

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 636/2009 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 22ας Ιουλίου 2009

για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τη Διερμηνεία 15 της Επιτροπής Διερμηνείων των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας,

τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων⁽¹⁾, και ιδίως το άρθρο 3 παράγραφος 1,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1126/2008⁽²⁾ της Επιτροπής υιοθετήθηκαν ορισμένα από τα υφιστάμενα στις 15 Οκτωβρίου 2008 διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες.
- (2) Στις 3 Ιουλίου 2008, η Επιτροπή Διερμηνείων των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ) εξέδωσε τη Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 15 Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων, εφεξής «ΕΔΔΠΧΑ 15». Η ΕΔΔΠΧΑ 15 αποτελεί διερμηνεία που διευκρινίζει και καθοδηγεί σχετικά με το πότε πρέπει να αναγνωρίζονται στους λογαριασμούς τα έσοδα από την κατασκευή ακινήτων, και ειδικότερα, εάν μια σύμβαση κατασκευής εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις Κατασκευής ή του Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα.
- (3) Οι διαβουλεύσεις με την ομάδα τεχνικών εμπειρογνομόνων (TEG) της ευρωπαϊκής συμβουλευτικής ομάδας για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (EFRAG) επιβεβαιώνουν ότι η ΕΔΔΠΧΑ 15 πληροί τα τεχνικά κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002. Σύμφωνα με την απόφαση 2006/505/ΕΚ της Επιτροπής, της 14ης Ιουλίου 2006, για τη σύσταση

ομάδας εξέτασης γνώμων επί των λογιστικών προτύπων προκειμένου να συμβουλευτεί την Επιτροπή σχετικά με την αντικειμενικότητα και την ουδετερότητα των γνώμων της συμβουλευτικής επιτροπής για τη χρηματοοικονομική αναφορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EFRAG)⁽³⁾, η ομάδα εξέτασης γνώμων επί των λογιστικών προτύπων μελέτησε τη γνώμη της EFRAG σχετικά με την έγκριση και διαβίβασε στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή την άποψη ότι η γνώμη αυτή είναι εξισορροπημένη και αντικειμενική.

- (4) Κατά συνέπεια, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως.
- (5) Τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικών Θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008, προστίθεται η Διερμηνεία 15 Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων της Επιτροπής Διερμηνείων των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής (ΕΔΔΠΧΑ), όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

Οι εταιρείες εφαρμόζουν την ΕΔΔΠΧΑ 15, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο Παράρτημα του παρόντος κανονισμού, το αργότερο από την ημερομηνία έναρξης του πρώτου οικονομικού έτους τους που αρχίζει μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2009.

Άρθρο 3

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Βρυξέλλες, 22 Ιουλίου 2009.

Για την Επιτροπή
Charlie McCREEVY
Μέλος της Επιτροπής

⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.⁽²⁾ ΕΕ L 320 της 29.11.2008, σ. 1.⁽³⁾ ΕΕ L 199 της 21.7.2006, σ. 33.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΕΔΔΠΧΑ 15	ΕΔΔΠΧΑ Διερμηνεία 15 Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων
-----------	---

Η αναπαραγωγή επιτρέπεται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Εκτός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου προστατεύονται όλα τα δικαιώματα με εξαίρεση του δικαιώματος αναπαραγωγής για προσωπική χρήση ή άλλους θεμιτούς σκοπούς. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθύνεστε στο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) στη διεύθυνση www.iasb.org

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 15

Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Δ.Λ.Π.1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (όπως τροποποιήθηκε το 2007)
- Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
- Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις Κατασκευής
- Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα
- Δ.Λ.Π. 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία
- Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 12 Συμφωνία Παραχώρησης Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών
- Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 13 Προγράμματα Πιστότητας Πελατών

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Στον κλάδο των ακινήτων, οι οικονομικές οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή ακινήτων απευθείας ή μέσω υπεργολάβων, μπορούν να συνάψουν συμφωνίες με έναν ή περισσότερους αγοραστές πριν την ολοκλήρωση της κατασκευής. Αυτές οι συμφωνίες παίρνουν διαφορετικές μορφές.
- 2 Για παράδειγμα, οικονομικές οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή κατοικιών, μπορεί να αρχίσουν να πωλούν κατοικίες (διαμερίσματα ή μονοκατοικίες) «από τα σχέδια», δηλαδή κατά τη διάρκεια της κατασκευής ή και πριν αυτή αρχίσει. Κάθε αγοραστής συνάπτει μια συμφωνία με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση συγκεκριμένης κατοικίας όταν θα είναι έτοιμη για κατοίκηση. Συνήθως, ο αγοραστής καταβάλλει προκαταβολή στην οικονομική οντότητα, η οποία επιστρέφεται μόνον εάν η οικονομική οντότητα δεν παραδώσει την ολοκληρωμένη κατοικία σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους. Το υπόλοιπο του τιμήματος αγοράς συνήθως καταβάλλεται στην οικονομική οντότητα μόνο κατά την συμβατική ολοκλήρωση, όταν ο αγοραστής αποκτήσει το ακίνητο.
- 3 Οι οικονομικές οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή εμπορικών ή βιομηχανικών ακινήτων, δύνανται να συνάψουν σύμβαση με ένα μόνο αγοραστή. Ο αγοραστής ενδέχεται να πρέπει να πραγματοποιεί τμηματικές καταβολές μεταξύ του χρόνου της αρχικής συμφωνίας και της συμβατικής ολοκλήρωσης. Η κατασκευή μπορεί να πραγματοποιηθεί σε προ της κατασκευής ιδιόκτητο ή ενοικιασμένο οικόπεδο του αγοραστή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 4 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση εσόδων και συναφών εξόδων από οικονομικές οντότητες που αναλαμβάνουν την κατασκευή ακινήτων απευθείας ή μέσω υπεργολάβων.
- 5 Συμβάσεις εντός του πλαισίου εφαρμογής της παρούσης Διερμηνείας είναι συμβάσεις για την κατασκευή ακινήτων. Επιπροσθέτως της κατασκευής ακινήτων, συμβάσεις τέτοιου είδους μπορεί να περιλαμβάνουν την παροχή άλλων αγαθών ή υπηρεσιών.

ΘΕΜΑΤΑ

- 6 Η Διερμηνεία ασχολείται με δύο θέματα:
 - α) Εμπίπτει η σύμβαση στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 ή του Δ.Λ.Π. 18;
 - β) Πότε πρέπει να αναγνωρίζονται τα έσοδα από την κατασκευή ακινήτων;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 7 Το παράδειγμα που ακολουθεί αποδέχεται ότι η οικονομική οντότητα έχει αναλύσει τη σύμβαση για την κατασκευή ακινήτων και τυχόν συναφείς συμβάσεις και έχει συμπεράνει ότι δεν θα διατηρήσει συνεχιζόμενη διαχειριστική ανάμειξη στο βαθμό που συνήθως συνδέεται με την ιδιοκτησία, ούτε πραγματικό έλεγχο επί του κατασκευασμένου ακινήτου σε βαθμό που να αποκλείει την αναγνώριση μέρους ή όλου του ανταλλάγματος ως έσοδο. Αν η αναγνώριση μέρους του ανταλλάγματος ως έσοδο αποκλείεται, το παρακάτω παράδειγμα ισχύει μόνο για το τμήμα της σύμβασης για την οποία θα αναγνωρίζεται το έσοδο.

8. Εντός μιας μεμονωμένης σύμβασης, μια οικονομική οντότητα δύναται να αναλάβει συμβατικά να προσφέρει αγαθά ή υπηρεσίες επιπροσδέτως της κατασκευής ακινήτων (π.χ. την πώληση γης, ή την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης ακινήτου). Σύμφωνα με την παράγραφο 13 του Δ.Λ.Π. 18, μια τέτοια σύμβαση μπορεί να χρειαστεί να χωριστεί σε διακεκριμένα αναγνωρίσιμα στοιχεία συμπεριλαμβανομένου ενός για την κατασκευή ακινήτου. Η εύλογη αξία του συνολικού εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος για την σύμβαση, θα κατανεμηθεί σε κάθε στοιχείο. Αν εξατομικεύονται διακεκριμένα στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 10-12 της παρούσας Διερμηνείας στο στοιχείο για την κατασκευή ακινήτων, προκειμένου να προσδιορίζει εάν το στοιχείο εμπίπτει εντός του πεδίου εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 ή του Δ.Λ.Π. 18. Τα κριτήρια κατάτμησης του Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζονται τότε σε οποιοδήποτε στοιχείο της σύμβασης προσδιορίζεται ως σύμβαση κατασκευής.
9. Το παράδειγμα που ακολουθεί, αναφέρεται σε σύμβαση για την κατασκευή ακινήτων αλλά εφαρμόζεται σε στοιχείο για την κατασκευή ακινήτου που εξατομικεύεται εντός μιας σύμβασης που περιλαμβάνει άλλα στοιχεία.

Πώς προσδιορίζεται αν η σύμβαση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 ή του Δ.Λ.Π. 18

10. Ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται αν μια σύμβαση για την κατασκευή ακινήτων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 ή του Δ.Λ.Π. 18, εξαρτάται από τους όρους της σύμβασης και όλα τα σχετικά δεδομένα και τις περιστάσεις. Αυτό του είδους ο προσδιορισμός, απαιτεί κρίση αναφορικά με κάθε σύμβαση.
11. Το Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζεται όταν η σύμβαση πληροί τον ορισμό σύμβασης κατασκευής όπως παρατίθεται στην παράγραφο 3 του Δ.Λ.Π. 11: «μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων ...». Μια σύμβαση για την κατασκευή ακινήτων πληροί τον ορισμό σύμβασης κατασκευής, όταν ο αγοραστής μπορεί να καθορίσει τα κύρια δομικά στοιχεία του ακινήτου πριν την έναρξη της κατασκευής ή/και να καθορίσει βασικές δομικές αλλαγές όταν η κατασκευή βρίσκεται σε εξέλιξη (είτε ασκήσει αυτή τη δυνατότητα, είτε όχι). Όταν εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 11, η σύμβαση κατασκευής περιλαμβάνει επίσης τυχόν συμβάσεις ή στοιχεία για την παροχή υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή ακινήτων, σύμφωνα με την παράγραφο 5(a) του Δ.Λ.Π. 11 και την παράγραφο 4 του Δ.Λ.Π. 18.
12. Αντίθετα, μια σύμβαση για την κατασκευή ακινήτου στην οποία οι αγοραστές έχουν περιορισμένη δυνατότητα επιρροής στο σχέδιο του ακινήτου, δηλαδή έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν σχέδιο από σειρά επιλογών που ορίζει η οικονομική οντότητα, ή να καθορίσουν μόνο μικρές παραλλαγές στο βασικό σχέδιο, είναι μια σύμβαση για την πώληση αγαθών στο πλαίσιο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 18.

Λογιστικοποίηση εσόδων από την κατασκευή ακινήτων

Η σύμβαση είναι σύμβαση κατασκευής

13. Όταν η σύμβαση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 και η έκβασή της μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τα έσοδα ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της δραστηριότητας της σύμβασης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11.
14. Η σύμβαση μπορεί να μην πληροί τον ορισμό μιας σύμβασης κατασκευής και συνεπώς να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 18. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει εάν η σύμβαση αφορά την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών.

Η σύμβαση είναι σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών

15. Εάν η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να αποκτήσει και να παράσχει υλικά κατασκευής, η σύμβαση μπορεί να είναι μόνο σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18. Σε αυτή την περίπτωση, εάν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 20 του Δ.Λ.Π. 18, το Δ.Λ.Π. 18 απαιτεί να αναγνωριστούν τα έσοδα ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης. Οι απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 11 έχουν εφαρμογή, γενικά, ως προς την αναγνώριση των εσόδων και των σχετικών εξόδων μιας τέτοιας συναλλαγής (Δ.Λ.Π. 18 παράγραφος 21).

Η σύμβαση είναι σύμβαση για την πώληση αγαθών

16. Εάν η οικονομική οντότητα πρέπει να παράσχει υπηρεσίες μαζί με υλικά κατασκευής προκειμένου να εκτελέσει την συμβατική της υποχρέωση παροχής ακινήτου στον αγοραστή, η σύμβαση είναι σύμβαση για την πώληση αγαθών και ισχύουν τα κριτήρια αναγνώρισης εσόδων που παρατίθενται στην παράγραφο 14 του Δ.Λ.Π. 18.
17. Η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταβιβάσει στον αγοραστή τον έλεγχο και τους σημαντικούς κινδύνους και ωφέλειες της ιδιοκτησίας του υπό εκτέλεση έργου στο τρέχον του στάδιο καθώς προχωρεί η κατασκευή. Σε αυτή την περίπτωση, εάν πληρούνται συνεχώς τα κριτήρια των παραγράφων 14 του Δ.Λ.Π. 18 κατά την πρόοδο των εργασιών κατασκευής, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει έσοδα ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης. Οι ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 11 έχουν εφαρμογή, γενικά, ως προς την αναγνώριση των εσόδων και των σχετικών εξόδων μιας τέτοιας συναλλαγής.

- 18 Η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταβιβάσει στον αγοραστή τον έλεγχο και τους σημαντικούς κινδύνους και ωφέλειες της ιδιοκτησίας του ακινήτου συνολικά άπαξ (δηλαδή με την ολοκλήρωση, κατά ή μετά την παράδοση). Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα μόνο όταν ικανοποιούνται όλα τα κριτήρια της παραγράφου 14 του Δ.Λ.Π. 18.
- 19 Όταν η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτελέσει περαιτέρω εργασίες σε ακίνητο που έχει ήδη παραδοθεί στον αγοραστή, θα αναγνωρίζει υποχρέωση και έξοδα σύμφωνα με την παράγραφο 19 του Δ.Λ.Π. 18. Η υποχρέωση θα επιμετρείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37. Όταν η οικονομική οντότητα πρέπει να παραδώσει περαιτέρω αγαθά ή υπηρεσίες που είναι κατ' είδος αναγνωρίσιμα και ξεχωριστά από το ακίνητο που έχει ήδη παραδοθεί στον αγοραστή, πρέπει να εξατομικεύσει τα υπόλοιπα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως χωριστό στοιχείο της πώλησης, σύμφωνα με την παράγραφο 8 της παρούσης Διερμηνείας.

Γνωστοποιήσεις

- 20 Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης για συμβάσεις που πληρούν όλα τα κριτήρια της παραγράφου 14 του Δ.Λ.Π. 18 συνεχώς καθώς προχωρούν οι εργασίες κατασκευής (βλ. παράγραφο 17 της Διερμηνείας), θα γνωστοποιεί:
- α) πώς προσδιορίζει ποιες συμβάσεις πληρούν όλα τα κριτήρια της παραγράφου 14 του Δ.Λ.Π. 18 συνεχώς καθώς προχωρούν οι εργασίες κατασκευής
 - β) το ποσό του εσόδου που προκύπτει από τέτοιες συμβάσεις κατά την περίοδο και
 - γ) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των συμβάσεων σε εξέλιξη.
- 21 Για τις συμβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 20 που βρίσκονται σε εξέλιξη κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιήσει επίσης:
- α) Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε και τα αναγνωρισμένα κέρδη (μείον τις αναγνωρισμένες ζημιές) έως σήμερα και
 - β) το ποσό των προκαταβολών που ελήφθησαν.

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 18

- 22-23 (Η τροποποίηση δεν ισχύει για αριθμημένα Πρότυπα που περιέχουν μόνο βασικές αρχές)

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- 24 Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2009, θα γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.
- 25 Αλλαγές στη λογιστική πολιτική πρέπει να λογιστικοποιούνται αναδρομικά, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.