

Тлумачення КТМФЗ 15

Угоди про будівництво об'єктів нерухомості

Посилання

- МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (переглянутий у 2007 р.);
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- МСБО 11 «Будівельні контракти»;
- МСБО 18 «Дохід»;
- МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»;
- КТМФЗ 12 «Послуги за угодами про концесію»;
- КТМФЗ 13 «Програми лояльності клієнта».

Загальна інформація

- 1 Суб'єкти господарювання, які працюють в сфері нерухомості і займаються безпосередньо або через субпідрядників будівництвом об'єктів нерухомості, можуть укласти угоди з одним чи з декількома покупцями до завершення будівництва. Ці угоди можуть набувати різноманітних форм.
- 2 Наприклад, суб'єкти господарювання, які займаються будівництвом житла, можуть продавати на ринку окремі одиниці нерухомості (квартири або котеджі) ще до завершення будівництва або навіть до того, як воно розпочалося. Кожен покупець укладає з таким суб'єктом господарювання угоду на придбання визначеної одиниці нерухомості після здачі будинку в експлуатацію. Як правило, покупець сплачує суб'єктові господарювання депозит, який підлягає поверненню тільки якщо забудовник не завершує будівництво у визначені контрактом строки. Решта вартості житла, як правило, підлягає сплаті тільки після завершення будівництва згідно з контрактом, коли покупець вступає у володіння одиницею нерухомості.
- 3 Суб'єкти господарювання, які займаються будівництвом комерційної нерухомості або нерухомості промислового призначення, можуть укласти угоду з одним покупцем. Від такого покупця може вимагатися здійснення проміжних платежів по мірі виконання робіт у період між укладанням угоди і завершенням будівництва згідно контракту. Будівництво може здійснюватися на земельній ділянці, що перебуває у власності покупця, або ж була орендована ним до початку будівництва.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення слід застосовувати для відображення в обліку доходу і відповідних витрат суб'єктів господарювання, які займаються безпосередньо або через субпідрядників будівництвом об'єктів нерухомості.
- 5 Сфера застосування цього Тлумачення поширюється на угоди про будівництва об'єктів нерухомості. Окрім власне будівництва об'єктів нерухомості ці угоди можуть передбачати надання інших товарів або послуг.

Питання

- 6 Тлумачення розглядає два питання:
 - а) До сфери застосування якого саме Стандарту належить угода – до МСБО 11 або до МСБО 18?
 - б) Коли слід визнавати дохід від будівництва об'єктів нерухомості?

Консенсус

- 7 Наведене далі обговорення виходить з припущення про те, що суб'єкт господарювання попередньо проаналізував угоду про будівництва об'єкта нерухомості та всі пов'язані з нею угоди і дійшов висновку, що він не зберігатиме ні подальшого залучення управлінського персоналу в обсягах, які звичайно асоціюються з володінням, ані ефективного контролю за збудованим об'єктом нерухомості в тій мірі, яка б не давала права визнавати частку або всю отриману компенсацію доходом. Якщо визнання частки отриманої компенсації доходом не дозволено, запропоноване далі обговорення стосується тільки тієї частини угоди, за якою буде визнаний дохід.
- 8 В межах однієї угоди суб'єкт господарювання, додатково до зобов'язання щодо будівництва об'єкта нерухомості, може брати на себе контрактні зобов'язання з надання товарів або послуг (наприклад з продажу земельної ділянки або з надання послуг в управлінні нерухомістю). Відповідно до параграфу 13 МСБО 18, може виникати необхідність розділити таку угоду на окремо ідентифіковані компоненти, одним з яких буде будівництво об'єкта нерухомості. Справедливу вартість загальної винагороди, яка була отримана або ж підлягає отриманню, слід розподілити на кожен компонент. Після того, як окремі компоненти визначені, суб'єкт господарювання застосовує параграфи 10–12 цього Тлумачення до компонента будівництва об'єкта нерухомості щоб визначити, до сфери застосування якого Стандарту цей компонент належить – МСБО 11 чи МСБО 18. Далі до будь-якого компоненту угоди, яка визначається як будівельний контракт, слід застосовувати критерії сегментування, визначені в МСБО 11.
- 9 Наведене далі обговорення стосується угоди про будівництво об'єкта нерухомості, але воно також поширюється на компонент будівництва об'єкта нерухомості, визначений в складі угоди, яка містить також інші компоненти.

Визначення сфери застосування, до якої належить угода – МСБО 11 або МСБО 18

- 10 Визначення того, до сфери застосування якого Стандарту належить угода про будівництво об'єкта нерухомості – МСБО 11 або МСБО 18, залежить від умов угоди, а також від фактів та обставин, що її супроводжують. Це визначення вимагає застосування судження стосовно кожної угоди.
- 11 МСБО 11 слід застосовувати, якщо угода відповідає визначенню будівельного контракту згідно з параграфом 3 МСБО 11: «контракт, спеціально укладений на спорудження активу або комбінації активів ...». Угода про будівництво об'єкта нерухомості відповідає визначенню будівельного контракту, якщо покупець має можливість визначити основні структурні елементи проекту будівництва об'єкта нерухомості до початку будівництва і / або визначити основні структурні зміни після того як будівництво розпочато (незалежно від того, чи скористається він такою можливістю). Якщо застосовується МСБО 11, будівельний контракт також повинен включати будь-які контракти або компоненти надання послуг, які безпосередньо пов'язані з будівництвом об'єкта нерухомості відповідно до параграфу 5а) МСБО 11 і параграфу 4 МСБО 18.
- 12 І навпаки, якщо за угодою про будівництво об'єкта нерухомості покупці мають лише обмежену можливість впливати на проект будівництва об'єкта нерухомості (наприклад, вибирати проект з визначених забудовником альтернатив) або визначити лише незначні відхилення від базового проекту, така угода вважається угодою про продаж товарів і належить до сфери застосування МСБО 18.

Облік доходу від будівництва об'єктів нерухомості

Угода є будівельним контрактом

- 13 Якщо угода належить до сфери застосування МСБО 11 і її результат можна достовірно оцінити, суб'єкт господарювання повинен визнавати дохід, виходячи з етапу завершеності робіт за контрактом згідно вимог МСБО 11.
- 14 Угода може не відповідати визначенню будівельного контракту і, відповідно, належати до сфери застосування МСБО 18. В цьому випадку суб'єкт господарювання повинен визначити чи це угода про надання послуг чи про реалізацію товарів.

Угода є контрактом щодо надання послуг

- 15 Якщо суб'єкт господарювання не зобов'язаний купувати або постачати будівельні матеріали, укладена ним угода може бути тільки угодою про надання послуг згідно з МСБО 18. В цьому випадку, якщо

виконуються критерії параграфу 20 МСБО 18, цей Стандарт вимагає визнавати дохід, виходячи з етапу завершеності операції з використанням методу відсотка завершеності. Для визнання доходу і відповідних витрат за такою операцією звичайно застосовуються вимоги МСБО 11 (МСБО 18, параграф 21).

Угода є контрактом щодо реалізації товарів

- 16 Якщо для виконання своїх контрактних зобов'язань надати покупцеві об'єкт нерухомості, суб'єкт господарювання повинен надавати послуги разом із постачанням будівельних матеріалів, укладена ним угода є контрактом щодо реалізації товарів. В цьому випадку слід застосовувати критерії визнання доходу, визначені у параграфі 14 МСБО 18.
- 17 В ході здійснення будівництва суб'єкт господарювання може передавати покупцеві контроль і суттєві ризики та винагороди від володіння об'єктом незавершеного будівництва у його поточному стані. В цьому випадку, за умови безперервного виконання всіх критеріїв, визначених у параграфі 14 МСБО 18, в ході здійснення будівництва, суб'єкт господарювання повинен визнавати дохід, виходячи із етапу завершеності будівництва, з використанням методу відсотка завершеності. Для визнання доходу і відповідних витрат за такою операцією звичайно застосовуються вимоги МСБО 11.
- 18 Суб'єкт господарювання може одноразово повністю передати покупцеві контроль і всі суттєві ризики та винагороди від володіння об'єктом нерухомості (наприклад, після завершення будівництва об'єкта нерухомості, під час або після передачі). В цьому випадку суб'єкт господарювання повинен визнавати дохід тільки після виконання всіх критеріїв, визначених в параграфі 14 МСБО 18.
- 19 Якщо суб'єкт господарювання зобов'язаний виконати подальшу роботу над об'єктом нерухомості, який вже був переданий покупцеві, він повинен визнавати зобов'язання і витрати відповідно до вимог параграфу 19 МСБО 18. Оцінку зобов'язання слід здійснювати згідно МСБО 37. Якщо суб'єкт господарювання повинен надати подальші послуги або товари, які можна ідентифікувати окремо від об'єкта нерухомості, що вже був переданий покупцеві, він повинен ідентифікувати товари або послуги, що залишилися, як окремий компонент реалізації відповідно до параграфу 8 цього Тлумачення.

Розкриття інформації

- 20 Якщо суб'єкт господарювання визнає дохід, користуючись методом відсотка завершеності, за угодами які безперервно в ході здійснення будівництва відповідають усім критеріям, визначеним у параграфі 14 МСБО 18 (див. параграф 17 цього Тлумачення), він повинен розкривати таку інформацію:
- а) спосіб, у який він визначає, які угоди безперервно в ході здійснення будівництва відповідають усім критеріям, визначеним у параграфі 14 МСБО 18;
 - б) суму доходу, що виникає за період в результаті таких угод; та
 - в) методи, застосовані для визначення етапу завершеності угод, що виконуються.
- 21 Для угод, наведених в параграфі 20, які перебувають у процесі виконання на дату складання звітності, суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:
- а) сукупна сума понесених витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) до звітної дати;
 - б) сума отриманих авансових платежів.

Зміни до ілюстративних прикладів, що супроводжують МСБО 18

22–23 [Зміни не застосовуються до вимог]

Дата набрання чинності і перехід

- 24 Суб'єкт господарювання повинен застосовувати це Тлумачення для річних періодів, які розпочинаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Застосування раніше визначеної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для періоду, що розпочинається раніше 1 січня 2009 р., цей факт підлягає розкриттю.
- 25 Зміни в обліковій політиці слід відображати в обліку ретроспективно згідно вимог МСБО 8.