32009R0636

L 191/5 SLUŽBENI LIST EUROPSKE UNIJE 23.7.2009.

UREDBA KOMISIJE (EZ) BR. 636/2009

od 22. srpnja 2009.

o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu 15. tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC)

(Tekst značajan za EGP)

KOMISIJA EUROPSKIH ZAJEDNICA,

uzimajući u obzir Ugovor o osnivanju Europske zajednice,

uzimajući u obzir Uredbu (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda ([1]), a posebno njezin članak 3. stavak 1.,

budući da:

(1) Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008 ([2]) usvojeni su određeni međunarodni standardi i tumačenja koji su postojali 15. listopada 2008.

(2) 3. srpnja 2008. Odbor za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) objavio je 15. tumačenje IFRIC - Ugovori o izgradnji nekretnina, dalje u tekstu „IFRIC 15". IFRIC 15 je tumačenje koje daje pojašnjenja i smjernice o tome kada prihode od izgradnje nekretnina treba priznati u financijskim izvještajima te, posebno, je li ugovor o izgradnji u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardom (MRS) 11 - Ugovori o izgradnji i MRS-om 18 – Prihodi.

(3) Savjetovanje sa Skupinom tehničkih stručnjaka (STS) Europske savjetodavne skupine za financijsko izvještavanje (EFRAG) potvrdilo je da IFRIC 15 zadovoljava tehničke kriterije za usvajanje iz članka 3. stavka 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002. U skladu s Odlukom Komisije 2006/505/EZ od 14. srpnja 2006. o osnivanju Skupine za provjeru preporuka o standardima koja Komisiju savjetuje o objektivnosti i neutralnosti mišljenja Europske savjetodavne skupine za financijsko izvještavanje (EFRAG) ([3]), Skupina za provjeru preporuka o standardima razmotrila je mišljenje EFRAG-a o prihvaćanju i obavijestila Komisiju da je mišljenje uravnoteženo i objektivno.

(4) Uredbu (EZ) br. 1126/2008 treba stoga na odgovarajući način izmijeniti.

(5) Mjere predviđene ovom Uredbom u skladu su s mišljenjem Odbora za računovodstvenu regulativu,

DONIJELA JE OVU UREDBU:

Članak 1.

U Prilog Uredbi (EZ) br. 1126/2008 umeće se 15. tumačenje Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja (IFRIC) – Ugovori o izgradnji nekretnina, u skladu s Prilogom ovoj Uredbi.

Članak 2.

Sva poduzeća primjenjuju IFRIC 15 u skladu s Prilogom ovoj Uredbi, najkasnije od datuma početka njihove prve financijske godine koja uslijedi nakon 31. prosinca 2009.

Članak 3.

Ova Uredba stupa na snagu trećeg dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije*.

Ova je Uredba u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

Sastavljeno u Bruxellesu 22. srpnja 2009.

Za Komisiju

Charlie McCREEVY

Član Komisije

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

PRILOG

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI

IFRIC 15	15. tumačenje IFRIC – Ugovori o izgradnji nekretnina

Umnožavanje je dopušteno unutar Europskoga gospodarskog prostora. Sva postojeća prava pridržana su izvan EGP-a, s iznimkom prava na umnožavanje za osobne potrebe ili drugih primjerenih korištenja. Daljnje informacije mogu se dobiti od Odbora za međunarodne računovodstvene standarde na stranici www.iasb.org.

15. TUMAČENJE IFRIC

Ugovori o izgradnji nekretnina

REFERENCE

— MRS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja (revidiran 2007.)

— MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

— MRS 11 – Ugovori o izgradnji

— MRS 18 – Prihodi

— MRS 37 – Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina

— IFRIC 12 – Sporazumi o koncesijama za usluge

— IFRIC 13 – Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca

TEMELJI

1. U sektoru nekretnina, subjekti koji se bave izgradnjom nekretnina, bilo neposredno ili posredstvom podizvođača, mogu s jednim kupcem ili više njih sklopiti ugovore prije nego što je izgradnja dovršena. Takvi ugovori mogu biti u raznim oblicima.

2. Primjerice, subjekti koji se bave izgradnjom stambenih objekata mogu započeti marketinške aktivnosti povezane s pojedinačnim stambenim jedinicama (stanovima ili kućama) prije završetka izgradnje, tj. dok je izgradnja još u tijeku ili čak prije nego što je započela. Svaki kupac sklapa ugovor sa subjektom radi kupnje određene jedinice kada ona bude spremna za useljenje. Kupac u pravilu daje polog subjektu koji se vraća samo ako subjekt ne isporuči izgrađenu jedinicu sukladno ugovorenim uvjetima. Kupovna cijena u pravilu se plaća subjektu tek nakon ugovorenog dovršetka, kada kupac dolazi u posjed jedinice.

3. Subjekti koji se bave izgradnjom poslovnih ili industrijskih objekata mogu sklopiti ugovor s jednim kupcem. Od kupca se može zatražiti postupno plaćanje u razdoblju od inicijalnog ugovora do ugovornog dovršetka. Izgradnja se može odvijati na zemljištu koje kupac prije izgradnje ima u vlasništvu ili u zakupu.

PODRUČJE PRIMJENE

4. Ovo se tumačenje primjenjuje na računovodstveno priznavanje prihoda i povezanih troškova subjekata koji se bave izgradnjom nekretnina, bilo neposredno ili posredstvom podizvođača.

5. Ugovori iz djelokruga ovog tumačenja su ugovori o izgradnji nekretnina. Uz izgradnju nekretnina, ugovori mogu uključivati i isporuku drugih dobara ili pružanje drugih usluga.

PITANJA

6. Ovo tumačenje obrađuje dva pitanja:

   (a) Potpada li ugovor pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18?

   (b) Kada treba priznati prihode od izgradnje nekretnina?

KONSENZUS

7. Rasprava koja je izložena u nastavku temelji se na pretpostavci da je subjekt prethodno analizirao ugovor o izgradnji nekretnine te sve povezane ugovore i zaključio da neće zadržati ni kontinuirano sudjelovanje u upravljanju do mjere koja se uobičajeno povezuje s vlasništvom ni stvarnu kontrolu nad izgrađenom nekretninom koja bi priječila priznavanje nekih ili svih naknada kao prihoda. Ako je zapriječeno priznavanje neke naknade kao prihoda, tekst koji slijedi primjenjuje se samo na onaj dio ugovora za koji će prihodi biti priznati.

8. Subjekt može jednim ugovorom, uz izgradnju nekretnine obuhvatiti i isporuku dobara ili pružanje usluga (npr. prodaju zemljišta ili pružanje usluga upravljanja nekretninom). U skladu sa stavkom 13. MRS-a 18, moguće je da takav ugovor treba raščlaniti na zasebno prepoznatljive komponente, među kojima je i komponenta koja se odnosi na izgradnju nekretnine. Fer vrijednost ukupne primljene naknade ili potraživanja za naknadu na temelju ugovora raspoređuje se na svaku komponentu. Ako su utvrđene zasebne komponente, subjekt na komponentu izgradnje nekretnine primjenjuje stavke 10. – 12. ovog tumačenja kako bi utvrdio potpada li navedena komponenta pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18. Zatim se na svaku komponentu ugovora koja je utvrđena kao ugovor o izgradnju primjenjuju kriteriji segmentiranja iz MRS-a 11.

9. Tekst koji slijedi odnosi se na ugovor o izgradnji nekretnine, ali se također primjenjuje i na komponentu izgradnje nekretnine utvrđenu u okviru ugovora koji uključuje druge komponente.

Utvrđivanje potpada li ugovor pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18

10. Utvrđivanje potpada li ugovor pod područje primjene MRS-a 11 ili MRS-a 18 ovisi o uvjetima ugovora i svim okolnim činjenicama i drugim okolnostima. Spomenuto utvrđivanje nalaže prosudbu svakog pojedinog ugovora.

11. MRS 11 primjenjuje se u slučaju kada ugovor udovoljava definiciji ugovora o izgradnji iz stavka 3. MRS-a 11: „ugovor posebno sklopljen za izgradnju nekog sredstva ili skupine sredstava …”. Ugovor o izgradnji nekretnine udovoljava definiciji ugovora o izgradnji kada je kupac u mogućnosti odrediti glavne strukturne elemente nacrta nekretnine prije nego što započne izgradnja i/ili glavne strukturne promjene kada je izgradnja već u tijeku (bez obzira koristi li tu mogućnost ili ne). Kada se primjenjuje MRS 11, ugovor o izgradnji također uključuje sve ugovore ili komponente u vezi s pružanjem usluga koje su izravno povezane s izgradnjom nekretnine u skladu sa stavkom 5. točkom (a) MRS-a 11 i stavkom 4. MRS-a 18.

12. Suprotno tome, ugovor o izgradnji nekretnine kod kojeg kupci imaju tek ograničenu mogućnost utjecaja na nacrt nekretnine, npr. mogu odabrati nacrt između niza opcija koje ponudi subjekt ili mogu odrediti tek manja odstupanja u odnosu na osnovni nacrt, jest ugovor o prodaji robe iz područja primjene MRS-a 18.

Obračunavanje prihoda na temelju ugovora o izgradnji nekretnina

Predmetni ugovor je ugovor o izgradnji

13. Kada predmetni ugovor potpada pod područje primjene MRS-a 11 i njegov je ishod moguće pouzdano procijeniti, subjekt je dužan priznati prihode s obzirom na stupanj dovršenosti ugovorene aktivnosti sukladno MRS-u 11.

14. Moguće je da predmetni ugovor ne udovoljava definiciji ugovora o izgradnji te stoga ne potpada pod područje primjene MRS-a 18. U tom slučaju, subjekt je dužan utvrditi radi li se o ugovoru o pružanju usluga ili ugovoru o prodaji robe.

Predmetni ugovor je ugovor o pružanju usluga

15. Ako subjekt nije dužan pribaviti i isporučiti građevinski materijal, moguće je da se radi samo o ugovoru o pružanju usluga u skladu s MRS-om 18. U tom slučaju, ako su ispunjeni kriteriji iz stavka 20. MRS-a 18, MRS 18 nalaže da se prihodi iskažu s obzirom na stupanj dovršenosti transakcije primjenom metode postotka dovršenosti. Zahtjevi MRS-a 11 u pravilu su primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih troškova takve transakcije (stavak 21. MRS-a 18).

Predmetni ugovor je ugovor o prodaji robe

16. Ako je subjekt dužan pružiti usluge zajedno s građevinskim materijalom kako bi ispunio svoju ugovornu obvezu isporuke nekretnine kupcu, radi se o ugovoru o prodaji robe i na njega se primjenjuju kriteriji priznavanja prihoda iz stavka 14. MRS-a 18.

17. Subjekt može na kupca prenijeti kontrolu i značajne rizike i nagrade povezane s vlasništvom nad radovima u tijeku u njihovoj trenutačnoj fazi kako napreduje izgradnja. U tom slučaju, ako su kontinuirano tijekom izgradnje ispunjavani svi kriteriji iz stavka 14. MRS-a 18, subjekt je dužan prihode priznati s obzirom na stupanj dovršenosti primjenom metode postotka dovršenosti. Zahtjevi MRS-a 11 u pravilu su primjenjivi na priznavanje prihoda i povezanih troškova takve transakcije.

18. Subjekt može na kupca jednokratno prenijeti svu kontrolu i sve značajne rizike i nagrade povezane s vlasništvom nad nekretninom (npr. po dovršetku, prilikom ili nakon isporuke). U tom slučaju, subjekt je dužan priznati prihode samo ako su ispunjeni svi kriteriji iz stavka 14. MRS-a 18.

19. Kada je subjekt dužan obaviti daljnje radove na nekretnini koja je već isporučena kupcu, dužan je priznati obvezu i trošak u skladu sa stavkom 19. MRS-a 18 i obvezu mjeriti sukladno MRS-u 37. Kada je subjekt dužan isporučiti dodatnu robu ili pružiti dodatne usluge koje je moguće odrediti odvojeno od nekretnine koja je već isporučena kupcu, preostalu robu ili usluge treba utvrditi kao zasebnu komponentu prodaje u skladu sa stavkom 8. ovog tumačenja.

Objavljivanje

20. Kada subjekt za ugovore koji ispunjavaju sve kriterije iz stavka 14. MRS-a 18 kontinuirano tijekom izgradnje priznaje prihode primjenom metode postotka dovršenosti (vidjeti stavak 17. tumačenja), dužan je objaviti:

(a) način na koji utvrđuje koji ugovori kontinuirano tijekom izgradnje ispunjavaju sve kriterije iz stavka 14. MRS-a 18;

(b) iznos prihoda proizašlih iz takvih ugovora tijekom zadanog razdoblja; i

(c) metode korištene za utvrđivanje stupnja dovršenosti ugovora u tijeku.

21. Za ugovore navedene u stavku 20. koji su u tijeku na izvještajni datum, subjekt je također dužan objaviti:

(a) ukupan iznos nastalih troškova i priznatih dobitaka do tog datuma (umanjen za priznate gubitke); i

(b) iznos primljenih predujmova.

IZMJENE DODATKA MRS-u 18

22.-23. [Izmjene se ne odnose na same standarde označene brojevima]

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

24. Subjekt je dužan ovo tumačenje primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Dopuštena je njegova ranija primjena. Ako subjekt tumačenje primijeni na razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2009., dužan je tu činjenicu objaviti.

25. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se naknadno sukladno MRS-u 8.