

# حسابداری پیمانکاری

موسسات بخش عمومی و خصوصی اجرای عملیاتی نظیر راه سازی، سد سازی، اسکله و بندر سازی، نصب خطوط پستهای فشار قوی و انتقال نیرو، کشتی سازی، هواپیماسازی، ساختن فیلمهای سینمایی و قطعات پیچیده وسایل و تجهیزات را با انعقاد قرارداد به موسسات 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:

### 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 زیر بنا یا یک متر خاکبرداری) موضوع عملیات پیمان را انجام دهد.

معمولا 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 میکند. 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 براساس مواد و دستمزد

این نوع قرارداد مشابه قرارداد امانی است و طبق آن پیمانکار توافق میکند 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 بازیافت دستمزد و هزینه های غیرمستقیم و سود مورد انتظار تعیین میکند. در هر یک از قراردادهای یاد شده ممکن است:

- 1) شرایط قرارداد در طول اجرای طرح بر اثر تغییر مقادیر کار، تغییر مدت پیمان و یا تراضی طرفین قرارداد تغییر کند.
- 2) (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.

### ویژگی های صنعت پیمانکاری

برخی از ویژگیهای خاص صنعت پیمانکاری به شرح زیر است:

- 1- 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.
- 2- 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.
- 3- هر قرارداد پیمانکاری معمولاً به ساختن یک دارایی خاص میانجامد.
- 4- قرارداد پیمانکاری پس از طی تشریفات مناقصه یا ترک مناقصه و یا توافق قیمت به پیمانکار واگذار میشود.
- 5- پیمانکار برای پیشنهاد مبلغ پیمان علاوه بر برآورد بهای تمام شده طرح، سود مورد انتظار خود را به آن اضافه میکند.
- 6- اگرچه پرداخت مخارج اجرای طرح به عهده پیمانکار است اما پیمان در طول دوره ساخت به کارفرما تعلق دارد.
- 7- مبلغ قرارداد به تدریج در طول اجرای طرح از طریق تنظیم صورت وضعیت به پیمانکار پرداخت میشود.
- 8- 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.

9- 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 ترتیبی که اقساط پیش پرداخت واریز میشود به تدریج تقلیل مییابد.

#### د - ضمانتنامه حسن انجام کار:

از پرداخت هر صورت وضعیت به پیمانکار معمولاً 10% 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.

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

11 - 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 5 مرحله جداگانه در زیر مورد بررسی قرار می گیرد.

#### مرحله 1 - 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:

#### 1-1- 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.

### 2-1 مطالعات شناسایی طرح

شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام تحقیقات بنیادی و پذیرش یا توصیه به سرمایه گذاری طرح میباشد. مطالعات این مرحله شامل تحقیقات و بررسیهای لازم به منظور تعیین هدف طرح، شناخت اجزای مشکله 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.

### 3-1- 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 محلهای مناسب و برآورد کلی ابعاد و حجم کار و مخارج هر یک، راه حلهای پیشنهادی و همچنین مقایسه و تعیین نکات مثبت و منفی هر راه حل و بازده اقتصادی و اثرات هر یک از آنها میباشد. 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.

### 4-1- تهیه نقشه ها و مشخصات اجرایی طرح

شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام مرحله تهیه طرح و پذیرش طرح میباشد. 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 میباشد.

(کلیه ثبتها مربوطه به شرکت پیمانکاری می باشد)

### مرحله 2- انتخاب پیمانکار

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

### 2-1 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.

هزینه شرکت در مناقصه \*\*

2-2

بانک \*\*

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

ح انتظامی - ضمانت نامه \*\*

ح انتظامی - وثیقه ضمانت نامه \*\*

طرف ح انتظامی - ضمانت نامه \*\*

طرف ح انتظامی - وثیقه ضمانت نامه \*\*

هزینه کارمزد بانکی \*\*

## 2 انتخاب پیمانکار

بانک - \*\*

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 بیکه 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 ضمانت نامه شرکت در مناقصه به نفع کارفرما ضبط خواهد شد و از نفر دوم برای عقد قرارداد دعوت میشود.

## 3- مرحله انعقاد قرارداد با پیمانکار

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

### 3-1 تسلیم ضمانت نامه انجام تعهدات

پیمانکار هنگام امضای قرارداد پیمانکاری برای تضمین انجام تعهدات خود باید ضمانت نامه های معادل 5% مبلغ اولیه پیمان از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کند. ضمانت نامه یاد شده باید تا تاریخ تحویل صورت مجلس موقت معتبر باشد و مادام که تحویل موقت انجام نشده پیمانکار مکلف است آن رابه دستور کارفرما تمدید کند. بانکها برای صدور ضمانت نامه انجام تعهدات علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً 10% مبلغ ضمانت نامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه میکنند.

ح انتظامی - ضمانت نامه انجام تعهدات \*\*

ح انتظامی - وثیقه ضمانت نامه انجام تعهدات \*\*

طرف ح انتظامی - ضمانت نامه انجام تعهدات \*\*

طرف ح انتظامی - وثیقه ضمانت نامه انجام تعهدات \*\*

سپرده نقدی \*\*

پیمان شماره 20\*\*

بانک \*\*

پیمان شماره 20\*\*

هزینه شرکت در مناقصه \*

هزینه کارمزد بانکی \*\*

بابت انتقال هزینه های مربوط به پیمان که قبل از انعقاد قرارداد به وقوع پیوسته بود

2-3 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 کاملا 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.

3-3 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.

طرف ح انتظامی - ضمانتنامه \*\*

طرف ح انتظامی - وثیقه ضمانتنامه \*\*

ح انتظامی - ضمانتنامه \*\*

ح انتظامی - وثیقه ضمانتنامه \*\*

ابطال و دریافت ضمانتنامه از کارفرما و وثیقه ضمانتنامه

3-4 تسلیم ضمانتنامه پیش پرداخت

طبق ماده جداگانه‌های 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 10% مبلغ ضمانتنامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه میکنند.

ح انتظامی - ضمانتنامه پیش پرداخت \*\*

ح انتظامی - وثیقه ضمانتنامه پیش پرداخت \*\*

طرف ح انتظامی - ضمانتنامه پیش پرداخت \*\*

طرف ح انتظامی - وثیقه ضمانتنامه پیش پرداخت \*\*

سپرده نقدی \*\*

پیمان شماره 20 \*\*

بانک \*\*

بانک \*\*

پیش دریافت \*\* 3-5

اخذ پیش پرداخت

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

4- مرحله شروع عملیات اجرایی

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

4-1 تاسیس و ایجاد کارگاه

کارفرما متعهد است کلیه زمینهایی که برای تاسیس 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 کتباً 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.

2-4 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.

دفتر پیمانکار:

جاری کارگاه \*\*

بانک \*\*

دفتر کارگاه

بانک کارگاه \*\*

جاری مرکز \*\*

هزینه دستمزد کارگران \*\*

23% حق بیمه کارفرما \*\*

مالیاتهای پرداختنی \*\*

بیمه های پرداختنی \*\*

بانک کارگاه \*\*

هزینه های جاری \*\*

انبار کارگاه \*\*

ماشین آلات \*\*

بانک کارگاه \*\*

بابت ثبت هزینه های کارگاه

جاری مرکز \*\*

هزینه دستمزد \*\*

23% حق بیمه \*\*

انبار کارگاه \*\*

هزینه های جاری \*\*

ماشین آلات \*\*

بابت ارسال اسناد هزینه به دفتر مرکزی

دفتر پیمانکار

پیمان شماره \*\* 20

(شامل هزینه دستمزد، 23% بیمه، هزینه های جاری و...)

جاری کارگاه \*\*

جاری کارگاه \*\*

بانک \*\* 3-4

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. کالاها 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 مثبت 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.

پیمان شماره \*\* 20

هزینه های مشترک \*\*

تسهیم هزینه های مشترک بین پیمانها

پیمان شماره \*\* 20

استهلاک انباشته ماشین \*\*

سرشکن نمودن استهلاک به پیمان 4-4 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.

4-5 پرداخت وجه صورت وضعیت موقت کارها

کارفرما پس از رسیدگی صورت وضعیت و وضع مبلغ زیر که برطبق قانون یا قرارداد ملزم به کسر آن است، تمه 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 - 10٪ بابت وجه الضمان یا سپرده حسن انجام کار

ج - اقساط پیش پرداخت

د - 5٪ پیش پرداخت مالیات موضوع ماده 104 قانون مالیاتهای مستقیم

ه - سایر کسور برطبق قانون یا قرارداد تمام مبلغ مندرج در صورت وضعیتها 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 وضعیتهای بعدی و یا در صورت وضعیت قطعی اصلاح و رفع خواهد شد.

ح دریافتی - کارفرما\*\*

ح دریافتی - صورت وضعیت تایید شده\*\*

بابت ارسال صورت وضعیت برای کارفرما

بانک\*\*

پیش پرداخت مالیات\*\*

سپرده حسن انجام کار\*\*

بیمه\*\*

پیش دریافت\*\*

ح دریافتی - کارفرما\*\*

بابت دریافت مبلغ صورت وضعیت از کارفرما

طرف ح انتظامی - ضمانتنامه پ پ\*\*

طرف ح انتظامی - وثیقه ضمانتنامه پ پ\*\*

ح انتظامی - ضمانتنامه پ پ\*\*

ح انتظامی - وثیقه ضمانتنامه پ پ\*\*

بابت کاهش ضمانتنامه پیش پرداخت براساس صورت وضعیت 5 -

مرحله خاتمه کار

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

1-5 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.

بیمه های پرداختنی \*\*

بیمه \*\*

بانک \*\*

بابت پرداخت مابه التفاوت 30% بیمه های مکسوره در لیست کارگران و بیمه های کسرشده در صورت وضعیت

مالیات های پرداختنی \*\*

بانک \*\*

بانک \*\*

سپرده نقدی \*\* 2-5

ابطال ضمانتنامه انجام تعهدات

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

طرف ح انتظامی - ضمانتنامه انجام تعهدات \*\*

طرف ح انتظامی - وثیقه ضمانتنامه انجام تعهدات \*\*

ح انتظامی - ضمانتنامه انجام تعهدات \*\*

ح انتظامی - وثیقه ضمانتنامه انجام تعهدات \*\* 3-5

ابطال ضمانتنامه پیش پرداخت

ضمانت نامه پیش پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبراست و مبلغ آن با پرداخت صورت وضعیتها بتدریج تقلیل مییابد به نحوی که کل

پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت مستهلک میشود.

#### 4-5 تهیه صورت وضعیت قطعی

به محض آنکه تحویل موقت کارها انجام گرفت دستگاه نظارت با همکاری پیمانکار اقدام به اندازه گیری و تهیه صورت وضعیت 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.

#### 5-5 استرداد نصف وجه الضمان (سپرده حسن انجام کار)

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

بانک \*\*

#### 6-5 حسن انجام کار \*\*

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.

#### 7-5 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.

#### 8-5 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.

#### 9-5 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.

بانک \*\*

#### حسن انجام کار \*\*

توجه !!!

در پایان هر سال مالی در آمد و هزینه پیمان به شکل زیر ثبت می گردد:

هزینه پیمان \*\*

پیمان شماره 20\*\*

ح دریافتی - صورت وضعیت تایید شده \*\*

درآمد پیمان \*\*

درآمد پیمان \*\*

هزینه پیمان \*\*

سودوزیان \*\*

آیین نامه نحوه تسلیم صورت مزد، میزان و نحوه پرداخت حق بیمه

تصویب نامه مورخ 62/7/14 هیأت وزیران مقرر می دارد: «آیین نامه نحوه تسلیم صورت مزد، میزان و نحوه پرداخت حق بیمه کارکنان شاغل در طرحهای عمرانی، موضوع مصوبات یکصد و بیست و نهمین و یکصد و چهل و سومین جلسه شورای عالی تأمین اجتماعی را تأیید و مقرر نمودند کلیه دستگاههای اجرایی مطابق آیین نامه مزبور عمل کنند. اصلاحاتی که در آینده ضرورت یابد با تصویب شورای عالی تأمین اجتماعی لازم الاجراء خواهد بود.»

#### فصل اول - قراردادهای پیمانکاران

ماده 2 - پیمانکاران مشمول این آیین نامه مکلفند طبق مقررات ماده 39 قانون تأمین اجتماعی و آیین نامه مربوطه، صورت مزد ماهانه کارکنان شاغل در هر پیمان را حداکثر تا آخرین روز ماه بعد تهیه و پس از تأیید ناظر مقیم یا دستگاه نظارت یا دستگاه اجرایی به واحدهای سازمان تأمین اجتماعی تسلیم و رسید مورد نیاز جهت ارائه به کارفرما موضوع تبصره این ماده را دریافت نمایند.

تبصره 2 - صدور دستور پرداخت توسط دستگاه اجرایی و پرداخت هر صورت وضعیت به پیمانکار موکول به تسلیم رسید دریافت صورت مزد ماههای قبل کارکنان شاغل پیمانکار توسط سازمان تأمین اجتماعی و رعایت سایر مقررات این آیین نامه می باشد. (اصلاحی به موجب مصوبه مورخ 1364/6/6 شورای عالی تأمین اجتماعی)

ماده 3 - حق بیمه پیمانهایی که از تاریخ 1363/4/16 منعقد شده یا می شوند مقطوعاً به میزان 6% کارکرد پیمانکار تعیین می گردد که به شرح ماده 4 توسط ذی حسابی ها به حساب سازمان تأمین اجتماعی واریز می شود. (اصلاحی 1364/6/6 شورای عالی تأمین اجتماعی)

ماده 5 - پیمانهایی که قبل از تاریخ 1363/4/16 تحویل موقت گردیده و تا تاریخ ابلاغ این آیین نامه مفاصاحساب مربوط به آن صادر شده است، کسر 3/2 درصد از صورت وضعیتهای پیمانکار و پرداخت آن در وجه سازمان تأمین اجتماعی به منزله رقم قطعی حق بیمه قرارداد تلقی می گردد.

تبصره - استرداد مابه التفاوت رقم 3/2% تا 5% (1/8%) مکسوره از صورت وضعیت‌های پیمانکار موکول به تسلیم صورتهای مزد کارکنان شاغل در دوره اجرای پیمان به سازمان تأمین اجتماعی خواهد بود.

**ماده 7** - قراردادهایی که در فاصله 1363/4/16 تا تاریخ ابلاغ بخشنامه شماره 1-2510/54/9055 وزارت برنامه و بودجه با ضرایب بالاسری متفاوت با ضرایب تعیین شده در بخشنامه مذکور منعقد گردیده و پیمانکار فرم موضوع بند 7 بخشنامه شماره 2510 را تأیید نموده است، پیمان با همان ضریب مندرج در قرارداد ادامه یافته و برحسب آن که ضریب بالاسری براساس بخشنامه شماره 1-16520/54/6900 مورخ 1360/12/20 وزارت برنامه و بودجه یا غیر از آن تعیین شده باشد به ترتیب مشمول بند (ب) ماده 6 یا ماده 3 و همچنین سایر مفاد این آیین نامه خواهند بود.

تبصره - در مورد کارکردهای قبل از تاریخ 1363/4/16، پیمانکاران بایستی حداکثر ظرف مدت 2 ماه از تاریخ ابلاغ آیین نامه صورتهای مزد گذشته خود را تهیه (در صورتی که قبلاً تهیه نموده‌اند) و در صورت عدم دسترسی به ناظر مقیم وقت مستقیماً صورتهای مزد مذکور را به سازمان تأمین اجتماعی تسلیم نموده و ظرف همین مدت تکلیف پرداخت حق بیمه صورت وضعیت‌های گذشته را روشن نمایند.

در هر حال پرداخت دومین صورت وضعیت ارسالی پیمانکار بعد از تاریخ ابلاغ این آیین نامه از طرف ذی‌حسابیها موکول به رعایت موارد زیر خواهد بود:

الف - تسلیم رسید به سازمان تأمین اجتماعی در مورد دریافت صورتهای مزد گذشته از طرف پیمانکار.

ب - مشخص نمودن وضعیت کسورات حق بیمه صورت وضعیت‌های گذشته توسط ذی‌حسابی و در صورت عدم پرداخت، تأدیه آن به سازمان تأمین اجتماعی.

تبصره - میزان حق بیمه مکسوره در مواد 3 و 4 و 5 و 6 به عنوان حق بیمه قطعی هر قرارداد بوده و با پرداخت آن و رعایت سایر شرایط این آیین نامه (به استثنای آن قسمت از حق بیمه‌هایی که پرداخت آن به عهده وزارت برنامه و بودجه محول گردیده) به عنوان مفادحساب هر قرارداد تلقی می‌گردد. (تبصره اصلاحی مورخ 1364/6/6)

ماده 11 - قراردادهایی که بدون استفاده از فهارس پایه و یا از محل اعتبارات جاری و یا سایر منابع تأمین و منعقد می‌گردند مشمول مفاد این آیین نامه نبوده و پرداخت حق بیمه طبق مقررات سازمان تأمین اجتماعی خواهد بود.

#### فصل دوم - قراردادهای مهندسان مشاور

ماده 13 - مهندسان مشاور و کارشناسان مشمول این آیین نامه مکلفند طبق ماده 39 قانون تأمین اجتماعی و آیین نامه مربوطه، صورت مزد ماهانه کارکنان شاغل در دفتر مرکزی و همچنین نظارت کارگاهی در هر قرارداد را حداکثر تا آخرین روز ماه بعد تهیه و پس از

تأیید کارفرما (مورد کارکنان نظارت کارگاهی) به سازمان تأمین اجتماعی ارائه و رسید مورد نیاز را جهت تسلیم به کارفرما دریافت دارند.

صدور دستور پرداخت توسط دستگاه اجرایی و پرداخت صورتحساب هر ماه یا هر قسط به مهندس مشاور و کارشناس موقوف به تسلیم رسید صورت مزد کارکنان شاغل در قرارداد منعقد شده برای مدت مذکور می‌باشد. (اصلاحی مورخ 1364/6/6)

ماده 15- از هر صورت حساب مهندس مشاور و یا کارشناس معادل 3/6 درصد بابت حق بیمه سهم کارکنان مهندس مشاور و یا کارشناس کسر و معادل 10/4 درصد نیز بابت حق بیمه سهم کارفرما از محل اعتبار طرح مربوط برداشت و مبالغ مربوط مجموعاً بلافاصله به حساب سازمان تأمین اجتماعی واریز می‌گردد.

ماده 17- میزان حق بیمه مذکور در مواد 14 و 15 و 16 به عنوان حق بیمه هر قرارداد بوده و با پرداخت آن و رعایت سایر شرایط این آیین نامه (به استثنای آن قسمت از حق بیمه‌هایی که پرداخت آن به عهده وزارت برنامه و بودجه محول گردیده است) به عنوان مفاد حساب هر قرارداد تلقی می‌گردد. (اصلاحی مورخ 1364/6/6)

ماده 19- مقررات مربوط به قراردادهای بیست میلیون ریال و کمتر موضوع مصوبات مورخ 1361/8/18 و 1362/11/5 شورای عالی تأمین اجتماعی (بخشنامه شماره 124 و 124/1 درآمد) برای کارکردهای تا پایان سال 1363 معتبر و از اول سال 1364 مشمول مقررات این آیین نامه خواهد بود.

ماده 21- قراردادهایی که قبل از ابلاغ بخشنامه شماره 3-17254/27 مورخ 63/10/17 وزارت امور اقتصادی و دارایی براساس مفاد ماده 10 مصوبه 8912 مورخ 1363/4/16 هیأت وزیران نسبت به آنها تسویه حساب به عمل آمده عیناً معتبر می‌باشد.

ماده 23- مفاد این ماده مربوط به تعداد فصول و مواد و تاریخ تصویب آن در شورای عالی تأمین اجتماعی می‌باشد. این آیین نامه در 3 فصل مشتمل بر 23 ماده و 6 تبصره در یکصد و بیست و نهمین جلسه شورای عالی تأمین اجتماعی مورخ 63/12/8 به تصویب رسید.

ماده 25- واریز حق بیمه‌های موضوع آیین نامه نحوه تسلیم صورت مزد میزان و نحوه پرداخت حق بیمه کارکنان شاغل در طرحهای عمرانی و این اصلاحیه به حساب سازمان تأمین اجتماعی و تعهد وزارت برنامه و بودجه (موضوع ماده 24 و قسمت آخر بند الف) ماده 16) با رعایت سایر شرایط آیین نامه مذکور و اصلاحیه آن در حکم مفاد حساب بوده و نگهداری 5 درصد و آخرین قسط موضوع ماده 38 قانون تأمین اجتماعی موردی ندارد. (الحاقی مورخ 1364/6/6)

### حسابرسی مالیاتی شرکتهای پیمانکاری

در مورد پیمانکاران خارجی در صورتی که تاریخ انعقاد قرارداد تا پایان سال 81 باشد درآمد مشمول مالیات آنها با اعمال ضریب 12% موضوع بند الف ماده 107 بر روی وجوه ناخالص دریافتی تعیین می‌شود و مالیات تکلیفی که باید به وسیله کارفرما کسر شود به میزان 3% وجوه پرداختی است، اما در صورتی که تاریخ انعقاد قرارداد از اول سال 82 به بعد باشد مطابق حکم تبصره 5 ماده 107 درآمد



مشمول مالیات پیمانکاران خارجی مثل پیمانکاران ایرانی از طریق رسیدگی به دفاتر تعیین و مالیات تکلیفی آنها مطابق ماده 104 به میزان 5% و جوه پرداختی است .

رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک پیمانکاران برای تعیین درآمد مشمول مالیات عینا مثل موسسات تولیدی می باشد، با این تفاوت که در موسسات تولیدی، بهای تمام شده کالای ساخته شده و مبلغ فروش قطعی معلوم می باشد ولی در پیمانکاری بهای تمام شده طرح یا پروژه مورد پیمان و درآمد آن خصوصا نسبت به کار انجام شده در پیمانهای نا تمام در پایان هر سال مالی مشخص نبوده بلکه تعیین آن بر اساس برآورد و تخمین می باشد. که این امر مستلزم آشنایی با انواع روشهای متداول حسابداری خاص این گونه موسسات است.

منبع : سایت تخصصی حسابداری ایران

و

اقتصاد و حسابداری