

IFRIC Тумачење 15

Споразуми за изградњу некретнина

Референце

- IAS 1 Презентација финансијских извештаја (ревидирана верзија из 2007),
- IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,
- IAS 11 Уговори о изградњи,
- IAS 18 Приходи,
- IAS 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина,
- IFRIC 12 Уговори о концесији за пружање услуга,
- IFRIC 13 Програми награда за лојалне купце

Историјат

1 У индустрији некретнина, ентитети који предузимају изградњу некретнина, непосредно или преко подизвођача, могу да закључе споразум са једним или више купаца пре завршетка изградње. Такви споразуми постоје у различитим облицима.

2 На пример, ентитети који предузимају изградњу стамбених некретнина могу да почну да рекламирају појединачне јединице (станове или куће) само на основу пројеката, то јест, док изградња још траје, или чак пре него што је она почела. Сваки купац закључује споразум са ентитетом о стицању одређене јединице када буде спремна за уселење. Купац обично ентитету плаћа депозит које се може рефундирати једино ако ентитет не испоручи завршену јединицу у складу са уговорним условима. Биланс набавне цене плаћа се ентитету тек по извршењу уговора, када купац стекне посед над јединицом.

3 Ентитети који предузимају изградњу комерцијалних или индустријских некретнина могу да закључе споразум са појединачним купцем. Од купца се може тражити да врши плаћање према извршеним радовима и утрошеном материјалу током периода између закључења споразума и извршења уговора. Изградња може да се обавља на земљишту које је у власништву или под лизингом купца пре почетка изградње.

Делоокруг

4 Ово Тумачење односи се на рачуноводство прихода и са њима повезаних расхода ентитета који предузимају изградњу некретнина непосредно или преко подизвођача.

5 Споразуми у делоокругу овог Тумачења јесу споразуми о изградњи некретнина. Поред изградње некретнина, ти споразуми могу да обухватају и испоруку других добара или услуга.

Предмет

- 6 Ово Тумачење одговара на следећа два питања:
- (а) Да ли је споразум у делоокругу IAS 11 или IAS 18?
 - (б) Када треба признати приходе од изградње некретнина?

Консензус

7 Следеће излагање заснива се на претпоставци да је ентитет претходно анализирао споразум о изградњи некретнина и све повезане споразуме, и одлучио да неће задржати ни сталну ангажованост у управљању у степену који се обично повезује са статусом власника, ни ниво ефективне контроле над изграђеним некретнинама који би спречио признавање неких или свих накнада као прихода. Ако се спречи признавање неких од накнада као прихода, следеће излагање односи се само на део споразума за који ће приход бити признат.

8 У оквиру једног споразума, ентитет може да се уговорно обавезе да ће извршити испоруку добара или услуга, поред изградње некретнина (на пример, продаја земљишта или пружање услуга управљања својиним). У складу са параграфом 13 IAS 18, такав споразум мора се поделити на две одвојене препознатљиве компоненте, од којих се једна односи на изградњу некретнина. Фер вредност укупних примљених или потраживаних накнада по основу споразума биће расподељена по компонентама. Ако су идентификоване одвојене компоненте, ентитет примењује параграфе 10-12 овог Тумачења на компоненту за изградњу некретнина, како би одредио да ли је та компонента у делоокругу IAS 11 или IAS 18. Критеријуми сегментирања из IAS 11 односе се у том случају на сваку компоненту споразума за коју се утврди да представља уговор о изградњи.

9 Следеће излагање односи се на споразум о изградњи некретнина, али важи и за компоненту изградње некретнина која је идентификована у оквиру споразума који укључује и друге компоненте.

Утврђивање да ли је споразум у делоокругу међународног рачуноводственог

стандарда IAS 11 или IAS 18

10 Утврђивање да ли је споразум за изградњу некретнина у делокругу IAS 11 или IAS 18 зависи од услова споразума и свих повезаних чињеница и околности. О сваком споразуму се мора посебно расуђивати.

11 IAS 11 важи за споразум који одговара дефиницији уговора о изградњи која је наведена у параграфу 3 IAS 11: 'уговор који је закључен конкретно за изградњу имовине или комбинације имовине...' Споразум за изградњу некретнина одговара дефиницији уговора о изградњи ако купац има право да специфицира главне структурне елементе пројекта некретнина пре него што изградња почне, и/или да специфицира главне структурне измене током саме изградње (било да користи ту могућност или не). Ако за споразум важи IAS 11, уговор о изградњи укључује и уговоре или компоненте за пружање услуга које су непосредно везане за изградњу некретнина према параграфу 5(а) IAS 11 и параграфу 4 IAS 18.

12 Насупрот томе, споразум за изградњу некретнина по коме купци имају ограничену способност да утичу на пројектовање некретнина, на пример да одаберу пројекат конструкције из низа опција које им понуди ентитет или да специфицира само мале варијације основног пројекта, представља споразум о продаји добара и услуга и налази се у делокругу IAS 18.

Рачуноводство прихода од изградње некретнина

Споразум представља уговор о изградњи

13 Ако је споразум у делокругу IAS 11 а резултат се може са сигурношћу проценити, ентитет ће признати приходе према степену извршености уговора, у складу са IAS 11.

14 Ако споразум не одговара дефиницији уговора о изградњи, он је у делокругу IAS 18. У том случају, ентитет ће одредити да ли је у питању споразум о пружању услуга или споразум о продаји добара.

Споразум представља споразум о пружању услуга

15 Ако ентитет нема обавезу да набави и обезбеди грађевински материјал, споразум је само споразум о пружању услуга, у складу са IAS 18. У том случају, ако су испуњени критеријуми из параграфа 20 IAS 18, IAS 18 захтева да се приход призна према степену извршености трансакције, методом процента извршења. Захтеви из IAS 18 се генерално могу применити на признавање прихода и повезаних расхода такве трансакције (IAS 18, параграф 21).

Споразум представља споразум о продаји робе

16 Ако ентитет има обавезу да пружи услуге као и да обезбеди грађевински материјал како би извршио своје уговорне обавезе испоруке некретнина купцу, споразум представља споразум о продаји добара, и примењују се критеријуми признавања прихода који су наведени у параграфу 14 IAS 18.

17 Ентитет током изградње може да пренесе на купца контролу као и значајне ризике и користи власништва над радовима у току, у стању у коме се тренутно налазе. У том случају, ако се током изградње стално испуњавају сви критеријуми из параграфа 14 IAS 18, ентитет ће признати приходе према степену извршења, методом процента извршености радова. Захтеви из IAS 11 се генерално могу применити на признавање прихода и повезаних расхода на такву трансакцију.

18 Ентитет може да пренесе на купца контролу и значајне ризике и користи власништва над некретнинама у целини, у једном одређеном тренутку (на пример, по завршетку радова, приликом или након испоруке). У том случају, ентитет ће признати приход тек када се испуне критеријуми из параграфа 14 IAS 18.

19 Ако је ентитет има обавезу да изводи даље радове на некретнинама које су већ испоручене купцу, треба да признаје обавезе и издатке у складу са параграфом 19 IAS 18. Обавеза ће се одмерити у складу са IAS 37. Када је ентитет обавезан да испоручи додатну робу и услуге које се могу идентификовати одвојено од некретнина које су већ испоручене купцу, требало би да је претходно већ одредио преосталу робу и услуге као посебну компоненту продаје, у складу са параграфом 8 овог Тумачења.

Обелодањивања

20 Ако ентитет признаје приходе методом процента извршења за споразуме који у континуитету током изградње испуњавају све критеријуме из параграфа 14 IAS 18 (видети параграф 17 овог Тумачења), обелоданиће следеће информације:

(а) како одређује који споразуми у континуитету током изградње испуњавају све критеријуме из параграфа 14 IAS 18;

(б) износ прихода који настају по основу таквих споразума током периода трајања споразума; и

(ц) методе коришћене за утврђивање степена извршености споразума чије је извршење у току.

21 По основу споразума чије извршење је у току на датум извештавања, описаних у параграфу 20, ентитет такође треба да обелодани следеће:

(а) укупан износ насталих трошкова и признатих добитака (умањених за признате губитке) до тог тренутка; и

(б) износ примљених аванса.

Измене и допуне Прилога IAS 18

22-23 [Измене и допуне унете у Прилог IAS 18]

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

24 Ентитет треба да примењује ово Тумачење за годишње периоде који почињу најраније 1. јануара 2009. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ово Тумачење за период који је почео пре 1. јануара 2009, треба да обелодани ту чињеницу.

25 Промене рачуноводствене политике биће ретроспективно рачуноводствено обухваћене у складу са IAS 8.