NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 636/2009

z 22. júla 2009,

ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokiaľ ide o interpretáciu 15 Výboru pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC)

(Text s významom pre EHP)

KOMISIA EURÓPSKYCH SPOLOČENSTIEV,

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva,

so zreteľom na nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných štandardov ([1]), najmä na jeho článok 3 ods. 1,

keďže:

(1) Nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008 ([2]) sa prijali určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré existovali k 15. októbru 2008.

(2) Výbor pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC) uverejnil 3. júla 2008 interpretáciu 15 *Zmluvy na výstavbu nehnuteľností* (ďalej len „IFRIC 15“). IFRIC 15 je interpretácia, v ktorej sa uvádza upresnenie a usmernenie o tom, v ktorých prípadoch by sa mali zaúčtovávať výnosy z výstavby nehnuteľností, a najmä či zmluva o výstavbe spadá do rozsahu pôsobnosti IAS 11 *Zmluvy o zhotovení* alebo IAS 18 *Výnosy*.

(3) Konzultácia so skupinou odborných znalcov (TEG) Európskej poradnej skupiny pre finančné výkazníctvo (EFRAG) potvrdzuje, že interpretácia IFRIC 15 spĺňa technické kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002. V súlade s rozhodnutím Komisie 2006/505/ES zo 14. júla 2006 o zriadení poradnej skupiny pre posudzovanie noriem na účely poskytovania poradenstva Komisii týkajúceho sa objektívnosti a neutrality stanovísk Európskej poradnej skupiny pre finančné výkazníctvo (EFRAG) ([3]) poradná skupina pre posudzovanie noriem posúdila stanovisko EFRAG-u ku schváleniu a informovala Komisiu, že toto stanovisko je vyvážené a objektívne.

(4) Nariadenie (ES) č. 1126/2008 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť a doplniť,

(5) Opatrenia ustanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Regulačného výboru pre účtovníctvo,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

Do prílohy k nariadeniu (ES) č. 1126/2008 sa vkladá interpretácia 15 *Zmluvy na výstavbu nehnuteľností* Výboru pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC), ako sa ustanovuje v prílohe k tomuto nariadeniu.

Článok 2

Každá spoločnosť uplatní IFRIC 15, ako sa ustanovuje v prílohe k tomuto nariadeniu, najneskôr od dátumu začiatku svojho prvého finančného roku, ktorý sa začína po 31. decembri 2009.

Článok 3

Toto nariadenie nadobúda účinnosť tretím dňom po jeho uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

Toto nariadenie je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

V Bruseli 22. júla 2009

Za Komisiu
Charlie McCREEVY
člen Komisie

([1]) Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.
([2]) Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008, s. 1.
([3]) Ú. v. EÚ L 199, 21.7.2006, s. 33.

PRÍLOHA

MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY

IFRIC 15	Interpretácia IFRIC 15 *Zmluvy na výstavbu nehnuteľností*

Reprodukcia povolená v rámci Európskeho hospodárskeho priestoru. Všetky existujúce práva vyhradené mimo EHP, s výnimkou práva reprodukovania na účely osobného použitia alebo iného riadneho nakladania. Ďalšie informácie je možné získať od IASB na adrese www.iasb.org

Interpretácia IFRIC 15

Dohody o výstavbe nehnuteľností

ODKAZY

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

— IFRIC 12 *Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb*

— IFRIC 13 *Vernostné programy pre zákazníkov*

VÝCHODISKÁ

1 V odvetví nehnuteľností môžu účtovné jednotky, ktoré priamo alebo nepriamo prostredníctvom subdodávateľov uskutočňujú výstavbu nehnuteľností, uzatvárať dohody s jedným alebo viacerými kupujúcimi pred dokončením výstavby. Takéto dohody majú rozličné formy.

2 Napríklad účtovné jednotky, ktoré uskutočňujú výstavbu obytnej nehnuteľnosti, môžu začať ponúkať na trhu individuálne obytné jednotky (byty alebo domy) „mimo plánu“, t.j. kým výstavba stále prebieha, alebo dokonca pred jej začatím. Každý kupujúci uzatvára s účtovnou jednotkou dohodu o nadobudnutí konkrétnej obytnej jednotky, keď táto obytná jednotka bude pripravená na obývanie. Kupujúci zvyčajne zaplatí účtovnej jednotke zálohu, ktorá je návratná iba vtedy, keď táto jednotka nie je schopná dodať dokončenú obytnú jednotku v súlade so zmluvnými podmienkami. Zostatok nákupnej ceny sa účtovnej jednotke spravidla uhradí iba na základe dokončenia predmetu zmluvy, keď kupujúci nadobudne vlastníctvo danej obytnej jednotky.

3 Účtovné jednotky, ktoré uskutočňujú výstavbu obchodných alebo priemyselných nehnuteľností, môžu uzatvárať dohody s jediným kupujúcim. Od kupujúceho sa môže vyžadovať povinnosť uskutočňovať postupné platby počas obdobia medzi dátumom pôvodnej dohody a dátumom dokončenia predmetu zmluvy. Výstavba sa môže uskutočňovať na pozemku, ktorý pred začatím výstavby predávajúci vlastní alebo má v prenájme.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4 Táto interpretácia sa uplatňuje na účtovanie výnosov a súvisiacich nákladov účtovnými jednotkami, ktoré uskutočňujú výstavbu nehnuteľností priamo alebo prostredníctvom subdodávateľov.

5 Dohody, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie, sú dohody o výstavbe nehnuteľností. Popri výstavbe nehnuteľností môžu takéto dohody zahŕňať aj dodanie iných tovarov alebo služieb.

RIEŠENÉ PROBLÉMY

6 V tejto interpretácii sa riešia dva problémy:

a) Patrí dohoda do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18?

b) Kedy by sa mal výnos z výstavby nehnuteľnosti vykázať?

KONSENZUS

7 V ďalej uvedenej diskusii sa predpokladá, že účtovná jednotka predtým analyzovala dohodu o výstavbe nehnuteľnosti a všetky súvisiace dohody a dospela k záveru, že si neponechá pokračujúcu manažérsku zainteresovanosť v takej miere, ktorá sa zvyčajne spája s vlastníctvom, ani účinnú kontrolu nad postavenou nehnuteľnosťou v takom rozsahu, ktorý by znemožňoval vykázať časť plnenia alebo celé plnenie ako výnos. Ak je znemožnené vykazovať nejakú časť plnenia ako výnos, ďalej uvedená diskusia sa uplatňuje iba na tú časť dohody, pri ktorej bude vykázaný výnos.

8 V rámci jednej dohody môže účtovná jednotka popri výstavbe nehnuteľnosti zmluvne dohodnúť dodanie dodatočných tovarov alebo služieb (napríklad predaj pozemkov alebo poskytnutie služieb spravovania nehnuteľností). V súlade s odsekom 13 IAS 18 môže byť potrebné rozdeliť takúto dohodu na samostatne identifikovateľné komponenty, z ktorých jeden bude komponent dohody o výstavbe nehnuteľnosti. Reálna hodnota celkového prijatého plnenia alebo pohľadávky z dohody sa alokuje ku každému komponentu. Ak sa identifikujú samostatné komponenty, účtovná jednotka na komponent dohody o výstavbe nehnuteľnosti uplatní odseky 10 až 12 tejto interpretácie s cieľom určiť, či tento komponent patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18. Kritériá IAS 11 vzťahujúce sa na segmentáciu sa potom uplatňujú na akýkoľvek komponent danej dohody, o ktorom sa určilo, že je zmluvou o zhotovení.

9 Ďalej uvedená diskusia sa vzťahuje na dohodu o výstavbe nehnuteľnosti, ale uplatňuje sa aj na komponent dohodu o výstavbe nehnuteľnosti identifikovaný v rámci zmluvy, ktorá obsahuje iné komponenty.

Určovanie, či dohoda patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18

10 Určovanie, či dohoda o výstavbe nehnuteľnosti patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18, závisí od podmienok dohody a od všetkých súvisiacich skutočností a okolností. Takéto určovanie si vyžaduje úsudok s ohľadom na každú dohodu.

11 IAS 11 sa uplatňuje, ak dohoda zodpovedá definícii zmluvy o zhotovení ustanovenej v odseku 3 IAS 11: „zmluva osobitne dohodnutá na zhotovenie aktíva alebo kombinácie hmotných aktív …“. Dohoda o výstavbe nehnuteľnosti zodpovedá definícii zmluvy o zhotovení, ak kupujúci dokáže vymedziť hlavné konštrukčné prvky architektonicko-stavebného riešenia nehnuteľnosti predtým, ako sa začne výstavba a/alebo vymedziť hlavné konštrukčné zmeny, keď už výstavba prebieha (bez ohľadu na to, či túto možnosť využije, alebo nie). Ak sa uplatňuje IAS 11, zmluva o zhotovení zahŕňa aj všetky zmluvy o poskytovaní služieb alebo ich komponenty, ktoré sa priamo vzťahujú na výstavbu nehnuteľnosti v súlade s odsekom 5 písm. a) IAS 11 a s odsekom 4 IAS 18.

12 Naproti tomu dohoda o výstavbe nehnuteľnosti, podľa ktorej kupujúci majú iba obmedzenú možnosť ovplyvniť architektonicko-stavebné riešenie danej nehnuteľnosti, ako napríklad vybrať architektonicko-stavebné riešenie z rozsahu možností vymedzených účtovnou jednotkou alebo vymedziť iba menšie odchýlky od základného architektonicko-stavebného riešenia, je dohodou o predaji tovaru patriacou do rozsahu pôsobnosti IAS 18.

Účtovanie výnosov z výstavby nehnuteľností

Daná dohoda je zmluvou o zhotovení

13 Ak daná dohoda patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 a jej výsledok je možné spoľahlivo odhadnúť, účtovná jednotka vykazuje výnosy podľa stupňa dokončenia zmluvnej činnosti v súlade s IAS 11.

14 Daná dohoda nemusí zodpovedať definícii zmluve o zhotovení a môže preto patriť do rozsahu pôsobnosti IAS 18. V takom prípade účtovná jednotka určí, či daná dohoda je dohodou o poskytovaní služieb alebo o predaji tovaru.

Daná dohoda je dohodou o poskytovaní služieb

15 Ak účtovná jednotka nie je povinná obstarať a dodať stavebné materiály, dohoda by mohla byť iba dohodou o poskytovaní služieb v súlade s IAS 18. V takom prípade, ak sú splnené kritériá v odseku 20 IAS 18, IAS 18 požaduje, aby sa výnosy vykazovali podľa stupňa dokončenia transakcie s použitím metódy percenta dokončenia. Na vykazovanie výnosov a súvisiacich nákladov takejto transakcie sa spravidla môžu uplatniť požiadavky IAS 11 (IAS 18 odsek 21).

Daná dohoda je zmluvou o predaji tovaru

16 Ak je účtovná jednotka povinná poskytnúť služby ako aj stavebné materiály na účely uskutočnenia svojej zmluvnej povinnosti dodať kupujúcemu nehnuteľnosť, daná dohoda je dohodou o predaji tovaru a uplatňujú sa kritériá na vykazovanie výnosov stanovené v odseku 14 IAS 18.

17 Účtovná jednotka by mohla previesť na kupujúceho kontrolu a významné riziká a odmeny spojené s vlastníctvom nedokončeného diela v jeho súčasnom stave v priebehu výstavby. Ak sa v takom prípade všetky kritériá uvedené v odseku 14 IAS 18 plnia sústavne počas priebehu výstavby, účtovná jednotka vykazuje výnosy podľa stupňa dokončenia s použitím metódy percenta dokončenia. Na vykazovanie výnosov a súvisiacich nákladov takejto transakcie sa spravidla môžu uplatniť požiadavky IAS 11.

18 Účtovná jednotka by mohla previesť na kupujúceho kontrolu a významné riziká a odmeny spojené s vlastníctvom danej nehnuteľnosti ako celku naraz (napríklad po dokončení, pri dodaní alebo po ňom). V takom prípade účtovná jednotka vykazuje výnosy iba ak sú splnené všetky kritériá uvedené odseku 14 IAS 18.

19 Ak je účtovná jednotka povinná vykonať ďalšiu prácu na nehnuteľnosti, ktorá už bola dodaná kupujúcemu, vykazuje záväzok a náklad v súlade s odsekom 19 IAS 18. Záväzok sa oceňuje v súlade s IAS 37. Ak je účtovná jednotka povinná dodať ďalšie tovary alebo služby, ktoré sú samostatne identifikovateľné od nehnuteľnosti, ktorá už bola dodaná kupujúcemu, identifikovala by zostávajúce tovary alebo služby ako samostatnú zložku predaja v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie.

Zverejnenia

20 Ak účtovná jednotka vykazuje výnosy s použitím metódy percenta dokončenia pri dohodách, ktoré spĺňajú všetky kritériá odseku 14 IAS 18 sústavne počas priebehu výstavby (pozri odsek 17 tejto interpretácie), účtovná jednotka zverejňuje:

a) spôsob, akým určuje, ktoré dohody spĺňajú všetky kritériá odseku 14 IAS 18 sústavne počas priebehu výstavby,

b) sumu výnosov dosiahnutých z takýchto dohôd počas obdobia a

c) metódy použité na zistenie stupňa dokončenia prebiehajúceho plnenia dohôd.

21 Účtovná jednotka takisto k dohodám opísaným v odseku 20, ktorých plnenie prebieha k dátumu vykazovania, zverejňuje:

a) súhrnnú sumu vynaložených nákladov a vykázaných ziskov (zníženú o vykázané straty) k dátumu a

b) sumu prijatých preddavkov.

ZMENY A DOPLNENIA PRÍLOHY K IAS 18

22–23 [Zmena a doplnenie sa neuplatňuje na samotné očíslované štandardy]

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

24 Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2009, zverejní túto skutočnosť.

25 Zmeny účtovnej politiky sa účtujú retrospektívne v súlade s IAS 8.