

KOMMISJONSFORORDNING (EF) nr. 636/2009**2015/EØS/3/62****av 22. juli 2009**

om endring av forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarer i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 med hensyn til tolkning nr. 15 fra Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC)(*)

KOMMISJONEN FOR DE EUROPEISKE FELLESSKAP
HAR —

under henvisning til traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap,

under henvisning til europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarer⁽¹⁾, særlig artikkel 3 nr. 1, og

ut fra følgende betraktninger:

- 1) Ved kommisjonsforordning (EF) nr. 1126/2008⁽²⁾ ble det vedtatt visse internasjonale regnskapsstandarer og tolkninger som forelå 15. oktober 2008.
- 2) 3. juli 2008 kunngjorde Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) tolkning nr. 15: «Avtaler om bygging av fast eiendom», heretter kalt «IFRIC 15». IFRIC 15 er en tolkning som presiserer og gir veiledering om når driftsinntekter fra bygging av fast eiendom bør innregnes i regnskapet, særlig hvorvidt en anleggskontrakt hører inn under virkeområdet for IAS 11: «Anleggskontrakter» eller IAS 18: «Driftsinntekter».
- 3) Samråd med gruppen av teknisk sakkyndige (TEG) innenfor EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) bekrefter at IFRIC 15 oppfyller de tekniske kriteriene for vedtakelse fastsatt i artikkel 3 nr. 2 i forordning (EF) nr. 1606/2002. I samsvar med kommisjonsbeslutning 2006/505/EF av 14. juli 2006 om opprettelse av en rådgivende undersøkelsesgruppe

for regnskapsstandarer som skal bistå Kommisjonen med hensyn til objektivitet og nøytralitet i uttalelser fra European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ⁽³⁾ har den rådgivende undersøkelsesgruppen vurdert EFRAGs uttalelse om godkjenning for å være balansert og objektiv, og underrettet Kommisjonen om dette.

4) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor endres.

5) Tiltakene fastsatt i denne forordning er i samsvar med uttalelse fra Komiteen for regnskapsregulering —

VEDTATT DENNE FORORDNING:

Artikkkel 1

I vedlegget til forordning (EF) nr. 1126/2008 innsettes tolkning nr. 15: «Avtaler om bygging av fast eiendom» fra Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) som fastsatt i vedlegget til denne forordning.

Artikkkel 2

Alle selskaper skal anvende IFRIC 15 som fastsatt i vedlegget til denne forordning, senest fra første dag i det regnskapsåret som begynner etter 31. desember 2009.

Artikkkel 3

Denne forordning trer i kraft den tredje dag etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*.

Denne forordning er bindende i alle deler og kommer direkte til anvendelse i alle medlemsstater.

Utferdiget i Brussel, 22. juli 2009.

For Kommisjonen

Charlie McCREEVY

Medlem av Kommisjonen

(*) Denne fellesskapsrettsakten, kunngjort i EUT L 191 av 23.7.2009, s. 5, er omhandlet i EØS-komiteens beslutning nr. 158/2009 av 4. desember 2009 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett), se EØS-tillegget til *Den europeiske unions tidende* nr. 12 av 11.3.2010, s. 62.

(¹) EFT L 243 av 11.9.2002, s. 1.

(²) EUT L 320 av 29.11.2008, s. 1.

(³) EUT L 199 av 21.7.2006, s. 33.

*VEDLEGG***INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER**

IFRIC 15	IFRIC-tolkning nr. 15: «Avtaler om bygging av fast eiendom»
----------	---

IFRIC-TOLKNING 15*Avtaler om bygging av fast eiendom***HENVISNINGER**

- IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» (revidert i 2007)
- IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil»
- IAS 11: «Anleggskontrakter»
- IAS 18: «Driftsinntekter»
- IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler»
- IFRIC-tolkning 12: «Tjenestetettingsordninger»
- IFRIC 13: «Kundelojalitetsprogrammer»

BAKGRUNN

- 1 I eiendomsbransjen kan foretak som påtar seg bygging av fast eiendom, direkte eller gjennom underleverandører, inngå avtaler med én eller flere kjøpere før bygningen er fullført. Slike avtaler kan ha forskjellig utforming.
- 2 Foretak som påtar seg bygging av boligeiendommer, kan for eksempel begynne markedsføringen av de enkelte enhetene (leiligheter eller hus) mens byggingen fremdeles pågår eller til og med før den har begynt («off-plan»). Hver kjøper inngår da en avtale med foretaket om å overta en spesifisert enhet når den er klar til innflytting. Vanligvis betaler kjøperen et depositum til foretaket som kan refunderes bare dersom foretaket ikke leverer den ferdigstilte enheten i samsvar med avtalevilkårene. Resten av kjøpsprisen betales vanligvis til foretaket først når avtalevilkårene er oppfylt, når kjøperen overtar enheten.
- 3 Foretak som påtar seg bygging av forretnings- eller industrieiendommer, kan inngå en avtale med én enkelt kjøper. Kjøperen kan være forpliktet til å foreta delinnbetalinger i tidsrommet mellom tidspunktet da avtalen inngås og eiendommen ferdigstilles i henhold til avtalen. Byggingen kan finne sted på en tomt som kjøperen eier eller har leid før byggingen begynner.

VIRKEOMRÅDE

- 4 Denne tolkning skal anvendes på regnskapsføring av driftsinntekter og tilknyttede kostnader for foretak som påtar seg bygging av fast eiendom, enten direkte eller indirekte gjennom underleverandører.
- 5 Avtaler som hører inn under denne tolknings virkeområde, er avtaler om bygging av fast eiendom. I tillegg til bygging av fast eiendom kan slike avtaler omfatte levering av andre varer eller ytting av andre tjenester.

PROBLEMSTILLINGER

- 6 Denne tolkning omhandler to problemstillinger:

- a) Hører avtalen inn under virkeområdet for IAS 11 eller IAS 18?
- b) Når bør driftsinntekter fra bygging av fast eiendom innregnes?

KONSENSUS

- 7 I den følgende drøftingen antas det at foretaket på forhånd har analysert avtalen om bygging av fast eiendom og eventuelle tilknyttede avtaler, og konkludert med at det ikke ønsker å videreføre sitt forvaltningsmessige engasjement i et omfang som vanligvis er forbundet med eiendomsrett, og heller ikke ønsker reell kontroll over den oppførte eiendommen i et omfang som ville utelukke at deler av eller hele vederlaget skulle innregnes som driftsinntekt. Dersom innregning av deler av vederlaget er utelukket, gjelder drøftelsen nedenfor bare den delen av avtalen som det vil bli innregnet driftsinntekt for.

- 8 Innenfor én og samme avtale kan et foretak påta seg å levere varer eller yte tjenester i tillegg til bygging av fast eiendom (for eksempel salg av tomt eller yting av eiendomsforvaltningstjenester). I samsvar med nr. 13 i IAS 18 kan en slik avtale måtte deles opp i separate identifiserbare komponenter, herunder en komponent som gjelder bygging av fast eiendom. Den virkelige verdien av det samlede vederlaget som er mottatt eller skal mottas, skal fordeles på hver enkelt komponent. Dersom separate komponenter identifiseres, skal foretaket anvende nr. 10-12 i denne tolkning på komponenten bygging av fast eiendom for å fastsette hvorvidt den aktuelle komponenten hører inn under virkeområdet for IAS 11 eller IAS 18. Oppdelingskriteriene i IAS 11 skal da anvendes på alle komponenter som vurderes som en anleggskontrakt.
- 9 Drøftelsen nedenfor henviser til en avtale om bygging av fast eiendom, men kan også anvendes på en komponent som innebærer bygging av fast eiendom innenfor en avtale som også omfatter andre komponenter.

Fastsettelse av hvorvidt avtalen hører inn under virkeområdet for IAS 11 eller IAS 18

- 10 Fastsettelsen av hvorvidt en avtale om bygging av fast eiendom hører inn under virkeområdet for IAS 11 eller IAS 18, er avhengig av avtalens vilkår samt alle fakta og omstendigheter rundt avtalen. Slik fastsettelse krever at det foretas en vurdering av hver enkelt avtale.
- 11 IAS 11 får anvendelse når avtalen oppfyller definisjonen av en anleggskontrakt fastsatt i nr. 3 i IAS 11: «en kontrakt som er særlig framforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler ...». En avtale om bygging av fast eiendom oppfyller definisjonen av en anleggskontrakt når kjøperen har rett til å spesifisere de viktigste bygningsmessige elementene ved eiendommens utforming før byggingen begynner og/eller spesifisere viktige bygningsmessige endringer under byggingen (uansett om kjøperen utnytter denne muligheten eller ikke). Når IAS 11 får anvendelse, omfatter også anleggskontrakten eventuelle kontrakter eller komponenter som gjelder yting av tjenester som er direkte tilknyttet byggingen av fast eiendom i samsvar med nr. 5 a) i IAS 11 og nr. 4 i IAS 18.
- 12 En avtale om bygging av fast eiendom der kjøperen bare har begrenset mulighet til å påvirke eiendommens utforming og for eksempel kan velge blant flere forslag som foretaket har spesifisert, eller spesifisere mindre endringer av den grunnleggende utformingen, er derimot en avtale om salg av varer innenfor virkeområdet for IAS 18.

Regnskapsføring av driftsinntekter fra bygging av fast eiendom

Avtalen er en anleggskontrakt

- 13 Når avtalen hører inn under virkeområdet for IAS 11, og resultatet kan estimeres på en pålitelig måte, skal foretaket innregne driftsinntekter med henvisning til kontraktvirksomhetens fullføringsgrad i samsvar med IAS 11.
- 14 Det er mulig at avtalen ikke oppfyller definisjonen av en anleggskontrakt, og følgelig hører inn under virkeområdet for IAS 18. I så fall skal foretaket fastsette hvorvidt avtalen gjelder yting av tjenester eller salg av varer.

Avtalen er en avtale om yting av tjenester

- 15 Dersom det ikke kreves at foretaket anskaffer og leverer byggematerialer, kan det hende at avtalen bare er en avtale om yting av tjenester i samsvar med IAS 18. I så fall, dersom kriteriene i nr. 20 i IAS 18 er oppfylt, krever IAS 18 at driftsinntekter skal innregnes med henvisning til transaksjonens fullføringsgrad ved hjelp av metoden for løpende avregning. Kravene i IAS 11 kan generelt anvendes for innregning av driftsinntekter og de tilknyttede kostnadene ved en slik transaksjon (IAS 18 nr. 21).

Avtalen er en avtale om salg av varer

- 16 Dersom det kreves at foretaket skal yte tjenester i tilknytning til byggematerialene for å oppfylle en kontraktsregulert plikt til å overlevere den faste eiendommen til kjøperen, er avtalen en avtale om salg av varer, og kriteriene for innregning av driftsinntekter fastsatt i nr. 14 i IAS 18 skal anvendes.
- 17 Kontroll samt betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til arbeidet som er under utføring i dets nåværende tilstand, kan overføres fra foretaket til kjøperen i takt med arbeidets framdrift. I så fall, dersom kriteriene i nr. 14 i IAS 18 oppfylles løpende under arbeidets framdrift, skal foretaket innregne driftsinntekter med henvisning til fullføringsgrad ved hjelp av ved hjelp av metoden for løpende avregning. Kravene i IAS 11 kan generelt anvendes for innregning av driftsinntekter og de tilknyttede kostnadene ved en slik transaksjon.

- 18 Kontroll samt betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til den faste eiendommen kan overføres fra foretaket til kjøperen i sin helhet på én gang (for eksempel ved fullføring, ved overlevering eller etter overlevering). I så fall skal foretaket innregne driftsinntekter bare når alle kriteriene i nr. 14 i IAS 18 er oppfylt.
- 19 Når det kreves at foretaket skal utføre ytterligere arbeid på fast eiendom som allerede er overlevert til kjøperen, skal det innregne en forpliktelse og en kostnad i samsvar med nr. 19 i IAS 18. Forpliktsen skal måles i samsvar med IAS 37. Når det kreves at foretaket skal levere varer eller yte tjenester som kan identifiseres separat fra den faste eiendommen som allerede er overlevert til kjøperen, vil foretaket ha identifisert de gjenværende varene eller tjenestene som en separat komponent av salget, i samsvar med nr. 8 i denne tolkning.

Opplysninger

- 20 Når et foretak benytter metoden for løpende avregning til innregning av driftsinntekter for avtaler som løpende oppfyller alle kriteriene i nr. 14 i IAS 18 under arbeidets framdrift, (se nr. 17 i denne tolkning), skal det opplyse om følgende:
- hvordan foretaket fastsetter hvilke avtaler som løpende oppfyller alle kriteriene i nr. 14 i IAS 18 under arbeidets framdrift,
 - beløpet for driftsinntekter som oppstår av slige avtaler i perioden, og
 - hvilke metoder som er benyttet til å fastsette fullføringsgraden for løpende avtaler.
- 21 Når det gjelder avtaler som er beskrevet i nr. 20 og er løpende avtaler på rapporteringstidspunktet, skal foretaket også opplyse om følgende:
- samlet omfang av påløpte utgifter og innregnede overskudd (minus innregnede underskudd) til dato, og
 - omfanget av mottatt forskudd.

ENDRINGER AV VEDLEGGET TIL IAS 18

22-23 [Endringen er ikke relevant for tidligere offentligjorte, nummererte standarder.]

IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER

- 24 Et foretak skal anvende denne tolkning på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2009 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt. Dersom et foretak anvender denne tolkning på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2009, skal foretaket opplyse om dette.
- 25 Endringer i regnskapsprinsipper skal regnskapsføres med tilbakevirkende kraft i samsvar med IAS 8.
-