

IFRIC 15 - ZMLUVY O VÝSTAVBE NEHNUTEĽNOSTÍ

IFRIC 15 - Agreements for the Construction of Real Estate

Renáta Silná

Odvetvie nehnuteľností je celosvetovo uznávaným trhom, preto je najmä v časoch nestálosti trhov dôležitá transparentnosť a porovnateľnosť účtovníctva aj v tejto oblasti. V súčasnosti existuje v praxi rôznorodosť pri účtovaní výnosov zo zmlúv o výstavbe. Na objasnenie nejasností pri účtovaní týchto výnosov slúži interpretácia IFRIC 15 Zmluvy o výstavbe nehnuteľností (ďalej len „interpretácia“), ktorá objasňuje ako uplatniť existujúce princípy IAS 11 Zmluvy o zhotovení (ďalej len „IAS 11“) a IAS 18 Výnosy (ďalej len „IAS 18“) na vykazovanie výnosov v odvetví nehnuteľností a zabezpečenie konzistentného účtovania.

V odvetví nehnuteľností môžu účtovné jednotky, ktoré priamo alebo nepriamo prostredníctvom subdodávateľov uskutočňujú výstavbu nehnuteľností, uzatvárať dohody s jedným alebo viacerými kupujúcimi pred dokončením výstavby. Takéto dohody majú rozličné formy. Tie dohody, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti interpretácie, sú dohody o výstavbe nehnuteľností.

Popri výstavbe nehnuteľností môžu takéto dohody zahŕňať aj dodanie iných tovarov alebo služieb, preto je niekedy obtiažne správne identifikovať, čo spadá do obsahového vymedzenia týchto dohôd z účtovného hľadiska a ako potom správne určiť výnosy a súvisiace náklady.

Táto interpretácia sa zaoberá práve správnym vymedzením skutočnosti, či ide o zmluvu o výstavbe, ktorá spadá do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18 a taktiež účtovaním výnosov a súvisiacich nákladov účtovnými jednotkami, ktoré uskutočňujú výstavbu nehnuteľností priamo alebo prostredníctvom subdodávateľov.

Dva základné okruhy, ktoré sa rieša v tejto interpretácii sú:

- 1. patrí dohoda do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18?**
- 2. kedy by sa mal výnos z výstavby nehnuteľností vykázat’?**

Ako už bolo napísané, pri zmluvách o výstavbe nehnuteľností je dôležité správne vymedziť, či uvedená dohoda zahŕňa dodatočné poskytovanie služieb alebo tovarov a zároveň ako je toto dodatočné dodanie stanovené zmluvne. V rámci jednej dohody môže účtovná jednotka popri výstavbe nehnuteľností zmluvne dohodnúť napríklad predaj pozemkov alebo poskytnutie služieb spravovania nehnuteľností.

V súlade s IAS 18, odsekom 13 je možné takúto dohodu rozdeliť na samostatne identifikovateľné komponenty, z ktorých jeden bude komponent dohody o výstavbe nehnuteľnosti, ostatné dodanie dodatočných tovarov alebo služieb. Reálna hodnota celkového prijatého plnenia alebo pohľadávky z dohody sa alokuje ku každému komponentu. Ak sa identifikujú samostatné komponenty, účtovná jednotka na komponent dohody o výstavbe nehnuteľnosti musí vzhľadom k ustanoveniam tejto interpretácie určiť, či tento komponent patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18, platí však, že kritériá IAS 11 sa uplatňujú na akýkoľvek komponent danej dohody, o ktorom sa určilo, že je zmluvou o zhotovení.

- 1. patrí dohoda do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18?**

Určovanie, či dohoda o výstavbe nehnuteľnosti patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18, závisí od podmienok dohody a od všetkých súvisiacich skutočností a okolností. Takéto určovanie si vyžaduje úsudok s ohľadom na každú dohodu.

- A) **IAS 11** sa uplatňuje, ak dohoda zodpovedá definícii zmluvy o zhotovení ustanovenej v odseku 3 IAS 11: „Zmluva o zhotovení je zmluva osobitne dohodnutá na zhotovenie aktíva alebo súboru aktív, ktoré spolu úzko súvisia alebo sú navzájom závislé z hľadiska ich projektového riešenia, technológie a funkcie alebo ich konečného účelu alebo použitia.“
Dohoda o výstavbe nehnuteľnosti zodpovedá definícii zmluvy o zhotovení, ak kupujúci dokáže vymedziť hlavné konštrukčné prvky architektonicko-stavebného riešenia nehnuteľnosti predtým, ako sa začne výstavba a/alebo vymedziť hlavné konštrukčné zmeny, keď už výstavba prebieha (bez ohľadu na to, či túto možnosť využije, alebo nie). Ak sa uplatňuje IAS 11, zmluva o zhotovení zahŕňa aj všetky zmluvy o poskytovaní služieb alebo ich komponenty, ktoré sa priamo vzťahujú na výstavbu nehnuteľnosti v súlade s odsekom 5 písm. a) IAS 11 a s odsekom 4 IAS 18¹.
- B) **IAS 18** sa uplatňuje, ak kupujúci majú iba obmedzenú možnosť ovplyvniť architektonicko-stavebné riešenie danej nehnuteľnosti, ako napríklad vybrať architektonicko-stavebné riešenie z rozsahu možností vymedzených účtovnou jednotkou alebo vymedziť iba menšie odchýlky od základného architektonicko-stavebného riešenia.

2. kedy by sa mal výnos z výstavby nehnuteľnosti vykázat’?

- A) Ak daná dohoda patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 a jej výsledok je možné spoľahlivo odhadnúť, účtovná jednotka vykazuje **výnosy podľa stupňa dokončenia** zmluvnej činnosti v súlade s IAS 11.
- B) Daná dohoda nemusí zodpovedať definícii zmluve o zhotovení a môže preto patriť do rozsahu pôsobnosti IAS 18. V takom prípade účtovná jednotka určí, či daná dohoda je **dohodou o poskytovaní služieb** alebo **predaji tovaru**.
- a) Ak účtovná jednotka **nie je povinná** obstarat’ a dodať stavebné materiály, dohoda by mohla byť iba **dohodou o poskytovaní služieb** v súlade s IAS 18, ak sú splnené všetky kritériá v odseku 20, IAS 18:
- suma výnosov sa dá spoľahlivo oceniť;
 - je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou;
 - stupeň dokončenia transakcie k súvahovému dňu sa dá spoľahlivo oceniť a
 - náklady, ktoré boli vynaložené doposiaľ na transakciu a náklady potrebné na dokončenie transakcie sa dajú spoľahlivo oceniť.
- Z toho vyplýva, že IAS 18 požaduje, aby sa výnosy vykazovali podľa stupňa dokončenia transakcie s použitím metódy percenta dokončenia. Na vykazovanie výnosov a súvisiacich nákladov takejto transakcie sa spravidla môžu uplatniť požiadavky IAS 11 (IAS 18 odsek 21).
- b) Ak **je** účtovná jednotka **povinná** poskytnúť služby ako aj stavebné materiály na účely uskutočnenia svojej zmluvnej povinnosti dodať kupujúcemu nehnuteľnosť, daná dohoda je **dohodou o predaji tovaru** a uplatňujú sa kritériá na vykazovanie výnosov stanovené v odseku 14 IAS 18, ktoré majú byť všetky splnené:
- účtovná jednotka previedla na kupujúceho podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva tovaru;

¹ Niektoré zmluvy na poskytovanie služieb sa priamo vzťahujú na zmluvy o zhotovení, napríklad na služby vedúcich projektov a architektov. Výnosy vznikajúce z týchto zmlúv nie sú predmetom IAS 18, ale zaobchádza sa s nimi v súlade s požiadavkami IAS 11.

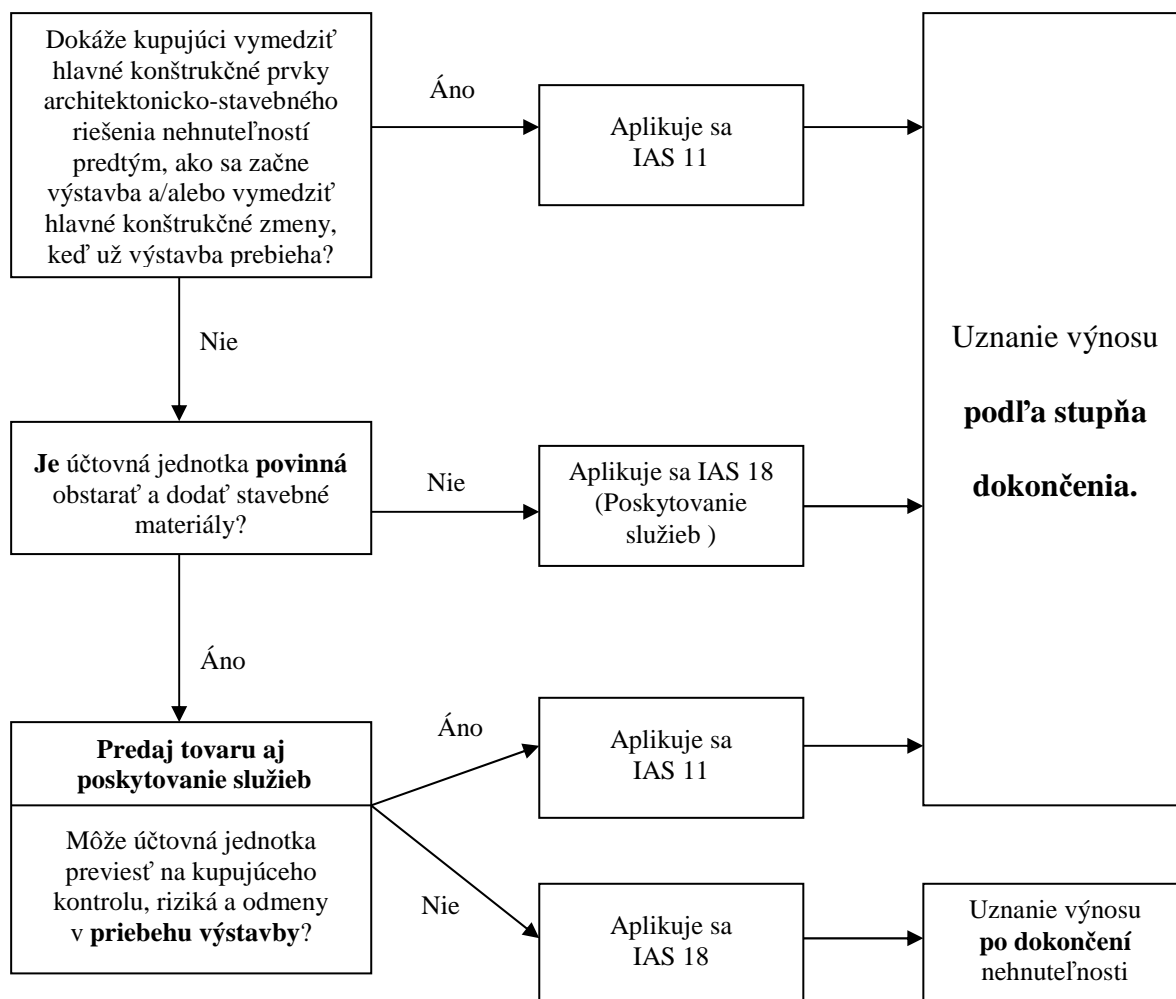
- účtovná jednotka si neponecháva ani pokračujúcu manažérsku spoluzodpovednosť v miere obvykle zodpovedajúcej vlastníctvu, ani efektívnu kontrolu nad predaným tovarom;
- suma výnosu sa môže spoločne ohlivo oceniť ;
- je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou, a
- náklady, ktoré vznikli alebo ktoré vzniknú v súvislosti s transakciou, sa môžu spoločne ohlivo oceniť.

Účtovná jednotka by mohla previesť na kupujúceho kontrolu a významné riziká a odmeny spojené s vlastníctvom nedokončeného diela v jeho súčasnom stave v **priebehu** výstavby. Ak sa v takom prípade všetky kritériá uvedené v odseku 14 IAS 18 plnia sústavne počas priebehu výstavby, účtovná jednotka vykazuje výnosy podľa stupňa dokončenia s použitím metódy percenta dokončenia. Na vykazovanie výnosov a súvisiacich nákladov takejto transakcie sa spravidla môžu uplatniť požiadavky IAS 11.

Účtovná jednotka by mohla previesť na kupujúceho kontrolu a významné riziká a odmeny spojené s vlastníctvom danej nehnuteľnosti ako **celku naraz** (napríklad po dokončení, pri dodaní alebo po ňom). V takom prípade účtovná jednotka vykazuje výnosy iba ak sú splnené všetky kritériá uvedené v odseku 14 IAS 18.

Vymedzenie výnosov a súvisiacich skutočností v zmysle interpretácie IFRIC 15 je uvedený v nasledujúcej schéme.

Schéma č. 1 Uznanie výnosov v zmysle interpretácie IFRIC 15



Abstrakt

Nedostatky v praxi v oblasti účtovania nehnuteľností vyvolali potrebu vytvorenia interpretácie IFRIC 15 - Zmluvy o výstavbe nehnuteľností. Jej cieľom je objasniť existujúce princípy IAS 11 a IAS 18 na uznanie výnosov v oblasti nehnuteľností. Hlavná očakávaná zmena v praxi predstavuje prechod od uznania výnosov s použitím metódy percenta dokončenia na vykazovanie výnosov v jednom čase, napríklad po dokončení výstavby.

Kľúčové slová: Zmluva o výstavbe nehnuteľností, IAS 11, IAS 18, metóda percenta dokončenia

Summary

Limitations in praxis in scope of accounts of real estate evokes requirements to create IFRIC Interpretation 15 - Agreements for the Construction of Real Estate. The objective of Interpretation is to clarify existing principles of IAS 11 and IAS 18 for recognition of revenue in scope of real estate. The main expected change in practice is a shift from recognition of revenue using the percentage of completion method to recognition of revenue at a single time, e.g. at completion of construction.

Key words: Agreements for the Construction of Real Estate, IAS 11, IAS 18, percentage of completion method

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.
- [2] <http://www.ifrs.org/Home.htm>
- [3] <http://www.iasplus.com/iasplus/0807ifric15.pdf>
- [4] <http://www.kpmg.com.au/Portals/0/08FR-34.pdf>
- [5] <http://www.skau.sk>

Kontakt

Renáta Silná, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 761, renata.silna@euba.sk