



مباحث جاری در حسابداری

(رشته حسابداری)

دکتر مهدی مشکی میاوقی

بسم الله الرحمن الرحيم

پیشگفتار ناشر

کتاب‌های دانشگاه پیام نور حسب مورد و با توجه به شرایط مختلف یک درس در یک یا چند رشته دانشگاهی، به صورت کتاب درسی، متن آزمایشگاهی، فرادرسی، و کمک‌درسی چاپ می‌شوند.

کتاب درسی ثمره کوشش‌های علمی صاحب اثر است که براساس نیازهای درسی دانشجویان و سرفصل‌های مصوب تهیه و پس از داوری علمی، طراحی آموزشی، و ویرایش علمی در گروه‌های علمی و آموزشی، به چاپ می‌رسد. پس از چاپ ویرایش اول اثر، با نظرخواهی‌ها و داوری علمی مجدد و با دریافت نظرهای اصلاحی و متناسب با پیشرفت علوم و فناوری، صاحب اثر در کتاب تجدیدنظر می‌کند و ویرایش جدید کتاب با اعمال ویرایش زبانی و صوری جدید چاپ می‌شود.

متن آزمایشگاهی (م) راهنمایی است که دانشجویان با استفاده از آن و کمک استاد، کارهای عملی و آزمایشگاهی را انجام می‌دهند.

کتاب‌های فرادرسی (ف) و کمک‌درسی (ک) به منظور غنی‌تر کردن منابع درسی دانشگاهی تهیه و بر روی لوح فشرده تکثیر می‌شوند و یا در وبگاه دانشگاه قرار می‌گیرند.

مدیریت تولید محتوا و تجهیزات آموزشی

فهرست مطالب

پیشگفتار	یازده
فصل اول - تشریح مفاهیم قراردادهای و عملیات پیمان‌های بلندمدت	۱
۱-۱. مقدمه	۱
۲-۱. انواع قراردادهای پیمانکاری	۳
۳-۱. مراحل اجرای طرح پیمانکاری	۴
۱-۳-۱. مطالعات مقدماتی طرح	۴
۲-۳-۱. مطالعات تفصیلی طرح	۵
۳-۳-۱. اجرای طرح	۵
۴-۱. انواع تضمین‌های معتبر	۱۸
۵-۱. روش‌های شناخت درآمد در مؤسسات پیمانکاری	۱۹
۱-۵-۱. روش کار تکمیل شده	۱۹
۲-۵-۱. روش درصد پیشرفت کار	۲۰
۶-۱. انتخاب روش حسابداری	۲۱
۷-۱. اندازه‌گیری میزان پیشرفت کار	۲۲
۱-۷-۱. روش اندازه‌گیری درصد پیشرفت کار برحسب ورودی‌ها	۲۲
۲-۷-۱. روش اندازه‌گیری برحسب خروجی‌های پیمان	۲۳
سؤالات تشریحی	۲۴
فصل دوم - حسابداری پیمان‌های بلندمدت	۲۷
۱-۲. مقدمه	۲۸
۲-۲. حسابداری پیمان‌های بلندمدت	۲۸
۱-۲-۲. مرحله اول - مطالعات مقدماتی طرح	۲۸
۲-۲-۲. مرحله دوم - مطالعات تفصیلی طرح	۲۹
۳-۲-۲. مرحله سوم - اجرای طرح	۲۹

۴۷	۴-۲-۲. شناسایی مازاد بیمه
۴۸	۵-۲-۲. ثبت و شناسایی هزینه‌های پیمان (سال اول)
۴۹	۶-۲-۲. محاسبه سود پیمان ناتمام (سال اول)
۵۱	۷-۲-۲. شناسایی درآمد
۵۲	۸-۲-۲. نحوه ارائه در صورت‌های مالی
۵۳	۹-۲-۲. فعالیت‌های مربوط به تکمیل پیمان در سال دوم
۶۱	۱۰-۲-۲. تغییر در برآورد
۶۱	۱۱-۲-۲. بسط مفاهیم مربوط به روش‌های شناسایی سود
۶۴	۱۲-۲-۲. نحوه عمل با زیان ناشی از پیمان‌های بلندمدت
۶۹	۱۳-۲-۲. تجزیه و ترکیب پیمان‌ها
۷۹	۱۴-۲-۲. ناممکن بودن اندازه‌گیری ماحصل پیمان به‌گونه‌ای اتکاپذیر
۸۲	سؤالات تشریحی
۸۲	سؤالات تستی
۹۱	مسائل
۹۹	پاسخ سؤالات تستی
۱۰۱	فصل سوم - حسابداری اجاره‌های بلندمدت
۱۰۲	۱-۳. مقدمه
۱۰۳	۲-۳. سابقه تاریخی حسابداری اجاره
۱۰۴	۳-۳. مزایای اجاره
۱۰۵	۴-۳. اهمیت اجاره در اقتصاد اسلامی
۱۰۵	۵-۳. حسابداری اجاره
۱۰۶	۱-۵-۳. حسابداری اجاره - از دیدگاه اجاره‌کننده
۱۱۷	۲-۵-۳. حسابداری اجاره از دیدگاه اجاره‌دهنده
۱۱۷	۳-۵-۳. حسابداری اجاره
۱۲۲	۶-۳. اجاره از نوع تأمین مالی مستقیم
۱۲۸	۷-۳. اجاره از نوع فروش
۱۳۲	۸-۳. فسخ قرارداد اجاره
۱۳۴	۹-۳. اختیار خرید در اجاره سرمایه‌ای
۱۳۷	۱۰-۳. خرید و فروش دارایی در طی دوره اجاره
۱۳۷	۱۱-۳. ارزش باقیمانده در اجاره سرمایه‌ای
۱۳۹	۱-۱۱-۳. ارزش باقیمانده توسط اجاره‌کننده تضمین نشده باشد
۱۴۳	۲-۱۱-۳. ارزش باقیمانده توسط اجاره‌کننده تضمین شده باشد
۱۴۸	۳-۱۱-۳. ارزش باقیمانده توسط شخص ثالثی تضمین شده باشد
۱۵۱	۱۲-۳. فروش و اجاره مجدد
۱۵۵	۱۳-۳. طبقه‌بندی اجاره دریافتنی و تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۱۵۷	سؤالات تشریحی
۱۵۸	سؤالات تستی

۱۶۴	مسائل
۱۷۲	پاسخ سؤالات تستی

۱۷۳	فصل چهارم - حسابداری تغییر قیمت‌ها
۱۷۴	۱-۴. مقدمه
۱۷۶	۲-۴. شاخص عمومی قیمت‌ها
۱۷۶	۳-۴. انواع شاخص‌ها
۱۷۹	۴-۴. روش‌های حسابداری تغییر در قیمت‌ها
۱۸۰	۱-۴-۴. روش حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی - واحد پول با قدرت خرید ثابت
۱۹۹	۲-۴-۴. حسابداری مبتنی بر ارزش جاری - واحد اسمی پول (CC/ND)
۲۱۵	۳-۴-۴. روش حسابداری مبتنی بر ارزش جاری - واحد پول با قدرت خرید ثابت (CC/ND)
۲۲۱	۵-۴. مقایسه و ارزیابی الگوها
۲۲۴	سؤالات تشریحی
۲۲۵	سؤالات تستی
۲۳۰	مسائل
۲۳۶	پاسخ سؤالات تستی

۲۳۷	فصل پنجم - حسابداری اعتبارات اسنادی
۲۳۸	۱-۵. مقدمه
۲۳۸	۲-۵. اعتبار اسنادی
۲۳۸	۳-۵. مراحل گشایش اعتبار
۲۴۱	۴-۵. انواع اعتبار اسنادی
۲۴۳	۵-۵. فاینانس
۲۴۳	۶-۵. ریفاینانس (یوزانس داخلی)
۲۴۴	۷-۵. عملیات حسابداری اعتبارات اسنادی
۲۴۷	سؤالات تشریحی
۲۴۸	مسائل
۲۵۱	فهرست منابع و مآخذ
۲۵۳	ضمائم و پیوست‌ها
۲۶۱	واژه‌نامه

تشکر و قدردانی

الهی ادای شکر ترا هیچ زبان نیست و دریای فضل ترا هیچ کران نیست و سرّ حقیقت تو بر هیچ کس عیان نیست، هدایت کن بر ما رهی که بهتر از آن نیست.

یا رب ز ره راست نشانی خواهم از باده آب و خاک جانی خواهم
از نعمت خود چو بهره‌مندم کردی در شکر گزاریتم زبانی خواهم

در اینجا لازم می‌دانم به مصداق فرمایش امیر مومنان علی علیه‌السلام که فرمود «هر کس به من سخنی آموخت، مرا بنده خویش ساخت» و به پاس تشکر و قدر دانی از آموزه‌های فراوانی که در محضر اساتید بزرگوارم بالاخص اساتید محترم دوره کارشناسی که حسابداری را اول بار در مکتب آنان آموخته‌ام، این کتاب را تقدیم کنم به^۱:

دکتر احمد احمدپور

دکتر سید یحیی سید دانش

دکتر صابر شعری

استاد نور اعلی شیخ الاسلامی

دکتر سید حسین علوی طبری

استاد سید جعفر لاریمی

دکتر اسفندیار ملکیان

دکتر محمدرضا نیکبخت

دکتر محمود یحیی زاده‌فر

و کلیه اساتید محترم حسابداری دیگر که روزگاری افتخار شاگردی‌شان را داشته‌ام.

۱. اسامی به ترتیب الفبا می‌باشد.

پیشگفتار

یکی از مهمترین اهداف آموزشی در هر رشته‌ای، به روز نمودن اطلاعات علمی افراد و افزایش سطح دانستنی‌های آنان به منظور دستیابی به موفقیت‌های بیشتر می‌باشد. چنین امری تحقق نمی‌یابد، مگر آن که ابزار و مقدمات مناسب قبلاً فراهم گردد. بدیهی است یکی از ضروری‌ترین ابزار برای دستیابی به هدف فوق، دسترسی به یک کتاب علمی مناسب است که در عین مبتنی بودن بر منابع معتبر و جدید، به گونه‌ای ساده و قابل فهم نیز سعی در ارائه مفاهیم مورد نظر نماید.

در نگارش کتابی که در دست دارید، سعی شده است تا حد امکان به هر دو کارکرد توجه گردد. از یکسو در خصوص مواردی که تا زمان تألیف کتاب، استاندارد مدونی در کشور برای آن انتشار یافته، تلاش گردیده که مطالب عرضه شده، منطبق با استانداردهای مزبور باشد و از سوی دیگر با ذکر مثال‌های متنوع سعی شده است که مفاهیم به کار رفته در متن با زبانی ساده و قابل فهم توضیح داده شود.

کتاب حاضر نسخه ویرایش شده از کتاب مباحث جاری حسابداری (انتشارات دهسرا) می‌باشد که با اصلاحات و حذف و تعدیلات انجام شده در آن سعی گردیده است که در عین رفع کاستی‌های قبلی، انطباق بیشتری با اهداف آموزشی دانشگاه پیام‌نور داشته باشد. کتاب مزبور در قالب پنج فصل تهیه و تدوین شده است. در دو فصل اول کتاب به تشریح مفاهیم کلی قراردادها و عملیات پیمانکاری، روش‌های شناخت درآمد، مراحل انجام طرح پیمانکاری و نیز تشریح عملیات حسابداری پیمان‌های بلندمدت در دفاتر کارفرما و پیمانکار با استفاده از روش درصد پیشرفت کار

و در چارچوب استاندارد حسابداری شماره ۹ پرداخته شده است.
فصل سوم به طرح مباحث اجاره‌های بلندمدت (عملیاتی و سرمایه‌ای) و نحوه حسابداری آن در دفاتر اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده در چارچوب استاندارد شماره ۲۱ (حسابداری اجاره) پرداخته شده است.

در فصل چهارم موضوع حسابداری تغییر در قیمت‌ها با استفاده از سه مدل معمول یعنی مدل بهای تمام شده مبتنی بر واحد پول با قدرت خرید ثابت، مدل ارزش جاری برحسب واحد اسمی پول و مدل ارزش جاری مبتنی بر واحد پول با قدرت خرید ثابت مورد بحث قرار گرفته است. در نهایت فصل پنجم به طرح عملیات حسابداری اعتبارات اسنادی و تشریح مفاهیم یوزانس، فاینانس و ریفاینانس پرداخته است.

در اینجا لازم می‌دانم مراتب تشکر و قدردانی خود را از استاد فرزانه جناب آقای دکتر حسن همتی که در تألیف کتاب از راهنمایی‌های ارزنده و دلسوزانه ایشان بهره بسیار برده‌ام، اعلام داشته و برای ایشان و همچنین سایر پیشکسوتان عرصه حسابداری آرزوی سلامتی و توفیق روزافزون دارم. همچنین از زحمات بی‌دریغ مدیریت محترم تدوین دانشگاه پیام‌نور، جناب آقای دکتر ابراهیمی که نشر این کتاب را عهده‌دار شدند، سرکار خانم مبارکی که در بازخوانی و انجام اصلاحات لازم در متن، همکاری ارزنده‌ای معمول داشته‌اند و نیز سرکار خانم علی‌نژاد که تایپ و صفحه‌آرایی کتاب را به عهده داشتند، صمیمانه سپاسگزاری می‌نمایم.

در خاتمه با قدردانی و سپاس فراوان از کلیه اساتید و مدرسان، دانشجویان و دیگر علاقمندان حسابداری که این کتاب را مورد مطالعه قرار می‌دهند، تقاضا دارد مؤلف را از پیشنهادها و انتقادهای سازنده و تأثیرگذار خود بی‌بهره نگذاشته و نقطه نظرات اصلاحی خود را به واسطه ناشر و یا به‌طور مستقیم با پست الکترونیکی m_meshki@pnu.ac.ir طرح نموده و نویسنده را در روند بهبود کیفی کتاب در چاپ‌های بعدی یاری نمایند.

دکتر مهدی مشکی

عضو هیات علمی دانشگاه پیام‌نور

بهار ۱۳۹۳

فصل اول

تشریح مفاهیم قراردادهای و عملیات پیمانهای بلندمدت

هدف کلی

آشنایی با مفاهیم حسابداری پیمانکاری و روشهای شناخت درآمد در آن

اهداف یادگیری

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:

۱. انواع قراردادهای معمول در صنعت پیمانکاری را توضیح دهید.
۲. روشهای شناخت درآمد در حسابداری پیمانکاری را تشریح نمایید.
۳. روشهای انجام مناقصه را نام برده و مفاهیم هر یک را بیان کنید.
۴. مراحل انجام یک طرح عمرانی را توضیح دهید.
۵. مفاهیم تحویل موقت و تحویل قطعی را تشریح نمایید.
۶. تفاوت بین صورت وضعیت موقت و صورت وضعیت قطعی را بیان کنید.
۷. کسورات مربوط به صورت وضعیت را نام برده و میزان هر یک را مشخص نمایید.
۸. نحوه استرداد سپرده حسن انجام کار را توضیح دهید.
۹. مفهوم دوره تضمین را تشریح نمایید.

۱-۱. مقدمه

امروزه بسیاری از واحدهای اقتصادی، اعم از دولتی یا خصوصی، اجرای عملیاتی نظیر:

احداث ابنیه (ساختمان‌های مسکونی و اداری، پارکینگ، ایستگاه راه‌آهن و ترمینال‌های حمل و نقل، فرودگاه‌ها، تصفیه‌خانه‌ها، سیلو و امثال آن)، ساخت و نصب تأسیسات و تجهیزات (تجهیزات آزمایشگاه، بیمارستان، رستوران، پله‌برقی و آسانسور و امثال آن)، احداث شبکه برق شهری و روستایی، ابنیه سنگین بتنی (سازه‌های بزرگ بتنی، مترو، فونداسیون بتنی کارخانجات) و یا عملیات مربوط به احداث تونل، اسکله، بندرسازی، سدسازی و عملیات کشاورزی را در قالب عقد پیمان‌های بلندمدت^۱ به مؤسسات پیمانکاری واگذار می‌نمایند.

طبق استاندارد شماره ۹ ایران، 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. طبق این استاندارد، پیمانی بلندمدت تلقی می‌گردد، که مدت اجرای آن بیش از یکسال باشد. با این حال، در استاندارد مزبور مدت بیش از یکسال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت تلقی نشده و برخی از پیمان‌ها با مدت کمتر از یکسال نیز 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، به‌عنوان پیمان بلندمدت محسوب گردیده است، مشروط بر اینکه رویه متخذه در واحد تجاری از سالی به سال دیگر به‌طور یکنواخت اعمال گردد.

انجام عملیات اجرایی، معمولاً به‌واسطه انعقاد قراردادی بین کارفرما و پیمانکار صورت می‌گیرد. بر این اساس می‌توان ارکان اصلی عملیات پیمانکاری را در سه رکن قرارداد، کارفرما و پیمانکار خلاصه نمود.

- **قرارداد:** رابطه‌ای حقوقی بین پیمانکار و کارفرما است که منشاء تعهد و التزام برای طرفین می‌باشد (قانون مدنی، ماده ۹۶۸). موضوع قراردادهای منعقد شده بین کارفرما و پیمانکار می‌تواند انجام مطالعات بنیادی و تحقیقاتی طرح، تهیه و اجرای طرح و یا نظارت بر اجرای آن باشد.

- **کارفرما:** شخصی حقیقی یا حقوقی است که اجرای عملیات موضوع پیمان را به پیمانکار واگذار می‌کند. جانشینان و نمایندگان قانونی کارفرما در حکم کارفرما محسوب می‌شود. کارفرما به منظور مطالعه، طراحی و نظارت بر اجرای عملیات موضوع پیمان معمولاً از خدمات «مهندسین مشاور» بهره می‌گیرد.^۱

- **پیمانکار:** شخصی حقیقی یا حقوقی است که طرف دیگر امضاکننده قرارداد بوده و اجرای عملیات موضوع پیمان را به عهده گرفته است. جانشینان و یا نمایندگان قانونی پیمانکار در حکم پیمانکار محسوب می‌شوند.^۲ پیمانکار معمولاً به منظور تسهیل در انجام عملیات موضوع پیمان، اجرای قسمت یا قسمت‌هایی از عملیات پیمان (نظیر لوله‌کشی، برق‌کاری و نقاشی و...) را طی قراردادهای جداگانه‌ای به «پیمانکار جزء» واگذار می‌نماید.

۱-۲. انواع قراردادهای پیمانکاری

قراردادهای پیمانکاری برحسب شرایط پیمان و نوع توافق انجام شده به شکل‌های مختلفی قابل تنظیم می‌باشد. اشکال معمول قرارداد پیمانکاری را می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

- **قرارداد مقطوع:** پیمان بلندمدتی 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 موارد ممکن است براساس مواردی خاص مشمول تعدیل قرارگیرد، توافق می‌کند (بزرگ اصل، ۱۳۹۱: ۳).

- **قرارداد امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج):** پیمان بلندمدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و در ازای خدماتی که انجام داده است، درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت می‌شود (همان منبع: ۳).

- **قرارداد برحسب واحد بها:** در این نوع قرارداد به ازای انجام هر واحد کار معین (به عنوان مثال یک متر مکعب خاک برداری یا دیوارکشی) مبلغ معینی به پیمانکار

۱. شرایط عمومی پیمان، ماده ۲

۲. شرایط عمومی پیمان، ماده ۳

پرداخت می‌شود.

- **قرارداد براساس مواد و دستمزد:** مشابه قرارداد امانی است که در آن پیمانکار عملیات مربوط به پیمان را در ازای دریافت دستمزد مستقیم با نرخ ساعتی مشخص و قیمت مواد و مصالح و سایر مخارج مربوطه، انجام می‌دهد.

- **قرارداد مدیریت اجرا:** نوعی قرارداد امانی است که در آن پیمانکار در ازای دریافت مبلغ مقطوع به‌عنوان حق‌الزحمه، مدیریت اجرای طرح را به عهده می‌گیرد. در قرارداد مزبور، وظیفه تأمین مواد و مصالح، ماشین‌آلات و تجهیزات و نیروی انسانی بر عهده کارفرما می‌باشد (همتی، ۱۳۸۶: ۳۲۵).

۳-۱. مراحل اجرای طرح پیمانکاری

مراحل انجام یک طرح پیمانکاری را می‌توان به سه طبقه کلی به‌شرح زیر تقسیم نمود:

مرحله اول - مطالعات مقدماتی طرح

مرحله دوم - مطالعات تفصیلی طرح

مرحله سوم - اجرای طرح

۱-۳-۱. مطالعات مقدماتی طرح

مطالعات مقدماتی طرح خود شامل دو مرحله به شرح زیر می‌باشد:

- **مطالعات شناسایی طرح.** این مرحله، شامل بررسی‌های لازم در خصوص هدف طرح، امکانات و محدودیت‌ها، نیروی انسانی موجود، زمان و طول مدت اجرا، حجم سرمایه‌گذاری، و مطالعات توجیهی فنی، اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی (امکان‌سنجی اولیه) است. مطالعات انجام شده مبنای تهیه گزارشی به نام گزارش شناخت طرح می‌باشد که گزارش مزبور مبنای تصمیم‌گیری در رابطه با پذیرش یا رد طرح می‌باشد.

- **تهیه طرح مقدماتی.** پس از تصویب گزارش شناخت طرح، کارفرما اقدام به تهیه طرح مقدماتی می‌نماید. در این مرحله تحقیقات و بررسی‌های لازم به منظور تهیه نقشه‌های مقدماتی و مشخصات کلی طرح، بررسی گزینه‌های مختلف به قصد یافتن بهترین گزینه و در نهایت توجیه فنی، اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی گزینه

انتخابی (امکان‌سنجی نهایی) انجام می‌شود (علی مدد و ملک آرای، ۱۳۹۱: ۱۱).

۱-۳-۲. مطالعات تفصیلی طرح

مطالعات تفصیلی طرح نیز شامل دو مرحله به شرح زیر می‌باشد:

- تهیه نقشه‌های تفصیلی. این مرحله از طرح شامل نقشه‌برداری‌ها، آزمایش‌های لازم به منظور تعیین مشخصات فنی طرح، برنامه زمانی اجرای طرح، منابع تهیه مصالح و در نهایت تهیه نقشه‌های تفصیلی برای گزینه انتخابی است که در مرحله طرح مقدماتی پیشنهاد گردیده است.
- تهیه اسناد و مدارک مناقصه. اسناد مناقصه شامل شرایط عمومی و خصوصی پیمان^۱، مشخصات فنی، مقادیر و برآورد هزینه اجرای طرح براساس آخرین فهرست بها یا استعلام می‌باشد.

۱-۳-۳. اجرای طرح

این مرحله از عملیات پیمان شامل اقدامات متعددی است که در این بخش به اختصار به تشریح هر یک از آنها پرداخته می‌شود.

- ارجاع کار به پیمانکار: ارجاع کار به پیمانکار بواسطه مناقصه انجام می‌گیرد. مناقصه، فرآیندی است رقابتی برای تأمین کیفیت مورد نظر (طبق اسناد مناقصه)، که در آن تعهدات موضوع معامله به مناقصه گذاشته شده و انجام عملیات پیمان به شخصی حقیقی یا حقوقی که مناسب‌ترین قیمت را پیشنهاد کرده باشد، واگذار می‌شود. مناقصه ممکن است به یکی از اشکال زیر انجام گردد:

الف) مناقصه عمومی ب) مناقصه محدود ج) ترک مناقصه

الف) مناقصه عمومی. پس از تهیه و آماده‌سازی اسناد مناقصه، موضوع مناقصه از طریق جراید و وسایل ارتباط جمعی به اطلاع کلیه علاقمندان به شرکت در مناقصه می‌رسد. در آگهی مناقصه اطلاعاتی از قبیل موضوع مناقصه، مدت و محل انجام عملیات،

۱. شرایط عمومی پیمان، دربرگیرنده شرایط کلی حاکم بر پیمان است که توسط نهاد مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تدوین شده است. درحالی‌که شرایط خصوصی پیمان برحسب وضعیت و شرایط هر قرارداد مشخص می‌گردد.

قیمت پایه پیمان، نام کارفرما و دستگاه نظارت^۱ میزان سپرده شرکت در مناقصه، محل توزیع و فروش اسناد مناقصه، تاریخ و مکان انجام مناقصه و... مشخص می‌شود. پیمانکاران واجد شرایط که مایل به شرکت در مناقصه می‌باشند اقدام به خرید اسناد مناقصه از کارفرما و یا مهندسین مشاور او کرده و به منظور انجام هر گونه بررسی بیشتر آن را در اختیار کمیته فنی خود قرار می‌دهند. شرکت‌کنندگان در مناقصه، اسناد مناقصه و پیشنهادهای خود را باید در پاکت‌های جداگانه لاک و مهر شده شامل ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه و نقشه‌های کلی و تفصیلی اجرایی (پاکت الف) و برگ پیشنهاد قیمت، اوراق و جداول مربوط به تجزیه بها، فرم تکمیل شده تعهد بیمه تمام یا قسمتی از کار که مورد نظر کارفرما باشد (پاکت ب) گذاشته و همه پاکت‌ها را در لفاف مناسب و لاک و مهر شده قرار دهند^۲.

مبلغ ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه با توجه به برآوردهای انجام شده از هزینه‌های انجام کار متفاوت می‌باشد. بانک‌ها معمولاً برای صدور ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه در قبال وثیقه غیرنقدی، حداقل ۲۰ درصد بیش از مبلغ ضمانت‌نامه وثیقه دریافت می‌نمایند. جدول ۱، نشان‌دهنده مبلغ تضمین شرکت در مناقصه برحسب درصدی از برآورد هزینه اجرای کار می‌باشد.

جدول ۱. مبلغ تضمین شرکت در مناقصه برحسب درصدی از هزینه اجرای کار

برآورد هزینه (به میلیون ریال)	تا ۱۰۰	مازاد بر ۱۰۰ تا ۱۰۰۰	مازاد بر ۱۰۰۰ تا ۱۰۰۰۰	مازاد بر ۱۰۰۰۰۰۰
درصد	۵	۰/۵	۰/۳	۰/۲

- دستگاه نظارت عبارت است از شخص، اداره، شرکت یا مؤسسه‌ای که کارفرما به منظور نظارت بر عملیات پیمانکار تعیین و کتباً به پیمانکار معرفی می‌نماید (ماده ۴ از شرایط عمومی پیمان).
- در شرکت‌های خصوصی ضوابط مناقصه معمولاً در آیین‌نامه معاملات خاص هر شرکت مشخص می‌شود. بخش دولتی باید در برگزاری مناقصه و در تدوین آیین‌نامه معاملات، قانون برگزاری مناقصات (مصوب ۱۳۸۳) را رعایت نماید. براساس این قانون، مناقصات از نظر مراحل بررسی به دو گروه شامل مناقصه یک مرحله‌ای و مناقصه دو مرحله‌ای تقسیم می‌شود. در نوع یک مرحله‌ای مناقصه، نیاز به ارزیابی فنی و بازرگانی پیشنهادها نبوده و پاکت پیشنهادهای دریافتی در یک جلسه گشوده شده و در همان جلسه برنده مناقصه مشخص می‌شود. در مناقصه دو مرحله‌ای، بررسی‌های فنی توسط کمیته مربوطه انجام و نتایج ارزیابی به کمیسیون مناقصه گزارش می‌شود. براساس گزارش کمیته فنی پاکت‌های قیمت پیشنهاددهندگانی که امتیاز فنی لازم را کسب کرده‌اند، گشوده شده و برنده مناقصه از بین آنها انتخاب می‌شود.

کمیسیون برگزارکننده مناقصه برای تعیین برنده مناقصه، پیشنهادهای دریافتی را با رعایت آیین نامه معاملات افتتاح و قرائت می‌کند. کمیسیون مزبور ابتدا پاکت الف را باز کرده و در صورتی که پیمانکار کلیه شرایط مناقصه را رعایت و مدارک لازم را ارسال کرده باشد، مبادرت به افتتاح پاکت ب می‌نماید. مناقصه‌گذار پس از ارزیابی پیشنهادهای تهیه جدول مقایسه پیشنهادهای که در آن قیمت‌ها از کمترین مبلغ به بیشترین مرتب شده، از بین پیشنهادهایی که تمام شرایط مناقصه را دارا بوده و از لحاظ قیمت خارج از اعتدال نباشد، دو نفر را که مناسب‌ترین پیشنهاد را از لحاظ مالی و سایر شرایط ارائه نموده‌اند به عنوان برنده اول و دوم مناقصه انتخاب کرده و ضمانت‌نامه بقیه شرکت‌کنندگان در مناقصه را آزاد می‌نماید.

برنده مناقصه باید حداکثر تا هفت روز پس از ابلاغ کارفرما به او اقدام به انعقاد قرارداد نماید در غیراین صورت، ضمانت‌نامه او به نفع کارفرما ضبط شده و از برنده دوم دعوت به عمل می‌آید. اگر نفر دوم نیز حاضر به انعقاد قرارداد نشود، پس از ضبط ضمانت‌نامه وی، مناقصه تجدید خواهد شد. توضیح اینکه اختلاف قیمت پیشنهادی نفر اول و دوم نباید بیش از ۵٪ قیمت پایه پیمان باشد. در غیر این صورت، مناقصه فاقد نفر دوم خواهد بود.^۱ همچنین هرگاه دو یا چند پیشنهاد در تمام شرایط مساوی باشد، نفر اول و دوم با قرعه انتخاب خواهد شد.^۲

ب) مناقصه محدود. در این نوع مناقصه، با ارسال دعوت‌نامه به کلیه مناقصه‌گران صلاحیت‌دار معرفی شده توسط مراجع ذیصلاح از آنها دعوت می‌شود تا در مناقصه شرکت کرده و قیمت پیشنهادی خود را اعلام نمایند تا ضمن رعایت شرایط مربوط به مناقصه عمومی، نسبت به انتخاب پیمانکار اقدام شود (همتی، ۱۳۸۶: ۳۳۰).

ج) ترک مناقصه (توافق قیمت). در مواردی که تحت شرایط خاص و بنابر تشخیص کمیسیون معاملات و تأیید مدیر عامل و هیئت مدیره شرکت، انجام مناقصه میسر و یا به مصلحت نباشد، هیات ترک تشریفات مناقصه با رعایت صرفه و صلاح شرکت ترتیب انجام این گونه معاملات را با رعایت سایر مقررات مربوط تعیین و اعلام خواهد نمود. در این حالت اعضای هیئت ترک تشریفات مناقصه که خود با پیشنهاد

۱. مقررات مربوط به اخذ تضمین و تأدیه پیش پرداخت، مصوب ۲۲ شهریور ۱۳۷۱ هیات وزیران.

۲. آیین‌نامه تعیین برنده مناقصه، ماده ۸

مدیر عامل و تصویب هیئت مدیره انتخاب می‌گردند، پیمانکار واجد شرایط را به شیوه توافق قیمت انتخاب می‌نمایند (علی محمد و ملک‌آرایی، ۱۳۹۱: ۱۴).

- **انعقاد قرارداد:** در این مرحله، دستگاه اجراکننده طرح لازم است با پیمانکاری که به شرح فوق انتخاب گردیده، اقدام به انعقاد قرارداد نماید. به هنگام انعقاد قرارداد پیمانکار باید ضمانت‌نامه‌ای به عنوان ضمانت‌نامه حسن انجام تعهدات که مبلغ آن معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان می‌باشد را از بانک دریافت نموده و یا سپرده نقدی به حساب کارفرما واریز نماید. رویه معمول بانک‌ها برای صدور ضمانت‌نامه حسن انجام تعهدات این است که ۱۰ درصد مبلغ ضمانت‌نامه انجام تعهدات را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار نقداً مطالبه نموده و معادل ۱۲۰ درصد مبلغ ضمانت‌نامه پس از کسر سپرده نقدی را در قالب وثیقه غیرنقدی از وی دریافت می‌کنند. هزینه تنظیم قرارداد پیمانکاری در دفتر اسناد رسمی به عهده پیمانکار می‌باشد.^۱ پس از انعقاد قرارداد، لازم است ضمانت‌نامه شرکت در مناقصه پیمانکار به وی مسترد شود.

- **تادیه پیش‌پرداخت:** پس از انعقاد قرارداد، کارفرما دستگاه نظارت و ناظر مقیم^۲ را جهت نظارت بر عملیات پیمانکار معرفی می‌کند و از طرف پیمانکار نیز رئیس کارگاه^۳ به کارفرما معرفی و عملیات پیمانکاری آغاز می‌شود. کارفرما به منظور تقویت بنیه مالی پیمانکار، درصدی از مبلغ پیمان را که در حال حاضر ۲۰ درصد مبلغ اولیه پیمان است در سه نوبت و در ازای اخذ تضمین، به ترتیب زیر به پیمانکار پرداخت می‌نماید:

- الف) در نوبت اول ۸ درصد مبلغ اولیه پس از تحویل زمین
- ب) در نوبت دوم ۶/۵ درصد مبلغ اولیه پیمان پس از تهیه و حمل حدود شصت درصد از ماشین‌آلات و تجهیزات مورد نیاز.
- ج) در نوبت سوم ۵/۵ درصد مبلغ اولیه پیمان پس از انجام کارهایی معادل سی درصد مبلغ اولیه پیمان

۱. آیین‌نامه معاملات دولتی، بند ۵ ماده ۱۰.

۲. ناظر مقیم کسی است که از طرف کارفرما یا دستگاه نظارت برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه تعیین و کتباً به پیمانکار معرفی می‌شود و اصولاً مقیم کارگاه می‌باشد (ماده ۵ از شرایط عمومی پیمان).

۳. رئیس کارگاه شخصی است که از طرف پیمانکار به منظور اجرای عملیات موضوع پیمان در کارگاه به کارفرما و یا دستگاه نظارت کتباً معرفی می‌شود (ماده ۶ از شرایط عمومی پیمان).

مبلغ پیش پرداخت در ازای دریافت ضمانت نامه بانکی که معادل مبلغ پیش پرداخت است به پیمانکار پرداخت می شود. شرایط مربوط اخذ ضمانت نامه و وثیقه نقدی (سپرده بانکی) و غیرنقدی آن مشابه با ضمانت نامه حسن انجام تعهدات می باشد. در عمل قسط اول و دوم پیش پرداخت که معادل ۱۴/۵ درصد مبلغ اولیه پیمان می باشد به طور یکجا در ازای اخذ تضمین های لازم به پیمانکار پرداخت شود. پس از واریز اقساط اول و دوم، معادل ۱۴/۵ درصد از مبلغ ناخالص تمام صورت وضعیت های موقت کسر می شود. پس از واریز قسط سوم پیش پرداخت، علاوه بر ۱۴/۵ درصد قبلی، مبلغی معادل ۸ درصد نیز (در مجموع ۲۲/۵٪) از صورت وضعیت ها کسر می شود، به نحوی که مبلغ پیش پرداخت تا آخرین صورت وضعیت موقت مستهلک شود^۱. ضمانت نامه پیش پرداخت باید تا پایان مدت پیمان معتبر بوده و به دستور کارفرما قابل تمدید باشد. مبالغ ضمانت نامه پیش پرداخت می تواند به تناسب مبلغ مستهلک شده کاهش یابد (همتی، ۱۳۸۶: ۳۳۲).

- **عملیات اجرایی:** پیمانکار پس از دریافت وجه از کارفرما (پیش دریافت) لازم است کلیه عملیات پیمان را طبق شرایط قرارداد انجام دهد. مراحل عملیات اجرایی پیمان به شرح زیر می باشد:

• **احداث و تجهیز کارگاه.** به لحاظ آنکه دفتر مرکزی اغلب مؤسسات پیمانکاری در تهران یا مراکز استان ها واقع گردیده است، لذا مؤسسات پیمانکاری پس از دریافت زمین از کارفرما اقدام به احداث کارگاهی در محل اجرای عملیات نموده و شخصی را نیز به عنوان رئیس کارگاه تعیین و کتباً به کارفرما معرفی می نمایند. از سوی دیگر کارفرما یا دستگاه نظارت نیز به منظور اعمال کنترل بر عملیات انجام شده در کارگاه، شخصی را به عنوان مهندس مقیم^۲ تعیین و کتباً به پیمانکار معرفی می کند. مهندس مقیم موظف است بر نحوه و کیفیت اجرای عملیات نظارت دقیق و مداوم داشته و در صورت مشاهده هر گونه عیب و نقص در عملیات دستور رفع آن را صادر نماید.

پیمانکار در حین انجام عملیات می تواند انجام قسمت هایی از عملیات پیمان را

۱. آیین نامه تضمین برای معاملات دولتی، مصوب هیئت وزیران، به تاریخ ۱۳۸۱/۳/۲۶.

2. Resident Engineer

نظیر سیم‌کشی، نقاشی و لوله‌کشی را به پیمانکار جزء یا دست دوم واگذار نماید. با این وجود واگذاری بخشی از عملیات پیمان به پیمانکار جزء به هیچوجه از مسئولیت و تعهدات پیمانکار اصلی (دست اول) نخواهد کاست.

• **پرداخت تنخواه گردان.** پس از ایجاد کارگاه، دفتری مرکزی مبلغ مشخصی را در قالب تنخواه گردان به هر کارگاه تخصیص می‌دهد تا از آن محل بخشی از هزینه‌های اجرای طرح پرداخت گردد. به منظور انجام اینکار حسابداری در یکی از بانک‌های نزدیک به محل انجام عملیات افتتاح شده و وجوه مربوطه از سوی دفتر مرکزی به این حساب واریز می‌گردد. هر گونه برداشت از حساب مزبور معمولاً با امضای رئیس کارگاه انجام می‌شود.

• **مخارج انجام پیمان.** مخارج مربوط به اجرای طرح ممکن است توسط دفتر مرکزی و یا مستقیماً از محل تنخواه گردان تخصیص یافته به کارگاه پرداخت گردد. مخارج مربوط به پیمان می‌تواند شامل مخارج تحمل شده قبل یا بعد از انعقاد قرارداد باشد.

• **مخارج تحمل شده قبل از انعقاد قرارداد.** 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 می‌شود. در غیر این صورت هزینه‌های فوق به عنوان هزینه دوره جاری تلقی می‌شود. هرگاه این مخارج به عنوان هزینه دوره‌ای که در آن وقوع یافته محسوب شود و پیمان در دوره بعد منعقد گردد، چنین مخارجی را نباید به حساب پیمان برگشت داد (استاندارد حسابداری شماره ۹، ۱۳۹۲: بند ۱۷).

• **مخارج تحمل شده بعد از انعقاد قرارداد.** مخارج بعد از انعقاد قرارداد را می‌توان به سه دسته زیر تقسیم نمود:

الف) مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است.

ب) مخارج غیرمستقیم یا مخارجی که بین پیمان‌ها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمان‌های جداگانه امکان‌پذیر است.

ج) سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است (استاندارد حسابداری شماره ۹، ۱۳۹۲: بند ۱۲).

مخارج مستقیم یک پیمان دربرگیرنده مواردی از قبیل کار مستقیم (شامل

تشریح مفاهیم قراردادهای عملیات پیمان‌های بلندمدت ۱۱

سرپرستی و نظارت مستقیم)، مواد اولیه مصرفی، استهلاک و اجاره ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج جابجایی مواد، ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج مستقیم طراحی و کمک فنی، مخارج برآوردی کارهای اصلاحی و تضمینی و ادعا توسط اشخاص ثالث است. این مخارج را می‌توان به میزان درآمدهای اتفاقی خارج از شمول تعریف درآمد پیمان (از قبیل درآمد حاصل از فروش مواد و ماشین‌آلات اضافی) کاهش داد.

مخارج مشترک قابل تسهیم بین پیمان‌های مختلف مشتمل بر حق بیمه، مخارج غیرمستقیم طراحی و کمک فنی و سربار پیمان است که مستقیماً به پیمان خاصی مربوط نمی‌شود. به عنوان مثال هزینه تعمیرگاه مرکزی شرکت پیمانکاری یا هزینه اجاره ساختمانی که یک شرکت پیمانکاری برای استفاده گروهی از مهندسين به قصد نظارت بر کیفیت کلیه پیمان‌های شرکت، می‌پردازد به علاوه هزینه‌های ساختمان از قبیل آب، برق، تلفن و... به عنوان هزینه سربار مشترک تلقی شده و باید بین تمام پیمان‌ها تسهیم گردد. مخارج مشترک همچنین می‌تواند با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۳ (حسابداری مخارج تأمین مالی)، دربرگیرنده مخارج استقراض مرتبط با پیمان‌ها باشد^۱.

این مخارج برحسب ماهیت آن طبقه‌بندی و با اعمال یکنواخت روش‌های سیستماتیک و معقول به پیمان‌های مختلف تخصیص می‌یابد. به منظور تخصیص هزینه‌های مشترک پیمان می‌توان از مبناهایی نظیر مبلغ کل پیمان، مخارج کل پیمان، مواد مستقیم مصرفی و یا ساعات کار انجام شده استفاده نمود.

سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است، دربرگیرنده مواردی از قبیل مخارج اداری عمومی و مخارج توسعه می‌باشد که جبران آن به‌طور مشخص در پیمان قید شده است.

برخی از مخارج نباید جز مخارج پیمان محسوب شود زیرا با فعالیت ساخت مرتبط نیستند، نمونه‌های این مخارج به شرح زیر است:

– مخارج اداری و عمومی که مشخصاً توسط کارفرما جبران نمی‌شود.

۱. براساس استاندارد شماره ۱۳، اگر شرکتی برای تأمین مالی یک پروژه پیمانکاری وامی به مبلغ ۸ میلیون ریال با نرخ ۱۶ درصد در ابتدای سال ۸۸ دریافت کرده باشد، در حالی که میانگین مخارج انباشته پروژه در سال مزبور ۳ میلیون ریال باشد، در آن صورت از کل هزینه بهره وام دریافتی، حداکثر تا ۱۶ درصد مبلغ میانگین مخارج انباشته (۱۶٪×۳,۰۰۰,۰۰۰) را می‌توان به حساب پیمان انتقال داده و مابقی آن را به عنوان هزینه مالی دوره شناسایی کرد.

- مخارج بازاریابی و فروش
 - مخارج تحقیق و توسعه که مشخصاً توسط کارفرما جبران نمی‌شود.
 - استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات که بلا استفاده است.
 مخارج انجام شده بعد از انعقاد قرارداد ممکن است شامل:
 الف) مخارج پیمانکار جزء (پیمانکار فرعی یا دست دوم) و ب. مخارج جبران‌شدنی باشد.

الف) **مخارج پیمانکار جزء (فرعی).** پیمانکار ممکن است انجام برخی از کارهای پیمان را به پیمانکار جزء واگذار نماید، مشروط بر اینکه آنان را از واگذاری کار به دیگران ممنوع نماید. مخارجی که توسط پیمانکار جزء انجام می‌شود، باید برحسب نرخ‌های پیمان به مخارج پیمان اضافه شود.

ب) **مخارج جبران‌شدنی.** پیمانکار ممکن است مخارجی را انجام دهد که طبق قرارداد به عهده او نیست، در این صورت هر زمان که نسبت به جبران مخارج توسط شخص ثالث (که انجام هزینه به عهده او بوده) اطمینان معقول وجود داشته باشد، لازم است مبلغ آن از حساب پیمان برگشت شود. به عنوان مثال فرض کنید انجام هزینه تسطیح زمین یکی از کارهایی باشد که طبق قرارداد توسط پیمانکار اصلی به پیمانکار جزء واگذار شده است. در این حالت اگر طبق توافق عمل تسطیح توسط پیمانکار اصلی انجام شود، در این صورت لازم است پیمانکار اصلی معادل مبلغ قابل بازیافت، حساب پیمانکار جزء را بدهکار و حساب پیمان را بستانکار نماید (بزرگ اصل، ۱۳۹۱: ۱۷).

- **تهیه و تنظیم صورت وضعیت موقت:** از آنجا که مدت انجام کار در اغلب طرح‌های پیمانکاری طولانی بوده و پیمانکار نمی‌تواند تا زمان تکمیل عملیات منتظر مانده و پس از پایان عملیات اقدام به تهیه صورت وضعیت نماید، لذا طبق شرایط عمومی پیمان^۱، پیمانکار در پایان هر ماه، وضعیت کارهای انجام شده از شروع کار تا آن تاریخ را طبق نقشه‌های اجرایی و صورت جلسات مربوطه اندازه‌گیری کرده و همچنین وضعیت مصالح و تدارکات لازم برای اجرای پیمان که در پای کار^۲ موجود می‌باشد را تعیین و براساس نرخ‌های منضم به پیمان تقویم می‌نماید، صورت

۱. ماده ۳۷ از شرایط عمومی پیمان

۲. منظور از مصالح پای کار، مواد و مصالحی است که در محوطه انجام عملیات باقی مانده است

تشریح مفاهیم قراردادهای پیمان‌های بلندمدت ۱۳

وضعیت‌های موقت ماهیانه که بدین ترتیب تنظیم گردیده، تسلیم مهندس ناظر که نماینده مهندس مشاور در محل کارگاه محسوب می‌شود، خواهد شد.

کارفرما مبلغ صورت وضعیت را پس از تأیید توسط مهندس مشاور و پس از انجام بررسی‌های لازم و تطبیق ارقام با پیمان و اعمال اصلاحات احتمالی پرداخت می‌کند. از آنجایی که مبالغ صورت وضعیت به شکل انباشته تهیه می‌شود، لذا لازم است مبلغ صورت وضعیت‌های قبلی از مبلغ آخرین صورت وضعیت کسر شود تا کارکرد خالص صورت وضعیت محاسبه شود. از مبلغ کارکرد خالص لازم است کسورات مربوطه کسر گردد تا خالص مبلغ قابل پرداخت به پیمانکار به دست آید. کارفرما موظف است خالص مبلغ را حداکثر ظرف ده روز طی چکی به پیمانکار پرداخت نماید.

کسورات اصلی مربوط به صورت وضعیت شامل موارد زیر می‌باشد:

- **مالیات.** طبق ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم، کارفرما باید از هر صورت وضعیت ۳ درصد آن را به عنوان مالیات علی الحساب از مبلغ صورت وضعیت کسر نماید. مالیات مزبور باید حداکثر تا پایان ماه بعد به حساب تعیین شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت شده و رسید آن به پیمانکار تسلیم شود.^۱ از نظر پیمانکار این نوع مالیات نوعی پیش پرداخت بوده که از مبلغ مالیات عملکرد سالانه پیمانکار قابل کسر می‌باشد.

- **بیمه.** نحوه محاسبه بیمه در قراردادهای پیمانکاری بستگی به نوع طرح و قرارداد خواهد داشت:

• **نحوه محاسبه بیمه در طرح‌های عمرانی.** در پیمان‌های مشمول طرح‌های

عمرانی^۲ حق بیمه به صورت مقطوع محاسبه و کسر می‌شود. مبلغ حق بیمه در قراردادهای پیمانکاری ۶/۶ درصد می‌باشد که شامل ۱/۶ درصد سهم پیمانکار و ۵

۱. بر اساس اصلاحیه ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب شهریور ۱۳۹۱) نرخ مالیات علی الحساب پیمانکاری از ۵ درصد به ۳ درصد کاهش یافته و عبارت «ظرف سی روز» حذف و عبارت «تا پایان ماه بعد» جایگزین آن گردید.

۲. در طرح‌های عمرانی تمام یا بخشی از بودجه طرح از محل اعتبارات عمرانی دولت تأمین می‌شود.

درصد سهم کارفرما است^۱.

• نحوه محاسبه بیمه در طرح‌های غیر عمرانی. در پیمان‌های غیر عمرانی حق بیمه پیمان بسته به نوع پیمان متفاوت است. حق بیمه بسیاری از پیمان‌ها را می‌توان در دو گروه زیر طبقه‌بندی نمود:

الف) قراردادهای دستمزدی. در این نوع قراردادهای کلیه مواد و مصالح لازم برای پیمان به عهده کارفرما بوده ولیکن پرداخت هزینه دستمزد پیمان از وظایف پیمانکار محسوب می‌شود. در قراردادهای دستمزدی، حق بیمه براساس ۱۵ درصد مبلغ ناخالص کل کارکرد به علاوه $\frac{1}{9}$ حق بیمه به عنوان بیمه بیکاری محاسبه می‌شود.

ب) قرارداد دستمزد و مصالح. در این نوع قراردادهای علاوه بر مواد و مصالح، پرداخت هزینه دستمزد نیز به عهده پیمانکار می‌باشد. حق بیمه این نوع قراردادهای بر مبنای ۷ درصد مبلغ ناخالص کل کارکرد به اضافه $\frac{1}{9}$ حق بیمه به عنوان بیمه بیکاری محاسبه می‌شود.

در مورد این دسته از پیمان‌ها لازم است به نکات زیر توجه شود:

- کارفرما از هر صورت وضعیت ۵ درصد بابت بیمه کسر کرده و آن را به صورت سپرده نزد خود نگهداری می‌کند تا پس از ارائه مفاسد حساب توسط پیمانکار که توسط سازمان تأمین اجتماعی صادر می‌گردد، به پیمانکار پرداخت نماید.

- پیمانکار باید هر ماهه بیمه کارکنان شاغل در پیمان را بر مبنای حقوق و مزایای مشمول بیمه محاسبه و به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت نماید.

- پس از اتمام عملیات پیمان، پیمانکار باید برحسب درصدهای عنوان شده در بند الف و ب، بیمه خود را محاسبه نماید. اگر حق بیمه محاسبه شده از بیمه پرداختی پیمانکار طبق بند ۲ بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به حساب سازمان تأمین اجتماعی پرداخت خواهد شد. اما در صورتی که بیمه محاسبه شده کمتر از بیمه پرداختی باشد، مابه‌التفاوت بازپس داده نخواهد شد (همان منبع: ۲۲).^۲

۱. حق بیمه قراردادهای مشاوره‌ای مجموعاً ۱۵/۶ درصد است که از این مبلغ سهم مهندس مشاور ۳/۶ درصد و سهم کارفرما ۱۲ درصد می‌باشد.

۲. در این کتاب تأکید بر طرح‌های غیر عمرانی می‌باشد.

تشریح مفاهیم قراردادهای عملیات پیمانهای بلندمدت ۱۵

نکته: در پایان هر دوره مالی باید مبلغ حق بیمه پیمان متناسب با کار گواهی شده از سوی پیمانکار و نرخ بیمه مربوط محاسبه شده و با مبلغ پرداختی بابت حق بیمه براساس لیست حقوق و دستمزد مقایسه شود. در صورتی که مبلغ محاسبه بیشتر از مبلغ پرداختی باشد، برای مابه التفاوت ذخیره در نظر گرفته می شود.

برای تشریح بیشتر مطلب، اگر فرض شود که قراردادی از نوع دستمزد و مصالح به مبلغ ۴۵۰ میلیون ریال منعقد شده باشد و در طول مدت اجرای پیمان براساس لیست حقوق و دستمزد، مبلغ ۳۲ میلیون ریال حق بیمه پرداخت شده باشد، محاسبه مبلغ حق بیمه و مبلغ مابه التفاوت به شرح زیر انجام خواهد شد:

$31,500,000 = 7\% \times 450,000,000$	حق بیمه
$31,500,000 \times \frac{1}{9} = 3,500,000$	بیمه بیکاری
$35,000,000$	جمع حق بیمه و بیمه بیکاری
$35,000,000 - 32,000,000 = 3,000,000$	مابه التفاوت قابل پرداخت

- سپرده حسن انجام کار. کارفرما به منظور اطمینان از حسن اجرای کار توسط پیمانکار و تأمین خسارت های احتمالی، از هر صورت وضعیت ۱۰ درصد به عنوان سپرده حسن انجام کار کسر می کند که ۵۰ درصد آن پس از تحویل موقت و ۵۰ درصد مابقی پس از تصویب صورت مجلس تحویل قطعی به پیمانکار پرداخت می شود.

- اقساط پیش دریافت

- علی الحساب های پرداخت شده

- هرگونه جرائم احتمالی طبق مفاد شرایط عمومی پیمان

هرگاه به عللی صورت وضعیت ارسالی دستگاه نظارت ناقص باشد یا برخی از ارقام آن مورد اعتراض کارفرما قرار گیرد و صورت وضعیت برای تصحیح به دستگاه نظارت عودت داده شود، مدت ضرب الاجل پرداخت مبلغ صورت وضعیت از تاریخی شروع خواهد شد که صورت وضعیت تصحیح شده تسلیم کارفرما شود. در چنین صورتی در مقابل تقاضای پیمانکار، کارفرما موافقت می نماید پس از کسر کسورات فوق از مبلغ صورت وضعیت که دستگاه نظارت محاسبه نموده است، تا ۷۰ درصد آن را به رسم علی الحساب در وجه پیمانکار پرداخت کرده و مابقی را پس از اصلاح و

امضای صورت وضعیت به او بپردازد.^۱ توضیح اینکه مبلغ صورت وضعیت‌های موقت غیرقطعی بوده و هرگونه اشتباه در اندازه‌گیری و یا اشتباه محاسباتی قابل اصلاح می‌باشد.^۲

- **تحويل موقت:** پیمانکار پس از آنکه حداقل ۹۷ درصد عملیات موضوع پیمان را طبق مشخصات و نقشه‌ها و سایر اسناد ضمیمه پیمان انجام داد و بشرط آنکه باقیمانده و یا نقایص کارها، مربوط به قسمت عمده‌ای از یک کار اساسی نباشد، در آن صورت می‌تواند از طریق دستگاه نظارت، تقاضای تحويل موقت نموده و نماینده خود را که یکی از اعضای کمیسیون تحويل موقت خواهد بود، معرفی نماید. دستگاه نظارت پس از بازدید از عملیات، تشکیل کمیسیون تحويل موقت را از کارفرما تقاضا کرده و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون مزبور معرفی می‌نماید. بدین ترتیب اعضای کمیسیون تحويل موقت شامل یک نفر از طرف کارفرما، یک نفر از طرف اداره حسابداری کارفرما و یک نفر از طرف دستگاه نظارت و یک نفر از طرف پیمانکار (مجموعاً ۴ نفر در بخش غیردولتی) می‌باشد.

کمیسیون تحويل موقت فهرستی از نقایص و معایب کارها و عملیات ناتمام را تنظیم و ضمیمه صورت مجلس تحويل موقت نموده و جهت رفع نقایص و معایب کار مهلتی برای پیمانکار معین و به دستگاه نظارت مأموریت می‌دهد که در رأس مهلت مزبور عملیات را مجدداً بازدید کند و اگر هیچگونه عیب و نقص و یا کار ناتمامی باقی نمانده باشد، صورت مجلس تحويل موقت را به ضمیمه گواهی رفع نقایص به کارفرما ارسال نماید تا پس از تصویب او به پیمانکار ابلاغ گردد.^۳ پیمانکار موظف است بعد از تحويل موقت کلیه ماشین‌آلات و مصالح اضافی متعلق به خود را در ظرف مدت مناسبی که مورد قبول دستگاه نظارت باشد، از محل خارج نماید. به علاوه پیمانکار باید طبق دستور دستگاه نظارت ساختمان‌های موقتی را که جهت اجرای کارها در محل کار

۱. شرایط عمومی پیمان، ماده ۳۷

۲. براساس مفاد آئین نامه اجرایی قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی (تجمع عوارض) مصوب هیئت محترم وزیران به شماره ۶۷۴۵۲/ت/۲۸۳۲۸ هـ - مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۸ (قابل اجرا از ابتدای سال ۱۳۸۲) کسر عوارض و وجوهی از قبیل سهم شهرداری، صندوق کارآموزی، نظام مهندسی، آموزش و پرورش و غیره از مبالغ صورت وضعیت ملغی اعلام گردید.

۳. شرایط عمومی پیمان، ماده ۳۹