

## مخارج اجرای پیمان

مخارج اجرای پیمان در برگیرنده مخارج مستقیم و هرگونه مخارج غیرمستقیمی است که قابل تخصیص به پیمان است.

به طور کلی، مخارج اجرای پیمان را می توان به سه دسته به شرح زیر طبقه بندی کرد:

**۱- مخارج مستقیم پیمان** - مخارجی است که مشخصاً به یک پیمان خاص مربوط می شود و می توان آنها را به طور مستقیم

به پیمان مورد نظر تخصیص داد. نمونه هایی از مخارج مستقیم عبارت است از:

الف - هزینه مواد و مصالح مصرف شده در پیمان

ب - هزینه دستمزد کارگران و سرپرستان مستقر در کارگاه

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

د - هزینه های تجهیز و برچیدن کارگاه

ه - مخارج مستقیم طراحی و کمک های فنی مختص پیمان

و - مخارج برآورده پیمان در دوره تضمین

ز - مخارج ناشی از طرح ادعا توسط اشخاص ثالث<sup>۱</sup>

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

پیمان در جریان پیشرفت

×

حساب های مختلف\*

×

\* حساب های مختلف می تواند بر حسب مورد وجود نقد، پیش پرداخت ها، حساب های پرداختی و استهلاک انباشته باشد.

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

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

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

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

د - مخارج تهیه لیست حقوق و دستمزد کارکنان پیمان

ه - مخارج تأمین مالی قابل انتساب به پیمان (براساس الزامات استاندارد "حسابداری مخارج تأمین مالی")

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

۱- مخارج مربوط به ادعاهای مطرح شده توسط اشخاص ثالث تنها در صورت احراز شرایط ذخیره طبق استانداردهای حسابداری، یعنی در صورتی شناسایی خواهد شد که اولاً تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه وجود داشته باشد و ثانیاً آن تعهد را بتوان به گونه ای انکاپسول اندازه گیری کرد. اگر بکی از این دو شرط احراز نگردد، تعهد به عنوان یک بدھی احتمالی افشا می شود.

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

مخارج قابل مطالبه از کارفرما - مخارجی است که طبق پیمان مشخصاً باید به حساب کارفرما منظور شود، مانند مخارج  
عمری و اداری و یا مخارج توسعه ای که جبران آنها به طور مشخص در پیمان قید شده است.

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

محبوب نمی سریار عمومی و اداری و فروش

الف - هزینه های مالی غیر مرتبط با پیمانها

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

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

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

مثال ۲-۱ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۲-۱، فرض کنید شرکت کورش در ارتباط با تقدیر احداث ساختمان مخارج زیر را

نهایی گردیده است:

۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه های تجهیز کارگاه پرداخت گردید.

۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت خرید مواد و مصالح پرداخت گردید که تماماً صرف احداث ساختمان شده است.

۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت دستمزد کارگران و سرپرستان مستقر در کارگاه پرداخت شد.

۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است.

هزینه استهلاک ماشین آلات مورد استفاده در پیمان معادل ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است.

هزینه علاوه بر این پیمان، پیمان های دیگری نیز در دست اجرا دارد و برخی از هزینه ها به صورت مشترک برای

مشترک کورش انجام می شود. مخارج متحمل شده بابت پیمان های مشترک در سال ۱۳۶۱ مبلغ ۱۳۶۱ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده که

کل پیمان ها انجام می باشد.

شرکت برآورده است مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال از آن متعلق به این پیمان می باشد.

مطلوب: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت کورش

۱) پیمان در جریان پیشرفت

وجوه نقد

۲) پیمان در جریان پیشرفت

وجوه نقد

۳) پیمان در جریان پیشرفت

وجوه نقد

۴) پیمان در جریان پیشرفت

استهلاک ابانته ماشین آلات

۵) پیمان در جریان پیشرفت

مخارج مشترک پیمان ها

## مخارج پیمانکار جزء<sup>۱</sup>

در برخی موارد پیمانکار به منظور تسهیل در اجرای قسمت یا قسمت‌هایی از عملیات موضوع پیمان، قراردادهای با پیمانکاران جزء منعقد می‌کند. مثلاً پیمانکار اجرای سد ممکن است عملیات خاکبرداری را براساس قراردادی به پیمانکار جزء واگذار نماید. در این گونه موارد، مخارجی که توسط پیمانکار جزء انجام می‌شود، براساس نرخ‌های پیمان به مخارج پیمان اضافه می‌شود. این مخارج مستقیماً قابل تخصیص به پیمان بوده و لذا در حساب پیمان در جریان پیشرفت ثبت می‌گردد.

## تهیه صورت وضعیت

همان‌طور که قبل<sup>۱</sup> بیان شد، صورت وضعیت کارهای انجام شده در فواصل زمانی معینی تهیه و پس از تأیید مهندس مشاور برای کارفرما ارسال می‌شود. پس از بررسی صورت وضعیت توسط کارفرما و تأیید آن، مبلغ صورت وضعیت‌های قبلی از آن کسر و خالص صورت وضعیت تأیید شده در آخرین دوره کارکرد به دست می‌آید و از این بابت ثبت زیر در دفاتر پیمانکار صورت می‌گیرد:

-

جمع<sup>۱</sup> دوره‌های مبلغ خالص صورت وضعیت → حساب‌های دریافتی - کارفرما

دوره جاری مبلغ بازیافتی پیمان

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

## دریافت وجه صورت وضعیت

کارفرماکسورات مربوطه از قبل مالیات، بیمه، سپرده حسن انجام کار و اقساط پیش‌دریافت را از خالص صورت وضعیت تأیید شده کسر نموده و باقی مانده را به پیمانکار پرداخت می‌کند. هنگام دریافت وجه صورت وضعیت ثبت زیر در دفاتر پیمانکار صورت می‌گیرد:

وجه نقد	حساب‌های دریافتی - کارفرما
۵٪ پیش‌پرداخت مالیات	۱۰٪ سپرده حسن انجام کار
بایع <sup>۱</sup> ۶۲٪ یا ۵٪ سپرده بیمه	۱۰٪ پیش‌دریافت پیمان

<sup>۱</sup>- پیمانکار جزء، یا پیمانکار دست دوم شخص حقیقی یا حقوقی است که در انجام کارهای اجرایی تخصص دارد و پیمانکار برای اجرای بخشی از عملیات موضوع پیمان با اوی قرارداد منعقد می‌کند.

مثال ۲-۴- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال‌های ۲-۱ و ۲-۲، فرض کنید در تاریخ ۱۳۹۱/۸/۱۵ صورت وضعیت موقت شماره ۱ به مبلغ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت کورش تهیه شده و توسط دستگاه نظارت کارفرما تأیید گردید.

در تاریخ ۱۳۹۱/۸/۲۶ مبلغ صورت وضعیت مورد اشاره پس از کسر ۲۰ درصد بابت پیش‌پرداخت، ۵ درصد مالیات، ۵ درصد سپرده بیمه و ۱۰ درصد سپرده حسن انجام کار به شرکت کورش پرداخت شد.

مطلوب است: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت کورش

حل:

۱۳۹۱/۸/۱۵

(۱۳) حساب‌های دریافتی - کارفرما

مبلغ بازیافتی پیمان

۶۰,۰۰۰,۰۰۰

۶۰,۰۰۰,۰۰۰

۱۳۹۱/۸/۲۶ (۱۴) وجهه نقد

پیش‌دریافت پیمان

پیش‌پرداخت مالیات

سپرده بیمه

سپرده حسن انجام کار

حساب‌های دریافتی - کارفرما

## تحویل موقت

پیمانکار هنگام تحویل موقت باید اقدام به تخریب و برچیدن کارگاه نموده و مواد و مصالح حاصل از تخریب و همچنین کلیه تجهیزات، ماشین‌آلات و ابزار و مصالح اضافی متعلق به خود را از محل کارگاه خارج نماید. کلیه هزینه‌های تخریب و انتقال به عهده پیمانکار بوده و بابت آن ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× حریم کارگاه رسیده است → پیمان در جریان پیشرفت

وجوه نقد

لازم به توضیح است که عواید حاصل از فروش مواد و مصالح زائد از مخارج پیمان کسر می‌گردد.

در صورتی که پس از تحویل موقت، براساس صورت وضعیت قطعی تهیه شده، پیمانکار بدھی نداشته باشد، ۵۰ درصد سپرده حسن انجام کار از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد گردیده و بابت دریافت آن ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

وجوه نقد

سپرده حسن انجام کار

شایان توجه است که پس از تحویل موقت و ارائه صورت وضعیت قطعی، ضمانتنامه انجام تعهدات و ضمانتنامه پیش‌پرداخت ابطال و وثیقه‌های مربوطه مسترد می‌گردد و سپرده‌های نقدی مربوطه نیز آزاد می‌شود که بابت ثبت آنها کلیه ثبت‌های قبلی غیر از ثبت کارمزد معکوس می‌شود.

مثال ۲-۵- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال‌های ۱-۲، فرض کنید شرکت کورش در تاریخ ۱۳۸۱/۱۱/۲ عملیات احداث ساختمان را به اتمام رسانده و در همین تاریخ صورت وضعیت قطعی را به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تهیه نمود که مورد تأیید دستگاه نظارت کارفرما نیز قرار گرفت. هزینه‌های تخریب و برچیدن کارگاه به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت شد.

گردید و مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت فروش مواد و مصالح زائد عاید شرکت کورش شد.  
در تاریخ ۱۳۸۱/۱۱/۸ مبلغ خالص صورت وضعیت قطعی به شرکت کورش پرداخت و ۵۰ درصد سپرده حسن انجام کار نیز به شرکت مسترد گردید. همچنین ضمانتنامه‌های صادره به نفع کارفرما باطل گردیده و بانک نیز وثیقه‌های مربوطه و سپرده‌های نقدی ضمانتنامه‌ها را در تاریخ ۱۳۸۱/۱۱/۹ به پیمانکار مسترد نمود.

مطلوبیست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت کورش

حل:

۱۳۸۱/۱۱/۲

$$100,000,000 - 60,000,000 = 40,000,000$$

$$40,000,000$$

(۱۵) حساب‌های دریافتی - کارفرما

مبلغ بازیافتی پیمان

$$1,500,000 - 500,000 = 1,000,000$$

$$1,000,000$$

(۱۶) پیمان در جریان پیشرفت

وجوه نقد

۱۳۸۱/۱۱/۸

(۱۷) وجوه نقد

پیش‌دریافت پیمان

$$40,000,000 \times \% 20 = 8,000,000$$

$$8,000,000$$

پیش‌پرداخت مالیات

$$40,000,000 \times \% 5 = 2,000,000$$

$$2,000,000$$

سپرده بیمه

$$40,000,000 \times \% 5 = 2,000,000$$

$$2,000,000$$

سپرده حسن انجام کار  
حساب‌های دریافتی - کارفرما

وجوه نقد

سپرده حسن انجام کار

$$40,000,000 \times \% 10 = 4,000,000$$

$$4,000,000$$

(۱۸) طرف حساب‌های انتظامی

حساب‌های انتظامی - ضمانتنامه انجام تعهدات

طرف حساب‌های انتظامی

حساب‌های انتظامی - ضمانتنامه پیش‌دریافت

۱۳۸۱/۱۱/۹

(۲۰) طرف حساب‌های انتظامی

حساب‌های انتظامی - وثیقه ضمانتنامه انجام تعهدات

طرف حساب‌های انتظامی

حساب‌های انتظامی - وثیقه ضمانتنامه پیش‌دریافت

وجوه نقد

سپرده نقدی صدور ضمانتنامه

$$500,000 + 2,000,000 = 2,500,000$$

$$2,500,000$$

## تحویل قطعی

هنگام تحویل قطعی عملیات موضوع پیمان، ۵۰ درصد باقی مانده سپرده حسن انجام کار دریافت گردیده و بابت آن حساب وجوه نقد بدھکار و حساب سپرده حسن انجام کار بستانکار می‌شود. هرگونه هزینه انجام شده در دوره تضمین بابت رفع نقص نیز به حساب پیمان در جریان پیشرفت منظور می‌گردد.

**مثال ۲-۶**- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۲-۵، با فرض این که در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۳ عملیات موضوع پیمان تحویل قطعی گردیده و ۵۰ درصد باقی مانده سپرده حسن انجام کار به شرکت کورش مسترد گردیده باشد،  
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت کورش

حل:	۱۳۹۱/۱۲/۳
	(۲) وجوه نقد
سپرده حسن انجام کار	۵,۰۰۰,۰۰۰
۵,۰۰۰,۰۰۰ =	۵,۰۰۰,۰۰۰
۱۰,۰۰۰,۰۰۰ -	۵,۰۰۰,۰۰۰

## شناسایی درآمد و هزینه‌های ناتمام در پایان دوره مالی

با توجه به ماهیت پیمان‌های بلندمدت، اجرای یک پیمان معمولاً در دوره‌های مالی مختلف واقع می‌شود. در صورتی که پیمانکار نتیجه عملیات پیمان را در پایان قرارداد شناسایی کند و در طول اجرای پیمان درآمد و هزینه‌ای شناسایی نگردد، صورت سود و زیان تصویر مطلوبی از عملکرد واحد تجاری نشان نمی‌دهد. بنابراین مسئله اساسی در حسابداری پیمان‌های بلندمدت نقطه شناسایی درآمد و سود و یا به عبارت بهتر تخصیص درآمدها و هزینه‌های پیمان به دوره‌هایی است که عملیات موضوع پیمان اجرا می‌شود.

طبق استانداردهای حسابداری، در صورتی که بتوان ماحصل (سود و زیان) یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد<sup>۱</sup>، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه دوره شناسایی شود. شناخت درآمد و هزینه براساس میزان تکمیل پیمان اصطلاحاً روش درصد تکمیل پیمان یا روش درصد پیشرفت کار نامیده می‌شود. طبق این روش، در پایان هر دوره مالی، بخشی از کل درآمد و مخارج پیمان، متناسب با پیشرفت (یا درصد تکمیل) پیمان به عنوان درآمد و هزینه دوره شناسایی و در نتیجه سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می‌یابد.

۱- در پیمان‌های مقطوع، ماحصل پیمان را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد که تمامی شرایط زیر برقرار باشد:

الف- درآمد پیمان را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه گیری کرد،

ب- جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد،

ج- مخارج لازم برای تکمیل پیمان و همچنین درصد تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه گیری کرد، و

د- مخارج پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه گیری کرد تا مقایسه مخارج واقعی تحمل شده پیمان با برآوردهای قبلی آنها مبسوط گردد.

در پیمان‌های امامی نیز ماحصل پیمان را زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد که کلیه شرایط زیر برقرار باشد:

الف- جریان ورودی منافع اقتصادی مرتبط با پیمان به واحد تجاری محتمل باشد، و

ب- مخارج پیمان را بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه‌ای قابل اتکا اندازه گیری کرد.