

Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 636/2009

2010/EES/56/08

frá 22. júlí 2009

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1126/2008 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar túlkun alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkun) nr. 15 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla [1], einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1126/2008 [2] voru samþykktir alþjóðlegir staðlar og túlkanir sem voru fyrir hendi 15. október 2008.
- 2) Hinn 3. júlí 2008 birti alþjóðlega túlkunarnefndin um reikningsskil (IFRIC) IFRIC-túlkun 15, samningar um byggingu fasteigna, hér á eftir nefnd „IFRIC-túlkun 15“. Í IFRIC-túlkun 15 er að finna skýringar ásamt leiðbeiningum um hvenær færa skal tekjur vegna byggingar fasteigna, einkum um hvort samningur um byggingu fasteignar fellur innan gildissviðs IAS-staðals 11, verksamningar, eða IAS-staðals 18, reglulegar tekjur.
- 3) Með samráði við sérfræðingahóp (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) er það staðfest að IFRIC-túlkun 15 uppfylli tæknilegu skilyrðin fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 2. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002. Endurskoðunarhópurinn um ráðgjöf um reikningsskilastaðla lagði mat á álit Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) um stuðning við staðlana, í samræmi við ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2006/505/EB frá 14.

júlí 2006 um skipun endurskoðunarhóps um ráðgjöf um reikningsskilastaðla til að ráðleggja framkvæmdastjórninni um hlutlægni og hlutleysi álita EFRAG (3), og tilkynnti framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna að álititið væri yfirvegað og hlutlægt.

- 4) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1126/2008 til samræmis við það.
- 5) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrjnefndarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Í viðaukann við reglugerð (EB) nr. 1126/2008 bætist við túlkun alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil, IFRIC-túlkun 15, samningar um byggingu fasteigna, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

Félög skulu beita IFRIC-túlkun 15, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð, eigi síðar en frá og með upphafsdagsetningu fyrsta fjárhagsárs þeirra sem hefst eftir 31. desember 2009.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 22. júlí 2009.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 191, 23.7.2009, bls. 5. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegru EES-nefndarinnar nr. 158/2009 frá 4. desember 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbætti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 12, 11.3.2010, bls. 62.

(¹) Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

(²) Stjtið. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1.

(³) Stjtið. ESB L 199, 21.7.2006, bls. 33.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

IFRIC-túlkun 15	IFRIC-túlkun 15, samningar um byggingu fasteigna
-----------------	--

IFRIC-TÚLKUN 15

Samningar um byggingu fasteigna

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila (endurskoðaður 2007)
- IAS-staðall 8, reikningsskilaáferðir, breytingar á mati í reikningsskilum og skekkjur
- IAS-staðall 11, verksamningar
- IAS-staðall 18, reglulegar tekjur
- IAS-staðall 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir
- IFRIC-túlkun 12, samningar um þjónustuviðvinnun
- IFRIC-túlkun 13, tryggðarkerfi viðskiptavina

FORSAGA

- 1 Í fasteignageiranum geta rekstrareiningar sem skuldbinda sig til að byggja fasteignir, sjálfar eða með aðstoð undirverktaka, gengið til samninga við einn eða fleiri kaupendur áður en byggingu er lokið. Slíkir samningar geta verið með mismunandi hætti.
- 2 Til dæmis geta einingar sem skuldbinda sig til að byggja íbúðarhúsnæði byrjað að markaðssetja stakar íbúðareiningar (íbúðir eða hús) í byggingu, þ.e. meðan á byggingu stendur eða jafnvel áður en bygging hefst. Hver kaupandi fyrir sig gerir samning við eininguna um kaup á tiltekinni íbúðareiningu þegar hún verður íbúðarhæf. Dæmigert er að kaupandi greiði tryggingarfé til einingariðnar, sem aðeins er endurkræft ef einingin stendur ekki við afhendingu fullgerðrar íbúðareiningar í samræmi við samningsskilmálana. Eftirstöðvar kaupverðsins eru yfirleitt ekki greiddar einingunni fyrr en samningsskilmálar hafa verið uppfylltir og kaupandi fær eignarheimild yfir viðkomandi íbúðareiningu.
- 3 Einingar, sem skuldbinda sig til að byggja viðskipta- eða iðnaðarhúsnæði, geta gert samning við einn kaupanda. Kaupandinn getur verið skuldbundinn til að greiða áfangagreiðslur frá því samningurinn er gerður þar til samningsskilmálar hafa verið uppfylltir. Bygging getur farið fram á lóð sem kaupandi á eða leigir áður en framkvæmdir hefjast.

GILDISSVIÐ

- 4 Túlkun þessi gildir um reikningshaldslega meðferð tekna og tengdra gjalda eininga sem skuldbinda sig til að byggja fasteignir sjálfar eða með aðstoð undirverktaka.
- 5 Samningar innan gildissviðs þessarar túlkunar eru samningar um byggingu fasteigna. Til viðbótar við byggingu fasteigna geta slíkir samningar falið í sér afhendingu annarra vara eða þjónustu.

ÁLITAEFNI

- 6 Í þessari túlkun er fjallað um tvö álitaeefni.
 - a) Er samningur innan gildissviðs IAS-staðals 11 eða IAS-staðals 18?
 - b) Hvenær skal færa tekjur vegna byggingar á fasteignum?

ALMENNT SAMKOMULAG

- 7 Í eftirfarandi umfjöllun er gert ráð fyrir að eining hafi áður greint samninginn um byggingu fasteignarinnar og alla tengda samninga og komist að þeirri niðurstöðu að hún vilji hvorki halda áfram stjórnunarlegri þátttöku, eins og venja er við eignarhald, né halda virkum yfirráðum yfir byggðri fasteign, ef það útilokadi að endurgjaldið væri fært sem tekjur, að hluta til eða í heild. Ef útilokað er að færa hluta af endurgjaldi sem tekjur á eftirfarandi umfjöllun aðeins við um þann hluta samnings sem skal tekjufæra.

- 8 Eining getur í einum samningi samið um afhendingu á vöru eða þjónustu til viðbótar við byggingu á fasteign (t.d. sölu á landi eða rekstur fasteigna). Í samræmi við 13. lið IAS-staðals 18 gæti þurft að skipta slíkum samningi í aðskilda greinanlega þætti að meðtöldum þætti vegna bygginga fasteigna. Skipta skal gangvirði heildarendurgjalds eða -viðskiptakrafna vegna samnings niður á hvern þátt fyrir sig. Ef aðskildir þættir eru skilgreindir beittir rekstrareiningin 10.–12. lið þessarar túlkunar að því er varðar þann þátt sem á við um byggingu fasteigna til þess að ákvarða hvort sá þáttur sé innan gildissviðs IAS-staðals 11 eða IAS-staðals 18. Starfsþáttunarviðmiðanir IAS-staðals 11 eiga síðan við um alla þætti samnings sem skilgreindur er sem verksamningur.

- 9 Eftirfarandi umfjöllun vísar til samninga um byggingu á fasteignum en á einnig við um þætti varðandi byggingu fasteigna sem eru í samningum sem fela í sér aðra þætti.

Ákvörðun um hvort samningur fellur innan gildissviðs IAS-staðals 11 eða IAS-staðals 18

- 10 Ákvörðun um hvort samningur um byggingu fasteignar fellur innan gildissviðs IAS-staðals 11 eða IAS-staðals 18 veltur á skilmálum samningsins og öllum tengdum málsatvikum og kringumstæðum. Þess háttar ákvörðun krefst mat
- 11 IAS-staðall 11 á við þegar samningur fellur að skilgreiningu um verksamning eins og hún er sett fram í 3. lið IAS-staðals 11: „samningur sem er gerður sérstaklega um byggingu eignar eða nokkurra eigna sem eru náteygdar eða háðar hver annarri ...“ Samningur um byggingu fasteignar fellur að skilgreiningu verksamnings þegar kaupandi getur ákveðið helstu þætti í hönnun fasteignarinnar áður en framkvæmd hefst og/eða ákveðið helstu skipulagsbreytingar meðan á framkvæmd stendur (hvort sem kaupandi nýtir sér þann möguleika eða ekki). Þegar IAS-staðall 11 gildir felur verksamningur einnig í sér alla samninga eða þætti samninga vegna þjónustu sem tengist beint byggingu fasteignarinnar í samræmi við a-lið 5. liðar í IAS-staðli 11 og 4. lið IAS-staðals 18.

- 12 Samningur um byggingu fasteignar, þar sem kaupandi hefur aðeins takmarkaða möguleika á að hafa áhrif á hönnun fasteignar, t.d. til að velja á milli tiltekinnar hönnunarkosta, sem eining setur fram, eða ákveða minni háttar útfærslubreytingar á grunnhönnun, er hins vegar samningur um sölu vara innan gildissviðs IAS-staðals 18.

Reikningshaldsleg meðferð á tekjum af byggingu fasteignar.

Samningurinn er verksamningur

- 13 Þegar samningur er innan gildissviðs IAS-staðals 11 og hægt er að meta niðurstöðu hans með áreiðanlegum hætti skal eining færa tekjur með hliðsjón af byggingarstigi framkvæmdarinnar í samræmi við IAS-staðal 11.
- 14 Hugsanlegt er að samningur falli ekki að skilgreiningu á verksamningi og sé þar af leiðandi ekki innan gildissviðs IAS-staðals 18. Í því tilvikum skal eining ákvarða hvort samningur er vegna veitingu á þjónustu eða vegna sölu á vörum.

Samningurinn er samningur um veitingu á þjónustu

- 15 Ef einingu er ekki skylt að útvega og afhenda byggingarefni er hugsanlegt að samningur sé aðeins samningur um veitingu á þjónustu í samræmi við IAS-staðal 18. Ef viðmiðanir í 20. lið IAS-staðals 18 eru uppfylltar er í því tilvikum gerð um það krafa í IAS-staðli 18 að tekjur séu færðar með hliðsjón af stiginu sem viðskiptin eru komin á samkvæmt áfangaaðferðinni. Kröfur samkvæmt IAS-staðli 11 eiga almennt við um færslu reglulegra tekna og tengdra gjalda vegna viðskipta af þessu tagi (21. liður IAS-staðals 18).

Samningurinn er samningur um sölu á vörum

- 16 Ef einingu er skylt að leggja fram bæði þjónustu og byggingarefni til að uppfylla þær samningskyldur sínar að afhenda kaupanda fasteign er samningurinn samningur um sölu á vörum og gilda viðmiðanir um færslu tekna sem settar eru fram í 14. lið IAS-staðals 18.
- 17 Eining getur yfirfært að verulegu leyti yfirráð, áhættu og ávinning eignarhalds verks sem er í vinnslu eins og það kemur fyrir meðan framkvæmd miðar áfram. Ef allar viðmiðanir 14. liðar IAS-staðals 18 eru að staðaldrí uppfylltar á byggingartímanum skal eining færa tekjur með hliðsjón af því stigi sem framkvæmdin er á samkvæmt áfangaaðferð. Kröfur IAS-staðals 11 eiga almennt við um færslu reglulegra tekna og tengdra gjalda vegna viðskipta af þessu tagi.

- 18 Eining getur yfirfært yfirráð, umtalsverða áhættu og ávinning eignarhalds fasteignar til kaupanda í einu lagi á tilteknum tíma (t.d. við verklok eða við eða eftir afhendingu). Í því tilviki skal rekstrareining því aðeins færa tekjur að allar viðmiðanir í 14. lið IAS-staðals 18 séu uppfylltar.
- 19 Þegar einingu er skylt að vinna frekari verk vegna fasteignar, sem hefur verið afhent kaupanda, skal hún færa skuld og kostnað í samræmi við 19. lið IAS-staðals 18. Fjárskuldin er í framhaldi af því metin í samræmi við IAS-staðal 37. Þegar einingu er skylt að afhenda frekari vörur eða þjónustu, sem er aðgreinanleg frá fasteigninni, sem þegar hefur verið afhent kaupanda, skal hún hafa skilgreint þær vörur og þjónustu sem sérstaka þætti sölunnar í samræmi við 8. lið þessarar túlkunar.

Upplýsingagjöf

- 20 Þegar eining færir tekjur af samningum, sem uppfylla að staðaldri allar viðmiðanir 14. liðar IAS-staðals 18, eftir því sem framkvæmdum miðar, samkvæmt áfangaaðferðinni, skal hún greina frá:
- hvernig hún ákvarðar hvaða samningar uppfylla að staðaldri allar viðmiðanir 14. liðar IAS-staðals 18 eftir því sem framkvæmdum miðar,
 - fjárhæð tekna af þess háttar samningum á tímabilinu og
 - þær aðferðir, sem notaðar eru til að ákvarða stöðu samningsverka í vinnslu.
- 21 Að því er varðar samninga, sem lýst er í 20. lið og eru í vinnslu á reikningsskiladegi, skal eining einnig greina frá:
- samanlagðri fjárhæð áfallins kostnaðar og innleysts hagnaðar (að frádrögnum gjaldfærðu tapi) fram að reikningsskiladegi og
 - fjárhæðum móttekinna fyrirframgreiðslna.

BREYTINGAR Á VIÐAUKA VIÐ IAS-STADAL 18

22–23 A2 [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 24 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Heimilt er að beita túlkuninni fyrr. Ef eining beitir túlkuninni að því er varðar tímabil sem hefst fyrir 1. janúar 2009 skal hún greina frá því.
- 25 Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum afturvirkrt samkvæmt IAS-staðli 8.

