

ملحق (أ) بيع العقارات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (١١) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

مقدمة

أ- ١ قد تدخل المنشآت التي تعمل في قطاع النشاط العقاري في اتفاقيات مع مشترى أو أكثر قبل أن تكتمل الأعمال الإنشائية للعقارات سواء كانت تلك الأعمال تتم مباشرة بمعرفتها أو من خلال مقاولي الباطن . وتأخذ مثل هذه الاتفاقيات أشكال متعددة.

أ- ٢ على سبيل المثال فقد تبدأ المنشأة القائمة على إنشاء عقار سكنى في تسويق الوحدات السكنية المنفردة (سواء كانت شقق أو منازل) من واقع المخطط العام للمشروع "off plan" أى أثناء القيام بالأعمال الإنشائية أو حتى قبل أن تبدأ تلك الأعمال. وبناءً على ذلك يقوم كل مشترى بإبرام عقد مع المنشأة لاقتناء وحدة سكنية محددة عندما تكون جاهزة للإشغال. وعادةً ما تكون الدفعات التي يقوم المشتري بسدادها للمنشأة قابلة للاسترداد فقط في حالة ما إذا أخفقت المنشأة في تسليم الوحدة التامة وفقاً للشروط التعاقدية. ويدفع المشتري عادةً ما تبقى من ثمن الشراء إلى المنشأة فقط عند استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية وحيازة المشتري للوحدة.

أ- ٣ قد تقوم المنشآت التي تتولى إنشاء عقارات تجارية أو صناعية بإبرام اتفاق مع مشترى وحيد. وقد يتطلب ذلك الاتفاق من المشتري القيام بسداد دفعات تنفيذ أعمال خلال الفترة من تاريخ الاتفاق المبدئى وحتى يتم استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية. وقد تتم الأعمال الإنشائية على أرضٍ تعد مملوكةً أو مؤجرةً للمشتري قبل أن تبدأ تلك الأعمال.

نطاق الملحق

أ- ٤ ينطبق هذا الملحق في المحاسبة عن الإيراد والمصروفات المرتبطة به بمعرفة المنشآت التي تقوم بإنشاء عقارات بصورة مباشرة أو من خلال مقاولي الباطن.

أ- ٥ الاتفاقيات التي تدخل في نطاق هذا الملحق هي اتفاقيات تتعلق بإنشاء عقارات. وبالإضافة إلى إنشاء العقارات فقد تتضمن تلك الاتفاقيات تسليم سلع أو خدمات أخرى.

الموضوعات التي يتناولها الملحق

أ- ٦ يتناول هذا الملحق موضوعين:

(١) هل يقع الاتفاق في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٨) أم معيار المحاسبة المصري رقم (١١)؟

(٢) متى يجب الاعتراف بالإيراد من عملية إنشاء العقارات؟

٧-أ تفترض المناقشة التالية أن المنشأة قد قامت مسبقاً بتحليل العقد الخاص بإنشاء العقار وأية اتفاقيات أخرى مرتبطة به وخلصت إلى أنها لن تحتفظ بالتدخل الإدارى المستمر المصاحب عادةً للملكية أو بالسيطرة الفعالة على العقار المنشأ بالقدر الذى قد يحول دون الاعتراف بجزءه من أو بكل مقابل البيع كإيراد. وإذا ما حالت شروط الاتفاق دون الاعتراف بجزءه من مقابل البيع كإيراد فإن المناقشة التالية تنطبق فقط على ذلك الجزء من الاتفاق الذى سوف يتم الاعتراف بإيراد عنه.

٨-أ قد تتعاقد منشأة على تسليم سلع أو خدمات بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية لعقار فى اتفاق واحد (عندما يتضمن الاتفاق على سبيل المثال بيع أرض أو تقديم خدمات إدارة أملاك بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية). وطبقاً للفقرة "٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) فقد يحتاج الأمر إلى تقسيم مثل هذا الاتفاق إلى مكونات منفصلة قابلة للتمييز بما فى ذلك الجزء الخاص بإنشاء العقار. وفى هذه الحالة يجب توزيع القيمة العادلة لما تم استلامه أو ما لا يزال مستحقاً للمنشأة من إجمالى القيمة التعاقدية على كل مكون من تلك المكونات. وعندما يتم تحديد مكونات منفصلة بالاتفاق تقوم المنشأة بتطبيق الفقرات من "أ-١٠" إلى "أ-٢١" من هذا الملحق على الجزء الخاص بإنشاء العقار بغرض تحديد ما إذا كان ذلك الجزء يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أم معيار المحاسبة المصرى رقم (١١). ويستتبع ذلك تطبيق شروط الفصل الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على أى جزء من الاتفاق خلص على أنه عقد إنشاء.

٩-أ تشير المناقشة التالية إلى اتفاق خاص بإنشاء عقار إلا أنها تسرى أيضاً على الجزء الخاص بإنشاء عقار محدد ضمن اتفاق يتضمن أجزاء أو مكونات أخرى.

تحديد ما إذا كان الاتفاق يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١١)

١٠-أ لتحديد ما إذا كان الاتفاق الخاص بإنشاء عقار يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) فإن ذلك يتوقف على شروط الاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة. ويتطلب هذا التحديد نوعاً من التقدير الحكمى فيما يتعلق بكل اتفاق.

١١-أ يُطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على اتفاق عندما يفي ذلك الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء المنصوص عليه بالفقرة رقم "٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٨): والذى يُعرفه على أنه "عقد يتم إبرامه خصيصاً بغرض إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول..." و"يفى أى اتفاق لإنشاء عقار بتعريف عقد الإنشاء عندما يكون للمشتري القدرة على تحديد العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم العقار قبل الشروع فى الإنشاءات و/ أو تحديد التغييرات الهيكلية الرئيسية فى أثناء تنفيذ الأعمال الإنشائية (وبغض النظر عن ممارسة تلك القدرة من عدمه). وعندما ينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على اتفاق فإن عقد الإنشاء يتضمن أيضاً أية عقود أو أجزاء لتقديم خدمات تتصل مباشرة بإنشاء العقار وذلك وفقاً للفقرة "٥-أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) والفقرة "٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

أ-١٢ وعلى العكس من ذلك فعندما يعطى عقد إنشاء عقار للمشتري قدرة محدودة على التأثير على تصميم العقار - مثلما هو الحال عندما يكون لهم الحق فى اختيار أحد التصميمات ولكن من بين عدة خيارات محددة بواسطة المنشأة أو عندما تقتصر قدرتهم على إجراء تعديلات طفيفة على التصميم الأساسى - فعندئذ يعد العقد اتفاقاً لبيع سلع ويقع ضمن نطاق معيار المحاسبه المصرى رقم (١١).

المحاسبة عن الإيراد من انشاء العقارات

الاتفاق هو عقد إنشاء

أ-١٣ عندما يدخل الاتفاق ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) ويمكن تقدير ناتجه النهائى بدرجة يعتمد عليها فيجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام الذى وصل إليه نشاط العقد وفقاً لمعيار المحاسبه المصرى رقم (٨).

أ-١٤ وقد لا يفي الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء وبالتالي يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) وفى هذه الحالة يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان الاتفاق هو لتقديم خدمات أو لبيع سلع.

الاتفاق هو إتفاق لتقديم خدمات

أ-١٥ إذا كان الاتفاق لا يتطلب من المنشأة اقتناء وتوريد مواد الإنشاء فإنه قد يكون مجرد اتفاق لتقديم خدمات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١). وفى هذه الحالة فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) يتطلب الاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى إتمام المعاملة وذلك باستخدام طريقة نسبه الإتمام إذا ما توافرت الشروط الواردة بالفقرة "٢٠" من ذلك المعيار. وتعد متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) بصفة عامة قابلةً للتطبيق على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بمثل هذه المعاملة (فقرة "٢١" من معيار المحاسبة المصرى رقم ١١).

الاتفاق هو إتفاق لبيع سلع

أ-١٦ إذا كان الاتفاق يلزم المنشأة بتقديم خدمات جنباً إلى جنب مع مواد الإنشاء لى تنفذ التزامها التعاقدى بتسليم العقار إلى المشتري عندئذ يعد اتفاقاً لبيع سلع وينطبق عليه شروط الاعتراف بالإيراد المنصوص عليها بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

أ-١٧ قد تنقل المنشأة إلى المشتري السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية الأعمال تحت التنفيذ بحالتها الراهنة كلما تقدمت الأعمال الإنشائية. وفى هذه الحالة وعندما تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبه المصرى رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور الأعمال الإنشائية فيجب على المنشأة استخدام طريقة نسبة الإتمام للاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام. وتطبق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) بصفة عامة على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بمثل تلك المعاملة.

أ-١٨ قد تنقل المنشأة إلى المشتري السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية العقار في مجملها في توقيت واحد (على سبيل المثال: عند اكتمال الإنشاء أو عند التسليم أو بعد التسليم). وفي هذه الحالة فيجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد فقط عندما تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة رقم "١٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (١١).

أ-١٩ عندما تكون المنشأة ملزمة بإجراء أعمال إضافية على عقار تم تسليمه فعلاً للمشتري - فيجب عليها أن تعترف بالتزام ومصروف وفقاً للفقرة "١٩" من معيار المحاسبة المصري رقم (١١). ويتم قياس الالتزام وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨). وعندما تكون المنشأة ملزمة بتسليم مزيداً من السلع أو الخدمات القابلة للتمييز بصورة منفصلة عن العقار الذي تم تسليمه للمشتري فكان سيتعين عليها تحديد السلع و الخدمات المتبقية كجزء منفصل من معاملة البيع وفقاً للفقرة (٨) من هذا الملحق.

الإفصاحات

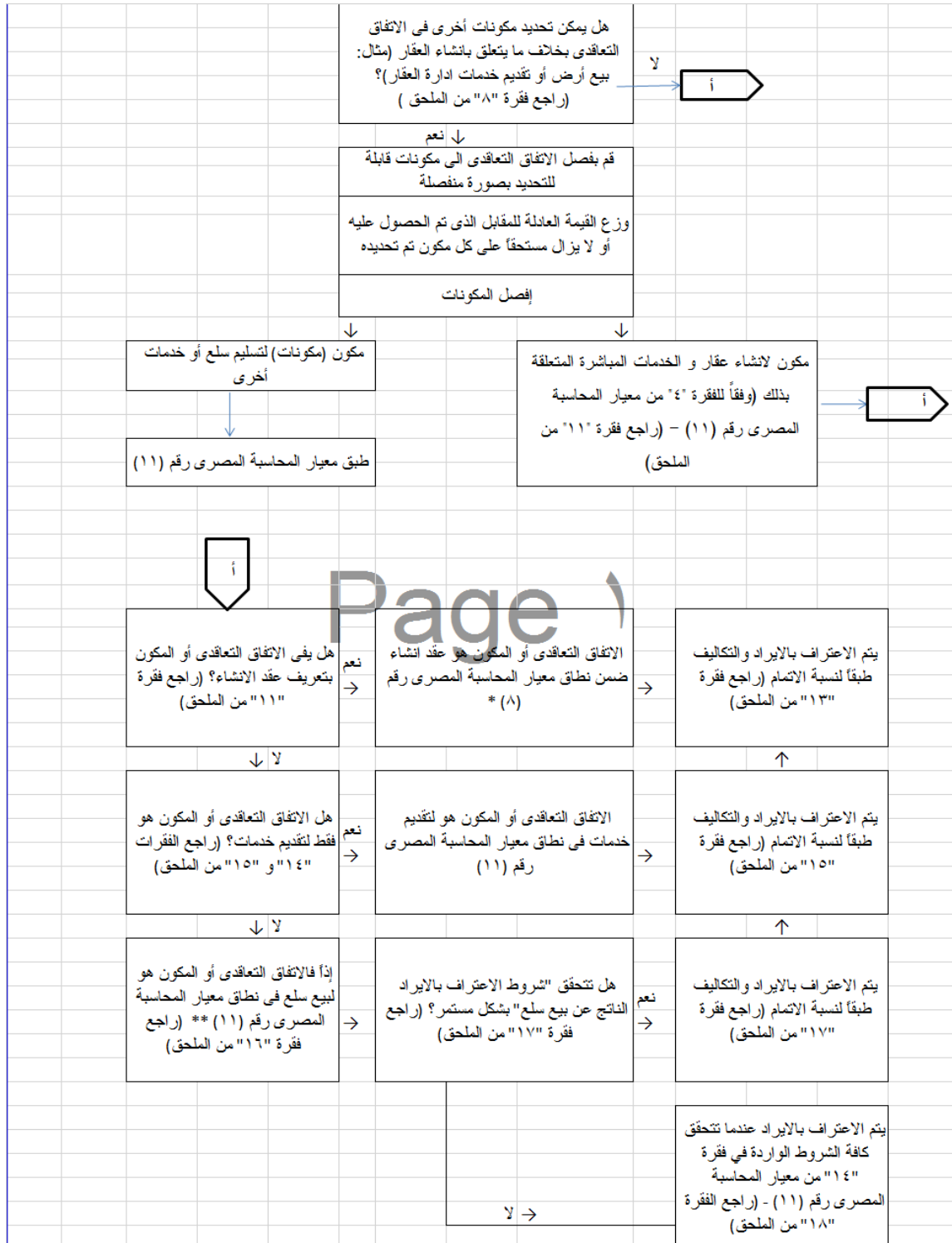
أ-٢٠ عندما تعترف منشأة بالإيراد باستخدام طريقة نسبة الإتمام للاتفاقيات التي تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاء (راجع فقرة "١٧" من هذا الملحق) فعليها أن تفصح عن:

- (١) كيفية قيام المنشأة بتحديد أى من الاتفاقيات تفي بكافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاءات.
- و(٢) مبلغ الإيراد الناشئ خلال الفترة عن مثل هذه الاتفاقيات.
- و(٣) الطرق المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ.

أ-٢١ وبالنسبة للاتفاقيات الموضحة بالفقرة "أ-٢٠" والتي تعد تحت التنفيذ في تاريخ القوائم المالية فيجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن:

- (١) المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مخصوصاً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه.
- و(٢) مبلغ الدفعات المستلمة.

تحليل لإتفاق وحيد لإنشاء عقار
هذا التحليل مرافق للملحق إلا أنه ليس جزءاً منه



* قد يحتاج الأمر تجزئة عقد الإنشاء وفقاً للفقرة "٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٨)
** قد يحتاج الأمر فصل الخدمات المرتبطة مباشرة وفقاً للفقرة "١٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١)

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة الملحق (أ) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

مثال رقم (١)

(أ) تشتري منشأة قطعة أرض بغرض إنشاء مجمع تجارى عليها وتقوم بتصميم مبنى إدارى لتشييده على الأرض وتقدم هذا التصميم للجهات المختصة للحصول على تصريح البناء. تقوم المنشأة بتسويق المبنى الإدارى لمستأجرين محتملين وإبرام عقود إيجار مشروطةً يتوقف تفعيلها على الحصول على تصريح بناء. كما تقوم المنشأة أيضاً بتسويق المبنى الإدارى لمشتريين محتملين وتبرم عقداً مع أحدهم لبيع الأرض وإقامة المبنى الإدارى عليها بشرط الحصول على تصريح البناء. وطبقاً لشروط عقد البيع فلا يمكن للمشتري أن يعيد قطعة الأرض أو المبنى غير المكتمل للمنشأة. وباستلام المنشأة تصريح البناء تصبح جميع هذه العقود غير مشروطة ومن ثم تمنح المنشأة حق استخدام الأرض لى تتمكن من البدء فى الإنشاء.

(ب) فى هذا المثال التوضيحي يجب فصل العقد إلى مكونين اثنين أحدهما عبارة عن بيع الأرض والمكون الآخر لإنشاء المبنى الإدارى. وبعد مكون "بيع الأرض" هو بيعاً لسلع يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

(ج) حيث أن كافة قرارات الإنشاء المؤثرة قد اتخذت بمعرفة المنشأة ووردت ضمن التصميمات المقدمة للجهات المختصة للحصول على تصريح البناء وذلك قبل توقيع المشتري على العقد المشروط فمن المفترض ألا تكون هناك تعديلات جوهرية على التصميم بعد بدء الأعمال الإنشائية ومن ثم فإن مكون إنشاء المبنى الإدارى لا يعد "عقد إنشاء" ويدخل بالتبعية فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١). إن الحقائق المذكورة أعلاه - بما فى ذلك حقيقة أن أعمال الإنشاء تتم على أرض يمتلكها المشتري قبل أن تبدأ تلك الأعمال وأن المشتري لا يحق له إعادة المبنى الإدارى غير المكتمل للمنشأة - تشير إلى أن المنشأة تحول للمشتري السيطرة وكذا المنافع والمخاطر المؤثرة المرتبطة بملكية الأعمال تحت التنفيذ على حالتها التى تتغير مع تطور الأعمال الإنشائية. لذا ففى حالة استيفاء الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بشكل مستمر مع تطور الأعمال الإنشائية تقوم المنشأة بالاعتراف بإيراد إنشاء المبنى الإدارى وفقاً لمستوى الإتمام باستخدام طريقة نسبة الإتمام.

(د) بدلاً من ذلك - إذا فرض أن تشييد المبنى الإدارى قد بدأ قبل أن تبرم المنشأة العقد مع المشتري. وفى تلك الحالة يجب فصل العقد إلى ثلاثة مكونات هى:

(١) مكون "بيع الأرض".

و(٢) مكون "المبنى الإدارى المشيد جزئياً".

و(٣) مكون "الأعمال الإنشائية على المبنى الإدارى".

وعلى المنشأة تطبيق شروط الاعتراف على كل مكون على حده. وبالتالي فبافتراض ثبات العوامل الأخرى - تقوم المنشأة بالاعتراف بإيراد إنشاء المبنى الإدارى طبقاً لمستوى الإتمام باستخدام طريقة نسبة الإتمام كما هو موضح بالفقرة (ج) أعلاه.

(هـ) في هذا المثال حددت المنشأة "بيع الأرض" كمكونٍ منفصل عن مكون "الأعمال الإنشائية على العقار". ومع هذا فبناءً على الحقائق والظروف يمكن للمنشأة أن تصل إلى استنتاجٍ مغاير بأن مثل هذا المكون غير قابلٍ للتحديد بصورة منفصلة.

مثال رقم (٢)

(أ) تقوم منشأة بتطوير عقاراً سكنياً وتبدأ في تسويق الوحدات (الشقق) أثناء مرحلة الإنشاء. ويدخل المشترون في عقد بيع ملزم يعطيهم الحق في الحصول على وحدة محددة عندما تكون جاهزة للسكن. ويقوم كل مشتري بـسداد مقدم غير قابل للاسترداد إلا لو لم تستطع المنشأة تسليم الوحدة كاملة وفقاً لشروط التعاقد. كما يلزم العقد أيضاً مشتري الوحدات بـسداد دفعات أعمال منفذة خلال الفترة ما بين الاتفاق المبدئي واستكمال الاتفاق التعاقدى. ويدفع الرصيد المتبقي من ثمن الشراء فقط عند استكمال العقد وتمكن المشتريين من حيازة وحداتهم. ويمكن للمشتريين تحديد بعض التعديلات الطفيفة فقط على التصميم الأساسي ولكنهم لا يستطيعون تحديد أو تغيير العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم وحداتهم.

(ب) في هذا المثال التوضيحي، فإن شروط الاتفاق وجميع الحقائق والظروف المحيطة تشير إلى أن هذا الاتفاق ليس عقد إنشاء بل هو عقد أجل يعطي للمشتري أصلاً يأخذ صورة الحق في اقتناء واستخدام وبيع العقار التام في وقت لاحق، ويرتب على نفس المشتري التزاماً بـسداد ثمن الشراء وفقاً لشروط ذلك العقد. وعلى الرغم من أن المشتري قد يكون قادراً على نقل حقه في العقد الأجل إلى طرف آخر إلا أن المنشأة تظل محتفظة بالسيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة للملكية على الأعمال تحت التنفيذ على حالتها حتى تنتقل ملكية العقار المكتمل. ولذلك يتم الاعتراف بالإيراد فقط في التاريخ الذي تستوفى عنده كافة الشروط الواردة في الفقرة "١٤" من معيار المحاسبه المصري رقم (١١) (وهو في مثالنا هذا: عندما يتم الانتهاء من الأعمال الإنشائية).

مثال رقم (٣)

(أ) إن تحديد ما إذا كانت المنشأة لن "تحتفظ بتدخل إداري مستمر للدرجة المصاحبة عادةً للملكية أو بسيطرة فعالة على العقار المنشأ إلى الحد الذي يمكن أن يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكل مقابل البيع كإيراد" يعتمد على الشروط التعاقدية للاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة. ويتطلب مثل هذا التحديد استخدام الحكم التقديرى. ويفترض هذا الملحق أن المنشأة قد توصلت إلى استنتاج بأنه من المناسب أن يتم الاعتراف بالإيراد من الاتفاق التعاقدى، ويناقش كيفية تحديد النمط المناسب للاعتراف بالإيراد.

(ب) قد تتضمن اتفاقيات تعاقدية لبناء العقارات قدر من التدخل الإداري المستمر من قبل المنشأة القائمة بالبناء إلى الدرجة التي لا تنتقل نتيجة لها السيطرة والمخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بالملكية إلى المشتري حتى عند اكتمال البناء وحياسة المشتري للعقار. ومن الأمثلة على ذلك الاتفاقيات التعاقدية التي تضمن فيها المنشأة للمشتري إشغال العقار لفترة محددة، أو تضمن له عائداً على استثماره لفترة محددة. وفي مثل هذه الظروف فقد يؤجل الاعتراف بالإيراد أو يمنع كليةً.

(ج) قد تمنح اتفاقيات تعاقدية لبناء العقارات حقاً للمشتري في تسلم الإنشاءات تحت التنفيذ (حتى ولو تم تحميله بغرامات) أثناء عملية البناء - مثل السماح له بتكليف منشأة أخرى باستكمال أعمال البناء. وقد تشير هذه الحقيقة - جنباً إلى جنب مع حقائق أخرى - إلى أن المنشأة تُحول للمشتري السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ مع تقدم عملية الإنشاء. وسوف يكون للمنشأة التي تتولى بناء العقار الحق في الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ حتى تتمكن من تنفيذ التزاماتها التعاقدية لتسليم المشتري عقاراً مكتملاً. فإذا كانت السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ تُنقل باستمرار للمشتري، فإن حق المنشأة التي تتولى التنفيذ في "الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ" كما ورد بالفقرة السابقة لا يعني بالضرورة أن تلك المنشأة تحتفظ بالتدخل الإداري المستمر في العقار المصاحب عادةً للملكية إلى الحد الذي قد يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكامل المقابل كإيراد - فقد يكون للمنشأة سيطرة على الأنشطة المتصلة بالوفاء بالتزاماتها التعاقدية ولكنها لا تعد سيطرة على العقار في حد ذاته.