

IFRIC TUMAČENJE 15

Ugovori o izgradnji nekretnina

Reference

- MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiran 2007.)
- MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*
- MRS 11 - *Ugovori o izgradnji*
- MRS 18 - *Prihodi*
- MRS 37 - *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*
- IFRIC 12 - *Sporazumi o koncesijama za usluge*
- IFRIC 13 - *Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca*

Temelji

1. U sektoru nekretnina, subjekti koji se bave izgradnjom nekretnina, bilo neposredno ili posredstvom podizvođača, mogu s jednim kupcem ili više njih zaključiti ugovore prije nego što je izgradnja dovršena. Takvi ugovori mogu biti u raznim oblicima.
2. Primjerice, subjekti koji se bave izgradnjom stambenih objekata mogu započeti marketinške aktivnosti povezane s pojedinačnim stambenim jedinicama (stanovima ili kućama) prije završetka izgradnje, tj. dok je izgradnja još u tijeku ili čak prije nego što je započela. Svaki kupac zaključuje ugovor sa subjektom radi kupnje određene jedinice kad ona bude spremna za useljenje. Kupac u pravilu daje polog subjektu koji se vraća samo ako subjekt ne isporuči izgrađenu jedinicu sukladno ugovorenim uvjetima. Kupovna cijena se u pravilu plaća subjektu tek nakon ugovorenog dovršetka, kada kupac dolazi u posjed jedinice.
3. Subjekti koji se bave izgradnjom poslovnih ili industrijskih objekata mogu zaključiti ugovor s jednim kupcem. Od kupca se može zatražiti postupno plaćanje u vremenu od inicijalnog ugovora do ugovornog dovršetka. Izgradnja se može odvijati na zemljištu koje kupac prije izgradnje ima u vlasništvu ili u zakupu.

Djelokrug

4. Ovo tumačenje se primjenjuje na računovodstveno iskazivanje prihoda i povezanih troškova subjekata koji se bave izgradnjom nekretnina, bilo neposredno ili posredstvom podizvođača.
5. Ugovori iz djelokruga ovoga tumačenja su ugovori o izgradnji nekretnina. Pored izgradnje nekretnina, ugovori mogu uključiti i isporuku drugih dobara ili pružanje drugih usluga.

Pitanja

6. Ovo tumačenje obrađuje dva pitanja:

- a) potpada li ugovor u djelokrug MRS-a 11 ili MRS-a 18
- b) kada treba priznati prihode temeljem izgradnje nekretnina.

Službeno stajalište

7. Rasprava koja je izložena uz nastavku se temelji na pretpostavci da je subjekt prethodno analizirao ugovor o izgradnji nekretnine te sve povezane ugovore i zaključio da neće zadržati ni kontinuirano sudjelovanje u upravljanju do mjere koja se uobičajeno povezuje s vlasništvom ni stvarnu kontrolu nad izgrađenom nekretninom koja bi priječila priznavanje nekih ili svih naknada kao prihoda. Ako je zapriječeno priznavanje neke naknade kao prihoda, tekst koji slijedi se primjenjuje samo na dio ugovora po kojem će prihodi biti priznati.
8. Subjekt može jednim ugovorom, pored izgradnje nekretnine ugovoriti isporuku dobara ili pružanje usluga (npr. prodaju zemljišta ili usluge upravljanja nekretninom). Temeljem točke 13. MRS-a 18, moguće je da takav ugovor treba raščlaniti na zasebno prepoznatljive komponente, među kojima je i komponenta koja se odnosi na izgradnju nekretnine. Fer vrijednost ukupne primljene naknade ili potraživanja za naknadu temeljem ugovora se raspoređuje na svaku komponentu. Ako su utvrđene zasebne komponente, subjekt na komponentu izgradnje nekretnine primjenjuje točke 10.-12. ovoga tumačenja kako bi utvrdio da li ta komponenta potpada u djelokrug MRS-a 11 ili MRS-a 18. Zatim se na bilo koju komponentu ugovora koja je utvrđena kao ugovor o izgradnju primjenjuju kriteriji segmentiranja iz MRS-a 11.
9. Tekst koji slijedi se odnosi na ugovor o izgradnji nekretnine, ali se također primjenjuje na komponentu izgradnje nekretnine utvrđenu u ugovoru koji uključuje druge komponente.

Utvrđivanje potpada li ugovor u djelokrug MRS-a 11 ili MRS-a 18

10. Utvrđivanje potpada li ugovor u djelokrug MRS-a 11 ili MRS-a 18 ovisi o uvjetima ugovora i svim okolnim činjenicama i drugim okolnostima. Utvrđivanje nalaže prosudbu svakog ugovora.
11. MRS 11 se primjenjuje kada ugovor udovoljava definiciji ugovora o izgradnji iz točke 3. MRS-a 11: „ugovor posebno sklopljen za izgradnju nekog sredstva ili skupine sredstava ...”. Ugovor o izgradnji nekretnine udovoljava definiciji ugovora o izgradnji kada je kupac u mogućnosti navesti glavne strukturne elemente nacrt nekretnine prije nego što započne izgradnja i/ili glavne strukturne promjene nakon što je izgradnja već u tijeku (bez obzira da li tu mogućnost i koristi). Kad se primjenjuje MRS 11, ugovor o izgradnji također uključuje sve ugovore ili komponente koji se odnose na pružanje usluga koje su sukladno točki 5.a) MRS-a 11 i točki 4. MRS-a 18 izravno povezane s izgradnjom nekretnine.
12. Nasuprot tome, ugovor o izgradnji nekretnine u kojem kupci imaju tek ograničenu mogućnost utjecati na nacrt nekretnine, npr. odabrali nacrt iz niza opcija koje ponudi subjekt ili mogu odrediti tek manja odstupanja u odnosu na osnovni nacrt, je ugovor o prodaji robe iz djelokruga MRS-a 18.

Obračunavanje prihoda temeljem ugovora o izgradnji nekretnina

Predmetni ugovor je ugovor o izgradnji

13. Kad predmetni ugovor potpada u djelokrug MRS-a 11 i njegov ishod je moguće pouzdano procijeniti, subjekt je dužan prihode priznati prema stupnju dovršenosti ugovorene aktivnosti sukladno MRS-u 11.
14. Predmetni ugovor ne mora udovoljavati definiciji ugovora o izgradnji, a time niti potpadati u djelokrug MRS-a 18. U tom slučaju, subjekt je dužan utvrditi da li je riječ o ugovoru o pružanju usluga ili o prodaji robe.

Predmetni ugovor je ugovor o pružanju usluga

15. Ako subjekt nije dužan pribaviti i isporučiti građevinski materijal, moguće je da je predmetni ugovor samo ugovor o pružanju usluga sukladno MRS-u 18. U tom slučaju, ako su ispunjeni kriteriji iz točke 20. MRS-a 18, MRS-18 nalaže da se prihodi priznaju prema stupnju dovršenosti transakcije po metodi postotka dovršenosti. Spomenuti zahtjevi MRS-a 11 su u pravilu primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih troškova po takvoj transakciji (toč. 21. MRS-a 18)..

Predmetni ugovor je ugovor o prodaji robe

16. Ako je subjekt dužan pružiti usluge zajedno s građevinskim materijalom kako bi ispunio svoju ugovornu obvezu isporuke nekretnine kupcu, predmetni ugovor je ugovor o prodaji robe i na njega se primjenjuju kriteriji priznavanja prihoda iz točke 14. MRS-a 18.
17. Subjekt može na kupca prenijeti kontrolu i značajne rizike i nagrade povezane s vlasništvom nad radovima u tijeku u njihovoj postojećoj fazi kako napreduje izgradnja. U tom slučaju, ako su kontinuirano s tijekom izgradnje ispunjeni svi kriteriji iz točke 14. MRS-a 18, subjekt je dužan prihode priznati po stupnju dovršenosti primjenom metode postotka dovršenosti. Spomenuti zahtjevi MRS-a 11 su u pravilu primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih troškova po takvoj transakciji.
18. Subjekt može na kupca jednokratno prenijeti svu kontrolu i sve značajne rizike i nagrade povezane s vlasništvom nad nekretninom (npr. po dovršetku, prilikom ili nakon isporuke). U tom slučaju, subjekt je dužan priznati prihode samo ako su ispunjeni kriteriji iz točke 14. MRS-a 18.
19. Kad je subjekt dužan obaviti daljnje radove na nekretnini koja je već isporučena kupcu, dužan je priznati obvezu i troškove sukladno točki 19. MRS-a 18 i obvezu mjeriti sukladno MRS-u 37. Kad je subjekt dužan isporučiti dodatnu robu ili pružiti dodatne usluge koje je moguće odrediti odvojeno od nekretnine koja je već isporučena kupcu, preostalu robu ili preostale usluge bi trebao odrediti kao zasebnu komponentu prodaje sukladno točki 8. ovoga tumačenja.

Objavljivanje

20. Kada subjekt prihode temeljem ugovora koji ispunjavaju sve kriterije iz točke 14. MRS-a 18 priznaje metodom postotka dovršenosti kontinuirano tijekom izgradnje (v. točku 17. tumačenja), dužan je objaviti:
 - a) način na koji utvrđuje ugovore koji kontinuirano tijekom izgradnje ispunjavaju sve kriterije iz točke 14. MRS-a 28
 - b) iznos prihoda koji nastaju temeljem tih ugovora tijekom razdoblja i
 - c) metode korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora u tijeku.
21. O ugovorima navedenima u točki 20. koji su u tijeku na izvještajni datum, subjekt je također dužan objaviti:
 - a) ukupan iznos do tog datuma učinjenih troškova i priznatih dobitaka (umanjenih za priznate gubitke) i
 - b) iznos primljenih predujmova.

Izmjene i dopune dodatka MRS-u 18

22.-23. [Izmjene i dopune se ne odnose na same standarde označene brojevima.]

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

24. Subjekt je dužan ovo tumačenje primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njegova ranija primjena. Ako subjekt tumačenje primijeni na razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2009. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.
25. Promjene računovodstvenih politika se obračunavaju retrospektivno sukladno MRS-u 8.