

KOMISSIO ASETUS (EY) N:o 636/2009,**annettu 22 päivänä heinäkuuta 2009,****tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC) tulkinnan IFRIC 15 osalta****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta 19 päivänä heinäkuuta 2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 ⁽¹⁾ ja erityisesti sen 3 artiklan 1 kohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Tiedot kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 15 päivänä lokakuuta 2008, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 ⁽²⁾.
- (2) Kansainvälinen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitea IFRIC julkaisi 3 päivänä heinäkuuta 2008 tulkinnan IFRIC 15 *Kiinteistöjen rakentamissopimukset*, jäljempänä 'IFRIC 15'. Tulkinnassa IFRIC 15 selkeytetään ja ohjeistetaan sitä, milloin kiinteistöjen rakentamisesta aiheutuvat tuotot olisi kirjattava tilinpäätökseen, varsinkin kun rakentamissopimus kuuluu IAS 11:n *Pitkäaikaishankkeet* tai IAS 18:n *Tuotot* soveltamisalaan.
- (3) Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antavan ryhmän (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) teknisen asiantuntijaryhmän (Technical Expert Group, TEG) kuulemisessa vahvistettiin, että IFRIC 15 on asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa hyväksymiselle asetettujen teknisten edellytysten mukainen. Tilinpäätösstandardeja koskevien lausuntojen tarkasteluryhmän perustamisesta tietojen antamiseksi komissiolle EFRAGin (European Financial Reporting Advisory Group) lausuntojen puolueettomuudesta ja tasapuolisuudesta

desta 14 päivänä heinäkuuta 2006 tehdyn komission päätöksen 2006/505/EY ⁽³⁾ mukaisesti kyseinen tarkasteluryhmä tarkasteli hyväksymistä koskevaa EFRAGin lausuntoa ja totesi komissiolle sen olevan tasapuolinen ja puolueeton.

(4) Sen vuoksi asetus (EY) N:o 1126/2008 olisi muutettava.

(5) Tilinpäätöskysymysten sääntelykomitea on hyväksynyt tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artiklaLisätään asetuksen (EY) N:o 1126/2008 liitteeseen kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC) tulkinta IFRIC 15 *Kiinteistöjen rakentamissopimukset* tämän asetuksen liitteen mukaisesti.**2 artikla**

Yritysten on sovellettava tämän asetuksen liitteessä tarkoitettua IFRIC 15:tä viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 31 päivän joulukuuta 2009 jälkeen.

3 artiklaTämä asetus tulee voimaan kolmantena päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu *Euroopan unionin virallisessa lehdessä*.

Tämä asetus on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa.

Tehty Brysselissä 22 päivänä heinäkuuta 2009.

Komission puolesta
Charlie MCCREEVY
Komission jäsen

⁽¹⁾ EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1.⁽³⁾ EUVL L 199, 21.7.2006, s. 33.

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IFRIC 15	Tulkinta IFRIC 15 <i>Kiinteistöjen rakentamissopimukset</i>
----------	---

TULKINTA IFRIC 15

Kiinteistöjen rakentamissopimukset

VIITTAUKSET

- IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)
- IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*
- IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*
- IAS 18 *Tuotot*
- IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*
- IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*
- IFRIC 13 *Kanta-asiakasohjelmat*

TAUSTAA

- 1 Kiinteistötoimialan yhteisöt, jotka harjoittavat kiinteistöjen rakentamista joko suoraan tai alihankkijoiden kautta, saattavat tehdä sopimuksia yhden tai useamman ostajan kanssa jo ennen rakennustyön valmistumista. Muodoltaan tällaiset sopimukset ovat hyvin erilaisia.
- 2 Esimerkiksi asuinkiinteistöjen rakentamista harjoittavat yhteisöt saattavat ryhtyä markkinoimaan yksittäisiä yksiköjä (huoneistoja tai taloja) "off plan", ts. kun rakentaminen on vielä käynnissä tai jopa ennen sen aloittamista. Jokainen ostaja tekee yhteisön kanssa sopimuksen, jonka mukaan ostaja hankkii tietyn yksikön, kun se on valmis hallintaan otettavaksi. Tavallisesti ostaja maksaa yhteisölle käsirahan, joka palautetaan vain siinä tapauksessa, että yhteisö ei pysty toimittamaan valmista yksikköä sovittujen ehtojen mukaisesti. Loput ostohinnasta maksetaan yleensä yhteisölle vasta sopimuksen mukaisen valmistumisen yhteydessä, kun yksikkö siirtyy ostajan omistukseen.
- 3 Kauppa- tai teollisuuskiinteistöjen rakentamista harjoittavat yhteisöt saattavat tehdä sopimuksen yhden ostajan kanssa. Ostajalta voidaan edellyttää työn edistymiseen perustuvia maksuja alkuperäisen sopimusajankohdan ja sopimuksen mukaisen valmistumisen välisenä aikana. Rakentaminen voi tapahtua maa-alueelle, jonka ostaja omistaa tai jonka se on ottanut vuokralle ennen rakentamisen aloittamista.

SOVELTAMISALA

- 4 Tätä tulkintaa sovelletaan tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjanpitokäsittelyyn yhteisöissä, jotka harjoittavat kiinteistöjen rakentamista joko suoraan tai alihankkijoiden kautta.
- 5 Tämän tulkinnan soveltamisalaan kuuluvat sopimukset ovat kiinteistöjen rakentamissopimuksia. Tällaiset sopimukset voivat sisältää kiinteistön rakentamisen lisäksi muiden tavaroiden toimittamista tai palvelujen tuottamista.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

- 6 Tässä tulkinnassa käsitellään kahta asiaa:
 - a) Kuuluuko sopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan?
 - b) Milloin kiinteistön rakentamisesta saatavat tuotot kirjataan?

PÄÄTÖS

- 7 Seuraavassa tarkastelussa oletetaan, että yhteisö on jo analysoinut kiinteistön rakentamissopimuksen ja mahdolliset siihen liittyvät sopimukset ja todennut, ettei sille jää rakennetussa kiinteistössä omistamiseen yleensä liittyvää liikkeenjohdollista intressiä eikä tosiasiallista määräysvaltaa niin paljon, että se estäisi saadun vastikkeen tulouttamisen osaksi tai kokonaan. Jos osaa vastikkeesta ei pystytty tulouttamaan, seuraava tarkastelu koskee vain sopimuksen tuloutettavaa osaa.

- 8 Yhteisö voi sopia samalla sopimuksella kiinteistön rakentamisen lisäksi myös tavaroiden toimittamisesta tai palvelujen tuottamisesta (esim. maa-alueen myynnistä tai kiinteistönhoitopalvelujen tuottamisesta). IAS 18:n kappaleen 13 mukaan tällainen sopimus pitää mahdollisesti jakaa erikseen yksilöitävissä oleviin osiin, joista yksi on kiinteistön rakentaminen. Sopimuksen perusteella saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo on kohdistettava kullekin osalle. Jos sopimuksesta yksilöidään erillisiä osia, yhteisö soveltaa kiinteistön rakentamista koskevaan osaan tämän tulkinnan kappaleita 10–12 ratkaistakseen, kuuluuko kyseinen osa IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan. IAS 11:n mukaisia pitkäaikaishankkeiden jakamiskriteerejä sovelletaan sitten sopimuksen osaan, jonka todetaan olevan pitkäaikaishanke.
- 9 Seuraavassa tarkastelussa viitataan kiinteistön rakentamissopimukseen, mutta se koskee myös kiinteistön rakentamista koskevaa osaa sopimuksessa, joka sisältää myös muita osia.

Sen ratkaiseminen, kuuluuko sopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan

- 10 Se, kuuluuko kiinteistön rakentamissopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan, ratkaistaan sopimuksen ehtojen ja kaikkien asiaan liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tällainen ratkaisu vaatii harkintaa jokaisen sopimuksen kohdalla.
- 11 IAS 11:tä sovelletaan silloin, kun sopimus vastaa IAS 11:n kappaleen 3 mukaista pitkäaikaishankkeen määritelmää: "erityisesti neuvoteltu sopimus, jonka mukaan valmistetaan tietty omaisuus tai ryhmä omaisuuksia..." Kiinteistön rakentamissopimus vastaa pitkäaikaishankkeen määritelmää, kun ostaja pystyy määräämään kiinteistöä koskevan suunnitelman keskeisistä rakenteellisista elementeistä ennen rakentamisen aloittamista ja/tai määräämään keskeisistä rakenteellisista muutoksista rakentamisen aikana (riippumatta siitä, käyttääkö se tätä mahdollisuutta). Silloin kun sovelletaan IAS 11:tä, pitkäaikaishanke sisältää myös mahdolliset sopimukset tai niiden osat, jotka koskevat välittömästi kiinteistön rakentamiseen liittyvien palvelujen tuottamista, IAS 11:n kappaleen 5(a) ja IAS 18:n kappaleen 4 mukaisesti.
- 12 Sen sijaan kiinteistön rakentamissopimus, jonka mukaan ostajilla on vain rajoitettu mahdollisuus vaikuttaa kiinteistöä koskevaan suunnitelmaan, esim. mahdollisuus valita yhteisön antamista vaihtoehtoista tai päättää vain vähäisistä muutoksista perussuunnitelmaan, on IAS 18:n soveltamisalaan kuuluva tavaroiden myyntiä koskeva sopimus.

Kiinteistön rakentamisesta saatavien tuottojen kirjanpito- ja käsitteily

Sopimus on pitkäaikaishanke

- 13 Silloin kun sopimus kuuluu IAS 11:n soveltamisalaan ja sen lopputulos on luotettavasti arvioitavissa, yhteisön on kirjattava tuotot IAS 11:n mukaisesti hankkeen valmistusasteen perusteella.
- 14 Sopimus ei mahdollisesti vastaa pitkäaikaishankkeen määritelmää ja sen vuoksi kuuluu IAS 18:n soveltamisalaan. Tällöin yhteisön on ratkaistava, onko kyseessä palvelujen tuottamista vai tavaroiden myyntiä koskeva sopimus.

Sopimus on palvelujen tuottamista koskeva sopimus

- 15 Jos yhteisöltä ei edellytetä rakennusmateriaalien hankkimista ja toimittamista, sopimus saattaa olla IAS 18:n mukainen vain palvelujen tuottamista koskeva sopimus. Tällöin tuotot on IAS 18:n mukaan kirjattava liiketoimen valmistusasteen perusteella käyttäen valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää, jos IAS 18:n kappaleen 20 mukaiset kriteerit täyttyvät. IAS 11:n vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa tällaisen liiketoimen tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjaamiseen (IAS 18 kappale 21).

Sopimus on tavaroiden myyntiä koskeva sopimus

- 16 Jos yhteisöltä edellytetään sekä palvelujen tuottamista että rakennusmateriaalien toimittamista, jotta se täyttäisi sopimuksen mukaisen veloitteensa luovuttaa kiinteistö ostajalle, sopimus on tavaroiden myyntiä koskeva sopimus ja siihen sovelletaan IAS 18:n kappaleen 14 mukaisia tulouttamiskriteerejä.
- 17 Yhteisö saattaa rakentamisen edetessä siirtää ostajalle määräysvallan ja merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut, jotka koskevat keskeneräistä työtä sen senhetkisessä tilassa. Jos tällöin kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset kriteerit täyttyvät jatkuvasti rakentamisen edetessä, yhteisön on kirjattava tuotot valmistusasteen perusteella käyttäen valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää. IAS 11:n vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa tällaisen liiketoimen tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjaamiseen.

- 18 Yhteisö saattaa siirtää ostajalle koko kiinteistöä koskevan määräysvallan ja sen omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut samalla kertaa (esim. työn valmistuessa, luovutuksen tapahtuessa tai luovutuksen jälkeen). Tällöin yhteisön on kirjattava tuotot vasta, kun kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset ehdot täyttyvät.
- 19 Silloin kun yhteisön täytyy suorittaa ostajalle jo luovutettua kiinteistöä koskevaa lisätyötä, sen on kirjattava velka ja kulu IAS 18:n kappaleen 19 mukaisesti. Velka on arvostettava IAS 37:n mukaisesti. Kun yhteisö joutuu luovuttamaan lisää tavaroita tai tuottamaan lisää palveluja, jotka ovat yksilöitävissä erillään ostajalle jo luovutetusta kiinteistöstä, se olisi yksilöinyt jäljellä olevat tavarat tai palvelut myynnin erilliseksi osatekijäksi tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

- 20 Kun yhteisö kirjaa valmistusasteen mukaisesti tuotot sopimuksesta, joka täyttää kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset ehdot jatkuvasti rakentamisen edetessä (ks. tämän tulkinnan kappale 17), sen on esitettävä tilinpäätöksessään:
- a) millä tavoin se ratkaisee, mitkä sopimukset täyttävät kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset kriteerit jatkuvasti rakentamisen edetessä;
 - b) tällaisista sopimuksista syntyvien tuottojen määrä kaudella; ja
 - c) sopimuksiin perustuvien keskeneräisten töiden valmistusastetta määritettäessä käytetyt menetelmät.
- 21 Kappaleessa 20 kuvatuista sopimuksista, joihin perustuva työ on raportointipäivänä kesken, yhteisön on lisäksi esitettävä:
- a) kertyneet toteutuneet menot ja kirjatut voitot (kirjatuilla tappioilla vähennettyinä) kyseiseen päivään mennessä; ja
 - b) saadut ennakot.

MUUTOKSET IAS 18:N LIITTEeseen

22–23 [Muutos ei koske varsinaista numeroitua standarditekstiä.]

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

- 24 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2009 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.
- 25 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutokset on käsiteltävä takautuvasti IAS 8:n mukaisesti.