

مروری بر قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

نصراله سلامی نژاد^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۱۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۱۱/۳۰

چکیده

امروزه تنوع قراردادهای پیمانکاری به گونه‌ای چشمگیر گسترش یافته است. عدم شناخت مناسب مدیران و دست‌اندرکاران بنگاه‌ها از تقسیم‌بندی‌های این قراردادها موجب گردیده که در تنظیم روابط کاری، مشکلاتی ایجاد شود. تعریف صنعت پیمانکاری به دلیل تعدد و تنوع حیطه عملیات، کاری دشوار است. قراردادها نقش اساسی در مشخص کردن تعهدات، حقوق و وظایف طرفین در فرایند اجرایی و اتمام کار دارند. انواع قراردادها با توجه به شرایط مالی، زمان بندی و متغیرهای دیگر مشخص می شوند. قرارداد پیمانکاری یک قرارداد حقوقی به شمار می رود که بین کارفرما و پیمانکار منعقد می شود تا پیمانکار یک پروژه مشخص را برای کارفرما انجام دهد. به این ترتیب کارفرما برای دریافت خدمات خاصی با پیمانکار قرارداد می بندد و طرفین متعهد به انجام وظایف و مسئولیت های خود می شوند. قراردادهای پیمانکاری نوعی از قراردادهای اداری هستند که معمولاً موسسات، سازمان های عمومی و اداری مسوول، به عنوان کارفرما (که مظهر اجرای منافع عمومی هستند)، با اشخاص مبادرت به انعقاد آن در چهارچوب قوانین و مقررات مالی محاسباتی و مفاد شرایط عمومی پیمان می نمایند، همچنین به عنوان یکی از مهم ترین عناصر در حوزه ساخت و ساز و توسعه پروژه ها، نقش اساسی در مشخص کردن تعهدات، حقوق و وظایف طرفین دارند. این قراردادها با توجه به نوع پروژه، شرایط مالی، زمان بندی و سایر عوامل متغیر، به انواع مختلفی تقسیم می شوند.

واژگان کلیدی

قرارداد؛ پیمانکاری؛ شهرداری

۱. کارشناس عمران (امور پیمانها)، شهرداری داراب.

مقدمه

سیستم حسابداری موسسات پیمانکاری باید طوری طراحی شود که سود یا زیان دقیق پیمان در پایان کار تعیین شود. در حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری از اصول هزینه یابی سفارش کار تبعیت میشود. از این رو، برای آنکه بهای تمام شده هر طرح بطور جداگانه مشخص شود باید برای هر قرارداد پیمانکاری که منعقد میشود حسابی جداگانه در دفاتر افتتاح و برای سهولت مراجعه به اسناد و مدارک نظیر برگ درخواست کالا، حواله انبار و لیست دستمزد به هر پیمان شماره خاصی اختصاص یابد.

مساله اساسی در حسابداری پیمانکاری تعیین مخارج و درآمد هر دوره مالی در طول مدت قرارداد است. در مورد حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری ذکر نکات زیر ضروری است:

- ۱- دوره‌های که مخارج مربوط به یک طرح شناسایی میشود با امضای قرارداد آغاز و با تکمیل آن خاتمه می یابد.
- ۲- مخارجی را که پیمانکار قبل از انعقاد قرارداد برای شرکت در مناقصه انجام میدهد در صورتی که قابل تشخیص و شناسایی باشد جزو بهای تمام شده پیمان محسوب میشود در غیراین صورت جزو هزینه های دوره وقوع خواهد بود.
- ۳- در یک واحد پیمانکاری مخارج انجام شده را میتوان به ترتیب زیر طبقه بندی کرد:
 - الف-مخارج مستقیم، مانند مواد و مصالح مصرفی در پیمان، دستمزد کارگران و سرپرستان کارگاه و استهلاک ماشین آلات بکار گرفته شده در پیمان که جزو بهای تمام شده پیمان به شمار می آید.
 - ب -مخارج غیرمستقیم، مانند هزینه تعمیرگاه مرکزی، طراحی و خدمات فنی که بین پیمانهای مختلف سرشکن میشود.
 - ج -مخارج بی ارتباط با پیمانها، مانند هزینه های تحقیق و توسعه، هزینه های مالی غیر مرتبط با پیمانها و هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزاتی که در پیمانها بکار گرفته نشده است. این مخارج جزو بهای تمام شده پیمان به حساب نمی آید زیرا با پیشرفت هیچیک از پیمانها ارتباط ندارد؛ اما در برخی موارد هزینه های عمومی و اداری، هزینه های تحقیق و توسعه و هزینه های مالی که بطور مشخص با قرارداد معینی ارتباط دارد به عنوان بخشی از مخارج انباشته پیمان به حساب می آید.
 - ۴ - ضمانتنامه هایی که پیمانکار در طول اجرای طرح به کارفرما تسلیم می نماید میتواند به شکل آماری خارج از دفاتر و یا در حسابهای انتظامی ثبت شود

روشهای متداول حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

موسسات پیمانکاری برای حسابداری

قراردادهای بلندمدت از دو روش زیر پیروی می کنند:

۱- روش درصد پیشرفت کار

۲- روش کار تکمیل شده

بکارگیری هر یک از روشهای یاد شده به توانای پیمانکار در برآورد قابل اتکا از مخارج پیمان، درآمد پیمان و میزان پیشرفت کار بستگی دارد.

- روش درصد پیشرفت کار

در روش درصد پیشرفت کار، درآمد و سود ناخالص پیمان به تناسب پیشرفت عملیات یعنی درصد پیشرفت کار شناسایی میشود. در این روش، شناسایی سود ناخالص پیماندر هر دوره مالی، براساس پیش بینی کل مخارج و پیش بینی صورت وضعیتهایی که در طول دوره اجرای طرح تاییدخواهد شد انجام میگردد.

برای حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری طبق روش درصد پیشرفت کار، مخارج و صورت وضعیتهای تاییدشده در طول اجرای طرح به ترتیب در حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده (یا صورت وضعیتهایپیشرفت کارها) ثبت میشود. حساب پیمان در جریان ساخت مشابه حساب کار در جریان ساخت در روش هزینه یابی سفارش کار است با این تفاوت که سودناخالص پیمان در هر دوره مالی نیز به مخارج اجرای طرح اضافه میشود. بنابراین، مانده این حساب در پایان دوره مالی به ارزش خالص باز یافتنی (بهای تمام شده بعلاوه سودناخالص) گزارش میگردد. حساب کار گواهی شده مشابه حساب درآمد تحقق نیافته است که مانده بستانکار دارد. در تاریخ تهیه صورتهای مالی، مانده حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده هر قرارداد جداگانه از یکدیگر کسر و نتیجه جزو دارایی جاری یا بدهی جاری در ترازنامه گزارش میشود.

منطق بکارگیری روش درصد پیشرفت کار این است که کارفرما و پیمانکار طبق قرارداد، تعهدات الزام آوری را پذیرفته اند. پیمانکار مسئولیت کامل اجرای عملیات موضوع پیمان را پذیرفته است و کارفرما متعهد است که در آخر همراه صورت وضعیت کلیه کارهایی را که انجام یافته است براساس نرخهای مورد توافق به پیمانکار پرداخت کند. در نتیجه در جریان پیشرفت کار <فروش> بتدریج واقع میشود، بنابراین درآمد و هزینه نیز باید به همین نحو شناسایی شود. مزیت اصلی روش درصد پیشرفت کار این است که درآمد به تناسب پیشرفت عملیات شناسایی و با هزینه هایواقع شده برای رسیدن به همان مرحله مقابله میشود یعنی تطابق هزینه و درآمد هر دوره به نحوی صحیح انجام میگردد. امدار مقابل خطر اشتباه در برآورد را به همراه دارد. بدین جهت تا زمانی که نسبت به سودآوری کل پیمان اطمینانی نباشد منظور داشتن سود در صورتهای مالی مورد نخواهدداشت و کاربرد روش درصد پیشرفت کار نادرست است.

- روش کار تکمیل شده

در روش کار تکمیل شده درآمد و سود ناخالص پیمان هنگامی شناسایی میشود که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تکمیل و صرفاً کارهای جزئی باقیمانده باشد. برای حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکار طبق روش کار تکمیل شده، مخارج و صورت وضعیتهای تاییدشده در طول اجرای طرح مشابه روش درصد پیشرفت کار، به ترتیب در حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده ثبت میشود اما شناسایی سود تا زمانی آ که پیمان تکمیل نشده است به تعویق می افتد.

مزیت اصلی روش کار تکمیل شده این است که سودپیمان زمانی تعیین میشود که کار خاتمه یافته یا به مراحل نهایی تکمیل رسیده است. در این روش خطر شناسایی سودهایی که ممکن است کسب نشود به حداقل میرسد. اشکال اساسی روش کار تکمیل شده این است که درآمدی که در هر دوره مالی گزارش میشود میزان کار انجام شده طی آندوره را بر روی پیمانها منعکس نمیکند. یعنی اگر چند پیمان بزرگ همگی در یک دوره مالی تکمیل شود و در دوره های قبل پیمانی به اتمام نرسیده باشد و یا در دوره های بعد پیمانی تکمیل نشود با وجود ثبات نسبی فعالیتها انجام شده میزان سودی که گزارش میشود و سودی که به سهامداران تعلق میگیرد نادرست خواهد بود. همچنین اگر سود چندین ساله پیمان در یک سال به حساب منظور شود شرکت پیمانکاری مشمول ضریب مالیاتی بالاتری خواهد بود.

انتخاب روش

طبق استاندارد حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری، در صورت احراز تمام شرایط زیر: روش درصد پیشرفت کار را باید بکار گرفت

- ۱- برآورد منطقی از میزان پیشرفت کار و مخارج لازم برای تکمیل پیمان امکان پذیر باشد.
 - ۲- مسئولیت و اختیارات پیمانکار و کارفرما با صراحت در قرارداد مشخص شده باشد.
 - ۳- طرفین قرارداد توانایی ایفاء تعهداتی را که طبق قرارداد پذیرفته اند داشته باشند.
 - ۴- نسبت به وصول مبلغ پیمان اطمینان کافی وجود داشته باشد.
- روش کار تکمیل شده را باید تنها در موارد زیر بکار گرفت:
- ۱- حداقل یکی از شرایط یاد شده برای بکارگیری روش درصد پیشرفت کار وجود نداشته باشد.
 - ۲- قرارداد پیمانکاری کوتاه مدت باشد.
 - ۳- مخاطرات ذاتی قرارداد فراتر از مخاطرات عادی تجاری باشد بطوری که براساس آن امکان برآورد قابل اتکا وجود نداشته باشد.
- مؤسسات بخش عمومی و خصوصی اجرای عملیاتی نظیر راه سازی، سد سازی، اسکله و بندر سازی، نصب خطوط پستهای فشارقوی و انتقال نیرو، کشتی سازی، هواپیماسازی، ساختن فیلمهای سینمایی و قطعات پیچیده وسایل و تجهیزات را با انعقاد قرارداد به مؤسسات پیمانکاری واگذار میکنند. تعریف صنعت پیمانکاری به دلیل تعدد و تنوع حیطه عملیات، کاری دشوار است. در این مقاله، حسابداری پیمانکاری در موسساتی که از طریق انعقاد قرارداد به ساختن دارایی اشتغال دارند مورد مطالعه قرار میگیرد. ارکان اصلی عملیات پیمانکاری در هر نوع عملیات پیمانکاری سه ارکان اصلی زیر وجود دارد:

- کلیاتی پیرامون حسابداری قراردادهای پیمانی
- کارفرما

شخص حقیقی یا حقوقی است که اجرای عملیات معینی را به پیمانکار واگذار میکند. کارفرما برای هماهنگی و نظارت بر اجرای عملیات موضوع پیمان عموماً از خدمات مهندسان مشاور بهره میگیرد. جانشینان یا نمایندگان قانونی کارفرما در حکم کارفرما محسوب میشوند.

پیمانکار

شخص حقیقی یا حقوقی است که مسئولیت کامل اجرای عملیات موضوع پیمان را تا تکمیل نهایی بعهده میگیرد. پیمانکار معمولاً به منظور تسهیل در اجرای قسمت یا قسمتهایی خاص از عملیات موضوع پیمان (نظیر لوله کشی، آهنگری و نقاشی) قراردادهایی با اشخاص یا پیمانکاران جزء منعقد میکند. در مواردی که برای انجام دادن یک طرح خاص و یا اجرای عملیات طرحهای بزرگ نیاز به همکاری چند شرکت پیمانکاری با تخصصهای مختلف باشد برای افزایش توان مالی و عملیاتی و توزیع خطرات ناشی از اجرای عملیات موضوع پیمان، گروه شرکتهای پیمانکاری از همکاری یا مشارکت یا ادغام چند شرکت پیمانکاری بوجود می آید.

قرارداد

انعقاد قرارداد مهمترین بخش از فعالیت پیمانکاری است و منشا تعهد و التزام برای کارفرما و پیمانکار است. در قرارداد پیمانکاری مواردی از قبیل مشخصات طرفین قرارداد، موضوع پیمان، مبلغ پیمان، مدت پیمان، تعهدات طرفین قرارداد و فسخ یا خاتمه پیمان مشخص میشود. موضوع قراردادهای پیمانکاری ممکن است ساختن یک دارایی یا داراییهایی باشد که در مجموع طرح واحدی را تشکیل میدهد.

انواع قراردادهای پیمانکاری

قراردادهای پیمانکاری در صورتی که مخالف صریح قانون نباشد میتواند به اشکال مختلفی بین پیمانکار و کارفرما منعقد شود. قراردادهای متداول پیمانکاری به شرح زیر است:

قرارداد مقطوع

این نوع قرارداد معمولاً به یکی از دو شکل زیر تنظیم میشود:

الف- پیمانکار توافق میکند که در ازای دریافت مبلغی معین کل عملیات موضوع پیمان را انجام دهد.

ب - پیمانکار توافق میکند که در ازای دریافت مبلغی معین برای هر واحد کاری که انجام میدهد (مثلاً یک متر مربع زیربنا یا یک متر خاکبرداری) موضوع عملیات پیمان را انجام دهد.

معمولاً در طرحهای بزرگ و بلندمدت طبق ماده خاصی در قرارداد پیش بینی میشود که بهای واحد کار یا مبلغ پیمان براساس تغییرات شاخص قیمتها تعدیل شود.

قرارداد امانی

در این نوع قرارداد، مخارج مجاز یا تعیین شده در قرارداد به پیمانکار مسترد میشود و در ازای خدماتی که انجام داده است درصد معینی از مخارج یا حق الزحمه ثابتی را دریافت می‌آند؛ مانند قراردادهای خدمات مدیریت تهیه طرح و خدمات مشاورهای، تهیه طرح یا خدمات مدیریت کنترل و نظارت و یا پیمانکاری عملیات اجرایی و یا ساخت تجهیزات.

قرارداد بر اساس مواد و دستمزد

این نوع قرارداد مشابه قرارداد امانی است و طبق آن پیمانکار توافق می‌آند که در ازای دریافت دستمزد مستقیم با نرخ ساعتی معین و قیمت مواد و مصالح و سایر مخارجی که طبق قرارداد انجام داده است، موضوع عملیات پیمان را انجام دهد. پیمانکار نرخ ساعتی دستمزد را براساس بازایافت دستمزد و هزینه های غیرمستقیم و سود مورد انتظار تعیین میکند. در هر یک از قراردادهای یاد شده ممکن است:

- ۱ شرایط قرارداد در طول اجرای طرح بر اثر تغییر مقادیر کار، تغییر مدت پیمان و یا تراضی طرفین قرارداد تغییر کند.
- ۲ طبق ماده خاصی برای ایجاد انگیزه و تشویق پیمانکار به اتمام کار قبل از موعد مقرر، پاداش برای جلوگیری از تاخیر در اجرای عملیات جرائمی در نظر گرفته شود.

ویژگیهای صنعت پیمانکاری

برخی از ویژگیهای خاص صنعت پیمانکاری به شرح زیر است:

- ۱- اجرای عملیات موضوع پیمان از طریق انعقاد قرارداد به پیمانکار واگذار میشود و مدت اجرای طرح معمولاً به بیش از یک دوره مالی تسری مییابد.
- ۲- فعالیتهای پیمانکاری برخلاف سایر فعالیتهای تولیدی که معمولاً در فضای کارخانه انجام میگیرد در محل اجرای طرح که کارفرما در اختیار پیمانکار قرار میدهد انجام میگیرد.
- ۳- هر قرارداد پیمانکاری معمولاً به ساختن یک دارایی خاص میانجامد.
- ۴- قرارداد پیمانکاری پس از طی تشریفات مناقصه یا ترک مناقصه و یا توافق قیمت به پیمانکار واگذار میشود.
- ۵- پیمانکار برای پیشنهاد مبلغ پیمان علاوه بر برآورد بهای تمام شده طرح، سود مورد انتظار خود را به آن اضافه میکند.
- ۶- اگرچه پرداخت مخارج اجرای طرح به عهده پیمانکار است اما پیمان در طول دوره ساخت به کارفرما تعلق دارد.
- ۷- مبلغ قرارداد به تدریج در طول اجرای طرح از طریق تنظیم صورت وضعیت به پیمانکار پرداخت میشود.
- ۸- بهای تمام شده و صورت وضعیتهای اجرای کار در طول اجرای طرح انباشته میشود. این امر مدیریت حسابداری و حسابرسی قراردادهای پیمانکاری را دشوار میسازد.

۹- کارفرما برای جبران خسارتهای احتمالی و مسئولیت پذیری پیمانکار علاوه بر پوششهای بیمه ای معمولاً ضمانتنامه های زیر را از وی اخذ میکند:

الف- ضمانتنامه شرکت در مناقصه

این ضمانتنامه برای تضمین قیمتی که پیمانکار برای اجرای طرح پیشنهاد کرده است اخذ میشود. ضمانت نامه مذکور در صورتی که پیمانکار در مناقصه برنده شود و از انعقاد قرارداد امتناع ورزد به نفع کارفرما ضبط میشود.

ب - ضمانتنامه انجام تعهدات

این ضمانتنامه هنگام امضای قرارداد برای تضمین انجام تعهدات از پیمانکار اخذ میشود. ضمانتنامه مذکور پس از خاتمه کار و تصویب صورت مجلس تحویل موقت، آزاد میشود.

ج - ضمانتنامه پیش پرداخت

این ضمانتنامه پس از امضای قرارداد در مقابل پیش پرداخت از پیمانکار اخذ میشود. ضمانتنامه مذکور تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن به تدریجی که اقساط پیش پرداخت واریز میشود به تدریج تقلیل مییابد.

د - ضمانتنامه حسن انجام کار

از پرداخت هر صورت وضعیت به پیمانکار معمولاً ۱۰٪ بابت سپرده حسن انجام کار (وجه الضمان) کسر میشود. کارفرما میتواند بنا به تقاضای پیمانکار مبلغ سپرده حسن انجام کار را در مقابل ضمانتنامه پرداخت کند.

۱۰ - موضوع عملیات پیمان معمولاً در دو مرحله موقت و قطعی به کارفرما تحویل میشود.

۱۱ - پیمانکار در طول اجرای طرح به ویژه قراردادهای مقطوع با خطرات ذاتی از جمله حوادث قهری و غیر مترقبه مواجه است. مراحل اجرای طرحهای بلندمدت پیمانکاری مراحل اجرای طرح در موسسات بخش عمومی و خصوصی تفاوت ماهوی ندارد و موسسات بخش خصوصی کمابیش در اجرای عملیات پیمانکاری از تشریفات حاکم بر بخش عمومی تبعیت میکنند. اجرای طرحهای عمرانی در موسسات بخش عمومی تابع تشریفات خاصی است که در ۵ مرحله جداگانه در زیر مورد بررسی قرار می گیرد.

مرحله ۱ - مطالعات مقدماتی طرح

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

۱-۱ - مطالعات تحقیقاتی و بنیادی

خدمات این مرحله شامل مطالعات منطقه ای، اجتماعی و اقتصادی است که نتایج حاصل از آن منجر به تصمیمگیری کلی در مورد برنامه ها و شناخت طرحها و مدیریت آنها میشود.

۱-۲ مطالعات شناسایی طرح

شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام تحقیقات بنیادی و پذیرش یا توصیه به سرمایه گذاری طرح می باشد. مطالعات این مرحله شامل تحقیقات و بررسیهای لازم به منظور تعیین هدف طرح، شناخت اجزای متشکله و همچنین امکانات فنی و اجرایی طرح با توجه به مصالح ساختمانی، تجهیزات، نیروی انسانی و بالاخره حدود سرمایه گذاری، زمان اجرا و تعیین اثرات اجتماعی و اقتصادی ناشی از اجرای طرح است. حاصل این مطالعات به شکل گزارش تدوین میشود که مبنای تصمیمگیری در مورد اقدامات بعدی خواهد بود.

۱-۳- تهیه طرح مقدماتی

مطالعات این مرحله شامل تحقیق، بررسی، مطالعه و آزمایشهای لازم به منظور طراحی و تهیه نقشه های مقدماتی و مشخصات کلی طرح و تعیین محل های مناسب و برآورد کلی ابعاد و حجم کار و مخارج هر یک، راه حل های پیشنهادی و همچنین مقایسه و تعیین نکات مثبت و منفی هر راه حل و بازده اقتصادی و اثرات هر یک از آنها می باشد. تهیه کننده طرح مقدماتی مناسبترین راه را با ذکر دلایل لازم توصیه میکند. مطالعات این مرحله باید به اندازه های کامل باشد که امکان برآورد مخارج دوره طرح و هزینه های بهره برداری را برای تصمیمگیری منطقی فراهم سازد. نتیجه این مطالعات به شکل گزارش تدوین میشود.

۱-۴- تهیه نقشه ها و مشخصات اجرایی طرح

شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام مرحله تهیه طرح و پذیرش طرح می باشد. خدمات این مرحله شامل مطالعات، بررسی و تحقیقات لازم به منظور تهیه کلیه اسناد عملیات اجرایی، برنامه زمانی اجرای کار، برآورد مقادیر کار و پیش بینی دقیق مخارج اجرای طرح می باشد.

مرحله ۲- انتخاب پیمانکار

طرح های عمرانی عموماً از محل اعتبارات سرمایه گذاری ثابت و به ترتیب زیر به شرکتهای پیمانکاری واگذار میشود:

۱-۲ دعوت از پیمانکاران برای اجرای طرح

پس از آماده شدن اسناد و مدارک عملیات اجرایی طرح معمولاً پیمانکاران از طریق مناقصه یا مذاکره از نوع و مشخصات طرح مطلع میشوند و در صورتی که مایل به اجرای طرح باشند اسناد و مدارک مناقصه را از کارفرما یا مهندس مشاور تهیه و برای بررسی و مطالعه در اختیار کادر فنی خود قرار میدهند.

۲-۲ تسلیم قیمت پیشنهادی و ضمانتنامه

شرکت در مناقصه

چنانچه کادر فنی با توجه به امکانات پیمانکار اجرای پیمان را عملی و اقتصادی تشخیص دهد قیمت کل کار را از روی نقشه ها محاسبه و با افزودن سود مورد انتظار به آن پیشنهاد میکند. هر یک از پیمانکاران برای تضمین اجرای طرح به قیمتی که پیشنهاد کرده اند باید ضمانت نامهای از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کنند. قیمت پیشنهادی پیمانکار برای

اجرای طرح همراه با سایر اسناد و مدارک از جمله ضمانتنامه بانکی در دو پاکت جداگانه - پاکت الف حاوی ضمانتنامه بانکی و کلیه اسناد مناقصه و پاکت ب فقط شامل قیمت پیشنهادی به کارفرما تسلیم میشود. صدور ضمانتنامه شرکت در مناقصه از طرف بانکها موکول به اخذ وثیقه و کارمزد از پیمانکار است.

۲-۳ انتخاب پیمانکار

کمیسیون مناقصه موقع افتتاح پیشنهادها ابتدا پاکت الف پیمانکاران را باز نموده و پس از بررسی چنانچه مدارک پاکتهای الف کامل باشد پاکتهای ب را که حاوی پیشنهاد قیمت است باز میکند. پس از افتتاح پاکتهای ب قیمت پیشنهادی هر پیمانکار معین میشود. آنگاه ارقام مزبور از رقم کمتر به بیشتر مرتب شده و در جدول مقایسه پیشنهادها درج میشود. کمیسیون مناقصه از بین پیشنهادها یکه تمامی شرایط مناقصه را دارا باشد و

از لحاظ قیمت خارج از اعتدال نباشد مناسبترین پیشنهاد را انتخاب و به عنوان برنده مناقصه معرفی میکند. در صورتی که برنده مناقصه از انعقاد قرارداد امتناع ورزد ضمانتنامه شرکت در مناقصه به نفع کارفرما ضبط خواهد شد و از نفر دوم برای عقد قرارداد دعوت میشود.

مرحله ۳- انعقاد قرارداد با پیمانکار

امضای قرارداد پیمانکاری و پیش پرداخت به پیمانکار تابع تشریفات زیر است:

۱-۳ تسلیم ضمانتنامه انجام تعهدات

پیمانکار هنگام امضای قرارداد پیمانکاری برای تضمین انجام تعهدات خود باید ضمانت نامه های معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کند. ضمانتنامه یادشده باید تا تاریخ تحویل صورت مجلس موقت معتبر باشد و مادام که تحویل موقت انجام نشده پیمانکار مکلف است آن را به دستور کارفرما تمدید کند. بانکها برای صدور ضمانتنامه انجام تعهدات علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانتنامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه میکنند.

۲-۳ انعقاد قرارداد با پیمانکار

پس از آنکه ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما تسلیم شد قرارداد پیمانکاری منعقد میشود. هزینه تنظیم قرارداد پیمانکاری در دفترخانه اسناد رسمی به عهده پیمانکار است. پیمانکار با امضای قرارداد موارد زیر را تایید میکند:

الف- کلیه اسناد، مدارک و نقشه ها را کاملاً مطالعه نموده و از مفاد آن مطلع شده است.

ب- نسبت به تهیه کارگران ساده و متخصص به تعداد کافی اطمینان دارد همچنین میزان دستمزد و هزینه حمل و نقل را تا پای کار در محاسبه خود منظور کرده است.

ج- نسبت به تهیه مواد و مصالح در محل کار یا از نقاط دیگر اطمینان دارد.

د- هزینه ناشی از اجرای قوانین کار و تامین اجتماعی و قوانین و آیین نامه های مربوط به مالیات و عوارض را تا تاریخ تسلیم پیشنهاد در حسابها منظور نموده است.

ه- هنگام تسلیم مبلغ پیشنهادی برای اجرای طرح سود مورد انتظار خود را جزو آن منظور کرده است. بطور کلی پیمانکار با امضای قرارداد تایید میکند که هنگام تسلیم پیشنهاد قیمت برای اجرای طرح، مطالعات کافی به عمل آورده و هیچ نکته ای باقی نمانده است که در آینده بتواند در مورد آن به جهل خود استناد کند.

۳-۳- ابطال ضمانتنامه شرکت در مناقصه

پس از امضای قرارداد کارفرما به بانک دستور میدهد که ضمانتنامه شرکت در مناقصه را آزاد کند. در صورتی که ضمانتنامه شرکت در مناقصه قبل از تاریخ سررسید آزاد شود، بانک ضامن با توجه به تاریخ سررسید ضمانتنامه، بخشی از هزینه کارمزد را به حساب پیمانکار برگشت میدهد.

۳-۴- تسلیم ضمانتنامه پیش پرداخت

طبق ماده جداگانهای در قرارداد پیش بینی میشود که کارفرما برای تقویت بنیه مالی پیمانکار و تکمیل تجهیزات وی، درصدی از مبلغ پیمان را در ازای ضمانتنامه بانکی به وی پیش پرداخت کند. ضمانتنامه یاد شده باید تا پایان مدت پیمان معتبر و به دستور کارفرما قابل تمدید باشد. مبلغ ضمانتنامه به ترتیبی که اقساط پیش پرداخت با تنظیم صورت وضعیت واریز میشود تقلیل می یابد.

بانکها برای صدور ضمانتنامه پیشپرداخت علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانتنامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه میکنند.

۳-۵- اخذ پیش پرداخت

پس از آنکه ضمانتنامه پیشپرداخت به کارفرما تسلیم شد پیمانکار پیش پرداخت را اخذ و با منابع مالی خود تلفیق و عملیات اجرایی پیمان را شروع میکند.

مرحله ۴- شروع عملیات اجرایی

مراحل اجرای طرح و انجام عملیات پیمانکاری به شرح زیر است:

۴-۱- تأسیس و ایجاد کارگاه

کارفرما متعهد است کلیه زمینهایی که برای تأسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است به پیمانکار تحویل دهد.

هزینه های مربوط به تجهیز کارگاه به عهده پیمانکار است. پیمانکار پس از تجهیز و آماده کردن کارگاه برای شروع عملیات و اجرای طرح، شخصی را به عنوان رئیس کارگاه تعیین و کتباً به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی کند. رئیس کارگاه در تمام اوقات کار در کارگاه حضور دارد و کارگران و کارآنان لازم برای انجام عملیات موضوع پیمان را سازماندهی می کند. بدین ترتیب عملیات پیمانکاری برخلاف سایر فعالیتهای تولیدی در کارگاهی که در محل اجرای هر طرح احداث میشود انجام گیرد.

کارفرما یا دستگاه نظارت برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه، شخصی را به نام مهندس مقیم تعیین و کتبا به پیمانکار معرفی میکند و اصولاً مقیم کارگاه خواهد بود. مهندس مقیم حق دارد در اجرای عملیات، نظارت دقیق به عمل آورد و مصالح مصرفی و کارهای انجام شده را براساس مشخصات و نقشه ها مورد رسیدگی و آزمایش قرار دهد و هرگاه عیب و نقصی در کار مشاهده نماید به پیمانکار دستور رفع آن را بدهد.

۲-۴ تخصیص تنخواه گردان به کارگاه

پس از تاسیس و ایجاد کارگاه، بخشی از مخارج اجرای طرح از محل تنخواه گردانی که پیمانکار به هر کارگاه تخصیص میدهد پرداخت میشود. بدین منظور معمولاً حساب بانکی در نزدیکیترین شعبه بانک در محل اجرای طرح گشایش مییابد که برداشت از حساب مزبور با امضای رئیس کارگاه یا شخص معینی که پیمانکار انتخاب میکند مجاز خواهد بود.

۳-۴ مخارج اجرای طرح

تامین نیروی انسانی، تهیه و تدارک کلیه مصالح، ابزار کار، ماشین آلات و بطور کلی تمام لوازم ضروری برای اجرای عملیات موضوع پیمان و هزینه های مستقیم و غیرمستقیم مربوط، به عهده پیمانکار است. مخارج اجرای طرح در طول دوره ساخت از طریق دفتر مرکزی موسسات پیمانکاری و کارگاه پرداخت میشود. کالاهای و یا داراییهایی را که کارگاه مجاز به خرید آن نیست یا امکان تهیه آن در محل اجرای طرح وجود ندارد از طریق دفتر مرکزی خریداری میشود. مخارجی را که کارگاه مجاز به انجام آن است بتدریج از محل تنخواه گردانی که در اختیار رئیس کارگاه قرار دارد پرداخت میشود. در پایان ماه یا هر زمان مشخص دیگر، گزارش مخارج کارگاه به انضمام اسناد هزینه به دفتر مرکزی ارسال میگردد. تمام مخارج انجام شده در کارگاه باید متکی به مدارک مثبته و با توجه به دستورالعمل دفتر مرکزی پرداخت شده باشد. حسابداری دفتر مرکزی ابتدا مخارج کارگاه را کنترل و رسیدگی سپس حسب مورد به حساب پیمان، حساب انبار یا دارایی ثابت منظور مینماید و در صورت نیاز مبلغ تنخواه گردان کارگاه را تمدید میکند. تامین آب و برق موقت و هزینه مصرف آن در طول اجرای طرح به عهده پیمانکار است.

۴-۴ تنظیم صورت وضعیت موقت کارها

در موسسات پیمانکاری برخلاف سایر موسسات تولیدی مبلغ قرارداد در خاتمه کار به پیمانکار پرداخت نمیشود. معمولاً دستگاه نظارت در فواصل معینی با کمک نماینده پیمانکار بر مبنای پیشرفت واقعی کارها، صورت وضعیت تمام کارهایی که پیمانکار از شروع کار تا تاریخ تنظیم صورت وضعیت انجام داده است و همچنین وضعیت مصالح پایکار را تعیین و پس از تایید براساس نرخهای پیمان تقویم و تسلیم کارفرما میکند.

۴-۵ پرداخت وجه صورت وضعیت موقت کارها

کارفرما پس از رسیدگی صورت وضعیت و وضع مبالغ زیر که برطبق قانون یا قرارداد ملزم به کسر آن است، تتمه قابل پرداخت را با تنظیم سندی با صدور چک به پیمانکار پرداخت میکند. کسور قانونی به عهده پیمانکار است که به وسیله کارفرما از هر پرداخت کسر و به مراجع ذیربط واریز میشود:

الف- وجوهی که بابت صورت وضعیت قبلی پرداخت شده است

ب- ۱۰٪ بابت وجه الضمان یا سپرده حسن انجام کار

ج- اقساط پیش پرداخت

د- ۵٪ پیش پرداخت مالیات موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم

ه- سایر کسور برطبق قانون یا قرارداد تمام مبالغ مندرج در صورت وضعیها همچنین پرداختهایی که بابت آن انجام میگردد جنبه موقت و غیرقطعی و علی الحساب دارد و هر نوع اشتباه در اندازه گیری و محاسباتی در صورت وضعیهای بعدی و یا در صورت وضعیت قطعی اصلاح و رفع خواهد شد.

مرحله ۵- خاتمه کار

اموالی که در نتیجه اجرای قراردادهای بلندمدت پیمانکاری بوجود میآید متعلق به کارفرما است که به ترتیب زیر به وی تحویل میشود:

۱-۵ تحویل موقت

پس از آنکه پیمانکار عملیات موضوع پیمان را برطبق قرارداد انجام داد مشروط بر آنکه باقی مانده و یا نقایص کارها مربوط به قسمت عمده ای از یک کار اساسی و یا به صورتی نباشد که استفاده از کار انجام شده را غیرممکن سازد میتواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت کرده و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل معرفی کند و در عین حال انجام دادن کارهای جزئی باقیمانده را نیز تقبل کند. کمیسیون تحویل موقت فهرستی از معایب و نقایص کارها و عملیات ناتمام را تنظیم و ضمیمه صورت مجلس تحویل موقت میکند و برای رفع نقایص و تکمیل کارهای ناتمام مهلتی برای پیمانکار تعیین و به دستگاه نظارت ماموریت میدهد که در راس مهلت مزبور عملیات را مجدداً بازدید کند و اگر براساس فهرست نقایص، هیچگونه عیب و نقص و کار ناتمامی باقی نمانده باشد صورت مجلس تحویل موقت و گواهی رفع نقایص و معایب را برای کارفرما ارسال میآند تا پس از تصویب او به پیمانکار ابلاغ شود.

در صورتی که پیمانکار حاضر به رفع نقایص و معایب نباشد کارفرما حق دارد معایب و نقایص و تکمیل کارهای ناتمام را راساً و یا به هر ترتیبی که مقتضی بداند رفع نماید و هزینه آنرا از محل سپرده حسن انجام کار یا هر نوع مطالبات و سپردهای که پیمانکار نزد او دارد برداشت کند.

۲-۵ ابطال ضمانتنامه انجام تعهدات

پس از تصویب صورت مجلس تحویل موقت ضمانت نامه انجام تعهدات، آزاد میشود.

۳-۵ ابطال ضمانتنامه پیش پرداخت

ضمانت نامه پیش پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن با پرداخت صورت وضعیها بتدریج تقلیل مییابد به نحوی که کل پیش پرداخت با آخرین صورت وضعی موقت مستهلک میشود.

۴-۵ تهیه صورت وضعی قطعی

به محض آنکه تحویل موقت کارها انجام گرفت دستگاه نظارت با همکاری پیمانکار اقدام به اندازه گیری و تهیه صورت وضعی قطعی کارهای انجام شده خواهد کرد. صورتحساب قطعی مآخذ تصفیه نهایی پیمانکار خواهد بود و پس از امضای آن از طرف کارفرما و پیمانکار برای طرفین قطعی است و اعتراض به آن بلا اثر خواهد بود.

۵-۵ استرداد نصف وجه الضمان (سپرده حسن انجام کار)

چنانچه پیمانکار قبلاً وجه الضمان را درمقابل تسلیم ضمانتنامه دریافت نکرده باشد نصف آن بلافاصله پس از تصویب صورت مجلس تحویل موقت از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد میشود.

۶-۵ برچیدن کارگاه

پیمانکار باید در پایان کار نسبت به برچیدن و تخریب و خارج نمودن مواد حاصل از آن اقدام نماید. هزینه های مربوط به برچیدن کارگاه کلاً به عهده پیمانکار است و مصالح حاصل از تخریب نیز به وی تعلق دارد.

۷-۵ دوره تضمین

حسن انجام عملیات موضوع پیمان از تاریخ تحویل موقت برای مدتی که در قرارداد مشخص شده است تضمین میشود. اگر در دوره تضمین معایب و نقایص در کار مشاهده شود که ناشی از عدم رعایت مشخصات مذکور در مدارک پیمان باشد پیمانکار مکلف است آن معایب و نقایص را به هزینه خود رفع نماید. در غیر این صورت، کارفرما حق دارد معایب و نقایص را راساً یا به هر ترتیب که مقتضی بداند رفع نموده و هزینه آن را از محل نصف وجه الضمان برداشت کند.

۸-۵ تحویل قطعی

کارفرما پس از پایان دوره تضمین به تقاضای پیمانکار اعضای کمیسیون تحویل را تعیین و به پیمانکار معرفی میکند. کمیسیون مزبور پس از بازدید کارها، هرگاه عیب و نقصی مشاهده نکند تحویل قطعی انجام خواهد گرفت و بلافاصله صورت مجلس مربوط به آنرا تنظیم و تصویب آن به پیمانکار ابلاغ میشود.

۹-۵ استرداد نصف دیگر وجه الضمان (سپرده حسن انجام کار)

نصف دیگر وجه الضمان پس از تصویب صورت مجلس تحویل قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد میشود.

حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

سیستم حسابداری موسسات پیمانکاری باید طوری طراحی شود که سود یا زیان دقیق پیمان در پایان کار تعیین شود. در حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری از اصول هزینه یابی سفارش کار تبعیت میشود. از این رو، برای آنکه بهای تمام شده هر طرح بطور جداگانه مشخص شود باید برای هر قرارداد پیمانکاری که منعقد میشود حسابی جداگانه در دفاتر افتتاح و برای سهولت مراجعه به اسناد و مدارک نظیر برگ درخواست کالا، حواله انبار و لیست دستمزد به هر پیمان شماره خاصی اختصاص یابد.

مساله اساسی در حسابداری پیمانکاری تعیین مخارج و درآمد هر دوره مالی در طول مدت قرارداد است. در مورد حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری ذکر نکات زیر ضروری است:

- ۱- دوره‌های که مخارج مربوط به یک طرح شناسایی میشود با امضای قرارداد آغاز و با تکمیل آن خاتمه می یابد.
- ۲- مخارجی را که پیمانکار قبل از انعقاد قرارداد برای شرکت در مناقصه انجام میدهد در صورتی که قابل تشخیص و شناسایی باشد جزو بهای تمام شده پیمان محسوب میشود در غیر این صورت جزو هزینه های دوره وقوع خواهد بود.
- ۳- در یک واحد پیمانکاری مخارج انجام شده را میتوان به ترتیب زیر طبقه بندی کرد:
 - الف- مخارج مستقیم، مانند مواد و مصالح مصرفی در پیمان، دستمزد کارگران و سرپرستان کارگاه و استهلاک ماشین آلات بکار گرفته شده در پیمان که جزو بهای تمام شده پیمان به شمار می آید.
 - ب -مخارج غیرمستقیم، مانند هزینه تعمیرگاه مرکزی، طراحی و خدمات فنی که بین پیمانهای مختلف مشترک است که معمولاً بر مبنای معقولی مانند دستمزد مستقیم، مواد مستقیم و مبلغ پیمان بین پیمانهای مختلف سرشکن میشود.
 - ج -مخارج بی ارتباط با پیمانها، مانند هزینه های تحقیق و توسعه، هزینه های مالی غیر مرتبط با پیمانها و هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزاتی که در پیمانها بکار گرفته نشده است. این مخارج جزو بهای تمام شده پیمان به حساب نمی آید زیرا با پیشرفت هیچیک از پیمانها ارتباط ندارد؛ اما در برخی موارد هزینه های عمومی و اداری، هزینه های تحقیق و توسعه و هزینه های مالی که بطور مشخص با قرارداد معینی ارتباط دارد به عنوان بخشی از مخارج انباشته پیمان به حساب می آید.
- ۴ - ضمانتنامه هایی که پیمانکار در طول اجرای طرح به کارفرما تسلیم می نماید میتواند به شکل آماری خارج از دفاتر و یا در حسابهای انتظامی ثبت شود.

روشهای متداول حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

موسسات پیمانکاری برای حسابداری

قراردادهای بلندمدت از دو روش زیر پیروی می آند:

۱- روش درصد پیشرفت کار

۲- روش کار تکمیل شده

بکارگیری هر یک از روشهای یاد شده به توانای پیمانکار در برآورد قابل اتکا از مخارج پیمان، درآمد پیمان و میزان پیشرفت کار بستگی دارد.

۱- روش درصد پیشرفت کار

در روش درصد پیشرفت کار، درآمد و سود ناخالص پیمان به تناسب پیشرفت عملیات یعنی درصد پیشرفت کار شناسایی میشود. در این روش، شناسایی سود ناخالص پیماندر هر دوره مالی، براساس پیش بینی کل مخارج و پیش بینی صورت وضعیتهایی که در طول دوره اجرای طرح تاییدخواهد شد انجام میگردد.

برای حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری طبق روش درصد پیشرفت کار، مخارج و صورت وضعیتهای تاییدشده در طول اجرای طرح به ترتیب در حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده (یا صورت وضعیتهایپیشرفت کارها) ثبت میشود. حساب پیمان در جریان ساخت مشابه حساب کار در جریان ساخت در روش هزینه یابی سفارش کار است با این تفاوت که سودناخالص پیمان در هر دوره مالی نیز به مخارج اجرای طرح اضافه میشود؛ بنابراین، مانده این حساب در پایان دوره مالی به ارزش خالص بازیافتنی (بهای تمام شده بعلاوه سودناخالص) گزارش میگردد.

حساب کار گواهی شده مشابه حساب درآمد تحقق نیافته است که مانده بستانکار دارد. در تاریخ تهیه صورتهای مالی، مانده حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده هر قرارداد جداگانه از یکدیگر کسر و نتیجه جزو دارایی جاری یا بدهی جاری در ترازنامه گزارش میشود.

منطق بکارگیری روش درصد پیشرفت کار این است که کارفرما و پیمانکار طبق قرارداد، تعهدات الزام آوری را پذیرفته اند. پیمانکار مسئولیت کامل اجرای عملیات موضوع پیمان را پذیرفته است و کارفرما متعهد است که در آخر همراه صورت وضعیت کلیه کارهایی را که انجام یافته است براساس نرخهای مورد توافق به پیمانکار پرداخت کند. در نتیجه در جریان پیشرفت کار <فروش> بتدریج واقع میشود، بنابراین درآمد و هزینه نیز باید به همین نحو شناسایی شود.

مزیت اصلی روش درصد پیشرفت کار این است که درآمد به تناسب پیشرفت عملیات شناسایی و با هزینه هایواقع شده برای رسیدن به همان مرحله مقابله میشود یعنی تطابق هزینه و درآمد هر دوره به نحوی صحیح انجام میگردد. امداد مقابل خطر اشتباه در برآورد را به همراه دارد. بدین جهت تا زمانی که نسبت به سودآوری کل پیمان اطمینانی نباشد منظور داشتن سود در صورتهای مالی مورد نخواهدداشت و کاربرد روش درصد پیشرفت کار نادرست است.

۲- روش کار تکمیل شده

در روش کار تکمیل شده درآمد و سود ناخالص پیمان هنگامی شناسایی میشود که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تکمیل و صرفا کارهای جزئی باقیمانده باشد. برای حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکار طبق روش کار تکمیل شده، مخارج و صورت وضعیتهای تاییدشده در طول اجرای طرح مشابه روش درصد پیشرفت کار، به ترتیب در حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده ثبت میشود اما شناسایی سود تا زمانی آ که پیمان تکمیل نشده است به تعویق میافتد.

مزیت اصلی روش کار تکمیل شده این است که سودپیمان زمانی تعیین میشود که کار خاتمه یافته یا به مراحل نهایی تکمیل رسیده است. در این روش خطر شناسایی سودهایی که ممکن است کسب نشود به حداقل میرسد. اشکال اساسی

روش کار تکمیل شده این است که درآمدی که در هر دوره مالی گزارش میشود میزان کار انجام شده طی آندوره را بر روی پیمانها منعکس نمیکند؛ یعنی اگر چند پیمان بزرگ همگی در یک دوره مالی تکمیل شود و در دوره های قبل پیمانی به اتمام نرسیده باشد و یا در دوره های بعد پیمانی تکمیل نشود با وجود ثبات نسبی فعالیتهای انجام شده میزان سودی که گزارش میشود و سودی که به سهامداران تعلق میگیرد نادرست خواهد بود. همچنین اگر سود چندین ساله پیمان در یک سال به حساب منظور شود شرکت پیمانکاری مشمول ضریب مالیاتی بالاتری خواهد بود.

انتخاب روش

طبق استاندارد حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری، در صورت احراز تمام شرایط زیر: روش درصد پیشرفت کار را باید بکار گرفت.

۱- برآورد منطقی از میزان پیشرفت کار و مخارج لازم برای تکمیل پیمان امکان پذیر باشد.

۲- مسئولیت و اختیارات پیمانکار و کارفرما با صراحت در قرارداد مشخص شده باشد.

۳- طرفین قرارداد توانایی ایفاء تعهداتی را که طبق قرارداد پذیرفته اند داشته باشند.

۴- نسبت به وصول مبلغ پیمان اطمینان کافی وجود داشته باشد.

روش کار تکمیل شده را باید تنها در موارد زیر بکار گرفت:

۱- حداقل یکی از شرایط یاد شده برای بکارگیری روش درصد پیشرفت کار وجود نداشته باشد.

۲- قرارداد پیمانکاری کوتاه مدت باشد.

۳- مخاطرات ذاتی قرارداد فراتر از مخاطرات عادی تجاری باشد بطوری که براساس آن امکان برآورد قابل اتکا وجود نداشته باشد.

درآمد پیمان

باید در برگیرنده موارد زیر باشد:

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

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

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

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

درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه گیری می شود. اندازه گیری درآمد پیمان تحت تأثیر ابهامات گوناگونی است که به نتیجه رویدادهای آتی بستگی دارد. برآوردها اغلب با وقوع رویدادها و رفع ابهامات تجدید نظر می شود. بدین ترتیب مبلغ درآمد پیمان ممکن است از دوره ای به دوره دیگر تغییر کند. برای مثال:

الف. پیمانکار و کارفرما ممکن است در دوره ای پس از دوره انعقاد پیمان، در مورد تغییرات یا ادعاهایی که موجب افزایش یا کاهش درآمد پیمان گردد، به توافق برسند،

ب. مبلغ درآمد مورد توافق در یک پیمان مقطوع ممکن است به موجب مفاد پیمان، از جمله تعدیل آحاد بها، افزایش یابد،

ج. مبلغ درآمد پیمان ممکن است در نتیجه جرایم تأخیر در تکمیل کار، کاهش یابد،

د. در مواردی که پیمان مقطوع متضمن نرخ ثابت برای هر واحد محصول است، با افزایش تعداد واحدها، درآمد پیمان افزایش می‌یابد.

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،

ب. مبلغ درآمد را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد.

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،

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 افزون‌بر 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 افزون‌بر آن، محتمل باشد.

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

مخارج پیمان

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.

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.

شناخت درآمد و هزینه های پیمان

با توجه به ماهیت پیمانهای بلندمدت، چنانچه به سبب طولانی بودن مدت لازم برای تکمیل این پیمانها تا زمان تکمیل آنها، درآمد و هزینه ای به حساب گرفته نشود، ممکن است صورت سود و زیان تصویر چندان مطلوبی از فعالیتهای واحد تجاری در طول سال ارائه نکند، بلکه تنها ماحصل (سود یا زیان) پیمانهایی را که در پایان سال تکمیل شده است منعکس کند. بنابراین، مقتضی است که در جریان پیشرفت پیمانها، با رعایت الزامات این استاندارد، درآمدی را که می توان نسبت به تحقق آن اطمینان حاصل کرد، به حساب گرفت. تعیین میزان درآمد و هزینه دوره توسط واحد تجاری باید به گونه ای صورت گیرد که با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت تناسب داشته باشد.

هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای 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 شود.

شناخت درآمد و هزینه دوره براساس میزان تکمیل پیمان، اغلب "روش درصد تکمیل پیمان" نامیده می‌شود. طبق این روش، درآمد پیمان با مخارج تحمل شده جهت نیل به آن میزان از تکمیل تطابق داده می‌شود و در نتیجه درآمد، هزینه و سود یا زیان کار انجام‌شده در صورت سود و زیان انعکاس می‌یابد.

هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد: الف. درآمد باید تا میزان مخارج تحمل‌شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، 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 نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد. بااین‌حال، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری، مخارج تحمل‌شده پیمان را بازیافت کند. بنابراین، درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل‌شده‌ای که انتظار بازیافت آن می‌رود، شناسایی می‌گردد. از آنجا که ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، سودی شناسایی نمی‌شود. از سوی دیگر اگرچه ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای 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 طبق بند ۲۴ فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود. هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد (کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند)، باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

چنانچه فزونی کل مخارج پیمان بر درآمد آن محتمل باشد، زیان قابل پیش‌بینی 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 می‌گیرد، بلکه مخارج آتی کارهای اصلاحی، کارهای تضمینی و هرگونه کارهای مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست، نیز در محاسبه منظور می‌شود. 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 می‌شود. 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 پیش‌بینی منظور می‌شود.

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 پیش بینی شناسایی شده طی دوره.

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

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

ب. مخارج مربوط به پیمان را اعم از اینکه طبق مفاد پیمان مشخصاً قابل بازیافت باشد یا نباشد، بتوان به وضوح تشخیص داد و به گونه ای مناسب 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 تا کنون در پیمان مربوط استفاده نشده است (به جز مواد و مصالحی که مشخصاً جهت پیمان مزبور ساخته شده باشد)

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

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

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

منابع و مأخذ

- ۱- پاکدامن، رضا (۱۳۸۹)، آیین تنظیم قراردادهای بین‌المللی (شرح و متن کامل قراردادهای نمونه صنعتی، مهندسی و مالی)، انتشارات خرسندی، تهران.
- ۲- تقی‌زاده انصاری، مصطفی (بدون تاریخ)، نظام حقوقی قرارداد مشارکت در تولید در صنعت نفت و گاز، شرکت مهندسی و توسعه نفت، واحد پژوهش و توسعه، تهران.
- ۳- حسینی، سید اسماعیل (۱۳۸۷)، اصول حاکم بر قراردادهای دولتی (مباحث علمی-کاربردی)، انتشارات بهنامی، تهران.
- ۴- خسروانی، محمد (۱۳۸۹)، گام اول در قراردادهای مهندسی، انتشارات فدک ایستایس.
- ۵- دورسی، رابرت (۱۳۸۸)، سیستم‌های اجرای پروژه در صنعت ساختمان، ترجمه محمود گلابچی و امیر فرجی، انتشارات دانشگاه تهران.