف پذیری مالی و مقیاسی برای سنجش سازگاری یک شرکت می باشد .
 در ادامه به تشریح هر یک از اقلام مدرج در صورت های مالی و نحوه محاسبه آنها می پردازیم .

(۱) موجودی نقد :

وجوه نقد سیالترین دارایی و واسطه مبادلات است که از آن در خرید کالا و خدمات و تسویه تعهدات استفاده می شود . وجوه نقد شامل اسکناس و مسکوکات و چک های شخصی و سپرده های دیداری و چک پول و حوالجات بانکی و تنخواه و اغلب سپرده های پس انداز می باشد . با توجه به توضیحات ارائه شده و پیش بینی وضعیت نقدینگی در آینده بستگی به ورودی ها و خروجی های وجه نقد ناشی از معاملات شرکت دارد و از آنجایی که هدف اصلی صورت جریان وجوه نقد ارائه اطلاعاتی در رابطه با جریانهای ورودی و خروجی وجه نقد طی یک دوره حسابداری است . برای پیش بینی وجه نقد در آینده از صورت جریان وجوه نقد استفاده می شود و وجوه پیش بینی شده به دست آمده از صورت جریان وجوه نقد به ترازنامه انتقال می یابد .

(۲) حسابهای دریافتنی :

حساب دریافتنی شرکت مذکور شامل مطالباتی از کار فرمایان در نتیجه انجام قرار دادهای فی مابین می باشد لذا افزایش حساب فوق را معادل درآمد کسب شده طی سال منظور می نمایم . دریافت مطالبات در شرکت مورد بحث ما به صورت ذیل است .
 از آنجایی که فعالیت شرکت مورد بحث ما پیمانکاری می باشد و پیمانکار تا زمانی که بخش عمده ای از صورت وضعیت های ارائه شده به کارفرما را طی سال وصول ننماید قادر به ادامه کار نمی باشد و رویه های شرکت در سنوات گذشته نشان میدهد که در سال ۶۰٪ از صورت وضعیت های به تایید رسیده کارفرما وصول می شود و مانده مطالبات در سال آتی به استثنای ۱۵٪ آن که

مربوط به ۱۰٪ سپرده حسن انجام کار و ۵٪ سپرده بیمه می باشد که کارفرما نزد خود تا زمان تحویل قطعی نگه می دارد کاملاً وصول می گردد. و از انجایی که پیمانکاری شرکت نهایتاً ۲ الی ۳ ساله می باشد و در طول مدت زمانی که بودجه تهیه می شود پیش بینی می کنیم که برخی از پروژه های شرکت تحویل قطعی گردد لذا ۱۰٪ از سپرده نزد کار فرمایان در سال ازاد می گردد لذا ۹۵٪ از مطالبات ابتدای دوره شرکت وصول می گردد لذا ما هم پیش بینی می کنیم که این روند در آینده ادامه داشته باشد.

(۳) موجودی کالا :

موجودی کالا در شرکت های پیمانکاری عمدتاً شامل مواد و مصالح مورد استفاده در پروژه ها می باشد. با توجه به این که بخشی از بهای تمام شده پروژه ها را مواد و مصالح تشکیل می دهد لذا با توجه به نسبت موجودی کالا به بهای تمام شده که در سنوات گذشته وجود داشته است که نشان می دهد که ۳٪ از بهای تمام شده پروژه ها را مواد و مصالح مصرفی در آنها تشکیل می دهد لذا مانده پایان دوره موجودی کالا برابر خواهد بود با مانده پایان دوره موجودی در سال گذشته در نسبت بهای تمام شده به موجودی و خالص افزایش طی دوره از مابه التفاوت مانده ابتدای دوره به مانده پایان دوره به دست آمده است.

(۴) پیش پرداختها :

پیش پرداختها در شرکت های پیمانکاری به دو دسته تقسیم می شود بخشی از پیش پرداختها مربوط به مالیات های مکسوره از صورت وضعیت های پرداخت شده می باشد و بخش دیگر آن مربوط به پیش پرداختهای هزینه ای که به پیمانکار جزء و یا تامین کننده گان مواد و مصالح پرداخت می نماید می باشد. برای محاسبه مبلغ پیش پرداخت هزینه ها همانند موجودی کالا باید بدانیم که چه بخشی از بهای تمام شده پروژه ها را چنین هزینه های تشکیل داده است که از نسبت پیش پرداختها به بهای تمام شده پروژه ها در سنوات قبل جهت پیش بینی پرداختها استفاده می نمایم.

(۵) دارایی های ثابت مشهود و نامشهود :

دارایی های ثابت مشهود شرکت های پیمانکاری علاوه بر زمین و ساختمان و وسایل نقلیه شامل ماشین الات و تجهیزات راه سازی و اثاثیه و ابزار الات و تجهیزات و کارخانجات اسفالت و غیره می باشد.

همان طور که قبلاً اشاره شد با افزایش حجم عملیات شرکت دارایی های ثابت شرکت زود تر مستهلك شده و کار ایی لازم را جهت پیشبرد اعداد شرکت را از دست می دهند لذا شرکت می بایست تمهیدات لازم را جهت جایگزینی ماشین الات فرسوده با ماشین الات جدید ببانددیشد لذا بر این اساس شرکت برنامه ۱۰ ساله ای در جهت جایگزینی مناسب جهت دست یابی به اهداف شرکت با توجه به نرخهای کارشناسی شده در نظر می گیرد.

دارایی های نامشهود شامل حق الامتیاز و نرم افزار غیره می باشد که شرکت بر اساس نیاز خود و در جهت تامین آنها برنامه هایی در نظر دارد که از آنها استفاده می شود.

(۶) سایر دارایی ها :

شامل دارایی های است که منطقی در طبقه دیگری قرار نمی گیرد. که شامل پیش پرداخت های هزینه ای بلند مدت و مبلغ دفتری دارایی های ثابت بلا استفاده و وجوه نقد مسدود شده و سپرده های بلند مدت بانکی می باشد که شرکت جهت اخذ ضمانت نامه های بانکی افتتاح می کند است. و با توجه به رویه های قبلی شرکت روند متوسط خالص افزایش آن را با نرخ رشد سالانه ۵٪ در نظر گرفته است.

۷) حسابهای پرداختی :

حسابهای پرداختی نقطه مقابل حسابهای دریافتی می باشد . حسابهای پرداختی زمانی ایجاد می شود که شرکتی کالا و ملزومات یا خدمات را به صورت اعتباریاریه نماید با توجه به سیاست شرکت فرض بر این است که تمامی هزینه های شرکت را در ابتدا به طور اعتباری دریافت و از مبلغ بدهی که در سال افزایش می یابد ۶۰٪ ان پرداخت و نیز ۹۰٪ بدهی های ابتدای دوره پرداخت گردد تا شرکت بتواند در روال عادی به عملیات خود ادامه دهد .

افزایش طی دوره حسابهای پرداختی شرکت برابر خواهد بود با بهای تمام شده خدمات ارایه شده و هزینه های اداری و عمومی و سایر هزینه ها منهای افزایش در ذخیره باز خرید خدمت و افزایش در ذخیره استهلاک دارایی های ثابت می باشد .

۸) پیش دریافتها :

همانطور که قبلا اشاره شده است از مبلغ کل پیمان طی چند مرحله معادل ۲۰٪ کل پیمان به پیمانکاران پرداخت می شود بر اساس روند موجود معادل ۲۰٪ قرار دادهای منعقد به عنوان پیش دریافت قابل وصول خواهد بود و با عنایت به روند کسب درآمد شرکت در وصول درآمدها ضریب پیش دریافت ها در بودجه لحاظ شده است که ضریب مورد بحث به شرح زیر می باشد .

$$۲۰\% * (۸۰\% * \text{درآمد ارایه خدمات}) = \text{پیش دریافت درآمد وصولی}$$

هر ساله معادل ۱۴/۵ درصد درآمد وصول شده کسر می گردد .

۹) ذخیره مالیات :

شرکت می بایست بدهی مالیات بر عملکرد خود در حسابها نشان دهد . از انجایی که مبلغ مالیات بر درآمد قبل از صدور برگ قطعی به طور برآوردی مشخص می شود و به طور معمول بین مالیات محاسبه شده توسط شرکت و مالیات تعیین شده توسط ممیز تفاوت هایی وجود دارد این تعهدات با عنوان ذخیره مالیات در متن تراز نامه منعکس می شود . مالیات بر درآمد پرداختی به صورت خالص پس از کسر پیش پرداختهای مالیاتی مربوط در ترازنامه ارایه می شود .

۱۰) سود سهام پرداختی :

این حساب مربوط تقسیم سودی که در سال انجام می شود می باشد . لذا افزایش ان معادل سود تقسیمی مندرج در صورت سود و زیان انباشته می باشد . و بر اساس سیاست های شرکت مانده اول دوره در سال پرداخت میگردد . و با عنایت به اینکه سود تقسیمی مبنایی برای بازگشت سرمایه نیز محسوب می شود لذا تقسیم سود نقش عمده ای را در تصمیم گیری سرمایه گذاران خواهد گذاشت بنابراین این کاهش طی دوره معادل مانده ابتدای دوره می باشد .

۱۱) ذخیره باز خرید خدمت کارکنان :

بر اساس قوانین مربوط و در صورت پایان خدمت کارکنان و شرکت مکلف است بر مبنای سنوات خدمت و حقوق دریافتی کارکنان مبالغی به انها پرداخت کند . با گذشت خدمت کارکنان برای شرکت تعهد قانونی ایجاد می شود که باید ذخیره لازم را برای ان شناسایی کند . ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان را در سر فصل بدهیهای غیر جاری منعکس شود مگر ان بخش از این ذخیره که مربوط به کارکنانی است که در طی سال آتی باز خرید یا بازنشسته می شود . با توجه به بررسیهای انجام شده بر حساب ذخیره خدمت در سالهای گذشته مشخص گردید که ۲/۵٪ از هزینه های شرکت را هزینه باز خرید خدمت کارکنان تشکیل می دهد . و بر اساس سیاست های مدیریت ۱/۵٪ از ان در طی دوره به پرسنل قراردادی پرداخت می گردد .

با عنایت به صورت مالی پیش بینی شده و در نظر گرفتن نرخ بازده سود اوری شرکت (نرخ تنزیل) معادل ۲۰٪ بازگشت سرمایه شرکت پس از ۱۰ سال معدل مبلغ ۶۴۴.۷۶ میلیون ریال می باشد .

فصل ششم :
هدف از این فصل

- ۱) آشنای با اهداف استاندارد
- ۲) آشنای با تجزیه و درآمد و تغیر و ادعاها
- ۳) شناخت درآمدها و هزینه ها
- ۴) افشاء در ترازنامه و سود و زیان

استاندارد حسابداری شماره ۹ حسابداری پیمانهای بلند مدت

هدف استاندارد

هدف این استاندارد تجویز نحوه حسابداری درآمد ها و هزینه های مرتبط با پیمانهای بلند مدت در صورتهای مالی پیمانکار است. این استاندارد معیارهای شناخت مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جهت تعیین زمان شناخت درآمد و هزینه های پیمان به عنوان اقلام صورت و زیان بکار می گیرد. این استاندارد همچنین رهنمودهایی را برای اعمال این معیار ها ارائه می کند.

دامنه کاربرد

این استاندارد باید برای حسابداری پیمانهای بلند مدت در صورتهای مالی پیمانکار به کار گرفته شود.

پیمان بلند مدت: پیمانی است که برای طراحی و تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که تواما یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره های مالی متفاوت قرار می گیرد.

نکته:

پیمانی که طبق این استاندارد بلند مدت تلقی می گردد. معمولاً در طول مدتی بیش از یک سال انجام خواهد شد. با این حال مدت بیش از یک سال و مشخصه اصلی یک پیمان بلند مدت نیست. بنابر این برخی پیمانها با مدت کمتر از یک سال و هرگاه از نظر فعالیت دوره و دارای چنان اهمیت نسبی باشد که عدم انعکاس درآمد و هزینه عملیاتی و سود مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره و عدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورتهای مالی گردد. باید به عنوان پیمان بلند مدت محسوب شود مشروط بر این که رویه متحده در واحد تجاری از سالی به سال دیگر به طور یکنواخت اعمال گردد.

پیمان مقطوع: پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان با یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از 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 درصدمعینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی به پیمانکار پرداخت شود.

پیش دریافت پیمان: بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است.

مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار عبارت است از:

(الف) علی الحساب ها: مبالغی است که به طور موقت در قبال حسابهای صادره در دست بررسی دریافت می شود.

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

مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار: عبارت است از مبالغ قابل دریافت که بابت صورت حساب های صادره در حسابها منظور شده است.

زیان های قابل پیش بینی : زیان هایی است که انتظار می رود در طول مدت پیمان ایجاد شود (با احتساب مبلغ برآوردی هزینه کارها 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 حاصل شود .

تجزیه و ترکیب پیمانها

الزامات این استاندارد به استثنای موارد زیر باید برای هر پیمان به طور جداگانه به کار گرفته شود :
پیمان بلند مدتی که از چند بخش جداگانه تشکیل شده باشد و حایز شرایطی باشد که بتوان عملکرد هر بخش آن را به مشابه پیمانی جداگانه در نظر گرفت .

گروه پیمان بلند مدتی از چند بخش جداگانه تشکیل شده باشد . در صورت تحقق شرایط زیر عملکرد هر بخش باید به مشابه پیمانی جداگانه در نظر گرفته شود .

الف) در مورد هر بخش پیشنهاد قیمت جداگانه ای ارایه شده باشد

ب) مذاکرات هر بخش به طور جداگانه صورت گرفته و طرفین پیمان حق قبول یا رد آن بخش را داشته باشند

ج) درآمد ها و هزینه ها ی هر بخش به طور جداگانه ای قابل تشخیص باشد

در صورت تحقق شرایط زیر گروه پیمانها را اعم از این که دارای یک یا چند کارفرما باشد باید به عنوان یک پیمان واحد تلقی کرد .

الف (گروه پیمانها به عنوان یک مجموعه مورد مذاکره قرار گرفته باشد

ب) وابستگی پیمانها به یکدیگر به گونه ای باشد که در عمل بخشی از یک پروژه سود اور را تشکیل دهد و

ج) پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود

درآمد پیمان

درآمد پیمان باید در بر گیرنده موارد زیر باشد :

الف (مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است ..

ب) تغییر در میزان کار پیمان ادعا و سایر دریافتهای تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان :

۱- تا میزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد

۲- این موارد را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد

درآمد پیمان به ارزش منصفانه ما به ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه گیری می شود . اندازه گیری درآمد پیمان و برآورد ها اغلب به وقوع رویداد ها و رفع ابهامات تجدید نظر می شود . بدین ترتیب مبلغ درآمد ممکن از دوره ای به دوره دیگر تغییر کند .

مثالهایی از مواردی که ممکن است باعث تغییر مبلغ درآمد از دوره ای به دوره دیگر شود :

الف (توافق پیمانکار و کارفرما در مورد تغییرات یا ادعا ها در دوره ای پس از دوره انعقاد پیمان

ب) در پیمانهای مقطوع به موجب مفاد پیمان از جمله تعدیل احاد بها

ج) وجود جرایم تاخیر در تکمیل کار

د) در پیمانهای مقطوع متضمن نرخ ثابت برای هر واحد محصول افزایش تعداد واحد ها

تغییر پیمان

تغییر پیمان عبارت است از دستور کارفرما مبنی بر تغییر در دامنه کاری که قرار است طبق مفاد پیمان انجام شود. تغییر ممکن است موجب افزایش یا کاهش درآمد پیمان شود برای نمونه می توان از تغییر در مشخصات یا طراحی يك دارایی و تغییر در مدت پیمان نام برد. تغییر زمانی در درآمد پیمان منظور می شود که:

(الف) تصویب تغییر و مبلغ درآمد حاصله توسط کارفرما محتمل باشد و

(ب) مبلغ درآمد را بتوان به گونهاب قابل اتکا اندازه گیری کرد.

ادعا

ادعا عبارت است از مطالبی که پیمانکار از کارفرما یا شخص ثالث به عنوان جبران هزینه هایی مطالبه می کند که در مبلغ پیمان منظور نشده است برای مثال ادعا ممکن است ناشی از اشتباه در مشخصات یا طراحی و تاخیر ایجاد شده توسط کارفرما و تغییرات مورد اختلاف در میزان کار پیمان باشد. اندازه گیری مبلغ درآمد حاصل از ادعا متضمن درجه بالایی از ابهام است و اغلب بستگی به نتیجه مذاکرات دارد بنابر این ادعا تنها زمانی در درآمد پیمان منظور می شود که:

(الف) مذاکرات به مرحله پیشرفت یا رسیده باشد به گونه ای که قبول ادعا از سوی کارفرما محتمل باشد و

(ب) مبلغی را که احتمالاً مورد قبول کارفرماست بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد

دریافتهای تشویقی

دریافتهای تشویقی عبارت است از مبالغی اضافی که در صورت نیل به استاندارد های عملکرد تعیین شده یا افزون بر آن توسط پیمانکار دریافت می شود. برای مثال ممکن است پیش بینی شود که در صورت تکمیل موضوع پیمان قبل از موعد مقرر پرداختهای تشویقی به پیمانکار صورت می گیرد.

دریافتهای تشویقی را زمانی می توان در درآمد پیمان منظور کرد که:

(الف) پیمان تا حدی پیشرفت کرده باشد که نیل به استاندارد های عملکرد تعیین شده یا افزون بر آن محتمل باشد و

(ب) مبلغ دریافت تشویقی را بتوان به گونه ای قابل اتکار اندازه گیری کرد.

مخارج پیمان

(الف) مخارجی که مستقیماً با يك پیمان مشخص مرتبط است مثل: کار مستقیم و مواد اولیه مصرفی و استهلاک و اجاره ماشین الات و تجهیزات و ... این مخارج را می توان به میزان درآمدهای اتفاقی خارج از شمول تعریف درآمد پیمان کاهش داد مثل درآمد حاصل از فروش مواد و ماشین الات اضافی.

(ب) مخارجی که بین پیمانها مشترك بوده و تسهیم آن به پیمانهای جداگانه امکان پذیر است مثل: حق بیمه و مخارج غیر مستقیم طراحی و کمک فنی و سر بار پیمان. این مخارج بر حسب ماهیت آن طبقه بندی و با اعمال یکنواخت روشهای سیستماتیک و معقول به پیمانهای مختلف تخصیص می یابد. می تواند در بر گیرنده مخارج استقراض مرتبط با پیمانها نیز باشد (بر اساس استاندارد شماره ۱۳)

(ج) سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرماست مثل مخارج اداری و عمومی و مخارج توسعه که جبران آن به طور مشخص در پیمان قید شده است.

مخارجی را که نمی توان به فعالیت پیمانکاری یا به يك پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور نمی شود. مثال: مخارج اداری و عمومی و فروش و مخارج تحقیق و توسعه که جبران آن در پیمان مشخص نشده و استهلاک ماشین الات و تجهیزاتی که در فعالیت پیمانکاری استفاده نشده است.

مخارج تحمل شده قبل از انعقاد پیمان، در صورت انعقاد پیمان در دوره جاری یا حصول اطمینان از انعقاد پیمان در دوره بعد، به حساب پیمان منظور می شود. هر گاه این مخارج به عنوان هزینه دوره ای که در آن وقوع یافته محسوب شود و پیمان در دوره بعد منعقد گردد چنین مخارجی را نباید به حساب پیمان برگشت داد.

شناخت درآمد و هزینه های پیمان

هرگاه توانایی برآورد ماحصل یک پیمان به گونه ای قابل اتکا وجود داشته باشد.

باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات وضعیت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.

هر گاه توانایی برآورد ماحصل یک پیمان به گونه ای قابل اتکا وجود نداشته باشد الف: درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شدهای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود ب: مخارج پیمان در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

هر گاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد (کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند) باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

- شامل مجموع مخارج تا تاریخ ترازنامه و مجموع مخارج تخمینی بعدی تا مرحله تکمیل، مخارج اتی کارهای اصلاحی، کارهای تضمینی و هرگونه کارهای تضمینی و هرگونه کارهای مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست افزایشهای احتمالی حقوق و دستمزد، قیمت مواد و مصالح و سایر مخارج پیمان در نظر گرفته می شود.

شناخت درآمد و هزینه دوره بر اساس میزان تکمیل پیمان، اغلب روش درصد تکمیل پیمان نامیده می شود طبق این روش، درآمد پیمان با مخارج تحمل شده جهت نیل به آن میزان از تکمیل تطابق داده می شود و در نتیجه درآمد هزینه و سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می یابد. در صورت رفع اتهاماتی که موجب گردیده است تا ماحصل پیمان به گونه ای اتکا پذیر قابل برآورد نباشد درآمد و هزینه پیمان بلند مدت باید به اندازه سهم مناسبی از درآمد و مخارج = کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات وضعیت مورد فعالیت) شناسایی شود.

سایر ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط پیمان بلند مدت

در پیمانهای مقطول ماحصل پیمان بلند مدت را زمانی می توان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد که تمامی شرایط زیر برقرار باشد:

الف) درآمد پیمان را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.

ب) جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد.

ج) مخارج پیمان تا زمان تکمیل پیمان و همچنین در صد تکمیل در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد و

د) مخارج مربوط به پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد تا مقایسه مخارج واقعی تحمل شده پیمان با برآورد های قبلی آنها میسر گردد .

میزان تکمیل پیمان به طرق مختلف قابل تعیین است . واحد تجاری روشی را که کار انجام شده را به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری می کند به کار می گیرد . با توجه به ماهیت روشها ممکن است شامل موارد زیر باشد :

الف) نسبت مخارج تحمل شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی پیمان

ب) ارزیابی کار انجام شده یا

ج) نسبت مقدار کار انجام شده به کل کار پیمان

چنانچه تعیین میزان تکمیل کار با توجه به مخارج تحمل شده انجام گردد تنها آن بخش از مخارجی که منعکس کننده کار انجام شده باشند در مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می گردد . مثالهایی از مخارجی که در مخارج تحمل شده منظور نمی شوند عبارتند از :

الف) مخارج پیمان که مرتبط با فعالیت اتی پیمان است از قبیل مواد و مصالحی که تا کنون در پیمان مربوط استفاده نشده اند و

ب) مبالغ پرداختنی به پیمانکاران دست دوم قبل از انجام کار مندرج در پیمان فرعی

آن بخش از مخارج پیمان که بازیافت آن غیر محتمل است فوراً به عنوان هزینه شناسایی می شود .

نمونه های از این مخارج مربوط به پیمانهای می شود که :

الف) به طور کامل قابل اجرا نیست

ب) تکمیل آنها منوط به نتیجه دعاوی حقوقی در جریان یا مقررات در حال تصویب باشد .

ج) احتمال مصادره یا تخریب اموال برود

د) کارفرمای آنها قادر به ایفای تعهدات خود طبق پیمان نباشد و

ه) پیمانکار آنها قادر به تکمیل پیمان یا ایفای تعهدات خود طبق پیمان نباشد .

تغییر در بر آوردها

اثر تغییر در برآورد درآمد یا مخارج پیمانی اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان که از برآوردهای جاری درآمد و مخارج پیمان ناشی می شود طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان (گزارش عملکرد مالی) تغییر در برآورد تلقی می شود .

افشاء در ترازنامه

پیمانهای بلند مدت را باید به شرح زیر در ترازنامه افشاء کرد :

الف) مازاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بر مبالغ دریافتی و دریافتنی تا تاریخ ترازنامه با عنوان مبلغ قابل بازیافت تحت سرفصل حسابهای دریافتنی در ترازنامه .

ب) پیش دریافت در سرفصل پیش دریافتها در ترازنامه

ج) مخارج تحمل شده انباشته پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام شده) و به کسر زیانهای قابل پیش بینی به عنوان مانده پیمانهای بلند مدت تحت سرفصل پیمانهای در جریان پیشرفت در ترازنامه

د) مازاد زیانهای قابل پیش بینی بر مخارج تحمل شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته) با عنوان ذخیره زیانهای قابل پیش بینی تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه.

ه) مبلغ سپرده های کسر شده قابل استرداد از قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه تحت سرفصل حسابهای دریافتنی در ترازنامه.

افشاء در صورت سود و زیان

صورت سود و زیان باید اقلام زیر را به طور جداگانه منعکس کند.

الف) درآمد شناسایی شده دوره (درآمد پیمان)

ب) هزینه شناسایی شده دوره (بهای تمام شده پیمان) شامل هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره و زیان قابل پیش بینی شناسایی شده طی دوره.

افشاء در رویه های حسابداری:

واحد تجاری باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشاء کند

الف) روشهای تعیین درآمد شناسایی شده دوره.

ب) روشهای تعیین مرحله تکمیل پیمان در جریان پیشرفت.

نتیجه گیری

سیستم حسابداری موسسات پیمانکاری باید طوری طراحی شود که سود و زیان هر پیمان بدقت مشخص باشد .

بیشتر موسسات در کل يك مركز سود به شمار مي ايند حال آنکه در موسسات پیمانکاری معمولاً هر پیمان يك مركز جداگانه سود فرض می شود . از این رو برای هر قرار داد پیمانکاری که بسته می شود حسابهای جداگانه در دفتر کل افتتاح می گردد و برای سهولت مراجعه به اسناد و مدارک نظیر برگ درخواست کالا ، حواله انبار و لیست دستمزد کارگران به هر پیمان شماره خاصی اختصاص می یابد .

دوره ای که مخارج مربوط به يك طرح شناسایی می شود با امضای قرار داد آغاز می شود و با تکمیل آن پایان می یابد در مورد حسابداری قرار داد های بلند مدت پیمانکار ذکر نکات زیر ضروری است :

(الف) مخارج قبل از انعقاد قرار داد (مخارج شرکت در مناقصه)

(ب) مخارج پیمان در طول اجرا (هزینه های مستقیم : هزینه های سربار)

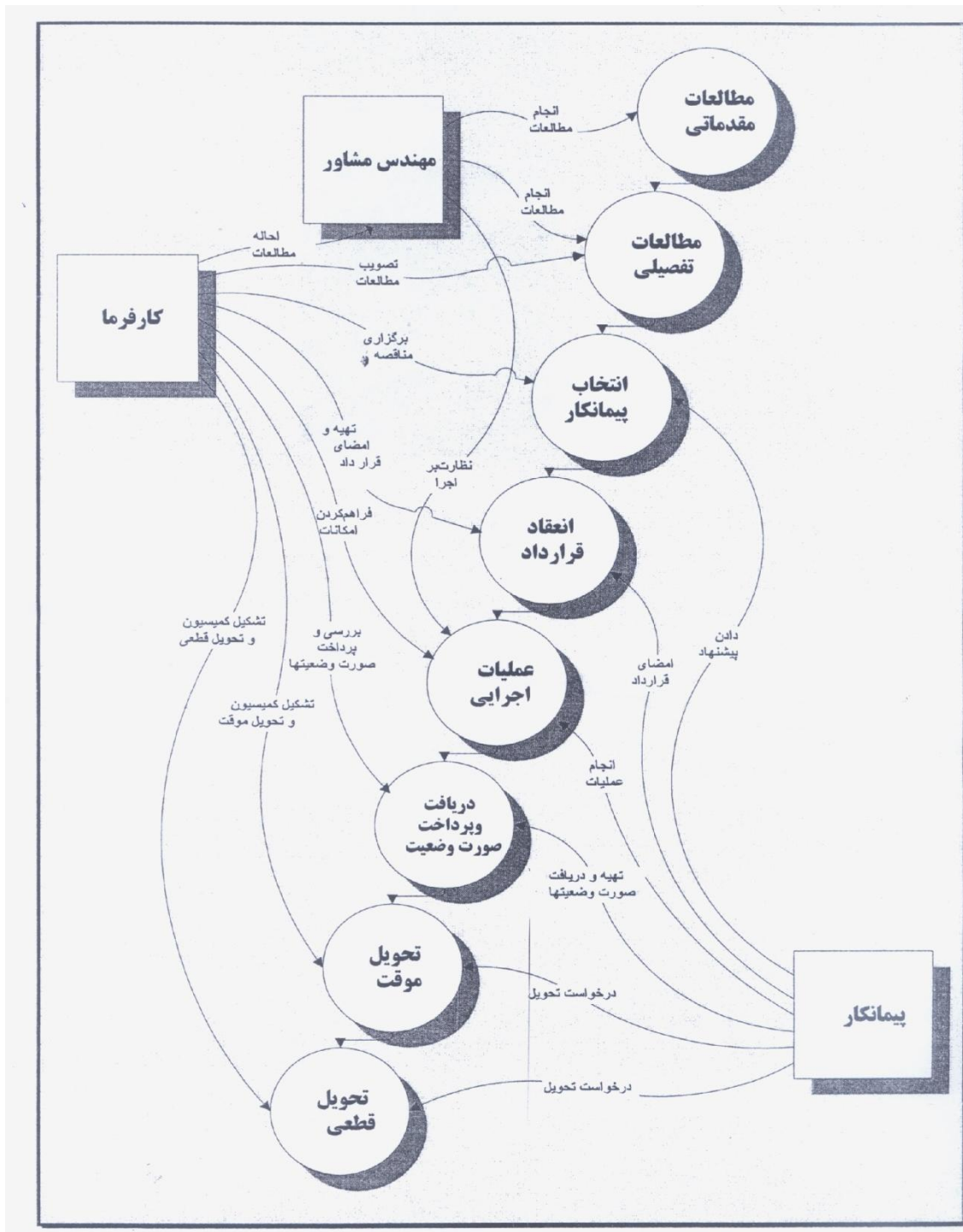
(ج) هزینه های عمومی و اداری

با استفاده از مطالب ارائه شده در این پروژه می توان نتیجه گرفت که شرکت ها در مرحله اجرا موفق می شوند که استراتژی آنها به صورت دقیق بیان شود یعنی پیمانکار بتواند آنها را به روشنی به آگاهی همه افراد و دستندر کاران برساند ان نیاز به يك فرایند در پیمانکاری دارد که باید عوامل را که موجب موفقیت می شوند به روشنی مشخص کند آنها را اعلام نمود و اقدام به اجرا کرد . این بدان معنی است که باید استراتژی را با عمل هماهنگ نمود بدیهی است نوع عوامل موفقیت امیزی را که پیمانکار آنها را به اجرا در می آورد به نوع استراتژی (استفاده از روش های حسابداری) بستگی دارند . یعنی در سالهای گذشته معمولاً موفقیت شرکت ها در این بود که توجه خود را معطوف به تعداد انگشت شماری قرار داد و پروژه ها می نمودند که دارای ویژگیهای محدود بودند در حالیکه در زمان کنونی این دیدگاه تغییر یافته و اکنون بر موضوع رضایت مشتری تاکید می شود ایجاد ارزش برای مشتریان باعث شده است که دیدگاه های پیمانکاران تغییر یابد زیرا در گذشته به کاهش دادن هزینه ها توجه می شد ولی در زمان کنونی به کیفیت خدمات و تحویل به هنگام و نشان دادن واکنش در برابر خواسته های مشتریان حقوقی و حقیقی توجه می شود به مرور زمان که استراتژی شرکت ها که تغییر کرده است حسابداری پیمانکاری نیز دست خوش تغییر بوده است .

پیشنهاد ها

برای تعیین جایگاه رقابتی و استراتژیک شرکت و نیز تجزیه و تحلیل پروژه ها و قرار داد های اقتصادی شرکت ها موارد زیر پیشنهاد می شود

- ۱) استفاده از نرم افزار به روز دنیا
- ۲) استفاده از استانداردهای جهانی برای حسابداری پیمانکاری
- ۳) استفاده از مهندسين مجرب و متخصصين حسابداری برای شناسایی راههای جهت ارزیابی پروژه و کاهش دادن بهای تمام شده پروژه ها
- ۴) توجه به شرایط اقتصادی که شرکت ها با آن روبرو است .
- ۵) حسابرسی عملیاتی با توجه به حسابرسی موجود بررسی شود و عملیات حسابرسی پیمان کاری با توجه به استاندارد های حسابرسی ایران و بین الملل تدوین شود .



نمودار محتوای عملیات پیمانکاری

ضمائم :

بسمه تعالی

برگ استعلام بهاء

شرکت / آقای

این اداره کل در نظر دارد پروژه با مشخصات ذیل از طریق اخذ استعلام اقدام نماید، خواهشمند است آخرین قیمت پیشنهادی خود را در همین برگ نوشته ، مهر و امضاء نمائید .

مشخصات پروژه :

اعلام انصراف	قیمت پیشنهادی

اینجانب نماینده حاضر است پروژه مذکور را با قیمت ریال انجام دهد .

نام و نام خانوادگی

نماینده اداره کل

شرکت

ضمیمه : ۱- فرم صدور چک

فرم‌ها
شرکت
« فرم صدور چک »

مبلغ (بحروف) ریال به عدد ریال
 طی چک شماره به عهده بانک از جاری.

 با

 در وجه آقای / شرکت. صادر گردید.

امضاء گیرنده

امضاء مدیر عامل

امضاء حسابدار

ضمیمه : ۲- رسید اسناد دریافتی

شرکت
« رسید اسناد دریافتی »

تاریخ :

تعداد برگه چک / سفته از آقای / شرکت. بابت بشرح زیر

دریافت گردید.

ردیف	شماره	سررسید	جاری	عهده	مبلغ	توضیحات
۱						
۲						
جمع کل						

امضاء صندوقدار

ضمیمه : ۳- فرم واگذاری اسناد دریافتی

« فرم واگذاری اسناد دریافتی »

تاریخ :

تعداد برگه چکبه آقای / شرکت بابت بشرح زیر تحویل شد.

ردیف	شماره	سررسید	جاری	عهدہ	مبلغ	توضیحات
۱						
۲						
۳						
۴						
جمع کل						

امضاء گیرنده

امضاء صندوقدار

ضمیمه : ۴ - قبض پرداخت صندوق

شرکت

« قبض پرداخت صندوق »

تاریخ :

بدهکار :

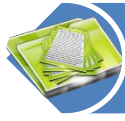
ریال

مبلغ (بحروف) ریال به عدد

به آقای / خانم / شرکت پرداخت گردید.

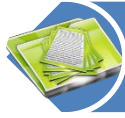
شرح	صندوقدار	مدیرعامل	گیرنده

ضمیمه ۶ (دفاتر کار فرما)



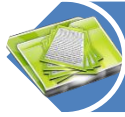
۱) ثبت مرحله مطالعات مقدماتی طرح

هزینه مطالعاتی طرح ۱۲۰۰۰۰۰۰
بانک ۱۲۰۰۰۰۰۰
پرداخت بابت مطالعات مقدماتی طرح



۲) ثبت مرحله مطالعات تفصیلی طرح

هزینه مطالعاتی طرح ۱۵۰۰۰۰۰۰
بانک ۱۵۰۰۰۰۰۰
پرداخت بابت مطالعات تفصیلی طرح



۳) مرحله اجرای طرح

الف) ارجاع کار به پیمانکار

الف ۱) ثبت مرحله دعوت از پیمانکار برای اجرای طرح :

هزینه مطالعات طرح ۹۰۰۰۰
بانک ۹۰۰۰۰
پرداخت بابت درج آگهی

الف ۲) ثبت مرحله فروش یا توزیع اسناد و مدارک :

ثبتي ندارد

الف ۳) ثبت مرحله شرکت در مناقصه :

حساب انتظامی - ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۵۰۰۰۰۰۰
طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۵۰۰۰۰۰۰
ثبت ضمانت دریافتی از شرکت (اکس)

الف ۴) ثبت مرحله انتخاب پیمانکار :

پیمان در دست اجرا ۵۵۰۰۰
هزینه شرکت در مناقصه ۵۵۰۰۰
انتقال هزینه شرکت در مناقصه به حساب پیمان در جریان

(ب) انعقاد قرار داد با پیمانکار

ب ۱) ثبت مرحله گرفتن ضمانت نامه حسن انجام تعهدات :

حساب انتظامی - ضمانت نامه انجام تعهدات ۵۰۰۰۰۰
 طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه انجام تعهدات ۵۰۰۰۰۰
 ثبت ضمانت نامه انجام تعهدات دریافتی از شرکت الف

ب ۲) ثبت مربوط به تنظیم قرار داد پیمانکاری :

ثبتي ندارد

ب ۳) ثبت مربوط به ابطال ضمانت نامه شرکت در مناقصه :

طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۵۰۰۰۰۰
 حساب انتظامی - ضمانت نامه شرکت در مناقصه ۵۰۰۰۰۰
 ثبت ابطال ضمانت نامه شرکت در مناقصه شرکت (اکس)

ب ۴) ثبت مربوط به تسلیم ضمانت نامه پیش پرداخت :

حساب انتظامی - ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰
 طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰
 ثبت ضمانت نامه پیش پرداخت شرکت (اکس)

ب ۵) ثبت مربوط به تأییدیه پیش پرداخت :

پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰
 بانک ۲۰۰۰۰۰۰
 ثبت بابت پیش پرداخت پیمان

(پ) عملیات اجرایی

پ ۱) ثبت مربوط به ایجاد کارگاه :

دارایی در جریان ساخت ۹۰۰۰۰۰
 بانک ۹۰۰۰۰۰
 ثبت پرداخت بابت نظارت بر اجرای طرح به ناظر

پ ۲) ثبت مربوط به تخصیص تنخواه به کارگاه :

ثبتي ندارد

پ ۳) ثبت مربوط به مخارج اجرای طرح به وسیله کارگاه :

ثبتي ندارد

پ ۴) ثبت مربوط به مخارج اجرای طرح به وسیله دفتر :

ثبتي ندارد

ت) تنظیم و پرداخت صورتحسابها

ت ۱) ثبت مرحله تنظیم صورت وضعیت موقت کارها :

دارائی در جریان ساخت ۳۰۰۰۰۰۰
حسابهای پرداختی - پیمانکار ۳۰۰۰۰۰۰
ثبت مبلغ صورت وضعیت شماره ۱ شرکت (اکس)

ت ۱) ثبت مرحله تنظیم صورت وضعیت موقت کارها :

دارائی در جریان ساخت ۷۰۰۰۰۰۰
حسابهای پرداختی - پیمانکار ۷۰۰۰۰۰۰
ثبت مبلغ صورت وضعیت شماره ۲ شرکت (اکس)

ت ۲) ثبت مرحله پرداخت وجه صورت وضعیت کارها :

حسابهای پرداختی - پیمانکار ۳۰۰۰۰۰۰
دارائی در جریان تکمیل ۱۵۰۰۰۰۰
حسابهای پرداختی - سپرده حسن انجام کار ۳۰۰۰۰۰۰
پیش پرداخت ۶۰۰۰۰۰۰
وزارت دارائی ۱۵۰۰۰۰۰
سازمان تامین اجتماعی ۱۹۸۰۰۰۰
بانک ۱۹۰۲۰۰۰۰

پرداخت وجه صورت وضعیت شماره ۱
۱۰% سپرده حسن انجام - ۲۰% استهلاک پیش دریافت - ۵% مالیات - ۵% بیمه سهم کارفرما
۱۹۸۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰۰ + ۴۸۰۰۰۰
(۶.۶% = ۱.۶% + ۵%)

ت ۲) ثبت مرحله پرداخت وجه صورت وضعیت کارها :

حسابهای پرداختی - پیمانکار ۷۰۰۰۰۰۰۰
دارائی در جریان تکمیل ۳۵۰۰۰۰۰۰
حسابهای پرداختی - سپرده حسن انجام کار ۷۰۰۰۰۰۰۰
پیش پرداخت ۱۴۰۰۰۰۰۰
وزارت دارائی ۳۵۰۰۰۰۰۰
سازمان تامین اجتماعی ۴۶۲۰۰۰۰۰
بانک ۴۴۳۸۰۰۰۰۰

پرداخت وجه صورت وضعیت شماره ۲
۱۰% سپرده حسن انجام - ۲۰% استهلاک پیش دریافت - ۵% مالیات - ۵% بیمه سهم کارفرما
۴۶۲۰۰۰۰۰ = ۳۵۰۰۰۰۰۰ + ۱۱۲۰۰۰۰۰
(۶.۶% = ۱.۶% + ۵%)

ت) تحویل موقت

ت ۱) ثبت مرحله برچیدن کارگاه :

ثبتي ندارد

ث ۲) ثبت مرحله ابطال ضمانت نامه حسن انجام تعهدات :

طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه حسن انجام ۵۰۰۰۰۰۰
حساب انتظامی - ضمانت نامه حسن انجام ۵۰۰۰۰۰۰
ثبت ابطال ضمانت نامه حسن انجام تعهدات دریافتی از شرکت (اکس)

ث ۳) ثبت مرحله ابطال ضمانت نامه پیش پرداخت :

طرف حساب انتظامی - ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰۰
حساب انتظامی - ضمانت نامه پیش پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰۰
ثبت ابطال ضمانت نامه پیش پرداخت دریافتی از شرکت (اکس)

ث ۴) ثبت مرحله تعیین سود پیمان و بهای تمام شده دارای تکمیل شده :

ساختمان ۱۳۶۹۰۰۰۰
دارائی در جریان ساخت ۱۳۶۹۰۰۰۰
تحویل موقت بنا از شرکت (اکس)

ث ۵) ثبت مرحله استرداد نصف سپرده حسن انجام کار :

حسابهای پرداختی - سپرده حسن انجام کار ۵۰۰۰۰۰۰
بانک ۵۰۰۰۰۰۰
پرداخت نصف وجه سپرده حسن انجام کار شرکت (اکس)

ج) تحویل قطعی

ج ۱) ثبت مرحله استرداد نصف دیگر سپرده حسن انجام کار :

حسابهای پرداختی - سپرده حسن انجام کار ۵۰۰۰۰۰۰
بانک ۵۰۰۰۰۰۰
پرداخت نصف دیگر وجه سپرده حسن انجام کار شرکت (اکس)

ضمیمه ۷:

الف) روش کار تکمیل شده: این روش در ایران مورد استفاده قرار نمیگیرد برای همین به این قسمت در بخش (ضمیمه) یک اشاره جزئی برای آگاهی شده است

- در این روش درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان هنگامی شناسایی می شود که کل پیمان یا بخش عمده ای از پیمان تکمیل شده و تنها کارهای جزئی از آن باقی مانده باشد در این روش مخارج و مبلغ کارکرد صورت وضعیت موقت کارها در طول اجرای طرح به حساب پیمان در دست اجرا و حساب صورت وضعیت های تایید شده (حساب کار گواهی شده) منظور می شود.
- اما شناسایی درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان هنگامی صورت می گیرد که کار پایان یافته یا به مراحل پایانی رسیده باشد. از این رو پیش از پایان کار سود یا زیانی در صورت سود و زیان گزارش نمی شود.
- در تاریخ تهیه صورتهای مالی، مانده حساب پیمان در دست اجرا و حساب صورت وضعیت های تایید شده از یکدیگر کسر می گردد و نتیجه در ترازنامه جزء دارایی یا بدهی گزارش می شود.

➤ مزایا و معایب روش کار تکمیل شده:

مزایا: اندازه گیری سود یا زیان بطور واقعی و رعایت اصل تحقق درآمد

معایب: عدم رعایت اصل تطابق، مربوط نبودن و به موقع نبودن اطلاعات. تعلق مالیات بیشتر در صورت گزارش سود چند دوره مالی پیمان در یک سال (البته در صورت تصاعدی بودن نرخهای مالیات بر سود)

- ۱- مقاله آقای نظام الدین ملک آرای در رابطه با پیمانکاری .
- ۲- کتاب حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری انتشارات سازمان حسابرسی و تالیف مصطفی علی مدد و نظام الدین ملک آرای ۱۳۸۷
- ۳- نشریه ۱۲۶ سازمان حسابرسی با عنوان حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری .
- ۲- استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمانهای بلند مدت .
- ۳- نشریه ۱۸۵ سازمان حسابرسی با عنوان راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۹ .
- ۴- استاندارد حسابداری شماره ۱۱ بین المللی با عنوان قراردادهای پیمانکاری .

باشکر از استاد کرامی

آقای آرش درخشان مهر