

审计

IAS Plus.

向德勤全球的客户和员工发布

德勤全球国际财务报告准则
领导小组

国际财务报告准则全球办公室
全球国际财务报告准则领导人
Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心
美洲

D. J. Gannon
iasplusamericas@deloitte.com
亚太地区

香港

Stephen Taylor
iasplus@deloitte.com.hk
墨尔本

Bruce Porter
iasplus@deloitte.com.au
欧洲—非洲

约翰内斯堡

Graeme Berry
iasplus@deloitte.co.za
哥本哈根

Jan Peter Larsen
dk_iasplus@deloitte.dk
伦敦

Veronica Poole
iasplus@deloitte.co.uk
巴黎

Laurence Rivat
iasplus@deloitte.fr

IAS Plus网站

目前访问我们www.iasplus.com
网站的人数已超过六百二十万。
我们的目标是在互联网上提供国际财务报告相关新闻的最佳综合资讯。敬请定期查阅。

房地产建造协议的核算

国际财务报告解释委员会（IFRIC）于 2008 年 7 月 3 日发布了《国际财务报告解释公告第 15 号——房地产建造协议》（IFRIC 15），阐述了直接或通过承包商间接进行房地产建造的主体对收入及相关费用的核算。属于 IFRIC 15 范围的协议被称为“房地产建造协议”，且可以包括其他商品或服务的交付。IFRIC 15 阐述了两个（相关的）问题：

- 确定一项房地产建造协议是属于《国际会计准则第 11 号——建造合同》（IAS 11）的范围还是属于《国际会计准则第 18 号——收入》（IAS 18）的范围；及
- 应何时确认房地产建造的收入。

IFRIC 15 就“建造合同”（属于 IAS 11 范围）及其他房地产建造协议（属于 IAS 18 范围）之间的区分提供了若干有限的额外指引。主体需审慎检查涉及房地产建造的协议，以确定其应按 IAS 11 还是 IAS 18 进行核算。受影响最大的主体很可能是那些从事多个单位开发的房地产建造主体。

对属于 IAS 18 范围且涉及提供商品的某些协议，IFRIC 15 引入了一项新概念，即：可以“在建造进展的过程中持续地”满足 IAS 18 的收入确认标准。在这种情况下，收入应采用完工百分比法参照完工进度予以确认。

IFRIC 15 对自 2009 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效。

背景

房地产建造协议的形式多种多样，部分原因是此类协议的基本实质各不相同——某些协议涉及提供建造服务；而其他协议则实质上是交付商品（如，住宅单位），只是在签订协议时该等商品的建造恰好尚未完成。据此，相应的问题是，尽管完工百分比法适用于某些房地产建造协议，但是其他协议的收入则仅应在建造的房地产交付给顾客的时点才予以确认。IFRIC 15 就如何确定哪种方法适用于哪些情况提供了指引。

IFRIC 15 的具体指引（相关的概述请见下文）所依据的假设是，主体之前已对房地产建造协议及任何相关的协议进行分析，并得出确认收入的任何其他标准均已满足的结论。特别是，主体必须没有保留通常与所有权相联系的持续管理权、且没有保留会导致某些或全部对价不能被确认为收入的对建造房地产的有效控制。如果某部分对价不能被确认为收入，则 IFRIC 15 的具体指引仅适用于协议中将会确认收入的部分。[IFRIC 15.7]

在某些情况下，需将协议拆分成单独可辨认的组成部分，并对各组成部分单独核算。对于包含房地产建造的协议，应将已收取或应收取的协议对价总额的公允价值分摊至各个组成部分，然后，卖方应将 IFRIC 15 的要求应用于房地产建造的各个组成部分，以确定有关一组成部分是属于 IAS 11 的范围还是属于 IAS 18 的范围。[IFRIC 15.8]

确定一项协议是属于 IAS 11 还是 IAS 18 的范围

一项房地产建造协议是属于 IAS 11 的范围还是属于 IAS 18 的范围，这取决于协议的条款及所有相关的事实和情况，并且需要根据每一项协议运用判断来确定。如果 IAS 11 适用，建造合同还包括提供与房地产建造直接相关的服务的任何合同或组成部分。[IAS 11.5(a)和 IAS 18.4]

如果一项合同满足 IAS 11 “建造合同”的定义，应遵循 IAS 11 确定该合同的会计处理。建造合同的定义为“为建造一项或数项……资产而特别订立的合同”。[IAS 11.3] 当买方拥有下述两项能力时，房地产建造协议满足建造合同的定义：

[IFRIC 15.11]

- 能够在建造开始前指定房地产设计中的主要结构元素；和/或
- 能够在建造进行过程中指定主要的结构变更（无论买方是否行使该能力）。

相反，如果建造可独立于协议之外开展、且买方能够影响房地产设计的能力有限（如，只能在主体指定的一系列设计方案中进行选择、或只能指定对基本设计的细微变更），则协议属于销售商品或提供服务且属于 IAS 18 的范围 [IFRIC 15.12]。应当适用 IAS 18 的哪些要求取决于该协议是提供服务还是供应商品（参见下文）。

核算房地产建造所产生的收入

建造合同（属于 IAS 11 的范围）

如果协议是属于 IAS 11 范围的建造合同、且合同的结果能够可靠地估计，收入应遵循 IAS 11 参照合同业务的完工进度予以确认。IFRIC 15 并未引入会影响此类合同的新要求或指引。

提供服务的协议（IAS 18）

如果协议属于 IAS 18 的范围且主体不需要采购和供应建造材料，则可能仅是一项提供服务的协议。例如，如果顾客本身实质上是协议的总承包商并且与个别供应商签订提供特定商品和服务的协议，便可能属于这种情况。当主体仅负责组装其他方提供的材料

时（即，不存在建造材料的存货风险），协议是一项提供服务的协议。[IFRIC 15.BC22]

在这种情况下，如果满足 IAS 18.20 的标准，收入应采用完工百分比法参照完工进度予以确认。IAS 11 的要求通常适用于此类交易的收入及相关费用的确认。[IFRIC 15.15 和 IAS 18.21]

销售商品的协议（IAS 18）

如果房地产建造协议涉及同时提供服务和建筑材料，则属于 IAS 18 规定的销售商品的协议。对于此类合同的收入确认条件，请参见 IAS 18.14。

IFRIC 15 着重关注仅当主体已将商品的控制权以及所有权上的重大风险和报酬转移给买方时才能确认收入的标准，并区分“在单一的时点”及“在建造过程中持续地”满足此类标准的情况。

如果房地产之控制权及所有权上的重大风险和报酬的转移全部是在单一的时点发生（如，在完工时、在房地产交付时或交付之后），则仅当 IAS 18.14 的所有标准均已满足时才应确认收入。假设 IAS 18.14 的所有其他标准均已满足，则收入是在控制权及所有权上的重大风险和报酬转移这一关键事件发生时予以确认。

IFRIC 15 同时阐明，主体可将现时处于建造过程中的在建工程之控制权以及所有权上的重大风险和报酬转移给买方。在这种情况下，如果在建造的过程中 IAS 18.14 的所有标准均能持续地得到满足，则收入应采用完工百分比法参照完工进度予以确认。IAS 11 的要求通常适用于此类交易的收入及相关费用的确认。[IFRIC 15.17]

在建造的过程中可持续地满足 IAS 18.14 的标准这一理念相对较新。在 IFRIC 15 的结论基础中，国际财务报告解释委员会指出“持续转移”的协议可能并不常见[IFRIC 15.BC26]。如果主体采用这一会计处理，必须作出特定的披露（参见下文），包括其如何确定哪些协议在建造过程中持续地满足 IAS 18.14 的所有标准。

IFRIC 15 本身并未就如何评估“持续转移”是否存在提供进一步的指引，但在 IFRIC 15 所附说明性示例中的 IE3、IE8 和 IE11 包含某些进一步的说明。“持续转移”其中一个重要的指标似乎是，如果协议是在建造完工之前终止，买方将保留该在建工程且主体有权就截至协议终止前所执行的工作向买方收取费用。

披露

对于在建造的过程中持续地满足 IAS 18.14 的所有标准的协议，如果主体采用完工百分比法确认收入（参见上文），必须作出以下披露：

[IFRIC 15.20]

- 主体如何确定哪些协议在建造的过程中能够持续地满足 IAS 18.14 的所有标准；
- 此类协议当期产生的收入金额；及
- 用于确定在建合同的完工进度的方法。

对于报告日的任何该等在建合同，同时须作出以下披露：

[IFRIC 15.21]

- 截至当日止已发生的成本加上已确认的利润（减去已确认的损失）之和；及
- 所收取的预付款。

对 IAS 18 附录的相应修订

IFRIC 15 取代了 IAS 18 中有关房地产的指引（示例 9）。

额外指引

IFRIC 15 同时包含一项信息附注（虽然其并非解释公告的一部分），以两个流程图的形式汇总了有关要求。本简讯的附录刊载了这一信息附录以方便读者参阅。

此外，IFRIC 15 亦包含 3 个说明性示例，以辅助解释公告的有关应用。

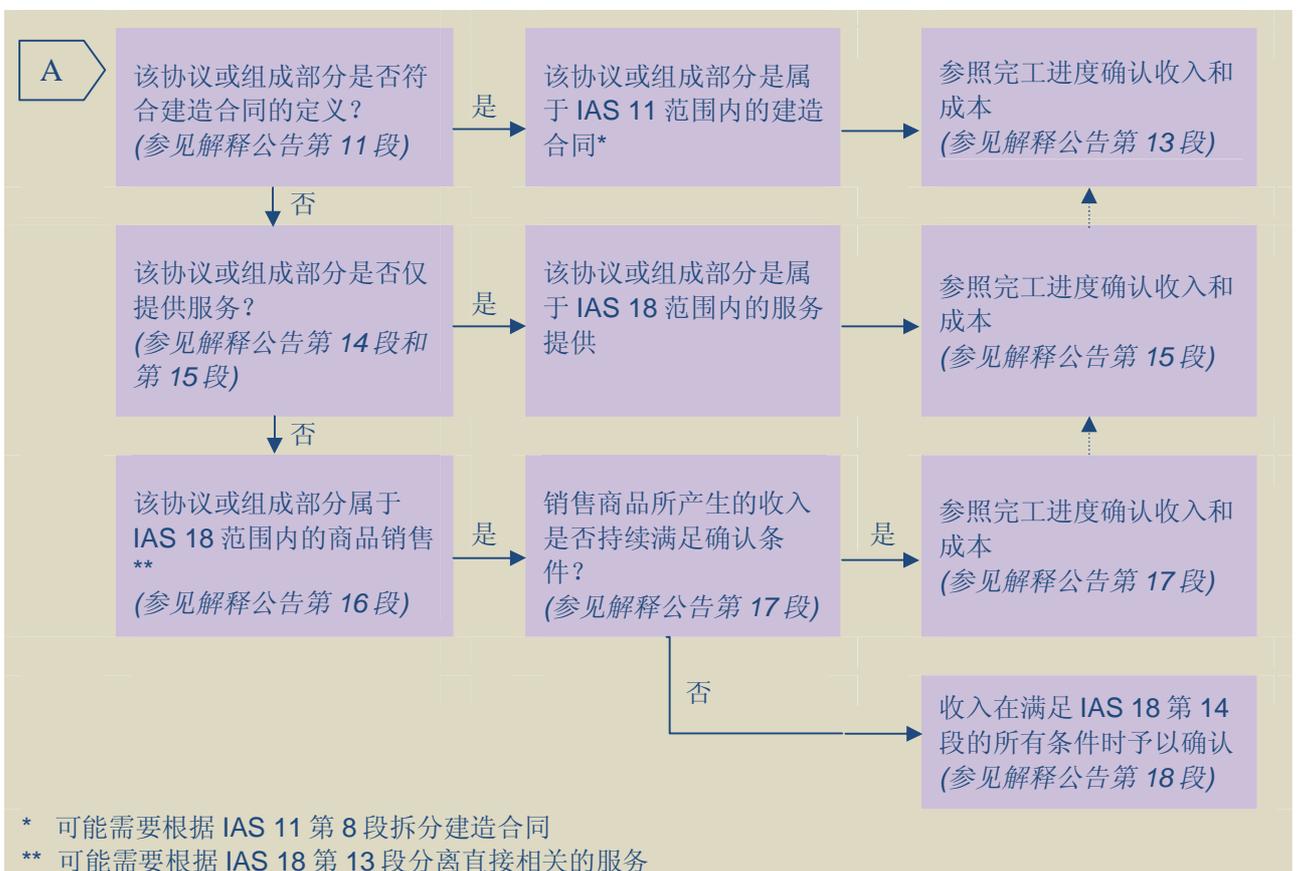
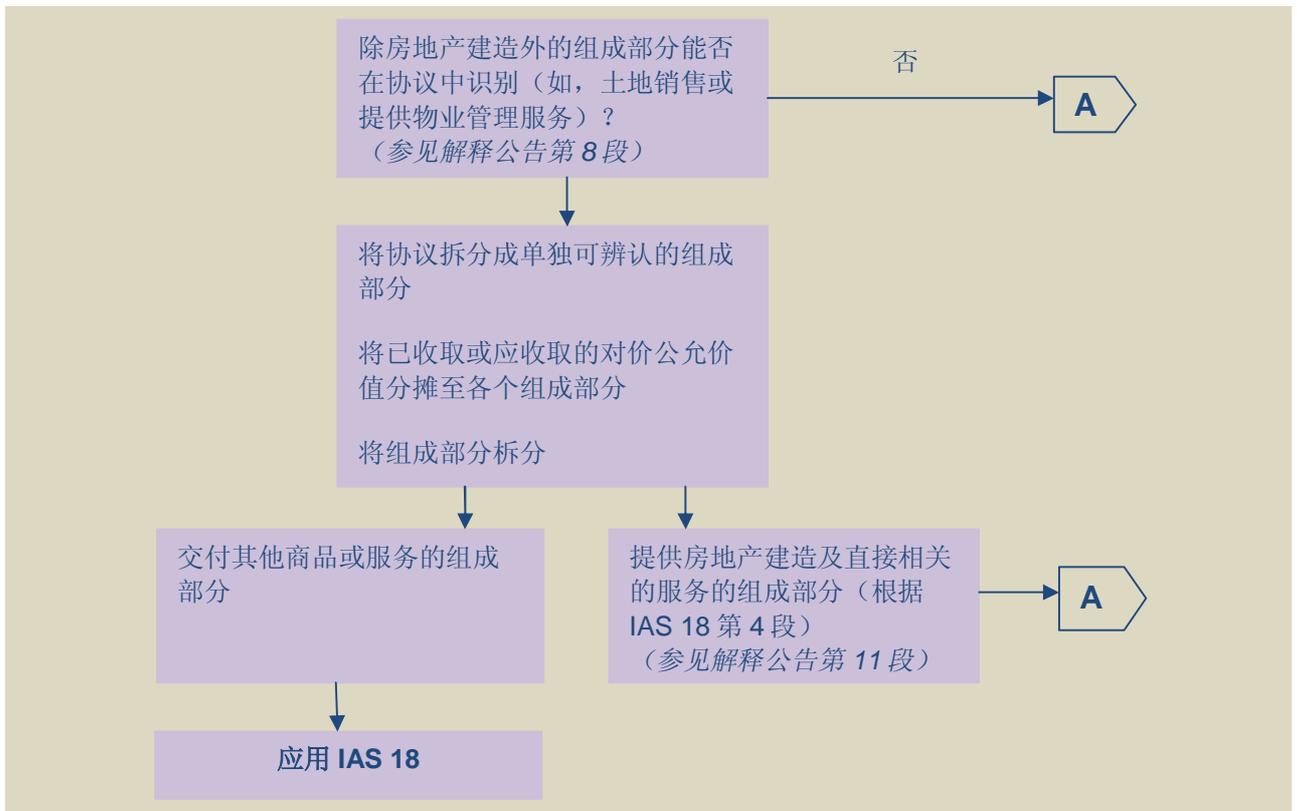
生效日期和过渡性规定

IFRIC 15 对自 2009 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。如果主体在 2009 年 1 月 1 日之前开始的年度期间应用该解释公告，应披露这一事实。

应用该解释公告而导致的会计政策变更必须遵循《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）予以追溯核算。因此，出于比较目的，主体将必须重新检查及（如适用）追溯重述在最早期间的期初日在建合同的收入确认。

附录

对单一房地产建造协议的分析



若需获得有关 Deloitte Touche Tohmatsu 的更多资料，请登录我们的网站 www.deloitte.com。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律主体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关主体不因任何人士或主体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2008 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。

