

تفسیر 15 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی
موافقتنامه ساخت املاک

تفسیر 15 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موافقتنامه ساخت املاک

ارجاع

- استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 ارائه صورتهای مالی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 پیمانهای ساخت
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 درآمد عملیاتی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
- تفسیر 12 کمیته تفاسیر بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات
- تفسیر 13 کمیته تفاسیر بین‌المللی گزارشگری مالی برنامه‌های وفاداری مشتریان

پیش‌زمینه

1. در صنعت املاک، واحدهای تجاری سازنده املاک ممکن است بطور مستقیم یا از طریق پیمانکارهای فرعی، پیش از تکمیل ساخت موافقتنامه‌هایی با یک یا چند خریدار منعقد کنند. این موافقتنامه‌ها اشکال متنوعی دارند.
2. برای مثال، واحدهای تجاری سازنده املاک مسکونی ممکن است هر یک از واحدها (آپارتمان یا خانه) را "پیش فروش" کنند. یعنی در حالی که ساخت هنوز در جریان است، یا حتی قبل از شروع ساخت. هر خریدار موافقتنامه‌ای را با واحد تجاری منعقد می‌کند که به موجب آن، واحد مشخصی را هنگامی که برای تصرف آماده شد، تحصیل می‌نماید. بطور معمول، خریدار مبلغی را به عنوان سپرده به واحد تجاری پرداخت می‌کند که تنها در صورتی قابل استرداد است که واحد تجاری، واحد تکمیل‌شده را طبق مفاد قرارداد تحویل ندهد. باقیمانده قیمت خرید معمولاً تنها در زمان تکمیل طبق قرارداد، که خریدار مالکیت آن واحد را به دست می‌آورد، به واحد تجاری پرداخت می‌شود.
3. واحدهای تجاری که به ساخت املاک تجاری یا اداری اشتغال دارند ممکن است با یک خریدار واحد موافقتنامه منعقد کنند. خریدار ممکن است ملزم باشد بین زمان موافقت اولیه و تکمیل طبق قرارداد، پرداختهای تدریجی انجام دهد. ساخت ممکن است روی زمینی انجام شود که خریدار پیش از شروع ساخت، آن را تملک یا اجاره کرده است.

دامنه کاربرد

4. این تفسیر توسط واحدهای تجاری که بطور مستقیم یا از طریق پیمانکار فرعی، به ساخت املاک اشتغال دارند، برای حسابداری درآمدها و هزینه‌های مربوط بکار گرفته می‌شود.
5. موافقتنامه‌هایی که در دامنه کاربرد این تفسیر قرار می‌گیرند، موافقتنامه‌های ساخت املاک هستند. علاوه بر ساخت املاک، این موافقتنامه‌ها ممکن است تحویل سایر کالاها یا خدمات را دربرگیرند.

مسائل

6. در این تفسیر دو مسئله مطرح می‌شود:
- الف. آیا موافقتنامه در دامنه کاربرد استانداردهای بین‌المللی حسابداری 11 و 18 قرار می‌گیرند؟
- ب. درآمد حاصل از ساخت املاک چه زمانی باید شناسایی شود؟

اجماع

7. در بحث زیر فرض می‌شود که واحد تجاری قبلاً موافقتنامه ساخت املاک و هرگونه موافقتنامه مربوط را تجزیه و تحلیل کرده و نتیجه گرفته است که نه مشارکت مدیریتی مستمر به میزانی که معمولاً با مالکیت در ارتباط است و نه کنترل مؤثر بر املاک ساخته‌شده به میزانی که مانع شناسایی تمام یا بخشی از مابه‌ازا به عنوان درآمد عملیاتی شود را حفظ نخواهد کرد. اگر از شناسایی بخشی از مابه‌ازا به عنوان درآمد عملیاتی جلوگیری شود، بحث زیر تنها برای بخشی از موافقتنامه که برای آن درآمد شناسایی خواهد شد، کاربرد دارد.
8. در یک موافقتنامه واحد، ممکن است واحد تجاری افزون بر ساخت املاک، برای تحویل کالاها یا خدمات قرارداد منعقد کند (برای مثال، فروش زمین یا ارائه خدمات مدیریتی املاک). طبق بند 13 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18، چنین موافقتنامه‌ای ممکن است مستلزم تفکیک به اجزای قابل تشخیص جداگانه، شامل یک جزء برای ساخت املاک باشد. ارزش منصفانه کل مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی بابت موافقتنامه، باید به هر جزء تخصیص یابد. اگر اجزای جداگانه مشخص باشند، واحد تجاری بندهای 10 تا 12 این تفسیر را برای جزء مربوط به ساخت املاک بکار می‌گیرد تا تعیین کند که آن جزء در دامنه کاربرد استانداردهای بین‌المللی حسابداری 11 و 18 قرار می‌گیرد یا خیر. سپس معیارهای قسمت‌بندی استاندارد بین‌المللی

حسابداری 11 برای هر جزء موافقتنامه که پیمان ساخت محسوب می‌شود، بکار می‌رود.

9. بحث زیر، به موافقتنامه ساخت املاک اشاره می‌کند، اما برای جزء تشخیص داده‌شده مربوط به ساخت املاک در موافقتنامه‌ای که شامل سایر اجزا می‌باشد نیز کاربرد دارد.

تعیین اینکه موافقتنامه در دامنه کاربرد استانداردهای بین‌المللی حسابداری 11 یا استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 قرار می‌گیرد یا خیر

10. تعیین اینکه یک موافقتنامه ساخت املاک در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 یا استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 قرار می‌گیرد یا خیر، به مفاد موافقتنامه و تمام واقعیتهای و شرایط پیرامون آن بستگی دارد. تعیین این موضوع در ارتباط با هر موافقتنامه، مستلزم قضاوت است.

11. استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 زمانی کاربرد دارد که موافقتنامه، تعریف پیمان ساخت در بند 3 استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 را احراز می‌کند: "پیمانی است که بطور مشخص به منظور ساخت یک دارایی یا ترکیبی از داراییهای...". موافقتنامه ساخت املاک در صورتی تعریف پیمان ساخت را احراز می‌کند که خریدار بتواند عناصر ساختاری اصلی طراحی املاک را پیش از آغاز ساخت و/یا تغییرات ساختاری اصلی را در جریان ساخت، تعیین کند (صرف نظر از اینکه این توانایی را اعمال کند یا خیر). در مواردی که استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 کاربرد دارد، پیمان ساخت شامل هرگونه قرارداد یا اجزای مرتبط با ارائه خدمات است که بطور مستقیم با ساخت املاک طبق بند 5(الف) استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 و بند 4 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18، ارتباط دارد.

12. در مقابل، یک موافقتنامه ساخت املاک که در آن خریداران تنها توانایی محدودی برای تأثیرگذاری بر طراحی املاک، مانند انتخاب طراحی از میان دامنه‌ای از گزینه‌های مشخص‌شده توسط واحد تجاری، یا تعیین تنها تغییرات کوچک در طراحی اولیه، دارند، موافقتنامه فروش کالا در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 محسوب می‌شود.

حسابداری درآمد عملیاتی حاصل از ساخت املاک

موافقتنامه، پیمان ساخت است

13. چنانچه موافقتنامه در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 قرار گیرد و نتایج آن به

گونه‌ای قابل اتکا، قابل برآورد باشد، واحد تجاری باید درآمد را با توجه به میزان تکمیل فعالیت پیمان طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 11، شناسایی کند.

14. ممکن است موافقتنامه تعریف پیمان ساخت را احراز نکند و در نتیجه در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 قرار گیرد. در این مورد، واحد تجاری باید تعیین کند که موافقتنامه، مربوط به ارائه خدمات است یا فروش کالا.

موافقتنامه، یک موافقتنامه ارائه خدمات است

15. اگر واحد تجاری ملزم به تحصیل و عرضه مواد اولیه ساخت نباشد، موافقتنامه می‌تواند تنها یک موافقتنامه برای ارائه خدمات طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 باشد. در این مورد، چنانچه معیارهای بند 20 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 احراز شود، طبق آن استاندارد درآمد باید با توجه به میزان تکمیل معامله با استفاده از روش درصد تکمیل پیمان، شناسایی می‌شود. الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 معمولاً برای شناسایی درآمد و هزینه‌های مربوط چنین معامله‌ای قابل اعمال است (بند 21 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18).

موافقتنامه، موافقتنامه فروش کالا است

16. اگر واحد تجاری به منظور ایفای تعهدات قراردادی خود برای تحویل املاک به خریدار، ملزم به ارائه خدمات همراه با مواد اولیه ساخت باشد، موافقتنامه، موافقتنامه فروش کالا است و معیارهای شناسایی درآمد در بند 14 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18، کاربرد دارد.

17. ممکن است واحد تجاری کنترل و ریسکها و مزایای عمده مالکیت کار در جریان پیشرفت را در وضعیت فعلی آن هنگامی که ساخت در جریان است، به خریدار انتقال دهد. در این صورت، اگر تمام معیارهای بند 14 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 بطور مستمر هنگامی که ساخت در جریان است احراز شود، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی را با توجه به میزان تکمیل با استفاده از روش درصد تکمیل پیمان شناسایی کند. الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 معمولاً برای شناخت درآمد و هزینه‌های مربوط چنین معامله‌ای کاربرد دارد.

18. ممکن است واحد تجاری کنترل و ریسکها و مزایای عمده مالکیت املاک را بطور کامل و یکجا (برای مثال، در زمان تکمیل، در زمان تحویل یا پس از آن) به خریدار انتقال

دهد. در این صورت، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی را تنها هنگام احراز تمام معیارهای بند 14 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 شناسایی کند.

19. هنگامی که واحد تجاری ملزم است کار بیشتری در ارتباط با املاکی که پیش از این به خریدار منتقل شده است انجام دهد، باید یک بدهی و هزینه طبق بند 19 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 شناسایی کند. هرگاه واحد تجاری ملزم به ارائه کالا و خدمات بیشتری باشد که از املاکی که قبلاً به خریدار تحویل داده شده است، بطور جداگانه قابل تشخیص باشد، باید کالاهای یا خدمات باقیمانده را به عنوان جزء جداگانه فروش، طبق بند 8 این تفسیر مشخص کند.

افشا

20. هنگامی که واحد تجاری، درآمد عملیاتی موافقتنامه‌هایی را که تمام معیارهای مندرج در بند 14 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 را بطور مستمر هنگامی که ساخت در جریان است احراز می‌کند، با روش درصد تکمیل پیمان شناسایی می‌کند (به بند 17 این تفسیر مراجعه شود)، باید موارد زیر را افشا نماید:

الف. نحوه تعیین اینکه کدام موافقتنامه‌ها، تمام معیارهای بند 14 استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 را بطور مستمر هنگامی که ساخت در جریان است، احراز می‌کنند؛

ب. مبلغ درآمد عملیاتی حاصل از چنین موافقتنامه‌هایی طی دوره؛ و

پ. روشهای مورد استفاده برای تعیین میزان تکمیل موافقتنامه در جریان.

21. در مورد موافقتنامه‌های تشریح‌شده در بند 20 که در تاریخ گزارشگری در جریان هستند، واحد تجاری باید موارد زیر را نیز افشا کند:

الف. کل مبلغ مخارج تحمل شده و سودهای شناسایی‌شده (پس از کسر زیانهای شناسایی‌شده) تا آن تاریخ؛ و

ب. مبلغ پیش‌دریافتها.

اصلاحات مثالهای توضیحی همراه استاندارد بین‌المللی حسابداری 18

22 تا 23. [اصلاحات در مثالهای توضیحی همراه استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 اعمال شده است.]

تاریخ اجرا و گذار

24. واحد تجاری باید این تفسیر را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این تفسیر را برای دوره‌ای که قبل از اول ژانویه سال 2009 شروع می‌شود، بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

25. تغییر در رویه حسابداری باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 با تسری به گذشته، به حساب منظور شود.