VERORDENING (EG) Nr. 1260/2008 VAN DE COMMISSIE

van 10 december 2008

houdende wijziging van Verordening (EG) nr. 1126/2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad wat International Accounting Standard (IAS) 23 betreft

(Voor de EER relevante tekst)

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap,

Gelet op Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen [1], en met name op artikel 3, lid 1,

Overwegende hetgeen volgt:

(1) Bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie [2] werd een aantal op 15 oktober 2008 bestaande internationale standaarden en interpretaties goedgekeurd.

(2) Op 29 maart 2007 heeft de International Accounting Standards Board (IASB) een herziene versie van International Accounting Standard (IAS) 23 Financieringskosten (hierna de „herziene IAS 23" genoemd) gepubliceerd. Met de herziene IAS 23 wordt de in IAS 23 opgenomen mogelijkheid om financieringskosten onmiddellijk als last op te nemen, geschrapt in zoverre dat zij rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving, bouw of productie van een in aanmerking komend actief. Alle dergelijke financieringskosten worden geactiveerd en vormen een onderdeel van de kostprijs van het actief. Andere financieringskosten moeten als last worden opgenomen. De herziene IAS 23 heeft voorrang op de in 1993 herziene IAS 23 Financieringkosten.

(3) Overleg met de werkgroep van technische deskundigen van EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) heeft bevestigd dat de herziene IAS 23 beantwoordt aan de in artikel 3, lid 2, van Verordening (EG) nr. 1606/2002 vervatte technische goedkeuringscriteria. Overeenkomstig Besluit 2006/505/EG van de Commissie van 14 juli 2006 tot oprichting van een werkgroep voor de beoordeling van adviezen over verslaggevingsstandaarden om de Commissie van advies te dienen over de objectiviteit en neutraliteit van de adviezen van de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) [3], heeft de werkgroep voor de beoordeling van adviezen over verslaggevingsstandaarden dit advies van de EFRAG bekeken en de Commissie meegedeeld dat het evenwichtig en objectief is.

(4) Verordening (EG) nr. 1126/2008 moet daarom dienovereenkomstig worden gewijzigd.

(5) De in deze verordening vervatte maatregelen zijn in overeenstemming met het advies van het Regelgevend Comité voor financiële verslaglegging,

HEEFT DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

Artikel 1

In de bijlage bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 wordt International Accounting Standard IAS 23 (herziene versie van 1993) Financieringskosten vervangen door de in de bijlage bij deze verordening opgenomen International Accounting Standard IAS 23 (herziene versie van 2007) Financieringskosten.

Artikel 2

Elke onderneming past de in de bijlage bij deze verordening opgenomen IAS 23 (herziene versie van 2007) toe uiterlijk vanaf de aanvangsdatum van haar eerste boekjaar dat na 31 december 2008 van start gaat.

Artikel 3

Deze verordening treedt in werking op de derde dag volgende op die van haar bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

Gedaan te Brussel, 10 december 2008.

Voor de Commissie
Charlie McCREEVY
Lid van de Commissie

[1] PB L 243 van 11.9.2002, blz. 1.
[2] PB L 320 van 29.11.2008, blz. 1.
[3] PB L 199 van 21.7.2006, blz. 33.

BIJLAGE

INTERNATIONALE STANDAARDEN VOOR JAARREKENINGEN

IAS 23	IAS 23 *Financieringskosten* (herziene versie van 2007)

Reproductie toegestaan binnen de Europese Economische Ruimte. Alle bestaande rechten voorbehouden buiten de EER, met uitzondering van het recht van reproductie voor persoonlijk of ander eerlijk gebruik. Nadere inlichtingen te verkrijgen bij de IASB op het volgende adres: www.iasb.org

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 23

Financieringskosten

BASISPRINCIPE

1 Financieringskosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving, bouw of productie van een in aanmerking komend actief vormen een onderdeel van de kostprijs van dat actief. Andere financieringskosten worden als last opgenomen.

TOEPASSINGSGEBIED

2 Een entiteit moet deze standaard toepassen bij de administratieve verwerking van financieringskosten.

3 Deze standaard behandelt niet de eigenlijke of toegerekende kosten van eigen vermogen, met inbegrip van preferent aandelenkapitaal dat niet als een verplichting is ingedeeld.

4 Een entiteit is niet verplicht deze standaard toe te passen op financieringskosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving, bouw of productie van:

(a) een in aanmerking komend actief dat tegen reële waarde wordt gewaardeerd, bijv. een biologisch actief; of

(b) voorraden die in grote hoeveelheden en op repetitieve basis worden geproduceerd als onderdeel van het gewoonlijke productieproces of anderszins.

DEFINITIES

5 De volgende begrippen worden in deze standaard gebruikt met de hierna omschreven betekenis:

Financieringskosten zijn rente en andere kosten die een entiteit maakt in verband met het lenen van middelen.

Een *in aanmerking komend actief* is een actief dat noodzakelijkerwijs pas na een aanzienlijke tijdsperiode klaar is voor het beoogde gebruik of voor verkoop.

6 Financieringskosten kunnen het volgende omvatten:

(a) rente op voorschotten in rekening-courant en op kort- en langlopende leningen;

(b) de amortisatie van kortingen of premies die verband houden met leningen;

(c) de amortisatie van additionele kosten die in verband met het afsluiten van leningen worden gemaakt;

(d) financieringskosten met betrekking tot financiële leases die zijn opgenomen in overeenstemming met IAS 17 *Leaseovereenkomsten*; en

(e) valutakoersverschillen die voortvloeien uit leningen in vreemde valuta, in zoverre zij als een aanpassing van de rentekosten worden beschouwd.

7 Afhankelijk van de omstandigheden kunnen de volgende items in aanmerking komende activa zijn:

(a) voorraden;

(b) fabrieken;

(c) elektriciteitscentrales;

(d) immateriële activa;

(e) vastgoedbeleggingen.

Financiële activa en voorraden die in een korte tijdsperiode worden geproduceerd als onderdeel van het gewoonlijke productieproces of anderszins, zijn geen in aanmerking komende activa. Activa die op het moment van hun verwerving klaar zijn voor het beoogde gebruik of voor verkoop zijn evenmin in aanmerking komende activa.

OPNAME

8 Een entiteit moet financieringskosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving, bouw of productie van een in aanmerking komend actief activeren als onderdeel van de kostprijs van dat actief. Een entiteit moet andere financieringskosten als last opnemen in de periode waarin ze zijn gemaakt.

9 Financieringskosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving, bouw of productie van een in aanmerking komend actief worden opgenomen in de kostprijs van dat actief. Dergelijke financieringskosten worden als deel van de kostprijs van het actief geactiveerd als het waarschijnlijk is dat zij zullen resulteren in toekomstige economische voordelen voor de entiteit en de kostprijs betrouwbaar kan worden bepaald. Wanneer een entiteit IAS 29 *Financiële verslaggeving in economieën met hyperinflatie* toepast, moet zij het deel van de financieringskosten dat de inflatie tijdens dezelfde periode compenseert als last opnemen in overeenstemming met alinea 21 van die standaard.

Financieringskosten die in aanmerking komen voor activering

10 De financieringskosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving, bouw of productie van een in aanmerking komend actief zijn financieringskosten die zouden zijn vermeden indien de uitgaven voor het in aanmerking komende actief niet waren gedaan. Als een entiteit middelen leent met het specifieke doel een bepaald in aanmerking komend actief te verwerven, kunnen de financieringskosten die rechtstreeks verband houden met dat in aanmerking komende actief op eenvoudige wijze worden geïdentificeerd.

11 Het kan moeilijk zijn om een rechtstreeks verband te bepalen tussen bepaalde financieringen en een in aanmerking komend actief, en de financieringskosten te bepalen die anderszins hadden kunnen worden vermeden. Een dergelijke moeilijkheid doet zich bijvoorbeeld voor als de financieringsactiviteiten van een entiteit centraal worden gecoördineerd. Er doen zich eveneens moeilijkheden voor als een groep gebruik maakt van een reeks schuldinstrumenten om middelen te lenen tegen variërende rentevoeten, en deze middelen onder verschillende voorwaarden uitleent aan andere entiteiten binnen de groep. Andere complicaties ontstaan als leningen worden aangegaan die in vreemde valuta luiden of die aan vreemde valuta zijn gekoppeld indien de groep actief is in economieën met een zeer hoge inflatie, en als gevolg van wisselkoersschommelingen. Bijgevolg is het moeilijk te bepalen welk bedrag van de financieringskosten rechtstreeks is toe te rekenen aan de verwerving van een in aanmerking komend actief en is er een zekere oordeelsvorming vereist.

12 In zoverre een entiteit middelen leent met het specifieke doel een in aanmerking komend actief te verwerven, moet de entiteit het bedrag van de financieringskosten dat in aanmerking komt voor activering bepalen als de effectieve financieringskosten van die lening tijdens de periode, verminderd met enige beleggingsinkomsten uit de tijdelijke belegging van die lening.

13 De financieringsregelingen voor een in aanmerking komend actief kunnen ertoe leiden dat een entiteit geleende middelen verwerft en daarmee verband houdende financieringskosten maakt vóór sommige of alle middelen worden gebruikt voor uitgaven in verband met het in aanmerking komende actief. In dergelijke gevallen worden de middelen vaak tijdelijk belegd tot ze kunnen worden uitgegeven voor het in aanmerking komende actief. Bij de bepaling van het bedrag van de financieringskosten dat tijdens een periode in aanmerking komt voor activering, worden eventuele beleggingsinkomsten die op dergelijke middelen zijn verkregen in mindering gebracht op de gemaakte financieringskosten.

14 In zoverre een entiteit middelen leent voor algemene doeleinden en deze aanwendt met het oog op het verwerven van een in aanmerking komend actief, moet de entiteit het bedrag van de financieringskosten dat in aanmerking komt voor activering bepalen door een activeringspercentage toe te passen op de uitgaven voor dat actief. Het activeringspercentage moet gelijk zijn aan het gewogen gemiddelde van de financieringskosten die van toepassing zijn op de leningen van de entiteit die uitstaan tijdens de periode, met uitsluiting van leningen die specifiek zijn aangegaan met het oog op de verwerving van een in aanmerking komend actief. Het bedrag van de financieringskosten dat een entiteit tijdens een periode activeert, mag niet hoger liggen dan het bedrag van de financieringskosten dat zij tijdens die periode heeft uitgegeven.

15 In sommige gevallen is het geëigend om alle leningen van de moedermaatschappij en haar dochterondernemingen op te nemen in de berekening van een gewogen gemiddelde van de financieringskosten. In andere gevallen is het geëigend dat elke dochteronderneming een gewogen gemiddelde hanteert van de financieringskosten die op haar eigen leningen van toepassing zijn.

De boekwaarde van het in aanmerking komende actief overschrijdt zijn realiseerbare waarde

16 Indien de boekwaarde of de verwachte uiteindelijke kostprijs van het in aanmerking komende actief hoger ligt dan zijn realiseerbare waarde of opbrengstwaarde, wordt de boekwaarde afgeschreven of afgewaardeerd in overeenstemming met de vereisten van andere International Accounting Standards. In bepaalde gevallen wordt het bedrag van de afschrijving of afwaardering teruggeboekt in overeenstemming met die andere International Accounting Standards.

Begin van de activering

17 De activering van financieringskosten als onderdeel van de kostprijs van een in aanmerking komend actief moet aanvangen op de aanvangsdatum. De aanvangsdatum voor activering is de datum waarop de entiteit voor het eerst voldoet aan elk van de volgende voorwaarden:

(a) ze doet uitgaven voor het actief;

(b) ze maakt financieringskosten; en

(c) ze onderneemt activiteiten die nodig zijn om het actief voor te bereiden op zijn beoogde gebruik of verkoop.

18 Uitgaven voor een in aanmerking komend actief omvatten uitsluitend die uitgaven die hebben geleid tot betalingen in contanten, de overdracht van andere activa of het aangaan van rentedragende verplichtingen. Enige ontvangen betalingen naar rato van de voortgang van het werk en steun die in verband met het actief werd verkregen (zie IAS 20 *Administratieve verwerking van overheidssubsidies en informatieverschaffing over overheidssteun*), worden in mindering gebracht op de uitgaven. De gemiddelde boekwaarde van het actief tijdens een periode, met inbegrip van reeds geactiveerde financieringskosten, is gewoonlijk een redelijke benadering van de uitgaven waarop het activeringspercentage in die periode wordt toegepast.

19 De activiteiten die nodig zijn om het actief voor te bereiden op zijn beoogde gebruik of verkoop, omvatten meer dan de fysieke bouw van het actief. Ze omvatten het technische en administratieve werk vóór de aanvang van de eigenlijke bouw, zoals activiteiten in verband met het verkrijgen van vergunningen vóór de aanvang van de eigenlijke bouw. Dergelijke activiteiten omvatten echter niet het houden van een actief als er geen productie of ontwikkeling plaatsvindt die de toestand van het actief verandert. Financieringskosten die bijvoorbeeld worden gemaakt terwijl terreinen gebruiksklaar worden gemaakt, worden geactiveerd tijdens de periode waarin de activiteiten in verband daarmee plaatsvinden. Anderzijds komen financieringskosten die worden gemaakt terwijl voor bouwdoeleinden verworven grond wordt gehouden zonder dat er enige ontwikkelingsactiviteit plaatsvindt, niet in aanmerking voor activering.

Opschorting van de activering

20 Een entiteit moet de activering van financieringskosten opschorten tijdens lange perioden waarin ze de actieve ontwikkeling van een in aanmerking komend actief onderbreekt.

21 Een entiteit kan financieringskosten maken tijdens een lange periode waarin ze de activiteiten die nodig zijn om een actief voor te bereiden op zijn beoogde gebruik of verkoop onderbreekt. Dergelijke kosten zijn kosten voor het houden van gedeeltelijk voltooide activa en komen niet voor activering in aanmerking. Normaliter schort een entiteit de activering van financieringskosten echter niet op tijdens een periode waarin ze omvangrijke technische en administratieve werkzaamheden uitvoert. Een entiteit schort de activering van financieringskosten evenmin op als een tijdelijk uitstel een noodzakelijk onderdeel vormt van het proces om een actief klaar te maken voor zijn beoogde gebruik of verkoop. De activering wordt bijvoorbeeld voortgezet tijdens de lange periode waarin een hoog waterpeil leidt tot uitstel bij de bouw van een brug, indien een dergelijk hoog waterpeil tijdens de bouwperiode normaal is in het betreffende geografische gebied.

Beëindiging van de activering

22 Een entiteit moet de activering van financieringskosten beëindigen als vrijwel alle activiteiten die nodig zijn om het in aanmerking komende actief voor te bereiden op zijn beoogde gebruik of verkoop zijn voltooid.

23 Een actief is gewoonlijk klaar voor zijn beoogde gebruik of verkoop als de eigenlijke bouw van het actief is voltooid, zelfs indien er nog administratieve routinewerkzaamheden moeten worden afgehandeld. Indien er slechts kleine wijzigingen overblijven, zoals de inrichting van een gebouw volgens de aanwijzingen van de koper of de gebruiker, vormt dit een aanwijzing dat vrijwel alle activiteiten zijn voltooid.

24 Als een entiteit de bouw van een in aanmerking komend actief in verschillende delen voltooit en elk deel afzonderlijk kan worden gebruikt terwijl de bouw van andere delen wordt voortgezet, moet de entiteit de activering van financieringskosten beëindigen wanneer vrijwel alle activiteiten die nodig zijn om dat deel voor te bereiden op zijn beoogde gebruik of verkoop zijn voltooid.

25 Een bedrijvenpark met verschillende gebouwen die elk afzonderlijk kunnen worden gebruikt, is een voorbeeld van een in aanmerking komend actief waarvan elk onderdeel kan worden gebruikt terwijl de bouw van de andere onderdelen wordt voortgezet. Een voorbeeld van een in aanmerking komend actief dat voltooid moet zijn vóór enig onderdeel kan worden gebruikt, is een fabriek waarin verschillende productieprocessen in een bepaalde volgorde moeten worden uitgevoerd in verschillende delen van de fabriek op hetzelfde terrein, zoals een staalfabriek.

INFORMATIEVERSCHAFFING

26 Een entiteit moet het volgende vermelden:

(a) het bedrag van de financieringskosten dat tijdens de periode is geactiveerd; en

(b) het activeringspercentage dat is toegepast bij het bepalen van het bedrag van de financieringskosten dat voor activering in aanmerking komt.

OVERGANGSBEPALINGEN

27 Indien de toepassing van deze standaard leidt tot een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving, moet een entiteit deze standaard toepassen op financieringskosten die verband houden met in aanmerking komende activa waarvoor de aanvangsdatum voor activering gelegen is op of na de ingangsdatum.

28 Een entiteit mag echter een willekeurige datum vóór de ingangsdatum aanwijzen en de standaard toepassen op financieringskosten die verband houden met alle in aanmerking komende activa waarvoor de aanvangsdatum voor activering op of na die datum gelegen is.

INGANGSDATUM

29 Een entiteit moet deze standaard toepassen voor jaarperioden die op of na 1 januari 2009 aanvangen. Eerdere toepassing is toegestaan. Als een entiteit deze standaard toepast vanaf een datum vóór 1 januari 2009, moet zij dit feit vermelden.

INTREKKING VAN IAS 23 (HERZIENE VERSIE VAN 1993)

30 Deze standaard vervangt de in 1993 herziene versie van IAS 23 *Financieringskosten*.

Bijlage

Wijzigingen in andere uitspraken

De wijzigingen in deze bijlage moeten worden toegepast voor jaarperioden die op of na 1 januari 2009 aanvangen. Indien een entiteit deze standaard voor een eerdere periode toepast, moeten ook de wijzigingen in deze bijlage voor die eerdere periode worden toegepast. In de gewijzigde alinea's is de nieuwe tekst onderstreept en de verwijderde tekst doorgehaald.

A1 IFRS 1 *Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards* is als volgt gewijzigd.

Alinea's 9, 12 en 13 zijn gewijzigd, na alinea 25H zijn een kopje en alinea 25I ingevoegd, en alinea 47G is toegevoegd en luidt als volgt:

„9 De overgangsbepalingen in andere IFRSs gelden voor wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving die worden aangebracht door een entiteit die reeds de IFRSs toepast. De overgangsbepalingen gelden niet voor de overgang naar de IFRSs door een *eerste toepasser*, behoudens de bepalingen in alinea's 25D, 25H, 25I, 34A en 34B.

12 In deze IFRS worden twee categorieën uitzonderingen vastgelegd op het principe dat de IFRS-openingsbalans van een entiteit in overeenstemming moet zijn met iedere IFRS:

(a) in alinea's 13 tot en met 25I en 36A tot en met 36C worden vrijstellingen vermeld ten aanzien van een aantal in andere IFRSs opgenomen vereisten.

(b) op grond van alinea's 26 tot en met 34B is retroactieve toepassing van enkele aspecten van andere IFRSs niet toegestaan.

13 Een entiteit kan een beroep doen op een of meer van de volgende vrijstellingen:

(a) …

(l) waardering tegen reële waarde van financiële activa of financiële verplichtingen bij eerste opname (alinea 25G);

(m) een financieel actief dat of een financiële verplichting die administratief wordt verwerkt in overeenstemming met IFRIC 12 *Dienstverlening uit hoofde van concessieovereenkomsten* (alinea 25H); en

(n) financieringskosten (alinea 25I).

Een entiteit mag deze vrijstellingen niet naar analogie op andere posten toepassen.

Financieringskosten

25I Een eerste toepasser mag de overgangsbepalingen die zijn beschreven in alinea's 27 en 28 van de in 2007 herziene versie van IAS 23 *Financieringskosten* toepassen. In die alinea's moeten verwijzingen naar de ingangsdatum worden geïnterpreteerd als 1 januari 2009 of, indien deze later valt, de datum van de overgang naar de IFRSs.

47G Een entiteit moet de wijzigingen in alinea's 13(n) en 25I toepassen voor jaarperioden die op of na 1 januari 2009 aanvangen. Indien een entiteit IAS 23 toepast voor een eerdere verslagperiode, moeten ook deze wijzigingen voor die eerdere verslagperiode worden toegepast."

A2 In IAS 1 *Presentatie van de jaarrekening* is de laatste zin van alinea 110 verwijderd.

A3 In IAS 7 *Het kasstroomoverzicht* wordt alinea 32 als volgt gewijzigd:

„32 Het totaalbedrag van de tijdens een periode betaalde rente moet in het kasstroomoverzicht worden opgenomen, ongeacht of het in de winst-en-verliesrekening als een last is geboekt of werd geactiveerd in overeenstemming met IAS 23 *Financieringskosten*.".

A4 In IAS 11 *Onderhanden projecten in opdracht van derden* wordt de laatste zin van alinea 18 als volgt gewijzigd:

„18 Kosten die verband houden met algemene projectactiviteiten en die kunnen worden toegerekend aan specifieke projecten omvatten ook financieringskosten.".

A5 In IAS 16 *Materiële vaste activa* wordt alinea 23 als volgt gewijzigd:

„23 De kostprijs van een materieel vast actief is het equivalent van de contante prijs op het moment van opname. Indien de betaling wordt uitgesteld tot na de gebruikelijke betalingstermijn, wordt het verschil tussen het equivalent van de contante prijs en het totaal betaalde bedrag opgenomen als rente gedurende de periode van uitgestelde betaling, tenzij die rente wordt geactiveerd in overeenstemming met IAS 23.".

A6 In IAS 38 *Immateriële activa* wordt alinea 32 als volgt gewijzigd:

„32 Indien de betaling voor een immaterieel actief wordt uitgesteld tot na de gebruikelijke betalingstermijn, is de kostprijs het equivalent van de contante prijs. Het verschil tussen dit bedrag en het totaal van de betalingen wordt als rentelast opgenomen gedurende de periode van uitgestelde betaling, tenzij het wordt geactiveerd in overeenstemming met IAS 23 *Financieringskosten*.".

A7 In IFRIC-interpretatie 1 *Wijzigingen in bestaande verplichtingen voor ontmanteling, herstel en soortgelijke verplichtingen* wordt alinea 8 als volgt gewijzigd:

„8 De periodieke oprenting van de verplichting moet als financieringskosten in de winst-en-verliesrekening worden opgenomen in de periode waarop deze betrekking heeft. Activering overeenkomstig IAS 23 is niet toegestaan.".