

IFRIC tumačenje 15

Ugovori o izgradnji nekretnina

Reference

- MRS 1 - *Prezentacija finansijskih izvještaja* (izmijenjen 2007.)
- MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*
- MRS 11 - *Ugovori o izgradnji*
- MRS 18 - *Prihodi*
- MRS 37- *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva*
- IFRIC 12 -*Sporazumi o koncesijama za usluge*
- IFRIC 13 -*Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca*

Osnove

1. U sektoru nekretnina, subjekti koji se bave izgradnjom nekretnina, neposredno ili posredstvom podizvođača, mogu zaključiti ugovor sa jednim ili sa više kupaca prije završetka izgradnje. Takvi ugovori postoje u raznim oblicima.
2. Na primjer, subjekti koji se bave izgradnjom stambenih objekata mogu početi s prodajom pojedinačnih stambenih jedinica (stanova ili kuća) već na osnovu samog projekta, odnosno dok je izgradnja još u toku, pa čak i prije nego je započeta. Svaki kupac sa subjektom sklapa ugovor u svrhu kupovine određene jedinice kad bude spremna za useljenje. Kupac u pravilu daje polog subjektu koji se vraća samo u slučajevima kada subjekat ne isporuči završenu jedinicu u skladu sa ugovorenim uslovima. Ostatak nabavne cijene u pravilu se subjektu plaća tek po izvršenju ugovora, kada kupac dođe u posjed jedinice.
3. Subjekti koji se bave izgradnjom poslovnih ili industrijskih objekata mogu zaključiti ugovor s jednim kupcem. Od kupca se može tražiti postupno plaćanje u periodu od zaključenja prvobitnog ugovora do njegovog izvršenja. Izgradnja se može vršiti na zemljištu koje kupac ima u vlasništvu ili pod zakupom prije početka izgradnje.

Djelokrug

4. Ovo tumačenje primjenjuje se na računovodstveno prikazivanje prihoda i s njima povezanih troškova subjekata koji se, neposredno ili posredstvom podizvođača, bave izgradnjom nekretnina.
5. Ugovori iz djelokruga ovog tumačenja su ugovori o izgradnji nekretnina. Pored izgradnje nekretnina, ti ugovori mogu obuhvatati i isporuku drugih dobara, odnosno usluga.

Pitanja

6. Ovo tumačenje bavi se sljedećim pitanjima:
- (a) potpada li ugovoru djelokrug MRS-a 11 ili MRS-a 18?
 - (b) kada treba priznati prihode po osnovu izgradnje nekretnina?

Službeno stajalište

7. Argumenti izneseni u nastavku teksta zasnivaju se na pretpostavci da je subjekat prethodno analizirao dati ugovor o izgradnji nekretnina i eventualne povezane ugovore, te zaključio da neće zadržati ni stalno učešće u upravljanju u mjeri koja se obično povezuje sa statusom vlasnika ni nivo stvarne kontrole nad izgrađenom nekretninom koji bi sprječavali priznavanje nekih ili svih naknada kao prihoda. U slučajevima kada je priznavanje neke naknade kao prihoda spriječeno, tekst u nastavku odnosi se samo na dio ugovora za koji će prihod biti priznat.
8. Subjekt se jednim ugovorom pored izgradnje nekretnine može obavezati i na isporuku dobara ili usluga (na primjer, prodaju zemljišta ili pružanje usluga upravljanja imovinom). U skladu sa stavom 13. MRS-a 18 može se pokazati neophodnim podijeliti takav ugovor na odvojeno prepoznatljive komponente od kojih bi se jedna odnosila na izgradnju nekretnine. Fer vrijednost ukupne primljene ili potraživane naknade po osnovu ugovora raspodjeljuje se na svaku od komponenti. U slučaju odvajanja komponenti, subjekt na komponentu izgradnje nekretnine primjenjuje stavove 10.-12. ovog tumačenja kako bi utvrdio da li spada u djelokrug MRS-a 11 ili MRS-a 18. U tom slučaju kriteriji podjele iz MRS-a 11 važe za svaku komponentu ugovora za koju se utvrdi da predstavlja ugovor o izgradnji.
9. Nastavak teksta odnosi se na ugovor o izgradnji nekretnina, ali važi i za komponentu izgradnje nekretnina odvojeno prepoznatu u okviru ugovora koji uključuje i druge komponente.

Utvrđivanje potpada li ugovor pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18

10. Utvrđivanje da li neki ugovor o izgradnji nekretnine spada u djelokrug MRS-a 11 ili MRS-a 18 zavisi od uslova ugovora i svih povezanih činjenica i drugih okolnosti. O svakom ugovoru se mora zasebno prosuđivati.
11. MRS 11 se primjenjuje kada ugovor zadovoljava definiciju ugovora o izgradnji iz stava 3. MRS-a 11, odnosno predstavlja: “ugovor posebno sklopljen za izgradnju nekog sredstva ili kombinacije sredstava...” Ugovor o izgradnji nekretnine zadovoljava datu definiciju ugovora o izgradnji onda kada je kupac u mogućnosti navesti glavne strukturne elemente projekta nekretnine prije nego izgradnja započne i/ili glavne strukturne promjene kada je izgradnja već u toku (bez obzira da li tu mogućnost koristi ili ne). Kod primjene MRS-a 11, ugovor o izgradnji obuhvata i sve ugovore ili komponente koji se odnose na pružanje usluga koje su, u skladu s tačkom 5. (a) MRS-a 11 i tačkom 4. MRS-a 18, direktno povezane s izgradnjom predmetne nekretnine.

12. Nasuprot tome, ugovor o izgradnji nekretnine po kom kupac ima tek ograničenu mogućnost uticaja na projektovanje nekretnine, kao što je odabir nekog konkretnog projekta iz niza opcija koje ponudi subjekat ili određivanje tek malih odstupanja od osnovnog projekta, predstavlja ugovor o prodaji dobara iz djelokruga MRS-a 18.

Obračunavanje prihoda po osnovu ugovora o izgradnji nekretnina

Predmetni ugovor je ugovor o izgradnji

13. U slučajevima kada ugovor spada u djelokrug MRS-a 11 a njegov rezultat je moguće pouzdano procijeniti, subjekt prihode priznaje prema stepenu završenosti ugovorene aktivnosti u skladu s MRS-om 11.
14. Moguće je da predmetni ugovor ne udovoljava definiciji ugovora o izgradnji te u skladu s tim spada u djelokrug MRS-a 18. U takvim slučajevima, subjekt utvrđuje da li je riječ o ugovoru o pružanju usluga ili o prodaji dobara.

Predmetni ugovor je ugovor o pružanju usluga

15. Ako subjekt nema obavezu nabaviti i isporučiti građevinski materijal, moguće je da je predmetni ugovor samo ugovor o pružanju usluga u skladu s MRS-om 18. U tom slučaju, ako su ispunjeni kriteriji iz stava 20. MRS-a 18, MRS-18 nalaže da se prihod prizna prema stepenu završenosti transakcije primjenom metoda procenta završenosti. Pomenuti zahtjevi MRS-a 11 u pravilu se mogu primjenjivati na svako priznavanje prihoda i povezanih troškova po ovom tipu transakcija (tačka 21. MRS-a 18).

Predmetni ugovor je ugovor o prodaji dobara

16. Ako je subjekt dužan pružiti usluge zajedno sa građevinskim materijalom kako bi ispunio svoju ugovornu obavezu isporuke nekretnine kupcu, predmetni ugovor predstavlja ugovor o prodaji dobara i primjenjuju se kriteriji priznavanja prihoda iz stava 14. MRS-a 18.
17. Subjekt može na kupca prenijeti kontrolu i značajne rizike i koristi povezane s vlasništvom nad radovima koji su u toku, u stanju u kom se u tom trenutku nalaze, tokom cjelokupne izgradnje. U tom slučaju, ako se tokom izgradnje stalno ispunjavaju svi kriteriji iz stava 14. MRS-a 18, subjekt priznaje prihod prema stepenu završenosti koristeći metod procenta završenosti. Pomenuti zahtjevi MRS-a 11 u pravilu se mogu primjenjivati na svako priznavanje prihoda i povezanih troškova po ovom tipu transakcija.
18. Subjekt može na kupca prenijeti kontrolu i značajne rizike i koristi povezane s vlasništvom nad nekretninom u jednom određenom trenutku (na primjer, po završetku, prilikom ili nakon isporuke). U tom slučaju, subjekt prihod priznaje samo ako su ispunjeni kriteriji iz tačke 14. MRS-a 18.
19. U slučajevima kada je subjekt dužan izvoditi dalje radove na nekretnini koja je već isporučena kupcu, obavezu i troškove priznaje u skladu sa tačkom 19. MRS-a 18, a obavezu mjeri u skladu s MRS-om 37. U slučajevima kada je subjekt dužan

isporučiti dodatna dobra, odnosno pružiti dodatne usluge koje je moguće odrediti odvojeno od nekretnine koja je već isporučena kupcu, preostala dobra ili usluge treba prepoznati kao odvojenu komponentu prodaje u skladu sa tačkom 8. ovoga tumačenja.

Objavljivanje

20. Kada subjekt prihode po osnovu ugovora koji tokom cjelokupne izgradnje u kontinuitetu ispunjavaju sve kriterije iz tačke 14. MRS-a 18 (vidi tačku 17. tumačenja) priznaje metodom procenta završenosti, dužan je objaviti:
- (a) način utvrđivanja koji ugovori tokom cjelokupne izgradnje u kontinuitetu ispunjavaju kriterije iz tačke 14. MRS-a 18;
 - (b) iznos prihoda nastalih po osnovu takvih ugovora tokom datog perioda; i
 - (c) metode korištene kod utvrđivanja stepena završenosti ugovora koji su još u toku.
21. U vezi sa ugovorima iz tačke 20. koji su još u toku na dan podnošenja izvještaja, subjekt je dužan objaviti i:
- (a) ukupan iznos do tog datuma nastalih troškova i priznatih dobitaka (umanjenih za priznate gubitke); i
 - (b) iznos primljenih avansa.

Izmjene i dopune primjera priloženih uz MRS 18

22.–

23. [Izmjene i dopune su ugrađene u sam tekst primjera priloženih uz MRS 18.]

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

24. Subjekt treba primijeniti ovo tumačenje na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dozvoljena je i njegova ranija primjena. Subjekt je dužan objaviti svaku primjenu tumačenja na period koji je počeo prije 1. januara 2009. godine.
25. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se retroaktivno u skladu s MRS-om 8.