

## NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 636/2009

ze dne 22. července 2009,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o výklad 15 Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC)

(Text s významem pro EHP)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

s ohledem na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů<sup>(1)</sup>, a zejména na čl. 3 odst. 1 uvedeného nařízení,

vzhledem k těmto důvodům:

- (1) Nařízením Komise (ES) č. 1126/2008<sup>(2)</sup> byly přijaty některé mezinárodní standardy a výklady, které existovaly ke dni 15. října 2008.
- (2) Dne 3. července 2008 zveřejnil Výbor pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) výklad IFRIC 15 s názvem *Smlouvy o zhotovení nemovitostí*, dále jen „IFRIC 15“. IFRIC 15 je výklad s vysvětlením a pokyny o tom, kdy se mají zaúčtovat výnosy ze zhotovení nemovitostí, a zejména o tom, zda smlouva o zhotovení spadá do oblasti působnosti IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*, nebo IAS 18 *Výnosy*.
- (3) Výsledky konzultace skupiny technických odborníků (TEG) při Evropské poradní skupině pro účetní výkaznictví (EFRAG) potvrzují, že výklad IFRIC 15 splňuje technická kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002. V souladu s rozhodnutím Komise 2006/505/ES ze dne 14. července 2006, kterým se zřizuje prověřovací skupina pro poradenství v oblasti

standardů, jejímž úkolem je poskytovat Komisi poradenství v otázce objektivitu a neutrality stanovisek Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG)<sup>(3)</sup>, posoudila prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů stanovisko EFRAG týkající se schválení a sdělila Komisi, že je vyvážené a objektivní.

- (4) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.
- (5) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

## Článek 1

V příloze nařízení (ES) č. 1126/2008 se vkládá výklad 15 Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC): *Smlouvy o zhotovení nemovitostí*, jak je uveden v příloze tohoto nařízení.

## Článek 2

Jednotlivé společnosti začnou uplatňovat výklad IFRIC 15 uvedený v příloze tohoto nařízení nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího po dni 31. prosince 2009.

## Článek 3

Toto nařízení vstupuje v platnost třetím dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

Toto nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

V Bruselu dne 22. července 2009.

Za Komisi  
Charlie McCREEVY  
člen Komise

<sup>(1)</sup> Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

<sup>(2)</sup> Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1.

<sup>(3)</sup> Úř. věst. L 199, 21.7.2006, s. 33.

## PŘÍLOHA

## MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IFRIC 15	Výklad IFRIC 15 <i>Smlouvy o zhotovení nemovitostí</i>
----------	--

**INTERPRETACE IFRIC 15*****Dohody o výstavbě nemovitostí***

## ODKAZY

- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)
- IAS 8 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*
- IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*
- IAS 18 *Výnosy*
- IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*
- IFRIC 12 *Ujednání o koncesovaných službách*
- IFRIC 13 *Zákaznické věrnostní programy*

## VÝCHODISKA

- 1 V odvětví nemovitostí mohou účetní jednotky, které provádějí výstavbu nemovitostí přímo nebo prostřednictvím subdodavatelů, uzavírat dohody s jedním nebo více kupujícími před dokončením výstavby. Tyto dohody mají nejrůznější formy.
- 2 Například účetní jednotky, které provádějí výstavbu nemovitostí určených k bydlení, mohou začít nabízet na trhu jednotlivé jednotky (byty nebo domy) „na papíře“, tedy zatímco výstavba ještě probíhá, nebo dokonce ještě před jejím zahájením. Každý kupující uzavře s účetní jednotkou dohodu o pořízení určité jednotky, až bude připravena k užívání. Kupující obvykle platí účetní jednotce zálohu, která je vratná pouze tehdy, pokud účetní jednotka nedodá dokončenou jednotku v souladu se smluvenými podmínkami. Doplatek kupní ceny je obvykle účetní jednotce uhrazen pouze při splnění zakázky, když kupující získá vlastnictví jednotky.
- 3 Účetní jednotky, které provádějí výstavbu komerčních nebo průmyslových nemovitostí, mohou vstupovat do ujednání s jedním kupujícím. Kupující může být povinen provádět průběžné platby v době mezi prvotní dohodou a splněním zakázky. Výstavba může probíhat na pozemku, který kupující vlastní nebo si ho pronajme před zahájením výstavby.

## ROZSAH PŮSOBNOSTI

- 4 Tato interpretace se použije pro vykazování výnosů a souvisejících nákladů účetními jednotkami, které se zabývají výstavbou nemovitostí buď přímo nebo prostřednictvím subdodavatelů.
- 5 Dohody, které jsou v rozsahu působnosti této interpretace, jsou dohody o výstavbě nemovitostí. Navíc k výstavbě nemovitostí mohou tyto dohody zahrnovat i dodávku jiného zboží nebo služeb.

## ŘEŠENÁ PROBLEMATIKA

- 6 Tato interpretace řeší dva problémy
  - a) Je dohoda v rozsahu působnosti IAS 11 nebo IAS 18?
  - b) Kdy mají být výnosy z výstavby nemovitostí uznány?

## SHODA

- 7 Následující diskuse předpokládá, že účetní jednotka již dříve analyzovala dohodu o výstavbě nemovitostí a jakékoliv související dohody a došla k závěru, že si nezachová ani pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím, ani skutečnou kontrolu nad vystavěnou nemovitostí v rozsahu, který by zabraňoval uznání části nebo celé částky odměny jako výnosů. Pokud je uznání nějaké části jako výnosu nemožné, platí následující diskuse pouze na tu část dohody, pro kterou výnosy mohou být uznány.

- 8 V rámci jedné dohody může účetní jednotka nasmlouvat dodávku zboží a služeb navíc k výstavbě nemovitosti (např. prodej pozemku nebo poskytování služeb správy nemovitostí). V souladu s odstavcem 13 standardu IAS 18 může být nutné rozdělit tuto dohodu do samostatně identifikovatelných komponentů, z nichž jeden bude výstavba nemovitosti. Reálná hodnota celkového obdržitého nebo obdržitelného plnění ze smlouvy musí být alokována na každý komponent. Pokud jsou identifikovány oddělené komponenty, účetní jednotka použije odstavce 10–12 této interpretace na komponent výstavby nemovitosti, aby určila, zda je tento komponent v rozsahu působnosti IAS 11, nebo IAS 18. Kritéria IAS 11 pro segmentování smluv pak platí pro jakýkoliv komponent dohody, který je označen jako smlouva o zhotovení.
- 9 Následující diskuse se vztahuje na dohody o výstavbě nemovitostí, ale platí rovněž i pro komponent výstavby nemovitosti identifikovaný v rámci dohody, která obsahuje i jiné komponenty.

#### **Určování, zda je dohoda v rozsahu působnosti IAS 11 nebo IAS 18**

- 10 Určování, zda je dohoda o výstavbě nemovitosti v rozsahu působnosti IAS 11 nebo IAS 18, závisí na podmínkách ujednání a na všech souvisejících skutečnostech a okolnostech. Takovéto posouzení vyžaduje úsudek ve vztahu ke každé dohodě.
- 11 IAS 11 se použije, pokud dohoda splňuje definici smlouvy o zhotovení popsanou v odstavci 3 standardu IAS 11: „smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv ...“ Dohoda o výstavbě nemovitosti splňuje definici smlouvy o zhotovení, pokud kupující může specifikovat hlavní strukturální prvky projektu nemovitosti před zahájením výstavby nebo hlavní strukturální změny v průběhu výstavby (bez ohledu na to, zda tuto možnost prakticky uplatní). Pokud se použije IAS 11, zahrnuje smlouva o zhotovení také jakékoliv smlouvy nebo komponenty poskytování služeb, které jsou přímo spojené s výstavbou nemovitosti, v souladu s odstavcem 5a) standardu IAS 11 a odstavcem 4 standardu IAS 18.
- 12 Na druhou stranu, v případě smlouvy, podle které mají kupující jen omezenou možnost ovlivnit projekt nemovitosti, např. mohou vybrat projekt z vymezeného rozsahu variant určených účetní jednotkou nebo specifikovat pouze malé odchylky od základního projektu, jedná se o dohodu o prodeji zboží v rozsahu působnosti IAS 18.

#### **Vykazování výnosů z výstavby nemovitosti**

*Dohoda je smlouvou o zhotovení*

- 13 Pokud je dohoda v rozsahu působnosti IAS 11 a její výsledek může být spolehlivě změřen, účetní jednotka uzná výnosy podle stupně rozpracovanosti zakázky v souladu s IAS 11.
- 14 Dohoda nemusí splňovat definici smlouvy o zhotovení a nemusí tudíž být v rozsahu působnosti IAS 18. V tomto případě účetní jednotka určí, zda dohoda je dohodou o poskytování služeb, nebo o prodeji zboží.

*Dohoda je dohodou o poskytování služeb*

- 15 Pokud není účetní jednotka povinna pořídit a dodat stavební materiály, může být dohoda pouze dohodou o poskytování služeb v souladu s IAS 18. V tomto případě, pokud jsou splněna kritéria odstavce 20 standardu IAS 18, vyžaduje IAS 18 uznání výnosů podle stupně dokončení transakce s použitím metody procenta dokončení. Požadavky IAS 11 jsou obecně platné pro uznání výnosů a souvisejících nákladů u takovéto transakce (IAS 18 odstavec 21).

*Dohoda je dohodou o prodeji zboží*

- 16 Pokud musí účetní jednotka poskytovat v rámci plnění své smluvní povinnosti dodat nemovitosti kupci služby společně s materiály pro výstavbu, je dohoda dohodou o prodeji zboží a platí pro ni kritéria pro uznání výnosů popsaná v odstavci 14 standardu IAS 18.
- 17 Účetní jednotka může na kupujícího převést kontrolu a podstatná rizika a odměny z vlastnictví nedokončeného díla v jeho současném stavu tak, jak výstavba pokračuje. V tomto případě, pokud jsou všechna kritéria odstavce 14 standardu IAS 18 průběžně plněna tak, jak výstavba postupuje, uzná účetní jednotka výnosy podle stupně rozpracovanosti zakázky s použitím metody procenta dokončení. Požadavky IAS 11 jsou obecně platné pro uznání výnosů a souvisejících nákladů z takovéto transakce.

- 18 Účetní jednotka může na kupujícího převádět kontrolu a podstatná rizika a odměny z vlastnictví nemovitostí jako takové v jednom okamžiku (např. při dokončení, při dodání nebo po dodání). V tomto případě musí účetní jednotka uznat výnosy, pouze když jsou všechna kritéria odstavce 14 standardu IAS 18 splněna.
- 19 Pokud musí účetní jednotka provádět další práci na nemovitosti již dodané kupujícími, musí uznat závazek a náklad v souladu s odstavcem 19 standardu IAS 18. Závazek musí být oceněn v souladu s IAS 37. Pokud musí účetní jednotka dodat další zboží nebo služby, které jsou odděleně identifikovatelné od nemovitosti již dodané kupujícímu, pak identifikuje zbývající zboží nebo služby jako samostatný komponent prodeje v souladu s odstavcem 8 této interpretace.

#### **Zveřejnění**

- 20 Pokud účetní jednotka uznává výnosy s použitím metody procenta dokončení pro zakázky, které splňují všechna kritéria odstavce 14 standardu IAS 18, průběžně tak, jak výstavba postupuje (viz odstavec 17 interpretace), pak musí zveřejnit:
- a) jak určuje, které zakázky splňují všechna kritéria odstavce 14 standardu IAS 18, průběžně tak, jak výstavba postupuje;
  - b) částku výnosů vznikajících z těchto zakázek za období; a
  - c) metody použité pro určení stupně rozpracovanosti u nedokončených zakázek.
- 21 Pro zakázky popsané v odstavci 20, které jsou nedokončené k datu vykazání, účetní jednotka rovněž musí zveřejnit:
- a) souhrnnou částku vynaložených nákladů a uznaných zisků (minus uznané ztráty) k datu; a
  - b) částku přijatých záloh.

#### **ÚPRAVY DODATKU K IAS 18**

- 22–23 [úprava se netýká samotných očíslovaných standardů jako takových]

#### **DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÉ USTANOVENÍ**

- 24 Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční období začínající 1. ledna 2009 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud účetní jednotka použije tuto interpretaci pro období začínající před 1. lednem 2009, pak tuto skutečnost zveřejní.
- 25 Změny v účetním pravidle musí být vykázány retrospektivně v souladu s IAS 8.