

ფასიკ-ის ინტერპრეტაცია 15

შეთანხმებები უძრავი ქონების მშენებლობაზე

წყაროები

- ბასს 1 – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ (შესწორებული 2007 წელს).
- ბასს 8 – „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“.
- ბასს 11 – „სამშენებლო ხელშეკრულებები“.
- ბასს 18 – „ამონაგები“.
- ბასს 37 – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“.
- ფასიკ 12 – „მომსახურებაზე კონცესიური შეთანხმებები“.
- ფასიკ 13 – „მომხმარებელთა წახალისების პროგრამები“.

ამოსავალი ინფორმაცია

1. უძრავი ქონების სამშენებლო დარგში საწარმოებს, რომლებიც უძრავ ქონებას აშენებენ, უშუალოდ ან ქვეკმენარდების მეშვეობით, შეუძლიათ მშენებლობის დამთავრებამდე შეთანხმების დადება ერთ ან მეტ მყიდველთან. ამგვარ შეთანხმებას შეიძლება მრავალნაირი ფორმა ჰქონდეს.
2. მაგალითად, საწარმოს, რომელიც საცხოვრებელ უძრავ ქონებას აშენებს, შეუძლია ცალკეული ერთეულების (ბინების ან სახლების) გაყიდვის დაწყება თვისი „პროექტიდან“. ე.ი. მაშინ, როდესაც მშენებლობა ჯერ ისევ მიმდინარეობს, ან სანამ მშენებლობა დაიწყება. თითოეული მყიდველი საწარმოსთან წინასწარ დებს შეთანხმებას, რომ ის იყიდის გარკვეულ ერთეულს, როდესაც ის მზად იქნება გამოსაყენებლად. როგორც წესი, მყიდველი საწარმოს უხდის ავანსს დეპოზიტზე, რომელიც დაბრუნებას ექვემდებარება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო დაარღვევს შეთანხმების პირობებს დასრულებული ერთეულის მიწოდების შესახებ. საზოგადოდ, შესყიდვის ფასის ნაშთს საწარმოს მხოლოდ მშენებლობის დამთავრების დროს უხდიან, როდესაც მყიდველი მიიღებს ამ ერთეულის ფლობის უფლებას.
3. საწარმოს, რომელიც კომერციული ან სამრეწველო დანიშნულების უძრავ ქონებას აშენებს, შეუძლია შეთანხმების დადება რომელიმე ერთ მყიდველთან. მყიდველს შესაძლოა მოეთხოვებოდეს შუალედური გადახდების განხორციელება შეთანხმების დადებასა და მშენებლობის დამთავრებას შორის დროის ინტერვალში. მშენებლობა შეიძლება მიმდინარეობდეს მყიდველის საკუთრებაში მყოფ მიწის ნაკვეთზე, ან მყიდველის მიერ მშენებლობის დაწყებამდე იჯარით აღებულ ნაკვეთზე.

მოქმედების სფერო

4. წინამდებარე ინტერპრეტაცია ეხება იმ საწარმოთა ამონაგებისა და მასთან დაკავშირებული ხარჯების აღრიცხვის წესებს, რომლებიც უძრავ ქონებას აშენებენ უშუალოდ, ან ქვეკმენარდის მეშვეობით.
5. ამ ინტერპრეტაციის მოქმედების სფეროში შედის შეთანხმებები უძრავი ქონების მშენებლობაზე. გარდა უძრავი ქონების მშენებლობაზე დადებული შეთანხმებებისა, ამგვარი შეთანხმებები შესაძლოა ითვალისწინებდეს სხვა საქონლისა და მომსახურების მიწოდებასაც.

განსახილველი საკითხები

6. მოცემული ინტერპრეტაცია არეგულირებს ორ საკითხს:
 - ა) როგორ განვსაზღვროთ, შეთანხმება ბასს 11-ის მოქმედების სფეროშია, თუ ბასს 18-ის?
 - ბ) როდის უნდა აღიარდეს უძრავი ქონების მშენებლობიდან მიღებული ამონაგები?

კონსენსუსი

7. ამ განხილვაში იგულისხმება, რომ საწარმოს უკვე გაანალიზებული აქვს უძრავი ქონების მშენებლობაზე დადებული შეთანხმება და ნებისმიერი მასთან დაკავშირებული სხვა შეთანხმებები და გამოტანილი აქვს დასკვნა, რომ ის აშენებულ უძრავ ქონებაზე მომავალში არ შეინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც, ჩვეულებრივ, საკუთრების უფლებასთან ასოცირდება და არც ეფექტურ კონტროლს იმ დონით, რომელიც ხელს შეუშლის მას ანაზღაურების რომელიმე ნაწილის ან მთელი ანაზღაურების ამონაგებად აღიარებაში. თუ ანაზღაურების რომელიმე ნაწილის აღიარება ამონაგების სახით იკრძალება, შემდეგი განხილვა გამოიყენება მხოლოდ შეთანხმების იმ ნაწილისთვის, რომლისთვისაც ამონაგები აღიარდება.
8. ერთი შეთანხმების ფარგლებში, საწარმომ უძრავი ქონების მშენებლობასთან ერთად, შესაძლოა შეათანხმოს საქონლის ან მომსახურების მიწოდება (მაგ., მიწის ნაკვეთის გაყიდვა, ან ქონების მართვის მომსახურების გაწევა). ბასს 18-ის მე-13 პუნქტის თანახმად, ამგვარი შეთანხმება შეიძლება საჭიროებდეს განცალკევებას შემადგენელ იდენტიფიცირებად კომპონენტებად, მათ შორის, ცალკე გამოიყოფა კომპონენტი უძრავი ქონების მშენებლობაზე. შეთანხმებასთან დაკავშირებული მთლიანი მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულება განაწილება თითოეულ კომპონენტზე. თუ განისაზღვრა შეთანხმების განცალკევებული კომპონენტები, საწარმო გამოიყენებს წინამდებარე ინტერპრეტაციის მე-10-12 პუნქტებს უძრავი ქონების მშენებლობის კომპონენტის მიმართ, რათა განსაზღვროს, ეს კომპონენტი ბასს 11-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება თუ ბასს 18-ის. შემდეგ გამოიყენებს ბასს 11-ის განცალკევების კრიტერიუმებს შეთანხმების ნებისმიერი კომპონენტის მიმართ, რომელიც განისაზღვრა, როგორც სამშენებლო ხელშეკრულება.
9. შემდეგი მსჯელობა ეხება უძრავი ქონების მშენებლობის შეთანხმებას, მაგრამ ასევე გამოიყენება უძრავი ქონების მშენებლობის ისეთი კომპონენტის მიმართ, რომელიც გამოცალკევდა რომელიმე შეთანხმებიდან, რომელიც სხვა კომპონენტებსაც მოიცავს.

როგორ განვსაზღვროთ, შეთანხმება ბასს 11-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება თუ ბასს 18-ის

10. იმის დადგენა, უძრავი ქონების მშენებლობაზე დადებული შეთანხმება ბასს 11-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება თუ ბასს 18-ის, დამოკიდებულია შეთანხმების პირობებზე და ყველა მასთან დაკავშირებულ ფაქტსა და გარემოებაზე. ამისთვის საჭიროა თითოეული შეთანხმების ცალ-ცალკე განხილვა და გადაწყვეტილების მიღება.
11. ბასს 11 მაშინ გამოიყენება, როდესაც შეთანხმება აკმაყოფილებს ბასს 11-ის მე-3 პუნქტში მოცემულ სამშენებლო ხელშეკრულების განმარტებას: „ხელშეკრულება, რომელიც სპეციალურად ითვალისწინებს აქტივის ან აქტივთა ერთობლიობის შექმნას...“. უძრავი ქონების მშენებლობაზე დადებული შეთანხმება მაშინ აკმაყოფილებს სამშენებლო ხელშეკრულების განმარტებას, როდესაც მყიდველს აქვს შესაძლებლობა, განსაზღვროს უძრავი ქონების დიზაინის ძირითადი ელემენტები მშენებლობის დაწყებამდე და/ან განსაზღვროს ძირითადი სტრუქტურული ცვლილებები მშენებლობის პროცესში (იმის მიუხედავად, იყენებს თუ არა ის ამ შესაძლებლობას). ბასს 11-ის მიხედვით, სამშენებლო ხელშეკრულება ასევე მოიცავს ნებისმიერ ხელშეკრულებას ან კომპონენტს, რომელიც ეხება უძრავი ქონების მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების გაწევას, ბასს 11-ის 5(ა) და ბასს 18-ის მე-4 პუნქტის შესაბამისად.
12. პირიქით, უძრავი ქონების მშენებლობაზე დადებული შეთანხმება, რომლის თანახმადაც მყიდველს მცირე შესაძლებლობა აქვს იმისა, რომ გავლენა მოახდინოს უძრავი ქონების დიზაინზე, მაგ., შეარჩიოს დიზაინი საწარმოს მიერ განსაზღვრული სხვადასხვა ვარიანტიდან, ან მხოლოდ მცირე ცვლილებების შეტანა შეუძლია ძირითად დიზაინში, წარმოადგენს საქონლის გაყიდვაზე შეთანხმებას, რომელიც ბასს 18-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება.

უძრავი ქონების მშენებლობიდან მიღებული ამონაგების აღრიცხვა

შეთანხმება სამშენებლო ხელშეკრულებას

13. როდესაც შეთანხმება ბასს 11-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება და მისი შედეგის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, საწარმო ამონაგებს აღიარებს ხელშეკრულების შესრულების სტადიის მიხედვით, ბასს 11-ის შესაბამისად.

14. შეთანხმება შეიძლება არ აკმაყოფილებდეს სამშენებლო ხელშეკრულების განმარტებას და ამიტომ მოხვდება ბასს 18-ის მოქმედების სფეროში. ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ უნდა განსაზღვროს, შეთანხმება მომსახურების გაწევას თუ საქონლის გაყიდვას.

შეთანხმება არის მომსახურების გაწევის შეთანხმება

15. თუ საწარმომ არ მოეთხოვება სამშენებლო მასალის შეძენა და მიწოდება, ეს შეთანხმება შეიძლება იყოს მხოლოდ მომსახურების გაწევის შეთანხმება ბასს 18-ის თანახმად. ასეთ შემთხვევაში, თუ ბასს 18-ის მე-20 პუნქტის კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია, ბასს 18 მოითხოვს, რომ ამონაგები აღიარდეს შეთანხმების შესრულების სტადიის მიხედვით, პროცენტული შესრულების მეთოდით. საზოგადოდ, ამგვარი შეთანხმების ამონაგებისა და მასთან დაკავშირებული ხარჯების აღიარებისათვის ბასს 11-ის მოთხოვნები გამოიყენება (იხ. ბასს 18, პუნქტი 21).

შეთანხმება არის საქონლის გაყიდვაზე შეთანხმება

16. თუ საწარმომ სამშენებლო მასალებთან ერთად მომსახურების გაწევაც მოეთხოვება მყიდველისთვის უძრავი ქონების მიწოდების თავისი სახელშეკრულებო ვალდებულების შესასრულებლად, მაშინ ეს შეთანხმება იქნება საქონლის გაყიდვის შეთანხმება და მის მიმართ გამოიყენება ბასს 18-ის მე-14 პუნქტში განსაზღვრული აღიარების კრიტერიუმები.
17. საწარმომ შეიძლება მყიდველს გადასცეს კონტროლის უფლება დაუმთავრებელ წარმოებაზე (მშენებლობაზე) მის მიმდინარე მდგომარეობაში, მშენებლობის გაგრძელების შესაბამისად და მის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი. ასეთ შემთხვევაში, თუ ბასს 18-ის მე-14 პუნქტით განსაზღვრული ყველა კრიტერიუმი დაკმაყოფილებულია უწყვეტად (მუდმივად), მშენებლობის გაგრძელების შესაბამისად, საწარმომ ამონაგები უნდა აღიაროს შეთანხმების შესრულების სტადიის მიხედვით, პროცენტული შესრულების მეთოდით. საზოგადოდ, ამგვარი შეთანხმების ამონაგებისა და მასთან დაკავშირებული ხარჯების აღიარების საკითხებს ეხება ბასს 11-ის მოთხოვნები.
18. საწარმომ შეიძლება მყიდველს ერთჯერადად გადასცეს მთელს უძრავ ქონებაზე კონტროლის უფლება და მის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი (მაგ., მშენებლობის დასრულებისას, დასრულებული პროდუქტის მიწოდებისას ან მიწოდების შემდეგ). ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ მხოლოდ მაშინ უნდა აღიაროს ამონაგები, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ბასს 18-ის მე-14 პუნქტის ყველა კრიტერიუმი.
19. როდესაც საწარმომ მოეთხოვება დამატებითი სამუშაოს შესრულება მყიდველისთვის უძრავი ქონების გადაცემის შემდეგ, მან უნდა აღიაროს ვალდებულება და ხარჯი ბასს 18-ის მე-19 პუნქტის შესაბამისად. ვალდებულება უნდა შეფასდეს ბასს 37-ის შესაბამისად, როდესაც საწარმომ მოეთხოვება დამატებითი საქონლის ან მომსახურების მიწოდება, რომლის განცალკევებით იდენტიფიცირება შესაძლებელია მყიდველისთვის უკვე მიწოდებული უძრავი ქონებიდან, მან დარჩენილი საქონელი ან მომსახურება უნდა მიიჩნიოს გაყიდვის ოპერაციის ცალკე კომპონენტად წინამდებარე ინტერპრეტაციის მე-8 პუნქტის შესაბამისად.

განმარტებითი შენიშვნები

20. როდესაც საწარმო ამონაგებს პროცენტული შესრულების მეთოდით აღიარებს ისეთი შეთანხმებისთვის, რომელიც აკმაყოფილებს ბასს 18-ის მე-14 პუნქტის ყველა კრიტერიუმს უწყვეტად, მშენებლობის მთელი პროცესის განმავლობაში (იხ. მოცემული ინტერპრეტაციის მე-17 პუნქტი), მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) როგორ ადგენს, რომელი შეთანხმება აკმაყოფილებს ბასს 18-ის მე-14 პუნქტის ყველა კრიტერიუმს უწყვეტად, მშენებლობის მთელი პროცესის განმავლობაში;
 - ბ) ამგვარი შეთანხმებებიდან პერიოდის მანძილზე წარმოქმნილი ამონაგები; და
 - გ) მეთოდები, რომლებიც გამოიყენა დაუმთავრებელი შეთანხმების შესრულების სტადიის დასადგენად.

21. მე-20 პუნქტში აღწერილი შეთანხმებებისთვის, რომლებიც დაუმთავრებელია საანგარიშგებო თარიღისათვის, საწარმომ ზემოაღნიშნულის გარდა უნდა განმარტოს შემდეგი:
- ა) მოცემული თარიღისათვის გაწეული დანახარჯების აგრეგირებული თანხა და აღიარებული მოგება (გამოკლებული აღიარებული ზარალი); და
 - ბ) მიღებული ავანსების თანხა.

ბასს 18-ის საილუსტრაციო მაგალითებში შესატანი ცვლილებები

22-

23. *[ცვლილებები გაერთიანებულია ბასს 18-ზე დართულ საილუსტრაციო მაგალითებში.]*

ძალაში შესვლის თარიღი და ინტერპრეტაციაზე გადასვლა

24. საწარმომ წინამდებარე ინტერპრეტაცია უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ინტერპრეტაციის გამოყენებას 2009 წლის 1 იანვრამდე დაიწყებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
25. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება უნდა აისახოს რეტროსპექტულად, ბასს 8-ის შესაბამისად.