

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالتهای ساخت املاک

(لازم الاجرا برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ

اول فروردین ۱۳۸۶ یا بعد از آن شروع می شود)

(اصلاح شده براساس استانداردهای حسابداری جدید تا مهر ۱۳۸۹)

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

فهرست مندرجات

شماره بند

| | |
|---------|--|
| ۱ | • هدف |
| ۲ - ۵ | • دامنه کاربرد |
| ۶ | • تعاریف |
| ۷ - ۱۰ | • ماهیت فعالیت‌های ساخت املاک |
| ۱۱ - ۱۳ | • زمینهای نگهداری شده برای ساخت املاک |
| ۱۴ - ۲۲ | • مخارج ساخت املاک |
| ۲۳ - ۳۸ | • درآمد و هزینه‌های ساخت املاک |
| ۳۹ - ۴۰ | • تغییر در برآوردها |
| ۴۱ - ۴۲ | • فسخ معامله فروش |
| ۴۳ - ۴۴ | • مشوقهای فروش |
| ۴۵ - ۴۶ | • واحدهای ساختمانی تکمیل شده فروش نرفته |
| ۴۷ - ۴۹ | • افشا |
| ۵۰ | • تاریخ اجرا |
| ۵۱ | • مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری |
| | • پیوست شماره (۱) : مثال توضیحی |
| | • پیوست شماره (۲) : مبانی نتیجه‌گیری |



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالتهای ساخت املاک

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالتهای ساخت املاک

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

هدف

۱. هدف این استاندارد تجویز روشهای حسابداری درآمد و مخارج مرتبط با فعالتهای ساخت املاک است. موضوع اصلی این استاندارد، شناخت و تخصیص درآمدها و مخارج فعالتهای ساخت املاک در دوره‌های مالی انجام این فعالیتهاست.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری فعالتهای ساخت املاک بکار گرفته شود.
۳. این استاندارد در مورد واحدهای تجاری که به فعالتهای ساخت املاک مشغول هستند، صرف نظر از اینکه این عملیات جزء فعالتهای اصلی آنها باشد یا خیر، کاربرد دارد.
۴. این استاندارد، برای ساخت املاک که با هدف استفاده توسط واحد تجاری انجام می شود، کاربرد ندارد.
۵. با توجه به ماهیت و ویژگیهای فعالتهای ساخت املاک، حسابداری عملیات شهرک سازی اعم از مسکونی، صنعتی یا تجاری نیز بر اساس الزامات این استاندارد انجام می شود.

تعاریف

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - ارزش نسبی فروش: نسبت ارزش فروش هر واحد ساختمانی به ارزش فروش مجموع واحدهای ساختمانی یک پروژه یا نسبت ارزش فروش هر پروژه به ارزش فروش مجموع پروژه‌ها.
 - ارزش فروش: بهای فروش برآوردی جاری یک واحد ساختمانی در وضعیت نهایی قابل فروش آن، در هر مقطع زمانی.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

- پروژه: تمام یا بخشی از واحدهای ساختمانی مورد اجرا در یک مکان جغرافیایی مشخص که یک مرکز انباشت مخارج را تشکیل می‌دهد.
- فعالیت‌های ساخت املاک: مجموعه فعالیت‌هایی است که برای طراحی و احداث املاک برای فروش ضروری است. تحصیل زمین برای احداث و فروش ساختمان و یا آماده سازی و فروش زمین، به طور کلی یا جزئی، بخشی از این فعالیت است.
- واحد ساختمانی: یک واحد مسکونی، تجاری یا صنعتی، یا زمینی که برای فروش، احداث یا آماده می‌شود.

ماهیت فعالیت‌های ساخت املاک

۷. واحد تجاری ممکن است فعالیت‌های ساخت املاک را در یک مکان جغرافیایی مشخص یا در مکان‌های متعدد انجام دهد. برای مثال ممکن است فعالیت ساخت املاک شامل احداث یک برج ۲۰ طبقه، یک برج ۳۵ طبقه، یک مرکز تجاری و چندین واحد ویلایی در قطعه زمینی مشخص باشد. در این صورت هر یک از موارد یاد شده یک پروژه و قطعه زمین مذکور یک مکان جغرافیایی مشخص محسوب می‌گردد. در سایر موارد، تشخیص مکان جغرافیایی مشخص بنا بر قضاوت مدیریت صورت می‌گیرد.

۸. ویژگی اصلی فعالیت‌های ساخت املاک این است که در بیش از یک دوره مالی انجام می‌شود. این امر ناشی از مراحل اخذ مجوز از سازمان‌های مربوط و نیز ماهیت عملیات ساختمانی است. فعالیت‌هایی که قبل از شروع احداث واحدهای ساختمانی صورت می‌گیرد، ممکن است شامل تغییر کاربری زمین، تفکیک و قطعه‌بندی زمین، طراحی و تهیه نقشه فنی، ارزیابی اثرات زیست محیطی، آزمایش خاک و تأیید نقشه‌ها باشد.

۹. ماهیت فعالیت‌های ساخت به گونه‌ای است که مابه‌ازای فروش آن ممکن است در زمان‌های متفاوت و به مبالغ مختلف دریافت شود. واحدهای ساختمانی ممکن است در آغاز پروژه، یا طی انجام عملیات ساختمانی یا پس از تکمیل آن فروخته شود. همچنین فروش واحدهای ساختمانی ممکن است با مشوق‌های متفاوت مثل اعطای وام، تخفیف در هزینه

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

مالی و نصب لوازم اضافی از قبیل دکوراسیون و کابینت رایگان، همراه باشد. ماهیت فرایند فروش پیامدهایی برای شناخت و اندازه‌گیری درآمد، هزینه‌ها و داراییهای ناشی از فعالیت‌های ساخت املاک دارد.

۱۰. در فعالیت‌های ساخت املاک، مخارج ساخت املاک اهمیت زیادی دارد و مستلزم بکارگیری سیستمی خاص برای تخصیص مخارج مشترک و سایر مخارج مربوط است.

زمینهای نگهداری شده برای ساخت املاک

۱۱. در برخی شرایط واحدهای تجاری سازنده املاک، قطعات وسیع زمین دارند که فعالیت‌های ساخت در مقاطع مختلف در آنها انجام می‌شود. در نتیجه، توجه به نحوه طبقه‌بندی و اندازه‌گیری این گونه زمینها، ضروری است. افزون بر این، اگر چه فعالیت‌های ساخت در یک قطعه زمین وسیع به تدریج انجام می‌شود اما ممکن است زیرساخت‌های عمومی آن مانند جاده‌های دسترسی و پلها برای کل زمین، ایجاد شود.

۱۲. زمین نگهداری شده برای فعالیت‌های ساخت املاک، چنانچه هیچ نوع فعالیت ساخت بر روی آن انجام نشده باشد و انتظار نمی‌رود فعالیت‌های ساخت طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری تکمیل شود، باید به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی شود، مشروط بر اینکه با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۴ با عنوان "نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری" صورتهای مالی واحد تجاری، مشمول طبقه‌بندی داراییها و بدهیها به جاری و غیرجاری باشد.

۱۳. زمین نگهداری شده برای ساخت املاک باید به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته انعکاس یابد. تعیین زیان کاهش ارزش این گونه زمینها تابع استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها" است.

مخارج ساخت املاک

۱۴. مخارج ساخت املاک باید دربرگیرنده تمام مخارجی باشد که به طور مستقیم به فعالیت‌های ساخت قابل انتساب است یا بتوان آن را بر مبنای منطقی به چنین فعالیت‌هایی تخصیص داد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

۱۵. مخارج فعالیت‌های ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:

الف. مخارج تحصیل زمین،

ب. مخارج مستقیم فعالیت‌های ساخت املاک، و

ج. مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیت‌های ساخت املاک.

۱۶. مخارج تحصیل زمین شامل بهای خرید زمین، حق الزحمه کارشناسی، حق ثبت، کارمزد خرید، هزینه‌های نقل و انتقال و سایر مخارج تحصیل زمین است. مخارج قبل از تحصیل زمین به محض تحمل در سود و زیان منظور می‌گردد، مگر اینکه چنین مخارجی به طور مستقیم با فعالیت‌های بعدی ساخت املاک مرتبط باشد که در آن صورت به عنوان جزئی از بهای تمام شده ساخت املاک محسوب می‌شود.

۱۷. مخارج مستقیم مرتبط با فعالیت‌های ساخت املاک از جمله می‌تواند شامل مخارج مواد و مصالح، مخارج دستمزد مستقیم، مخارج انجام شده توسط پیمانکاران و حق الزحمه کارشناسی باشد.

۱۸. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی، تمام مخارج تأمین مالی تحمل شده فقط طی دوره‌هایی که فعالیت‌های لازم جهت آماده‌سازی واحدهای ساختمانی برای استفاده مورد نظر در حال انجام است، به بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود. این فعالیت‌ها شامل مواردی از قبیل تهیه نقشه‌ها و فرایند اخذ تأییدیه‌ها و مجوزهای لازم از سازمان‌های دولتی نیز می‌باشد که ماهیت اجرایی و فنی دارند و در مرحله قبل از احداث بنا انجام می‌شود.

۱۹. مخارج مشترکی که می‌تواند به فعالیت‌های ساخت املاک تخصیص یابد، شامل موارد زیر است:

الف. مخارج قابل تخصیص به پروژه‌های جاری و آتی ساخت املاک که در یک مکان جغرافیایی مشخص واقع شده‌اند، مانند مخارج زیربنایی مشترک (نظیر جاده‌های

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

اختصاصی) و اختصاص فضای لازم برای ساخت اماکن تفریحی و آموزشی در بخشی از زمینی که واحد تجاری قصد دارد طی چندین فاز یا پروژه در آن فعالیت‌های ساختمانی انجام دهد، و

ب. مخارج قابل تخصیص به تمام پروژه‌های در جریان ساخت واقع در مکان‌های جغرافیایی مختلف نظیر مخارج کارکنان دفتر فنی واقع در اداره مرکزی.

این مخارج با بکارگیری ارزش نسبی فروش پروژه‌هایی که از این مخارج منتفع شده یا انتظار می‌رود منتفع شوند یا سایر روش‌های مناسب، تخصیص می‌یابد. روش انتخاب شده برای تخصیص باید به طور یکنواخت بکار گرفته شود.

۲۰. مخارج قابل انتساب به فعالیت‌های ساخت دربرگیرنده مخارج احتمالی از قبیل مخارج مرتبط با تعهدات مربوط به رفع نواقص است (به استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی مراجعه شود).

۲۱. مخارجی که به طور آشکار به فعالیت‌های ساخت املاک قابل انتساب نباشد در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. مخارج اداری، عمومی و فروش، نمونه‌هایی از این گونه مخارج است.

۲۲. مخارج ساخت باید براساس روش‌های زیر به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه‌ها تخصیص یابد:

الف. روش شناسایی ویژه (از قبیل مخارج مستقیم ساخت)،

ب. روش ارزش نسبی فروش در صورتی که شناسایی ویژه امکان‌پذیر نباشد، یا

ج. سایر روش‌های مناسب در صورتی که ارزش نسبی فروش عملی نباشد. روش انتخاب

شده برای تخصیص باید به طور یکنواخت بکار گرفته شود.

درآمد و هزینه‌های ساخت املاک

۲۳. درآمد ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:

الف. بهای فروش مورد توافق در قرارداد، و

ب. هرگونه مبلغ ناشی از تغییر در دامنه کار تعریف شده در قرارداد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

۲۴. همواره احتمال تغییر در مشخصات، نقشه ساختمان یا مدت قراردادهای فروش پروژه ساخت املاک وجود دارد که می‌تواند به افزایش یا کاهش درآمد ساخت املاک منجر گردد. تغییر، زمانی در درآمد ساخت املاک منظور می‌شود که:

الف. پذیرش تغییر و مبلغ ناشی از آن توسط مشتری محتمل باشد، و

ب. مبلغ ناشی از تغییر را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۲۵. درآمد ساخت املاک باید تنها برای واحدهای ساختمانی فروخته شده، در صورت احراز معیارهای بند ۲۶، شناسایی شود.

۲۶. شناسایی درآمد باید از زمانی آغاز شود که تمام معیارهای زیر احراز گردد:

الف. فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد،

ب. فعالیت‌های ساختمانی آغاز شده باشد،

ج. ماحصل پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، و

د. حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش وصول شده باشد.

۲۷. ماحصل پروژه را می‌توان در صورت احراز تمام شرایط زیر به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد:

الف. مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

ب. جریان ورودی منافع اقتصادی آتی مرتبط با پروژه به واحد تجاری محتمل باشد،

ج. مخارج لازم برای تکمیل پروژه و همچنین درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه را بتوان

به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، و

د. مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

۲۸. هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد:

الف. درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای

ساخت آن واحدها که بازیافت آن محتمل است، شناسایی گردد، و

ب. مخارج ساخت واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

۲۹. هرگونه زیان مورد انتظار پروژه (شامل مخارج رفع نقص) باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود.

۳۰. در مراحل اولیه پروژه ساخت املاک، غالباً شرایط به صورتی است که حاصل پروژه را نمی‌توان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد. در چنین شرایطی ممکن است رعایت الزامات بند ۲۸ مناسب‌تر باشد. در مواردی که حاصل پروژه را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، نباید سودی شناسایی شود. همچنین ممکن است مخارج ساخت پروژه از کل درآمد آن، فزونی یابد. در چنین مواردی، هرگونه مازاد برآورد شده مخارج ساخت پروژه نسبت به درآمد آن طبق مفاد بند ۲۹ بلافاصله به سود و زیان دوره منظور می‌شود.

۳۱. مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره شناخت درآمد واحدهای یاد شده، به عنوان هزینه شناسایی شود.

۳۲. فرایند شناسایی مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده به عنوان هزینه، به تطابق هزینه‌ها و درآمدها منجر می‌شود. برای تعیین مخارج قابل انتساب، واحد تجاری روشی را انتخاب می‌کند که وضعیت را به مناسبترین نحو ممکن منعکس می‌نماید. این روش به طور یکنواخت بکار گرفته می‌شود.

۳۳. مبلغ درآمدها و هزینه‌های ساخت املاک در صورت احراز معیارهای بند ۲۶ باید باتوجه به درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه تعیین شود.

۳۴. شناخت درآمدها و هزینه‌ها با توجه به درصد تکمیل پروژه، روش درصد پیشرفت کار نامیده می‌شود. در این روش، درآمد ساخت املاک و هزینه‌های مربوط، متناسب با درصد تکمیل شناسایی می‌شود تا درآمدها، هزینه‌ها و سود یا زیان مربوط به کارهای انجام شده گزارش گردد. این روش اطلاعات مفیدی در مورد میزان فعالیت ساخت و عملکرد دوره ارائه می‌کند.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

۳۵. درصد تکمیل را می‌توان به روشهای مختلفی تعیین کرد. واحد تجاری، باید روشی را بکار گیرد که کار انجام شده را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کند. این روشها، باتوجه به ماهیت فعالیت ساخت، می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

الف. نسبت مخارج تحمل شده برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی ساخت،

ب. ارزیابی کار انجام شده توسط کارشناسان حرفه‌ای مستقل، یا

ج. درصد کار فیزیکی انجام شده.

۳۶. چنانچه درصد تکمیل براساس مخارج تحمل شده تا تاریخ ترازنامه تعیین گردد، تنها آن بخش از مخارج ساخت که منعکس‌کننده کار انجام شده است در مخارج تحمل شده تا تاریخ ترازنامه منظور می‌گردد. نمونه‌هایی از مخارجی که به کار انجام شده مربوط نمی‌شود شامل بهای تمام شده زمین، مصالح پای کار، مخارج تأمین مالی منظور شده به حساب پروژه و پیش‌پرداخت به پیمانکاران است.

۳۷. در صورت رفع ابهاماتی که مانع از برآورد ماحصل پروژه به‌گونه‌ای اتکاپذیر شده است، درآمدها و هزینه‌های پروژه باید طبق بند ۳۳ شناسایی شود.

۳۸. مخارج ساخت املاک که به هزینه منظور نشده است باید به عنوان دارایی شناسایی و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود.

تغییر در برآوردها

۳۹. برآورد درآمدها و مخارج و همچنین تخصیص مخارج باید در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید براساس استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به حساب منظور گردد.

۴۰. به دلیل وجود ابهامات ذاتی در فعالیت‌های ساخت املاک، اندازه‌گیری دقیق درآمد و مخارج امکان‌پذیر نیست. استفاده از برآوردهای معقول در تهیه صورتهای مالی ضروری است و

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

اتکاپذیری آنها را خدشه‌دار نمی‌کند. آثار ناشی از تجدیدنظر در برآورد درآمدها و مخارج قابل انتساب به فعالیت‌های ساخت املاک باید به پروژه‌های فعلی و در صورت لزوم به پروژه‌های آتی تخصیص یابد.

فسخ معامله فروش

۴۱. درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده مربوط به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در زمان ابطال یا فسخ معامله فروش، بی‌درنگ برگشت داده شود.

۴۲. خسارات دریافتنی از پیمانکاران (به دلیل تأخیر در تکمیل) و خسارات پرداختنی به مشتریان (به دلیل تأخیر در تحویل) باید به صورت جداگانه در صورت سود و زیان ارائه شود.

مشوقهای فروش

۴۳. چنانچه مشوقهای فروش یا تضمین‌هایی برای انجام فروش توسط واحد تجاری سازنده پیشنهاد شود، تعهد ناشی از آن براساس استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی به حساب منظور می‌شود. مخارج مرتبط با این گونه اقلام نظیر تضمین بازده سرمایه‌گذاری خریداران برای دوره مشخص، به حساب بهای تمام شده پروژه منظور می‌شود.

۴۴. سایر مخارج تحمل شده توسط واحد تجاری سازنده املاک به منظور تبلیغ فروش واحدهای ساختمانی به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.

واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش

۴۵. موجودی واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شود.

۴۶. واحدهای ساختمانی تکمیل شده‌ای که به منظور افزایش قیمت، اجاره یا استفاده توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود، براساس استانداردهای مربوط به حساب منظور می‌گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالتهای ساخت املاک

افشا

۴۷. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

- الف. روش تعیین درصد تکمیل پروژه،
- ب. درآمد و هزینه‌های شناسایی شده ساخت املاک در صورت سود و زیان،
- ج. برآورد مبلغ مخارج لازم برای تکمیل پروژه‌های در جریان، و
- د. صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد:

- ۱. مخارج انباشته ساخت املاک در اول دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین،
- ۲. مخارج تحمل شده ساخت املاک طی دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین،
- ۳. مخارج انباشته ساخت املاک که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی شده است، به تفکیک دوره جاری و دوره‌های گذشته، و
- ۴. واگذاری یا انتقال به طبقه دیگری از داراییها یا سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.

۴۸. در مورد زمین نگهداری شده برای ساخت املاک باید موارد زیر افشا شود:

- الف. بهای تمام شده و کاهش ارزش انباشته (در صورت وجود) در ابتدا و انتهای دوره،
- ب. صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد:
 - ۱. اضافات،
 - ۲. واگذاری،
 - ۳. انتقال به داراییهای جاری به عنوان مخارج ساخت املاک،
 - ۴. زیان کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت شده در صورت سود و زیان طی دوره (در صورت وجود)، و
 - ۵. سایر تغییرات.

۴۹. موارد زیر نیز باید در صورتهای مالی افشا شود:

- الف. هر گونه محدودیت در رابطه با مالکیت زمین و میزان آن، و
- ب. زمینها و پروژه‌های ساخت املاک که وثیقه بدهیهاست.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹ فعالتهای ساخت املاک

تاریخ اجرا

۵۰. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود لازم‌الاجرا است.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۵۱. استاندارد بین‌المللی حسابداری جداگانه‌ای برای فعالتهای ساخت املاک وجود ندارد. در پیوست استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸ شناخت درآمد، شناسایی درآمد فروش املاک مشروط به تکمیل کارهای عمده است. از این رو، استاندارد حسابداری شماره ۲۹ با پیوست استاندارد بین‌المللی حسابداری یاد شده مغایرت دارد.



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالتهای ساخت املاک

پیوست شماره ۱

مثال توضیحی

این مثال جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۲۹ محسوب نمی‌شود.

هدف از ارائه این مثال، تشریح نحوه اجرای برخی از الزامات این استاندارد می‌باشد. در این مثال نحوه شناخت درآمد، نحوه تخصیص مخارج و به هزینه بردن آن، و ارائه اقلام مرتبط با فعالتهای ساخت املاک در صورتهای مالی برای یک دوره سه ساله تشریح شده است. در این مثال فرض بر این است که واحد تجاری می‌تواند داراییها و بدهیهای خود را به جاری و غیرجاری طبقه‌بندی کند.

شرکت ساختمانی تهران‌گستر در سال 13×0 دو قطعه زمین به بهای تمام‌شده ۲۰ میلیارد ریال تحصیل نمود. شرکت در نظر دارد عملیات ساختمانی را در قطعه اول در سال 13×1 و در قطعه دوم در سال 13×5 آغاز کند. مساحت قطعه اول ۳۰ هکتار و بهای خرید آن ۱۰ میلیارد ریال است و شرکت مبلغ ۲ میلیارد ریال برای تغییر کاربری این زمین از کشاورزی به مسکونی در ابتدای سال 13×1 پرداخت کرده است. عملیات ساختمانی قطعه اول در دو فاز به شرح زیر انجام خواهد شد:

۱. فاز "الف" اختصاص ۱۰ هکتار برای ساخت ۱۰۰ واحد خانه ویلایی دوبلکس، به قیمت هر واحد ۳۰۰ میلیون ریال، و

۲. فاز "ب" اختصاص ۱۵ هکتار برای ساخت ۵۰ واحد مسکونی ویلایی به قیمت هر واحد ۵۰۰ میلیون ریال برای هر واحد.

پنج هکتار باقیمانده از قطعه اول برای ساخت اماکن تفریحی ورزشی و سایر زیرساختهای مشترک اختصاص یافته و تمام مخارج آن به مبلغ یک میلیارد ریال در سال 13×1 تحمل شده است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۱ (۱۵۱ه)

عملیات ساختمانی در فروردین ۱۳×۱ آغاز و در سال ۱۳×۳ به اتمام رسید. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

الف - سال ۱۳×۱

| شرح | فاز "الف" (۱۰۰ واحد) | فاز "ب" (۵۰ واحد) |
|--|----------------------|-------------------|
| ۱- واحدهای فروش رفته تا تاریخ ترازنامه | ۴۰ | ۳۰ |
| ۲- درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش | ۳۵٪ | ۳۵٪ |
| ۳- درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت | ۹۰٪ | ۹۰٪ |
| ۴- مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) تا این تاریخ: | | |
| • مخارج مستقیم - میلیون ریال | ۴,۰۰۰ | ۳,۰۰۰ |
| • مخارج غیرمستقیم تخصیص یافته - میلیون ریال | ۲,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ |
| ۵- برآورد مخارج آتی ساخت جهت تکمیل: | | |
| • مخارج مستقیم - میلیون ریال | ۸,۰۰۰ | ۶,۰۰۰ |
| • مخارج غیرمستقیم - میلیون ریال | ۲,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ |

ب - سال ۱۳×۲

| شرح | فاز "الف" (۱۰۰ واحد) | فاز "ب" (۵۰ واحد) |
|--|----------------------|-------------------|
| ۱- واحدهای فروش رفته از ابتدای پروژه تا تاریخ ترازنامه | ۸۰ | ۵۰ |
| ۲- درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش | ۷۰٪ | ۷۰٪ |
| ۳- درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت | ۹۰٪ | ۹۰٪ |
| ۴- مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) تا این تاریخ: | | |
| • مخارج مستقیم - میلیون ریال | ۸,۲۵۰ | ۶,۲۰۰ |
| • مخارج غیرمستقیم تخصیص یافته - میلیون ریال | ۳,۰۰۰ | ۲,۰۰۰ |
| ۵- برآورد مخارج آتی ساخت جهت تکمیل: | | |
| • مخارج مستقیم - میلیون ریال | ۲,۰۰۰ | ۱,۵۰۰ |
| • مخارج غیرمستقیم - میلیون ریال | ۱,۷۵۰ | ۸۰۰ |

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۱ (۱۵مه)

ج - سال ۱۳×۳

| فاز "ب" (۵۰ واحد) | فاز "الف" (۱۰۰ واحد) | شرح |
|----------------------|-------------------------|--|
| ۵۰ | ۹۰ | ۱- واحدهای فروش رفته از ابتدای پروژه تا تاریخ ترازنامه |
| ۱۰۰٪ | ۱۰۰٪ | ۲- درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش |
| ۹۰٪ | ۹۰٪ | ۳- درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت |
| ۱۰,۰۰۰ | ۱۵,۵۰۰ | ۴- مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) - میلیون ریال |

مبلغ مخارج ساخت، درآمد، هزینه‌ها و سود شناسایی شده در صورتهای مالی برای هر سال به شرح زیر می باشد:

۱. تخصیص مخارج مشترک

مخارج مشترک:

ارقام به میلیون ریال

۲,۰۰۰

زمین اماکن مشترک (هکتار $\frac{5}{3}$) (۲ میلیارد + ۱۰ میلیارد)

۱,۰۰۰

مخارج زیرساختها

۳,۰۰۰

جمع مخارج

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

تخصیص مخارج مشترک با استفاده از روش ارزش نسبی فروش:

| مخارج مشترک تخصیص یافته (روند شده) | ارزش نسبی فروش | فاز |
|--|----------------|-----------|
| میلیون ریال | میلیون ریال | |
| ۱,۶۰۰ | ۳,۰۰۰ | فاز "الف" |
| ۱,۴۰۰ | ۲,۵۰۰ | فاز "ب" |
| ۳,۰۰۰ | ۵,۵۰۰ | |

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۱ (۱۵امه)

۲. محاسبه درصد تکمیل و مبلغ درآمد و هزینه‌های ساخت املاک که در صورت سود و زیان باید شناسایی شود.

سال ۱۳×۱

| فاز "ب" | فاز "الف" | شرح |
|-------------|-------------|--|
| میلیون ریال | میلیون ریال | |
| | | مخارج انباشته ساخت املاک: |
| ۶ر۰۰۰ | ۴ر۰۰۰ | - مخارج مرتبط با تحصیل زمین |
| ۱ر۴۰۰ | ۱ر۶۰۰ | - مخارج مشترک |
| ۴ر۰۰۰ | ۶ر۰۰۰ | مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه |
| ۱۱ر۴۰۰ | ۱۱ر۶۰۰ | |
| ۷ر۰۰۰ | ۱۰ر۰۰۰ | مخارج آتی جهت تکمیل |
| ۱۸ر۴۰۰ | ۲۱ر۶۰۰ | کل بهای تمام‌شده برآوردی |
| ۳۶۸ | ۲۱۶ | بهای تمام‌شده برآوردی هر واحد (تعداد واحدهای هر فاز ÷ کل بهای تمام شده برآوردی) |
| - | ۸ر۶۴۰ | کل بهای تمام‌شده برآوردی واحدهای فروش‌رفته: |
| ۱۱ر۰۴۰ | - | - فاز "الف" (۴۰ × ۲۱۶) |
| - | - | - فاز "ب" (۳۰ × ۳۶۸) |
| - | ۱۲ر۰۰۰ | کل ارزش فروش واحدهای فروش‌رفته: |
| - | - | - فاز "الف" (۴۰ × ۳۰۰) |
| ۱۵ر۰۰۰ | - | - فاز "ب" (۳۰ × ۵۰۰) |

| فاز "ب" | فاز "الف" | شرح |
|-------------|-------------|---|
| میلیون ریال | میلیون ریال | |
| | | (۱) محاسبه درصد تکمیل |
| | | - درصد تکمیل فاز "الف" ۴۳٪ = $\frac{۱۱۶۰۰ - ۴۰۰۰}{۲۱۶۰۰ - ۴۰۰۰} \times ۱۰۰$ |
| | | - درصد تکمیل فاز "ب" ۴۴٪ = $\frac{۱۱۴۰۰ - ۶۰۰۰}{۱۸۴۰۰ - ۶۰۰۰} \times ۱۰۰$ |
| ۶ر۶۰۰ | ۵ر۱۶۰ | (۲) درآمد و هزینه‌های دوره به شرح زیر است: |
| (۴ر۸۵۸) | (۳ر۷۱۵) | - درآمد: درصد تکمیل × کل ارزش فروش واحدهای فروش‌رفته |
| ۱ر۷۴۲ | ۱ر۴۴۵ | - هزینه‌ها: درصد تکمیل × کل بهای تمام‌شده برآوردی واحدهای فروش‌رفته |

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۱ (۱۵۱ه)

سال ۱۳×۲

| | فاز "الف" | فاز "ب" | شرح |
|--|-------------|-------------|---|
| | میلیون ریال | میلیون ریال | |
| | | | مخارج انباشته ساخت املاک: |
| | | | - مخارج مرتبط با تحصیل زمین |
| | | | - مخارج مشترک |
| | | | - مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه |
| | ۴,۰۰۰ | ۶,۰۰۰ | |
| | ۱,۶۰۰ | ۱,۴۰۰ | |
| | ۱۱,۲۵۰ | ۸,۲۰۰ | |
| | ۱۶,۸۵۰ | ۱۵,۶۰۰ | |
| | ۳,۷۵۰ | ۲,۳۰۰ | مخارج آتی جهت تکمیل |
| | ۲۰,۶۰۰ | ۱۷,۹۰۰ | کل بهای تمام شده برآوردی |
| | ۲۰۶ | ۳۵۸ | بهای تمام شده برآوردی هر واحد |
| | | | (تعداد واحدهای هر فاز ÷ کل بهای تمام شده برآوردی) |
| | | | کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته - میلیون ریال: |
| | ۱۶,۴۸۰ | - | - فاز "الف" (۸۰ × ۲۰۶) |
| | - | ۱۷,۹۰۰ | - فاز "ب" (۵۰ × ۳۵۸) |
| | | | کل ارزش واحدهای فروش رفته: |
| | ۲۴,۰۰۰ | - | - فاز "الف" (۸۰ × ۳۰۰) |
| | - | ۲۵,۰۰۰ | - فاز "ب" (۵۰ × ۵۰۰) |

(۱) محاسبه درصد تکمیل

$$\text{درصد تکمیل فاز "الف"} = \frac{۱۶,۸۵۰ - ۴,۰۰۰}{۲۰,۶۰۰ - ۴,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۷۷\%$$

$$\text{درصد تکمیل فاز "ب"} = \frac{۱۵,۶۰۰ - ۶,۰۰۰}{۱۷,۹۰۰ - ۶,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۸۱\%$$

| | فاز "الف" | فاز "ب" | شرح |
|--|-------------|-------------|---|
| | میلیون ریال | میلیون ریال | |
| | | | (۲) درآمد و هزینه‌های دوره به شرح زیر است: |
| | | | - درآمد قابل شناسایی تا تاریخ ترازنامه |
| | | | (کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته × درصد تکمیل) |
| | | | - درآمد شناسایی شده در دوره قبل |
| | ۱۸,۴۸۰ | ۲۰,۲۵۰ | |
| | (۵,۱۶۰) | (۶,۶۰۰) | |
| | ۱۳,۳۲۰ | ۱۳,۶۵۰ | |
| | | | هزینه‌های قابل شناسایی: |
| | | | - درصد تکمیل × کل بهای تمام شده برآوردی واحدهای فروش رفته |
| | | | - هزینه‌های شناسایی شده در دوره قبل |
| | ۱۲,۶۹۰ | ۱۴,۴۹۹ | |
| | (۳,۷۱۵) | (۴,۸۵۸) | |
| | ۸,۹۷۵ | ۹,۶۴۱ | |

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

سال ۱۳×۳

| فاز "ب" | فاز "الف" | شرح |
|-------------|-------------|---|
| میلیون ریال | میلیون ریال | |
| | | مخارج انباشته ساخت املاک: |
| ۶,۰۰۰ | ۴,۰۰۰ | - مخارج مرتبط با تحصیل زمین |
| ۱,۴۰۰ | ۱,۶۰۰ | - مخارج مشترک |
| ۱۰,۰۰۰ | ۱۵,۵۰۰ | - مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه |
| ۱۷,۴۰۰ | ۲۱,۱۰۰ | |
| ۳۴۸ | ۲۱۱ | بهای تمام شده واقعی هر واحد |
| | | کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته: |
| - | ۲۷,۰۰۰ | - فاز "الف" (۳۰۰ × ۹۰) |
| ۲۵,۰۰۰ | - | - فاز "ب" (۵۰ × ۵۰۰) |
| | | کل بهای تمام شده واقعی واحدهای فروش رفته: |
| - | ۱۸,۹۹۰ | - فاز "الف" (۲۱۱ × ۹۰) |
| ۱۷,۴۰۰ | - | - فاز "ب" (۳۴۸ × ۵۰) |
| | | درآمد و هزینه‌های دوره به شرح زیر است: |
| | | درآمد قابل شناسایی تا تاریخ ترازنامه: |
| ۲۵,۰۰۰ | ۲۷,۰۰۰ | - کل ارزش فروش واحدهای فروش رفته |
| (۲۰,۲۵۰) | (۱۸,۴۸۰) | - درآمد شناسایی شده در دوره‌های قبل |
| ۴,۷۵۰ | ۸,۵۲۰ | |
| | | هزینه‌های قابل شناسایی: |
| ۱۷,۴۰۰ | ۱۸,۹۹۰ | - کل مخارج واقعی واحدهای فروش رفته |
| (۱۴,۴۹۹) | (۱۲,۶۹۰) | - کل هزینه‌های شناسایی شده در دوره‌های قبل |
| ۲,۹۰۱ | ۶,۳۰۰ | |

خلاصه مبالغ درآمد و هزینه‌ها و سود شناسایی شده در طی سه سال مالی به شرح زیر می‌باشد:

| نتایج واقعی تحقق یافته | ۱۳×۳ | ۱۳×۲ | ۱۳×۱ | شرح |
|---------------------------|-------------|-------------|-------------|----------|
| میلیون ریال | میلیون ریال | میلیون ریال | میلیون ریال | |
| ۵۲,۰۰۰ | ۱۳,۲۷۰ | ۲۶,۹۷۰ | ۱۱,۷۶۰ | درآمد |
| (۳۶,۳۹۰) | (۹,۲۰۱) | (۱۸,۶۱۶) | (۸,۵۷۳) | هزینه‌ها |
| ۱۵,۶۱۰ | ۴,۰۶۹ | ۸,۳۵۴ | ۳,۱۸۷ | سود |

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۱ (۱۵۱ه)

نحوه انعکاس در صورت‌های مالی سال ۱۳×۱:

| ارقام به میلیون ریال | ترازنامه |
|----------------------|--|
| ۱۳×۱ | |
| ۱۰,۰۰۰ | داراییهای غیر جاری : زمین نگهداری شده برای ساخت املاک |
| ۱۴,۴۲۷ | داراییهای جاری : مخارج ساخت املاک |
| ۹۴۵ | حسابهای دریافتی تجاری - مشتریان |
| ۲,۳۱۰ | حسابهای دریافتی تجاری - مبلغ قابل بازیافت قراردادها* |

| ارقام به میلیون ریال | صورت سود و زیان |
|----------------------|----------------------|
| ۱۳×۱ | |
| ۱۱,۷۶۰ | درآمد ساخت املاک |
| (۸,۵۷۳) | هزینه‌های ساخت املاک |

| ارقام به میلیون ریال | یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی |
|----------------------|---|
| ۱۳×۱ | |
| ۱۰,۰۰۰ | مخارج ساخت املاک |
| ۱۳,۰۰۰ | مخارج تحمل شده طی سال جاری |
| ۲۳,۰۰۰ | - زمین - مخارج ساخت |
| (۸,۵۷۳) | مخارج شناسایی شده به عنوان هزینه در صورت سود و زیان |
| ۱۴,۴۲۷ | |

| | |
|---------|--------------------------------|
| ۱۱,۷۶۰ | * مبلغ قابل بازیافت قراردادها: |
| (۹,۴۵۰) | کل درآمد شناسایی شده |
| ۲,۳۱۰ | مبالغ دریافتی و دریافتی |
| | مبالغ قابل بازیافت قراردادها |

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

نحوه انعکاس در صورت‌های مالی سال ۱۳×۲:

| ارقام به میلیون ریال | | ترازنامه |
|----------------------|--------|--|
| ۱۳×۱ | ۱۳×۲ | |
| ۱۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰ | دارایی‌های غیر جاری : |
| | | زمین نگهداری شده برای ساخت املاک |
| ۱۴,۴۲۷ | ۵,۲۶۱ | دارایی‌های جاری: |
| ۹۴۵ | ۲,۴۸۵ | مخارج ساخت املاک |
| ۲,۳۱۰ | ۴,۴۳۰ | حساب‌های دریافتی تجاری - مشتریان |
| | | حساب‌های دریافتی تجاری - مبلغ قابل بازیافت قراردادهای* |

| ارقام به میلیون ریال | | صورت سود و زیان |
|----------------------|----------|----------------------|
| ۱۳×۱ | ۱۳×۲ | |
| ۱۱,۷۶۰ | ۲۶,۹۷۰ | درآمد ساخت املاک |
| (۸,۵۷۳) | (۱۸,۶۱۶) | هزینه‌های ساخت املاک |

| ارقام به میلیون ریال | | یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی |
|----------------------|--------|---|
| ۱۳×۱ | ۱۳×۲ | |
| - | ۱۰,۰۰۰ | مخارج ساخت املاک |
| - | ۱۳,۰۰۰ | مخارج تحمل شده تا ابتدای سال |
| - | ۲۳,۰۰۰ | - زمین |
| ۱۰,۰۰۰ | - | - مخارج ساخت |
| ۱۳,۰۰۰ | ۹,۴۵۰ | اضافه می‌شود: مخارج ساخت تحمل شده طی سال جاری |
| ۲۳,۰۰۰ | ۳۲,۴۵۰ | - زمین |
| | | - مخارج ساخت |
| - | ۸,۵۷۳ | کسر می‌شود: |
| ۸,۵۷۳ | ۱۸,۶۱۶ | مخارج شناسایی شده به عنوان هزینه در صورت سود و زیان |
| ۱۴,۴۲۷ | ۵,۲۶۱ | - سال قبل |
| | | - سال جاری |

* مبلغ قابل بازیافت قراردادهای:

| |
|--------------|
| ۲۶,۹۷۰ |
| (۲۲,۵۴۰) |
| <u>۴,۴۳۰</u> |

کل درآمد شناسایی شده
مبلغ دریافتی و دریافتی
مبلغ قابل بازیافت قراردادهای

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

نحوه انعکاس در صورتهای مالی سال ۱۳×۳:

| ارقام به میلیون ریال | | ترازنامه |
|----------------------|--------|---|
| ۱۳×۲ | ۱۳×۳ | |
| | | داراییهای غیر جاری : |
| ۱۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰ | زمین نگهداری شده برای ساخت املاک |
| | | داراییهای جاری : |
| ۵,۲۶۱ | - | مخارج ساخت املاک |
| - | ۲,۱۱۰ | واحدهای ساختمانی تکمیل شده فروش نرفته |
| ۲,۴۸۵ | ۱,۷۷۰ | حسابهای دریافتی تجاری - مشتریان |
| ۴,۴۳۰ | - | حسابهای دریافتی تجاری - مبلغ قابل بازپافت قراردادها |

| ارقام به میلیون ریال | | صورت سود و زیان |
|----------------------|---------|----------------------|
| ۱۳×۲ | ۱۳×۳ | |
| ۲۶,۹۷۰ | ۱۳,۲۷۰ | درآمد ساخت املاک |
| (۱۸,۶۱۶) | (۹,۲۰۱) | هزینه‌های ساخت املاک |

| ارقام به میلیون ریال | | یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی |
|----------------------|---------|---|
| ۱۳×۲ | ۱۳×۳ | |
| | | مخارج ساخت املاک |
| | | مخارج تحمل شده تا ابتدای سال : |
| ۱۰,۰۰۰ | ۱۰,۰۰۰ | - زمین |
| ۱۳,۰۰۰ | ۲۲,۴۵۰ | - مخارج ساخت |
| ۲۳,۰۰۰ | ۳۲,۴۵۰ | |
| | | اضافه می‌شود: مخارج تحمل شده طی سال جاری |
| ۹,۴۵۰ | ۶,۰۵۰ | - مخارج ساخت |
| ۳۲,۴۵۰ | ۳۸,۵۰۰ | |
| | | کسر می‌شود: مخارج شناسایی شده به عنوان هزینه در صورت سود و زیان |
| ۸,۵۷۳ | ۲۷,۱۸۹ | - سالهای قبل |
| ۱۸,۶۱۶ | ۹,۲۰۱ | - سال جاری |
| ۵,۲۶۱ | ۲,۱۱۰ | |
| - | (۲,۱۱۰) | انتقال به واحدهای ساختمانی تکمیل شده فروش نرفته |
| ۵,۲۶۱ | - | |



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۲

مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۲۹ محسوب نمی‌شود.

پیشینه

۱. پیش از تدوین این استاندارد، واحدهای تجاری که به فعالیت‌های ساخت املاک مشغول بودند با وجود رویه پیش‌بینی شده در پیوست استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی، از روش‌های متفاوتی جهت شناخت درآمد و تخصیص مخارج فعالیت‌های ساخت املاک استفاده می‌کردند. به همین دلیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (کمیته) در شهریور ۱۳۸۲ انجام کارهای تحقیقاتی لازم را برای بررسی ضرورت تدوین استاندارد حسابداری فعالیت‌های ساخت املاک در دستور کار مدیریت تدوین استاندارد قرار داد. برای اجرای این پروژه کارشناسان و گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردها، فعالیت‌های زیر را انجام دادند:

الف. بررسی میدانی روش‌های حسابداری شرکتهایی که در زمینه ساخت املاک فعالیت می‌کنند. این بررسی در قالب سه گروه شرکتهای شهرکهای صنعتی، شرکتهای

عمران شهرهای جدید و سایر شرکتهای فعال در ساخت املاک صورت گرفت.

ب. مطالعه تطبیقی استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع حرفه‌ای معتبر دنیا.

ج. بررسی تحقیقات انجام شده در زمینه حسابداری فعالیت‌های ساخت املاک.

د. تشکیل جلساتی با مدیران شرکتهای فعال در ساخت املاک و همچنین حسابرسان مستقل این شرکتهای.

ه. تشکیل جلسات متعدد گروه کارشناسی برای جمع‌بندی نتایج تحقیقات و مطالعات انجام شده و تدوین پیش‌نویس استاندارد فعالیت‌های ساخت املاک.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۲ (۱۵۱مه)

۲. کمیته براساس نتایج مطالعات انجام شده و با توجه به استانداردهای حسابداری موجود شامل استاندارد حسابداری شماره ۳۲ مالزی با عنوان فعالیت‌های ساخت املاک، استاندارد حسابداری شماره ۶۶ آمریکا با عنوان حسابداری فروش املاک و استاندارد حسابداری شماره ۶۷ آمریکا با عنوان حسابداری مخارج و عملیات اولیه اجاره پروژه‌های املاک، تدوین استاندارد حسابداری شماره ۲۹ با عنوان فعالیت‌های ساخت املاک را در دستور کار قرار داده و پس از بحث و تبادل نظر در جلسات متعدد، متن پیشنهادی را تصویب کرد.

دلایل تدوین استاندارد حسابداری فعالیت‌های ساخت املاک

۳. کمیته به دلایل زیر تدوین استاندارد حسابداری مربوط به فعالیت‌های ساخت املاک را ضروری تشخیص داد:

الف. تقاضای شرکتهای ساختمانی برای تجدیدنظر در روش شناخت درآمد،

ب. تنوع روشهای تخصیص مخارج مشترک و سایر مخارج مربوط به فعالیت‌های ساخت املاک،

ج. ماهیت خاص فعالیت‌های ساخت املاک که بیش از یک دوره مالی به طول می‌انجامد و معمولاً در اوایل شروع پروژه با پیش‌فروش همراه است، و

د. وجود تفاوت در نحوه افشای اطلاعات در صورتهای مالی.

ماهیت فعالیت‌های ساخت املاک

۴. واحدهای تجاری سازنده املاک ممکن است به تمام فعالیت‌های ساخت املاک یا برخی از آنها از قبیل برنامه‌ریزی، طراحی و احداث بنا پردازند. این واحدها ممکن است فقط در حوزه ساخت املاک مسکونی، تجاری یا صنعتی و یا در تمام حوزه‌های ذکر شده فعالیت کنند. واحدهای تجاری سازنده املاک ممکن است زمینهایی را در مقیاس بزرگ خریداری و پس از آماده‌سازی، آنها را در قطعات کوچک برای مصارف مختلف نظیر ساخت واحدهای مسکونی یا تجاری واگذار نمایند.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

۵. کمیته پس از انجام بررسی‌های لازم در رابطه با واحدهای تجاری سازنده املاک به این نتیجه رسید که فعالیت‌های ساخت املاک دارای ماهیت یک صنعت خاص است و ارائه استاندارد جداگانه موجب ارتقای کیفیت و قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای تجاری مرتبط با این فعالیتها می‌شود.

مخارج ساخت املاک

۶. برای تخصیص مخارج ساخت به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه‌ها روشهای متفاوتی وجود دارد که می‌توان به روش شناسایی ویژه، روش ارزش نسبی فروش و روشهای مبتنی بر مساحت اشاره نمود.

۷. مزیت روش شناسایی ویژه این است که مخارج فعالیت‌های ساخت املاک نظیر مخارج مستقیم ساخت به صورت دقیق و درست به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه‌ها تخصیص می‌یابد و در نتیجه در این روش انجام برآورد یا ذهنیت‌گرایی به حداقل می‌رسد. مشکل روش مزبور این است که جهت تخصیص مخارج مشترک نمی‌توان از آن استفاده کرد.

۸. مزیت روش ارزش نسبی فروش این است که تخصیص تمام مخارج فعالیت‌های ساخت املاک خصوصاً مخارج مشترک را امکان‌پذیر می‌سازد. البته استفاده از این روش مستلزم دسترسی به ارزش فروش برآوردی واحدهای ساختمانی است و در برخی موارد واحدهای تجاری در تعیین ارزش فروش برآوردی واحدهای ساختمانی با محدودیتهایی نظیر عدم وجود مظنه‌های بازار مواجه می‌باشند. استفاده از این روش سبب تطابق بهتر هزینه‌های ساخت با درآمدهای ناشی از فعالیت‌های ساخت می‌گردد.

۹. روشهای مبتنی بر مساحت، امکان تخصیص تمام مخارج فعالیت‌های ساخت املاک را برای واحدهای ساختمانی فراهم می‌سازند. اما تخصیص مخارج بدون در نظر گرفتن ارزش واحدهای ساختمانی انجام می‌شود و ممکن است تخصیص مخارج به طور منطقی صورت نگیرد. این شیوه تخصیص ممکن است تصویر نادرستی از بهای تمام شده واحدهای

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

ساختمانی ارائه نماید. افزون بر این ممکن است تطابق هزینه‌ها با درآمدهای ناشی از فعالیت‌های ساخت به نحو درستی صورت نگیرد.

۱۰. کمیته پس از بحث و تبادل نظر در خصوص روش‌های تخصیص مخارج به این نتیجه رسید که اولویت را به روش شناسایی ویژه بدهد. استفاده از این روش در رابطه با مخارج مستقیم ساخت عملی است. برای مخارجی نظیر مخارج مشترک که امکان استفاده از روش شناسایی ویژه وجود ندارد روش ارزش نسبی فروش، به عنوان مناسبترین روش شناخته شد و در اولویت بعدی جهت تخصیص مخارج قرار گرفت. در صورتی که استفاده از روش‌های ذکر شده جهت تخصیص مخارج، عملی نباشد واحدهای تجاری مجازند که از سایر روش‌های تخصیص نظیر روش‌های مبتنی بر مساحت استفاده نمایند.

شناخت درآمد فعالیت‌های ساخت املاک

۱۱. ماهیت فعالیت‌های ساخت املاک به گونه‌ای است که درآمد ناشی از آنها ممکن است در زمانهای متفاوت و به مبالغ مختلفی دریافت شود. فروش واحدهای ساختمانی ممکن است در آغاز پروژه، در طی عملیات ساختمانی یا پس از تکمیل عملیات ساختمانی صورت گیرد. با توجه به این موضوع روش‌های مختلفی جهت شناخت درآمد فعالیت‌های ساخت املاک وجود دارد که اصلی‌ترین آنها روش کار تکمیل شده و روش درصد پیشرفت کار است.

مزایای اصلی روشها

۱۲. مزایای اصلی روش کار تکمیل شده برای شناخت درآمد مربوط به فعالیت‌های ساخت املاک به شرح زیر است:

الف. شناخت درآمد و اندازه‌گیری بهای تمام شده واحدهای ساختمانی در این روش از قابلیت اتکای بالایی برخوردار است.

ب. استفاده از روش کار تکمیل شده امکان مدیریت سود را در واحدهای تجاری کاهش می‌دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۲ (۱۵۱مه)

۱۳. مزایای اصلی بکارگیری روش درصد تکمیل برای شناخت درآمد مربوط به فعالیت‌های ساخت املاک به شرح زیر است:

الف. شناخت درآمد با استفاده از روش درصد تکمیل اطلاعات مربوطتری برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مختلف ارائه می‌دهد، و

ب. روش درصد تکمیل تصویر بهتری از عملکرد مدیریت در سالهای مختلف ارائه می‌کند.

۱۴. کمیته پس از انجام بررسیهای لازم و با توجه به ماهیت فعالیت‌های ساخت املاک و مزایای روش درصد تکمیل، به این نتیجه رسید که واحدهای تجاری در صورت احراز تمام معیارهای زیر، از این روش استفاده نمایند:

الف. فروش واحدهای ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد،
ب. فعالیت‌های ساختمانی آغاز شده باشد،

ج. حاصل فعالیت‌های ساخت را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، و

د. حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش وصول شده باشد.

بند "د" برای جلوگیری از شناخت درآمد از طریق انعقاد قراردادهای صورتی توسط واحد قید شده است. بر اساس این معیار باید حداقل ۲۰ درصد از بهای فروش واحدهای ساختمانی وصول شده باشد تا واحد تجاری بتواند شناخت درآمد را آغاز نماید. در صورتی که حداقل ۲۰ درصد از مبلغ فروش وصول نگردیده باشد نمی‌توان درآمد را شناسایی نمود. در صورتی که بکارگیری روش درصد تکمیل عملی نباشد می‌توان از روش کار تکمیل شده استفاده کرد. اگر نتوان حاصل فعالیت‌های ساخت املاک را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد نمود در آن صورت درآمد ساخت املاک تا میزان مخارج تحمل شده قابل بازیافت ساخت املاک شناسایی می‌شوند.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

پیوست شماره ۲ (۱۵۱)ه

تعیین درصد تکمیل

۱۵. استفاده از روش درصد تکمیل جهت شناخت درآمد مستلزم تعیین درصد تکمیل فعالیت‌های

ساخت املاک می‌باشد. روش‌های تعیین درصد تکمیل عبارتند از:

الف. نسبت مخارج تحمل شده برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج

برآوردی ساخت،

ب. ارزیابی کار انجام شده توسط کارشناسان حرفه‌ای مستقل یا

ج. درصد کار فیزیکی انجام شده.

۱۶. بکارگیری روش نسبت مخارج تحمل شده برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه از سایر

روشها رایج‌تر است و به قضاوت کمتری نیاز دارد. در این روش بهای تمام شده زمین،

مخارج تأمین مالی و پیش پرداخت به پیمانکاران، در محاسبه درصد تکمیل منظور

نمی‌گردد، زیرا منجر به شناخت غیر واقعی درآمد خواهد شد.

۱۷. محاسبه درصد تکمیل براساس ارزش کار انجام شده مستلزم وجود بازار فعالی جهت

تعیین ارزش کار انجام شده می‌باشد. در بسیاری موارد جهت تعیین ارزش کار انجام شده،

بازار فعالی وجود ندارد و در نتیجه، ارزش‌های تعیین شده از قابلیت اتکای کمتری

برخوردار می‌باشد.

۱۸. درصد کار فیزیکی انجام شده در هر دوره بیانگر میزان پیشرفت کار فیزیکی می‌باشد و

می‌تواند به‌عنوان مبنایی جهت تعیین درصد تکمیل بکار رود. تأکید این روش بر عامل

زمان می‌باشد، در نتیجه معیار مناسب‌تری را جهت شناخت درآمد و هزینه فعالیت‌های ساخت

املاک فراهم می‌کند. معایب این روش، شامل عدم توجه به ارزش کار انجام شده یا

مخارج کار انجام شده، مشکلات مربوط به تعیین مقدار کار فیزیکی انجام شده، و صرف

هزینه قابل توجه جهت تعیین میزان کار انجام شده می‌باشد.

۱۹. کمیته پس از بحث و بررسی در باره مزایا و معایب هر یک از روش‌های تعیین درصد

تکمیل به این نتیجه رسید که هر سه روش را جهت تعیین درصد تکمیل مجاز بشمارد.