

IFRS Hírlevél

Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Sztenderdek

Ingatlan-beruházási szerződések elszámolása

2008. július 3-án a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmező Bizottság (IFRIC) kiadta az IFRIC 15 "**Ingatlan-beruházási szerződések**" című értelmezést. Az Értelmezés azon vállalkozások árbevételének és a hozzájuk kapcsolódó költségeknek az elszámolására vonatkozik, amelyek ingatlanok kivitelezését végzik közvetlenül vagy alvállalkozóik útján. Az IFRIC 15 hatálya alá tartozó szerződések "ingatlan-beruházási szerződések", amelyek kiterjedhetnek áruszállításra vagy szolgáltatásnyújtásra is. Az IFRIC 15 két (egymással összefüggő) kérdéssel foglalkozik:

- annak meghatározása, hogy egy ingatlan-beruházási szerződés az IAS 11 "**Beruházási szerződések**" vagy az IAS 18 "**Bevételek**" hatálya alá tartozik; és
- mikor kell elszámolni az ingatlan kivitelezéséből származó árbevételt.

Az Értelmezés korlátozott kiegészítő útmutatást tartalmaz az (IAS 11 hatálya alá tartozó) "beruházási szerződések" és az (IAS 18 hatálya alá tartozó) egyéb ingatlan-beruházási szerződések közti különbségtételhez. Gondosan meg kell vizsgálni az ingatlan-beruházási szerződéseket annak megállapítása érdekében, hogy az IAS 11 vagy az IAS 18 szerint kell-e elszámolni őket. A leginkább érintett vállalkozások várhatóan azok lesznek, amelyek több egységből álló ingatlanfejlesztéseket hajtanak végre.

Az IAS 18 hatálya alá tartozó és termékértékesítést is tartalmazó egyes szerződések esetén az Értelmezés új fogalmat vezetett be, nevezetesen, hogy az IAS 18 árbevétel-elszámolási kritériumai teljesíthetők "folyamatosan, a beruházás előrehaladtával". Ilyen esetekben az árbevétel a beruházás készültségi fokával arányosan kerül elszámolásra (százalékos készültségi fok módszer).

Az IFRIC 15 a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandó.

Háttér

Az ingatlan-beruházási szerződések sokféle formát ölthetnek, részben mivel nagyban eltérő lehet az ilyen szerződések tényleges tartalma. Míg egyes szerződések építőipari szolgáltatások nyújtására vonatkoznak, mások - lényegüket tekintve - áruk (pl. társasházi lakások) értékesítésére, amelyek történetesen még nem készültek el a szerződés megkötésének időpontjában..



Így az az alapvető probléma, hogy a fent említett százalékos készütségi fok módszer alkalmazása lehetséges egyes ingatlan-beruházási szerződések esetén, más szerződéseknél az árbevétel csak akkor kell elszámolni, amikor a megépült ingatlant átadják a vevőnek. Az Értelmezés útmutatást tartalmaz annak meghatározásához, hogy melyik módszer a megfelelő az adott körülmények között.

Az IFRIC 15 (alábbiakban összefoglalt) részletes rendelkezései azon a feltételezésen alapulnak, hogy a vállalkozás már korábban elemezte az ingatlan-beruházási szerződést és minden kapcsolódó megállapodást, és megállapította, hogy teljesülnek-e az árbevétel elszámolásának egyéb kritériumai. Pontosítva, a vállalkozás nem tarthat meg olyan fokú irányítást, amellyel általában csak a tulajdonos rendelkezik, és nem tarthatja meg a megépült ingatlan feletti tényleges ellenőrzést olyan mértékben, ami eleve kizárná az ellenérték egy részének vagy egészének árbevételként történő elszámolását. Amennyiben nem lehetséges az ellenérték egy részének árbevételként történő elszámolása, az IFRIC 15 részletes útmutatása a szerződés csak azon részére vonatkozik, amelyre eső ellenérték elszámolásra fog kerülni. [IFRIC 15.7]

Bizonyos esetekben a szerződéseket külön is azonosítható elemekre kell felbontani, és az ilyen elemeket külön-külön kell elszámolni. Amennyiben ez szükségessé válik egy ingatlan-beruházásra is kiterjedő szerződés esetén, a szerződés alapján kapott vagy járó ellenérték valós értékét allokálni kell az egyes elemekre. Ezt követően az eladó köteles az IFRIC 15 követelményeit alkalmazni minden, az ingatlan-beruházásra vonatkozó szerződési elemre annak megállapítása érdekében, hogy az egyes elemek az IAS 11 vagy az IAS 18 hatálya alá esnek. [IFRIC 15.8]

Annak meghatározása, hogy a szerződés az IAS 11 vagy az IAS 18 hatálya alá esik

Az adott szerződés feltételei valamint a kapcsolódó tények és körülmények határozzák meg azt, hogy egy ingatlan-beruházási szerződés az IAS 11 vagy az IAS 18 hatálya alá esik, és minden egyes szerződés esetén külön megítélésre van szükség. Az IAS 11 akkor alkalmazandó, ha a beruházási szerződés tartalmaz szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szerződési elemeket is, amelyek közvetlenül kapcsolódnak az ingatlan-beruházáshoz [IAS 11.5(a) & IAS 18.4].

Amennyiben a vizsgált szerződés megfelel a "beruházási szerződés" IAS 11 szerinti definíciójának, akkor a szerződés elszámolására ezen Szrtendernek megfelelően kerül sor. A definíció szerint a beruházási szerződés "olyan szerződés, amelyet kifejezetten egy eszköz vagy eszközcsoport létrehozására kötöttek...". [IAS 11.3] Egy ingatlan-beruházási szerződés abban az esetben felel meg a fenti beruházási szerződés definíciónak, ha a vevő maga határozhatja meg:

[IFRIC 15.11]

- az ingatlan terveinek főbb szerkezeti elemeit a kivitelezés megkezdése előtt; és/vagy
- a főbb szerkezeti módosításokat, amikor a kivitelezés már folyamatban van (függetlenül attól, hogy ezt megteszi-e vagy sem)

Ezzel szemben, ha a kivitelezés a szerződéstől függetlenül is megvalósulhatna, és a vevők csak korlátozott mértékben tudják befolyásolni az ingatlan terveit (pl. a vállalkozás által felkínált lehetőségek közül választhatják ki a terveket, vagy csak kisebb módosításokat eszközölhetnek a tervekben), akkor a szerződés termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, és így az IAS 18 hatálya alá esik. [IFRIC 15.12] Hogy az IAS 18 mely követelményeit kell alkalmazni az attól függ, hogy a szerződés szolgáltatásnyújtásra vagy termékértékesítésre vonatkozik (ld. lent).

Ingatlan-beruházásból származó árbevétel elszámolása

Az IAS 11 hatálya alá tartozó beruházási szerződések

Ha a szerződés az IAS 11 szerinti beruházási szerződésnek minősül, és a szerződés eredménye megbízhatóan becsülhető, az árbevételt a szerződés szerinti tevékenység készütségi foka alapján kell elszámolni az IAS 11-nek megfelelően. Az IFRIC 15 nem tartalmaz olyan új követelményt vagy útmutatást, amely érintené az ilyen szerződéseket.

Szolgáltatások nyújtására vonatkozó szerződések (IAS 18)

Ha a szerződés az IAS 18 hatálya alá tartozik, és a vállalkozásnak nem kell építőanyagokat beszereznie és értékesítenie, elképzelhető, hogy a szerződés pusztán szolgáltatások nyújtására jött létre. Ez olyan esetekben fordulhat elő, amikor a vevő lényegében a saját generálkivitelezőjeként jár el, és egyedi beszállítókkal köt szerződéseket az egyes termékek és szolgáltatások vonatkozásában. Ha a vállalkozás csak a mások által szállított anyagok összeépítését végzi (azaz nem visel készlet-kockázatot az építőanyagok tekintetében), a szerződés szolgáltatások nyújtására létrejött szerződésnek minősül. [IFRIC 15.BC22].

Ilyen esetekben - amennyiben teljesülnek az IAS 18.20-ban előírt kritériumok - az árbevételt a tranzakció készütségi fokának százalékban kifejezett mértékével arányosan kell elszámolni. Az ilyen tranzakciók árbevétele és kapcsolódó költségei elszámolására általában az IAS 11 követelményei az irányadók. [IFRIC 15.15 & IAS 18.21]

Termékértékesítésre vonatkozó szerződések (IAS 18)

Egy ingatlan-beruházási szerződés az IAS 18 szerinti termékértékesítésre vonatkozó szerződésnek minősül, ha a szolgáltatások nyújtásával együtt az építőanyag-szállításra is kiterjed. Az ilyen szerződések esetén alkalmazandó elszámolási követelményeket az IAS 18.14 tartalmazza.

Az Értelmezés azt a kritériumot helyezi a középpontba, hogy az árbevétel csak akkor számolható el, amikor a vállalkozás már átengedte a termékek ellenőrzését valamint a tulajdonlással járó jelentősebb kockázatokat és hasznokat a vevőnek, és különbséget tesz aközött, amikor ezek a kritériumok "egy adott időpontban" és amikor "folyamatosan, a beruházás előrehaladtával" teljesülnek.

Amennyiben az ingatlan feletti teljes ellenőrzés valamint a tulajdonlással járó jelentősebb kockázatok és hasznok átengedése egy adott időpontban történik (pl. befejezéskor, átadáskor vagy azt követően), akkor az árbevétel csak akkor lehet elszámolni, ha az IAS 18.14 szerinti valamennyi kritérium teljesül. Feltéve, hogy az IAS 18.14 összes többi kritériuma teljesül, ez az a konkrét időpont, amikor ténylegesen átruházzák az ellenőrzést és a tulajdonlással járó jelentősebb kockázatokat és hasznokat. [IFRIC 15.18]

Az Értelmezés alapján a vállalkozás a kivitelezés előrehaladtával, a mindenkori aktuális készültségi fokban is átruházhatja a vevőre az ellenőrzést és a tulajdonlással járó jelentősebb kockázatokat és hasznokat. Ilyen esetekben, feltéve, hogy az IAS 18.14 összes kritériuma folyamatosan teljesül a kivitelezés előrehaladtával, árbevétel elszámolására a készültségi fok százalékban kifejezett mértékével arányosan kerül sor. Az ilyen tranzakciók árbevétele és kapcsolódó költségei elszámolására általában az IAS 11 követelményei az irányadók. [IFRIC 15.17]

Viszonylag új elem, hogy az IAS 18.14 kritériumai folyamatosan is teljesíthetők a kivitelezés előrehaladtával. Az IFRIC 15 „Következtetések alapja” részében az IFRIC megfogalmazza, hogy a "folyamatos átruházáson" alapuló szerződések nem gyakoriak. [IFRIC 15.BC26] Ha a vállalkozás ilyen elszámolást alkalmaz, külön közzétételi kötelezettségeknek is eleget kell tennie (ld. lent), például: hogyan határozza meg, hogy mely szerződésai teljesítik az IAS 18.14 valamennyi kritériumát folyamatosan, a kivitelezés előrehaladtával.

Maga az Értelmezés nem tartalmaz további útmutatást annak megállapítására, hogy "folyamatos átruházás" történik-e vagy sem, ugyanakkor az IFRIC 15-höz fűzött példák között találhatunk további kommentárokat (IE3, IE8 és IE11 pont). A "folyamatos átruházás" egyik fontos jellemzője, hogy amennyiben a szerződés megszűnik a kivitelezés befejezése előtt, a vevő megtarthatja a folyamatban lévő beruházást, és a vállalkozás jogosulttá válik az addig elvégzett munkáért járó díjra.

Közzététel

Ha egy vállalkozás a százalékos készültségi fok módszer szerint számolja el az olyan szerződésekből származó árbevételét, amelyek a kivitelezés előrehaladtával folyamatosan teljesítik az IAS 18.14 összes kritériumát (ld. fent), az alábbi közzétételi kötelezettségeket kell teljesítenie:

[IFRIC 15.20]

- hogyan határozza meg a vállalkozás, hogy mely szerződésai felelnek meg a kivitelezés előrehaladtával folyamatosan az IAS 18.14 valamennyi kritériumának;
- az ilyen szerződésekből eredő árbevétel összegét a beszámolási időszakban; és
- a folyamatban lévő beruházások készültségi fokának megállapításához használt módszert;

A fordulónapkor folyamatban lévő ilyen szerződések tekintetében az alábbi információkat is közzé kell tenni:



[IFRIC 15.21]

- a fordulónapig felmerült költségek és elszámolt eredmény (mínusz elszámolt veszteség) teljes összegét; és
- a kapott előlegek összegét

Az IAS 18 mellékletének fentiekből következő módosításai

Az IFRIC 15 az IAS 18 ingatlanokra vonatkozó útmutatása (9. példa) helyébe lép.

További útmutatás

Az IFRIC 15 mellet megjelent egy tájékoztató is, amely - bár nem képezi az Értelmezés részét - két folyamatábrában összefoglalja a benne szereplő követelményeket.

Ezen kívül három példát is közreadtak az IFRIC 15 kiegészítéseként, amelyek célja, hogy elősegítsék az Értelmezés alkalmazását.

Hatályba lépés napja és átmeneti időszak

Az IFRIC 15 a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokban alkalmazandó. A korábbi alkalmazás is megengedett. Amennyiben a Sztenderdet egy 2009. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazzák, ezt a tényt külön fel kell tüntetni.

A számviteli politika jelen Értelmezés átvételéből eredő változásait visszamenőleg kell érvényesíteni az IAS 8 "Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák" rendelkezéseinek megfelelően. Ennek megfelelően a vállalkozások kötelesek felülvizsgálni, és - indokolt esetben - visszamenőleges hatállyal ismételten bemutatni az olyan szerződésekből származó árbevételüket, amelyek folyamatban voltak a pénzügyi kimutatásban bemutatott legkorábbi időszak nyitónapján.

A jelen dokumentum és a benne foglalt valamennyi információ a Deloitte Magyarország társaságaitól származik és célja, hogy bizonyos témakör(ök)ben általános információkkal szolgáljon, de nem tárgyalja az adott témakör(öke)t annak teljességében.

A jelen dokumentumban megadott információk nem minősülnek számviteli, adóügyi, jogi, befektetési, tanácsadási illetve egyéb szakmai szolgáltatásnak. Ezek az információk nem képezhetik ügyfeleink üzleti döntéseinek kizárólagos alapját. Ügyfeleinket arra kérjük, hogy pénzügyeiket vagy üzletvitelüket befolyásoló bármely döntésük meghozatala, vagy a döntés szerint történő lépés megtétele előtt kérjék képzett szakmai tanácsadóink véleményét.

A jelen dokumentum és a benne foglalt információk tájékoztató jellegűek és társaságaink aktuális helyzetét tükrözik, de nem szolgálnak a Deloitte Magyarország cégei által tett jognyilatkozatként és társaságaink nem vállalnak felelősséget sem a jelen dokumentummal sem a benne foglalt információkkal, illetőleg semminemű teljesítési vagy minőségi megfeleléssel kapcsolatban. A Deloitte Magyarország cégei nem felelnek a szolgáltatásaik piacépességére, vagy adott célra való alkalmassága, jogtisztasága, versenyképessége, biztonsága és pontossága vonatkozásában.

Ügyfelünk a jelen dokumentumot és a benne foglalt információkat a saját felelősségére használja, és teljes mértékben felelősséget vállal a jelen dokumentum és a benne foglalt információk használatából eredő következményekért, esetleges veszteségekért. A Deloitte Magyarország cégei nem vonhatók felelősségre jelen dokumentum, vagy a benne foglalt információk felhasználásával kapcsolatosan felmerülő sem közvetlen, sem közvetett károkkért, egyéb veszteségekért.

Ha a fenti rendelkezések bármelyike bármilyen okból nem érvényesíthető, a többi rendelkezés továbbra is hatályban marad és alkalmazandó.

A Deloitte név a Deloitte Touche Tohmatsu svájci "Verein" és tagvállalatainak hálózatára utal, melyek mindegyike önálló, egymástól elkülönülő jogi személy. A Deloitte Touche Tohmatsu és tagvállalatai jogi struktúrájának részletes bemutatását a következő link alatt találja: www.deloitte.com/hu/magunkrol.