

## Тлумачення КТМФЗ 15

# УГОДИ ПРО БУДІВНИЦТВО НЕРУХОМОСТІ

## ПОСИЛАННЯ

- МСФЗ 1 „Перше застосування Міжнародних стандартів 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, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”;
- КТМФЗ 12 „Угоди про концесію послуг”;
- КТМФЗ 13 „Програми лояльності клієнта”.

## ПОПЕРЕДНЯ ІНФОРМАЦІЯ

- 1 Суб’єкти господарювання, які працюють в сфері нерухомості і займаються, безпосередньо або через субпідрядників, будівництвом об’єктів нерухомості, можуть укладати 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 його започаткування. 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 контрактном строки. Решта вартості житла здебільшого підлягає сплаті тільки після завершення всіх визначених контрактом робіт коли покупець вступає у володіння одиницею нерухомості.
- 3 Суб’єкти господарювання, які займаються будівництвом комерційної нерухомості або нерухомості промислового призначення, можуть укладати угоди з одним покупцем. Від таких покупців 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 започаткування 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,кладені з метою будівництва нерухомості. Окрім власне будівництва нерухомості ці угоди можуть передбачати надання інших товарів або послуг.

## ПИТАННЯ

- 6 Тлумачення розглядає два питання:
  - а) До сфери застосування якого саме Стандарту належать зазначені угоди - 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 для будівництва 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 вимагала визнання частки або всієї отриманої компенсації як доходу. Якщо визнання частки отриманої компенсації як доходу виключається, запропонований далі розгляд стосується тільки тієї частини угоди, за якою буде визнаний дохід.
- 8 В межах однієї угоди суб'єкт господарювання може брати на себе контрактні зобов'язання не тільки з будівництва об'єкта нерухомості але і з надання додаткових товарів або послуг (наприклад з продажу земельної ділянки або з надання послуг в управлінні нерухомістю). Відповідно до параграфу 13 МСБО 18, може виникати необхідність розділяти таку угоду на окремі компоненти, що підлягають визначенню, одним з яких буде будівництво об'єкта нерухомості. Справедливу вартість загальної компенсації, яка була отримана або ж підлягає отриманню, лід розподілити на кожний компонент. Якщо окремі компоненти визначені, слід визначити Стандарт, до сфери застосування якого належить компонент будівництва об'єкта нерухомості – МСБО 11 або ж МСБО 18. Для цього суб'єкт господарювання застосовує до зазначеного компоненту параграфи 10-12 цього Тлумачення. Далі до будь-якого компоненту угоди, яка визначається як будівельний контракт, слід застосовувати критерії сегментування в МСБО 11.
- 9 Наведене далі обговорення стосується Угоди про будівництво об'єкту нерухомості, але воно також поширюється на компонент будівництва об'єкту нерухомості, визначений в складі угоди, яка також містить інші компоненти.

## **Визначення сфери застосування, до якої належить ця угода - МСБО 11 або МСБО 18**

- 10    Визначення Стандарту, до сфери застосування якого належить угода для будівництва об'єкту 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 в параграфі 3 МСБО 11: „контракт, спеціально укладений на спорудження активу або комбінації активів ...”. Угода про будівництво об'єкту нерухомості відповідає цьому визначенню будівельного контракту, якщо покупець здатний визначити основні структурні елементи проекту нерухомості до початку будівництва і / або визначити основні структурні зміни після започаткування будівництва (незалежно від того, чи скористається він такою можливістю). Якщо застосовується МСБО 11, будівельний контракт також повинен включати будь-які контракти або компоненти для надання послуг, які безпосередньо пов'язані з будівництвом нерухомості відповідно до параграфу 5а) МСБО 11 і параграфу 4 МСБО 18.
- 12    І навпаки, якщо за угодою для будівництва об'єкту нерухомості покупці мають дуже обмежену здатність впливати на проект об'єкта нерухомості (наприклад, вибирати проект з декількох визначених забудовником альтернатив) або визначати лише незначні відхилення від базового проекту, така угода вважається угодою для продажу товарів і належить до сфери застосування МСБО 18.

## **Облік доходу від будівництва 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 шляхом посилання на етап 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 мету цієї угоди, а саме чи була вона укладена для надання послуг або ж для реалізації товарів.

### **Угода є контрактом для надання послуг**

- 15    Якщо суб'єкт господарювання не повинен придбавати або постачати будівельні матеріали, укладена ним угода може бути тільки угодою для надання послуг згідно з МСБО 18. В цьому випадку, якщо дотримані критерії параграфу 20 МСБО 18, цей Стандарт вимагає визнавати дохід шляхом посилання на етап завершеності операції за методом відсотка завершеності. Для визнання доходу і відповідних витрат за такою операцією звичайно застосовуються вимоги МСБО 11 (МСБО 18 параграф 21).

### Угода є контрактом для реалізації товарів

- 16 Якщо для виконання своїх контрактних зобов'язань надати покупцеві об'єкт нерухомості, суб'єкт господарювання повинен разом з постачанням будівельних матеріалів надавати послуги, укладена ним угода є контрактом для 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 всі суттєві ризики та винагороди від володіння незавершеним будівництвом 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, користуючись методом відсотка завершеності. Для визнання доходу і відповідних витрат за такою операцією звичайно застосовуються вимоги МСБО 11.
- 18 Суб'єкт господарювання може повністю передати покупцеві контроль і всі суттєві ризики та винагороди від володіння об'єктом нерухомості за один раз (наприклад, після завершення об'єкту, 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 повинен 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 ті товари або послуги, що залишилися, як окремий компонент реалізації відповідно до параграфу 8 цього Тлумачення.

### Розкриття інформації

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

- б) сум отриманих авансових платежів.

## **ЗМІНИ ДО ДОДАТКУ ДО МСБО 18**

22-23 [Зміни включені до Додатку до МСБО 18]

### **ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ І ПЕРЕХІД**

- 24 Суб'єкти господарювання повинні застосовувати це Тлумачення для річних періодів, починаючи з 1 січня 2009 року або пізніше. Застосування раніше визначеної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для періоду, що починається раніше січня 2009 року, цей факт підлягає розкриттю.
- 25 Зміни в обліковій політиці слід відображати в обліку згідно вимог МСБО 8.