

## استاندارد حسابداری شماره ۲۹

### فعالیت‌های ساخت املاک

این استاندارد باید باتوجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و

بکار گرفته شود.

هدف

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

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری فعالیت‌های ساخت املاک بکار گرفته شود.

۳. این استاندارد در مورد واحدهای تجاری که به فعالیت‌های ساخت املاک مشغول هستند، صرف‌نظر از اینکه این عملیات جزء فعالیت‌های اصلی آنها باشد یا خیر، کاربرد دارد.

۴. این استاندارد، برای ساخت املاک که با هدف استفاده توسط واحد تجاری انجام می‌شود، کاربرد ندارد.

۵. با توجه به ماهیت و ویژگی‌های فعالیت‌های ساخت املاک، حسابداری عملیات شهرک‌سازی اعم از مسکونی، صنعتی یا تجاری نیز بر اساس الزامات این استاندارد انجام می‌شود.

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.

• 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 به‌گونه‌ای 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 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 مبنایی منطقی به چنین فعالیتهایی تخصیص داد.

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 فعالیتهای 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 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 این‌گونه 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.

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 به‌گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد:

الف. مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به‌گونه‌ای 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 به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، و

د . مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به‌گونه‌ای 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.

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 ماحصل پروژه را نمی‌توان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد. در چنین شرایطی ممکن است رعایت الزامات بند ۲۸ مناسب‌تر باشد. در مواردی که ماحصل 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، هر گونه 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.

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 به گونه‌ای 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 اتکاپذیری آنها را خدشه‌دار نمی‌کند. آثار ناشی از تجدیدنظر در برآورد درآمدها و مخارج قابل‌انتساب 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.

#### 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.

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 می شود لازم الاجرا است.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

۵۱. استاندارد بین المللی حسابداری جداگانه ای برای فعالیتهای ساخت املاک وجود ندارد. در پیوست استاندارد بین المللی 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 بین المللی حسابداری یاد شده مغایرت دارد.