

# حسابداری پیمان‌های بلندمدت

## فصل اول

### اهداف آموزشی

۱. هدف از تدوین این فصل ارائه اطلاعاتی در خصوص مراحل اجرای عملیات پیمانکاری
۲. روش‌های تعیین در آمد در قرار دادهای پیمانکاری
۳. نحوه محاسبه در آمد پیمان‌های بلندمدت
۴. چگونگی محاسبه زیان در قرار دادهای بلندمدت پیمانکاری
۵. تهیه صورتهای مالی عملیات پیمانکاری



پیمان بلندمدت، پیمانی که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأمأ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود. بحث اصلی در پیمان‌های بلندمدت شناسایی درآمد است. دو روش شناسایی درآمد برای قراردادهای بلندمدت پیمانکاری روش درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده است. استاندارد حسابداری ایران روش درصد پیشرفت کار را پذیرفته و شرکت‌ها اجازه استفاده از روش کار تکمیل شده را مگر در شرایط استثنایی ذکر شده در استاندارد، ندارند.

یکی از اقلامی که برای بکارگیری روش درصد پیشرفت کار نیاز داریم، مخارج برآوردی برای تکمیل پروژه است. با توجه به اینکه مدت پروژه‌ها بلندمدت است، در برخی شرایط اقتصادی برآورد مخارج تکمیل پیمان به صورت قابل اتکا، امکان‌پذیر نیست. در این شرایط درآمد باید به میزان مخارج انجام شده قابل بازیافت (روش سود صفر) شناسایی شود.

### قراردادهای بلند مدت پیمانکاری

پیمان بلند مدت طبق استاندارد ایران، «پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأمأ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمانی که طبق استاندارد، بلند مدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست. برخی پیمانهای با مدت کمتر از یکسال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، دارای چنان اهمیت نسبی باشد که عدم انعکاس در آمد و هزینه عملیاتی و سود مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره وعدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورتهای مالی گردد، باید به عنوان پیمان بلند مدت محسوب شود، مشروط بر این که رویه متخذه در واحد تجاری از سالی به سال دیگر به طور یکنواخت اعمال گردد.»

انعقاد قرارداد بین دو یا چند شخص حقیقی یا حقوقی، که به موجب آن طرفین قرارداد، قانوناً ملزم به رعایت عملی که در پیمان (اسناد ومدارک طبق شرایط عمومی) پیش بینی شده باشد را پیمان نامه گویند. طبق این قرارداد طرفین پیمان ملزم به اجرای توافقات بوده وعدم رعایت آن موجب زیان یکی از طرفین قرارداد می‌گردد.

تعریف برخی از اصطلاحات در استاندارد (حسابداری پیمانهای بلندمدت) به شرح زیر می‌باشد:

• **پیمان بلندمدت:** پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأمأ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمانی که طبق این استاندارد، بلندمدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست. برخی پیمانهای با مدت کمتر از یکسال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، 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 بلندمدت محسوب شود، مشروط بر اینکه رویه متخذه 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 یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است براساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می‌کند.

• **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 تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز 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 الحسابها: مبالغی است که به طور موقت در قبال صورت 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 برگزیده آن بخش از مبالغ پیش دریافت پیمان است که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام شده است .

● **مبالغ دریافتنی بابت پیشرفت کار:** عبارت است از مبالغ قابل دریافت که بابت صورت حسابهای صادره در حسابها منظور شده است.

● **زیانهای قابل پیش بینی:** زیانهایی است که انتظار می رود در طول مدت پیمان ایجاد شود (با احتساب مبالغ برآوردی هزینه کارهای اصلاحی و تضمینی و هرگونه هزینه های مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل باز یافت 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.

**مراحل اجرای طرحهای پیمانکاری**

مراحل اجرای طرحهای بلند مدت در مؤسسات بخش عمومی و بخش خصوصی تفاوت ماهوی ندارد و مؤسسات بخش خصوصی در اجرای عملیات پیمانکاری کما بیش از تشریفات مورد عمل بخش عمومی پیروی می کنند. طرحهای بلند مدت پیمانکاری معمولاً در سه مرحله مطالعات مقدماتی، مطالعات تفصیلی و اجرا و نظارت انجام می شود که هر یک از مراحل شامل اقدامات معینی به شرح زیر است:

● **مرحله اول:** مطالعات مقدماتی طرح

- ۱) مطالعات شناسایی طرح
- ۲) تهیه طرح مقدماتی.

● **مرحله دوم:** مطالعات تفصیلی طرح

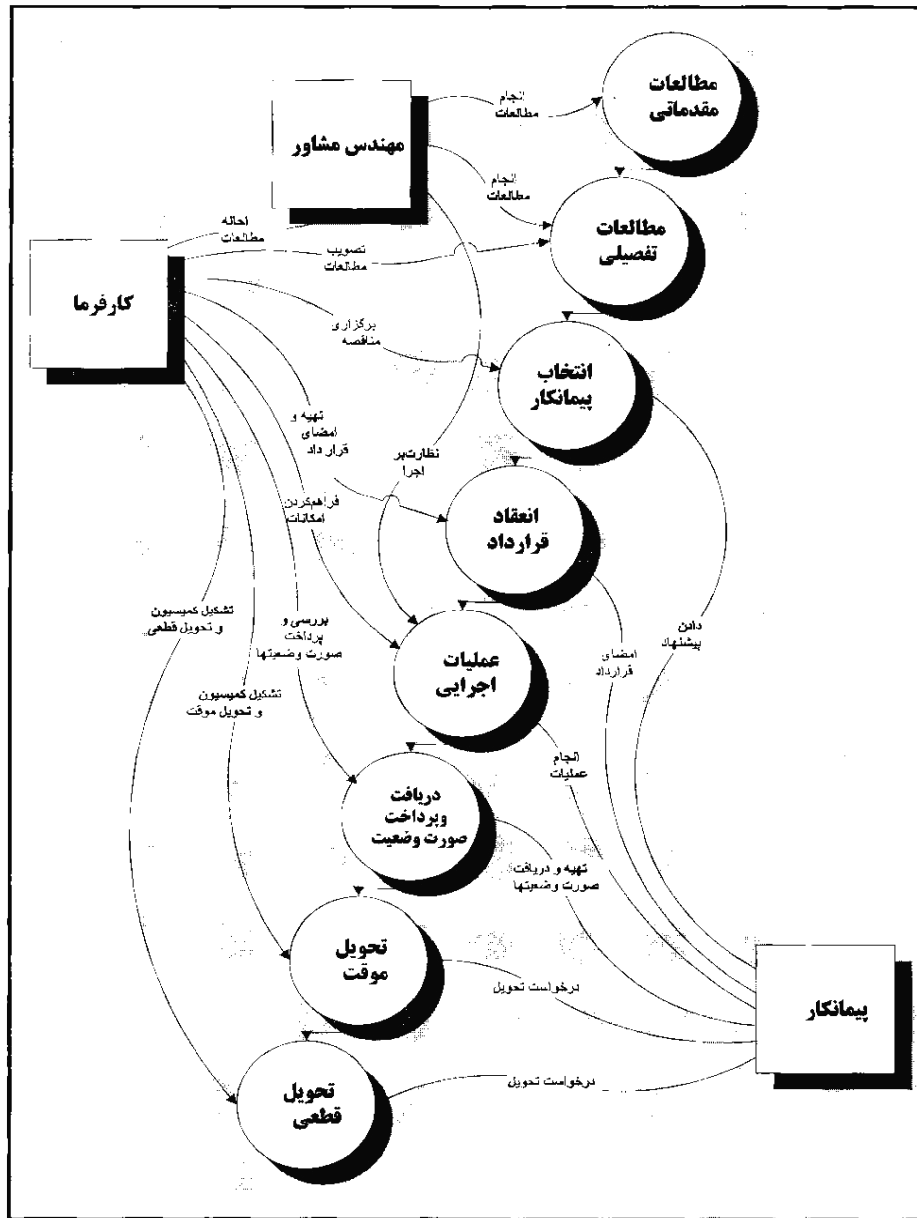
- ۱) تهیه نقشه های تفصیلی
- ۲) تهیه اسناد و مدارک مناقصه .

● **مرحله سوم:** اجرای طرح

- ۱) ارجاع کار به پیمانکار
- ۲) انعقاد قرارداد پیمانکاری
- ۳) عملیات اجرایی
- ۴) تنظیم و پرداخت صورت وضعیت ها
- ۵) تحویل موقت
- ۶) تحویل قطعی



## نمودار ۱-۱. محتوای عملیاتی پیمانکاری<sup>۱</sup>



### ■ مرحله اول: مطالبات مقدماتی طرح؛

معمولاً برای انجام مطالبات به خصوص احداث سدها و راههای بزرگ و اصلی و راه آهن و امثالهم از خدمات مهندسیین مشاور استفاده می گردد.

۱. علی مدد، مصطفی و نظام الدین ملک آرای، حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۶



مهندسين مشاور اشخاص حقيقي يا حقوقى هستند كه داراى رتبه بندى از سازمان مديريت و برنامه ريزى هستند و تا سقف مشخصى مى توانند كار قبول كنند. اين رتبه بندى ملي يا بين المللى است.

استفاده از خدمات مهندسين مشاور به سه مرحله تقسيم مى شود:

- **مرحله اول:** مطالعات اقتصادى، اجتماعى و منطقه اى و تحقيق و ارائه گزارشهاى توجيهى مربوط
- **مرحله دوم:** تهيه نقشه هاو مشخصات اجراى طرح و برآورد هزينه هاى اجراى طرح و در صورت لزوم برگزارى مناقصه و انتخاب پيمانكار.
- **مرحله سوم:** نظارت بر اجراى طرح كه نظارت عاليه نيز گفته مى شود.

### ■ مرحله دوم: مطالعات تفصيلى طرح

(۱) تهيه نقشه هاى تفصيلى

طراحى تفصيلى و اجرايى طرح شامل بررسيها، تحقيقات، كاوشهاى سطحى و زير سطحى نقشه برداريها، طراحى هاى دقيق و آزمائشهاى لازم به منظور تعيين مشخصات فنى طرح، مقادير دقيق كار، برنامه زمانى اجراى كار، منابع تهيه مصالح و تهيه نقشه هاى تفصيلى و اسناد و مشخصات اجراى طرح براى گزينه انتخابى است كه در مرحله طرح مقدماتى پيشنهاد و توجيه شده است.

(۲) تهيه اسناد و مدارك مناقصه

اسناد مناقصه شامل شرايط عمومى و خصوصى پيمان، مشخصات فنى عمومى و خصوصى، مقادير كار و برآورد هزينه اجراى طرح بر اساس آخرين فهرست بها، استعلام و پايبوسيله مشاور از روى نقشه هاى كلى و تفصيلى است. اسناد و مدارك مناقصه بايد به شكلى تنظيم و فراهم شود كه پيمانكار در صورت تمايل به شركت در مناقصه، بدون هيچ گونه ابهامى بتواند بر اساس آنها مبلغ پيشنهادى خود را براى اجراى طرح به سادگى و دقت محاسبه كند. شروع اقدامات مربوط به اجراى طرح موكل به اتمام مطالعات تفصيلى و پذيرش طرح و اطمينان يافتن از وجود اعتبار مورد نياز تا اتمام و تكميل كار و نيز تامين ساير منابع از قبيل زمين، پروانه ساختمان و آب و برق است.

### ■ مرحله سوم: اجراى طرح

(۱) ارجاع كار به پيمانكار:

بعد از آماده شدن اسناد و مدارك مناقصه، به روش هاى مختلف براى اجراى عمليات طرح هاى بلندمدت پيمانكارى از پيمانكاران دعوت به عمل مى آيد.

روشهاى مختلف دعوت از پيمانكاران به قرار زير است:

الف) مناقصه عمومى

ب) مناقصه محدود

ج) ترك مناقصه

### نكات كاربرى:

- مناقصه يعنى خريد كالا يا انجام خدمت به پايين ترين قيمت از شركت كنندگان.
- مزايده يعنى فروش كالا يا خدمت به بالاترين قيمت پيشنهادى.

الف) **مناقصه عمومى:** در اين روش با چاپ آگهى در روزنامه ها از پيمانكاران براى اجراى طرح دعوت مى شود. در آگهى مناقصه نكاتى از قبيل:

۱. موضوع مناقصه
۲. مشخصات و مقادير كار
۳. مدت و محل اجراى كار
۴. نام كارفرما



۵. دستگاه نظارت
۶. نام دستگاه مناقصه گزار
۷. میزان مبلغ سپرده یا ضمانت نامه شرکت در مناقصه
۸. میزان پیش پرداخت در صورتی که به تشخیص کارفرما پرداخت آن به پیمانکار لازم باشد
۹. محل توزیع یا فروش اسناد مناقصه
۱۰. روز و محل قرائت پیشنهادها درج می شود.

داوطلب مشارکت در مناقصه باید پیشنهاد خود را در پاکت سربسته لاک و مهر شده که محتوی دو پاکت جداگانه «الف» و «ب» می باشد، در موعد مقرر به دستگاه مناقصه گزار تسلیم نماید.

مهمترین مدارک و اسنادی که باید در پاکت "الف" قرار داده شود عبارت است از:

۱. تضمین شرکت در مناقصه که باید طبق شرح مندرج در دعوتنامه مناقصه تهیه گردد.
۲. نقشه های کلی و تفصیلی اجرایی
۳. نمونه ضمانت نامه ها (شرکت در مناقصه، انجام تعهدات، پیش پرداخت، استرداد کسور وجه الضمان)
۴. مشخصات فنی خصوصی
۵. شرایط خصوصی مناقصه و پیمان (حسب مورد)
۶. فهرست مقادیر و قیمت های واحد برآوردی کار، همراه با دستورالعمل های نحوه پرداخت قیمت
۷. برگ تعهدنامه پیشنهاد دهنده در مورد عدم شمول قانونی منع مداخله کارمندان دولت در معاملات دولتی
۸. دعوتنامه شرکت در مناقصه
۹. شرایط مناقصه
۱۰. عهدنامه اجرا و پذیرش مسئولیتهای ناشی از مقررات و اسناد و مدارک عمومی مناقصه و پیمان

اسناد و مدارکی که باید در پاکت "ب" قرار داده شود عبارت است از:

۱. برگ پیشنهاد قیمت
۲. اوراق و جداول مربوط به تجزیه بها
۳. فرم تکمیل شده تعهد بیمه تمام یا قسمتی از کار که مورد نظر کارفرما باشد.

برنده مناقصه باید حداکثر تا هفت روز از ابلاغ کارفرما به او، با سپردن تضمین اجرای تعهدات بر اساس قیمت پیشنهادی خود، به انعقاد پیمان مبادرت نماید. در غیراینصورت تضمین شرکت او در مناقصه، بدون هیچ تشریفات قضایی به نفع کارفرما ضبط می شود و حق هیچگونه اعتراضی ندارد.

در صورتی که برنده مناقصه در مهلت پیش بینی شده، حاضر به انعقاد پیمان شود، نفر دوم به عنوان برنده مناقصه اعلام می شود و چنانچه او نیز با توجه به موارد یاد شده بالا، حاضر به انعقاد پیمان نشود، تضمین شرکت او هم به نفع کارفرما ضبط می شود و مناقصه تجدید خواهد شد. پس از تعیین نفرات اول و دوم مناقصه، تضمین شرکت در مناقصه نفرات بعدی بلافاصله مسترد می شود.

**ب) مناقصه محدود:** در این روش، دعوتنامه شرکت در مناقصه برای پیمانکارانی فرستاده می شود که صلاحیت آنها برای شرکت در مناقصه قبلاً تعیین و نام آنها در فهرست واجدین شرایط شرکتهای پیمانکاری (لیست خاص) درج شده است.

**ج) ترک مناقصه:** در حالتی که به علت وجود شرایط خاص، بر اساس گزارش توجیهی کارفرما و بنا به تشخیص هیئت ترک مناقصه، انجام مناقصه میسر یا به مصلحت نباشد، پیمانکار از طریق ترک مناقصه انتخاب می شود. صورتجلسه ترک تشریفات مناقصه در تهران بوسیله (وزیر یا نماینده تام الاختیار وزیر، ذیحساب یا معاون ذیحساب و یک نفر خبره به انتخاب وزیر) و در استان (استاندار یا نماینده استاندار، ذیحساب یا معاون ذیحساب و یک نفر از دستگاه مناقصه گزار) امضا می شود.



## ۲) انعقاد قرار داد پیمانکاری:

پس از آنکه پیمانکار از طریق مناقصه عمومی، مناقصه محدود یا ترک مناقصه انتخاب شد، قرار داد پیمانکاری بر اساس قیمت پیشنهادی او تنظیم می شود و عملیات اجرایی پیمان به ترتیب زیر انجام می گیرد:

الف) اخذ ضمانت نامه حسن انجام تعهدات:

پیمانکار قبل از بستن قرار داد، باید برای تضمین حسن انجام تعهدات خود معادل ۵٪ مبلغ اولیه، ضمانت نامه از بانک بگیرد و یا سپرده نقدی به حساب کارفرما واریز کند. (این ضمانت نامه تا تاریخ تحویل موقت کار معتبر است) بانکها برای صدور ضمانت نامه انجام تعهدات علاوه بر وثیقه (۱۲۰٪ مبلغ ضمانت نامه) و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانت نامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه می کنند.

ب) تنظیم قرارداد پیمانکاری:

مهمترین نکاتی که در قرارداد پیمانکاری نوشته می شود، شامل نکات زیر است:

۱. مشخصات طرفین قرارداد
۲. موضوع پیمان
۳. مبلغ پیمان
۴. تغییر مقادیر کار و کارهای جدید
۵. مدت پیمان

ج) ابطال ضمانت نامه شرکت در مناقصه:

پس از امضای قرارداد، کارفرما به بانک دستور می دهد که ضمانت نامه شرکت در مناقصه پیمانکار را آزاد کند یا سپرده شرکت در مناقصه به پیمانکار عودت داده می شود.

د) تسلیم ضمانت نامه پیش پرداخت:

(پیمانکار برای اجرای کار تقاضای پیش دریافت از کارفرما می کند).

کارفرما در قبال ضمانت نامه بانکی درصدی از مبلغ اولیه پیمان را به پیمانکار پیش پرداخت می کند. بانکها معمولاً برای صدور ضمانت نامه پیش پرداخت علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانت نامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه می کنند.

میزان پیش پرداخت متعلق به کارهای پیمان کاری در حال حاضر بیست درصد (۲۰٪) مبلغ اولیه پیمان است که در سه قسط به ترتیب زیر به پیمانکار پرداخت می شود:

الف) قسط اول برابر هشت درصد (۸٪) مبلغ اولیه پیمان بلافاصله پس از تحویل زمین .

ب) قسط دوم برابر شش و نیم درصد (۶/۵٪) مبلغ اولیه پیمان پس از تهیه محل و حدود شصت درصد از ماشین آلات و تجهیزات مورد نیاز کار و تجهیز کارگاه بر اساس برنامه زمان بندی شده و اجرای کار، این مراتب باید طی صورت مجلس به امضای پیمانکار و دستگاه نظارت برسد.

ج) قسط سوم برابر پنج و نیم (۵/۵٪) مبلغ اولیه پیمان پس از انجام دادن کارهایی معادل ۳۰ درصد مبلغ اولیه پیمان طبق صورت وضعیتهای ماهانه.

### نکات کاربردی:

- مبلغ پیش پرداخت نباید از بیست و پنج درصد (۲۵٪) مبلغ پیمان تجاوز کند و منحصرأ در قبال ضمانت نامه بانکی پرداخت خواهد شد.
- ضمانت نامه بانکی مربوط به پیش پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبر بوده و به دستور کارفرما قابل تمدید است.



## تاییدات و تعهدات پیمانکار

پیمانکار با امضای قرارداد موارد زیر را تایید می کند:

- الف) کلیه اسناد، مدارک و نقشه ها را کاملاً مطالعه کرده و از مفاد آن مطلع شده است.
- ب) نسبت به تامین کارگران ساده و متخصص به تعداد کافی اطمینان دارد و همچنین میزان دستمزد و هزینه حمل و نقل را تا پای کار در محاسبه خود منظور کرده است.
- ج) در مورد تهیه مواد و مصالح در حدود مشخصات تعیین شده در محل یا از نقاط دیگر اطمینان دارد.
- د) هزینه ناشی از اجرای قوانین کار و تأمین اجتماعی و قوانین و آیین نامه های مربوط به مالیات و عوارض را در تاریخ تسلیم پیشنهاد در محاسبات خود منظور کرده است.
- هـ) هنگام تسلیم مبلغ پیشنهادی برای اجرای طرح، سود مورد انتظار را جزو آن منظور کرده است.

## تعهدات و اختیارات کارفرما

کارفرما با امضای قرارداد تعهد می کند که:

- الف) کلیه زمینهای را که برای تأسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است در تاریخهایی که در برنامه تفصیلی اجرایی منضم به پیمان پیش بینی شده است، رایگان به پیمانکار تحویل دهد.
- ب) به منظور تقویت بنیه مالی پیمانکار و انجام سریع تجهیز کارگاه و سایر مقدمات ضروری طرح، درصدی از مبلغ اولیه پیمان را به وی پیش پرداخت کند.
- ج) در فواصل زمانی معین، صورت وضعیت کارهایی را که پیمانکار از شروع پیمان تا تاریخ تنظیم صورت وضعیت انجام داده است تایید کند و بر اساس نرخهای منظم به پیمان، تقویم و به پیمانکار بدهد.

### ۳) عملیات اجرایی

کارفرما متعهد است کلیه زمینهای را که برای تأمین و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است، بلاعوض به پیمانکار تحویل دهد. اخذ پروانه و پرداخت مخارجی از قبیل عوارض شهرداری به عهده کارفرماست، اما تجهیز کارگاه به عهده پیمانکار است. تأمین آب، برق، سوخت و مخابرات و به طور کلی تجهیز کامل کارگاه به عهده پیمانکار است مگر اینکه در اسناد و مدارک پیمان ترتیب دیگری پیش بینی شده باشد.

پیمانکار باید شخصی را بعنوان رئیس کارگاه تعیین و با نامه به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی کند. کارفرما یا دستگاه نظارت برای کنترل مستقیم در اجرای عملیات کارگاه، شخصی را به نام مهندس مقیم تعیین و کتباً به پیمانکار معرفی می کند. این مهندس اصولاً مقیم کارگاه خواهد بود و با توجه به مفاد پیمان در اجرای عملیات نظارت مستقیم دارد.

پس از تجهیز کارگاه، پیمانکار در صورت تأمین منابع مالی می تواند عملیات اصلی را شروع کند. این مرحله که هسته اصلی کار پیمانها را تشکیل می دهد دارای مخارج گوناگونی برای تأمین مواد، مصالح، تجهیزات، نیروی کار، ماشین آلات و دیگر منابع مورد نیاز پروژه است.

مخارج پروژه از نظر حسابداری به دو گروه مخارج مستقیم و مخارج غیرمستقیم (سربار) تقسیم می شود.

## مخارج پروژه

- الف) مخارج مستقیم: قابل ردیابی به پروژه است. مثل مخارج مواد و مصالح مصرف شده در احداث پل، سد، ساختمان
- ب) مخارج غیرمستقیم: قابل ردیابی به پروژه نیست. مثل هزینه استهلاک وسایل نقلیه ای که بطور مشترک در چند پروژه استفاده می شود، یا حقوق مدیری که همزمان چند پروژه را اداره می کند.

### ۴) تنظیم و پرداخت صورت وضعیت ها

صورت وضعیت به دو نوع موقت و نهایی (قطعی) تقسیم می شود. صورت وضعیت موقت، صورت وضعیتی است که برحسب پیشرفت کار برای کارفرما ارسال می شود. طبق ماده ۳۷ شرایط عمومی پیمان، پیمانکار در پایان هر ماه، وضعیت کارهای انجام شده از شروع کار تا آن تاریخ را طبق نقشه های اجرایی، دستور کارها و صورتجلسه ها





اندازه گیری می کند و مقدار مصالح و تجهیزات پای کار را تعیین می کند، سپس بر اساس فهرست بهای منضم به پیمان، مبلغ صورت وضعیت را محاسبه کرده و آن را در آخر ماه تسلیم مهندس ناظر می کند. مهندس ناظر نماینده مهندس مشاور در محل کارگاه است. بنابراین کارفرما صورت وضعیت را در صورت تأیید توسط مهندس مشاور پرداخت می کند.

هر صورت وضعیت تمام کارهای انجام شده از شروع کار تا تهیه صورت وضعیت را نشان می دهد. بنابراین، برای تعیین مبلغ کارکرد صورت وضعیت، باید کارکرد صورت وضعیت قبلی از کارکرد آخرین صورت وضعیت کسر شود. کارفرما پس از رسیدگی صورت وضعیت و وضع مبالغ زیر که بر طبق قانون یا قرارداد ملزم به کسر آن است تتمه قابل پرداخت را با تنظیم سند حداکثر ظرف ۱۰ روز با صدور چک به پیمانکار پرداخت می کند:

الف) ده درصد (۱۰٪) وجه الضمان یا سپرده حسن انجام کار. منظور از کسر و نگهداری سپرده حسن انجام کار این است که اگر پیمانکار به علت بالا رفتن قیمت‌ها، ناتوانی یا هر علت دیگری کار را نیمه تمام گذاشت، یا در دوره تضمین، عیب و نقصی از کارها مشاهده شد کارفرما بتواند خسارت وارده را از محل سپرده حسن انجام کار جبران کند. کارفرما می تواند بنا به تقاضای پیمانکار تضمین انجام کار را در مقابل اخذ ضمانت نامه از بانک مسترد دارد.

ب) اقساط پیش پرداخت. برای بازپرداخت مبلغ پیش پرداخت بابت واریز اقساط اول و دوم از تمام صورت وضعیت های کارکرد موقت، معادل چهارده و نیم درصد (۱۴/۵٪) کسر می شود و برای بازپرداخت قسط سوم پیش پرداخت هشت درصد (۸٪) علاوه بر چهارده و نیم (۱۴/۵٪) یاد شده از مبالغ صورت وضعیت به گونه ای کسر می شود که تمام مبلغ پیش پرداخت تا آخرین صورت وضعیت موقت (صورت وضعیت ما قبل آخر) مستهلک شود. میزان ضمانت نامه ها یا سفته ها یا سایر رهنیه ها به ترتیبی که اقساط پیش پرداخت مربوط واریز می گردد همزمان و متناسباً کاهش داده می شود.

ج) سه درصد (۳٪) مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم.

د) حق بیمه قرار داد طرحهای عمرانی (۶/۶٪)، از این مبلغ پنج درصد (۵٪) بیمه سهم کارفرما و یک و شش دهم درصد (۱/۶٪) بیمه سهم پیمانکار می باشد.

\* حق بیمه سهم کارفرما چهار و چهار دهم درصد (۴/۴٪) و بیمه بیکاری کارفرما شش دهم درصد (۰/۶٪) است که از محل اعتبارات طرح پرداخت می شود.

#### نکته کاربردی: صورت وضعیت های تأیید شده لزوماً بیانگر درآمد قابل

شناسایی توسط پیمانکار نیست. شناسایی درآمد تابع کارهای انجام شده در دوره مالی توسط پیمانکار است نه صورت وضعیتهای تأیید شده.

#### ۵) تحویل موقت

پیمانکار پس از آنکه حداقل نود و هفت درصد (۹۷٪) عملیات موضوع پیمان را به درستی مطابق با مشخصات و نقشه ها و سایر اسناد و مدارک منضم به پیمان انجام داد، در صورتی که باقیمانده و یا نقایص کارهای مربوط به قسمت عمده ای از یک کار، اساسی و یا به صورتی نباشد که استفاده از کار انجام شد، را غیر ممکن سازد می تواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت کرده و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل موقت که مرکب از یک نفر از طرف کارفرما، یک نفر از طرف اداره حسابداری دستگاه کارفرما، یک نفر از طرف دستگاه نظارت و یک نفر از طرف پیمانکار است، معرفی کند و در عین حال انجام دادن کارهای جزئی باقیمانده را نیز تقبل کند.

هرگاه هیأت تحویل، عیب و نقصی در کارها مشاهده نکند، اقدام به تنظیم صورتمجلس تحویل موقت را به همراه نتایج آزمایشگاههای انجام شده، برای کارفرما ارسال می کنند و نسخه ای از آن را نیز تا ابلاغ از سوی کارفرما، در اختیار پیمانکار قرار می دهند. کارفرما پس از تأیید، تحویل موقت عملیات موضوع پیمان را به پیمانکار ابلاغ می نماید.

هرگاه هیأت تحویل موقت، عیب و نقصی در کارها مشاهده نماید اقدام به تنظیم صورتمجلس تحویل موقت با تعیین مهلتی برای رفع نقص می کند و فهرستی از نقایص و معایب کارها و عملیات ناتمام و آزمایشهایی که نتیجه آن بعداً معلوم می شود را تنظیم و ضمیمه صورتمجلس تحویل موقت می نماید و نسخه ای از آنها را به پیمانکار می دهد. پس از اعلام رفع نقص از جانب پیمانکار، مهندس مشاور، به اتفاق نماینده کارفرما، دوباره عملیات را بازدید می کند و اگر بر



اساس فهرست نقایص تعیین شده، هیچ گونه عیب و نقصی باقی نمانده باشد، مهندس مشاور، صورتمجلس تحویل موقت و گواهی رفع نقایص و معایب را که به امضای نماینده کارفرما، مهندس مشاور و پیمانکار رسیده است. همراه نتایج آزمایشهای خواسته شده، برای کارفرما ارسال می کند تا پس از تأیید کارفرما، به پیمانکار ابلاغ شود.

در مرحله تحویل موقت اقدامات زیر صورت می پذیرد:

۱. برچیده شدن کارگاه توسط پیمانکار
۲. ابطال ضمانت نامه حسن انجام تعهدات
۳. ابطال ضمانت نامه پیش پرداخت
۴. تهیه صورت وضعیت قطعی
۵. تهیه صورتحساب قطعی پیمان
۶. تهیه سود پیمان و بهای تمام شده دارای تکمیل شده
۷. استرداد نصف سپرده حسن انجام کار

\* صورت وضعیت قطعی: پیمانکار باید حداکثر تا یک ماه از تاریخ تحویل موقت، صورت وضعیت قطعی کارهای انجام شده را بر اساس اسناد و مدارک پیمان، بدون منظور نمودن مصالح و تجهیزات پای کار تهیه کند و برای رسیدگی به مهندس مشاور تسلیم نماید. مهندس مشاور صورت وضعیت دریافت شده را رسیدگی نموده و ظرف مدت سه ماه برای تصویب کارفرما ارسال می نماید.

کارفرما صورت وضعیت دریافت شده را ظرف مدت دو ماه از تاریخ وصول رسیدگی می کند و نظر نهایی خود را ضمن ارسال یک نسخه از آن به پیمانکار، اعلام می دارد.

### صورتحساب نهایی

صورتحساب نهایی پیمان که ظرف مهلت سه ماه از تاریخ تصویب صورت وضعیت قطعی توسط کارفرما تهیه می شود، عبارت است از مبلغ صورت وضعیت قطعی و مبلغی که بر اساس اسناد و مدارک پیمان به مبلغ بالا اضافه یا از آن کسر می گردد، مانند وجوه ناشی از تحویل آحاد بها، بهای مصالح، تجهیزات و ماشین آلات تحویلی کارفرما به پیمانکار، مبلغ جبران خسارت یا جریمه های رسیدگی و قطعی شده.

صورتحساب نهایی که ملاک تسویه حساب پیمانکار قرار می گیرد، برای دو طرف پیمان قطعی است و هرگونه اعتراض و ادعایی در مورد آن بی تاثیر است.

هرگاه براساس صورتحساب قطعی، پیمانکار بستانکار یا بدهکار باشد، در مدت یک ماه از تاریخ امضای صورتحساب قطعی این بدهیها یا طلب باید تسویه شود.

### ۶) تحویل قطعی

پس از دوره تضمین تعیین شده، کارفرما بنا به تقاضای پیمانکار و تایید مهندس مشاور، اعضای هیئت تحویل قطعی و تاریخ تشکیل هیئت را، به همان گونه که برای تحویل موقت پیش بینی شده است، معین و به پیمانکار ابلاغ می کند. هیئت تحویل قطعی، پس از بازدید کارها، هرگاه عیب و نقصی که ناشی از کار پیمانکار باشد مشاهده ننماید، موضوع پیمان را تحویل قطعی می گیرد و بی درنگ صورتمجلس آن را تنظیم و برای کارفرما ارسال می کند و نسخه ای از آن را تا ابلاغ از سوی کارفرما، به پیمانکار می دهد و سپس کارفرما تصویب تحویل قطعی کار را به پیمانکار ابلاغ می کند.

**نکته کاربردی:** اگر در دوره تضمین، معایب و نقایصی در کار ببینند که ناشی از کار پیمانکار باشد، پیمانکار ممکن است که آن معایب و نقایص را به هزینه خود رفع کند.



### نکات کاربردی:

- هرگاه پیمانکار در انجام رفع معایب و نقایص قصور ورزد یا مسامحه کند، کارفرما حق دارد، آن معایب و نقایص را خودش یا به ترتیب که مقتضی بداند رفع نماید و هزینه آن را به اضافه ۱۵ درصد، از محل تضمین پیمانکار یا هر نوع مطالبات و سپرده ای که پیمانکار نزداو دارد، برداشت نماید.
- هزینه‌های حفاظت، نگهداری و بهره برداری کارهای تحویل موقت شده در دوره تضمین به عهده کارفرماست.

### انواع تضمین برای معاملات دولتی

انواع ضمانت نامه های معتبر در معاملات دولتی عبارتند از:

- الف) ضمانت نامه بانکی
- ب) ضمانت نامه بیمه ای
- ج) وجه نقد
- د) سفته با امضای صاحبان امضای مجاز با مهر شرکت
- ه) سایر ضمانت نامه ها شامل:

۱. ضمانت نامه های صادر شده از سوی موسسات اعتباری غیربانکی که دارای مجوز لازم از طرف بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران هستند.
۲. وثیقه ملکی معادل نود درصد (۹۰٪) ارزش کارشناسی رسمی آن.
۳. اوراق مشارکت (بی نام) منتشر شده از سوی وزارت خانه‌ها، شرکت‌های دولتی، شهرداریها و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی که از سوی بانکها یا دولت تضمین شده باشد.
۴. مطالبات قطعی شده قراردادهای از سوی دستگاههای اجرایی و ذیحسابان مربوط.

### انواع تضمین قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

انواع تضمین قراردادهای خدمات مشاوره، مدیریت طرح، امور تحقیقاتی، امور پیمانکاری بلندمدت و ... به قرار زیر می‌باشد:

- الف) تضمین شرکت در مناقصه (وجه التزام): مبلغ تضمین شرکت در مناقصه برحسب درصدی از برآورد هزینه اجرای کار به شرح زیر تعیین می شود: میزان تضمین شرکت در مناقصه برحسب برآورد هزینه اجرای کار تا یکصد میلیون ریال ۵درصد، مازاد بر یکصد میلیون ریال تا مبلغ ۱۰,۰۰۰ میلیون ریال بعدی برابر ۵/۰ درصد، مازاد بر ۱۰,۰۰۰ (میلیون ریال تا ۱,۰۰۰,۰۰۰ میلیون ریال برابر با ۳/۰ درصد، مازاد بر ۱,۰۰۰,۰۰۰ میلیون ریال معادل ۲/۰ درصد می باشد.

### نکته کاربردی: استرداد تضمین شرکت در مناقصه مربوط به برنده مناقصه

پس از ارائه تضمین انجام تعهدات و انعقاد قرارداد بازگردانده می شود.

- ب) تضمین انجام تعهدات: مبلغ تضمین انجام تعهدات معادل پنج درصد (۵٪) مبلغ اولیه پیمان است، که به صورت ضمانت نامه بانکی و سایر ضمانت نامه ها براساس شرایط عمومی پیمان تعیین می شود.
- ج) تضمین پیش پرداخت. میزان پیش پرداخت متعلق به قراردادهای پیمانکاری در حال حاضر بیست درصد (۲۰٪) مبلغ اولیه پیمان است که در سه قسط به ترتیب زیر به پیمانکار پرداخت می شود:
- الف) قسط اول برابر هشت درصد (۸٪) مبلغ اولیه پیمان بلافاصله پس از تحویل زمین



ب) قسط دوم برابر شش و نیم درصد ( $\frac{6}{5}\%$ ) مبلغ اولیه پیمان پس از تهیه و حمل حدود شصت درصد از ماشین آلات و تجهیزات مورد نیاز کار و تجهیزات کارگاه براساس برنامه زمان بندی شده و اجرای کار. این مراتب باید طی صورتمجلس به امضای پیمانکار و دستگاه نظارت برسد.

ج) قسط سوم برابر پنج و نیم درصد ( $\frac{5}{5}\%$ ) مبلغ اولیه پیمان پس از انجام دادن کارهایی معادل ۳۰ درصد مبلغ اولیه پیمان طبق صورت وضعیتهای ماهانه.

#### نکات کاربردی:

- مبلغ پیش پرداخت نباید از بیست و پنج درصد ( $\frac{25}{100}\%$ ) مبلغ پیمان تجاوز کند و منحصرأ در قبال ضمانت نامه بانکی پرداخت خواهد شد.
- ضمانت نامه بانکی مربوط به پیش پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبر بوده و به دستور کارفرما قابل تمدید است.
- ضمانت نامه پیش پرداخت، پس از استهلاك مبلغ آن به تناسب کسر مبلغ پیش پرداخت از محل صورت وضعیت های تایید شده به پیمانکار بازگردانده می شود.

د) تضمین حسن انجام کار  
کارفرما به منظور اطمینان از حسن اجرای کار توسط پیمانکار و تأمین خسارتهای احتمالی معمولاً از هر صورت وضعیت ده درصد ( $\frac{10}{100}\%$ ) سپرده حسن انجام کار کسر می کند که پنجاه درصد ( $\frac{50}{100}\%$ ) آن پس از تحویل موقت و مابقی آن پس از تحویل قطعی آزاد می شود.

#### ■ بیمه

بر اساس ماده ۳۸ قانون تأمین اجتماعی، کارفرما موظف است پنج درصد ( $\frac{5}{100}\%$ ) ناخالص کارکرد را از هر صورت وضعیت کسر و نزد خود نگهدارد. این سپرده و آخرین قسط پیمانکاران تا ارائه مفاسد حساب توسط پیمانکار که توسط سازمان تأمین اجتماعی صادر می گردد، نگهداری می شود.

حق بیمه قراردادهای پیمانکاری جمعأ به میزان  $\frac{6}{100}$  درصد ناخالص کارکرد  $\frac{16}{100}$  درصد پیمانکار و ۵ درصد سهم کارفرما می باشد، از مجموع حق بیمه قراردادهای پیمانکاری  $\frac{6}{100}$  درصد مربوط به بیمه بیکاری است.

حق بیمه قراردادهای مشاوره ای جمعأ به میزان  $\frac{6}{15}$  درصد ناخالص کارکرد می باشد (سهم مهندس مشاور  $\frac{6}{3}$  درصد و سهم کارفرما  $\frac{12}{100}$  درصد) از مجموع حق بیمه قرار دادهای مشاوره ای  $\frac{6}{100}$  درصد آن مربوط به حق بیمه بیکاری است.

#### نکته کاربردی: در صورتی که پیمانکاران مجری قرار دادهای مشمول طرح های

عمرانی بخشی از اجرای عملیات موضوع پیمان را طی قرارداد به پیمانکاران فرعی واگذار نمایند، چنانچه حق بیمه متعلق به قرار داد اصلی بر مبنای ناخالص کل کارکرد قرار داد پرداخت شود، در این صورت حق بیمه بابت قرار داد پیمانکار فرعی مطالبه و دریافت نخواهد شد.

در سایر پیمانهایی که با طرحهای عمرانی مرتبط نیستند حق بیمه پیمانها بسته به نوع پیمان متفاوت است. حق بیمه بسیاری از پیمانها در دو گروه زیر قرار می گیرد:

#### ۱) قراردادهای دستمزدی

در این نوع قراردادها که مصالح کلاً توسط کارفرما و به هزینه او تأمین می شود، حق بیمه بر اساس ۱۵٪ ناخالص کل کارکرد به علاوه  $\frac{1}{9}$  حق بیمه بیکاری محاسبه می شود.



## ۲) قراردادهای دستمزد و مصالح

در این گونه قراردادهای هزینه کل مصالح، دستمزد و ابزار به عهده پیمانکار است. حق بیمه این قرارداد بر مبنای هفت درصد (۷٪) ناخالص کل کارکرد به اضافه  $\frac{1}{9}$  حق بیمه بیکاری محاسبه می شود.

■ نکات زیر در خصوص این گونه پیمانها قابل اهمیت است:

۱. کارفرما از هر صورت وضعیت پنج درصد (۵٪) بابت بیمه کسر می کند و آن را به صورت سپرده نگهداری می کند و پس از ارائه مفاصحاسب آن را به پیمانکار پرداخت می کند.
۲. پیمانکار باید هر ماهه لیست کارکنان خود را تهیه و بر مبنای حقوق و مزایای مشمول بیمه، بیمه آنها را محاسبه و پرداخت کند.

۳. پس از خاتمه پیمان، پیمانکار بر اساس درصدهای بالا (۱۵٪، ۷٪،  $\frac{1}{9}$  بیمه بیکاری) بیمه خود را محاسبه می کند. اگر این مبلغ از مبالغ پرداخت شده طبق بند ۲ بیشتر باشد، ما به التفاوت آن را به سازمان تأمین اجتماعی می پردازد. اما اگر بیمه محاسبه شده از مبالغ پرداخت شده طبق لیست حقوق و دستمزد ماهانه کمتر باشد، از این بابت مبلغی بازپس نمی گیرد.

**مثال (۱): تعیین مبلغ قابل پرداخت بابت بیمه در تاریخ مفاصحاسب.** اگر مبلغ یک پیمان از نوع قراردادهای دستمزدی ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد و در طول دوران اجرای پیمان بر اساس لیست حقوق و دستمزد کارکنان مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال حق بیمه پرداخت شده باشد.

مطلوبست: تعیین مبلغ ما به التفاوت قابل پرداخت در تاریخ دریافت مفاصحاسب.

پاسخ:

$$۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۱۵,۰۰۰,۰۰۰$$

حق بیمه

$$۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{1}{9} = ۱,۶۶۶,۶۶۷$$

حق بیمه بیکاری

$$\underline{\underline{۱۶,۶۶۶,۶۶۷}}$$

جمع حق بیمه و بیکاری

$$۱۶,۶۶۶,۶۶۷ - ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۶,۶۶۶,۶۶۷$$

ما به التفاوت قابل پرداخت

## روش حسابداری پیمانهای بلند مدت

مؤسسات پیمانکاری می توانند برای حسابداری درآمد پیمانکاری، از دو روش پذیرفته شده زیر پیروی کنند:

الف) روش درصد پیشرفت کار

ب) روش کار تکمیل شده

در روش درصد پیشرفت کار، درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان به تدریج، به تناسب پیشرفت (درجه تکمیل) پیمان در پایان هر دوره مالی اندازه گیری و شناسایی می شود. ولی در روش کار تکمیل شده شناسایی درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان زمانی صورت می گیرد که کل پیمان و یا بخش عمده ای از آن تکمیل شده و تنها کارهای جزئی آن باقی مانده باشد.

استاندارد حسابداری ایران بیان می دارد:

هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلند مدت را به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (باتوجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ تراز نامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی کرد.



### نکات کاربردی:

- شناسایی درآمد و هزینه دوره بر اساس میزان تکمیل پیمان اغلب «روش درصد تکمیل پیمان» نامیده می شود.
- مطابق استاندارد حسابداری روش کار تکمیل شده پذیرفته شده نیست.
- روش کار تکمیل شده، عملکرد یک شرکت را در دوران اجرای عملیات پیمانکاری به نحو مناسب نشان نمی دهد و تنها نتیجه پیمانهای تکمیل شده در هر دوره مالی را منعکس می کند.

ثبت های حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری در دفاتر پیمانکار

| شرح                                                                                                                                                                                                                                                  | نام حساب بدهکار                                                                                                                                   | نام حساب بستانکار                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| خرید اسناد مناقصه                                                                                                                                                                                                                                    | پروژه های در جریان مناقصه                                                                                                                         | موجودی نقد                                                                                                                 |
| واریز سپرده شرکت در مناقصه                                                                                                                                                                                                                           | سپرده شرکت در مناقصه                                                                                                                              | موجودی نقد                                                                                                                 |
| برنده شدن در مناقصه:<br>الف) انتقال مخارج به حساب پیمان<br>ب) استرداد سپرده شرکت در مناقصه                                                                                                                                                           | پیمان در جریان پیشرفت<br>موجودی نقد                                                                                                               | پروژه های در جریان مناقصه<br>سپرده شرکت در مناقصه                                                                          |
| اگر از ضمانت نامه بانکی برای شرکت در مناقصه استفاده شود:<br>الف) پرداخت سپرده شرکت در مناقصه به میزان ۱۰ درصد به بانک<br>ب) پرداخت کارمزد صدور ضمانت نامه<br>ج) ارائه وثیقه به بانک معادل ۱۲۰٪ مبلغ پیشنهادی<br>د) ارائه ضمانت نامه بانکی به کارفرما | سپرده نقدی صدور ضمانت نامه<br>پروژه های در جریان مناقصه<br>حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه<br>حساب انتظامی ضمانت نامه شرکت در مناقصه | موجودی نقد<br>موجودی نقد<br>طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه<br>طرف حساب انتظامی ضمانت نامه شرکت در مناقصه |
| خرید مواد طی دوره                                                                                                                                                                                                                                    | پیمان در جریان پیشرفت                                                                                                                             | حسابهای پرداختنی/موجودی نقد                                                                                                |
| پرداخت هزینه های مستقیم                                                                                                                                                                                                                              | پیمان در جریان پیشرفت                                                                                                                             | حسابهای پرداختنی/موجودی نقد                                                                                                |
| برآورد سربار ساخت                                                                                                                                                                                                                                    | پیمان در جریان پیشرفت                                                                                                                             | حسابهای وابسته                                                                                                             |
| صورت وضعیت های تأیید شده                                                                                                                                                                                                                             | حسابهای دریافتنی - کارفرما                                                                                                                        | حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی                                                                                         |
| وصولی مبلغ صورت وضعیت پس از کسورات                                                                                                                                                                                                                   | موجودی نقد<br>پیش پرداخت مالیات<br>سپرده بیمه<br>سپرده حسن انجام کار<br>پیش دریافت                                                                | حسابهای دریافتنی - کارفرما                                                                                                 |
| انتقال مصالح پای کار اول دوره                                                                                                                                                                                                                        | پیمان در جریان پیشرفت                                                                                                                             | موجودی مصالح پای کار                                                                                                       |
| برآورد مصالح پای کار پایان دوره مالی                                                                                                                                                                                                                 | موجودی مصالح پای کار                                                                                                                              | پیمان در جریان پیشرفت                                                                                                      |
| شناسایی درآمد پیمان بلند مدت                                                                                                                                                                                                                         | حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی                                                                                                                | درآمد پیمان                                                                                                                |
| بستن حساب پیمان در جریان پیشرفت                                                                                                                                                                                                                      | بهای تمام شده پیمان                                                                                                                               | پیمان در جریان پیشرفت                                                                                                      |



**مثال (۲): شرکت در مناقصه و ثبت های لازم.** شرکت بنا سازان تهران در اول خرداد ۸۸ برای شرکت در مناقصه ساخت یک سد شرکت کرده است. مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت خرید اسناد مناقصه و مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال نیز به عنوان سپرده شرکت در مناقصه به حساب مناقصه گزار واریز کرده است. شرکت بناسازان تهران به عنوان برنده مناقصه برگزیده شده است.

مطلوبست: ارائه ثبت های لازم در دفاتر شرکت بناسازان تهران

پاسخ:

| تاریخ  | نام حساب و شرح                                                                                      | بدهکار    | بستانکار  |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| ۸۸/۳/۱ | پروژه های در جریان مناقصه<br>موجودی نقد<br>خرید اسناد مناقصه                                        | ۱,۵۰۰,۰۰۰ | ۱,۵۰۰,۰۰۰ |
| ۸۸/۳/۱ | سپرده شرکت در مناقصه<br>موجودی نقد<br>واریز سپرده شرکت در مناقصه                                    | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
|        | در صورت برنده شدن:<br>پیمان در جریان پیشرفت<br>پروژه های جریان مناقصه<br>انتقال مخارج به حساب پیمان | ۱,۵۰۰,۰۰۰ | ۱,۵۰۰,۰۰۰ |
|        | موجودی نقد<br>سپرده شرکت در مناقصه<br>استرداد سپرده شرکت در مناقصه                                  | ۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
|        |                                                                                                     |           |           |

اگر شرکت بناسازان تهران در مناقصه برنده نمی شد مخارج مربوط به شرکت در مناقصه به حساب هزینه دوره منظور می گردید.

**نکته کاربردی:** اگر شرکت پیمانکار با فرض برنده نشدن، مخارج شرکت در مناقصه را در دوره جاری به عنوان هزینه دوره شناسایی نماید، اما در دوره مالی بعد به عنوان برنده مناقصه معرفی شود، در این صورت نباید مخارج مربوطه را در دوره مالی بعد به حساب پیمان برگشت دهد.



**مثال (۳): استفاده از ضمانت نامه بانکی.** باتوجه به اطلاعات مثال ۲، چنانچه شرکت بناسازان تهران برای شرکت در مناقصه، ضمانت نامه بانکی ارائه کند، و در این راستا ۵۰,۰۰۰ ریال کارمزد پرداخت نماید، ثبت لازم را ارائه نمائید.

| تاریخ | نام حساب و شرح                                                                                     | بدهکار  | بستانکار |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|----------|
|       | سپرده نقدی صدور ضمانت نامه $[۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%]$<br>موجودی نقد<br>پرداخت سپرده شرکت در مناقصه | ۵۰۰,۰۰۰ | ۵۰۰,۰۰۰  |
|       | پروژه های در جریان مناقصه<br>موجودی نقد<br>پرداخت کارمزد صدور ضمانت نامه                           | ۵۰,۰۰۰  | ۵۰,۰۰۰   |



| تاریخ | نام حساب و شرح                                   | بدهکار    | بستانکار  |
|-------|--------------------------------------------------|-----------|-----------|
|       | حساب انتظامی ضمانت نامه شرکت در مناقصه           | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |           |
|       | طرف حساب انتظامی ضمانت نامه شرکت در مناقصه       |           | ۵,۰۰۰,۰۰۰ |
|       | حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه     | ۵,۴۰۰,۰۰۰ |           |
|       | طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه شرکت در مناقصه |           | ۵,۴۰۰,۰۰۰ |
|       | $[(۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰) \times ۱۲۰\%]$           |           |           |

**نکته کاربردی:** مخارج کارمزد در صورت برنده شدن پیمانکار، به حساب پیمان در جریان پیشرفت و در غیر این صورت به حساب هزینه دوره منظور می شود.

مثال (۴): ثبت های حسابداری قرارداد بلندمدت پیمانکاری. فرض کنید شرکت بناسازان تهران در مناقصه برنده انتخاب شده است. مبلغ پیمان ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و مدت پیمان سه سال است. سایر اطلاعات پیمان در دوره ساخت به شرح زیر است:

| سال سوم    | سال دوم    | سال اول    |                                                    |
|------------|------------|------------|----------------------------------------------------|
| ریال       | ریال       | ریال       |                                                    |
| ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج تحمل شده انباشته (مخارج مستقیم و غیر مستقیم) |
| -          | ۲۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج برآوردی لازم برای تکمیل پیمان                |
| ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | صورت وضعیت های تایید شده                           |
| -          | -          | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | پیش دریافت                                         |

الف) فرض کنید شرکت بنا سازان تهران مبلغ پیش دریافت را بطور یکجا در سال اول دریافت نموده است.  
 ب) شرکت بناسازان تهران برای صدور ضمانتنامه و خرید سفته مربوط به وثیقه مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت نموده است.  
 مطلوبست: ارائه ثبت های حسابداری لازم در طی سال های اول، دوم و سوم.  
 پاسخ:

| تاریخ | نام حساب و شرح                                                                                                                                                          | بدهکار                   | بستانکار                 |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| ۱۳۸۱  | پیمان در جریان پیشرفت<br>موجودی نقد<br>پرداخت کارمزد ضمانت نامه و مخارج خرید سفته                                                                                       | ۸۰۰,۰۰۰                  | ۸۰۰,۰۰۰                  |
| ۱۳۸۱  | سپرده نقدی ضمانت نامه $[۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%]$<br>موجودی نقد                                                                                                          | ۲۰۰۰,۰۰۰                 | ۲,۰۰۰,۰۰۰                |
| ۱۳۸۱  | حساب انتظامی ضمانتنامه پیش دریافت<br>طرف حساب انتظامی ضمانت نامه پیش دریافت<br>حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه پیش دریافت<br>طرف حساب انتظامی وثیقه ضمانت نامه پیش دریافت | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۲۱,۶۰۰,۰۰۰ | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۲۱,۶۰۰,۰۰۰ |
|       | موجودی نقد $[(۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲,۰۰۰,۰۰۰) \times ۱۲۰\%]$<br>پیش دریافت                                                                                                      | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰               | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰               |





سایر ثبتهای حسابداری در طی سالهای اول، دوم و سوم به شرح زیر می باشد:

| سال سوم                   | سال دوم                   | سال اول                   |                                    |
|---------------------------|---------------------------|---------------------------|------------------------------------|
| ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ <sup>(۳)</sup> | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ <sup>(۲)</sup> | ۲۸,۵۰۰,۰۰۰ <sup>(۱)</sup> | پیمان در جریان پیشرفت              |
| ۲۵,۰۰۰,۰۰۰                | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰                | ۲۸,۵۰۰,۰۰۰                | موجودی نقد، حسابهای پرداختنی و ... |
|                           |                           |                           | ثبت مخارج واقعی پیمان              |
| ۲۵,۰۰۰,۰۰۰                | ۵۵,۰۰۰,۰۰۰                | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰                | حسابهای دریافتنی - کار فرما        |
| ۲۵,۰۰۰,۰۰۰                | ۵۵,۰۰۰,۰۰۰                | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰                | صورت وضعیت ارسالی                  |
|                           |                           |                           | ثبت ارسال صورت وضعیت               |
| ۷۵۰,۰۰۰                   | ۱,۶۵۰,۰۰۰                 | ۶۰۰,۰۰۰                   | سپرده مالیات <sup>(۴)</sup>        |
| ۱,۲۵۰,۰۰۰                 | ۲,۷۵۰,۰۰۰                 | ۱,۰۰۰,۰۰۰                 | سپرده بیمه                         |
| ۲,۵۰۰,۰۰۰                 | ۵,۵۰۰,۰۰۰                 | ۲,۰۰۰,۰۰۰                 | سپرده حسن انجام کار                |
| ۵,۰۰۰,۰۰۰                 | ۱۱,۰۰۰,۰۰۰                | ۴,۰۰۰,۰۰۰                 | پیش دریافت                         |
| ۱۵,۵۰۰,۰۰۰                | ۳۴,۱۰۰,۰۰۰                | ۱۲,۴۰۰,۰۰۰                | موجودی نقد                         |
| ۲۵,۰۰۰,۰۰۰                | ۵۵,۰۰۰,۰۰۰                | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰                | حسابهای دریافتنی - کارفرما         |

وصول مبلغ صورت وضعیتها پس از کسورات

- ۱)  $۳۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۵۰۰,۰۰۰ = ۲۸,۵۰۰,۰۰۰$   
 ۲)  $۶۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۵,۰۰۰,۰۰۰$   
 ۳)  $۹۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۵,۰۰۰,۰۰۰$

(۴):

| سال سوم    | سال دوم    | سال اول    |                                       |
|------------|------------|------------|---------------------------------------|
| ریال       | ریال       | ریال       |                                       |
| ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | صورت وضعیت تایید شده                  |
|            |            |            | کسورات:                               |
| ۷۵۰,۰۰۰    | ۱,۶۵۰,۰۰۰  | ۶۰۰,۰۰۰    | مالیات (۳٪)                           |
| ۱,۲۵۰,۰۰۰  | ۲,۷۵۰,۰۰۰  | ۱۰۰۰,۰۰۰   | سپرده بیمه (۵٪)                       |
| ۲,۵۰۰,۰۰۰  | ۵,۵۰۰,۰۰۰  | ۲۰۰۰,۰۰۰   | سپرده حسن انجام کار (۱۰٪)             |
| ۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰۰۰,۰۰۰   | اقساط پیش دریافت (مجموعاً ۲۰,۰۰۰,۰۰۰) |
| ۱۵,۵۰۰,۰۰۰ | ۳۴,۱۰۰,۰۰۰ | ۱۲,۴۰۰,۰۰۰ | خالص                                  |

### نکات کاربردی:

- صورت وضعیت تایید شده معادل درآمد پیمان نیست.
- صورت وضعیت تایید شده تنها بیانگر آن بخش از کارهای انجام شده است که توسط کارفرما تایید شده است.
- در روش درصد پیشرفت کار درآمد پیمان براساس درصد پیشرفت پیمان شناسایی می شود و ممکن است بیشتر یا کمتر از مبلغ صورت وضعیتهای تایید شده باشد.



### نکات کاربردی:

- سپرده بیمه تا زمان اخذ مقاصد حساب از سازمان تامین اجتماعی نزد کارفرما نگهداری می‌شود و پس از اخذ مقاصد حساب و پرداخت وجه آن به پیمانکار این حساب بسته می‌شود.
- حساب پیش پرداخت مالیات در پایان دوره کار با حساب هزینه مالیات بر عملکرد شرکت بسته می‌شود.

### فرآیند شناسایی درآمد پیمان بلندمدت

مسئله اصلی در حسابداری پیمانهای بلندمدت، تخصیص درآمدها و هزینه های پیمان به دوره هایی است که در آن دوره عملیات موضوع پیمان اجرا می شود.

برخی از شرکتها به فعالیتهایی نظیر ساخت هواپیما، سد، پل، کشتی و... اشتغال دارند که انجام آنها طی چندین دوره حسابداری به طول می انجامد. درآمد زمانی در این صنایع تحقق می یابد که کل پروژه تکمیل شده باشد. آیا منطقی به نظر می رسد که در طی چندین دوره حسابداری تنها زیان شناسایی شود و در دوره‌ای که پروژه تکمیل یافته سود شناسایی شود؟ در چنین شرایطی صورت سود و زیان تصویر مطلوبی از فعالیتهای واحد تجاری در طول دوره‌های مالی ارائه نمی کند، بلکه تنها ماحصل (سود و زیان) پیمانهایی را که در پایان سال تکمیل شده است را منعکس می کند. طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در پیمانهای بلندمدت ساخت، در صورت وجود قرارداد می توان درآمد را برحسب پیشرفت کار شناسایی کرد، که این استثنایی بر اصل تحقق درآمد است.

استاندارد حسابداری ایران در رابطه با شناسایی درآمد پیمان چنین بیان می دارد:

هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت 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 و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی کرد. شناخت درآمد و هزینه دوره براساس میزان تکمیل پیمان اغلب روش درصد تکمیل پیمان (روش درصد پیشرفت کار) نامیده می شود.

طبق بند ۷ استاندارد پیمانکاری درآمد پیمان باید دربر 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، و

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

### نکته کاربردی: 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، می‌توان از تغییر در مشخصات یا طراحی یک دارایی و تغییر در مدت پیمان نام برد.

تغییر زمانی در درآمد پیمان منظور می‌شود که:

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

ب) مبلغ درآمد را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.



### نکات کاربردی:

ادعا عبارت از مبالغی است که پیمانکار از کارفرما یا شخص ثالث به عنوان جبران هزینه‌هایی مطالبه می‌کند که در مبلغ پیمان منظور نشده است. برای مثال ادعا ممکن است ناشی از اشتباه در مشخصات یا طراحی، تأخیر ایجاد شده توسط کارفرما و تغییرات مورد اختلاف در میزان کار پیمان باشد. اندازه‌گیری مبالغ درآمد حاصل از ادعا متضمن درجه بالایی از ابهام است و اغلب بستگی به نتیجه مذاکرات دارد. بنابراین ادعا تنها زمانی در درآمد پیمان منظور می‌شود که:

الف) مذاکرات به مرحله پیشرفته‌ای رسیده باشد، به گونه‌ای که قبول ادعا از سوی کارفرما محتمل باشد، و

ب) مبلغی را که احتمالاً مورد قبول کارفرماست، بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

دریافتهای تشویقی، مبالغی است اضافی که در صورت نیل به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا افزون بر آن، توسط پیمانکار دریافت می‌شود. برای مثال ممکن است در پیمان پیش‌بینی شود که در صورت تکمیل موضوع پیمان قبل از موعد مقرر، پرداختهای تشویقی به پیمانکار صورت گیرد. دریافتهای تشویقی را زمانی می‌توان در درآمد پیمان منظور کرد که:

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

ب) مبلغ دریافت تشویقی را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

### نحوه اندازه‌گیری درصد پیشرفت پیمان

برای تعیین درصد پیشرفت پیمان روشهای مختلفی وجود دارد. یک شرکت پیمانکاری باید روشی را انتخاب کند که بتوان با استفاده از آن روش، میزان کار انجام شده را به گونه‌ای اتکاپذیر تعیین کند. در استاندارد حسابداری ایران روشهای زیر معرفی شده است:

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

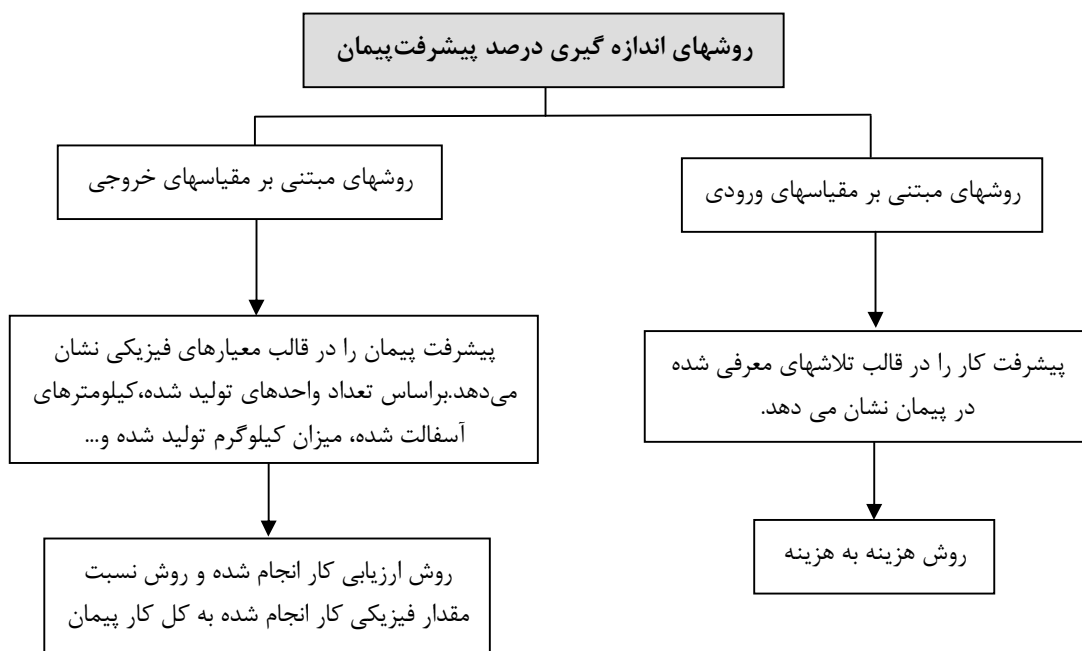
ب) ارزیابی کار انجام شده؛ و

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

به طور کلی روشهای اندازه‌گیری درصد پیشرفت پیمان را می‌توان به دو گروه روشهای مبتنی بر مقیاس های ورودی و روشهای مبتنی بر مقیاس های خروجی تقسیم کرد.



نمودار ۱-۲. روشهای اندازه گیری درصد پیشرفت پیمان.



الف) روش هزینه به هزینه

رایج ترین روش برای اندازه گیری درصد پیشرفت کار روش هزینه به هزینه است. درصد تکمیل در این روش برابر رابطه بین هزینه های انجام شده تا به حال و کل هزینه های برآوردی پیمان مبتنی است.

$$\text{درصد پیشرفت کار تا به حال} = \frac{\text{هزینه های واقعی انجام شده تا به حال}}{\text{هزینه های برآوردی برای تکمیل پیمان} + \text{هزینه های واقعی انجام شده تا به حال}}$$

**نکته کاربردی:** چنانچه میزان تکمیل با مراجعه به مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه تعیین گردد، تنها آن بخش از مخارج پیمان که منعکس کننده کار انجام شده است در مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می گردد.

ب) ارزیابی کار انجام شده

درصد تکمیل پیمان بر اساس ارزش منصفانه (بازار) کار انجام شده و با استفاده از نظر کارشناس حرفه ای مستقل تعیین می شود.

ج) ثبت مقدار فیزیکی کار انجام شده به کل کار پیمان

پیشرفت پیمان را در قالب معیارهای فیزیکی نظیر ساعات کار انجام شده (تا تاریخ ترازنامه) در مقایسه با کل ساعات کار برآوردی مورد نیاز؛ کیلومترهای آسفالت شده نسبت به کل کیلومترهایی که باید آسفالت گردد، نشان می دهد.

**نکته کاربردی:** مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار و نیز پیش دریافت از کارفرمایان معمولاً منعکس کننده کار انجام شده نیست. بنابراین روش های تعیین درصد تکمیل پیمانی که مبتنی بر این عوامل هستند، از اعتبار چندانی برخوردار نمی باشند.



مثال (۵): شناسایی درآمد قراردادهای بلندمدت پیمانکاری. شرکت پیمانکاری نراق در مناقصه‌ای با مبلغ پیشنهادی ۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان برنده برگزیده می‌شود. اطلاعات مربوط به این پیمان به شرح زیر در دست است:

| سال اول<br>ریال | سال دوم<br>ریال | سال سوم<br>ریال |
|-----------------|-----------------|-----------------|
| ۵۰,۰۰۰,۰۰۰      | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰     | ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰     |
| ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰     | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰     | —               |
| ۴۰,۰۰۰,۰۰۰      | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰     | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰     |

مخارج انجام شده تا به حال

مخارج برآوردی برای تکمیل

صورتهای تأیید شده

مطلوبست: ارائه ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت نراق در طی سالهای اول، دوم و سوم به روشهای درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده و تنظیم صورتهای مالی به روش درصد پیشرفت کار.

پاسخ:

درروش پیشرفت کار خواهیم داشت:

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال اول} = \frac{۵۰,۰۰۰,۰۰۰}{۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۱۲/۵\%$$

درآمد سالهای قبل - (درصد پیشرفت پیمان  $\times$  مبلغ قرارداد) = درآمد پیمان

$$\text{درآمد سال اول} = ۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲/۵\% = ۵۵,۰۰۰,۰۰۰$$

مخارج سالهای قبل - درصد پیشرفت پیمان (مخارج برآوردی برای تکمیل + مخارج انجام شده تا به حال) = بهای تمام‌شده پیمان

$$۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۱۲/۵\%$$

\* اگر موجودی مصالح پای کار نداشته باشیم بهای تمام شده پیمان (هزینه پیمان) برابر مخارج انجام شده سال موردنظر خواهد بود و نیازی به انجام محاسبات نیست.

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال دوم} = \frac{۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰}{۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۵۰\%$$

$$۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵۰\% - ۵۵,۰۰۰,۰۰۰$$

یا

$$۳۷/۵\% = ۵۰\% - ۱۲/۵\%$$

$$۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳۷/۵\%$$

$$۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = \text{بهای تمام شده سال دوم}$$

$$۱۰۰\% = \text{درصد پیشرفت پیمان سال سوم}$$

$$۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰ = \text{درآمد پیمان سال سوم}$$

$$۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = \text{بهای تمام شده پیمان سال سوم}$$



| شرح                                                                                                                                                        |  | روش درصد پیشرفت کار                               |            | روش کار تکمیل شده |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------|------------|-------------------|------------|
|                                                                                                                                                            |  | بدهکار                                            | بستانکار   | بدهکار            | بستانکار   |
| سال اول:<br>پیمان در جریان پیشرفت<br>مواد مستقیم، دستمزد پرداختی، نقد و ...<br>ثبت مخارج پیمان                                                             |  | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰                                        | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰        | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| حسابهای دریافتنی - کارفرما<br>حسابهای دریافتنی - مبلغ بازداشتنی<br>بابت ثبت صورت وضعیت‌های تأیید شده                                                       |  | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰                                        | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰        | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| پیش پرداخت مالیات (۳٪)<br>سپرده بیمه (۵٪)<br>سپرده حسن انجام کار (۱۰٪)<br>موجودی نقد<br>حسابهای دریافتنی - کارفرما<br>وصول مبلغ صورت وضعیت‌ها پس از کسورات |  | ۱,۲۰۰,۰۰۰<br>۲,۰۰۰,۰۰۰<br>۴,۰۰۰,۰۰۰<br>۳۲,۸۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰        | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| حسابهای دریافتنی - مبلغ بازداشتنی<br>درآمد پیمان<br>بابت شناسایی درآمد                                                                                     |  | —                                                 | ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ | —                 | —          |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت<br>بابت بستن حساب پیمان در جریان پیشرفت به<br>بهای تمام شده پیمان                                             |  | —                                                 | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | —                 | —          |

| حسابهای دریافتنی - مبلغ بازداشتنی |            |
|-----------------------------------|------------|
| ۴۰,۰۰۰,۰۰۰                        | ۰          |
|                                   | ۵۵,۰۰۰,۰۰۰ |
|                                   | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |

| حسابهای دریافتنی - کارفرما |            |
|----------------------------|------------|
| ۴۰,۰۰۰,۰۰۰                 | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
|                            |            |

| صورت سود (زیان) - سال اول |                   |
|---------------------------|-------------------|
| درآمد پیمان               | ۵۵,۰۰۰,۰۰۰        |
| بهای تمام شده پیمان       | (۵۰,۰۰۰,۰۰۰)      |
| سود ناخالص پیمان          | <u>۱۵,۰۰۰,۰۰۰</u> |

| ترازنامه - سال اول                |            |
|-----------------------------------|------------|
| حسابهای دریافتنی - کارفرما        | ۰          |
| حسابهای دریافتنی - مبلغ بازداشتنی | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| سایر حسابها و اسناد دریافتنی      | ۶,۰۰۰,۰۰۰  |

| سایر حسابها و اسناد دریافتنی |           |
|------------------------------|-----------|
| سپرد بیمه                    | ۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| سپرده حسن انجام کار          | ۴,۰۰۰,۰۰۰ |



| شرح                                                                                                                                                           |  | روش درصد پیشرفت کار                                  |             | روش کار تکمیل شده                                    |             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|------------------------------------------------------|-------------|------------------------------------------------------|-------------|
|                                                                                                                                                               |  | بدهکار                                               | بستانکار    | بدهکار                                               | بستانکار    |
| سال دوم:<br>پیمان در جریان پیشرفت<br>مواد مستقیم ، دستمزد پرداختنی، نقد و ...<br>بابت مخارج پیمان                                                             |  | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| حسابهای دریافتنی - کارفرما<br>حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی<br>بابت ثبت صورت وضعیت های تأیید شده                                                         |  | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| پیش پرداخت مالیات (۰/۳)<br>سپرده بیمه (۰/۵)<br>سپرده حسن انجام کار (۰/۱۰)<br>موجودی نقد<br>حسابهای دریافتنی - کارفرما<br>وصول مبلغ صورت وضعیت ها پس از کسورات |  | ۶,۰۰۰,۰۰۰<br>۱۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۲۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۱۶۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۶,۰۰۰,۰۰۰<br>۱۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۲۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۱۶۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی<br>درآمد پیمان<br>بابت شناسایی درآمد                                                                                       |  | —                                                    | ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰                                          | —           |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت<br>بابت بستن حساب پیمان در جریان پیشرفت<br>به بهای تمام شده پیمان                                                |  | —                                                    | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | —           |

| حسابهای دریافتنی - کارفرما |                              | حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی |                              |
|----------------------------|------------------------------|------------------------------------|------------------------------|
| ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                | مانده ابتدای دوره ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                        | مانده ابتدای دوره ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                | ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰                  | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ مانده پایان دوره        | ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰                  |

| ترازنامه                                |                                               |
|-----------------------------------------|-----------------------------------------------|
| داراییهای جاری:                         | بدهیهای جاری:                                 |
| حسابهای دریافتنی - کارفرما ۰            | حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| سایر حسابها و اسناد دریافتنی ۳۶,۰۰۰,۰۰۰ |                                               |

| صورت سود (زیان)                   |  |
|-----------------------------------|--|
| درآمد پیمان ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰           |  |
| بهای تمام شده پیمان (۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰) |  |
| سود ناخالص پیمان ۱۵,۰۰۰,۰۰۰       |  |



## سایر حسابها و اسناد دریافتنی

|                   |                                            |
|-------------------|--------------------------------------------|
| ۱۲,۰۰۰,۰۰۰        | سپرد بیمه (۱۰,۰۰۰,۰۰۰+۲,۰۰۰,۰۰۰)           |
| ۲۴,۰۰۰,۰۰۰        | سپرده حسن انجام کار (۲۰,۰۰۰,۰۰۰+۴,۰۰۰,۰۰۰) |
| <u>۳۶,۰۰۰,۰۰۰</u> |                                            |

| شرح                                                                                                                |  | روش درصد پیشرفت کار                                  |                                                      | روش کار تکمیل شده |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-------------------|
|                                                                                                                    |  | بستانکار                                             | بدهکار                                               | بستانکار          |
| سال سوم:<br>پیمان در جریان پیشرفت<br>مواد مستقیم، دستمزد پرداختی، نقد و ...<br>بابت مخارج پیمان                    |  | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰       |
| حسابهای دریافتنی - کارفرما<br>حسابهای دریافتنی - مبلغ بازداشتنی<br>بابت ثبت صورت وضعیتهای تأیید شده                |  | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰       |
| پیش پرداخت مالیات (۳٪)<br>سپرده بیمه (۵٪)<br>سپرده حسن انجام کار (۱۰٪)<br>موجودی نقد<br>حسابهای دریافتنی - کارفرما |  | ۶,۰۰۰,۰۰۰<br>۱۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۲۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۱۶۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۶,۰۰۰,۰۰۰<br>۱۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۲۰,۰۰۰,۰۰۰<br>۱۶۴,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰       |
| حسابهای دریافتنی - مبلغ بازداشتنی<br>درآمد پیمان<br>بابت شناسایی درآمد                                             |  | ۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰       |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت<br>بابت بستن حساب پیمان در جریان پیشرفت به<br>بهای تمام شده پیمان     |  | ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                                          | ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰       |

| حسابهای دریافتنی - مبلغ بازداشتنی |             |
|-----------------------------------|-------------|
| ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ مانده ابتدای دوره     | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                       |             |

| حسابهای دریافتنی - کارفرما |             |
|----------------------------|-------------|
| ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰                | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |

| صورت سود (زیان)     |                   |
|---------------------|-------------------|
| درآمد پیمان         | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰       |
| بهای تمام شده پیمان | (۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰)     |
| سود ناخالص پیمان    | <u>۲۰,۰۰۰,۰۰۰</u> |

| ترازنامه                          |   |
|-----------------------------------|---|
| داراییهای جاری:                   |   |
| حسابهای دریافتنی - کارفرما        | * |
| حسابهای دریافتنی - مبلغ بازداشتنی | * |
| سایر حسابهای دریافتنی             |   |





## سایر حسابهای دریافتنی

|                   |                                             |
|-------------------|---------------------------------------------|
| ۲۲,۰۰۰,۰۰۰        | سپرد بیمه (۱۲,۰۰۰,۰۰۰+۱,۰۰۰,۰۰۰)            |
| ۴۴,۰۰۰,۰۰۰        | سپرده حسن انجام کار (۲۴,۰۰۰,۰۰۰+۲۰,۰۰۰,۰۰۰) |
| <u>۶۶,۰۰۰,۰۰۰</u> |                                             |

بر طبق بند ۱۲ استاندارد پیمانکاری مخارج پیمان باید مشتمل بر موارد زیر باشد:

- الف) مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است،  
 ب) مخارجی که بین پیمانها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمانهای جداگانه امکان پذیر است، و  
 ج) سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است.

## نکات کاربردی:

- مخارج مستقیم یک پیمان در برگیرنده مواردی از قبیل کار مستقیم (شامل سرپرستی و نظارت مستقیم) مواد اولیه مصرفی، استهلاک و اجاره ماشین آلات و تجهیزات، مخارج جابجایی مواد، ماشین آلات و تجهیزات، مخارج مستقیم طراحی و کمک فنی، مخارج برآوردی کارهای اصلاحی و تضمینی و ادعا توسط اشخاص ثالث است. این مخارج را می توان به میزان درآمدهای اتفاقی خارج از شمول تعریف درآمد پیمان (از قبیل درآمد حاصل از فروش مواد و ماشین آلات اضافی) کاهش داد.
- مخارج مشترک قابل تسهیم بین پیمانهای مختلف مشتمل بر حق بیمه، مخارج غیرمستقیم طراحی و کمک فنی و سربار پیمان است. این مخارج برحسب ماهیت آن طبقه بندی و با اعمال یکنواخت روشهای سیستماتیک و معقول به پیمانهای مختلف تخصیص می یابد. تخصیص مزبور مبتنی بر سطح معمول فعالیت واحد تجاری است. سربار پیمان در برگیرنده مواردی از قبیل مخارج تهیه و پردازش لیست حقوق کارکنان پیمان است. مخارج مشترک همچنین می تواند با توجه به استاندارد حسابداری شماره (۱۳) با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی، در برگیرنده مخارج استقراض مرتبط با پیمانها نیز باشد.
- سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است، در برگیرنده مواردی از قبیل مخارج اداری عمومی و مخارج توسعه می باشد که جبران آن به طور مشخص در پیمان قید شده است.
- مخارجی را که نمی توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور نمی شود. نمونه هایی از این مخارج عبارت است از 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.
- 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. هرگاه 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.



تغییر در برآورد درآمد یا مخارج پیمان، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می شود. و تغییر در برآورد حسابداری نیز در تعیین مبالغ درآمد و هزینه های شناسایی شده دوره ای که تغییر در آن صورت گرفته و دوره های متعاقب آن مورد استفاده قرار می گیرد. چنین تغییراتی در پیمانهای بلندمدت، به دلیل عدم اطمینان در پیش بینی آینده، امری مرسوم تلقی می شود.

#### نکات کاربردی:

- مطابق استاندارد حسابداری ایران تنها روش درصد پیشرفت کار مجاز است.
- صورت وضعيتها هیچ اثری بر شناسایی درآمد و سود ندارد.

### نحوه گزارش در صورتهای مالی

#### نکات کاربردی:

- تفاوت بین پیمان در جریان پیشرفت و صورت وضعيتهای ارسالی جزء دارایی ها یا بدهی های جاری در ترازنامه گزارش می گردد. در مواردی که مانده پیمان در جریان پیشرفت بیش از مانده صورت وضعیت ارسالی باشد، تحت عنوان «مازاد بهای تمام شده بر صورت وضعیت ارسالی» جزو دارایی جاری، و در مواردی که، مانده صورت وضعیت ارسالی بیش از مانده پیمان در جریان پیشرفت باشد، تحت عنوان «مازاد صورت وضعیت ارسالی بر بهای تمام شده» جزو بدهی جاری گزارش می شود.
- در صورتی که شرکت پیمانکاری دارای تعدادی پروژه باشد، که برخی از پیمانها، مانده پیمان در جریان پیشرفت بیش از صورت وضعیت ارسالی و برخی عکس این مورد را نتیجه دهد، در چنین مواردی پیمانها تفکیک شده، در سمت دارایی شامل پروژه هایی که بهای تمام شده بیش از صورت وضعیت ارسالی، و سمت بدهی، پیمانهایی که صورت وضعیت ارسالی بیش از بهای تمام شده باشد، گزارش می گردد.

در مجموع کل سود ناخالص پیمان در دو روش نتیجه یکسانی را ارائه می دهد. بدیهی است که روش درصد پیشرفت کار معیار بهتری برای سنجش فعالیتهای اقتصادی و پیشرفت عملیات اجرایی پیمان در طول اجرای پروژه فراهم می کند.

### تجزیه و ترکیب پیمانها

#### نکته کاربردی: الزامات این استاندارد باید برای هر پیمان به طور جداگانه بکار

گرفته شود، مگر در مواردی که برای انعکاس محتوا، این الزامات برای بخشهای قابل شناسایی یک پیمان یا برای گروهی از پیمانها به عنوان یک مجموعه واحد، اعمال می شود.



### نکات کاربردی:

- هر گاه پیمان بلندمدت از چند بخش جداگانه تشکیل شده باشد، در صورت تحقق شرایط زیر، عملکرد هر بخش باید به مثابه پیمانی جداگانه در نظر گرفته شود:
  - الف) در مورد هر بخش پیشنهاد قیمت جداگانه ای ارائه شده باشد،
  - ب) مذاکرات هر بخش به طور جداگانه صورت گرفته و طرفین پیمان حق قبول یا رد آن بخش را داشته باشند، و
  - ج) درآمدها و هزینه های هر بخش به طور جداگانه قابل تشخیص باشد.
- 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:
  - 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 سودآور را تشکیل دهد، و
  - ج) پیمانها به طور همزمان یا متوالی اجرا شود.
- هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد:
  - الف) درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، و
  - ب) مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.
- در مراحل اولیه پیمان، غالباً وضعیت به صورتی است که ماحصل پیمان را نمی توان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد. با این حال، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری، مخارج تحمل شده پیمان را بازیافت کند. بنابراین، درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل شده ای که انتظار بازیافت آن می رود، شناسایی می گردد. از آنجا که ماحصل پیمان را نمی توان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد، سودی شناسایی نمی شود. از سوی دیگر اگرچه ماحصل پیمان را نمی توان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد، احتمال دارد که کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند. در چنین مواردی، هرگونه مازاد کل مخارج بر درآمد پیمان فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی می شود.
- در صورت رفع ابهاماتی که موجب گردیده است تا ماحصل پیمان به گونه ای اتکا پذیر قابل برآورد نباشد، درآمد و هزینه در پیمان بلندمدت، باید براساس روش درصد پیشرفت پیمان شناسایی شود.

مثال (۶): شناسایی درآمد پیمان، ماحصل پیمان قابل برآورد باشد یا نباشد. شرکت پیمانکاری ابنیه سازان شرق در مناقصه ای با مبلغ پیشنهادی ۱۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان برنده برگزیده می شود. اطلاعات مربوط به مخارج پیمان به شرح زیر در دست است:

| ۹۰          | ۸۹         | ۸۸         |                           |
|-------------|------------|------------|---------------------------|
| ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج انجام شده تا به حال |
| —           | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج برآورد برای تکمیل   |

مطلوبست: ارائه ثبتهای لازم بابت شناسایی درآمد با دو فرض مستقل زیر:



الف) ماحصل پیمان تا پایان قرارداد قابل برآورد باشد.

ب) ماحصل پیمان تا پایان قرارداد قابل برآورد نباشد.

پاسخ:

برای فرض الف بایستی ابتدا محاسبات زیر را انجام دهیم:

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال اول} = \frac{10,000,000}{10,000,000 + 90,000,000} \times 100 = 10\%$$

$$\text{درآمد پیمان سال اول} = 145,000,000 \times 10\% = 14,500,000$$

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال دوم} = \frac{50,000,000}{50,000,000 + 50,000,000} \times 100 = 50\%$$

$$\text{درآمد سال دوم} = (145,000,000 \times 50\%) - 14,500,000 = 58,000,000$$

$$\text{درصد پیشرفت سال سوم} = 100\%$$

$$\text{درآمد سال سوم} = 145,000,000 - 14,500,000 - 58,000,000 = 72,500,000$$

| شرح                                                                                                        |  | ماحصل پیمان قابل برآورد باشد. |            | ماحصل پیمان قابل برآورد نباشد. |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------------------|------------|--------------------------------|------------|
|                                                                                                            |  | بدهکار                        | بستانکار   | بدهکار                         | بستانکار   |
| ۸۸: حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی درآمد پیمان بابت شناسایی درآمد                                      |  | ۱۴,۵۰۰,۰۰۰                    | ۱۴,۵۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰                     | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان پیمان در جریان پیشرفت بابت بستن حساب پیمان در جریان پیشرفت به حساب بهای تمام شده پیمان |  | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰                    | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰                     | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۸۹: حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی درآمد پیمان بابت شناسایی درآمد                                      |  | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰                    | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰                     | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان پیمان در جریان پیشرفت بابت بستن حساب پیمان در جریان پیشرفت به بهای تمام شده پیمان      |  | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰                    | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰                     | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۰: حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی درآمد پیمان بابت شناسایی درآمد                                      |  | ۷۲,۵۰۰,۰۰۰                    | ۷۲,۵۰۰,۰۰۰ | ۹۵,۰۰۰,۰۰۰*                    | ۹۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان پیمان در جریان پیشرفت بابت بستن حساب پیمان در جریان پیشرفت به بهای تمام شده پیمان      |  | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰                    | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰                     | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |

$$* 145,000,000 - 10,000,000 - 40,000,000 = 95,000,000$$



مثال (۷): شناسایی درآمد در صورتی که ماحصل پیمان برای مقطعی قابل برآورد نباشد. شرکت پیمانکاری سرپناه در مناقصه احداث یک ساختمان اداری برنده شد. مبلغ قرارداد ۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰ و مدت قرارداد ۴ سال است. اطلاعات مربوط به مخارج پیمان به شرح زیر در دست است:

| ۹۳          | ۹۲          | ۹۱          | ۹۰          |                           |
|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------------------|
| ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰  | مخارج انجام شده تا به حال |
| —           | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۷۵,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج برآوردی برای تکمیل  |

مطلوبست: ارائه ثبت های لازم بابت شناسایی درآمد در صورتی که ماحصل پیمان تا پایان سال ۹۲ به صورت قابل اتکا قابل برآورد نباشد.

پاسخ:

| نام حساب و شرح                                                              | بدهکار      | بستانکار    |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| ۹۰: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان                           | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                                | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۲۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۱: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان (۲۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۶۰,۰۰۰,۰۰۰) | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                                | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۲: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان (۱)                       | ۱۰۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان (۶۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰)                              | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| پیمان در جریان پیشرفت                                                       |             |             |
| ۹۳: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان (۲)                       | ۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان (۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰)                             | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| پیمان در جریان پیشرفت                                                       |             |             |

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال ۹۲ (۱)} = \frac{۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰}{۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۶۰\%$$

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۲} = (۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۶۰\%) - ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰۲,۰۰۰,۰۰۰$$

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۳ (۲)} = ۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰$$

**نکات کاربردی:** روش شناسایی درآمد بر مبنای صفر (هرگاه ماحصل پیمان قابل برآورد نباشد) زمانی برای واحد تجاری کاربرد دارد که میزان پیشرفت کار تکمیل شده قابل برآورد نبوده؛ و برای واحد تجاری این انتظار وجود دارد که هزینه های متحمل شده بازیافت گردد.



**نکات کاربردی:** در روش شناسایی درآمد بر مبنای صفر، درآمد پیمان معادل هزینه های متحمل شده می باشد، لذا سود ناخالص صفر می باشد. در این روش تا زمانی که شواهد و مدارک کافی در برآورد قابل اتکا میزان پیشرفت کار به دست نیامده باشد، شناسایی سود ناخالص به تعویق می افتد.

### حسابداری زیان ناشی از قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

چنانچه فزونی کل مخارج پیمان بر درآمد آن محتمل باشد، زیان قابل پیش بینی باید فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. در قراردادهای پیمانکاری ممکن است:

۱. عملیات دوره جاری به زیان بینجامد اما پیمان در کل سودآور باشد.

۲. پیمان در نهایت زیان ده باشد.

چنانچه فزونی کل مخارج پیمان بر درآمد آن محتمل باشد، زیان قابل پیش بینی باید فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. در تعیین کل مخارج پیمان نه تنها مجموع مخارج تا تاریخ ترازنامه و مجموع مخارج تخمینی بعدی تا مرحله تکمیل مد نظر قرار می گیرد، بلکه مخارج آتی کارهای اصلاحی، کارهای تضمینی و هرگونه کارهای مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست، نیز در محاسبه منظور می شود. در بررسی مخارج تخمینی بعدی تا مرحله تکمیل و نیز مخارج آتی، افزایشهای احتمالی حقوق و دستمزد، قیمت مواد و مصالح و سایر مخارج پیمان نیز در نظر گرفته می شود. همچنین در مواردی که پیمانهای غیر سودآور، دارای چنان ابعادی باشد که بتوان انتظار داشت بخش قابل توجهی از ظرفیت واحد تجاری را برای مدت زیادی اشغال کند، مخارج اداری مربوط را که قرار است واحد تجاری طی مدت تکمیل پیمان متحمل گردد نیز در محاسبه رقم زیان قابل پیش بینی منظور می شود.

### شناسایی زیان دوره جاری پیمان (زیان دوره های در یک پیمان سودآور)

این شرایط زمانی اتفاق می افتد که پیش بینی مخارج لازم برای تکمیل پیمان افزایش درخور ملاحظه ای پیدا کرده باشد، اما این افزایش مانع از سودآوری کل پیمان نشود. چون پیش بینی می شود که پیمان در نهایت سودآور باشد، در روش کار تکمیل شده نیازی به اصلاح حسابها نیست. اما در روش درصد پیشرفت کار، سود ناخالص پیمان که در دوره های قبل شناسایی شده است باید برگشت شده و به عنوان زیان دوره جاری ثبت شود.

**مثال (۸):** شناسایی زیان در صورتی که پیمان در کل سود ده باشد. شرکت پیمانکاری سارینا در مناقصه ای با مبلغ پیشنهادی ۵۰۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان برنده برگزیده می شود. اطلاعات مربوط به مخارج پیمان به شرح زیر در دست است:

| ۹۳          | ۹۲          | ۹۱          | ۹۰          |                           |
|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------------------|
| ۵۰۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰  | مخارج انجام شده تا به حال |
| —           | ۲۵۱,۵۰۰,۰۰۰ | ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج برآورد برای تکمیل   |

مطلوبست: ثبت لازم بابت شناسایی درآمد پیمان در صورتی که پیمان در کل سود ده باشد.

پاسخ:

کل مخارج برآوردی (سال ۹۰)  $۴۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰$

پیمان در کل سود ده  $۵۰۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۰۰۰,۰۰۰$

$\%۸ = \frac{۴۰,۰۰۰,۰۰۰}{۴۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰$  درصد پیشرفت پیمان

درآمد پیمان سال ۹۰  $۵۰۲,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۸ = ۴۰,۱۶۰,۰۰۰$

سود ناخالص پیمان سال ۹۰  $۴۰,۱۶۰,۰۰۰ - ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۶۰,۰۰۰$



سال ۹۱ کل مخارج برآوردی پیمان  $۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰$   
 پیمان در کل سود ده  $۵۰۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۰۰۰,۰۰۰$

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال ۹۱} = \frac{۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰}{۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۲۰\%$$

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۱} = (۵۰۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\%) - ۴۰,۱۶۰,۰۰۰ = ۶۰,۲۴۰,۰۰۰$$

$$\text{سود ناخالص پیمان سال ۹۱} = ۶۰,۲۴۰,۰۰۰ - ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۴۰,۰۰۰,۰۰۰$$

سال ۹۲ کل مخارج برآوردی پیمان  $۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۵۱,۵۰۰,۰۰۰ = ۵۰۱,۵۰۰,۰۰۰$   
 پیمان در کل سودده  $۵۰۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰۱,۵۰۰,۰۰۰ = ۵۰۰,۰۰۰$

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال ۹۲} = \frac{۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰}{۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۵۱,۵۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۴۹/۸۵\%$$

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۲} = (۵۰۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۴۹/۸۵\%) - ۴۰,۱۶۰,۰۰۰ - ۶۰,۲۴۰,۰۰۰ = ۱۴۹,۸۴۷,۰۰۰$$

$$\text{زیان ناخالص پیمان سال ۹۲} = ۱۴۹,۸۴۷,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۱۵۳,۰۰۰)$$

چون پیمان در کل سود ده است، مطابق استاندارد حسابداری محاسبات دیگری لازم نبوده فقط این زیان موقت شناسایی می شود.

سال ۹۳  $\text{درصد پیشرفت پیمان} = ۱۰۰\%$

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۳} = ۵۰۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۴۰,۱۶۰,۰۰۰ - ۶۰,۲۴۰,۰۰۰ - ۱۴۹,۸۴۷,۰۰۰ = ۲۵۱,۷۵۳,۰۰۰$$

$$\text{سود ناخالص پیمان سال ۹۳} = ۲۵۱,۷۵۳,۰۰۰ - ۲۵۱,۰۰۰,۰۰۰ = ۷۵۳,۰۰۰$$

| نام حساب و شرح                                     | بدهکار      | بستانکار    |
|----------------------------------------------------|-------------|-------------|
| ۹۰ : حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۴۰,۱۶۰,۰۰۰  | ۴۰,۱۶۰,۰۰۰  |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت       | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۱ : حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۶۰,۲۴۰,۰۰۰  | ۶۰,۲۴۰,۰۰۰  |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت       | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۲ : حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۱۴۹,۸۴۷,۰۰۰ | ۱۴۹,۸۴۷,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت       | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۳ : حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۲۵۱,۷۵۳,۰۰۰ | ۲۵۱,۷۵۳,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت       | ۲۵۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۵۱,۰۰۰,۰۰۰ |



### شناسایی کل زیان در قراردادهای بلند مدت پیمانکاری

در صورت فزونی جمع مخارج واقعی و مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان از کل درآمد پیمان، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، نتایج قبلی حسابداری تعدیل شده و در هر دو روش، یعنی روش درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده باید ذخیره‌ای معادل کل زیان برآوردی پیمان در نظر گرفته شود.

**مثال (۹): شناسایی زیان در قراردادهای زیان ده.** شرکت پیمانکاری کردستان در مناقصه‌ای با مبلغ پیشنهادی ۴۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان برنده برگزیده می‌شود. اطلاعات مربوط به مخارج پیمان به شرح زیر در دست است:

| ۹۳          | ۹۲          | ۹۱          | ۹۰          |                           |
|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------------------|
| ۴۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰  | مخارج انجام شده تا به حال |
| —           | ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج برآوردی برای تکمیل  |

مطلوبست: ثبت لازم بابت شناسایی درآمد پیمان در صورتی که پیمان در کل زیان ده باشد.

پاسخ:

سال ۹۰ کل مخارج برآوردی پیمان  $۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰$

سود برآوردی پیمان  $۴۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$

$\%۵ = \frac{۲۰,۰۰۰,۰۰۰}{۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰$  درصد پیشرفت پیمان سال ۹۰

درآمد پیمان سال ۹۰  $= ۴۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۵ = ۲۰,۵۰۰,۰۰۰$

سود ناخالص پیمان سال ۹۰  $= ۲۰,۵۰۰,۰۰۰ - ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰۰,۰۰۰$

سال ۹۱ کل مخارج برآوردی پیمان  $۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰$

سود برآوردی پیمان  $۴۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$

$\%۲۵ = \frac{۱۰,۰۰۰,۰۰۰}{۱۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰$  درصد پیشرفت پیمان سال ۹۱

درآمد پیمان سال ۹۱  $= (۴۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۲۵) - ۲۰,۵۰۰,۰۰۰ = ۸۲,۰۰۰,۰۰۰$

سود ناخالص پیمان سال ۹۱  $= ۸۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۰۰۰,۰۰۰$

سال ۹۲ کل مخارج برآوردی پیمان  $۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۴۳۰,۰۰۰,۰۰۰$

کل زیان برآوردی پیمان  $۴۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۴۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۲۰,۰۰۰,۰۰۰)$

مطابق استاندارد حسابداری، در صورتی که پیمان در کل زیان ده باشد، کل زیان بلافاصله شناسایی شده و سود سالهای قبل نیز برگشت داده می‌شود.

سودهای شناسایی شده سالهای قبل + کل زیان برآوردی پیمان = کل زیان پیمان

کل زیان پیمان  $= ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۲,۵۰۰,۰۰۰$

درصد پیشرفت پیمان سال ۹۲  $= \frac{۲۵,۰۰۰,۰۰۰}{۲۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = \%۵۸/۱۴$

درآمد پیمان سال ۹۲  $= (۴۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۵۸/۱۴) - ۲۰,۵۰۰,۰۰۰ - ۸۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۳۵,۸۷۴,۰۰۰$

زیان ناخالص پیمان براساس درصد پیشرفت پیمان  $= ۱۳۵,۸۷۴,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۱۴,۱۲۶,۰۰۰)$





زیان به روش درصد پیشرفت پیمان - کل زیان پیمان = ذخیره زیان قابل شناسایی  
 $۸,۳۷۴,۰۰۰ = ۱۴,۱۲۶,۰۰۰ - ۲۲,۵۰۰,۰۰۰$  = ذخیره زیان قابل شناسایی

سال ۹۳)  $۱۰۰\% =$  درصد پیشرفت پیمان

$۱۷۱,۶۲۶,۰۰۰ = ۱۳۵,۸۷۴,۰۰۰ - ۸۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۰,۵۰۰,۰۰۰ - ۴۱۰,۰۰۰,۰۰۰$  = درآمد پیمان

$۱۵۶,۶۲۶,۰۰۰ = ۸,۳۷۴,۰۰۰ - (۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۴۱۵,۰۰۰,۰۰۰)$  = بهای تمام شده پیمان

برگشت ذخیره

$۱۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۷۱,۶۲۶,۰۰۰ - ۱۵۶,۶۲۶,۰۰۰$  = سود ناخالص پیمان

| نام حساب و شرح                                                   | بدهکار                   | بستانکار    |
|------------------------------------------------------------------|--------------------------|-------------|
| ۹۰: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیاقتنی درآمد پیمان                | ۲۰,۵۰۰,۰۰۰               | ۲۰,۵۰۰,۰۰۰  |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                     | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰               | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۱: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیاقتنی درآمد پیمان                | ۸۲,۰۰۰,۰۰۰               | ۸۲,۰۰۰,۰۰۰  |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                     | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰               | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۲: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیاقتنی درآمد پیمان                | ۱۳۵,۸۷۴,۰۰۰              | ۱۳۵,۸۷۴,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                     | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰              | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>ذخیره زیان پیمان                          | ۸,۳۷۴,۰۰۰                | ۸,۳۷۴,۰۰۰   |
| ۹۳: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیاقتنی درآمد پیمان                | ۱۷۱,۶۲۶,۰۰۰              | ۱۷۱,۶۲۶,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>ذخیره زیان پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت | ۱۵۶,۶۲۶,۰۰۰<br>۸,۳۷۴,۰۰۰ | ۱۶۵,۰۰۰,۰۰۰ |

مثال (۱۰): شناسایی درآمد پیمان در صورتی که ماحصل پیمان قابل برآورد نباشد. شرکت پیمانکاری فومن در مناقصه‌ای با مبلغ پیشنهادی ۵۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان برنده برگزیده می‌شود. اطلاعات مربوط به مخارج پیمان به شرح زیر در دست است:

| ۸۹         | ۹۰          | ۹۱          | ۹۲          | ۹۳          |                           |
|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------------------|
| ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۹۵,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج انجام شده تا به حال |
| —          | ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۲۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | —           | مخارج برآوردی برای تکمیل  |

مطلوبست: ثبت‌های لازم بابت شناسایی درآمد.

پاسخ:

سال ۸۹) در سال ۸۹ ماحصل پیمان به صورت قابل اتکا قابل برآورد نیست بنابراین از روش سود صفر استفاده می‌شود. درآمد به میزان مخارج انجام شده قابل بازیاقت شناسایی می‌شود.



درآمد پیمان سال ۸۹ = ۲۰,۰۰۰,۰۰۰

$$۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

کل مخارج برآوردی پیمان

سال ۹۰

$$۵۸۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۸۰,۰۰۰,۰۰۰$$

کل سود برآوردی پیمان

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال ۹۰} = \frac{۵۰,۰۰۰,۰۰۰}{۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۱۰\%$$

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۰} = (۵۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%) - ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۸,۰۰۰,۰۰۰$$

$$\text{سود ناخالص پیمان سال ۹۰} = ۳۸,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۸,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۲۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۷۵,۰۰۰,۰۰۰$$

کل مخارج برآوردی پیمان

سال ۹۱

$$۵۸۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵۷۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۵,۰۰۰,۰۰۰$$

کل سود برآوردی پیمان (پیمان سود ده)

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال ۹۱} = \frac{۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰}{۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۲۵,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۲۶\%$$

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۱} = (۵۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۶\%) - ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۸,۰۰۰,۰۰۰ = ۹۲,۸۰۰,۰۰۰$$

$$\text{زیان ناخالص پیمان} = ۹۲,۸۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۷,۲۰۰,۰۰۰)$$

عملیات دوره جاری منجر به زیان گردیده است. از آنجائیکه پیمان در کل سودآور است براساس استاندارد حسابداری تنها زیان شناسایی خواهد شد.

$$۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰$$

کل مخارج برآوردی پیمان

سال ۹۲

$$۵۸۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۲۰,۰۰۰,۰۰۰)$$

کل زیان برآوردی پیمان

همانطور که قبلاً اشاره گردید، براساس استاندارد حسابداری زمانیکه پیمان در کل زیان ده باشد، کل زیان برآوردی شناسایی و سود سالهای قبل نیز برگشت داده می شود.

$$\text{زیان سال ۹۱} = ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۰ + ۸,۰۰۰,۰۰۰ - ۷,۲۰۰,۰۰۰ = ۲۰,۸۰۰,۰۰۰$$

سود سال ۸۹      سود سال ۹۰      زیان سال ۹۱

$$\text{درصد پیشرفت پیمان سال ۹۲} = \frac{۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰}{۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۵۰\%$$

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۲} = (۵۸۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵۰\%) - ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۸,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۸۰۰,۰۰۰ = ۱۳۹,۲۰۰,۰۰۰$$

$$\text{زیان ناخالص پیمان مطابق روش درصد پیشرفت پیمان} = ۱۳۹,۲۰۰,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۱۰,۸۰۰,۰۰۰)$$

$$\text{ذخیره زیان قابل شناسایی} = ۲۰,۸۰۰,۰۰۰ - ۱۰,۸۰۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$\text{زیان ناخالص نهایی} = ۱۳۹,۲۰۰,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ = (۲۰,۸۰۰,۰۰۰)$$

$$\text{درصد پیشرفت پیمان} = ۱۰۰\%$$

سال ۹۳

$$\text{درآمد پیمان سال ۹۳} = ۵۸۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۸,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۸۰۰,۰۰۰ - ۱۳۹,۲۰۰,۰۰۰$$

$$= ۲۹۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$\text{زیان ناخالص پیمان مطابق روش درصد پیشرفت پیمان} = ۲۹۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۹۵,۰۰۰,۰۰۰ = (۵,۰۰۰,۰۰۰)$$

$$\text{سود ناخالص نهایی} = ۲۹۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۹۵,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵,۰۰۰,۰۰۰$$



| نام حساب و شرح                                    | بدهکار      | بستانکار    |
|---------------------------------------------------|-------------|-------------|
| ۸۹: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت      | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۰: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۳۸,۰۰۰,۰۰۰  | ۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت      | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۳۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۱: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۹۲,۸۰۰,۰۰۰  | ۹۲,۸۰۰,۰۰۰  |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت      | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۲: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۱۳۹,۲۰۰,۰۰۰ | ۱۳۹,۲۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت      | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>ذخیره زیان پیمان           | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۳: حسابهای دریافتنی - مبلغ بازیافتنی درآمد پیمان | ۲۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۹۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت      | ۲۹۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۹۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ذخیره زیان پیمان<br>بهای تمام شده پیمان           | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰  |

مثال (۱۱): تعدیل بهای پیمان و شناسایی درآمد پیمان. شرکت پیمانکاری راه سبز شمال در مناقصه‌ای با مبلغ پیشنهادی ۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان برنده برگزیده شده است. به علت افزایش بی‌رویه سطح عمومی قیمت (تورم) در سال پایانی قرارداد، ۲۵ درصد تعدیل بهاء به قرارداد تعلق گرفته است. سایر اطلاعات پیمان به شرح زیر در دست است:

| ۹۰         | ۹۱          | ۹۲          | ۹۳          |                           |
|------------|-------------|-------------|-------------|---------------------------|
| ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج انجام شده تا به حال |
| —          | ۲۹۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | —           | مخارج برآوردی برای تکمیل  |
| ۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰  | —           | موجودی مصالح پای کار      |

مطلوبست: ارائه ثبت‌های لازم بابت شناسایی درآمد.

پاسخ:

سال ۹۰) ماحصل پیمان به صورت قابل اتکا در این سال قابل برآورد نمی‌باشد لذا درآمد به میزان مخارج انجام شده قابل بازیافت شناسایی می‌شود. مخارج انجام شده قابل بازیافت شامل موجودی مصالح پای کار نیست، بنابراین خواهیم داشت:

$$\text{درآمد پیمان} = ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۵,۰۰۰,۰۰۰$$



سال ۹۱) کل مخارج برآوردی پیمان  $110,000,000 + 290,000,000 = 400,000,000$

کل سود برآوردی پیمان  $440,000,000 - 400,000,000 = 40,000,000$

$\%25 = \frac{11,000,000 - 1,000,000}{11,000,000 + 290,000,000} \times 100$  درصد پیشرفت پیمان سال ۹۱

$\text{درآمد پیمان سال ۹۱} = (440,000,000 \times \%25) - 35,000,000 = 75,000,000$

$10,000,000 = 75,000,000 - 65,000,000$  سود ناخالص پیمان

$110,000,000 - 10,000,000 - 35,000,000 = 65,000,000$

موجودی مصالح پای کار

سال ۹۲) کل مخارج برآوردی پیمان  $315,000,000 + 120,000,000 = 435,000,000$

کل سود برآوردی پیمان  $440,000,000 - 435,000,000 = 5,000,000$

$\%68/96 = \frac{315,000,000 - 15,000,000}{315,000,000 + 120,000,000} \times 100$  درصد پیشرفت پیمان سال ۹۲

$193,424,000 = (440,000,000 \times \%68/96) - 35,000,000 - 75,000,000$  درآمد پیمان سال ۹۲

$200,000,000 = 315,000,000 - 15,000,000 - 100,000,000$  بهای تمام شده سال ۹۲

$(6,576,000) = 193,424,000 - 200,000,000$  زیان ناخالص پیمان

سال ۹۳)  $\%100 = \text{درصد پیشرفت پیمان}$

$193,424,000 - 75,000,000 - 35,000,000 - (440,000,000 \times \%125) = \text{درآمد پیمان سال ۹۳}$

$= 246,576,000$

\* ۲۵ درصد به مبلغ قرارداد اضافه شده است.

$220,000,000 - 300,000,000 = 520,000,000$  بهای تمام شده پیمان سال ۹۳

$246,576,000 - 220,000,000 = 26,576,000$  سود ناخالص پیمان سال ۹۳

| تاریخ          | نام حساب و شرح                                                         | بدهکار     | بستانکار   |
|----------------|------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| طی سال مالی ۹۰ | پیمان در جریان پیشرفت<br>مواد مستقیم، دستمزد پرداختی، موجودی نقد و ... | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۰/۱۲/۲۹       | موجودی مصالح پای کار<br>پیمان در جریان پیشرفت                          | ۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۵,۰۰۰,۰۰۰  |
|                | حسابهای دریافتی - مبلغ بازداشتی<br>درآمد پیمان                         | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ |
|                | بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                           | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۱/۱/۱         | پیمان در جریان پیشرفت<br>موجودی مصالح پای کار                          | ۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| طی سال مالی ۹۱ | پیمان در جریان پیشرفت<br>مواد مستقیم، دستمزد پرداختی، موجودی نقد و ... | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۱/۱۲/۲۹       | موجودی مصالح پای کار<br>پیمان در جریان پیشرفت                          | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |



| تاریخ             | نام حساب و شرح                                                         | بدهکار      | بستانکار    |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
|                   | حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی<br>درآمد پیمان                      | ۷۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۷۵,۰۰۰,۰۰۰  |
|                   | بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                           | ۶۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۶۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| ۹۲/۱/۱            | پیمان در جریان پیشرفت<br>موجودی مصالح پای کار                          | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰  |
| طی سال<br>مالی ۹۲ | پیمان در جریان پیشرفت<br>مواد مستقیم، دستمزد پرداختنی، موجودی نقد و... | ۲۰۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۲/۱۲/۲۹          | موجودی مصالح پای کار<br>پیمان در جریان پیشرفت                          | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰  |
|                   | حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی<br>درآمد پیمان                      | ۱۹۳,۴۲۴,۰۰۰ | ۱۹۳,۴۲۴,۰۰۰ |
|                   | بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                           | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۳/۱/۱            | پیمان در جریان پیشرفت<br>موجودی مصالح پای کار                          | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| طی سال<br>مالی ۹۳ | پیمان در جریان پیشرفت<br>مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، موجودی نقد و...   | ۲۰۵,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۰۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۹۳/۱۲/۲۹          | حسابهای دریافتنی - مبلغ باز یافتنی<br>درآمد پیمان                      | ۲۴۶,۵۷۶,۰۰۰ | ۲۴۶,۵۷۶,۰۰۰ |
|                   | بهای تمام شده پیمان<br>پیمان در جریان پیشرفت                           | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

| پیمان در جریان پیشرفت - سال ۹۰ |            |                              |            |
|--------------------------------|------------|------------------------------|------------|
| طی سال مالی                    | ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ | پایان سال مالی               | ۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| مانده قبل از تعدیل             | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ | انتقال به حساب بهای تمام شده | ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ |

| پیمان در جریان پیشرفت - سال ۹۱ |            |                              |            |
|--------------------------------|------------|------------------------------|------------|
| ابتدای دوره                    | ۵,۰۰۰,۰۰۰  | پایان سال مالی               | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| طی سال مالی                    | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ |                              |            |
| مانده قبل از تعدیل             | ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ | انتقال به حساب بهای تمام شده | ۶۵,۰۰۰,۰۰۰ |

| پیمان در جریان پیشرفت - سال ۹۲ |             |                              |             |
|--------------------------------|-------------|------------------------------|-------------|
| ابتدای دوره                    | ۱۰,۰۰۰,۰۰۰  | پایان سال مالی               | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| طی سال مالی                    | ۲,۵۰۰,۰۰۰   |                              |             |
| مانده قبل از تعدیل             | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | انتقال به حساب بهای تمام شده | ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ |



| پیمان در جریان پیشرفت - سال ۹۳ |             |
|--------------------------------|-------------|
| ابتدای دوره                    | ۱۵,۰۰۰,۰۰۰  |
| طی سال مالی                    | ۲۰۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| مانده قبل از تعدیل             | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| انتقال به حساب بهای تمام شده   | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

**نکته کاربردی:** زیان قراردادهای بلند مدت پیمانکاری، به محض محتمل بودن بطور کامل شناسایی می شود.

### سایر ملاحظات مربوط به شناخت اقلام مرتبط با پیمان بلندمدت

آن بخش از مخارج تحمل شده پیمان که با فعالیت آتی آن مرتبط است، به شرط آنکه باز یافت آن محتمل باشد، به عنوان دارایی شناسایی و تحت سرفصل پیمان در جریان پیشرفت طبقه بندی می شود. ماحصل پیمان بلندمدت را تنها زمانی می توان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد که جریان منافع اقتصادی آتی مربوط به پیمان به درون واحد تجاری محتمل باشد. با این حال، هرگاه در مورد قابلیت وصول مبلغ منظور شده در درآمد پیمان و شناسایی شده در صورت سود و زیان ابهامی به وجود آید، مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که احتمال عدم باز یافت آن می رود به عنوان هزینه و نه تعدیل درآمد پیمان شناسایی می شود.

در پیمانهای مقطوع، ماحصل پیمان بلندمدت 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، 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 برآوردهای قبلی آنها میسر گردد.

در پیمانهای امانی، ماحصل پیمان بلندمدت را زمانی می توان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد که کلیه شرایط زیر برقرار باشد :

- (الف) جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد، و
- (ب) مخارج مربوط به پیمان را اعم از اینکه طبق مفاد پیمان مشخصاً قابل باز یافت باشد یا نباشد، بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.

واحد تجاری عموماً پس از انعقاد پیمانی که در برگیرنده موارد زیر باشد، می تواند برآوردی قابل اتکا از ماحصل پیمان به دست آورد:

- (الف) حقوق قابل اعمال طرفین قرارداد در مورد موضوع پیمان،
- (ب) ما به ازایی که قرار است مبادله شود، و
- (ج) نحوه و شرایط تسویه پیمان.

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 بکار می گیرد. با توجه به ماهیت پیمان، 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.



مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار و نیز پیش دریافت از کارفرمایان معمولاً منعکس کننده کار انجام شده نیست.

چنانچه میزان تکمیل با مراجعه به مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه تعیین گردد، تنها آن بخش از مخارج پیمان که منعکس کننده کار انجام شده است در مخارج تحمل شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می گردد. مثالهایی از مخارج پیمان که در مخارج تحمل شده منظور نمی شود عبارت است از :

(الف) مخارج پیمان که مرتبط با فعالیت آتی پیمان است، از قبیل مواد و مصالح تحویلی به کارگاه یا کنار گذاشته شده جهت پیمان که تاکنون در پیمان مربوط استفاده نشده است (به جز مواد و مصالحی که مشخصاً جهت پیمان مزبور ساخته شده باشد)، و

(ب) مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم قبل از انجام کار مندرج در پیمان فرعی. آن بخش از مخارج پیمان که باز یافت آن غیر محتمل است فوراً به عنوان هزینه شناسایی می شود. نمونه هایی از این مخارج مربوط به پیمانهایی می شود که:

(الف) به طور کامل قابل اجرا نیست بدین معنی که اعتبار آن به گونه ای جدی مورد سؤال است،

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

(ج) احتمال مصادره یا تخریب اموال آنها 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 برآوردها

اثر تغییر در برآورد درآمد یا مخارج پیمان یا 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 حسابداری تلقی می شود.

## ملاحظات کاربرد موارد خاص

### ■ تعدیل مبلغ اولیه پیمان

در ضمن اجرای کار، ممکن است مقادیر درج شده در فهرست بها و مقادیر منضم به پیمان تغییر کند. تغییر مقادیر به وسیله مهندس مشاور محاسبه می شود و پس از تصویب کارفرما به پیمانکار ابلاغ می گردد. پیمانکار با دریافت ابلاغ تغییر مقادیر کار، موظف به انجام کار با نرخ پیمان است، به شرط آنکه مبلغ ناشی از تغییر مقادیر کار، از حدود تعیین شده در زیر بیشتر نشود:

۱. افزایش مقادیر باید در چارچوب موضوع پیمان به پیمانکار باشد. جمع مبلغ مربوط به افزایش مقادیر و مبلغ کارهای با قیمت جدید نباید از ۲۵ درصد مبلغ اولیه پیمان بیشتر شود.

۲. جمع مبلغ مربوط به کاهش مقادیر و حذف آنها نباید از ۲۵ درصد مبلغ اولیه پیمان بیشتر شود. اگر این مبلغ، از حد تعیین شده بیشتر شود و پیمانکار با اتمام کار با نرخ پیمان موافق باشد، عملیات موضوع پیمان در چارچوب پیمان انجام می شود. ولی در صورتی که پیمانکار مایل به اتمام کار نباشد، پیمان خاتمه داده می شود.

### نکات کاربردی: در صورت حذف قسمتهایی از کار، برای تعیین حد افزایش یا

کاهش مقادیر به جای مبلغ اولیه پیمان پس از کسر مبلغ حذف شده به وسیله پیمانکار، ملاک قرار می گیرد اصولاً در روش درصد پیشرفت کار باید کل درآمد پیمان شامل تعدیلات آن در نظر گرفته شود. مبلغ اولیه پیمان ممکن است به دلیل تغییر مقادیر کار یا تغییر نرخ کار، تعدیل شود. این تعدیلات زمانی به درآمد پیمان اضافه می شود که اطمینان کافی در مورد کسب منافع ناشی از آن وجود داشته باشد و قابل اندازه گیری باشد.



**مثال (۱۲):** فرض کنید که طبق یک پیمان که در شهریور ماه ۸۷ منعقد شده است، مقدار ۵,۰۰۰ واحد از یک کار خاص با نرخ ۶,۰۰۰ ریال مبتنی بر فهرست بها انجام خواهد شد. در مهرماه شاخص قیمت مربوط به آن کار ۱۸۰ واحد است. تا پایان آذرماه ۱,۰۰۰ واحد از کار مورد نظر انجام شده و برای کارفرما صورت وضعیت شده است. شاخص سه ماهه این کار ۱۸۳ واحد است. مطلوبست: محاسبه مبلغ کار انجام شده

پاسخ:

$$\begin{array}{r} \text{ریال} \\ ۶,۰۰۰,۰۰۰ \\ \hline ۱۰۰,۰۰۰ \\ \hline ۶,۱۰۰,۰۰۰ \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{بهای کار براساس نرخ پایه } (۱,۰۰۰ \times ۶,۰۰۰) \\ \text{تعدیل آحاد بها } \left[ (۱,۰۰۰ \times \frac{۱۸۳}{۱۸۰}) - ۱,۰۰۰ \right] \times ۶,۰۰۰ \end{array}$$

برای بقیه قرارداد پیمان که تا پایان دوره مالی انجام می شود نیز این تعدیل صورت می گیرد. نکته ای که در اینجا باید توجه نمود این است که برای اعمال روش درصد پیشرفت کار باید تعدیلات آتی نیز در نظر گرفته شود. مثلاً اگر تا پایان سال ۸۷، مقدار ۳,۰۰۰ واحد از این کار خاص انجام شده باشد و مقدار ۲,۰۰۰ واحد آن باقی مانده باشد، باید مبلغ مربوط به کار باقیمانده نیز تعدیل شود.

هرچند مبلغ اولیه کارانجام شده طبق پیمان ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال  $(۳,۰۰۰ \times ۶,۰۰۰)$  است اما این مبلغ باید با توجه به تغییر شاخص فهرست بها در آینده تعدیل شود. تعیین شاخصهای آتی کار آسانی نیست و یک مسئله مهم می باشد در چنین شرایطی که نمی توان شاخص های آتی را با اطمینان کافی برآورد نمود، توصیه می شود مبلغ مربوط به کارهای انجام شده براساس شاخصهای اعلام شده در پایان سال تعدیل شود.

برای مثال اگر شاخصهای مربوط به سه ماهه آخر سال ۸۷ این قرارداد ۱۸۵ باشد مبلغ مربوط به کارهای انجام نشده به شرح زیر تعدیل و به درآمد کل پیمان اضافه می شود:

$$\left( ۲,۰۰۰ \times \frac{۱۸۵}{۱۸۰} \right) \times ۶,۰۰۰ = ۱۲,۳۳۳,۳۳۳$$

### نحوه گزارش تغییر روش حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

واحد پیمانکاری ممکن است روش شناسایی درآمد پیمان را تغییر دهد (مثلاً از روش کار تکمیل شده به روش درصد پیشرفت کار) در چنین وضعیتی، مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری، صورتهای مالی دوره های گذشته به منظور رعایت یکنواختی در بکارگیری روش جدید حسابداری مجدداً تنظیم و ارائه می شوند.

**مثال (۱۳):** شرکت ایده نو، روش حسابداری کار تکمیل شده را در مورد قراردادهای بلندمدت پیمانکاری مورد استفاده قرار داده است. در سال ۸۸ مدیریت شرکت تصمیم به تغییر روش شناسایی درآمد از کار تکمیل شده به روش درصد پیشرفت کار گرفته است.

اطلاعات لازم مربوط به قراردادهای پیمانکاری و سود و زیان شرکت ایده نو به شرح زیر است:

| درآمد قبل از مالیات |                 |               |
|---------------------|-----------------|---------------|
| سال                 | درصد پیشرفت کار | کار تکمیل شده |
| قبل از ۸۷           | ۱,۴۰۰,۰۰۰       | ۱,۰۰۰,۰۰۰     |
| در سال ۸۷           | ۸۰۰,۰۰۰         | ۶۰۰,۰۰۰       |
| جمع در اول سال ۸۸   | ۲,۲۰۰,۰۰۰       | ۱,۶۰۰,۰۰۰     |
| در سال ۸۸           | ۴۰۰,۰۰۰         | ۳۰۰,۰۰۰       |





بخشی از صورت سود و زیان قبل از تغییر روش:

| ۱۳۸۷    | ۱۳۸۸    | صورت سود و زیان (روش کار تکمیل شده) |
|---------|---------|-------------------------------------|
| ۴۵۰,۰۰۰ | ۲۲۵,۰۰۰ | سود خالص                            |

اگر سود انباشته ابتدای سال ۸۷، ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و نرخ مالیات ۲۵٪ باشد، مطلوب است: ثبت لازم بابت تغییر روش حسابداری و محاسبه سود خالص با روش درصد پیشرفت کار و تنظیم گردش حساب سود و زیان انباشته.

پاسخ:

| مغایرات                 |                   | درآمد قبل از مالیات |               |                 |                  |
|-------------------------|-------------------|---------------------|---------------|-----------------|------------------|
| درآمد بعد از کسر مالیات | اثر مالیاتی (۲۵٪) | تفاوت               | کار تکمیل شده | درصد پیشرفت کار | سال              |
| ۳۰۰,۰۰۰                 | ۱۰۰,۰۰۰           | ۴۰۰,۰۰۰             | ۱,۰۰۰,۰۰۰     | ۱,۴۰۰,۰۰۰       | قبل از ۸۷        |
| ۱۵۰,۰۰۰                 | ۵۰,۰۰۰            | ۲۰۰,۰۰۰             | ۶۰۰,۰۰۰       | ۸۰۰,۰۰۰         | در سال ۸۷        |
| ۴۵۰,۰۰۰                 | ۱۵۰,۰۰۰           | ۶۰۰,۰۰۰             | ۱,۶۰۰,۰۰۰     | ۲,۲۰۰,۰۰۰       | جمع دراول سال ۸۸ |
| ۷۵,۰۰۰                  | ۲۵,۰۰۰            | ۱۰۰,۰۰۰             | ۳۰,۰۰۰        | ۴۰۰,۰۰۰         | در سال ۸۸        |

ثبت تغییر روش حسابداری قرارداد بلندمدت پیمانکاری در سال ۸۸ به ترتیب زیر می باشد:

| تاریخ | نام حساب و شرح                                       | بدهکار  | بستانکار           |
|-------|------------------------------------------------------|---------|--------------------|
| ۱۳۸۸  | پیمان در جریان پیشرفت<br>ذخیره مالیات<br>سود انباشته | ۶۰۰,۰۰۰ | ۱۵۰,۰۰۰<br>۴۵۰,۰۰۰ |

### اثر تغییر روش حسابداری بر سود (زیان) خالص

■ صورت سود و زیان قبل از تغییر روش

| ۱۳۸۷                  | ۱۳۸۸                  | سود خالص |
|-----------------------|-----------------------|----------|
| ۴۵۰,۰۰۰ <sup>۲)</sup> | ۲۲۵,۰۰۰ <sup>۱)</sup> |          |

$$۱) ۳۰۰,۰۰۰ - (۳۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%) = ۲۲۵,۰۰۰$$

$$۲) ۶۰۰,۰۰۰ - (۶۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%) = ۴۵۰,۰۰۰$$

■ صورت سود و زیان بعد از تغییر روش

| ۱۳۸۷                  | ۱۳۸۸                  | صورت سود و زیان بعد از تغییر روش |
|-----------------------|-----------------------|----------------------------------|
| ۶۰۰,۰۰۰ <sup>۲)</sup> | ۳۰۰,۰۰۰ <sup>۱)</sup> | سود خالص                         |

$$۱) ۴۰۰,۰۰۰ - (۴۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%) = ۳۰۰,۰۰۰$$

$$۲) ۸۰۰,۰۰۰ - (۸۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%) = ۶۰۰,۰۰۰$$



## صورت سود و زیان انباشته

■ صورت سود و زیان انباشته (قبل از تغییر روش)

| ۱۳۸۷             | ۱۳۸۸             | صورت سود و زیان انباشته       |
|------------------|------------------|-------------------------------|
| ۲,۰۰۰,۰۰۰        | ۲,۴۵۰,۰۰۰        | مانده سود انباشته ابتدای دوره |
| ۴۵۰,۰۰۰          | ۲۲۵,۰۰۰          | سود خالص                      |
| <u>۲,۴۵۰,۰۰۰</u> | <u>۲,۶۷۵,۰۰۰</u> | مانده سود انباشته پایان دوره  |

■ صورت سود و زیان انباشته بعد از تسری به گذشته (اعمال تغییر روش حسابداری)

| صورت سود (زیان) انباشته |                  |                                                                                              |
|-------------------------|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱۳۸۷                    | ۱۳۸۸             |                                                                                              |
| ۲,۰۰۰,۰۰۰               | ۲,۴۵۰,۰۰۰        | مانده سود انباشته ابتدای دوره                                                                |
| ۳۰۰,۰۰۰                 | ۴۵۰,۰۰۰          | اضافه می شود: اثرات انباشته ناشی از تغییر روش قراردادهای بلندمدت پیمانکاری (یادداشت شماره ۱) |
| ۲,۳۰۰,۰۰۰               | ۲,۹۰۰,۰۰۰        | مانده سود انباشته تعدیل شده ابتدای دوره                                                      |
| ۶۰۰,۰۰۰                 | ۳۰۰,۰۰۰          | سود خالص                                                                                     |
| <u>۲,۹۰۰,۰۰۰</u>        | <u>۳,۲۰۰,۰۰۰</u> | سود انباشته پایان دوره                                                                       |

یادداشت شماره ۱: تغییر روش حسابداری برای قراردادهای بلند پیمانکاری.

شرکت ایده نو در سال ۸۸ از روش درصد پیشرفت کار برای قرار دادهای بلند مدت پیمانکاری استفاده نمود در حالیکه در سالهای گذشته درآمدها و هزینه ها بر مبنای روش کار تکمیل شده، شناسایی شده است. روش جدید حسابداری برای قراردادهای بلندمدت پیمانکاری برای ارائه بهتر نتایج عملیات انتخاب شده است.

صورت‌های مالی سالهای قبل بر مبنای روش جدید تجدیدارائه گردیده است. اثرات انباشته ناشی از تغییر روش بر سود خالص، سود انباشته منعکس شده و بر مبنای روش جدید تعدیل شده است.

## افشا در ترازنامه

پیمانهای بلندمدت را باید به شرح زیر در ترازنامه افشا کرد :

(الف) مازاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بر مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار تا تاریخ ترازنامه باید به عنوان مبلغ قابل بازیافت پیمان طبقه‌بندی گردد و به طور جداگانه تحت سرفصل حسابهای دریافتنی منعکس شود.

(ب) ( یعنی بخشی از مبالغ دریافتی توسط پیمانکار که کار مربوط به آن تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است) باید در سرفصل پیش دریافتها در ترازنامه منظور شود.

(ج) مخارج تحمل شده انباشته پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام شده) و به کسر زیانهای قابل پیش‌بینی، به عنوان مانده پیمانهای بلندمدت طبقه‌بندی و به طور جداگانه تحت سرفصل پیمانهای در جریان پیشرفت در ترازنامه منعکس گردد.

(د) مازاد ذخیره زیانهای قابل پیش‌بینی بر مخارج تحمل شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته) باید به عنوان ذخیره زیانهای قابل پیش‌بینی طبقه‌بندی و تحت سرفصل ذخایر در ترازنامه منعکس شود.

(ه) مبلغ سپرده‌های کسر شده قابل استرداد از قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه باید تحت سرفصل حسابهای دریافتنی در ترازنامه منعکس شود.



### ملاحظات مربوط به انعکاس مبلغ قابل بازیافت پیمانها

طبقه‌بندی "مبلغ قابل بازیافت پیمانها" تحت سرفصل حسابهای دریافتنی، مفهومی تقریباً نا آشنا و مستلزم اعمال دقت است.

تعیین لحظه‌ای که مالکیت کار تکمیل شده از پیمانکار به کارفرما انتقال می‌یابد، موضوعی پیچیده است که به شکل قانونی و نحوه عمل در صنعت مربوط بستگی دارد. "مبلغ قابل بازیافت پیمانها" ممکن است از نظر شکل دقیق قانونی، "وضعیت قراردادی" یک بدهکار را نداشته باشد.

با این حال هرگاه انعکاس محتوای معامله مورد لزوم باشد، موضوع فوق نباید مانع انعکاس "حسابهای دریافتنی" در حسابها شود.

"مبلغ قابل بازیافت پیمانها" بیانگر مازاد ارزش کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه (که به عنوان درآمد شناسایی شده) بر کل مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار است. بدین ترتیب میزان و قابلیت بازیافت مانده فوق، بر تعیین مناسب ارزش کار انجام شده مبتنی است. مانده مذکور از فرآیند شناخت درآمد پیمان ناشی می‌شود. در واقع، این مانده بیانگر درآمد تحقق یافته دریافتنی است و مشخصات یک "حساب دریافتنی" را دارا می‌باشد.

### افشا 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 پیش‌بینی شناسایی شده طی دوره.

### افشای رویه‌های 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.



## واژه نامه

**A**

|                                |                                                |
|--------------------------------|------------------------------------------------|
| Accumulated Expense (Net Cost) | هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام شده) |
| Accumulated Incurred Costs     | مخارج تحمل شده انباشته                         |
| Accumulated Recognized Revenue | درآمد شناسایی شده انباشته                      |
| Additional Works               | کارهای اضافی                                   |

**B**

|                     |                           |
|---------------------|---------------------------|
| Bid Bond            | ضمانت نامه شرکت در مناقصه |
| Breach of Contract  | نقض قرارداد               |
| Building hand Over  | تحويل دادن ساختمان        |
| Building Permission | پروانه ساختمان            |

**C**

|                                            |                                   |
|--------------------------------------------|-----------------------------------|
| Call for tenders                           | دعوت به مناقصه                    |
| Cancellation                               | فسخ                               |
| Capital Expenditures                       | مخارج سرمایه‌ای                   |
| Carrying Amount                            | ارزش دفتری (ثبت شده)              |
| Certificate of Practical Completion        | گواهی (صورت مجلس) تحويل موقت      |
| Changes in Estimates                       | تغییر در برآوردها                 |
| Claims                                     | ادعا                              |
| Client                                     | صاحب کار (مشتری)                  |
| Combining and Segmenting Contract          | تجزیه و ترکیب پیمان‌ها            |
| Competitive Tendering From an Open List    | مناقصه عمومی                      |
| Competitive Tendering From a Selected List | مناقصه محدود - مناقصه از لیست خاص |
| Completed- Contract Method                 | روش کار تکمیل شده                 |
| Completion of the Work                     | اتمام کار - تکمیل کار             |
| Confirmation                               | تأییدیه                           |
| Construction Contracts                     | قراردادهای پیمانکاری              |
| Construction Defects                       | نقایص کار                         |
| Construction- in – Progress (CIP)          | پیمان در دست اجرا                 |
| Construction Management                    | مدیریت ساخت (مدیریت طرح)          |
| Consultant Engineer                        | مهندس مشاور                       |
| Contingent Loss                            | زیان احتمالی                      |
| Contingent Results of Long- Term Contracts | نتایج احتمالی پیمان‌های بلندمدت   |
| Continuing Operations                      | عملیات در حال اجرا                |
| Contract Advance                           | پیش دریافت پیمان                  |
| Contract Costs                             | بهای تمام شده پیمان               |
| Contract with Fee Based on Costs           | پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج |



|                                        |                                           |
|----------------------------------------|-------------------------------------------|
| Contractor                             | پیمان در جریان پیشرفت                     |
| Cost Escalation Clauses                | تعدیل آحاد بها                            |
| Cost plus Contract                     | پیمان امانی                               |
| <b>D</b>                               |                                           |
| Delay in Payment                       | تأخیر در پرداخت                           |
| Discontinued Operations                | عملیات متوقف شده                          |
| <b>E</b>                               |                                           |
| Excess of the Value of Work            | برآورد هزینه های لازم برای تکمیل پیمان    |
| Execution                              | مازاد ارزش کار انجام شده                  |
| Extra Works                            | کارهای جدید                               |
| <b>F</b>                               |                                           |
| Final Certificate                      | گواهی (صورت مجلس) تحویل قطعی              |
| Final Statement                        | صورت حساب قطعی                            |
| Final Take- Over (Acceptance)          | تحویل قطعی                                |
| Fixed Price Contract                   | پیمان مقطوع (پیمان براساس قیمت های مقطوع) |
| <b>G</b>                               |                                           |
| General Terms of Contract              | شرایط عمومی پیمان                         |
| Group of Contracts                     | گروه پیمان ها                             |
| Guarantee Work                         | کارهای تضمینی                             |
| <b>H</b>                               |                                           |
| Hand- Over, Practical Completion       | تحویل موقت                                |
| Hand- Over, Issue of Final Certificate | تحویل قطعی                                |
| Hidden Reserve                         | اندوخته پیمان                             |
| Hidden Payments                        | دریافت های تشویقی                         |
| <b>I</b>                               |                                           |
| Incentive Payments                     | مبلغ اولیه درآمد پیمان                    |
| <b>L</b>                               |                                           |
| List of Prices                         | فهرست قیمت ها - فهرست بها                 |
| Lump Sum Contract                      | قرارداد مقطوع براساس قیمت کل کار          |
| <b>M</b>                               |                                           |
| Main Contract                          | قرارداد اصلی - قرارداد دست اول            |
| Material on Site                       | مواد و مصالح پای کار                      |
| <b>N</b>                               |                                           |
| Non Profit Contracts                   | پیمان های زیان ده                         |
| <b>O</b>                               |                                           |
| On Account                             | علی الحساب                                |
| Outcome (Profit or Loss) of Contracts  | ماحصل (سود یا زیان) پیمان ها              |

**P**

|                                    |                                       |
|------------------------------------|---------------------------------------|
| Payment Bond                       | ضمانت نامه پیش پرداخت                 |
| Penalties Arising From Delay       | جرایم تأخیر                           |
| Percentage- of – Completion Method | روش درصد پیشرفت کار                   |
| Performance Withholdings           | کسور وجه الضمان (سپرده حسن انجام کار) |
| Pre- contract Cost                 | مخارج قبل از انعقاد قرارداد           |
| Preliminary Works                  | کارهای مقدماتی                        |
| Prepayment (Advance Payment)       | پیش پرداخت                            |
| Price Adjustment                   | تعدیل قیمت                            |
| Price Index                        | شاخص قیمت                             |
| Profit on Uncompleted Contract     | سود پیمان ناتمام                      |
| Provisional Hand- Over             | تحويل موقت                            |
| Provision for Foreseeable Losses   | ذخیره زیان های قابل پیش بینی          |

**R**

|                                      |                                |
|--------------------------------------|--------------------------------|
| Receivable Amounts for Work Progress | مبالغ دریافتنی بابت پیشرفت کار |
| Refundable Deposits                  | سپرده های قابل استرداد         |
| Resident Engineer                    | مهندس مقیم – ناظر مقیم         |
| Revised Contract Price               | مبلغ تجدیدنظر شده پیمان        |

**S**

|                                 |                            |
|---------------------------------|----------------------------|
| Security                        | وثیقه                      |
| Site Preparation                | تجهیز کارگاه               |
| Stage of Completion of Contract | میزان تکمیل کار            |
| Sub – Contract                  | پیمان دست دوم – پیمان فرعی |
| Sub – Contractor                | پیمانکار دست دوم (جزء)     |
| Subject of Contract             | موضوع پیمان                |
| Submission of the Tender        | تسلیم پیشنهاد مناقصه       |

**T**

|                          |                                    |
|--------------------------|------------------------------------|
| Technical Specifications | مشخصات فنی                         |
| Tender Acceptance Period | مدت قبول پیشنهادهای شرکت در مناقصه |

**V**

|                             |                  |
|-----------------------------|------------------|
| Variation                   | تغییر مقادیر کار |
| Variation in an Instruction | تغییر پیمان      |

**W**

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| Warranty (Maintenacne) Period | دوره تضمین |
|-------------------------------|------------|



## پرسش

۱. استاندارد حسابداری ایران چه تعریفی برای پیمان بلند مدت ارائه نموده است ؟
۲. استاندارد حسابداری ایران چه تعریفی برای مفاهیم واصطلاحات زیر بیان نموده است :  
(الف) پیمان مقطوع (ب) پیمان امانی  
(ج) علی الحساب پیمان (د) زیانهای قابل پیش بینی
۳. یک طرح بلند مدت پیمانکاری از چند مرحله تشکیل گردیده است؟ نمودار محتوای عملیات پیمانکاری را ترسیم و برای هر مرحله توضیح ارائه نمایید.
۴. وظیفه مطالعات مقدماتی و تفصیلی طرح بلند مدت پیمانکاری بر عهده چه گروهی می باشد؟ در مرحله مطالعات چه اقداماتی باید صورت پذیرد؟
۵. پیمانکار چگونه انتخاب می شود؟
۶. چه وظایفی بر عهده پیمانکار و کارفرما در مراحل انعقاد قرارداد ، عملیات اجرایی و تهیه و تنظیم صورت وضعیت می باشد؟
۷. در چه مقطعی یک پیمان می تواند تحویل موقت شود؟ چه اقداماتی بایستی توسط کارفرما و پیمانکار در این مرحله صورت پذیرد؟
۸. در چه مقطعی یک پیمان می تواند تحویل قطعی شود؟ چه اقداماتی بایستی توسط کارفرما و پیمانکار در این مرحله صورت پذیرد؟
۹. ضمانت نامه های قابل قبول در معاملات دولتی کدامند؟
۱۰. انواع تضمین جهت قراردادهای مشاوره ، مدیریت طرح ، امور پیمانکاری بلند مدت و... کدامند؟ در خصوص مقطع تحویل واسترداد هر یک توضیح دهید.
۱۱. برای شناسایی درآمد قراردادهای بلند مدت پیمانکاری چه روشهایی ارائه شده است ؟ استاندارد حسابداری ایران چه روشی را تجویز می نماید؟
۱۲. برای اندازه گیری درصد پیشرفت پیمان چه روشهایی وجود دارد ؟ توضیح دهید .
۱۳. مخارج مستقیم پیمان شامل چه مواردی است ؟
۱۴. مازاد بهای تمام شده بر صورت وضعیت ارسالی و همچنین مازاد صورت وضعیت ارسالی بر بهای تمام شده در چه شرایطی رخ می دهد؟
۱۵. درآمد پیمان بلند مدت در صورتی که ماحصل پیمان را نتوان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد ، چگونه شناسایی می شود ؟
۱۶. در چه شرایطی باید گروه پیمانها را به عنوان پیمان واحد تلقی کرد ؟
۱۷. در چه شرایطی پیمان بلند مدت زیان خواهد داشت ؟ نحوه شناسایی زیان در قرارداد بلند مدت پیمانکاری را تشریح نمایید.
۱۸. در صورت وقوع چه شرایطی ماحصل پیمان بلند مدت را می توان به صورت قابل اتکا برآورد کرد؟
۱۹. اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان چگونه شناسایی می شود ؟
۲۰. تعدیل مبلغ اولیه پیمان در چه صورتی امکان پذیر است؟



### ✂ سوالات چهارگزینه‌ای ✂

۱. شرکت ساختمانی کلبه برای شناخت درآمد قراردادهای بلندمدت ساختمانی از روش درصد پیشرفت کار استفاده می‌کند. در مورد این شرکت اطلاعات زیر در دست است:

|                |                                          |
|----------------|------------------------------------------|
| ۴,۷۵۰,۰۰۰ ریال | صورت وضعیت ارسالی                        |
| ۴,۵۰۰,۰۰۰      | هزینه های انجام شده                      |
| ۴,۰۰۰,۰۰۰      | وجوه دریافتی از کارفرما                  |
| ۹,۰۰۰,۰۰۰      | هزینه های برآوردی تا تکمیل انجام قرارداد |
| ۱۵,۰۰۰,۰۰۰     | مبلغ قرارداد                             |

شرکت سود حاصله در سال جاری را چه رقمی گزارش می‌کند؟

|                     |                   |                 |                   |
|---------------------|-------------------|-----------------|-------------------|
| الف) ۴,۷۵۰,۰۰۰ ریال | ب) ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ج) ۵۰۰,۰۰۰ ریال | د) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال |
|---------------------|-------------------|-----------------|-------------------|

۲. شرکت ساختمانی " در بند " برای شناخت درآمد قراردادهای بلندمدت ساختمانی خود از روش درصد تکمیل پیمان استفاده می‌کند. طی سال مالی ۸۱، شرکت در بند قرارداد ساختمانی جدیدی به مبلغ ۱۴,۴۰۰ ریال منعقد کرد که عملیات آن در سال ۸۳ خاتمه یافت. اطلاعات زیر از مدارک حسابداری مربوط به سال ۸۱، استخراج شده است:

|       |                               |
|-------|-------------------------------|
| ۲,۱۶۰ | مخارج انجام شده               |
| ۵,۰۴۰ | مخارج برآوردی برای بقیه پیمان |
| ۲,۳۵۲ | صورت وضعیت‌های صادرشده        |
| ۱,۴۴۰ | مبالغ دریافتی                 |

مبلغ درآمد سال ۸۱ چند ریال است؟

|                 |               |               |             |
|-----------------|---------------|---------------|-------------|
| الف) ۲,۱۶۰ ریال | ب) ۴,۳۲۰ ریال | ج) ۲,۸۸۰ ریال | د) ۴۳۲ ریال |
|-----------------|---------------|---------------|-------------|

۳. اطلاعات زیر در ارتباط با یک پیمان بلندمدت از دفاتر شرکت سازه گستر شمال که از روش درصد پیشرفت کار استفاده می‌کند استخراج شده است:

|      |                               |
|------|-------------------------------|
| ۴۰۰۰ | مخارج تحمل شده انباشته        |
| ۳۰۰۰ | هزینه های شناسایی شده انباشته |
| ۵۰   | ذخیره زیانهای قابل پیش بینی   |
| ۲۰۰  | علی الحساب دریافتی            |

مانده حساب پیمان در جریان پیشرفت چند ریال است؟

|            |         |          |        |
|------------|---------|----------|--------|
| الف) ۳,۰۵۰ | ب) ۱۰۰۰ | ج) ۳,۹۵۰ | د) ۹۵۰ |
|------------|---------|----------|--------|





- شرکت پیمانکاری تخت جمشید در سال ۸۵ قراردادی به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال منعقد نموده است. اطلاعات مربوط به این پیمان که در صورتهای مالی سال ۸۵ گزارش شده، به شرح زیر است:

|          |                                                              |
|----------|--------------------------------------------------------------|
| ۶۰۰۰     | حسابهای دریافتنی - کارفرما                                   |
| ۲۰,۰۰۰   | پیمان در جریان پیشرفت                                        |
| (۱۶,۰۰۰) | صورتحسابهای تایید شده                                        |
| ۴۰۰۰     | مازاد بهای تمام شده و سود ناخالص بر صورت وضعیت های تایید شده |
|          | صورتحساب سود و زیان:                                         |
| ۱۰۰۰     | سود پیمان ناتمام در سال ۸۵                                   |

با توجه به اطلاعات فوق، به سوالات ۴ الی ۷ پاسخ دهید.

|                                                  |             |           |           |           |
|--------------------------------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|
| ۴. مخارج واقعی انجام شده در سال ۸۵ چند ریال است؟ | الف) ۱۹,۰۰۰ | ب) ۱۵,۰۰۰ | ج) ۱۶,۰۰۰ | د) ۲۰,۰۰۰ |
|--------------------------------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|

|                                                                     |             |           |           |           |
|---------------------------------------------------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|
| ۵. مخارج برآوردی برای تکمیل این پیمان در پایان سال ۸۵ چند ریال است؟ | الف) ۲۴,۰۰۰ | ب) ۲۰,۰۰۰ | ج) ۳۸,۰۰۰ | د) ۱۶,۰۰۰ |
|---------------------------------------------------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|

|                                                                                 |             |           |           |           |
|---------------------------------------------------------------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|
| ۶. شرکت تخت جمشید در سال ۸۵ بابت این پیمان چند ریال از کارفرما دریافت کرده است؟ | الف) ۱۵,۰۰۰ | ب) ۱۶,۰۰۰ | ج) ۱۴,۰۰۰ | د) ۱۰,۰۰۰ |
|---------------------------------------------------------------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------|

|                                           |            |          |          |           |
|-------------------------------------------|------------|----------|----------|-----------|
| ۷. کل سود برآوردی این پیمان چند ریال است؟ | الف) ۱,۰۰۰ | ب) ۲,۰۰۰ | ج) ۳,۰۰۰ | د) ۲۰,۰۰۰ |
|-------------------------------------------|------------|----------|----------|-----------|

- ۸. شرکت پیمانکاری «بهبود سازه» از روش درصد تکمیل پیمان برای شناسایی درآمد استفاده می کند. این شرکت قراردادی به مبلغ اولیه ۴۵۰,۰۰۰ ریال منعقد نمود که عملیات اجرایی آن در سال ۸۶ آغاز می گردد و در اواخر سال ۸۷ این قرارداد خاتمه می یابد. در پایان سال ۸۶ اطلاعات زیر در دست است:

|                                                  |               |
|--------------------------------------------------|---------------|
| مخارج انجام شده                                  | ۱۷۰,۰۰۰       |
| مخارج برآوردی برای بقیه پیمان                    | ۲۹۵,۰۰۰       |
| صورتحساب های تأیید شده                           | ۱۹۵,۰۰۰       |
| علی الحساب دریافتی                               | ۴۴,۰۰۰        |
| سود (زیان) شناسایی شده برای سال ۸۶ چند ریال است؟ |               |
| الف) صفر                                         | ب) ۵,۰۰۰ سود  |
| ج) ۱۵,۰۰۰ زیان                                   | د) ۲۵,۰۰۰ سود |

- ۹. شرکت پیمانکاری «طپس» از روش درصد تکمیل پیمان برای شناخت درآمد قراردادهای بلندمدت پیمانکاری استفاده می کند. این شرکت قراردادی به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال منعقد نمود که پس از ۳ سال تکمیل و به کارفرما تحویل شد.

سایر اطلاعات مربوط به این پیمان به شرح زیر است:

| ۸۴                            | ۸۵        | ۸۶        |
|-------------------------------|-----------|-----------|
| ۸۰۰,۰۰۰                       | ۷۲۵,۰۰۰   | ۱,۱۰۰,۰۰۰ |
| ۱,۰۰۰,۰۰۰                     | ۱,۰۵۰,۰۰۰ | -         |
| مخارج انجام شده طی سال        |           |           |
| مخارج برآوردی برای بقیه پیمان |           |           |

- با فرض آنکه محصل پیمان مشخص باشد، میزان زیان شناسایی شده در صورت سود و زیان سال ۸۵ چند ریال خواهد بود؟

|            |            |            |            |
|------------|------------|------------|------------|
| الف) ۷۵۰۰۰ | ب) ۳۸۶,۱۱۱ | ج) ۳۱۱,۱۱۱ | د) ۱۲۵,۰۰۰ |
|------------|------------|------------|------------|



## مسائل

(۱) شرکت پیمانکاری پدیده قرن در مناقصه احداث ساختمان مرکزی وزارت ارتباطات و فن آوری اطلاعات به عنوان برنده پذیرفته شده است. مبلغ قرارداد پیمان ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و مدت قرارداد ۳ سال است. سایر اطلاعات پیمان به شرح زیر می باشد:

| سال سوم     | سال دوم     | سال اول     | شرح                      |
|-------------|-------------|-------------|--------------------------|
| ۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج تحمل شده تا به حال |
| —           | ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۵۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | مخارج برآوردی برای تکمیل |

مطلوبست: تعیین درصد تکمیل پیمان و سود ناخالص در سالهای اول، دوم، سوم با روش درصد پیشرفت کار.

(۲) شرکت پیمانکاری مقاومت مصالح در مناقصه احداث یک پل برنده شد. مبلغ قرارداد ۵,۰۰۰ میلیون ریال و مدت قرارداد ۳ سال است. در سال دوم متمم قرارداد به مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال توسط شرکت مقاومت مصالح به کارفرما ارائه شده که مورد پذیرش قرار گرفته است. سایر اطلاعات پیمان به شرح زیر می باشد:

| سال سوم | سال دوم | سال اول          | شرح                      |
|---------|---------|------------------|--------------------------|
| ۴۰۰۰    | ۳۰۰۰    | ۱۴۰۰ میلیون ریال | مخارج تحمل شده تا به حال |
| —       | ۱۰۰۰    | ۲۵۰۰             | مخارج برآوردی برای تکمیل |

مطلوبست: تعیین درصد تکمیل پیمان و سود ناخالص پیمان در سالهای اول، دوم، سوم به روش درصد پیشرفت کار.

(۳) شرکت پیمانکاری شرق در اول اردیبهشت ۸۵ برای شرکت در مناقصه احداث ۵۰ کیلومتر راه شرکت نموده است. مبلغ پیشنهادی ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت پیمانکاری شرق در این راستا ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت خرید اسناد مناقصه و ۴۰۰,۰۰۰ ریال بابت کارمزد صدور ضمانت نامه بانکی جهت شرکت در مناقصه پرداخت نموده است. سپرده شرکت در مناقصه ۵٪ مبلغ اولیه پیمان در نظر گرفته شده است. در اول تیرماه ۸۵ شرکت پیمانکاری شرق به عنوان برنده مناقصه انتخاب شده است. سایر اطلاعات پیمان به شرح زیر است:

| سال سوم (ریال) | سال دوم (ریال) | سال اول (ریال) | شرح                      |
|----------------|----------------|----------------|--------------------------|
| ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰    | ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰    | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰     | مخارج تحمل شده تا به حال |
| —              | ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰    | ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰    | مخارج برآوردی برای تکمیل |
| ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰    | ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰    | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰     | صورت وضعیت های تأیید شده |
| —              | —              | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰     | پیش دریافت               |

فرض کنید شرکت پیمانکاری شرق مبلغ پیش دریافت را بطور یکجا در سال اول دریافت نموده است و همچنین در این راستا برای صدور ضمانت نامه و خرید سفته مربوط به وثیقه ۶۵۰,۰۰۰ ریال پرداخت کرده است.



مطلوبست: ارائه ثبت های لازم در طی سالهای اول، دوم و سوم.

(۴) شرکت پیمانکاری میبید در مناقصه احداث پالایشگاه اصفهان برنده شد. مبلغ قرارداد ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال و مدت قرارداد ۳ سال است. در سال دوم متمم قرارداد به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ میلیون ریال توسط شرکت میبید به کارفرما ارائه شده که مورد پذیرش قرار گرفته است. سایر اطلاعات پیمان به شرح زیر می باشد:

| شرح                       | سال اول             | سال دوم   | سال سوم   |
|---------------------------|---------------------|-----------|-----------|
| مخارج انجام شده تا به حال | ۶۰۰,۰۰۰ میلیون ریال | ۱,۴۰۰,۰۰۰ | ۲,۲۰۰,۰۰۰ |
| مخارج برآوردی برای تکمیل  | ۱,۲۰۰,۰۰۰           | ۸۰۰,۰۰۰   | —         |
| صورت وضعیتهای ارسالی      | ۵۰۰,۰۰۰             | ۷۵۰,۰۰۰   | ۱,۷۵۰,۰۰۰ |
| وجه دریافتی از کارفرما    | ۴۰۰,۰۰۰             | ۷۰۰,۰۰۰   | ۱,۹۰۰,۰۰۰ |

با فرض آنکه ماحصل پیمان قابل برآورد می باشد.

مطلوبست: ارائه ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت میبید در طی سالهای اول، دوم و سوم به روشهای درصد پیشرفت کار و کار تکمیل شده و گزارش در صورتهای مالی.

(۵) شرکت پیمانکاری کلبه در مناقصه احداث یک ساختمان برنده شد. مبلغ قرارداد ۹,۶۰۰,۰۰۰ میلیون ریال و مدت قرارداد ۳ سال است. سایر اطلاعات پیمان به شرح زیر می باشد:

| شرح                             | سال اول   | سال دوم   | سال سوم   |
|---------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| هزینه های تحقق یافته طی سال     | ۲,۴۰۰,۰۰۰ | ۳,۹۶۰,۰۰۰ | ۱,۷۰۰,۰۰۰ |
| هزینه های انباشته تا ۱۲/۲۹      | ۲,۴۰۰,۰۰۰ | ۶,۳۶۰,۰۰۰ | ۸,۰۶۰,۰۰۰ |
| برآورد هزینه جهت تکمیل در ۱۲/۲۹ | ۵,۶۰۰,۰۰۰ | ۱,۶۰۰,۰۰۰ | —         |
| صورت وضعیت ارسالی               | ۱,۷۰۰,۰۰۰ | ۳,۹۰۰,۰۰۰ | ۴,۰۰۰,۰۰۰ |
| وجه نقد پرداختی توسط کارفرما    | ۱,۶۰۰,۰۰۰ | ۳,۵۰۰,۰۰۰ | ۴,۵۰۰,۰۰۰ |

مطلوبست: ارائه ثبت های لازم در روش درصد پیشرفت کار با توجه به دو فرض مستقل زیر:

(الف) ماحصل پیمان قابل برآورد باشد.

(ب) ماحصل پیمان تا پایان سال دوم قابل برآورد نباشد.

(۶) شرکت پیمانکاری زرین سوله در مناقصه ای با مبلغ پیشنهادی ۲۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان برنده برگزیده می شود. اطلاعات مربوط به مخارج پیمان به شرح زیر در دست است:

| ۹۰                       | ۹۱          | ۹۲          |
|--------------------------|-------------|-------------|
| ۱۰,۰۰۰,۰۰۰               | ۹۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۰۵,۰۰۰,۰۰۰ |
| ۱۹۰,۰۰۰,۰۰۰              | ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ | —           |
| مخارج انجام شده جاری     |             |             |
| مخارج برآوردی برای تکمیل |             |             |

مطلوبست: ارائه ثبت لازم بابت شناسایی درآمد با دو فرض مستقل زیر:

(الف) ماحصل پیمان تا پایان قرارداد بطور قابل اتکا قابل برآورد نباشد.

(ب) ماحصل پیمان تا پایان سال ۹۱ بطور قابل اتکا قابل برآورد نباشد.



۷) شرکت مهر شهر در فروردین ماه ۸۵ قراردادی به مبلغ ۸,۰۰۰,۰۰۰ میلیون ریال برای احداث بخشی از اتوبان کرج - قزوین به طول ۵۰ کیلومتر به مدت سه سال امضاء می‌نماید. عملیات اجرایی پیمان در سال ۸۷ به اتمام رسیده و تحویل کارفرما گردید. سایر اطلاعات اضافی در طول اجرای پیمان به شرح زیر می‌باشد:

| شرح                             | ۱۳۸۵<br>میلیون ریال | ۱۳۸۶<br>میلیون ریال | ۱۳۸۷<br>میلیون ریال | جمع<br>میلیون ریال |
|---------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|--------------------|
| هزینه‌های واقعی پیمان در هر سال | ۱,۷۰۰,۰۰۰           | ۲,۰۰۰,۰۰۰           | ۲,۸۰۰,۰۰۰           | ۶,۵۰۰,۰۰۰          |
| صورت وضعیت ارسالی در هر سال     | ۱,۶۰۰,۰۰۰           | ۱,۹۰۰,۰۰۰           | ۴,۵۰۰,۰۰۰           | ۸,۰۰۰,۰۰۰          |
| مبالغ دریافتی از کارفرما        | ۱,۶۰۰,۰۰۰           | ۱,۸۰۰,۰۰۰           | ۴,۶۰۰,۰۰۰           | ۸,۰۰۰,۰۰۰          |

مطلوبست: ثبت رویدادهای فوق در دفتر پیمانکار با این فرض که ماحصل پیمان تا پایان قرارداد قابل تعیین نباشد. (شناسایی درآمد بر مبنای صفر)

۸) شرکت ساختمانی آرمین برای شناسایی درآمد از روش درصد پیشرفت کار (روش هزینه به هزینه) استفاده می‌نماید، مبلغ قرارداد ۲,۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت استخراج شده است:

| شرح               | ۱۳۸۴        | ۱۳۸۵        | ۱۳۸۶          |
|-------------------|-------------|-------------|---------------|
| سود (زیان) ناخالص | ۵۸,۰۰۰,۰۰۰  | ۲۰۳,۰۰۰,۰۰۰ | (۲۹,۰۰۰,۰۰۰)  |
| مخارج انجام شده   | ۵۲۲,۰۰۰,۰۰۰ | ?           | ۱,۱۸۹,۰۰۰,۰۰۰ |

با توجه به اطلاعات فوق به سوالات زیر پاسخ دهید:

- ۱) مخارج انجام شده در سال ۸۵ چند ریال است؟
- ۲) درصد پیشرفت پیمان در پایان سال ۸۵ چند ریال است؟
- ۳) برآورد سود ناخالص پیمان در پایان سال ۸۵ چند ریال است؟
- ۴) برآورد هزینه جهت تکمیل پیمان در پایان سال ۸۵ چند ریال است؟

۹) شرکت پیمانکاری سپاهان که در زمینه احداث پل اشتغال دارد، در سال ۸۲ چند پروژه در حال احداث دارد، اطلاعات زیر از مدارک شرکت پیمانکاری استخراج شده است:

| شرح            | قرارداد       | مخارج انجام شده<br>در سال اول | برآورد مخارج برای تکمیل<br>پیمان در سال اول |
|----------------|---------------|-------------------------------|---------------------------------------------|
| پروژه شماره یک | ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰   | ۳۱۰,۵۰۰,۰۰۰                   | ۲۰۷,۰۰۰,۰۰۰                                 |
| پروژه شماره دو | ۱,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۹۴۷,۷۰۰,۰۰۰                   | ۲۶۷,۳۰۰,۰۰۰                                 |
| پروژه شماره سه | ۱,۹۷۲,۵۰۰,۰۰۰ | ۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰                   | ۱,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰                               |

مخارج انجام شده در طی سال ۸۲ به شرح زیر می‌باشد:

(الف) پروژه شماره یک معادل ۱۳۹,۵۰۰,۰۰۰ ریال (برآورد مخارج برای تکمیل پیمان در ۸۲/۱۲/۲۹ به مبلغ ۱۱۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال)،

(ب) پروژه شماره دو معادل ۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (این پیمان تکمیل شده است.)

(ج) پروژه شماره سه معادل ۱,۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (برآورد مخارج برای تکمیل پیمان در ۸۲/۱۲/۲۹ به مبلغ ۴۲۰,۰۰۰,۰۰۰)



د) پروژه شماره چهار معادل ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (این پیمان در سال جاری امضاء شده، بهای قرارداد ۳۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و برآورد مخارج برای تکمیل پیمان در ۸۲/۱۲/۲۹ به مبلغ ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد).

مطلوبست:

- ۱) محاسبه درآمد پیمان، سود ناخالص پیمان به تفکیک، با فرض اینکه شرکت از روش درصد پیشرفت کار (هزینه به هزینه) برای مقاصد گزارشگری خود استفاده نماید.
- ۲) محاسبه درآمد قرارداد بلندمدت و سود ناخالص پیمان به تفکیک با فرض اینکه شرکت از روش کار تکمیل شده برای گزارشگری استفاده نماید.

۱۰) اطلاعات زیر مربوط به یک قرارداد پیمانکاری که از اسناد و مدارک شرکت پیمانکار استخراج شده می باشد:

| شرح                               | ۱۳۸۱<br>میلیون ریال | ۱۳۸۲<br>میلیون ریال | ۱۳۸۳<br>میلیون ریال |
|-----------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| مبلغ اولیه پیمان                  | ۷,۰۰۰,۰۰۰           | ۷,۰۰۰,۰۰۰           | ۷,۰۰۰,۰۰۰           |
| مخارج انجام شده در سال جاری       | ۱,۵۰۰,۰۰۰           | ۲,۱۰۰,۰۰۰           | ۲,۸۰۰,۰۰۰           |
| مخارج تحمل شده تا به حال          | ۱,۵۰۰,۰۰۰           | ۳,۶۰۰,۰۰۰           | ۶,۴۰۰,۰۰۰           |
| مخارج برآوردی برای تکمیل در ۱۲/۲۹ | ۴,۸۰۰,۰۰۰           | ۳,۲۰۰,۰۰۰           | —                   |

با توجه به اینکه به پیمان در کل سودآور می باشد.

مطلوبست: محاسبه سود (زیان) ناخالص پیمان و ثبت حسابداری لازم، بابت شناسایی سود و زیان ناخالص پیمان در روش درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده بطور مقایسه ای.

۱۱) با توجه به اطلاعات سوال ۱۰، چنانچه مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان در پایان سال ۸۲، به جای مبلغ ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال، مبلغ ۳,۵۰۰,۰۰۰ یال باشد.

مطلوبست: شناسایی زیان ناخالص پیمان در پایان سال ۸۲ (برآورد کل پیمان در سال ۸۲ زیان می باشد).

۱۲) شرکت پیمانکاری پیشرو صنعت جهت پروژه احداث ساختمان کارخانه قراردادی به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با کارفرما امضا نمود. اطلاعات زیر در دست است:

| شرح                            | ۱۳۸۴        | ۱۳۸۵        | ۱۳۸۶        | ۱۳۸۷        |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| مخارج انجام شده تا ۱۲/۲۹       | ۶۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| صورت وضعیت ارسالی              | ۶۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۷۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۹۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ |
| برآورد هزینه های آتی جهت تکمیل | ۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۷۰,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰ | —           |
| موجودی مصالح پای کار           | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰  | ۶,۰۰۰,۰۰۰   | ۴,۰۰۰,۰۰۰   | —           |
| وصولی از کارفرما               | ۵۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۶۵,۰۰۰,۰۰۰  | ۸۰,۰۰۰,۰۰۰  | ۲۰۵,۰۰۰,۰۰۰ |

مطلوبست: ثبت رویدادهای مربوط به قرارداد بلندمدت پیمانکاری در دفاتر پیمانکار با استفاده از روشهای درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده.



(۱۳) شرکت پیمانکاری نهانوند در ابتدای سال ۸۳ قراردادی جهت احداث ۱۰۰ کیلومتر راه برای وزارت راه به مبلغ اولیه ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال منعقد نمود. اطلاعات زیر مربوط به پیمان از سال ۸۳ الی ۸۷ می‌باشد:

| شرح                            | ۱۳۸۳      | ۱۳۸۴      | ۱۳۸۵      | ۱۳۸۶      | ۱۳۸۷      |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| مبلغ پیمان                     | ۱,۲۰۰,۰۰۰ | ۱,۲۰۰,۰۰۰ | ۱,۲۰۰,۰۰۰ | ۱,۲۰۰,۰۰۰ | ۱,۲۹۰,۰۰۰ |
| متمم پیمان                     | —         | —         | —         | ۹۰,۰۰۰    | —         |
| هزینه‌های واقعی تا ۱۲/۲۹       | ۲۸۷,۰۰۰   | ۵۹۸,۰۰۰   | ۷۳۶,۰۰۰   | ۸۹۸,۰۰۰   | ۱,۰۸۲,۰۰۰ |
| برآورد هزینه‌های آتی جهت تکمیل | ۸۰۴,۰۰۰   | ۶۰۵,۰۰۰   | ۵۵۲,۰۰۰   | ۳۸۰,۰۰۰   | —         |
| صورت وضعیت ارسالی              | ۲۸۰,۰۰۰   | ۳۰۰,۰۰۰   | ۱۲۰,۰۰۰   | ۱۶۰,۰۰۰   | ۴۳۰,۰۰۰   |
| وصولی از کارفرما               | ۲۷۰,۰۰۰   | ۲۸۵,۰۰۰   | ۱۰۰,۰۰۰   | ۱۴۵,۰۰۰   | ۴۹۰,۰۰۰   |
| موجودی مصالح پای کار           | ۲۰,۰۰۰    | ۱۰,۰۰۰    | ۵,۰۰۰     | —         | —         |

مطلوبست: ارائه ثبت‌های لازم در روش درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده، با توجه به اینکه ماحصل پیمان قابل برآورد است.

(۱۴) شرکت پیمانکاری آبادان، روش حسابداری کار تکمیل شده را در مورد قراردادهای بلندمدت پیمانکاری مورد استفاده قرار داده است. در سال ۸۶ مدیریت شرکت تصمیم به تغییر روش شناسایی درآمد از کار تکمیل شده به روش درصد پیشرفت کار گرفته است.

اطلاعات مربوط به قراردادهای پیمانکاری و سود و زیان شرکت آبادان به شرح زیر است:

| درآمد قبل از مالیات |                 |               |
|---------------------|-----------------|---------------|
| سال                 | درصد پیشرفت کار | کار تکمیل شده |
| قبل از ۸۷           | ۴,۸۳۰,۰۰۰       | ۳,۴۵۰,۰۰۰     |
| در سال ۸۷           | ۲,۷۶۰,۰۰۰       | ۲,۰۷۰,۰۰۰     |
| جمع در اول سال ۸۸   | ۷,۵۹۰,۰۰۰       | ۵,۵۲۰,۰۰۰     |
| در سال ۸۸           | ۱,۳۸۰,۰۰۰       | ۱,۰۳۵,۰۰۰     |

بخشی از صورت سود و زیان قبل از تغییر روش:

| صورت سود و زیان (روش کار تکمیل شده) | ۱۳۸۶    | ۱۳۸۵      |
|-------------------------------------|---------|-----------|
| سود خالص                            | ۷۷۶,۲۵۰ | ۱,۵۵۲,۵۰۰ |

اگر سود انباشته ابتدای سال ۸۵، ۶,۹۰۰,۰۰۰ ریال و نرخ مالیات ۲۵٪ باشد.

مطلوبست: ثبت لازم بابت تغییر روش حسابداری و محاسبه سود خالص با روش درصد پیشرفت کار و تنظیم گردش حساب سود و زیان انباشته.

(۱۵) شرکت پیمانکاری پویش به احداث سد اشتغال دارد. این شرکت در اواخر سال ۸۶ قراردادی امضا کرد که عملیات اجرایی آن از اوایل سال ۸۷ آغاز گردید. مبلغ پیمان ۱,۴۴۰,۰۰۰ میلیون ریال بود که در شرایط خصوصی این پیمان برای هر هفته تأخیر در تکمیل کار مبلغ ۲۴,۰۰۰ میلیون ریال جریمه پیش‌بینی شده است.



با وجود اینکه پیمان مزبور در سال ۸۷ طبق جدول زمانی پیشرفت داشت، اما در سال ۸۸ با ۴ هفته تأخیر به اتمام رسید و جریمه تأخیر از مبلغ پیمان کسر شد. سایر اطلاعات مربوط به این پیمان به شرح زیر است:

| شرح                                | ۱۳۸۷    | ۱۳۸۸      |
|------------------------------------|---------|-----------|
| مخارج انجام شده (انباشته)          | ۸۶۴,۰۰۰ | ۱,۰۸۰,۰۰۰ |
| پیش‌بینی باقیمانده مخرج برای تکمیل | ۹۶,۰۰۰  | —         |
| صورت وضعیت‌های تأیید شده (انباشته) | ۷۵۶,۰۰۰ | ۱,۳۴۴,۰۰۰ |
| مبالغ دریافتی از کارفرما (انباشته) | ۶۶۰,۰۰۰ | ۱,۳۴۴,۰۰۰ |

در صورتی که شرکت پویش برای حسابداری این پیمان از روش درصد پیشرفت کار پیروی کند و میزان پیشرفت کار را بر مبنای مخارج واقعی به کل مخارج برآوردی پیمان شناسایی کرده باشد، سود و زیان این پیمان طی سال ۸۷ و ۸۸ چه مبلغی خواهد بود؟

۱۶) شرکت پیمانکاری افق روشن در ابتدای سال ۸۷، قراردادی به مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با کارفرما امضا کرد. پیمان پس از ۳ سال تکمیل و به کارفرما تحویل شد. سایر اطلاعات مربوط به این پیمان به شرح زیر است:

| شرح                                       | ۸۷         | ۸۸         | ۸۹         |
|-------------------------------------------|------------|------------|------------|
| مخارج واقعی پیمان در هر سال               | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۸۰,۰۰۰ | ۱۹,۵۲۰,۰۰۰ |
| مخارج واقعی پیمان در سال‌های قبلی         | *          | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | ۲۲,۰۸۰,۰۰۰ |
| پیش‌بینی باقیمانده مخارج برای تکمیل پیمان | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ | ۱۸,۷۲۰,۰۰۰ | —          |

شرکت افق روشن برای حسابداری این قرارداد از روش درصد پیشرفت کار پیروی می‌کند و میزان پیشرفت کار را بر مبنای مخارج واقعی به کل مخارج برآوردی پیمان اندازه‌گیری می‌کند. شرکت افق روشن در سالهای ۸۷، ۸۸ و ۸۹ چه مقدار سود (زیان) گزارش می‌کند؟

