

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15

«Соглашения на строительство объектов недвижимости»

Ссылки

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году),
- 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 обязательства, условные обязательства и условные активы»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности покупателей».

Исходная информация

- 1 В строительной отрасли организации, строящие объекты недвижимости напрямую или через субподрядчиков, могут заключать соглашения с одним или несколькими покупателями до завершения строительства. Такие соглашения принимают разнообразные формы.
- 2 Например, организации, которые занимаются строительством объектов жилой недвижимости, могут начать продавать отдельные единицы (квартиры или здания) на стадии «незавершенного строительства», то есть в то время как процесс строительства еще не завершен или даже еще не начал. Каждый покупатель заключает с организацией соглашение о приобретении соответствующей единицы, когда она будет готова к заселению. Как правило, покупатель вносит организации залог, который подлежит возврату, только если организация не сможет предоставить завершенную единицу в соответствии с условиями соглашения. Отставшая часть цены покупки обычно выплачивается организации только после выполнения соглашения, когда к покупателю переходит владение данной единицей.
- 3 Организации, которые занимаются строительством объектов коммерческой или промышленной недвижимости, могут заключить соглашение с единственным покупателем. Покупатель может быть обязан вносить поэтапные платежи в период между заключением соглашения и его выполнением. Строительство может осуществляться на земле, которой покупатель владеет или которую он арендовал еще до начала строительства.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение применяется к учету выручки и связанных с ней расходов, понесенных организациями, которые занимаются строительством объектов недвижимости напрямую или через субподрядчиков.
- 5 Соглашения, которые входят в сферу применения настоящего разъяснения – это соглашения на строительство объектов недвижимости. Дополнительно к строительству объектов недвижимости такие соглашения могут включать поставку других товаров или оказание других услуг.

Вопросы

- 6 В настоящем разъяснении рассматриваются два вопроса:
 - (a) К сфере применения какого стандарта относится указанное соглашение: МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18?
 - (b) Когда должна признаваться выручка от строительства объектов недвижимости?

Консенсус

- 7 В представленном далее рассмотрении принимается допущение, что организация ранее проанализировала соглашение на строительство объектов недвижимости и все связанные с ним соглашения и пришла к выводу, что она не сохранит за собой ни продолжающегося участия в управлении построенным объектом в той мере, которая обычно ассоциируется с правом собственности, ни фактического контроля над этим объектом в той степени, которая не допускала бы признание всего или некоторой части возмещения в качестве выручки. Если какую-то часть возмещения признавать в качестве выручки не допустимо, то представленное далее рассмотрение применяется только в отношении той части соглашения, для которой будет признаваться выручка.
- 8 В рамках одного соглашения организация может принять на себя обязательство поставить товары или оказать услуги дополнительно к строительству объекта недвижимости (например, продать землю или предоставить услуги по управлению недвижимостью). В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18, возможно, потребуется разделить такое соглашение на отдельно идентифицируемые компоненты, включая компонент строительства объекта недвижимости. Справедливая стоимость совокупного возмещения, полученного или подлежащего получению, должна быть распределена на каждый компонент. Если отдельные компоненты идентифицированы, организация применяет пункты 10–12 настоящего разъяснения к компоненту строительства объекта недвижимости, чтобы определить, относится ли данный компонент к сфере применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18. Далее к любому компоненту соглашения, который определяется как договор на строительство, применяются критерии разделения, предусмотренные МСФО (IAS) 11.
- 9 Представленное далее рассмотрение относится к соглашению на строительство объекта недвижимости, но оно также применяется к компоненту строительства объекта недвижимости, идентифицированному в рамках соглашения, которое включает другие компоненты.

Определение того, относится ли соглашение к сфере применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18

- 10 Определение того, относится ли соглашение на строительство объекта недвижимости к сфере применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18, зависит от условий соглашения и сопутствующих ему фактов и обстоятельств. Такой процесс определения требует применения суждения в отношении каждого соглашения.
- 11 МСФО (IAS) 11 применяется тогда, когда соглашение отвечает определению договора на строительство, изложенному в пункте 3 МСФО (IAS) 11: «договор, специально заключаемый с целью строительства актива или группы активов...». Соглашение на строительство объектов недвижимости отвечает определению договора на строительство, если покупатель имеет возможность задать требования по основным структурным элементам дизайна объекта недвижимости имущества до начала строительства и/или задать требования по основным структурным изменениям в процессе строительства (независимо от того, реализует ли он эту возможность). При применении МСФО (IAS) 11 договор на строительство также включает любые договоры или компоненты на предоставление услуг, которые непосредственно связаны со строительством объектов недвижимости в соответствии с пунктом 5(а) МСФО (IAS) 11 и пунктом 4 МСФО (IAS) 18.
- 12 Напротив, соглашение на строительство объектов недвижимости является соглашением на продажу товаров в рамках сферы применения МСФО (IAS) 18, если покупатели имеют только ограниченную возможность повлиять на дизайн этого объекта недвижимости, например, могут выбрать дизайн из вариантов, предлагаемых организацией, или задать требования только по незначительным изменениям к базовому дизайну.

Учет выручки от строительства объектов недвижимости

Соглашение является договором на строительство

- 13 Если соглашение входит в сферу применения МСФО (IAS) 11, и его результат может быть надежно оценен, организация должна признать выручку исходя из степени выполнения договора 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 организация должна определить, является ли такое соглашение соглашением на оказание услуг или на продажу товаров.

Соглашение является соглашением на оказание услуг

- 15 Если организация не обязана приобретать и поставлять строительные материалы, то такое соглашение может быть только соглашением на оказание 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 выручка была признана исходя из степени выполнения операции с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются к признанию выручки и соответствующих расходов по такой операции (пункт 21 МСФО (IAS) 18).

Соглашение является соглашением на продажу товаров

- 16 Если организация обязана предоставлять услуги вместе со строительными материалами, чтобы выполнить свои договорные обязанности по передаче объекта недвижимости покупателю, соглашение является соглашением на продажу товаров, и применяются критерии признания выручки, предусмотренные пунктом 14 МСФО (IAS) 18.
- 17 Организация может передавать покупателю контроль и значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, в отношении незавершенного строительства в его текущем состоянии по мере осуществления строительства. В этом случае, если все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18, удовлетворяются непрерывно по мере осуществления строительства, то организация должна признавать выручку, исходя из степени выполнения с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются в отношении признания выручки и соответствующих расходов по такой операции.
- 18 Организация может передавать покупателю контроль и значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, в отношении объекта недвижимости одновременно и в полном объеме (например, по завершении, в момент или после передачи). В этом случае организация должна признать выручку только тогда, когда все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18, будут удовлетворены.
- 19 Если организация обязана выполнять дальнейшую работу в отношении объекта недвижимости, уже предоставленного покупателю, она должна признать обязательство и расход в соответствии с пунктом 19 МСФО (IAS) 18. Обязательство должно быть оценено в соответствии с МСФО (IAS) 37. Если организация обязана предоставить дополнительные товары или услуги, которые можно идентифицировать отдельно от объекта недвижимости, уже предоставленного покупателю, она должна определить оставшиеся товары или услуги как отдельный компонент продажи в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения.

Раскрытие информации

- 20 Когда организация признает выручку с использованием метода процента выполнения по соглашениям, которые непрерывно удовлетворяют всем критериям, изложенным в пункте 14 МСФО (IAS) 18, по мере осуществления строительства (см. пункт 17 настоящего разъяснения), она должна раскрыть:
- (a) способ определения того, какие соглашения удовлетворяют непрерывно по мере осуществления строительства всем критериям изложенным в пункте 14 МСФО (IAS) 18;
 - (b) сумму выручки, возникшей по таким соглашениям за период; и
 - (c) методы, использованные для определения степени выполнения соглашений, находящихся в процессе исполнения.
- 21 Для соглашений, описанных в пункте 20, находящихся в процессе выполнения на отчетную дату, организация должна также раскрыть:
- (a) общую сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) к настоящему времени; и
 - (b) сумму полученных авансов.

Поправки в иллюстративные примеры к МСФО (IAS) 18

22–23 [Внесены дополнения в иллюстративные примеры к МСФО (IAS) 18]

Дата вступления в силу и переходные положения

- 24 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2009 года, то она должна раскрыть этот факт.
- 25 Изменения в учетной политике должны учитываться ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8.