UREDBA KOMISIJE (ES) št. 636/2009

z dne 22. julija 2009

o spremembi Uredbe (ES) št. 1126/2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta glede Pojasnila 15 Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP)

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

ob upoštevanju Uredbe (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov ([1]) in zlasti člena 3(1) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

(1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008 ([2]) so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so obstajali 15. oktobra 2008.

(2) Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) je 3. julija 2008 objavil Pojasnilo OPMSRP 15, *Dogovori o izgradnji nepremičnin* (v nadaljnjem besedilu: OPMSRP 15). OPMSRP 15 pojasnjuje in daje napotke glede tega, kdaj je treba prihodek od izgradnje nepremičnine pripoznati v računovodskih izkazih in zlasti, ali dogovor o izgradnji spada na področje uporabe mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 11 (Pogodbe o gradbenih delih) ali MRS 18 (Prihodki).

(3) Posvetovanje s skupino tehničnih strokovnjakov Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG) potrjuje, da OPMSRP 15 izpolnjuje tehnična merila za sprejetje, določena v členu 3(2) Uredbe (ES) št. 1606/2002. V skladu s Sklepom Komisije št. 2006/505/ES z dne 14. julija 2006 o ustanovitvi Svetovalne skupine za presojo mnenj o računovodskih standardih, ki bo svetovala Komisiji glede objektivnosti in nevtralnosti mnenj Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG) ([3]), je Svetovalna skupina za presojo mnenj o računovodskih standardih preučila mnenje EFRAG o potrditvi in svetovala Komisiji, da je mnenje dobro uravnoteženo in objektivno.

(4) Uredbo (ES) št. 1126/2008 je zato treba ustrezno spremeniti.

(5) Ukrepi, predvideni s to uredbo, so v skladu z mnenjem Računovodskega regulativnega odbora –

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

V Prilogo k Uredbi (ES) št. 1126/2008 se vstavi Pojasnilo 15 Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP), *Dogovori o izgradnji nepremičnin*, kakor je navedeno v Prilogi k tej uredbi.

Člen 2

Posamezne družbe začnejo uporabljati Pojasnilo OPMSRP 15, ki je navedeno v Prilogi k tej uredbi, najpozneje z začetnim datumom svojega prvega finančnega leta, ki se začne po 31. decembru 2009.

Člen 3

Ta uredba začne veljati tretji dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Ta uredba je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

V Bruslju, 22. julija 2009

Za Komisijo
Charlie McCREEVY
Član Komisije

([1]) UL L 243, 11.9.2002, str. 1.
([2]) UL L 320, 29.11.2008, str. 1.
([3]) UL L 199, 21.7.2006, str. 33.

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

OPMSRP 15	Pojasnilo OPMSRP 15, *Dogovori o izgradnji nepremičnin*

Razmnoževanje je dovoljeno znotraj Evropskega gospodarskega prostora. Vse obstoječe pravice so pridržane zunaj EGP, z izjemo pravice do razmnoževanja za osebno ali drugo pošteno uporabo. Dodatne informacije so na voljo na spletni strani UOMRS: www.iasb.org

POJASNILO OPMSRP 15

Dogovori o izgradnji nepremičnin

SKLICEVANJA

— MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (popravljen 2007)

— MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*

— MRS 11 *Pogodbe o gradbenih delih*

— MRS 18 *Prihodki*

— MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

— OPMSRP 12 *Dogovori o koncesiji storitev*

— OPMSRP 13 *Programi zvestobe kupcev*

OZADJE

1 V nepremičninski dejavnosti lahko podjetja, ki se lotijo gradnje nepremičnin, neposredno ali prek podizvajalcev sklenejo dogovore z enim ali več kupci že pred dokončanjem gradnje. Ti dogovori se pojavljajo v različnih oblikah.

2 Podjetja, ki se na primer lotijo gradnje stanovanjskih nepremičnin, lahko začnejo s trženjem posameznih stanovanjskih enot (stanovanj, hiš) pred dokončanjem gradnje, tj. med potekom gradnje ali celo pred njenim začetkom. Vsak kupec s podjetjem sklene dogovor, da bo kupil določeno stanovanjsko enoto, ko bo ta pripravljena za vselitev. Kupec podjetju navadno plača predujem, ki ga slednje vrne samo v primeru, da mu dokončane stanovanjske enote ne uspe predati v skladu s pogodbenimi določili. Preostanek nakupne cene se podjetju navadno plača le ob izpolnitvi pogodbe, tj. ko stanovanjska enota preide v last kupca.

3 Podjetja, ki se lotijo gradnje komercialnih ali industrijskih nepremičnin, lahko dogovor sklenejo z enim samim kupcem. Od kupca se lahko zahteva, da v času med sklenitvijo začetnega dogovora in izpolnitvijo pogodbe izvrši postopna plačila. Gradnja lahko poteka na zemljišču, ki je v lasti kupca ali ga kupec dobi v zakup pred začetkom gradnje.

PODROČJE UPORABE

4 Pojasnilo se uporablja za obračunavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov podjetij, ki se lotijo gradnje nepremičnin neposredno ali prek podizvajalcev.

5 Dogovori, ki sodijo na področje uporabe tega pojasnila, so dogovori o izgradnji nepremičnin. Poleg izgradnje nepremičnin lahko taki dogovori vključujejo tudi zagotavljanje drugih proizvodov ali storitev.

VPRAŠANJA

6 Pojasnilo obravnava dve vprašanji:

(a) ali dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18?

(b) kdaj je treba pripoznati prihodke od izgradnje nepremičnin?

SPLOŠNO MNENJE

7 Spodnja razprava predpostavlja, da je podjetje predhodno analiziralo dogovor o izgradnji nepremičnin in vse s tem povezane dogovore ter sklenilo, da ne bo obdržalo niti toliko sodelovanja pri poslovodenju, kot se ga navadno povezuje z lastništvom, niti tolikšnega dejanskega obvladovanja zgrajenih nepremičnin, ki bi izključevalo pripoznanje dela ali celotnega plačila kot prihodka. Če je pripoznanje dela ali celotnega plačila kot prihodka izključeno, se spodnja razprava nanaša samo na del dogovora, za katerega bo prihodek pripoznan.

8 Podjetje lahko v okviru posameznega dogovora sklene pogodbo, da bo proizvode ali storitve zagotovilo poleg izgradnje nepremičnine (npr. prodaja zemljišča ali zagotavljanje storitev upravljanja z zemljiščem). V skladu s 13. členom MRS 18 se lahko tak dogovor po potrebi razdeli na ločeno opredeljive sestavine, vključno s tisto o izgradnji nepremičnin. Poštena vrednost skupnega prejetega plačila ali terjatve, ki izhaja iz dogovora, se pripozna za vsako sestavino. Če so ugotovljene ločene sestavine, podjetje uporabi 10–12. člen tega pojasnila za sestavino, ki se nanaša na izgradnjo nepremičnin, da določi, ali ta sestavina sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18. Merila za razčlenjevanje iz MRS 11 se nato uporabijo za vsako sestavino dogovora, za katero se ugotovi, da je pogodba o gradbenih delih.

9 Spodnja razprava se nanaša na dogovor o izgradnji nepremičnin, vendar se hkrati nanaša tudi na sestavino izgradnje nepremičnin, ugotovljeno v okviru dogovora, ki vključuje tudi druge sestavine.

Ugotavljanje, ali dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18

10 Ugotavljanje, ali dogovor o izgradnji nepremičnin sodi na področje uporabe MRS 11 ali MRS 18, je odvisno od določb dogovora ter vseh s tem povezanih dejstev in okoliščin. Pri tovrstnem ugotavljanju je treba presojo opraviti ločeno za vsak dogovor.

11 MRS 11 se uporablja, kadar dogovor ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih, določeni v 3. členu MRS 11: „pogodba, ki je sklenjena posebej za gradnjo kakega sredstva ali združek sredstev …“. Dogovor o izgradnji nepremičnin ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih, kadar lahko kupec pred začetkom gradnje določi glavne konstrukcijske elemente načrta nepremičnine in/ali določi glavne konstrukcijske spremembe, potem ko se je gradnja že začela (ne glede na to, ali to lahko stori). Kadar se uporablja MRS 11, pogodba o gradbenih delih vključuje tudi kakršne koli pogodbe ali sestavine opravljanja storitev, ki so neposredno povezane z gradnjo nepremičnin v skladu s 5.(a) členom MRS 11 in 4. členom MRS 18.

12 Nasprotno pa dogovor o izgradnji nepremičnin, pri katerem lahko kupci samo v omejenem obsegu vplivajo na načrt nepremičnin, npr. izbira načrta na podlagi palete možnosti, ki jih je določilo podjetje, ali določijo le manjša odstopanja od osnovnega načrta, predstavlja dogovor o prodaji proizvodov, ki sodi na področje uporabe MRS 18.

Obračunavanje prihodkov od izgradnje nepremičnin

Dogovor je pogodba o gradbenih delih

13 Kadar dogovor sodi na področje uporabe MRS 11 in je mogoče njegov izid zanesljivo oceniti, podjetje pripozna prihodke glede na stopnjo dokončanosti pogodbene dejavnosti v skladu z MRS 11.

14 Vendar je mogoče, da dogovor ne ustreza opredelitvi pogodbe o gradbenih delih in zato sodi na področje uporabe MRS 18. V tem primeru podjetje določi, ali gre pri dogovoru za opravljanje storitev ali za prodajo proizvodov.

Dogovor je dogovor o opravljanju storitev

15 Če podjetju ni treba priskrbeti in dostaviti gradbenega materiala, gre lahko samo za dogovor o opravljanju storitev v skladu z MRS 18. Če so v tem primeru izpolnjena merila iz 20. člena MRS 18, je treba v skladu z MRS 18 prihodke pripoznati glede na stopnjo dokončanosti posla, in sicer po metodi odstotka dokončanosti del. Zahteve MRS 11 se na splošno uporabljajo za pripoznavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov, ki nastanejo pri takem poslu (21. člen MRS 18).

Dogovor je dogovor o prodaji proizvodov

16 Če mora podjetje poleg storitev zagotoviti tudi gradbeni material, da bi tako izpolnilo pogodbeno obvezo, ki mu nalaga predajo nepremičnine kupcu, gre za dogovor o prodaji proizvodov, kar pomeni, da se uporabljajo merila za pripoznavanje prihodkov, določena v 14. členu MRS 18.

17 Podjetje lahko med potekom gradnje na kupca prenese obvladovanje ter pomembna tveganja in koristi lastništva nedokončane proizvodnje. Če so v tem primeru med potekom gradnje ves čas izpolnjena vsa merila iz 14. člena MRS 18, podjetje pripozna prihodke glede na stopnjo dokončanosti, in sicer po metodi odstotka dokončanosti del. Zahteve iz MRS 11 se na splošno uporabljajo za pripoznavanje prihodkov in z njimi povezanih odhodkov, ki nastanejo pri takem poslu.

18 Podjetje lahko na kupca hkrati in v celoti prenese obvladovanje ter pomembna tveganja in koristi lastništva nepremičnine (npr. ob dokončanju, ob predaji ali po njej). V tem primeru podjetje pripozna prihodke samo, kadar so izpolnjena vsa merila iz 14. člena MRS 18.

19 Kadar mora podjetje na nepremičnini, predani kupcu, opraviti dodatna dela, pripozna obveznost in odhodek v skladu z 19. členom MRS 18. Obveznost se izmeri v skladu z MRS 37. Kadar mora podjetje zagotoviti dodatne proizvode ali storitve, ki jih je mogoče opredeliti ločeno od nepremičnin, ki so že bile predane kupcu, opredeli preostale proizvode ali storitve kot ločeno sestavino prodaje v skladu z 8. členom tega pojasnila.

Razkrivanje

20 Kadar pri dogovorih, ki med potekom gradnje ves čas izpolnjujejo vsa merila iz 14. člena MRS 18 (glej 17. člen pojasnila), podjetje pripozna prihodke po metodi odstotka dokončanosti del, mora razkriti:

(a) kako ugotovi, kateri dogovori med potekom gradnje vas čas izpolnjujejo vsa merila iz 14. člena MRS 18;

(b) znesek prihodkov, ki med obdobjem izidejo iz takih dogovorov; in

(c) metode, uporabljene za določanje stopnje dokončanosti del po še neizpolnjenih dogovorih.

21 Pri dogovorih, opisanih v 20. členu, ki na dan poročanja še niso bili izpolnjeni, podjetje razkrije tudi:

(a) agregatni znesek nastalih stroškov in pripoznanih dobičkov (manj pripoznane izgube) do določenega dneva; in

(b) znesek prejetih predujmov.

SPREMEMBE PRILOGE K MRS 18

22–23 (Sprememba ne velja za osnovne, oštevilčene standarde)

DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

24 Podjetje uporabi pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi pojasnilo za obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2009, mora to razkriti.

25 Spremembe računovodskih usmeritev je treba v skladu z MRS 8 obračunati za nazaj.