

KOMMISSIONENS FORORDNING (EF) Nr. 636/2009

af 22. juli 2009

om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IFRIC's fortolkningsbidrag 15

(EØS-relevant tekst)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER HAR —

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, og

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder ⁽¹⁾, særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ blev der vedtaget visse internationale standarder og fortolkningsbidrag, der eksisterede pr. 15. oktober 2008.
- (2) Den 3. juli 2008 offentliggjorde IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) fortolkningsbidrag 15, *Kontrakter om opførelse af fast ejendom* (i det følgende benævnt »IFRIC 15«). IFRIC 15 er et fortolkningsbidrag, der tydeliggør og giver vejledning i, hvornår indtægter fra opførelse af fast ejendom skal regnskabsføres, og især om byggekontrakter falder ind under IAS 11, Entreprisekontrakter, eller IAS 18, Omsætning.
- (3) Høringen af Den Tekniske Ekspertgruppe (TEG) under European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) bekræfter, at IFRIC 15 opfylder de tekniske kriterier for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002. I overensstemmelse med Kommissionens afgørelse nr. 2006/505/EF af 14. juli 2006 om

oprettelse af en undersøgelsesgruppe for rådgivning om regnskabsstandarder, som skal rådgive Kommissionen om objektiviteten og neutraliteten af udtalelser fra European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ⁽³⁾, behandle undersøgelsesgruppen for rådgivning om regnskabsstandarder EFRAG's udtalelse om godkendelse og meddelte Kommissionen, at den var afbalanceret og objektiv.

(4) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres i overensstemmelse hermed.

(5) Foranstaltningerne i denne forordning er i overensstemmelse med udtalelse fra Regnskabskontroludvalget —

UDSTEDT FØLGENDE FORORDNING:

Artikel 1

I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 indsættes IFRIC's fortolkningsbidrag 15, *Kontrakter om opførelse af fast ejendom*, som angivet i bilaget til denne forordning.

Artikel 2

Virksomhederne anvender IFRIC 15 som angivet i bilaget til denne forordning senest fra den dato, der indleder deres første regnskabsår efter den 31. december 2009.

Artikel 3

Denne forordning træder i kraft på tredjedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 22. juli 2009.

På Kommissionens vegne

Charlie MCCREEVY

Medlem af Kommissionen

⁽¹⁾ EUT L 243 af 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 320 af 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ EUT L 199 af 21.7.2006, s. 33.

BILAG

INTERNATIONALE REGNSKABSSTANDARDER

IFRIC 15	IFRIC fortolkningsbidrag 15, <i>Kontrakter om opførelse af fast ejendom</i>
----------	---

IFRIC-FORTOLKNINGSBIDRAG 15

Aftaler om opførelse af fast ejendom

HENVISNINGER

- IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* (ajourført 2007)
- IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*
- IAS 11 *Entreprisekontrakter*
- IAS 18 *Omsætning*
- IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver*
- IFRIC 12 *Koncessionsaftaler*
- IFRIC 13 *Kundeloyalitetsprogrammer*

BAGGRUND

- 1 Inden for ejendomsbranchen kan virksomheder, der direkte eller gennem underentreprenører beskæftiger sig med opførelse af fast ejendom, indgå aftaler med en eller flere købere, inden opførelsen er tilendebragt. Der findes forskellige typer af sådanne aftaler.
- 2 Eksempelvis kan virksomheder, der beskæftiger sig med opførelse af beboelsesejendomme, påbegynde markedsføringen af de enkelte enheder (lejligheder eller huse) på projektstadiet, dvs. mens opførelsen stadig er i gang, eller før den overhovedet er påbegyndt. Hver enkelt køber indgår en aftale med virksomheden om at købe en specifik enhed, når denne er klar til indflytning. Køberen betaler normalt et depositum til virksomheden, som kun refunderes, hvis virksomheden ikke er i stand til at levere den færdige enhed i overensstemmelse med de aftalte betingelser. Resten af købsprisen betales normalt først til virksomheden ved den kontraktlige opfyldelse, når køberen tager enheden i besiddelse.
- 3 Virksomheder, der beskæftiger sig med opførelse af erhvervs- og industriejendomme, kan indgå en aftale med en enkelt køber. Køberen kan være forpligtet til at foretage acantobetalinger mellem tidspunktet for aftalens indgåelse og den kontraktlige opfyldelse. Opførelsen kan ske på en grund, som køberen ejer eller leaser før opførelsen påbegyndes.

ANVENDELSESOMRÅDE

- 4 Dette fortolkningsbidrag finder anvendelse på den regnskabsmæssige behandling af omsætning og dermed forbundne omkostninger for virksomheder, der direkte eller gennem underentreprenører beskæftiger sig med opførelse af fast ejendom.
- 5 De aftaler, der er omfattet af dette fortolkningsbidrag, er aftaler om opførelse af fast ejendom. Ud over opførelse af fast ejendom kan sådanne aftaler også omfatte levering af andre varer eller tjenesteydelser.

PROBLEMSTILLING

- 6 Dette fortolkningsbidrag behandler to problemstillinger:
 - (a) Er aftalen omfattet af IAS 11 eller IAS 18?
 - (b) Hvornår skal omsætning fra opførelsen af fast ejendom indregnes?

KONSENSUS

- 7 I følgende gennemgang forudsættes det, at virksomheden tidligere har analyseret aftalen om opførelse af fast ejendom og eventuelle tilhørende aftaler og har konkluderet, at virksomheden hverken bibeholder sit fortsatte ledelsesmæssige engagement i det omfang, der normalt er forbundet med ejendomsret, eller kontrollen over den opførte ejendom i et omfang, der udelukker indregning af dele af eller hele vederlaget som omsætning. Hvis indregning af en del af vederlaget som omsætning er udelukket, omfatter nedenstående gennemgang kun den del af aftalen, for hvilken omsætningen kan indregnes.

- 8 Inden for en enkelt aftale kan virksomheden foruden opførelsen af fast ejendom have påtaget sig at levere varer eller tjenesteydelser (eksempelvis salg af grund eller udførelse af ejendomsadministration). I overensstemmelse med IAS 18, afsnit 13, kan det være nødvendigt at opdele en sådan aftale i separat identificerbare elementer, hvoraf et er opførelsen af fast ejendom. Dagsværdien af det samlede modtagne eller tilgodehavende vederlag for aftalen skal fordeles på de enkelte elementer. Hvis der identificeres separate elementer, anvender virksomheden afsnit 10-12 i dette fortolkningsbidrag på det element, der vedrører opførelse af fast ejendom, for at bestemme, om dette element er omfattet af IAS 11 eller IAS 18. Segmenteringskriterierne i IAS 11 finder derefter anvendelse på et element af aftalen, hvis det vurderes, at det pågældende element udgør en entreprisekontrakt.
- 9 Følgende gennemgang angår aftaler om opførelse af fast ejendom såvel som identificerede elementer om opførelse af fast ejendom i aftaler, som også omfatter andre elementer.

Vurdering af, om aftalen er omfattet af IAS 11 eller IAS 18

- 10 Vurderingen af, om en aftale om opførelse af fast ejendom er omfattet af IAS 11 eller IAS 18, afhænger af aftalens vilkår samt alle forhold og omstændigheder omkring aftalen. Dette forudsætter, at der foretages en vurdering af den enkelte aftale.
- 11 IAS 11 er gældende, når aftalen opfylder definitionen på en entreprisekontrakt i IAS 11, afsnit 3: »en individuelt forhandlet kontrakt om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver ...». En aftale om opførelse af fast ejendom opfylder definitionen på en entreprisekontrakt, når køberen har mulighed for at fastlægge de væsentligste konstruktionsmæssige elementer af ejendommens design, før opførelsen påbegyndes, og/eller bestemme væsentlige konstruktionsmæssige ændringer, efter at opførelsen er påbegyndt (uanset, om køber udnytter denne mulighed eller ej). Når IAS 11 er gældende, omfatter entreprisekontrakten også kontrakter eller elementer af kontrakter om levering af tjenesteydelser, som er direkte forbundet med opførelsen af fast ejendom i overensstemmelse med IAS 11, afsnit 5(a), og IAS 18, afsnit 4.
- 12 En aftale om opførelse af fast ejendom, hvor køberne kun har begrænset mulighed for at få indflydelse på ejendommens design, som eksempelvis at udvælge et design ud fra en række muligheder opstillet af virksomheden eller at fastlægge mindre afvigelser fra det grundlæggende design, er derimod en aftale om salg af varer, som er omfattet af IAS 18.

Regnskabsmæssig behandling af omsætning fra opførelsen af fast ejendom

Aftalen er en entreprisekontrakt

- 13 Når aftalen er omfattet af IAS 11, og dens udfald kan skønnes pålideligt, skal virksomheden indregne omsætning med udgangspunkt i færdiggørelsesgraden i overensstemmelse med IAS 11.
- 14 Det er muligt, at aftalen ikke opfylder definitionen på en entreprisekontrakt, hvorfor den ikke er omfattet af IAS 18. I så fald skal virksomheden afgøre, om aftalen gælder levering af tjenesteydelser eller salg af varer.

Aftalen er en aftale om levering af tjenesteydelser

- 15 Hvis virksomheden ikke er forpligtet til at anskaffe og levere byggematerialer, er aftalen muligvis alene en aftale om levering af tjenesteydelser i overensstemmelse med IAS 18. I så fald kræver IAS 18, hvis kriterierne i IAS 18, afsnit 20, er opfyldt, at omsætning indregnes med udgangspunkt i transaktionens færdiggørelsesgrad efter produktionskriteriet. Kravene i IAS 11 finder generelt anvendelse på indregningen af omsætning og tilknyttede omkostninger for en sådan transaktion (IAS 18, afsnit 21).

Aftalen er en aftale om salg af varer

- 16 Hvis virksomheden er forpligtet til at levere såvel tjenesteydelser som byggematerialer for at opfylde sin kontraktlige forpligtelse til at levere ejendommen til køber, er aftalen en aftale om salg af varer, og kriterierne for indregning af omsætning i IAS 18, afsnit 14, finder anvendelse.
- 17 Virksomheden kan til køber overføre kontrollen med og de væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til det igangværende arbejde i den aktuelle stand i takt med opførelsen. I så fald skal virksomheden, hvis alle kriterierne i IAS 18, afsnit 14, løbende opfyldes, i takt med at opførelsen skrider frem, indregne omsætning med udgangspunkt i transaktionens færdiggørelsesgrad efter produktionskriteriet. Kravene i IAS 11 finder generelt anvendelse på indregningen af omsætning og tilknyttede omkostninger for en sådan transaktion.

- 18 Virksomheden kan til køber overføre kontrollen med og de væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til hele ejendommen på én gang (f.eks. ved færdiggørelse ved eller efter levering). I så fald skal virksomheden kun indregne omsætning, når alle kriterier i IAS 18, afsnit 14, er opfyldt.
- 19 Når virksomheden er forpligtet til at udføre yderligere arbejde på en ejendom, som allerede er leveret til køber, skal den indregne en forpligtelse og en omkostning i overensstemmelse med IAS 18, afsnit 19. Forpligtelsen skal måles i overensstemmelse med IAS 37. Når virksomheden er forpligtet til at levere yderligere varer eller tjenesteydelser, som er separat identificerbare fra ejendommen, som allerede er leveret til køber, vil den have identificeret de resterende varer eller tjenesteydelser som et separat element af salget i overensstemmelse med afsnit 8 i dette fortolkningsbidrag.

Oplysninger

- 20 Når en virksomhed anvender produktionskriteriet til indregning af omsætning for aftaler, som løbende opfylder alle kriterierne i IAS 18, afsnit 14, i takt med at opførelsen skrider frem (jf. afsnit 17 i dette fortolkningsbidrag), skal den oplyse:
- (a) hvordan den afgør, hvilke aftaler der kontinuerligt opfylder alle kriterierne i IAS 18, afsnit 14, i takt med at opførelsen skrider frem,
 - (b) den beløbsmæssige størrelse af omsætning hidrørende fra sådanne aftaler i regnskabsåret, og
 - (c) de metoder, der er anvendt til at opgøre færdiggørelsesgraden af igangværende aftaler.
- 21 For de i afsnit 20 beskrevne aftaler, som er igangværende på balancedagen, skal virksomheden ligeledes oplyse:
- (a) den samlede beløbsmæssige størrelse af afholdte omkostninger og indregnet overskud (med fradrag af indregnede tab) til dato, og
 - (b) modtagne forudbetalinger fra kunder.

ÆNDRINGER I APPENDIKSET TIL IAS 18

- 22-23 [Ændringen er ikke relevant for individuelle, nummererede standarder]

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

- 24 Virksomheden skal anvende dette fortolkningsbidrag for regnskabsår, som begynder 1. januar 2009 eller derefter. Det er tilladt at anvende standarden før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender dette fortolkningsbidrag for regnskabsår, som begynder før 1. januar 2009, skal den give oplysning om dette.
- 25 Ændringer i regnskabspraksis skal regnskabsmæssigt behandles med tilbagevirkende kraft i overensstemmelse med IAS 8.