

# حسابداری فعالیت ساخت املاک: مقایسه استانداردهای حسابداری ایران و بین‌المللی

ترجمه:



سید محمد توسلی طباطبائی

مقدمه

مبنای نظری گزارشگری مالی سیستمی به‌هم‌پیوسته از اهداف و مبنای مرتبط به هم است که منجر به استانداردهای یکنواخت می‌شود، و ماهیت، کارکرد و محدودیت‌های حسابداری مالی و صورتهای مالی را تجویز می‌کند. مفاهیم نظری گزارشگری مالی به تشریح خصوصیات کیفی، عناصر صورتهای مالی و تعاریف آنها، اصول، قواعد شناخت و اندازه‌گیری می‌پردازد. در واقع، مفاهیم گزارشگری مالی مبنای تدوین استانداردهای حسابداری هماهنگ و به‌هم‌پیوسته است. استاندارد حسابداری شماره ۲۹ ایران "فعالیت‌های ساخت املاک" که از ابتدای ۱۳۸۶ لازم‌الاجرا شده است، برگرفته از استانداردهای حسابداری مالزی است. از این رو، بر خلاف مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران است. در این مقاله به بررسی و مقایسه این استاندارد و تفسیر ۱۵ کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی "موافقت ساخت املاک در زمینه روش‌های حسابداری درآمد مرتبط با ساخت املاک" (IFRIC 15) می‌پردازیم.

استاندارد حسابداری شماره ۲۹ ایران 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 فعالیت‌ها است. این استاندارد در مورد واحدهای تجاری که به فعالیت‌های ساخت املاک مشغول هستند، صرف‌نظر از این که این عملیات جزء فعالیت‌های اصلی آنها باشد یا نه، کاربرد دارد.

مطابق بند ۲۵ این استاندارد، درآمد ساخت املاک باید تنها برای واحدهای ساختمانی فروخته شده، در صورت احراز معیارهای بند ۲۶، شناسایی شود. در بند ۲۶ استاندارد مقرر شده است، 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. محصل پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد و

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

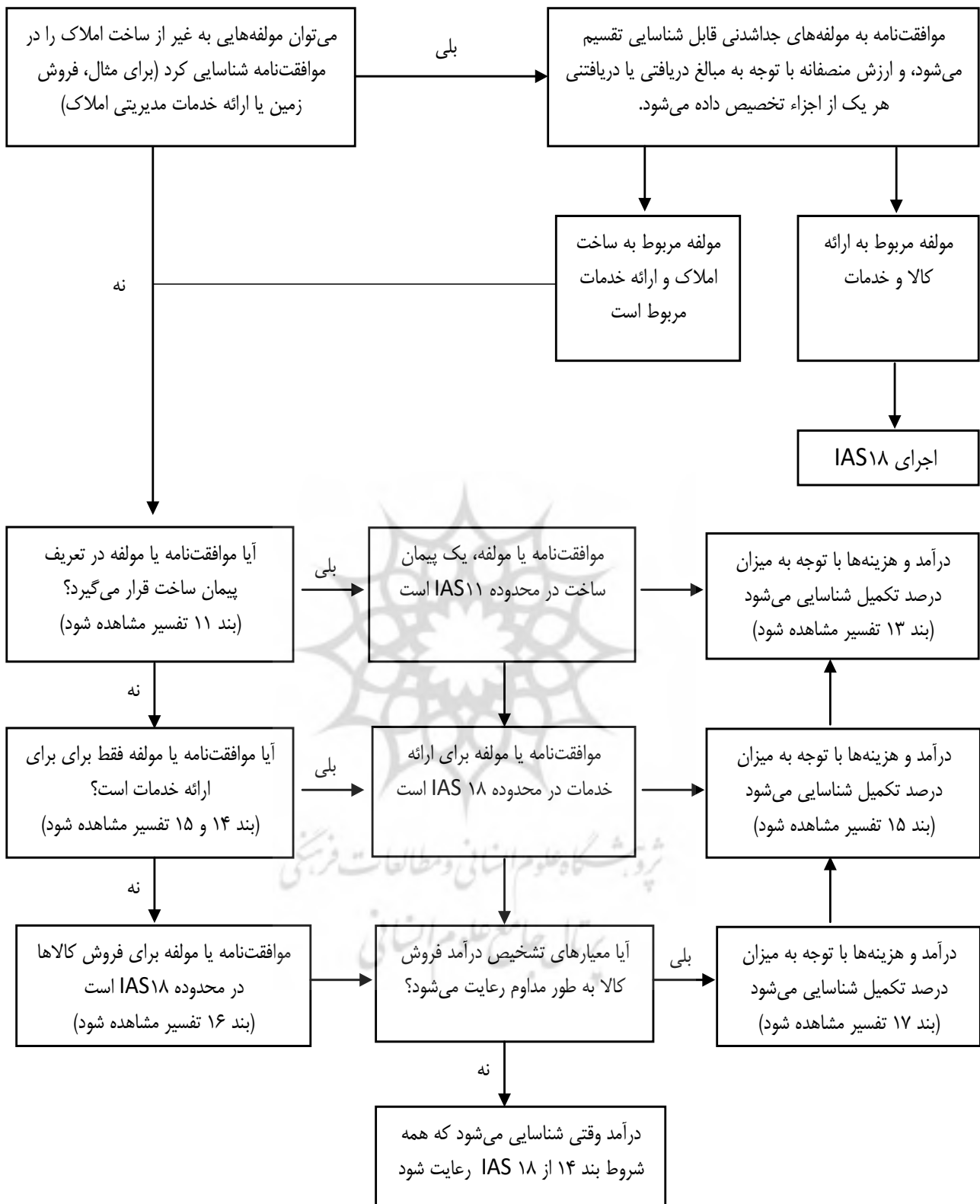
مطابق بند ۳۴ استاندارد، شناخت درآمدها و هزینه‌ها با توجه به درصد تکمیل پروژه، روش درصد پیشرفت کار نامیده می‌شود. در این روش، درآمد ساخت املاک و هزینه‌های مربوط، متناسب با درصد تکمیل شناسایی می‌شود تا درآمدها، هزینه‌ها و سود یا زیان مربوط به کارهای انجام شده گزارش گردد. این روش اطلاعات مفیدی در مورد میزان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

در بند ۲۸ استاندارد تصریح شده است، هرگاه اگر محصل پروژه را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، 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.

مطابق بند ۳۶ استاندارد نیز، 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.

تفسیر ۱۵ کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

این تفسیر برای حسابداری درآمد و هزینه‌های



ساخت املاک توسط واحدهای تجاری که به طور مستقیم یا از طریق پیمانکار فرعی اشتغال دارند، به کار گرفته می‌شود. موافقت‌نامه‌هایی که در دامنه کاربرد این تفسیر قرار می‌گیرند، موافقت‌نامه‌های ساخت املاک هستند. علاوه بر ساخت املاک، این موافقت‌نامه‌ها ممکن است تحویل سایر کالاها یا خدمات را در بر گیرند. تعیین اینکه یک موافقت‌نامه ساخت املاک در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ (IAS11) - قراردادهای ساخت یا استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸ (IAS18) - درآمد قرار می‌گیرد یا نه، به مفاد موافقت‌نامه و تمام واقعیت‌ها و شرایط پیرامون آن بستگی دارد. تعیین این موضوع در ارتباط با هر موافقت‌نامه، مستلزم قضاوت است.

مطابق بند ۱۱ این تفسیر، IAS11 زمانی کاربرد دارد که موافقت‌نامه، تعریف پیمان ساخت طبق بند ۳ این استاندارد را احراز کند. موافقت‌نامه ساخت املاک در صورتی تعریف ساخت را احراز می‌کند که خریدار بتواند عناصر ساختاری اصلی طراحی املاک را پیش از آغاز ساخت یا تغییرات ساختاری اصلی را در جریان ساخت، تعیین کند؛ صرف نظر از این که این توانایی را اعمال کند یا نه. در مواردی که IAS11 کاربرد دارد، پیمان ساخت شامل هر گونه قرارداد یا اجزای مرتبط با ارائه خدمات است که به طور مستقیم با ساخت املاک طبق بند ۵ (الف) این استاندارد و بند ۴ از IAS18 ارتباط دارد.

در بند ۱۲ تفسیر مقرر شده است، در مقابل، یک موافقت‌نامه ساخت املاک که در آن خریداران تنها توانایی محدودی برای تاثیرگذاری بر طراحی املاک، مانند انتخاب طراحی از میان دامنه‌ای از گزینه‌های مشخص شده توسط واحد تجاری یا تعیین تغییرات کوچک در طراحی اولیه دارند، موافقت‌نامه فروش در دامنه کاربرد IAS18 محسوب می‌شود. طبق بند ۱۳ نیز، چنانچه موافقت‌نامه در دامنه کاربرد IAS11 قرار گیرد و نتایج آن به گونه‌ای قابل اتکا قابل برآورد باشد، واحد تجاری باید درآمد را با

توجه به میزان تکمیل فعالیت پیمان طبق IAS11 شناسایی کند.

در بند ۱۴ تصریح شده است، ممکن است موافقت‌نامه تعریف پیمان ساخت را احراز نکند و در نتیجه در دامنه کاربرد IAS18 قرار گیرد. در این مورد، واحد تجاری باید تعیین کند که موافقت‌نامه مربوط به ارائه خدمات است یا فروش کالا. طبق بند ۱۵ نیز، اگر واحد تجاری ملزم به تحویل و عرضه مواد اولیه ساخت نباشد، موافقت‌نامه می‌تواند تنها یک موافقت‌نامه برای ارائه خدمات طبق IAS18 باشد. در این مورد، چنانچه معیارهای بند ۲۰ این استاندارد احراز شود، طبق آن استاندارد درآمد باید با توجه به میزان تکمیل معامله با استفاده از روش درصد تکمیل پیمان، شناسایی شود. الزامات IAS11 معمولاً برای شناسایی درآمد و هزینه‌های مربوط به چنین معامله‌ای قابل اعمال است.

طبق بند ۱۶ تفسیر، اگر واحد تجاری به منظور ایفای تعهدات قراردادی خود برای تحویل املاک به خریدار، ملزم به ارائه خدمات همراه با مواد اولیه ساخت باشد، موافقت‌نامه، موافقت‌نامه فروش کالا است و معیارهای شناسایی درآمد در بند ۱۴ از IAS18 کاربرد دارد. طبق بند ۱۷، ممکن است واحد تجاری کنترل و ریسکها و مزایای عمده مالکیت کار در جریان پیشرفت را در وضعیت فعلی آن هنگامی که ساخت در جریان است، به خریدار انتقال دهد. در این صورت، اگر تمام معیارهای بند ۱۴ از IAS18 به طور مستمر هنگامی که ساخت در جریان است، احراز شود، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی را با توجه به میزان تکمیل با استفاده از روش درصد تکمیل پیمان شناسایی کند. الزامات IAS11 معمولاً برای شناخت درآمد و هزینه‌های مربوط به چنین معامله‌ای کاربرد دارد.

#### نتیجه‌گیری

همانگونه که بیان شد، استاندارد حسابداری ۲۹ ایران برای شناسایی درآمد فقط روش

درصد پیشرفت کار را مجاز دانسته و همچنین بر خلاف مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، ترکیب مبنای نقدی و تعهدی جهت شناسایی درآمد را تجویز نموده است. حال آنکه در تفسیر ۱۵ کمیته استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت شناسایی درآمد موافقت‌نامه املاک به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۱ و ۱۸ ارجاع داده است. از طرف دیگر، استاندارد حسابداری ایران عمدتاً برگرفته از استانداردهای گزارشگری بین‌المللی می‌باشد و نکته لازم به ذکر این است که مفاهیم نظری گزارشگری مالی در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سال ۲۰۱۰ بازننگری و جایگزین چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی شده است، اما این بازننگری در مفاهیم نظری گزارشگری مالی انجام نشده است. لذا پیشنهاد می‌گردد بین استانداردهای ایران و مبانی نظری گزارشگری مالی یک به هم پیوستگی و انسجامی برقرار گردد. ■

#### منابع:

- تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی "موافقت ساخت املاک در زمینه روش‌های حسابداری درآمد مرتبط با ساخت املاک" (IFRIC 15)
- استاندارد حسابداری شماره ۲۹ ایران "فعالیت‌های ساخت املاک"، لازم‌الاجرا برای صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۸۶ یا بعد از آن شروع می‌شود، اصلاح شده بر اساس استانداردهای حسابداری جدید تا مهر ۱۳۸۹
- استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۱ "قراردادهای ساخت" (IAS11)
- استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸ "درآمد" (IAS18)

سید محمد توسلی طبائی: حسابدار رسمی، کاشناس ارشد حسابداری از دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) قزوین