

KOMMISSIONENS FORORDNING (EF) Nr. 1164/2009**af 27. november 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 18****(EØS-relevant tekst)**

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER HAR —

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab,

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 29. januar 2009 offentliggjorde IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) fortolkningsbidrag 18, *Overdragelse af aktiver fra kunder* (i det følgende benævnt »IFRIC 18«). IFRIC 18 er et fortolkningsbidrag, der præciserer og giver vejledning om den regnskabsmæssige behandling af overdragelser af materielle anlægsaktiver fra kunder eller af kontante beløb til anskaffelse eller opførelse af materielle anlægsaktiver.
- (3) Høringen af Den Tekniske Ekspertgruppe (TEG) under European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) bekræfter, at IFRIC 18 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 objektivitet 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) Vedtagelsen af IFRIC 18 indebærer konsekvensændringer af IFRS 1 for at fremme førstegangsanvendelsen af IFRS.
- (5) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres i overensstemmelse hermed.
- (6) Foranstaltningerne i denne forordning er i overensstemmelse med udtalelse fra Regnskabskontroludvalget —

UDSTEDT FØLGENDE FORORDNING:

Artikel 1

I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 foretages følgende ændringer:

- 1) International Financial Reporting Interpretations Committee's (IFRIC) fortolkningsbidrag 18, *Overdragelse af aktiver fra kunder*, indsættes som anført i bilaget til denne forordning.
- 2) IFRS 1 ændres som angivet i bilaget til denne forordning.

Artikel 2

Virksomhederne anvender IFRIC 18 og ændringerne til IFRS 1 som beskrevet i bilaget til denne forordning senest fra den dato, der indleder deres første regnskabsår efter den 31. oktober 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 27. november 2009.

På Kommissionens vegne
Charlie MCCREEVY
Medlem af Kommissionen

⁽¹⁾ EFT 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 18	IFRIC-fortolkningsbidrag 18, <i>Overdragelse af aktiver fra kunder</i>
----------	--

IFRIC 18

Overdragelse af aktiver fra kunder

HENVISNINGER

- Begrebsramme for udarbejdelse og præsentation af årsregnskaber
- IFRS 1 Førstegangsanvendelse af IFRS (ajourført 2008)
- IAS 8 Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl
- IAS 16 Materielle anlægsaktiver
- IAS 18 Omsætning
- IAS 20 Regnskabsmæssig behandling af offentlige tilskud og oplysning om andre former for offentlig støtte
- IFRIC 12 Koncessionsaftaler

BAGGRUND

- 1 I forsyningsindustrien kan det forekomme, at en virksomhed fra sine kunder modtager materielle anlægsaktiver, som skal bruges til at tilslutte disse kunder til et netværk og give dem løbende adgang til forsyning af eksempelvis el, gas eller vand. Alternativt kan det forekomme, at virksomheden modtager et beløb fra kunderne til anskaffelse eller opførelse af sådanne materielle anlægsaktiver. Kunderne skal normalt betale yderligere beløb for køb af varer eller tjenesteydelser beregnet efter forbrug.
- 2 Overdragelse af aktiver fra kunder kan også forekomme i andre brancher end forsyningsindustrien. Eksempelvis kan en virksomhed, der outsourcer informationsteknologifunktioner, overdrage sine eksisterende materielle anlægsaktiver til outsourcing-leverandøren.
- 3 I visse tilfælde er overdrageren af aktivet ikke den virksomhed, som i sidste ende vil få løbende adgang til levering af varer eller tjenesteydelser, og som vil være modtageren af disse varer eller tjenesteydelser. For nemheds skyld benævnes virksomheden, der overdrager aktivet, i dette fortolkningsbidrag kunden.

ANVENDELSESOMRÅDE

- 4 Dette fortolkningsbidrag finder anvendelse på den regnskabsmæssige behandling af overdragelse af materielle anlægsaktiver for virksomheder, til hvilke sådanne overdragelser fra kunder finder sted.
- 5 De aftaler, der ligger inden for dette fortolkningsbidrags anvendelsesområde, er aftaler, hvor en virksomhed fra en kunde modtager et materielt anlægsaktiv, som virksomheden derpå skal bruge til enten at tilslutte kunden til et netværk eller give kunden løbende adgang til levering af varer eller tjenesteydelser, eller begge dele.
- 6 Dette fortolkningsbidrag finder ligeledes anvendelse på aftaler, hvor en virksomhed fra en kunde modtager et kontant beløb, når dette beløb udelukkende må anvendes til at opføre eller anskaffe et materielt anlægsaktiv, og virksomheden derefter skal bruge dette materielle anlægsaktiv til enten at tilslutte kunden til et netværk eller give kunden løbende adgang til levering af varer eller tjenesteydelser, eller begge dele.
- 7 Dette fortolkningsbidrag finder ikke anvendelse på aftaler, hvor overdragelsen enten er i form af et offentligt tilskud som defineret i IAS 20 eller i form af infrastruktur, som bruges i en koncessionsaftale, der falder inden for IFRIC 12's anvendelsesområde.

PROBLEMSTILLING

- 8 Fortolkningsbidraget omhandler følgende problemstillinger:
 - a) Er definitionen på et aktiv opfyldt?
 - b) Hvordan skal det overdragne materielle anlægsaktiv måles ved første indregning, hvis definitionen på et aktiv er opfyldt?

- c) Hvis det materielle anlægsaktiv ved første indregning måles til dagsværdi, hvordan skal virksomheden så regnskabsmæssigt behandle den deraf følgende modpost?
- d) Hvordan skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle en overdragelse af et kontant beløb fra sin kunde?

KONSENSUS

Er definitionen på et aktiv opfyldt?

- 9 Når en virksomhed fra en kunde får overdraget et materielt anlægsaktiv, skal den vurdere, om det overdragne opfylder definitionen på et aktiv som anført i *Begrebsrammen*. I afsnit 49(a) i *Begrebsrammen* anføres det, »at et aktiv er en af virksomheden kontrolleret ressource som følge af tidligere begivenheder, og hvorfra fremtidige økonomiske fordele forventes at tilgå virksomheden.« I de fleste tilfælde opnår virksomheden ejendomsret over det overdragne materielle anlægsaktiv. Men ved vurderingen af, om der er tale om et aktiv, er ejendomsretten ikke det afgørende. Hvis kunden fortsat kontrollerer det overdragne, opfyldes definitionen på et aktiv således ikke, selv om der er sket en overdragelse af ejendomsretten.
- 10 En virksomhed, som kontrollerer et aktiv, kan normalt gøre med aktivet, hvad den vil. Virksomheden kan eksempelvis bytte aktivet med andre aktiver, anvende det til at fremstille varer eller tjenesteydelser, opkræve et gebyr for andres brug af det, anvende det til at indfri forpligtelser, beholde det eller udlodde det til ejerne. En virksomhed, som fra en kunde får overdraget et materielt anlægsaktiv, skal i sin vurdering af kontrol over det overdragne tage alle relevante forhold og omstændigheder i betragtning. Selv om virksomheden skal anvende det overdragne materielle anlægsaktiv for at kunne levere en eller flere tjenesteydelser til kunden, kan den eksempelvis godt have ret til at bestemme, hvordan det overdragne materielle anlægsaktiv skal drives og vedligeholdes, og hvornår det skal udskiftes. I så fald vil virksomheden normalt konkludere, at den kontrollerer det overdragne materielle anlægsaktiv.

Hvordan skal det overdragne materielle anlægsaktiv ved første indregning måles?

- 11 Hvis virksomheden konkluderer, at definitionen på et aktiv er opfyldt, skal den indregne det overdragne aktiv som et materielt anlægsaktiv i overensstemmelse med IAS 16, afsnit 7, og måle kostprisen ved første indregning til dagsværdi i overensstemmelse med afsnit 24 i samme standard.

Hvordan skal modposten regnskabsmæssigt behandles?

- 12 Følgende gennemgang er baseret på en forudsætning om, at den virksomhed, der modtager et materielt anlægsaktiv, har konkluderet, at det overdragne skal indregnes og måles i overensstemmelse med afsnit 9-11.
- 13 I IAS 18, afsnit 12, anføres det, at »når varer sælges eller tjenesteydelser leveres til gengæld for ikke-tilsvarende varer eller tjenesteydelser, betragtes udvekslingen som en omsætningsskabende transaktion«. Ifølge vilkårene for de aftaler, som ligger inden for dette fortolkningsbidrags anvendelsesområde, vil overdragelsen af et materielt anlægsaktiv udgøre en levering til gengæld for ikke-tilsvarende varer eller tjenesteydelser. Virksomheden skal derfor indregne omsætning i overensstemmelse med IAS 18.

Identifikation af separat identificerbare tjenesteydelser

- 14 En virksomhed kan indgå aftale om at levere en eller flere tjenesteydelser til gengæld for det overdragne materielle anlægsaktiv, eksempelvis at tilslutte kunden til et netværk, at give kunden løbende adgang til levering af varer eller tjenesteydelser eller begge dele. I henhold til IAS 18, afsnit 13, skal virksomheden identificere aftalens separat identificerbare tjenesteydelser.
- 15 Af forhold, der indikerer, at tilslutning af kunden til et netværk er en separat identificerbar tjenesteydelse kan nævnes, at
- a) en servicetilslutning leveres til kunden og repræsenterer en selvstændig værdi for denne kunde,
- b) servicetilslutningens dagsværdi kan måles pålideligt.
- 16 Et forhold, der indikerer, at det at give kunden løbende adgang til levering af varer eller tjenesteydelser udgør en separat identificerbar tjenesteydelse er, at kunden, der overdrager det materielle anlægsaktiv, fremover vil få løbende adgang, varer eller tjenesteydelser eller begge dele til en lavere pris, end hvis kunden ikke havde overdraget det materielle anlægsaktiv.
- 17 Modsat er et forhold, der indikerer, at forpligtelsen til at give kunden løbende adgang til levering af varer eller tjenesteydelser hidrører fra virksomhedens driftskoncession eller andre forskrifter og ikke fra aftalen om overdragelse af et materielt anlægsaktiv, at kunder, der overdrager et materielt anlægsaktiv, betaler samme pris for den løbende adgang, varer eller tjenesteydelser eller begge dele som dem, der ikke gør det.

Indregning af omsætning

- 18 Hvis der kun er identificeret én tjenesteydelse, skal virksomheden indregne omsætning, når tjenesteydelsen udføres i overensstemmelse med IAS 18, afsnit 20.
- 19 Hvis der identificeres mere end én separat identificerbar tjenesteydelse, kræves det i henhold til IAS 18, afsnit 13, at dagsværdien af det samlede modtagne eller tilgodehavende vederlag for aftalen skal fordeles på de enkelte tjenesteydelser, og indregningskriterierne i IAS 18 anvendes således på hver enkelt tjenesteydelse.
- 20 Hvis en løbende tjenesteydelse identificeres som led i aftalen, beregnes den periode, hvor omsætning skal indregnes for tjenesteydelsen, normalt ud fra de vilkår, der er fastsat i aftalen med kunden. Hvis aftalen ikke angiver en periode, skal omsætning indregnes over en periode, der ikke overstiger brugsværdien for det overdragne aktiv, der anvendes til levering af den løbende tjenesteydelse.

Hvordan skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle en overdragelse af kontante beløb fra kunden?

- 21 Når en virksomhed får overdraget et kontant beløb fra en kunde, skal den vurdere, om aftalen ligger inden for dette fortolkningsbidrags anvendelsesområde i overensstemmelse med afsnit 6. Hvis det er tilfældet, skal virksomheden vurdere, om det opførte eller anskaffede materielle anlægsaktiv opfylder definitionen på et aktiv i overensstemmelse med afsnit 9 og 10. Opfyldes definitionen på et aktiv, skal virksomheden indregne det materielle anlægsaktiv til kostprisen i overensstemmelse med IAS 16 og indregne omsætning i overensstemmelse med afsnit 13-20 til det beløb, som virksomheden har modtaget fra kunden.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

- 22 Virksomheder skal anvende dette fortolkningsbidrag fremadrettet på overdragelser af aktiver fra kunder modtaget 1. juli 2009 eller derefter. Det er tilladt at anvende fortolkningsbidraget før dette tidspunkt, såfremt værdiansættelserne og de øvrige oplysninger, der kræves for at anvende dette fortolkningsbidrag på tidligere overdragelser, blev indhentet på tidspunktet for disse overdragelser. Virksomheden skal oplyse datoen, hvor dette fortolkningsbidrag tages i anvendelse.
-

*Appendiks***Ændring til IFRS 1*****Førstegangsanvendelse af IFRS (ajourført 2008)***

A1 I Appendiks D er afsnit D1 ændret som følger:

»D1 En virksomhed kan vælge at anvende en eller flere af følgende undtagelser:

- (a) aktiebaseret vederlæggelse (afsnit D2 og D3)
- (m) finansielle aktiver eller immaterielle aktiver, der behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med IFRIC 12 *Koncessionsaftaler* (afsnit D22)
- (n) låneomkostninger (afsnit D23) og
- (o) overdragelse af aktiver fra kunder (afsnit D24).«

A2 Efter afsnit D23 tilføjes en overskrift og afsnit D24.

»Overdragelse af aktiver fra kunder

D24 En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan anvende overgangsbestemmelserne i afsnit 22 i IFRIC 18 *Overdragelse af aktiver fra kunder*. I dette afsnit skal henvisninger til ikrafttrædelsestidspunktet fortolkes som 1. juli 2009 eller et eventuelt senere tidspunkt for overgang til IFRS. Derudover kan en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, angive et hvilket som helst tidspunkt før tidspunktet for overgangen til IFRS og anvende IFRIC 18 for alle overdragelser af aktiver fra kunder, der modtages på dette tidspunkt eller senere.«
