

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15

«Соглашения на строительство объектов недвижимости»

Ссылки

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»,
- КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов»

Исходная информация

- 1 В индустрии недвижимого имущества, предприятия, принимающие обязательства по строительству объектов недвижимого имущества, напрямую или через субподрядчиков, могут вступить в соглашения с одним или несколькими покупателями до завершения строительства. Такие соглашения принимают разнообразные формы.
- 2 Например, предприятия, принимающие обязательство по строительству объектов жилой недвижимости, могут начать продавать отдельные единицы (квартиры или здания) на стадии «незавершенного строительства», то есть в то время как строительство все еще находится в процессе или даже до его начала. Каждый покупатель вступает в соглашение с предприятием на приобретение указанной единицы, когда она будет готова к заселению. Как правило, покупатель дает задаток предприятию, который возвращается, только если предприятие не может предоставить завершённую единицу в соответствии с условиями соглашения. Остаток стоимости покупки обычно оплачивается предприятию только при завершении строительства по соглашению, когда покупатель получает права на владение единицей.
- 3 Предприятия, принимающие обязательство по строительству объектов коммерческого или индустриального недвижимого имущества, могут вступить в соглашение с единственным покупателем. От покупателя могут потребоваться поэтапные платежи в период между началом действия соглашения и его завершением. Строительство может осуществляться на земле, которой покупатель владеет или которую арендует до начала строительства.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение применяется к учету дохода и связанных расходов, полученных и понесенных предприятиями, принимающими обязательство по строительству объектов недвижимого имущества напрямую или через субподрядчиков.
- 5 Соглашения, которые входят в сферу применения настоящего разъяснения – это соглашения на строительство объектов недвижимого имущества. В дополнение к строительству объектов недвижимого имущества такие соглашения могут включать поставку других товаров или услуг.

Вопросы

- 6 В настоящем разъяснении рассматриваются два вопроса:
 - (a) Входит ли соглашение в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18?
 - (b) В каких случаях должен признаваться доход от строительства объектов недвижимого имущества?

Консенсус

- 7 В следующем обсуждении делается допущение, что предприятие ранее проанализировало соглашение на строительство объектов недвижимого имущества и все связанные соглашения и решило не сохранять в дальнейшем ни своего участия в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, ни эффективного контроля над построенным объектом недвижимого имущества в той степени, которая не допускала бы признание некоторых или всех вознаграждений в составе выручки. Если признание части вознаграждения в составе выручки не допускается, следующее рассмотрение применяется только в отношении той части соглашения, для которой будет признаваться выручка.
- 8 В рамках одного соглашения, предприятие может заключить контракт на поставку товаров или услуг в дополнение к строительству объектов недвижимого имущества (например, продажа земли или предоставление услуг по управлению недвижимостью). В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18, возможно, потребуется разделить такое соглашение на отдельно идентифицируемые компоненты, включая компонент строительства объектов недвижимого имущества. Справедливая стоимость общего вознаграждения, полученного или подлежащего получению, должна быть распределена на каждый компонент. Если идентифицируются отдельные компоненты, предприятие применяет пункты 10-12 настоящего разъяснения к компоненту строительства объектов недвижимого имущества, чтобы определить, входит ли данный компонент в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18. Далее критерии выделения сегментов, предусмотренные МСФО (IAS) 11, применяются к любому компоненту соглашения, который определяется как договор на строительство.
- 9 Следующее рассмотрение направлено на соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, но оно также применяется к компоненту строительства объектов недвижимого имущества, идентифицированному в рамках соглашения, которое включает другие компоненты.

Определение того, входит ли соглашение в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18

- 10 Определение того, входит ли соглашение на строительство объектов недвижимого имущества в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18, зависит от условий соглашения и окружающих его фактов и обстоятельств. Такое определение требует применения суждения в отношении каждого соглашения.
- 11 МСФО (IAS) 11 применяется в том случае, когда соглашение отвечает определению договора на строительство, изложенному в пункте 3 МСФО (IAS) 11: “договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов ...». Соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, отвечает определению договора на строительство, при котором покупатель может оговорить основные структурные элементы дизайна объекта недвижимого имущества до начала строительства и/или оговорить основные структурные изменения в процессе осуществления строительства (независимо от того, реализует ли он эту возможность). Когда применяется МСФО (IAS) 11, договор на строительство также включает любые контракты или компоненты предоставления услуг, которые непосредственно связаны со строительством объектов недвижимого имущества в соответствии с пунктом 5(а) МСФО (IAS) 11 и пунктом 4 МСФО (IAS) 18.
- 12 Напротив, соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, при котором покупатели имеют только ограниченную возможность повлиять на дизайн объекта недвижимого имущества, например, может выбрать дизайн из вариантов, предлагаемых предприятием, или оговорить только незначительные изменения к базовому дизайну, является соглашением на продажу товаров в рамках сферы применения МСФО (IAS) 18.

Учет дохода от строительства объектов недвижимого имущества

Соглашение является договором на строительство

- 13 Если соглашение входит в сферу применения МСФО (IAS) 11 и его результат, может быть надежно оценен, предприятие должно признать доход, исходя из стадии завершенности контрактной деятельности в соответствии с МСФО (IAS) 11.
- 14 Соглашение может не удовлетворять определению договора на строительство и, следовательно, входить в сферу применения МСФО (IAS) 18. В этом случае предприятие должно определить, заключено ли соглашение на предоставление услуг или на продажу товаров.

Соглашение является соглашением на предоставление услуг

- 15 Если предприятие не имеет обязательства приобретать и поставлять строительные материалы,

соглашение может быть только соглашением на предоставление услуг в соответствии с МСФО (IAS) 18. В этом случае, если критерии, предусмотренные в пункте 20 МСФО (IAS) 18 соблюдаются, МСФО (IAS) 18 требует, чтобы доход был признан, исходя из стадии завершенности операции с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются к признанию дохода и связанных расходов по такой операции (пункт 21 МСФО (IAS) 18).

Соглашение является соглашением на продажу товаров

- 16 Если предприятие обязано предоставлять услуги вместе со строительными материалами, чтобы выполнить свои договорные обязательства по поставке объектов недвижимого имущества покупателю, соглашение является соглашением на продажу товаров, и применяются критерии признания дохода, предусмотренные в пункте 14 МСФО (IAS) 18.
- 17 Предприятие может передать покупателю контроль и значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности в отношении объекта незавершенного строительства в его текущего состояния по мере осуществления строительства. В этом случае, если все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18, постоянно соблюдаются по мере осуществления строительства, то предприятие должно признать доход, исходя из стадии завершенности с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются в отношении признания дохода и связанных расходов по такой операции.
- 18 Предприятие может передать покупателю контроль и значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности в отношении объекта недвижимого имущества одновременно и в полном объеме (например, по завершению, во время или после предоставления). В этом случае, предприятие должно признать доход только в том случае, если все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18 соблюдены.
- 19 Если предприятие обязано выполнять дальнейшую работу в отношении объекта недвижимого имущества, уже предоставленного покупателю, оно должно признать обязательство и расход в соответствии с пунктом 19 МСФО (IAS) 18. Обязательство должно быть оценено в соответствии с МСФО (IAS) 37. Если предприятие обязано предоставить дальнейшие товары или услуги, которые идентифицируются отдельно от объекта недвижимого имущества, уже предоставленного покупателю, оно должно идентифицировать оставшиеся товары или услуги как отдельный компонент продажи в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения.

Раскрытие информации

- 20 В том случае, когда предприятие признает доход с использованием метода процента выполнения по соглашениям, которые постоянно удовлетворяют всем критериям, изложенным в пункте 14 МСФО (IAS) 18, по мере осуществления строительства (см. пункт 17 настоящего разъяснения), оно должно раскрыть:
 - (a) способ определения того, какие соглашения постоянно соблюдают все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18 по мере осуществления строительства;
 - (b) сумму дохода, полученного по таким соглашениям за период; и
 - (c) методы, использованные для определения стадии завершенности соглашений, находящихся в процессе исполнения.
- 21 Для соглашений, описанных в пункте 20, которые находятся в процессе исполнения, предприятие должно также раскрыть:
 - (a) совокупную сумму понесенных затрат и признанных доходов (за вычетом признанных убытков) до настоящего времени; и
 - (b) сумму полученных авансов.

Поправки в приложение к МСФО (IAS) 18

22-23 [Поправки, внесенные в Приложение к МСФО (IAS) 18]

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 24 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2009 г., то оно обязано раскрыть этот факт.

25 Изменения в учетной политике должны учитываться ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8.