



دانشگاه جامع
علمی-کاربردی

جزوه درس : حسابداری پیمانکاری (۱)

مدرس : صفری

حسابداری پیمانکاری

پیمانکاری فعالیتی گسترده است که حوزه های متعدد و متنوعی مانند سد سازی، راه سازی، هواپیما سازی، کشتی سازی، ساخت اسکله و بنادر، نصب خطوط پست های فشار قوی و انتقال نیرو، ساخت فیلم های سینمایی و ... را در برمی گیرد. فرایند پیمانکاری دارای جزئیات فنی زیادی است که از تهیه اسناد مناقصه شروع شده و تا تحویل قطعی کار ادامه می یابد. پیچیدگی عملیات پیمان کاری و روابط بین کارفرما و پیمانکار موجب گردیده است که مقررات خاصی در مورد تعهدات فی ما بین کارفرما و پیمانکار، مسائل - کارگری، بیمه، مالیات و سایر مسائل مرتبط با پیمانکاری تدوین گردد که آگاهی حسابداران از این مقررات برای شناسایی، اندازه گیری و ثبت آثار مالی آن ها لازم است. از جمله این مقررات، شرایط عمومی پیمان است که در پنج فصل و ۵۴ ماده تنظیم شده است و در آن تاییدات و تعهدات پیمانکار، تعهدات و اختیارات کارفرما، تضمین پرداخت، تحویل کار، حوادث قهری و ... مشخص گردیده است.

ابتدا انواع پیمان های بلند مدت و مراحل اجرای عملیات آن تشریح گردیده و سپس عملیات حسابداری پیمان بلند مدت در دفاتر پیمانکاری و نحوه شناسایی درآمد ها و هزینه های پیمان های نا تمام در پایان دوره مالی مورد بحث قرار می گیرد.

پیمان بلند مدت و انواع آن

پیمان بلند مدت پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از دارایی ها یا خدمات که توأمأ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می شود و مدت زمان لازم برای آن معمولاً بیش از یک سال می باشد.

پیمان بلند مدت را می توان به دو دسته به شرح زیر طبقه بندی کرد :

۱- **پیمان مقطوع** - پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمان کار عملیات موضوع پیمان را با دریافت یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان و یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان (مثلاً هر متر عملیات خاکبرداری) انجام می دهد.

در برخی موارد نرخ توافقی ممکن است براساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد.

۲- پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مدیریت مبتنی بر مخارج) - پیمان بلند مدتی است که به موجب آن علاوه بر مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان (مانند تهیه و تامین مواد و مصالح و نیروی انسانی که توسط پیمانکار پرداخت گردیده)، درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت می شود.

در برخی موارد تامین مواد و مصالح و نیروی انسانی بر عهده کارفرما می باشد و پیمانکار در قبال دریافت مبلغ معینی به عنوان حق الزحمه ، تنها وظیفه مدیریت اجرای طرح را برعهده می گیرد که اصطلاحاً به آن پیمان مدیریت اجرا گفته می شود که نوعی پیمان امانی است.

مراحل اجرای عملیات پیمان های بلند مدت

طرح های بلند مدت پیمانکاری معمولاً در سه مرحله:

۱. مطالعات مقدماتی

۲. مطالعات تفصیلی

۳. اجرای طرح

انجام می شود. در مرحله مطالعات مقدماتی ، مطالعات شناسایی طرح شامل تحقیقات و بررسی های مربوط به تعیین هدف طرح ، شناخت اجزای تشکیل دهنده امکانات فنی لازم، مجموع سرمایه گذاری مورد نیاز در طول مدت اجرای طرح و بالاخره توجیه فنی ، اقتصادی ، اجتماعی و زیست محیطی طرح انجام شده و حاصل این مطالعات به شکل گزارشی تدوین می شود که مبنای تصمیم گیری در مورد پذیرش یا رد طرح می باشد در صورت تصویب مطالعات مذکور ، طرح مقدماتی تهیه می شود که شامل تهیه نقشه های مقدماتی، تدوین مشخصات کلی طرح و انتخاب مناسب ترین گزینه از بین گزینه های موجود است.

پس از پذیرش و تصویب طرح مقدماتی ، مطالعات تفصیلی برای تهیه طرح نهایی آغاز می شود. بدین ترتیب که ابتدا نقشه های تفصیلی طرح تهیه می شود که شامل نقشه برداری ها، طراحی های دقیق و آزمایش های لازم به منظور تعیین مشخصات فنی طرح ، مقادیر دقیق کار ، برنامه زمانی اجرای کار ، منابع تهیه مصالح و... است. سپس اسناد و مدارک مناقصه تهیه می شود که شامل شرایط عمومی و خصوصی پیمان ،

مشخصات فنی عمومی و خصوصی و سایر اطلاعاتی است که لازم است در اختیار پیمانکاران قرار گیرد . 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 براساس آن ها مبلغ پیشنهادی خود را برای اجرای طرح محاسبه کند. پس از انجام مراحل مطالعات مقدماتی و تفصیلی ، عملیات اجرای طرح انجام می شود که شامل شش مرحله به شرح زیر است:

۱- ارجاع کار به پیمانکار

۲- انعقاد قرار داد

۳- تجهیز کارگاه و اجرای عملیات اصلی

۴- تهیه صورت وضعیت کارهای انجام شده

۵- تحویل موقت

۶- تحویل قطعی

ارجاع کار به پیمانکار

پس از تهیه اسناد و مدارک مناقصه و آماده بودن محل اجرای طرح ، کارفرما برای اجرای طرح در نخستین گام باید پیمانکار را انتخاب کند . برای این منظور کارفرما معمولاً به یکی از طریق زیر از پیمانکاران برای اجرای طرح دعوت می کند :

۱- **مناقصه عمومی** - در این روش ، فراخوان مناقصه از طریق چاپ آگهی در روزنامه ها به اطلاع مناقصه گران (پیمانکاران) می رسد.

۲- **مناقصه محدود** - در این روش ، فراخوان مناقصه از طریق ارسال دعوتنامه برای پیمانکاران صلاحیتدار انجام می شود.

مناقصه محدود در مواردی انجام می شود که به تشخیص و مسئولیت بالاترین مقام دستگاه مناقصه گزار (کارفرما)، برای برگذاری مناقصه عمومی محدودیت وجود داشته و دلایل آن تایید شود.

هریک از از پیمانکاران واجد شرایط که مایل به شرکت در مناقصه می باشد ، پس از تکمیل اسناد و مدارک مناقصه و واریز وجه سپرده شرکت در مناقصه به حساب کار فرما یا ارائه ضمانتنامه بانکی ، پیشنهاد خود را در یک پاکت سربسته به کارفرما تحویل می دهد . سپس کارفرما اقدام به ارزیابی فنی و بازرگانی شرکت کنندگان در مناقصه (در صورت لزوم) نموده و از بین پیشنهاد هایی که تمامی شرایط مناقصه را دارا بوده واز لحاظ قیمت خارج از اعتدال نباشد ، مناسب ترین پیشنهاد را از نظر مالی و سایر شرایط انتخاب و به عنوان برنده مناقصه تعیین می کند.

پس ازتعیین برنده مناقصه ، نتیجه به طور کتبی به پیمانکار برنده ابلاغ و جهت انجام مقدمات لازم و انعقاد قرارداد از وی دعوت به عمل می آید. در صورتی که برنده مناقصه حاضر به انعقاد قرار داد نباشد سپرده یا ضمانتنامه وی به نفع کارفرما ضبط می گردد و از پیمانکاری که پیشنهادش در مرتبه دوم بوده است برای انعقاد قرار داد دعوت می شود. در صورت امتناع نفر دوم ، سپرده یا ضمانتنامه وی نیز ضبط و مناقصه تجدید خواهد شد.

لازم به توضیح است که پس از امضای قرارداد با برنده مناقصه ، سپرده شرکت در مناقصه کلیه پیمانکاران به آن ها مسترد و در صورتی که از پیمانکاران ضمانتنامه اخذ شده باشد، ضمانتنامه ابطال و به آن ها عودت داده می شود.

از نظر حسابداری این مرحله برای پیمانکاردارای مخارجی است که اصطلاحا مخارج قبل از انعقاد پیمان نامیده می شود. از جمله این مخارج می توان به حق الزحمه مهندسان برای قیمت گذاری ، مخارج خرید اسناد مناقصه و کارمزد ضمانتنامه شرکت در مناقصه اشاره کرد.

انعقاد قرارداد

پس از انتخاب پیمانکار، قرارداد پیمانکاری باید براساس قیمت پیشنهادی وی تنظیم گردد. برای بستن قرار داد ، پیمانکار جهت ایجاد اطمینان نسبت به اجرای کار خود معمولا ضمانتنامه ای معادل ۵ درصد مبلغ اولیه قرارداد تهیه و به کارفرما ارائه می کند ویا این که معادل مبلغ مذکور به صورت سپرده نقدی به حساب کارفرما واریز می کند. پس از آن قرارداد پیمانکاری بین کارفرماو پیمانکار منعقد می شود که در آن مواردی

مانند موضوع، مبلغ، مدت، تاریخ شروع، تعهدات طرفین، دوره تضمین و نظارت بر اجرای کار مشخص می گردد.

به منظور تقویت بنیه مالی و تکمیل تجهیزات پیمانکار، معمولاً درصدی از مبلغ اولیه قرارداد، در قبال ارائه ضمانتنامه بانکی، به عنوان پیش پرداخت به وی پرداخت می شود. این مبلغ در حدود ۲۰ درصد مبلغ پیمان است و معمولاً طی چند مرحله (هنگام انعقاد قرارداد، پس از تجهیز کارگاه و پس از پیشرفت درصدی از طرح) پرداخت می شود.

تجهیزات کارگاه و اجرای عملیات اصلی

با توجه به این که عملیات موضوع پیمان در محل اجرای طرح انجام می گیرد، لذا کارفرما متعهد است زمینی را برای تأسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان به صورت بلاعوض در اختیار پیمانکار قرارداد دهد. پیمانکار نیز باید کارگاه را به نحوی تجهیز کند که شروع و ادامه کار تا تحویل موقت بدون وقفه و با کیفیت لازم انجام گیرد. اخذ پروانه و پرداخت مخارجی از قبیل عوارض شهرداری به عهده کارفرما است، اما هزینه های مربوط به تجهیز کارگاه به عهده پیمانکار می باشد.

پس از تجهیز کارگاه، پیمانکار عملیات اجرایی را که هسته اصلی کار پیمان را تشکیل می دهد شروع می کند. در این مرحله مخارج گوناگونی برای تأمین مواد و مصالح، نیروی انسانی، تجهیزات، ماشین آلات و سایر هزینه های ضروری برای اجرای عملیات موضوع پیمان توسط پیمانکار انجام می شود.

تهیه صورت وضعیت کارهای انجام شده

با توجه به این که مدت انجام کارهای پیمانکاری غالباً طولانی است، لذا کل مبلغ قرارداد در خاتمه و هنگام تحویل کار به پیمانکار پرداخت نمی شود، بلکه پیمانکار در فواصل زمانی معین (معمولاً ماهانه) صورت تمامی کارهای انجام شده را از شروع قرارداد تا آن تاریخ و همچنین مواد و مصالح لازم برای اجرای پیمان را که در پای کار موجود است تعیین و آن را در قالب صورتحسابی که اصطلاحاً صورت وضعیت نامیده می شود، به مهندس ناظر که نماینده مقیم مهندس مشاور در محل کارگاه است، تحویل می دهد. مهندسین مشاور نیز

صورت وضعیت پیمانکار را از نظر تطبیق با اسناد مدارک پیمان کنترل و در صورت لزوم با تعیین دلیل آن را اصلاح نموده و برای کارفرما ارسال می نماید.

کارفرما صورت وضعیت مورد تأیید مهندس مشاور را بررسی نموده و در صورت تصویب ، مبلغ صورت وضعیت های قبلی را از آن کسر می کند تا خالص صورت وضعیت کارهای انجام شده در آخرین دوره کارکرد به دست آید. سپس از این مبلغ ، کسورات مربوط را کسر نموده و مابقی آن را به پیمانکار پرداخت می کند. لازم به توضیح است که تمامی صورت وضعیت های صادر شده طی دوره پیمان و نیز پرداخت هایی که بابت آن انجام می گیرد جنبه موقت و علی الحساب دارد.

کسورات اصلی صورت وضعیت معمولاً شامل موارد زیر است :

۱- **مالیات** - طبق ماده ۱۰۴ ق.م.م کارفرما مکلف است از مبلغ هر صورت وضعیت ۵درصد بابت مالیات علی الحساب پیمانکار کسر و ظرف ۳۰روز به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مؤدی (پیمانکار) تسلیم نماید. از نظر پیمانکار این مالیات نوعی پیش پرداخت محسوب می شود، که در حال حاضر حذف شده و بطور معمول کسر نمیگردد مگر در موارد خاص که کارفرما اجبار نماید.

۲- **بیمه** - طبق ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی کارفرما مکلف است ۵درصد ناخالص کارکرد هر صورت وضعیت را به عنوان "سپرده بیمه" کسر و تا زمان ارائه مفاسد حساب بیمه توسط پیمانکار نزد نگهداری نماید. شایان توجه است در پیمان های مشمول طرح های عمرانی حق بیمه به صورت مقطوع محاسبه و کسر می شود. حق بیمه این پیمان ها ۶/۶درصد (شامل ۱/۶درصد سهم پیمانکار و ۵درصد سهم کارفرما) است. حق بیمه سایر پیمان ها بسته به نوع پیمان به شرح زیر است :

الف- قرارداد های دستمزدی - در این نوع قراردادها که مصالح کلاً توسط کارفرما و به هزینه او تأمین می شود، حق بیمه بر مبنای ۱۵ درصد ناخالص کل کارکرد و $\frac{1}{9}$ حق بیمه بیکاری محاسبه می شود.

ب- قرارداد های دستمزد و مصالح - در این نوع قرارداد ها که هزینه کل مصالح ، دستمزد و ابزار کار بر عهده پیمانکار است، حق بیمه بر مبنای ۷درصد ناخالص کل کارکرد بعلاوه $\frac{1}{9}$ حق بیمه بیکاری محاسبه می شود.

درمورد این گونه پیمان ها ، پیمانکار باید هر ماهه لیست کارکنان خود را تهیه و بیمه آن ها را مبنای حقوق و مزایای مشمول بیمه محاسبه و پرداخت نموده و پس از خاتمه پیمان ، بر اساس درصد های بالا (۱۵ درصد بعلاوه یا ۷درصد بعلاوه $\frac{1}{9}$) بیمه خود را محاسبه کند. چنانچه مبلغ بیمه محاسبه شده از جمع مبالغ پرداخت شده طبق لیست حقوق و دستمزد ماهانه بیشتر باشد، پیمانکار باید مابه التفاوت آن را به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت نماید، اما اگر مبلغ محاسبه شده از مبالغ پرداخت شده کمتر باشد، از این بابت مبلغی به پیمانکار پس داده نمی شود.

۱- **سپرده حسن انجام کار** - کارفرما به منظور اطمینان از حسن اجرای کار توسط پیمانکار و جبران خسارت های احتمالی معمولاً از هر صورت وضعیت ۱۰ درصد را به عنوان "سپرده حسن انجام کار" کسر می نماید که نصف آن بلافاصله پس از تحویل موقت و مابقی آن پس از تحویل قطعی به پیمانکار مسترد می شود.

تحويل موقت

پیمانکار پس از آن که عملیات موضوع پیمان (یا حداقل ۹۷درصد از آن) تکمیل گردید و آماده بهره برداری شد، از مهندس مشاور تقاضای تحويل موقت نموده و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون تحويل موقت معرفی می کند.

مهندس مشاور پس از بازدید از عملیات ، در صورتی که طبق ادعای پیمانکار شرایط تحويل موقت وجود داشته باشد، تقاضای تشکیل کمیسیون تحويل موقت را از کارفرما می نماید. چنانچه به نظر مهندس مشاور عملیات موضوع پیمان آماده بهره برداری نباشد، پیمانکار باید نواقص و کارهای ناتمام را قبل از تحويل موقت انجام دهد.

کمیسیون تحويل موقت با حضور کلیه اعضا(شامل نماینده کارفرما ، نماینده مهندس مشاور و نماینده پیمانکار) تشکیل گردیده و تمامی آزمایش های لازم را می دهد و در صورتی که عیب و نقصی در کار مشاهده نگردد ، صورت جلسه تحويل موقت تنظیم می شود که یک نسخه از آن برای کارفرما ارسال می گردد و یک نسخه در اختیار پیمانکار قرار می گیرد.

کارفرما پس از تأیید ، تحویل موقت عملیات موضوع پیمانکار ابلاغ می کند.

در صورتی که کمیسیون تحویل موقت ، عیب نقصی در کارها مشاهده نماید، اقدام به تنظیم صورت جلسه تحویل موقت با تعیین مهلتی برای رفع نقص نموده و فهرستی از نقایص و معایب کارها و عملیات ناتمام را تهیه و ضمیمه صورت جلسه تحویل موقت می کند و یک نسخه از آن را به پیمانکار می دهد. پس از اعلام رفع نواقص و انجام کارهای نا تمام از جانب پیمانکار ، مهندس مشاور به اتفاق نماینده کارفرما مجدداً عملیات را بازدید نموده و چنانچه براساس فهرست نقایص تعیین شده ، هیچ گونه عیب و نقصی باقی نمانده باشد ، گواهی رفع نقص را که به امضای نماینده کارفرما ، مهندس مشاور و پیمانکار رسیده است ، همراه با نتایج آزمایش های انجام شده ، برای کارفرما ارسال می کند تا پس از تأیید کارفرما به پیمانکار ابلاغ شود.

پس از تحویل موقت عملیات موضوع پیمان ، پیمانکار موظف است کلیه تجهیزات، ماشین آلات، ابزار و مصالح اضافی متعلق به خود را از محلی که کارفرما در اختیار وی قرار داده است خارج کند. همچنین پیمانکار باید تأسیسات و ساختمان ها موقتی را که برای اجرای کار در محل های تحویلی کارفرما احداث نموده است تخریب و نسبت به خارج نمودن مصالح زائد حاصل از آن اقدام نماید. کلیه هزینه های تخریب و انتقال به عهده پیمانکار بوده و این هزینه ها جزء بهای تمام شده پیمان محسوب می شود.

تهیه صورت وضعیت قطعی

پیمانکار پس از تحویل موقت براساس اسناد و مدارک پیمان ، آخرین صورت وضعیت کارهای انجام شده را اصطلاحاً " صورت وضعیت قطعی " نامیده می شود ، بدون منظور نمودن مواد و مصالح پای کار، تهیه نموده و برای رسیدگی به مهندس مشاور تسلیم می کند. این صورت وضعیت مأخذ تسویه حساب اولیه بین کارفرما و پیمانکار است و چنانچه بر اساس آن پیمانکار بدهی نداشته باشد، ۵۰ درصد سپرده حسن انجام کار از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد می شود.

تهیه صورت حساب نهایی

صورت حساب نهایی مأخذ تسویه حساب نهایی بین کارفرما و پیمانکار است و ظرف سه ماه از تاریخ تصویب صورت وضعیت قطعی توسط کارفرما تهیه می شود. این صورت حساب بر اساس صورت وضعیت قطعی

تنظیم می شود و مبلغ آن شامل صورت وضعیت قطعی و مبالغ دیگری مانند تعدیل آحاد بها، بهای مصالح ، تجهیزات و ماشین آلات تحویلی کارفرما به پیمانکار، مبلغ جبران خسارت یا جریمه های رسیدگی و قطعی شده است که به مبلغ صورت وضعیت اضافه و یا از آن کسر می شود.

تحویل قطعی

در قراردادهای پیمانکاری معمولاً حسن انجام عملیات موضوع پیمان برای مدتی پس از تاریخ تحویل موقت تضمین می شود که به این دوره اصطلاحاً **دوره تضمین** گفته می شود. در پایان دوره تضمین کارفرما به تقاضای پیمانکار و تایید مهندس مشاور اعضای کمیسیون تحویل قطعی را ، همان گونه که برای تحویل موقت پیش بینی شده است، تعیین و به پیمانکار ابلاغ می کند . کمیسیون مزبور مانند تحویل موقت ، پس از بازدید از عملیات ، چنانچه عیب و نقصی که ناشی از کار پیمانکار باشد مشاهده نکند ، تحویل قطعی را تایید نموده و بلافاصله صورت جلسه آن تنظیم و برای کارفرما ارسال می شود. کارفرما نیز پس از تصویب ، تحویل قطعی عملیات موضوع پیمان را به پیمانکار ابلاغ می کند . پس از تصویب صورت جلسه تحویل قطعی ، ۵۰ درصد باقی مانده سپرده حسن انجام کار از طرف کار فرما به پیمانکار مسترد می شود .

در صورتی که کمیسیون تحویل قطعی ، عیب و نقصی ناشی از کار پیمانکار در عملیات موضوع پیمان مشاهده کند ، پیمانکار مکلف است آن معایب و نقایص را با هزینه خود رفع کند . در غیر این صورت کارفرما می تواند معایب و نقایص را رأساً رفع نموده و هزینه آن را از محل سپرده حسن انجام کار پیمانکار برداشت نماید .

لازم به توضیح است که هزینه های بهره برداری و نگهداری موضوع پیمان در دوره تضمین به عهده کارفرما است . بنابراین اگر کار عیب و نقصی نداشته باشد ، هزینه های آن برای پیمانکار همان هزینه هایی است که تا تاریخ تحویل موقت انجام شده است .

عملیات حسابداری پیمان در دفاتر پیمانکار

سیستم حسابداری موسسات پیمانکاری باید به گونه ای باشد که مانده حساب های مرتبط با هر پیمان و همچنین سود یا زیان هر پیمان را به وضوح نشان دهد. بدین منظور برای ثبت عملیات حسابداری پیمان در دفاتر پیمانکار معمولاً از حساب های زیر استفاده می شود :

۱- پیمان در جریان پیشرفت - این حساب که ماهیتاً یک حساب دائمی است ، برای انباشت مخارج

ساخت پروژه مورد استفاده قرار می گیرد . بدین ترتیب که کلیه هزینه های انجام شده در طی دوره مالی در ارتباط با پیمان در بدهکار این حساب ثبت شده و در پایان دوره مالی ، معادل هزینه های تحمل شده برای کارهای انجام شده از این حساب خارج و به حساب هزینه های پیمان منظور می گردد. مانده نهایی حساب پیمان در جریان پیشرفت در پایان هر سال که در ترازنامه نشان داده می شود، بیانگر مواد و مصالح مصرف نشده ای است که در محل کارگاه یا انبارهای پروژه موجود می باشد.

۲- مبلغ بازیافتی پیمان - این حساب که ماهیتاً یک حساب دائمی به شمار می رود ، در طی دوره

مالی معادل مبلغ خالص صورت وضعیت های تایید شده بستانکار گردیده و در پایان هر سال معادل درآمد شناسایی شده بدهکار می شود . در صورتی که مبلغ درآمد شناسایی شده انباشته پیمان در پایان سال بیشتر از مبلغ صورت وضعیت های تایید شده باشد ، مانده حساب مبلغ بازیافتی پیمان تحت عنوان حساب های دریافتی در تراز نامه منعکس می شود. اما چنان چه درآمد شناسایی شده انباشته کمتر از مبلغ صورت وضعیت های تایید شده باشد، مانده این حساب بیانگر نوعی بدهی است و باید در ترازنامه تحت عنوان حساب های پرداختنی گزارش گردد .

۳- پیش پرداخت مالیات - هنگام کسر مالیات از مبلغ صورت وضعیت های تایید شده، حساب پیش

پرداخت مالیات بدهکار گردیده و در پایان دوره مالی که مالیات عملکرد سالانه پیمانکار تعیین می شود، مبلغ پیش پرداخت از آن کسر و مابقی به سازمان امور مالیاتی پرداخت شده و لذا در این هنگام حساب پیش پرداخت مالیات نیز با حساب هزینه مالیات بر عملکرد شرکت بسته می شود .

۴- **سپرده بیمه** - این حساب هنگام کسر بیمه از مبلغ صورت وضعیت بدهکار گردیده و پس از اخذ مفاسا حساب و دریافت وجه سپرده از کارفرما بستانکار می شود .

۵- **سپرده حسن انجام کار** - این حساب هنگام کسر سپرده بابت حسن انجام کار بدهکار گردیده و هنگام استرداد آن به پیمانکار بستانکار می شود .

۶- **درآمد پیمان** - این حساب در پایان هر دوره مالی معادل درآمد برآوردی پیمان برای آن دوره بستانکار شده و نهایتاً به حساب خلاصه سود و زیان بسته می شود .

۷- **هزینه های پیمان** - این حساب در پایان هر دوره مالی معادل هزینه های واقعی تحمل شده برای کارهای انجام شده بدهکار گردیده و نهایتاً به حساب خلاصه سود و زیان بسته می شود.

۸- **پروژه های در جریان مناقصه** - هزینه های شرکت در مناقصه مانند حق الزحمه کارشناسی و پیشنهاد قیمت تهیه تضمین و خرید اسناد مناقصه در بدهکار این حساب ثبت می شود و در صورت انعقاد پیمان در دوره جاری یا حصول اطمینان از انعقاد پیمان در دوره بعد، از این حساب خارج و به حساب پیمان در جریان پیشرفت منظور می گردد . چنان چه پیمانکار برنده مناقصه نگردد، هزینه های انجام شده بابت شرکت در مناقصه به حساب هزینه دوره منظور می شود .

۹- **سپرده شرکت در مناقصه** - این حساب هنگام پرداخت سپرده نقدی بابت شرکت در مناقصه بدهکار شده و هنگام استرداد آن بستانکار می گردد .

۱۰- **سپرده نقدی صدور ضمانت نامه** - این حساب هنگام پرداخت سپرده نقدی بابت صدور ضمانت نامه های بانکی مختلف از قبیل ضمانت نامه شرکت در مناقصه ، ضمانت نامه انجام تعهدات و ضمانت نامه پیش پرداخت بدهکار گردیده و هنگام استرداد سپرده مربوطه بستانکار می شود.

۱۱- **حساب های انتظامی** - این حساب هنگام پرداخت وثایق و ضمانت نامه های مختلف بدهکار شده و پس از عودت وثایق یا ضمانت نامه ها بستانکار می گردد .

در ادامه، ثبت عملیات حسابداری بلند مدت در دفاتر پیمانکار به ترتیب از مرحله شرکت در مناقصه تا تحویل قطعی عملیات موضوع پیمان تشریح می گردد .

شرکت در مناقصه

هنگام شرکت در مناقصه معمولاً دو نوع ثبت به شرح زیر در دفاتر پیمانکاری انجام می شود :

۱- بابت هزینه های شرکت در مناقصه :

× پروژه های در جریان مناقصه

× وجوه نقد

۲- بابت واریز سپرده شرکت در مناقصه :

× شرکت در مناقصه

× وجوه نقد

در برخی از موارد ممکن است کار فرما برای شرکت در مناقصه ، به جای سپرده نقدی ، از متقاضیان ضمانت نامه بانکی بگیرد. برای صدور ضمانت نامه معمولاً بانک ها که ۱۰ درصد سپرده نقدی دریافت می کنند و معادل ۱۲۰ درصد مبلغ ضمانت نامه (پس از کسر سپرده) تضمین به صورت غیر نقدی (وثیقه ملکی یا سفته) از پیمانکار می گیرند. همچنین صدور ضمانت نامه مستلزم پرداخت مبلغی به عنوان کارمزد می باشد. در این گونه موارد ثبت های زیر در دفاتر پیمانکار صورت می گیرد :

الف- بابت پرداخت سپرده نقدی به بانک :

× سپرده نقدی صدور ضمانت نامه

× وجوه نقد

ب- بابت کارمزد صدور ضمانت نامه :

× پروژه های در جریان مناقصه

× وجوه نقد

ج - بابت ثبت انتظامی تحویل وثیقه به بانک و اخذ ضمانت نامه شرکت در مناقصه و ارائه آن به کارفرما :

× حساب های انتظامی - وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه

× طرف حساب های انتظامی

لازم به توضیح است که حساب های انتظامی صرفاً به صورت آماری در دفاتر ثبت شده و در صورت های مالی شناسایی نمی گردند و تنها در یادداشت های توضیحی صورت های مالی افشا می شوند .

مشخص شدن نتیجه مناقصه

پس از اتمام مناقصه و مشخص شدن برنده ، سه وضعیت زیر را می توان برای پیمانکار تصور نمود :

۱- **پیمانکار برنده مناقصه نباشد** . در این حالت سپرده یا ضمانت نامه شرکت در مناقصه آزاد خواهد

شد و تمام مخارجی که برای شرکت در مناقصه انجام شده است به عنوان هزینه دوره منظور می شود

۲- **پیمانکار برنده مناقصه بوده اما حاضر به عقد قرارداد نباشد** . در این حالت سپرده یا ضمانت

نامه شرکت در مناقصه به نفع کارفرما ضبط خواهد شد و تمام مخارج مربوط به شرکت در مناقصه به

عنوان هزینه دوره منظور می گردد . توضیح این که مبلغ پرداختی بابت ضمانت نامه نیز به عنوان

هزینه دوره شناسایی می شود .

۳- **پیمانکار برنده مناقصه بوده و حاضر به عقد قرارداد باشد** . در این حالت سپرده یا ضمانت نامه

شرکت در مناقصه آزاد گردیده و مخارجی که برای شرکت در مناقصه انجام شده است از حساب

پروژه های در جریان مناقصه خارج و به حساب پیمان در جریان پیشرفت منظور می گردد .

مثال ۱-۲ - شرکت کوروش در تاریخ ۱۳×۱/۱/۱۵ در مناقصه احداث ساختمان اداری مورد نیاز شرکت آپادانا

شرکت کرد و در این ارتباط مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال بابت خرید اسناد مناقصه و مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال نیز

بابت سپرده شرکت در مناقصه به حساب شرکت آپادانا واریز نمود. در تاریخ ۱۳×۱/۱/۲۵ نتیجه مناقصه اعلام

و شرکت کوروش به عنوان برنده مناقصه تعیین گردید. با فرض اینکه شرکت کوروش اقدام به انعقاد قرارداد

نموده باشد ،

مطلوبست : انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت کوروش

حل :

۱۳×۱/۱/۱۵

۱۰۰,۰۰۰	(۱) پروژه های در جریان مناقصه
۱۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۲,۰۰۰,۰۰۰	(۲) سپرده شرکت در مناقصه
۲,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد

۱۳×۱/۱/۲۵

۲,۰۰۰,۰۰۰	(۳) وجوه نقد
۲,۰۰۰,۰۰۰	سپرده شرکت در مناقصه
۱۰۰,۰۰۰	(۴) پیمان در جریان پیشرفت
۱۰۰,۰۰۰	پروژه های در جریان مناقصه

انعقاد قرارداد

همان طور که قبلا بیان شد ، هنگام انعقاد قرارداد ، پیمانکار جهت ایجاد اطمینان نسبت به اجرای تعهدات خود باید ضمانت نامه ای معادل ۵درصد مبلغ اولیه قرارداد از بانک مورد قبول کارفرما اخذ نموده و به کارفرما ارائه کند . این ضمانت نامه در واقع ضمانت پیمانکار توسط بانک در مقابل کارفرما است ، مبنی براین که اگر پیمانکار نتواند قرارداد را طی مدت مقرر به نحو صحیح انجام دهد ، بانک بنا به تقاضای کارفرما وجه ضمانت نامه را به وی پرداخت خواهد کرد .

بانک برای صدور این ضمانت نامه معمولا موارد زیر را از پیمانکار می گیرد :

الف- کارمزد طبق تعرفه بانکی

ب- سپرده نقدی معادل ۱۰ درصد مبلغ ضمانت نامه

ج- وثیقه معتبر معادل ۱۲۰ درصد مبلغ ضمانت نامه پس از کسر سپرده نقدی

ضمانت نامه انجام تعهدات باید تا یک ماه پس از تاریخ تحویل موقت عملیات موضوع پیمان معتبر باشد و تا زمانی که تحویل موقت انجام نشده است ، پیمانکار مکلف است ضمانت نامه یاد شده را تمدید کند .

در این مرحله ثبت های زیر در دفاتر پیمانکار صورت می گیرد :

۱- بابت پرداخت سپرده نقدی به بانک جهت صدور ضمانت نامه :

× سپرده نقدی صدور ضمانت نامه

× وجوه نقد

شایان توجه است در صورتی که بابت سپرده نقدی ، سودی توسط پیمانکار دریافت شود ، این سود جزء درآمد پیمان محسوب نمی شود بلکه از مخارج پیمان کسر می گردد .

۲- بابت کارمزد صدور ضمانت نامه :

× پیمان در جریان پیشرفت

× وجوه نقد

۳- بابت تحویل وثیقه به بانک و اخذ ضمانت نامه و ارائه آن به کارفرما :

× حساب های انتظامی - وثیقه ضمانت نامه انجام تعهدات

× طرف حساب های انتظامی

× حساب های انتظامی - ضمانت نامه انجام تعهدات

× طرف حساب های انتظامی

وصول پیش دریافت از کارفرما

پیمانکار معمولاً بر اساس قرارداد ، در قبال ارائه ضمانت نامه بانکی ، تحت عنوان پیش دریافت از کارفرما وصول می کند . در این گونه موارد ، معمولاً ثبت های زیر در دفاتر پیمانکار صورت می گیرد :

۱- بابت پرداخت سپرده نقدی به بانک جهت صدور ضمانت نامه :

× سپرده نقدی صدور ضمانت نامه

× وجوه نقد

۲- بابت کارمزد صدور ضمانت نامه :

× پیمان در جریان پیشرفت

× وجوه نقد

۳- بابت تحویل وثیقه به بانک و اخذ ضمانت نامه و ارائه آن به کارفرما :

× حساب های انتظامی - وثیقه ضمانت نامه پیش دریافت

× طرف حساب های انتظامی

× حساب های انتظامی - ضمانت نامه پیش دریافت

× طرف حساب های انتظامی

۴- وصول پیش دریافت پس از ارائه ضمانت نامه بانکی :

× وجوه نقد

× پیش دریافت پیمان

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

مثال ۲-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۲، شرکت کوروش در تاریخ ۱۳/۱/۲۸ پس از ارائه ضمانت نامه بانکی جهت حسن انجام تعهدات قرارداد احداث ساختمان را به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با شرکت آپادانا منعقد نموده و در تاریخ ۱۳/۱/۳۱ معادل ۲۰ درصد مبلغ قرارداد را در قبال ارائه ضمانت نامه بانکی به عنوان پیش دریافت از کارفرما وصول کرد . بانک جهت صدور ضمانت نامه های مذکور معادل ۱۰ درصد مبلغ ضمانت نامه را به عنوان سپرده نقدی دریافت نموده و معادل ۱۲۰ درصد مبلغ ضمانت نامه (پس از کسر سپرده) را سفته به عنوان تضمین دریافت کرده است . کارمزد دریافتی بانک جهت صدور ضمانت نامه انجام تعهدات و ضمانت نامه پیش دریافت به ترتیب ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۴۰۰,۰۰۰ ریال می باشد .

مطلوبست : انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت کوروش

حل :

$$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مبلغ ضمانت نامه انجام تعهدات}$$

۱۳/۱/۲۸

$$۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۵۰۰,۰۰۰ \quad \text{۵) سپرده نقدی صدور ضمانت نامه}$$

$$۵۰۰,۰۰۰ \quad \text{وجوه نقد}$$

$$۱۰۰۰۰۰ \quad \text{پیمان در جریان پیشرفت}$$

$$۱۰۰۰۰۰ \quad \text{وجوه نقد}$$

$$(۵۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰) \times ۱۲\% = ۵۴۰۰۰۰ \quad \text{حساب های انتظامی - وثیقه ضمانت نامه انجام تعهدات}$$

$$۵۴۰۰۰۰ \quad \text{طرف حساب های انتظامی}$$

$$۵۰۰۰۰۰ \quad \text{حساب های انتظامی - ضمانت نامه انجام تعهدات}$$

$$۵۰۰۰۰۰ \quad \text{طرف حساب های انتظامی}$$

$$۱۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۲۰۰۰۰۰۰ \quad \text{مبلغ پیش دریافت}$$

۱۳/۱/۳۱

$$۲۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲۰۰۰۰۰ \quad \text{۶) سپرده نقدی صدور ضمانت نامه}$$

$$۲۰۰۰۰۰ \quad \text{وجوه نقد}$$

$$۴۰۰۰۰۰ \quad \text{پیمان در جریان پیشرفت}$$

$$۴۰۰۰۰۰ \quad \text{وجوه نقد}$$

$$(۲۰۰۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰۰) \times ۱۲\% =$$

$$۲۱۶۰۰۰۰ \quad \text{حساب های انتظامی - وثیقه ضمانت نامه پیش دریافت}$$

$$۲۱۶۰۰۰۰ \quad \text{طرف حساب های انتظامی}$$

۲۰۰۰۰۰۰۰

طرف حساب های انتظامی

۲۰۰۰۰۰۰۰

(۷) وجوه نقد

۲۰۰۰۰۰۰۰

پیش دریافت پیمان

مخارج اجرای پیمان

مخارج اجرای پیمان در برگیرنده مخارج مستقیم و هر گونه مخارج غیر مستقیمی است که قابل تخصیص به پیمان است . به طور کلی ، مخارج اجرای پیمان را می توان به سه دسته به شرح زیر طبقه بندی کرد :

۱- **مخارج مستقیم پیمان** - مخارجی است که مشخصا به یک پیمان خاص مربوط می شود و می

توان آن ها را به طور مستقیم به پیمان های مورد نظر تخصیص داد . نمونه هایی از مخارج مستقیم

عبارت است از :

الف- هزینه مواد و مصالح مصرف شده در پیمان

ب- هزینه دستمزد کارگران و سرپرستان مستقر در کارگاه

ج- هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزات مورد استفاده در پیمان

د- هزینه های تجهیز و برچیدن کارگاه

ه- مخارج مستقیم طراحی و کمک های فنی مختص پیمان

و- مخارج برآوردی پیمان در دوره تضمین

ز- مخارج ناشی از طرح ادعا توسط اشخاص ثالث

جهت انعکاس مخارج مستقیم پیمان در دفاتر پیمانکار ثبت زیر صورت می گیرد :

×

پیمان در جریان پیشرفت

×

حساب های مختلف*

*حساب های مختلف می تواند بر حسب مورد وجوه نقد ، پیش پرداخت ها ، حساب های پرداختی و استهلاك انباشته باشد.

۲- مخارج مشترک پیمان ها - مخارجی است که مختص یک پیمان نبوده و بین چند پیمان مشترک می باشد . مخارج در صورتی جزء مخارج پیمان محسوب می شود که اولاً مرتبط با فعالیت پیمانکاری باشد و ثانياً بتوان آن را به پیمان های خاصی تخصیص داد. نمونه هایی از مخارج مشترک پیمان ها عبارت است از :

الف - هزینه حقوق و دستمزد مدیری که همزمان چند پیمان را کنترل و نظارت می کند .

ب - هزینه استهلاك ماشین آلات و تجهیزاتی که به طور مشترک در پروژه های مختلف مورد استفاده قرار می گیرد .

ج - مخارج طراحی و کمک های فنی مشترک بین چند پیمان

د - مخارج تهیه لیست حقوق و دستمزد کارکنان پیمان

ه - مخارج تامین مالی قابل انتساب به پیمان (بر اساس الزامات استاندارد "حسابداری مخارج تامین مالی "

مخارج مشترک پیمان ها باید با توجه به ماهیت آن ها به نحو مناسبی طبقه بندی شده و بر مبنایی سیستماتیک به پیمان های در جریان تخصیص یابد . برای تخصیص مخارج مشترک بین پیمان ها می توان از مبانی مختلفی مانند مخارج پیمان ، ساعات کار مصرف شده در پیمان و ... استفاده کرد ، اما بهترین و منطقی ترین مبنا برای تخصیص این گونه مخارج ، تسهیم آن ها بر اساس درآمد پیمان است .

مخارج مشترک پیمان ها در طی دوره مالی در حسابی تحت همین عنوان ثبت گردیده و در پایان دوره بین پیمان های در جریان تسهیم و به حساب پیمان در جریان پیشرفت منظور می شود .

۳-مخارج قابل مطالبه از کار فرما - مخارجی است که طبق پیمان مشخصاً باید به حساب کارفرما منظور شود ، مانند مخارج عمومی و اداری و یا مخارج توسعه ای که جبران آن ها به طور مشخص در پیمان قید شده است .

لازم به توضیح است مخارجی را که نمی توان به فعالیت های پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص ارتباط داد جزء مخارج پیمان محسوب نمی شود. موارد زیر از جمله اقلامی است که نباید در محاسبه بهای تمام شده منظور شود :

الف - هزینه ای سربار عمومی و اداری و فروش

ب - هزینه های مالی غیر مرتبط با پیمان ها

ج - هزینه های تحقیق و توسعه که جبران آن در پیمان مشخص نشده است .

د - هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزاتی که در فعالیت پیمانکاری استفاده نشده است .

مثال ۳-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۲ ، فرض کنید شرکت کوروش در ارتباط با قرارداد احداث ساختمان مخارج زیر متحمل گردیده است :

۱- مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال بابت هزینه های تجهیز کارگاه پرداخت گردید .

۲- مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال بابت خرید مواد و مصالح پرداخت گردید که تماما صرف احداث ساختمان شده است .

۳- مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال بابت دستمزد کارگران و سرپرستان مستقر در کارگاه پرداخت شد .

۴- هزینه استهلاک ماشین آلات مورد استفاده در پیمان معادل ۵۰۰۰۰۰۰ ریال بوده است .

۵- شرکت کوروش علاوه بر این پیمان ، پیمان های دیگری نیز در دست اجرا دارد و برخی از هزینه ها به صورت مشترک برای کلیه پیمان ها انجام می شود . مخارج متحمل شده بابت پیمان های مشترک در سال ۱۳×۱ مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال بوده که شرکت برآورد نموده است مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال از آن متعلق به این پیمان می باشد .

مطلوبست : انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت کوروش

حل :

۸) پیمان در جریان پیشرفت

۲۰۰۰۰۰۰

وجه نقد

۲۰۰۰۰۰۰

۳۰۰۰۰۰۰۰ پیمان در جریان پیشرفت ۹)

۳۰۰۰۰۰۰۰ وجوه نقد

۱۵۰۰۰۰۰۰ پیمان در جریان پیشرفت ۱۰)

۱۵۰۰۰۰۰۰ وجوه نقد

۵۰۰۰۰۰۰ پیمان در جریان پیشرفت ۱۱)

۵۰۰۰۰۰۰ استهلاک انباشته ماشین آلات

۳۰۰۰۰۰۰ پیمان در جریان پیشرفت ۱۲)

۳۰۰۰۰۰۰ مخارج مشترک پیمان ها

مخارج پیمانکار جزء

در برخی موارد پیمانکار به منظور تسهیل در اجرای قسمت یا قسمت هایی از عملیات موضوع پیمان ، قراردادهایی را با پیمانکاران جزء منعقد می کند . مثلاً پیمانکار اجرای سد ممکن است عملیات خاکبرداری را بر اساس قراردادی به پیمانکار جزء واگذار نماید . در این گونه موارد ، مخارجی که توسط پیمانکار جزء انجام می شود ، بر اساس نرخ های پیمان به مخارج پیمان اضافه می شود . این مخارج مستقیماً قابل تخصیص به پیمان بوده و لذا در حساب پیمان در جریان پیشرفت ثبت می گردد.

تهیه صورت وضعیت

همان طور که قبلاً بیان شد ، صورت وضعیت کارهای انجام شده در فواصل زمانی معینی تهیه و پس از تایید مهندس مشاور برای کارفرما ارسال می شود . پس از بررسی صورت وضعیت توسط کارفرما و تایید آن ، مبلغ صورت وضعیت های قبلی از آن کسر و خالص صورت وضعیت تایید شده در آخرین دوره کارکرد به دست می آید و از این بابت ثبت زیر در دفاتر پیمانکار صورت می گیرد :

حساب های دریافتنی - کارفرما ×

مبلغ بازپرداختی پیمان ×

لازم به توضیح است که صورت وضعیت تایید شده لزوماً بیانگر درآمد قابل شناسایی توسط کارفرما نیست ، بلکه فقط نشان می دهد که کارفرما چه مقدار از کارهای انجام شده توسط پیمانکار را تایید کرده است . درآمد پیمان ممکن است بیشتر و یا کمتر از صورت وضعیت تایید شده باشد که نحوه محاسبه آن در ادامه توضیح داده خواهد شد .

دریافت وجه صورت وضعیت

کارفرما کسورات مربوطه را از قبیل مالیات ، بیمه ، سپرده حسن انجام کار و اقساط پیش دریافت را از خالص صورت وضعیت تایید شده کسر نموده و باقی مانده را به پیمانکار پرداخت می کند . هنگام دریافت وجه صورت وضعیت ثبت زیر در دفاتر پیمانکار صورت می گیرد :

× وجوه نقد

× پیش پرداخت مالیات

× سپرده بیمه

× سپرده حسن انجام کار

× پیش دریافت پیمان

× حساب های دریافتنی - کارفرما

مثال ۴-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات های مثال های ۱-۲ و ۲-۲ ، فرض کنید در تاریخ ۱۳/۸/۱۵ صورت وضعیت موقت شماره ۱ به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰۰ ریال توسط شرکت کوروش تهیه شده و توسط دستگاه نظارت کارفرما تایید گردید .

در تاریخ ۱۳/۸/۲۶ مبلغ صورت وضعیت اشاره پس از کسر ۲۰ درصد بابت پیش پرداخت ، ۵ درصد مالیات ، ۵ درصد سپرده بیمه و ۱۰ درصد سپرده حسن انجام کار به شرکت کوروش پرداخت شد .

مطلوبست : انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت کوروش

حل :

۱۳×۱/۸/۱۵

۱۳) حساب های دریافتنی - کارفرما ۶۰۰۰۰۰۰۰

مبلغ بازیافتی پیمان ۶۰۰۰۰۰۰۰

۱۳×۱/۸/۲۶

۱۴) وجوه نقد ۳۶۰۰۰۰۰۰

پیش دریافت پیمان ۱۲۰۰۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰۰۰۰ × ۲۰٪

پیش پرداخت مالیات ۳۰۰۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰۰۰۰ × ۵٪

سپرده بیمه ۳۰۰۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰۰۰۰ × ۵٪

سپرده حسن انجام کار ۶۰۰۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰۰۰۰ × ۱۰٪

حساب های دریافتنی - کارفرما ۶۰۰۰۰۰۰۰

تحويل موقت

پیمانکار هنگام تحويل موقت باید اقدام به تخریب و برچیدن کارگاه نموده و مواد و مصالح از تخریب و همچنین کلیه تجهیزات ، ماشین آلات و ابزار و مصالح اضافی متعلق به خود را از محل کارگاه خارج نماید . کلیه هزینه های تخریب و انتقال به عهده پیمانکار بوده و بابت آن ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد :

× پیمان در جریان پیشرفت

× وجوه نقد

لازم به توضیح است که عواید حاصل از فروش مواد و مصالح زائد از مخرج پیمان کسر می گردد .

در صورتی که پس از تحويل موقت ، براساس صورت وضعیت قطعی تهیه شده ، پیمانکار بدهی نداشته باشد ،

۵۰ درصد سپرده حسن انجام کار از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد گردیده و بابت دریافت آن ثبت زیر در

دفاتر صورت می گیرد :

سپرده حسن انجام کار

شایان توجه است که پس از تحویل موقت و ارائه صورت وضعیت قطعی ، ضمانت نامه انجام تعهدات و ضمانت نامه پیش پرداخت ابطال و وثیقه های مربوطه مسترد می گردد و سپرده های نقدی مربوطه نیز آزاد می شود که بابت ثبت آن ها کلیه ثبت های قبلی غیر از ثبت کارمزد معکوس می شود .

مثال ۲-۵- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال های ۱-۲ و ۴-۲ ، فرض کنید شرکت کوروش در تاریخ ۱۳/۱۱/۱۲ عملیات احداث ساختمان را به اتمام رسانده و در همین تاریخ صورت وضعیت قطعی را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال تهیه نمود که مورد تایید دستگاه نظارت کارفرما نیز قرار گرفت. هزینه های تخریب و برچیدن کارگاه به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال پرداخت گردید و مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال بابت فروش مواد و مصالح زائد عاید شرکت کوروش شد .

در تاریخ ۱۳/۱۱/۱۸ مبلغ خالص صورت وضعیت قطعی به شرکت کوروش پرداخت و ۵۰ درصد سپرده حسن انجام کار نیز به شرکت مسترد گردید . همچنین ضمانت نامه های صادره به نفع کارفرما باطل گردیده و بانک نیز وثیقه های مربوطه و سپرده های نقدی ضمانت نامه ها در تاریخ ۱۳/۱۱/۹ به پیمانکار مسترد نمود .

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت کوروش

حل : ۱۳/۱۱/۲

(۱) حساب های دریافتی ۴۰۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰۰۰۰

مبلغ بازپرداختی پیمان ۴۰۰۰۰۰۰

(۲) پیمان در جریان پیشرفت ۱۰۰۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰۰ =

وجوه نقد ۱۰۰۰۰۰۰

۲۴۰۰۰۰۰۰	(۳) وجوه نقد
$۴۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% =$	پیش دریافت پیمان ۸۰۰۰۰۰۰
$۴۰۰۰۰۰۰ \times ۵\% =$	پیش پرداخت مالیات ۲۰۰۰۰۰۰
$۴۰۰۰۰۰۰ \times ۵\% =$	سپرده بیمه ۲۰۰۰۰۰۰
$۴۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% =$	سپرده حسن انجام کار ۴۰۰۰۰۰۰
۴۰۰۰۰۰۰۰	حساب های دریافتنی - کارفرما

۵۰۰۰۰۰۰۰	(۴) وجوه نقد
$۱۰۰۰۰۰۰ \times ۵۰\% =$	سپرده حسن انجام کار ۵۰۰۰۰۰۰

۵۰۰۰۰۰۰۰	(۵) طرف حساب های انتظامی
----------	--------------------------

۵۰۰۰۰۰۰۰ حساب های انتظامی - ضمانت نامه انجام تعهدات

۲۰۰۰۰۰۰۰ طرف حساب های انتظامی

۲۰۰۰۰۰۰۰ حساب های انتظامی - ضمانت نامه انجام پیش دریافت

۵۴۰۰۰۰۰۰	(۶) طرف حساب های انتظامی
----------	--------------------------

۵۴۰۰۰۰۰۰ حساب های انتظامی - وثیقه ضمانت نامه انجام تعهدات

۲۱۶۰۰۰۰۰ طرف حساب های انتظامی

۲۱۶۰۰۰۰۰ حساب های انتظامی - وثیقه ضمانت نامه پیش دریافت

۲۵۰۰۰۰۰۰	وجوه نقد
$۵۰۰۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰۰ =$	سپرده نقدی صدور ضمانت نامه ۲۵۰۰۰۰۰۰

تحويل قطعی

هنگام تحويل قطعی عملیات موضوع پیمان ، ۵۰ درصد باقی مانده سپرده حسن انجام کار دریافت گردیده و بابت آن حساب وجوه نقد بدهکار و حساب سپرده حسن انجام کار بستانکار می شود . هر گونه هزینه انجام شده در دوره تضمین بابت رفع نقص نیز به حساب پیمان در جریان پیشرفت منظور می گردد .

مثال ۶-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۵-۲ ، با فرض اینکه در تاریخ ۱۳/۱۲/۳ عملیات موضوع پیمان تحويل قطعی گردیده و ۵۰ درصد باقی مانده سپرده حسن انجام کار به شرکت کوروش مسترد گردیده باشد ،

مطلوبست : انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت کوروش

حل :

۱۳/۱۲/۳

(۷) وجوه نقد

۵۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰۰ =

۵۰۰۰۰۰۰

سپرده حسن انجام کار

شناسایی درآمد و هزینه پیمان های ناتمام در پایان دوره مالی

با توجه به ماهیت پیمان های بلند مدت ، اجرای یک پیمان معمولاً در دوره های مالی مختلف واقع می شود . در صورتی که پیمانکار نتیجه عملیات پیمان را در پایان قرارداد شناسایی کند و در طول اجرای پیمان درآمد و هزینه ای شناسایی نگردد ، صورت سود و زیان تصویر مطلوبی از عملکرد واحد تجاری نشان نمی دهد . بنابراین مسئله اساسی در حسابداری پیمان های بلند مدت نقطه شناسایی درآمد و سود و یا به عبارت بهتر تخصیص درآمدها و هزینه های پیمان به دوره هایی است که عملیات موضوع پیمان اجرا می شود .

طبق استاندارد های حسابداری ، در صورتی که بتوان ماحصل (سود و زیان) یک پیمان بلند مدت را به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد ، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه دوره شناسایی شود . شناخت درآمد و هزینه بر اساس میزان تکمیل پیمان اصطلاحاً **روش درصد تکمیل پیمان** یا **روش درصد پیشرفت کار** نامیده می شود . طبق

این روش ، در پایان هر دوره مالی ، بخشی از کل درآمد و مخارج پیمان ، متناسب با پیشرفت (یا درصد تکمیل) پیمان به عنوان درآمد و هزینه دوره شناسایی و در نتیجه سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می یابد .

شایان توجه است که روش دیگری تحت عنوان **روش کار تکمیل شده** نیز برای حسابداری پیمان های بلند مدت وجود دارد که بر اساس آن درآمد و هزینه پیمان پس از تکمیل عملیات موضوع پیمان شناسایی می شود . روش کار تکمیل شده ، نتیجه عملکرد واحد تجاری را در طول دوره اجرای پیمان به نحو مناسبی منعکس نمی کند و همچنین اطلاعات لازم را "به موقع" جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی در اختیار استفاده کنندگان صورت های مالی قرار نمی دهد. به همین دلیل بر اساس استاندارد حسابداری ملی شماره ۹ این روش مورد پذیرش قرار نگرفته و استفاده از آن برای حسابداری و گزارشگری پیمان های بلند مدت مجاز نمی باشد ، لذا در ادامه فصل تنها روش درصد پیشرفت کار مورد بحث قرار می گیرد .

نحوه اندازه گیری درصد پیشرفت پیمان

اولین گام جهت تعیین درآمد و هزینه های پیمان در پایان هر دوره مالی محاسبه درصد پیشرفت پیمان است . برای تعیین درصد پیشرفت پیمان روش های مختلفی وجود دارد که با استفاده از آن ها می توان میزان کارانجام شده را به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد . با توجه به ماهیت متفاوت پیمان ها ، برای اندازه گیری درصد پیشرفت پیمان می توان از روش های زیر استفاده کرد :

۱- نسبت مقدار کارانجام شده به کل کار پیمان - در این روش ، پیشرفت پیمان در قالب معیارهای

فیزیکی (مثلا تعدا آپارتمان های ساخته شده در مقایسه با کل آپارتمان هایی که باید ساخته شود) اندازه گیری می شود . با توجه به این روش که ارزش کارهای مختلف ممکن است به دلیل ناهمگن بودن اجزای یک کار متفاوت باشد ، لذا تعیین مقدار کار انجام شده در اغلب موارد مشکل است . به عنوان مثال ، در یک ساختمان اجزای مختلف آن شامل فونداسیون ، دیوار ها ، سقف ، تاسیسات و نازک کاری ها هر کدام وزن متفاوتی در کار دارند و تعیین وزن هر کدام مشکل است و یا در قرارداد احداث یک جاده که می توان با استفاده از میزان کار انجام شده بر حسب کیلومتر ، درصد پیشرفت کار را تعیین

کرد ، همگن سازی کار مشکل است ، چون هر کیلومتر زیرسازی با هر کیلومتر آسفالت وزن متفاوتی دارد و یا ممکن است بخشی از جاده در دشت واقع شده باشد و بخشی از آن در کوهستان قرار گرفته باشد . به دلیل وجود همین مشکلات ، در عمل کمتر از این روش استفاده می شود.

۲- **ارزیابی کارانجام شده** - در این روش ، ارزش منصفانه کار انجام شده توسط یک کارشناس حرفه ای مستقل تعیین شده و از مقایسه آن با کل مبلغ پیمان ، درصد پیشرفت کار به دست می آید . این روش نیز در عمل کمتر مورد استفاده قرار می گیرد .

۳- **نسبت مخارج تحمل شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی پیمان** - در این روش که اصطلاحاً **روش هزینه به هزینه** نامیده می شود ، پیشرفت کار در قالب تلاش های صرف شده در پیمان اندازه گیری می شود . در روش هزینه به هزینه ، درصد پیشرفت پیمان مبتنی بر رابطه بین مخارج انجام شده و کل مخارج پیمان (شامل مخارج برآوردی لازم برای تکمیل پیمان) است و با استفاده از رابطه زیر اندازه گیری می شود :

مخارج تحمل شده انباشته

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

مثال ۷-۲- شرکت داریوش در ابتدای سال ۱۳×۱ قراردادی به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال جهت احداث یک مجتمع تجاری منعقد کرد که عملیات ساخت آن چهار سال به طول انجامید . اطلاعات مرتبط با این پیمان به شرح زیر است :

سال ۱۳×۴	سال ۱۳×۳	سال ۱۳×۲	سال ۱۳×۱
ریال	ریال	ریال	ریال

۳۷۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	مخارج واقعی پیمان (انباشته)	۸۰۰۰۰۰۰	۶۱۶۲۰۰۰
۴۰۳۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	مخارج برآوردی جهت تکمیل پیمان	-	۱۷۳۸۰۰

مطلوبست : محاسبه درصد پیشرفت پیمان بر اساس هزینه به هزینه

حل :

$$\frac{۱۵۰۰۰۰}{۱۵۰۰۰۰۰ + ۶۰۰۰۰۰۰} = ۲۰\% \quad \text{درصد پیشرفت پیمان تا پایان سال ۱۳×۱}$$

$$\frac{۳۷۲۰۰۰۰}{۴۰۳۰۰۰۰ + ۳۷۲۰۰۰۰} = ۴۸\% \quad \text{درصد پیشرفت پیمان تا پایان سال ۱۳×۲}$$

$$\frac{۶۱۶۲۰۰}{۱۷۳۸۰۰۰ + ۶۱۶۲۰} = ۸\% \quad \text{درصد پیشرفت پیمان تا پایان سال ۱۳×۳}$$

در سال ۱۳×۴ هم پیمان تکمیل شده است . به عبارت دیگر درصد پیشرفت پیمان ۱۰۰ درصد است .

نکته ای که باید به آن توجه داشت این است که مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان ممکن است در سال های مختلف تغییر کند . به همین دلیل در سال ۱۳×۱ مجموع مخارج پیمان ۷۵۰۰۰۰۰ ریال (۶۰۰۰۰۰۰ + ۱۵۰۰۰۰۰) ، در سال ۱۳×۲ مبلغ ۷۷۵۰۰۰۰ ریال (۴۰۳۰۰۰۰ + ۳۷۲۰۰۰۰) و در سال ۱۳×۳ مبلغ ۷۹۰۰۰۰۰ ریال (۱۷۳۸۰۰۰ + ۶۱۶۲۰۰) است . در سال ۱۳×۴ نیز مخارج واقعی به ۸۰۰۰۰۰۰ ریال رسیده است که با برآورد های انجام شده در سال های ۱۳×۱ تا ۱۳×۳ متفاوت است . این تفاوت ها بر درصد تکمیل پیمان و نهایتا درآمد های هر دوره اثر می گذارد و اثر آن به عنوان تغییر در برآورد حسابداری تلقی می شود .

در اینجا ممکن است یک سوال پیش آید و آن اینکه چه مخارجی می بایست در محاسبه درصد پیشرفت پیمان منظور شود؟ در پاسخ باید گفت که تنها مخارجی که در راستای تلاش های انجام شده برای پیشرفت پیمان می باشد، باید در محاسبه درصد پیشرفت منظور گردد. بنابراین در صورتی که در پایان دوره مواد و مصالح مصرف نشده ای در محل کارگاه یا انبارهای پروژه موجود باشد (مواد و مصالح پای کار)، این مواد و مصالح جزء مخارج تحمل شده برای کارهای انجام شده نبوده و نباید در محاسبه درصد پیشرفت پیمان منظور گردد. علاوه بر این، مبالغ پرداخت شده به پیمانکاران جزء قبل از انجام کار نیز جزء مخارج تحمل شده محسوب نمی شود.

نکته دیگری که در روش هزینه به هزینه باید به آن توجه داشت این است که چنانچه بر اساس الزامات استانداردهای حسابداری، مخارج تامین مالی جزئی از مخارج پیمان محسوب شود، این مخارج نباید در محاسبه درصد پیشرفت پیمان منظور گردد، زیرا مخارج مزبور مرتبط با میزان تلاش های انجام شده برای پیشرفت کار نیست، بنابراین در محاسبه درصد پیشرفت پیمان هم از صورت کسر و هم از مخرج کسر حذف می شود.

مثال ۸-۲- در سال اول اجرای یک پیمان مبلغ ۲۱۶۰۰۰۰ ریال مخارج صرف پروژه ای شده است که از این مبلغ ۳۶۰۰۰۰ ریال آن مواد و مصالحی است که در پای کار موجود بوده و مصرف یا نصب نشده است. مخارج برآوردی برای تکمیل این پیمان ۲۳۴۰۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: محاسبه درصد پیشرفت پیمان بر اساس روش هزینه به هزینه

حل:

$$\frac{2160000 - 360000}{2160000 + 2340000} = 40\% \quad \text{درصد پیشرفت پیمان}$$

مخارج برآوردی تکمیل پیمان

مخارج برآوردی تکمیل پیمان که در تعیین درصد پیشرفت پیمان مورد استفاده قرار می گیرد، در برگیرنده مخارجی است که در آینده برای تکمیل پیمان لازم است و در برآورد آن از قیمت های مورد انتظار در زمان

وقوع مخارج در آینده استفاده می شود. این مخارج باید متشکل از همان عناصری باشد که پیمانکار هنگام بررسی شرکت در مناقصه برای محاسبه کل مخارج برآوردی پیمان در نظر گرفته است.

برای برآورد مخارج باید از روش های سیستماتیک و یکنواخت استفاده شود که با سیستم حسابداری صنعتی (بهای تمام شده) مرتبط می باشد. این مخارج باید به تفکیک هر یک از عناصر مواد و مصالح، دستمزد و سربار به طور مجزا در محاسبات منظور شود، به گونه ای که مقایسه بین مخارج برآوردی و مخارج واقعی و محاسبه انحرافات امکان پذیر باشد.

مخارج برآوردی لازم برای تکمیل پیمان باید به صورت دوره ای مورد بررسی و تجدید نظر قرار گرفته و اطلاعات جدید (مانند نوسان قیمت های مواد و مصالح و دستمزد، تغییر شرایط قرارداد و مشکلات احتمالی در بخش کارگری یا تاخیر در رسیدن مواد و مصالح) که بر مخارج آتی پیمان موثر است در آن لحاظ شود.

محاسبه درآمد دوره جاری پیمان

پس از آن که درصد پیشرفت پیمان مشخص گردید، درآمد دوره جاری پیمان با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود:

درآمد شناسایی شده در دوره های قبل - (درصد پیشرفت پیمان $\times$ کل درآمد پیمان) = درآمد دوره جاری پیمان

در اینجا منظور از کل درآمد پیمان، مجموع کل درآمدی است که در طول دوره پیمان شناسایی خواهد شد. کل درآمد پیمان شامل مبلغ اولیه پیمان و هر گونه مبلغی است که در نتیجه تغییر میزان کار، طرح ادعا، دریافت های تشویقی و ... به مبلغ اولیه اضافه یا از آن کسر می شود. مبلغ کل درآمد پیمان ممکن است در طول دوره پیمان تغییر کند. نمونه های زیر از جمله مواردی است که موجب تغییر در مبلغ پیمان می شود:

الف - توافق پیمانکار و کارفرما برای تغییر مقدار کار پس از انعقاد پیمان،

ب- تعدیل آحاد بها به موجب پیمان (در پیمان های مقطوع)، و

ج - تعلق جریمه به پیمانکار به دلیل تاخیر در تکمیل پیمان

لازم به توضیح است که درآمدهای اتفاقی و متفرقه مانند عواید حاصل از فروش مواد و مصالح زائد و یا سود حاصل از پرده گذاری مبلغ پیش دریافت از کارفرما نزد بانک جزء درآمدهای پیمان محسوب نمی شود . این گونه درآمدها از مخارج پیمان کسر می گردد .

مثال ۹-۲- شرکت پیمانکاری سیاوش در ابتدای سال ۱۳×۱ قراردادی به مبلغ ۹۰۰۰۰۰۰ ریال جهت احداث یک سد منعقد کرد که عملیات ساخت آن سه سال به طول انجامید . اطلاعات مرتبط با این پیمان که توسط امور مالی گردآوری شده است به شرح زیر می باشد :

سال ۱۳×۱ ریال	سال ۱۳×۱ ریال	سال ۱۳×۱ ریال	
۸۵۰۰۰۰۰	۵۸۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	مخارج واقعی پیمان (انباشته)
-	۲۵۲۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰	مخارج برآوردی جهت تکمیل پیمان
۹۰۰۰۰۰۰	۶۸۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰۰	صورت وضعیت های تایید شده (انباشته)
۹۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	مبالغ دریافتی از کارفرما (انباشته)

با فرض اینکه شرکت سیاوش برای محاسبه درآمد از روش درصد پیشرفت کار استفاده می کند ،
مطلوبست :

(۱) محاسبه درصد پیشرفت پیمان در سال های ۱۳×۱ تا ۱۳×۳

(۲) محاسبه درآمد پیمان در سال های ۱۳×۱ تا ۱۳×۳

(۳) محاسبه سود ناخالص پیمان در سال های ۱۳×۱ تا ۱۳×۳

حل :

$$\frac{۲۰۰۰۰۰۰}{۶۰۰۰۰۰۰+۲۰۰۰۰۰۰} = ۲۵\%$$

درصد پیشرفت تا پایان سال ۱۳×۱

$$\frac{۵۸۸۰۰۰۰}{۲۵۲۰۰۰۰+۵۸۸۰۰۰۰} = ۷۰\%$$

درصد پیشرفت تا پایان سال ۱۳×۲

$$\begin{aligned}
 & 9000000 \times 25\% = 2250000 && \text{درآمد پیمان در سال } 13 \times 1 \\
 & (9000000 \times 70\%) - 2250000 = 4050000 && \text{درآمد پیمان در سال } 13 \times 2 \\
 & 9000000 - (2250000 + 4050000) = 1700000 && \text{درآمد پیمان در سال } 13 \times 3
 \end{aligned}$$

سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۱	
ریال	ریال	ریال	ریال	
۹۰۰۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰۰	۴۰۵۰۰۰۰	۲۲۵۰۰۰۰	درآمد پیمان
(۸۵۰۰۰۰۰)	(۲۶۲۰۰۰۰)	(۳۸۸۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰۰)	هزینه های پیمان
۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سود ناخالص

ثبت درآمد و هزینه پیمان در پایان دوره مالی

پس از محاسبه درآمد دوره جاری پیمان، بابت شناسایی درآمد و هزینه پیمان ناتمام دو ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

۱- بابت ثبت درآمد شناسایی شده پیمان در دوره جاری:

$$\begin{aligned}
 & \text{مبلغ بازیافتی پیمان} \\
 & \times \\
 & \text{درآمد پیمان}
 \end{aligned}$$

۲- بابت ثبت هزینه های دوره جاری پیمان:

$$\begin{aligned}
 & \text{هزینه های پیمان} \\
 & \times \\
 & \text{پیمان در جریان پیشرفت} \\
 & \times \\
 & \text{مخارج تحمل شده طی دوره}
 \end{aligned}$$

مثال ۱۰-۲- با در نظر گرفت اطلاعات مثال ۹-۲

مطلوبست:

أ) انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت سیاوش در سال های ۱۳×۱ تا ۱۳×۳ بابت:

۱) مخارج واقعی انجام شده

(۲) صورت وضعیت های تایید شده

(۳) شناسایی درآمد پیمان

(۴) ثبت هزینه های پیمان

ب) تنظیم حساب مبلغ بازداشتی پیمان و تعیین مانده حساب در پایان سال های ۱۳×۱ تا ۱۳×۳

حل :

سال ۱۳×۱

(۱)	پیمان در جریان پیشرفت	۲۰۰۰۰۰۰
	حساب های مختلف	۲۰۰۰۰۰۰
(۲)	حساب های دریافتی - کارفرما	۱۸۰۰۰۰۰
	مبلغ بازداشتی پیمان	۱۸۰۰۰۰۰
(۳)	مبلغ بازداشتی پیمان	۲۲۵۰۰۰۰
	درآمد پیمان	۲۲۵۰۰۰۰
(۴)	هزینه های پیمان	۲۰۰۰۰۰۰
	پیمان در جریان پیشرفت	۲۰۰۰۰۰۰

سال ۱۳×۲

(۱)	پیمان در جریان پیشرفت	۳۸۸۰۰۰۰	$۵۸۸۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰۰ =$
	حساب های مختلف	۳۸۸۰۰۰۰	
(۲)	حساب های دریافتی - کارفرما	۵۰۰۰۰۰۰	
	مبلغ بازداشتی پیمان	۵۰۰۰۰۰۰	$۶۸۰۰۰۰۰ - ۱۸۰۰۰۰۰ =$
(۳)	مبلغ بازداشتی پیمان	۴۰۵۰۰۰۰	
	درآمد پیمان	۴۰۵۰۰۰۰	

- (۴) هزینه های پیمان ۳۸۸۰۰۰۰
- پیمان در جریان پیشرفت ۳۸۸۰۰۰۰
- سال ۱۳×۳
- (۱) پیمان در جریان پیشرفت ۲۶۲۰۰۰۰
- ۸۵۰۰۰۰۰ - ۵۸۸۰۰۰۰ =
- حساب های مختلف ۲۶۲۰۰۰۰
- (۲) حساب های دریافتی - کار فرما ۲۲۰۰۰۰۰
- مبلغ بازیافتی پیمان ۲۲۰۰۰۰۰
- ۹۰۰۰۰۰۰ - ۶۸۰۰۰۰۰ =
- (۳) مبلغ بازیافتی پیمان ۲۷۰۰۰۰۰
- درآمد پیمان ۲۷۰۰۰۰۰
- (۴) هزینه های پیمان ۲۶۲۰۰۰۰
- پیمان در جریان پیشرفت ۲۶۲۰۰۰۰

موفق و پیروز باشید