

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 636/2009

av den 22 juli 2009

om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 med avseende på tolkning 15 från *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC)

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpningen av internationella redovisningsstandarder⁽¹⁾, särskilt artikel 3.1, och

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008⁽²⁾ antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.
- (2) Den 3 juli 2008 offentliggjorde *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) tolkning nr 15, *Avtal om uppförande av fastigheter*, (nedan kallad IFRIC 15). IFRIC 15 är en tolkning som ger förtydliganden och vägledning om när intäkter från uppförande av fastigheter bör redovisas, och i synnerhet om huruvida ett avtal om uppförande faller inom tillämpningsområdet för IAS 11, *Entreprenadavtal*, eller IAS 18, *Intäkter*.
- (3) Överläggningarna med den tekniska expertgruppen inom *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) ger stöd för att IFRIC 15 uppfyller de tekniska kriterier för antagande som anges i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002. I enlighet med kommissionens beslut 2006/505/EG av den 14 juli 2006 om inrättande av en granskningsgrupp för redovisningsstandarder med uppgift att bistå kommissionen med yttranden om ob-

jektivitet och opartiskhet i rekommendationer från *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG)⁽³⁾ har granskningsgruppen för redovisningsstandarder granskat EFRAG:s rekommendation om godkännande och meddelat Europeiska kommissionen att den är välavvägd och objektiv.

- (4) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.
- (5) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning överensstämmer med yttrandet från Föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

I bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska IFRIC:s tolkning nr 15, *Avtal om uppförande av fastigheter*, införas enligt bilagan till denna förordning.

Artikel 2

Alla företag ska tillämpa IFRIC 15, enligt bilagan till den här förordningen, senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2009.

Artikel 3

Denna förordning träder i kraft den tredje dagen efter det att den har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 22 juli 2009.

På kommissionens vägnar
Charlie McCREEVY
Ledamot av kommissionen

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 320, 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ EUT L 199, 21.7.2006, s. 33.

BILAGA

INTERNATIONELLA REDOVISNINGSTANDARDER

IFRIC 15	IFRIC-tolkning 15 <i>Avtal om uppförande av fastigheter</i>
----------	---

IFRIC-TOLKNING 15

Avtal om uppförande av fastighet

REFERENSER

- IAS 1 Utformning av finansiella rapporter (enligt omarbetning 2007)
- IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
- IAS 11 *Entreprenadavtal*
- IAS 18 *Intäkter*
- IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*
- IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster*
- IFRIC 13 *Kundlojalitetsprogram*

BAKGRUND

- 1 I fastighetsbranschen kan företag som åtar sig att uppföra en fastighet, direkt eller genom underentreprenörer, teckna avtal med en eller flera köpare innan uppförandet är avslutat. Sådana avtal har olika former.
- 2 Exempelvis kan företag som åtar sig att uppföra bostäder börja marknadsföra enskilda enheter (lägenheter eller hus) under uppförandet, eller till och med innan det har påbörjats. Varje köpare tecknar ett avtal med företaget om att förvärva en viss enhet när den är färdig för inflyttning. Vanligen betalar köparen en handpenning till företaget som kan återbetalas endast om företaget inte klarar att leverera den färdiga enheten enligt de avtalade villkoren. Återstoden av köpeskillingen betalas vanligen till företaget först vid avtalets uppfyllande, när köparen blir ägare till enheten.
- 3 Företag som åtar sig att uppföra kommersiella fastigheter eller industrifastigheter kan teckna avtal med en enskild köpare. Köparen kan vara tvungen att göra betalningar i takt med uppförandet från tidpunkten för det inledande avtalet till avtalets uppfyllande. Uppförande kan ske på mark som köparen äger eller genom leasing-avtal förfoga över innan uppförandet påbörjas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 4 Denna tolkning tillämpas på redovisning av intäkter och tillhörande kostnader av företag som åtar sig att uppföra fastigheter direkt eller genom underentreprenörer.
- 5 Avtal i denna tolkning är avtal om uppförandet av fastighet. Utöver uppförandet av fastighet kan sådana avtal innefatta leverans av andra varor eller tjänster.

FRÅGESTÄLLNINGAR

- 6 Tolknigen behandlar två frågor:
 - a) Ligger avtalet inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18?
 - b) När ska intäkter från uppförandet av fastighet redovisas?

BESLUT

- 7 I följande diskussion förutsätts att företaget tidigare har analyserat avtalet för uppförandet av fastighet och tillhörande avtal och kommit fram till att det inte kommer att behålla vare sig ett sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande eller någon reell kontroll över den uppförda fastigheten i en omfattning som skulle utesluta redovisning av del av eller hela köpeskillingen som intäkt. Om intäktsredovisning av del av köpeskillingen är utesluten gäller följande diskussion endast den del av avtalet för vilken intäkt kommer att redovisas.

8 I ett enskilt avtal kan ett företag avtala att leverera varor eller tjänster utöver uppförandet av fastighet (t.ex. försäljning av mark eller tillhandahållande av fastighetsförvaltningstjänster). Enligt punkt 13 i IAS 18 kan ett sådant avtal behöva delas upp i separat identifierbara delar, däribland en del avseende uppförandet av fastighet. Det verkliga värdet på den totala köpeskilling som erhållits eller kan erhållas för avtalet ska fördelas på varje del. Om separata delar identifieras tillämpar företaget punkt 10–12 i denna tolkning på delen som avser uppförandet av fastighet i syfte att fastställa om den delen ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18. Uppdelningskriterierna i IAS 11 tillämpas då på varje del i avtalet som bestäms vara ett entreprenaduppdrag.

9 Följande diskussion gäller ett avtal om uppförandet av fastighet men tillämpas också på delavtal om uppförandet av fastighet som identifieras i ett avtal som innefattar andra delar.

Fastställande av om avtalet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18

10 Fastställandet av om ett avtal om uppförande av fastighet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18 beror på villkoren för avtalet och alla omgivande fakta och omständigheter. Sådant fastställande kräver bedömning av varje avtal.

11 IAS 11 tillämpas när avtalet motsvarar definitionen på ett entreprenadavtal i punkt 3 i IAS 11: "ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt ...". Ett avtal om uppförandet av fastighet uppfyller definitionen av ett entreprenadavtal när köparen kan specificera byggnadselement i fastighetens konstruktion innan uppförandet påbörjas och/eller specificera större ändringar i dessa under uppförandet (oavsett om köparen utnyttjar denna möjlighet eller ej). När IAS 11 tillämpas innefattar entreprenadavtalet även alla avtal eller delavtal avseende tillhandahållande av tjänster som har direkt koppling till uppförandet av fastigheten enligt punkt 5 (a) i IAS 11 och punkt 4 i IAS 18.

12 Däremot är ett avtal om uppförandet av fastighet i vilket köpare endast har begränsad möjlighet att påverka utformningen av fastigheten, exempelvis välja en ritning ur ett urval av alternativ som företaget anger, eller att bestämma endast mindre variationer av den grundläggande ritningen, ett avtal om försäljning av varor som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18.

Redovisning av intäkter från uppförandet av fastighet

Avtalet är ett entreprenadavtal

13 När avtalet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 och dess utfall kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt ska företaget redovisa intäkter genom hänvisning till uppdragsverksamhetens färdigställandegrad enligt IAS 11.

14 Det kan vara så att avtalet inte motsvarar definitionen på ett entreprenadavtal och därför ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18. I det fallet ska företaget bestämma om avtalet gäller tillhandahållandet av tjänster eller försäljning av varor.

Avtalet är ett avtal om tillhandahållande av tjänster

15 Om företaget inte måste köpa och tillhandahålla byggnadsmaterial kan avtalet vara endast ett avtal om tillhandahållande av tjänster enligt IAS 18. I det fallet, om kriterierna i punkt 20 i IAS 18 är uppfyllda, krävs enligt IAS 18 att intäkter redovisas genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad med hjälp av successiv vinstavräkning. Kraven i IAS 11 tillämpas i regel vid redovisning av intäkter och tillhörande kostnader för sådan transaktion (IAS 18, punkt 21).

Avtalet är ett avtal om försäljning av varor

16 Om företaget måste tillhandahålla tjänster tillsammans med byggnadsmaterial för att kunna uppfylla sin avtalsenliga förpliktelse att leverera fastigheten till köparen, är avtalet ett avtal om försäljning av varor och kriterierna för redovisning av intäkter som anges i punkt 14 i IAS 18 gäller.

17 Företaget kan till köparen överlåta kontrollen över och de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägande av det pågående arbetet i dess aktuella skick under uppförandet. I det fallet, om alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 kontinuerligt uppfylls under uppförandets gång, ska företaget redovisa intäkter genom hänvisning till färdigställandegrad med hjälp av successiv vinstavräkning. Kraven i IAS 11 tillämpas i regel vid redovisning av intäkter och tillhörande kostnader för sådan transaktion.

- 18 Företaget kan till köparen överlåta kontrollen över och de betydande risker och fördelar som förknippas med ägande av fastigheten i sin helhet vid ett enskilt tillfälle (exempelvis vid färdigställande, vid eller efter leverans). I det fallet ska företaget endast redovisa intäkt när alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 är uppfyllda.
- 19 När företaget måste utföra ytterligare arbete på fastighet som redan levererats till köparen ska det redovisa en skuld och en kostnad enligt punkt 19 i IAS 18. Skulden ska värderas enligt IAS 37. När företaget måste leverera fler varor eller tjänster som går att identifiera skilt från den fastighet som redan levererats till köparen skulle det ha identifierat återstående varor och tjänster som en separat del av försäljningen, enligt punkt 8 i denna tolkning.

Upplysningar

- 20 När ett företag redovisar intäkter genom användning av successiv vinstavräkning för avtal som kontinuerligt uppfyller alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 under uppförandet (se punkt 17 i tolkningen) ska det lämna upplysning om
- hur det fastställer vilka avtal som kontinuerligt uppfyller alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 under uppförandet
 - det intäktsbelopp som blir följderna av sådana avtal under perioden
 - de metoder som används för att fastställa färdigställandegraden för pågående uppdrag.
- 21 För de avtal som beskrivs i punkt 20 som är pågående per balansdagen ska företaget också lämna upplysning om
- summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (efter avdrag för redovisade förluster) fram till balansdagen och
 - erhållna förskott.

ÄNDRINGAR I BILAGAN TILL IAS 18

- 22–23 [Ändringen är inte tillämplig på formella, numrerade standarder]

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 24 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en period som börjar före 1 januari 2009, ska det lämna upplysning om detta.
- 25 Byten av redovisningsprincip ska redovisas retroaktivt enligt IAS 8.
-