

اسلایدهای آموزشی استانداردهای حسابداری ایران

مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری

تهیه کننده: سیده سمانه شاهرخی

استفاده کننده گرامی:

جهت بهبود کیفیت اسلایدهای آموزشی ، لطفا نظرات خود را از **طریق** فرم نظرخواهی ارائه شده در آدرس ذیل برای ما ارسال **نمایید**.

http://www.audit.org.ir/standardfeedback_fa.html

شماره تلفن: 88503742 ، 10 — 88502601 — 021

استاندارد حسابداری شماره ۲۹

فعالیت‌های ساخت املاک

دامنه کاربرد

این استاندارد در موارد زیر کاربرد دارد:

- حسابداری فعالیت‌های ساخت املاک
- واحدهای تجاری که به فعالیت‌های ساخت املاک مشغول هستند، صرف‌نظر از اینکه این عملیات جزء فعالیت‌های اصلی آنها باشد یا خیر
- ساخت املاکی که با هدف استفاده توسط واحد تجاری انجام می‌شود
- حسابداری عملیات شهرک‌سازی اعم از مسکونی، صنعتی یا تجاری

تعاریف

- **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.
- **پروژه:** تمام یا بخشی از واحدهای ساختمانی مورد اجرا در یک مکان جغرافیایی مشخص که یک مرکز انباشت مخارج را تشکیل می‌دهد.

تعاریف

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

- ممکن است در یک مکان جغرافیایی مشخص یا در مکانهای متعدد انجام شود.
- در بیش از یک دوره مالی انجام می شود.
- مابه‌ازای فروش آن ممکن است در زمانهای متفاوت و به مبالغ مختلف دریافت شود.
- ، 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

- 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 غیر جاری 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.
- زمین نگهداری شده برای ساخت املاک باید به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته انعکاس یابد.

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. مخارج فعالیتهای ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:

الف. **مخارج تحصیل زمین:**

بهای خرید زمین، حق الزحمه کارشناسی، حق ثبت، کارمزد خرید، هزینه‌های نقل و انتقال و سایر مخارج تحصیل زمین

ب. **مخارج مستقیم فعالیتهای ساخت املاک:**

مخارج مواد و مصالح، مخارج دستمزد مستقیم، مخارج انجام شده توسط پیمانکاران و حق الزحمه کارشناسی

ج. **مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیتهای ساخت املاک**

✓ مخارج قابل تخصیص به پروژه‌های جاری و آتی ساخت املاک که در یک مکان جغرافیایی مشخص واقع شده‌اند

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

روشهای تخصیص مخارج ساخت به هریک از واحدهای ساختمانی یا پروژه ها

- الف. روش شناسایی ویژه (از قبیل مخارج مستقیم ساخت)،
- ب. روش ارزش نسبی فروش در صورتی که شناسایی ویژه امکان پذیر 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 ساخت املاک

- 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.

- تغییر، زمانی در مشخصات، نقشه ساختمان یا مدت قراردادهای فروش پروژه ساخت املاک زمانی در درآمد ساخت املاک منظور می شود که:

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

- ب. مبلغ ناشی از تغییر را بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد.

درآمد ساخت املاک

• معیارهای شناسایی درآمد:

- 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.

درآمد ساخت املاک

- شرایط برآورد ماحصل پروژه:
 - مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،
 - جریان ورودی منافع اقتصادی آتی مرتبط با پروژه به واحد تجاری محتمل باشد،
 - مخارج لازم برای تکمیل پروژه و همچنین درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، و
 - مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.
- در غیر این صورت
 - درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای ساخت آن واحدها که بازیافت آن محتمل است، شناسایی گردد، و
 - مخارج ساخت واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

هزینه‌های ساخت املاک

- هرگونه زیان مورد انتظار پروژه (شامل مخارج رفع نقص) باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود.
- مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره شناخت درآمد واحدهای یاد شده، به عنوان هزینه شناسایی شود.
- 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.

درآمد و هزینه‌های ساخت املاک



تغییر در برآوردها

- 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

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

- شناسایی جداگانه

- خسارات دریافتنی از پیمانکاران (به دلیل تأخیر در تکمیل) و

- خسارات پرداختنی به مشتریان (به دلیل تأخیر در تحویل)

مشوقهای فروش

- تعهد ناشی از مشوقها در حساب ذخایر
- مخارج مرتبط با مشوقها نظیر تضمین بازده سرمایه گذاری خریداران برای دوره مشخص، به حساب بهای تمام شده پروژه
- سایر مخارج تحمل شده توسط واحد تجاری سازنده املاک به منظور تبلیغ فروش واحدهای ساختمانی به عنوان هزینه دوره

واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش

- به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

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

افشا

- روش تعیین درصد تکمیل پروژه،
- درآمد و هزینه‌های شناسایی شده ساخت املاک در صورت سود و زیان،
- برآورد مبلغ مخارج لازم برای تکمیل پروژه‌های در جریان، و
- صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد:
 - مخارج انباشته ساخت املاک در اول دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین،
 - مخارج تحمل شده ساخت املاک طی دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین،
 - مخارج انباشته ساخت املاک که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی شده است، به تفکیک دوره جاری و دوره‌های گذشته، و
 - واگذاری یا انتقال به طبقه دیگری از داراییها یا سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره.

افشا

- افشا در مورد در مورد زمین نگهداری شده برای ساخت املاک
 - بهای تمام شده و کاهش ارزش انباشته (در صورت وجود) در ابتدا و انتهای دوره،
 - صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد:

» اضافات،

» واگذاری،

» انتقال به داراییهای جاری به عنوان مخارج ساخت املاک،

» زیان کاهش ارزش شناسایی شده یا برگشت شده در صورت سود و زیان طی دوره (در صورت وجود)، و

» سایر تغییرات.

افشا

• افشا در صورتهای مالی

✓ هر گونه محدودیت در رابطه با مالکیت زمین و میزان آن، و

✓ زمینها و پروژههای ساخت املاک که وثیقه بدهیهاست.

تاریخ اجرا

الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود لازم الاجرا است.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

استاندارد بین‌المللی حسابداری جداگانه‌ای برای فعالیت‌های 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.

مثال

شرکت ساختمانی تهران گستر در سال 13×0 دو قطعه زمین به بهای تمام شده 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.

ادامه مثال

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

فاز "ب" (۵۰ واحد)	فاز "الف" (۱۰۰ واحد)	شرح
۳۰	۴۰	۱- واحدهای فروش رفته تا تاریخ ترازنامه
٪۳۵	٪۳۵	۲- درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش
٪۹۰	٪۹۰	۳- درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت
		۴- مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) تا این تاریخ:
۳ر۰۰۰	۴ر۰۰۰	• مخارج مستقیم - میلیون ریال
۱ر۰۰۰	۲ر۰۰۰	• مخارج غیر مستقیم تخصیص یافته - میلیون ریال
		۵- برآورد مخارج آتی ساخت جهت تکمیل:
۶ر۰۰۰	۸ر۰۰۰	• مخارج مستقیم - میلیون ریال
۱ر۰۰۰	۲ر۰۰۰	• مخارج غیر مستقیم - میلیون ریال

ادامه مثال

• ب - سال ۱۳×۲

فاز "ب" (۵۰ واحد)	فاز "الف" (۱۰۰ واحد)	شرح
۳۰	۴۰	۱- واحدهای فروش رفته از ابتدای پروژه تا تاریخ ترازنامه
%۳۵	%۳۵	۲- درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش
%۹۰	%۹۰	۳- درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت
		۴- مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) تا این تاریخ:
۳۰۰۰	۴۰۰۰	• مخارج مستقیم - میلیون ریال
۱۰۰۰	۲۰۰۰	• مخارج غیر مستقیم تخصیص یافته - میلیون ریال
		۵- برآورد مخارج آتی ساخت جهت تکمیل:
۶۰۰۰	۸۰۰۰	• مخارج مستقیم - میلیون ریال
۱۰۰۰	۲۰۰۰	• مخارج غیر مستقیم - میلیون ریال

ادامه مثال

• ج - سال ۳×۱۳

فاز "ب" (۵۰ واحد)	فاز "الف" (۱۰۰ واحد)	شرح
۹۰	۵۰	شرح
٪۱۰۰	٪۱۰۰	۱- واحدهای فروش رفته از ابتدای پروژه تا تاریخ ترازنامه
٪۹۰	٪۹۰	۲- درصد مبلغ قابل دریافت طبق قراردادهای فروش
۱۵,۵۰۰	۱۰,۲۰۰	۳- درصد مبلغ دریافت شده از مشتریان نسبت به مبلغ قابل دریافت
۳,۰۰۰	۴,۰۰۰	۴- مخارج تحمل شده ساخت (غیر از زمین و مخارج مشترک) - میلیون ریال

ادامه مثال

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

۱. تخصیص مخارج مشترک

مخارج مشترک:

ارقام به میلیون ریال	
۲۰۰۰	زمین اماکن مشترک (هکتار) (۲(۵/۳۰)) (میلیارد + ۱۰ میلیارد)
۱۰۰۰	مخارج زیرساختها
۳۰۰۰	جمع مخارج
ارقام به میلیون ریال	

• تخصیص مخارج مشترک با استفاده از روش ارزش نسبی فروش:

مخارج مشترک تخصیص یافته (روند شده)	ارزش نسبی فروش	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال	فاز
۱۶۰۰	۳۰۰۰	
۱۴۰۰	۲۵۰۰	فاز "الف"
۳۰۰۰	۵۵۰۰	فاز "ب"

ادامه مثال

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

• سال ۱۳×۱

شرح	فاز "الف"	فاز "ب"
مخارج انباشته ساخت املاک:	میلیون ریال	میلیون ریال
-مخارج مرتبط با تحصیل زمین	۴۰۰۰	۶۰۰۰
-مخارج مشترک	۱۶۰۰	۱۴۰۰
مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه	۶۰۰۰	۴۰۰۰
	۱۱۶۰۰	۱۱۴۰۰
مخارج آتی جهت تکمیل	۱۰۰۰۰	۷۰۰۰
کل بهای تمام شده برآوردی	۲۱۶۰۰	۱۸۴۰۰
بهای تمام شده برآوردی هر واحد	۲۱۶	۳۶۸

ادامه مثال

سال ۲×۱۳

فاز "ب"	فاز "الف"	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال	مخارج انباشته ساخت املاک:
۶ر۰۰۰	۴ر۰۰۰	-مخارج مرتبط با تحصیل زمین
۱ر۴۰۰	۱ر۶۰۰	-مخارج مشترک
۸ر۲۰۰	۱۱ر۲۵۰	مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه
۱۵ر۶۰۰	۱۶ر۸۵۰	
۲ر۳۰۰	۳ر۷۵۰	مخارج آتی جهت تکمیل
۱۷ر۹۰۰	۲۰ر۶۰۰	کل بهای تمام شده برآوردی
۳۵۸	۲۰۶	بهای تمام شده برآوردی هر واحد

ادامه مثال

• سال ۳×۱۳

شرح	فاز "الف"	فاز "ب"
مخارج انباشته ساخت املاک:		
-مخارج مرتبط با تحصیل زمین	۴ر۰۰۰	۶ر۰۰۰
-مخارج مشترک	۱ر۶۰۰	۱ر۴۰۰
مخارج مستقیم و غیرمستقیم تحمل شده تا تاریخ ترازنامه	۱۵ر۵۰۰	۱۰ر۰۰۰
	۲۱ر۱۰۰	۱۷ر۴۰۰
بهای تمام شده برآوردی هر واحد	۲۱۱	۳۴۸

ادامه مثال

- 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	
۵۲۰۰۰	۱۳۲۷۰	۲۶۹۷۰	۱۱۷۶۰	درآمد
(۳۶۳۹۰)	(۹۲۰۱)	(۱۸۶۱۶)	(۸۵۷۳)	هزینه‌ها
۱۵۶۱۰	۴۰۶۹	۸۳۵۴	۳۱۸۷	سود

ادامه مثال

• نحوه انعکاس در صورتهای مالی سال ۱۳×۱:

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

• صورت سود و زیان (ارقام به میلیون ریال)

۱۳×۱	
۱۱,۷۶۰	درآمد ساخت املاک
(۸,۵۷۳)	هزینه‌های ساخت املاک

• یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی (ارقام به میلیون ریال)

۱۳×۱	
	<u>مخارج ساخت املاک</u>
	مخارج تحمل شده طی سال جاری
۱۰,۰۰۰	- زمین
۱۳,۰۰۰	- مخارج ساخت
۲۳,۰۰۰	
(۸,۵۷۳)	مخارج شناسایی شده به عنوان هزینه در صورت سود و زیان
۱۴,۴۲۷	