

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 636/2009

z dnia 22 lipca 2009 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 15 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości⁽¹⁾, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Na mocy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1126/2008⁽²⁾ przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 15 października 2008 r.
- (2) W dniu 3 lipca 2008 r. Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) opublikował Interpretację KIMSF 15 *Umowy dotyczące budowy nieruchomości*, zwaną dalej „KIMSF 15”. KIMSF 15 to interpretacja, która wyjaśnia kiedy należy ujmować przychody z tytułu budowy nieruchomości, a także czy umowa dotycząca budowy nieruchomości jest objęta postanowieniami MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną* czy też MSR 18 *Przychody*.
- (3) Konsultacje z Grupą Ekspertów Technicznych (TEG) z Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) potwierdziły, że KIMSF 15 spełnia techniczne kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002. Zgodnie z decyzją Komisji 2006/505/WE z dnia 14 lipca 2006 r. powołującą Grupę Kontrolującą Opinie Dotyczące Standardów

Rachunkowości z zadaniem doradzania Komisji w kwestii obiektywizmu i neutralności opinii Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG)⁽³⁾, Grupa Kontrolująca Opinie Dotyczące Standardów Rachunkowości przeanalizowała opinię EFRAG w sprawie przyjęcia zmian i poinformowała Komisję, że opinia ta ma wyważony charakter i jest obiektywna.

- (4) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.
- (5) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 wprowadza się Interpretację 15 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) *Umowy dotyczące budowy nieruchomości*, zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia.

Artykuł 2

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują KIMSF 15 zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2009 r.

Artykuł 3

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie trzeciego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli, dnia 22 lipca 2009 r.

W imieniu Komisji
Charlie McCREEVY
Członek Komisji

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ Dz.U. L 199 z 21.7.2006, s. 33.

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

KIMSF 15	Interpretacja KIMSF 15 <i>Umowy dotyczące budowy nieruchomości</i>
----------	--------------------------------------------------------------------

INTERPRETACJA KIMSF 15**Umowy dotyczące budowy nieruchomości**

ODWOŁANIA

- MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)
- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*
- MSR 18 *Przychody*
- MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*
- KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane*
- KIMSF 13 *Programy lojalnościowe*

WPROWADZENIE

- 1 W branży nieruchomości jednostki, które zajmują się budową nieruchomości bezpośrednio lub przez podwykonawców, mogą zawierać umowy z jednym lub większą liczbą nabywców zanim budowa zostanie zakończona. Umowy takie mogą mieć różne formy.
- 2 Na przykład jednostki zajmujące się budową nieruchomości mieszkalnych mogą rozpocząć wprowadzanie na rynek poszczególnych lokali (mieszkań lub domów) na podstawie projektu, tj. kiedy budowa jest nadal w trakcie realizacji lub nawet zanim się rozpoczęła. Każdy nabywca zawiera z jednostką umowę nabycia określonego lokalu, kiedy będzie on gotowy do użytkowania. Nabywca przekazuje zazwyczaj jednostce zaliczkę, która podlega zwrotowi tylko wtedy, gdy jednostka nie zdoła przekazać wykończonego lokalu zgodnie z warunkami z umowy. Pozostała część ceny zakupu jest co do zasady przekazywana jednostce dopiero po zakończeniu budowy zgodnie z umową, kiedy kupujący przejmuje posiadanie określonego lokalu.
- 3 Jednostki zajmujące się budową obiektów handlowych lub przemysłowych mogą zawierać umowy z jednym nabywcą. Nabywca może być zobligowany do płatności częściowych dokonywanych między datą zawarcia umowy a datą zakończenia budowy zgodnie z umową. Budowa może być realizowana na gruncie nabytym lub wdzierzawionym przez nabywcę przed rozpoczęciem budowy.

ZAKRES

- 4 Niniejsza interpretacja stosuje się do ujmowania przychodów i związanych z nimi kosztów przez jednostki zajmujące się budową nieruchomości bezpośrednio lub przez podwykonawców.
- 5 Umowami objętymi niniejszą interpretacją są umowy dotyczące budowy nieruchomości. Umowy takie oprócz budowy nieruchomości mogą obejmować dostarczanie innych dóbr lub świadczenie innych usług.

PROBLEM

- 6 Interpretacja odnosi się do dwóch problemów:
 - a) Czy umowy, o których mowa w niniejszej interpretacji, są objęte postanowieniami MSR 11 czy MSR 18?
 - b) Kiedy należy ujmować przychody z tytułu budowy nieruchomości?

UZGODNIONE STANOWISKO

- 7 W poniższych rozważaniach przyjmuje się założenie, że jednostka dokonała wcześniejszej analizy umowy dotyczącej budowy nieruchomości oraz wszelkich innych powiązanych umów i stwierdziła, że nie będzie brała udziału w zarządzaniu nieruchomością w stopniu zwykle związanym z własnością, ani nie będzie sprawowała efektywnej kontroli nad nieruchomością, która zostanie zbudowana, w stopniu, który uniemożliwiłby jej ujęcie całości lub części wynagrodzenia jako przychodu. Jeżeli ujęcie części wynagrodzenia jako przychodu jest niemożliwe, poniższe rozważania odnoszą się tylko do tej części umowy, w związku z którą nastąpi ujęcie przychodów.

- 8 W ramach jednej umowy jednostka może ustalić, że oprócz wybudowania nieruchomości zajmie się dostarczaniem dóbr lub świadczeniem usług (np. sprzedażą gruntu lub zarządzaniem nieruchomością). Zgodnie z paragrafem 13 MSR 18 konieczne może być podzielenie umowy na odrębne, możliwe do zidentyfikowania komponenty, z których jeden dotyczy budowy nieruchomości. Łączną wartość godziwą wynagrodzenia otrzymanego lub należnego z tytułu umowy alokuje się odpowiednio pomiędzy poszczególne komponenty umowy. Jeżeli komponenty umowy zostały zidentyfikowane, jednostka stosuje paragrafy 10–12 niniejszej interpretacji w odniesieniu do komponentu dotyczącego budowy nieruchomości, aby ustalić, czy ten komponent jest objęty zakresem MSR 11 czy MSR 18. Kryteria rozdzielania umów zawarte w MSR 11 odnoszą się wówczas do komponentu umowy, który uznano za umowę o usługę budowlaną.
- 9 Poniższe rozważania obejmują umowy dotyczące budowy nieruchomości, ale odnoszą się także do komponentu dotyczącego budowy nieruchomości, zidentyfikowanego w umowie zawierającej inne komponenty.

Stwierdzenie, czy umowa jest objęta zakresem MSR 11 czy MSR 18

- 10 Stwierdzenie, czy umowa dotycząca budowy nieruchomości jest objęta zakresem MSR 11 czy MSR 18 zależy od warunków umowy oraz wszystkich innych towarzyszących faktów i okoliczności. Stwierdzenie takie wymaga dokonania osądu w odniesieniu do każdej umowy.
- 11 MSR 11 ma zastosowanie wtedy, gdy umowa spełnia wymogi definicji umowy o usługę budowlaną zawartej w paragrafie 3 MSR 11: „umowa, której przedmiotem jest budowa składnika aktywów lub zespołu aktywów ...”. Umowa dotycząca budowy nieruchomości spełnia wymogi definicji umowy o usługę budowlaną, jeżeli nabywca ma możliwość określenia głównych elementów strukturalnych projektu nieruchomości zanim rozpocznie się budowa i/lub określenia głównych zmian strukturalnych, gdy budowa jest w trakcie realizacji (niezależnie od tego czy kupujący wykorzystuje tę możliwość czy też nie). Jeżeli ma zastosowanie MSR 11, umowa o usługę budowlaną obejmuje także umowy lub komponenty umów dotyczące świadczenia usług bezpośrednio związanych z budową nieruchomości, zgodnie z paragrafem 5 pkt (a) MSR 11 i paragrafem 4 MSR 18.
- 12 W odróżnieniu od powyższej sytuacji umowa dotycząca budowy nieruchomości, w której nabywcy mają tylko ograniczoną możliwość wpływania na projekt nieruchomości – np. mogą dokonać wyboru projektu spośród opcji określonych przez jednostkę, lub określać tylko pomniejsze zmiany w podstawowym projekcie – jest umową sprzedaży dóbr objętą zakresem MSR 18.

Ujmowanie przychodu z tytułu budowy nieruchomości

Umowa jest umową o usługę budowlaną

- 13 Jeżeli umowa jest objęta zakresem MSR 11 i można wiarygodnie ocenić jej wynik, jednostka ujmuje przychody na podstawie stopnia zaawansowania działań wynikających z umowy zgodnie z MSR 11.
- 14 Umowa może nie spełniać wymogów definicji umowy o usługę budowlaną i dlatego może być objęta zakresem MSR 18. W takim przypadku jednostka ustala, czy umowa dotyczy świadczenia usług czy sprzedaży dóbr.

Umowa jest umową o świadczenie usług

- 15 Jeżeli jednostka nie ma obowiązku nabywania i dostarczania materiałów budowlanych, umowa może być umową dotyczącą tylko świadczenia usług zgodnie z MSR 18. W takim przypadku, jeżeli spełnione są kryteria paragrafu 20 MSR 18, MSR 18 wymaga ujmowania przychodów poprzez odniesienie do stopnia zaawansowania realizacji transakcji przy zastosowaniu metody procentowego zaawansowania. Do ujmowania przychodów i związanych z nimi kosztów takich transakcji stosuje się zasadniczo wymogi MSR 11 (paragraf 21 MSR 18).

Umowa jest umową o sprzedaż dóbr

- 16 Jeżeli wymaga się od jednostki świadczenia usług wraz z zapewnieniem materiałów budowlanych w celu wypełnienia obowiązków umownych dotyczących przekazania nieruchomości nabywcy, umowa ma charakter umowy o sprzedaż dóbr i mają zastosowanie kryteria ujmowania przychodów przedstawione w paragrafie 14 MSR 18.
- 17 Jednostka może przekazywać kupującemu kontrolę, znaczące ryzyko oraz korzyści wynikające z prawa własności do produkcji w toku w jej bieżącym stanie w trakcie realizacji budowy. W takim przypadku, jeśli wszystkie kryteria paragrafu 14 MSR 18 są spełnione przez cały czas realizacji budowy, jednostka ujmuje przychody na podstawie stopnia zaawansowania wykonania umowy przy zastosowaniu metody procentowego zaawansowania. Do ujmowania przychodów i związanych z nimi kosztów takiej transakcji stosuje się zasadniczo wymogi MSR 11.

- 18 Jednostka może przekazać nabywcy kontrolę, znaczące ryzyko oraz korzyści wynikające z praw własności do całości nieruchomości w określonym momencie (np. w momencie zakończenia budowy, w momencie przekazania lub po przekazaniu nieruchomości). W takim przypadku jednostka ujmuje przychody po spełnieniu wszystkich kryteriów paragrafu 14 MSR 18.
- 19 Jeżeli jednostka jest zobowiązana do przeprowadzenia dalszych prac związanych z nieruchomością już przekazaną nabywcy, ujmuje ona zobowiązanie i koszty z tego tytułu zgodnie z paragrafem 19 MSR 18. Zobowiązanie wycenia się zgodnie z MSR 37. Jeżeli jednostka jest zobowiązana do dostarczenia dalszych dóbr lub świadczenia dalszych usług, które można zidentyfikować jako odrębne od nieruchomości już przekazanej nabywcy, jednostka powinna zidentyfikować pozostałe dobra lub usługi jako odrębny komponent sprzedaży zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji.

Ujawnianie informacji

- 20 Jeżeli jednostka ujmuje przychody stosując metodę procentowego zaawansowania w odniesieniu do umów spełniających wszystkie kryteria paragrafu 14 MSR 18 przez cały czas realizacji budowy (zob. paragraf 17 interpretacji) to ujawnia:
- w jaki sposób ustala, które umowy przez cały czas realizacji budowy spełniają wszystkie kryteria paragrafu 14 MSR 18,
 - kwotę przychodów wynikających z takich umów w trakcie okresu oraz
 - metody zastosowane do określenia stopnia zaawansowania realizowanych umów.
- 21 W przypadku umów opisanych w paragrafie 20, które są w trakcie realizacji na dzień bilansowy, jednostka ujawnia także:
- łącznie kwotę poniesionych kosztów i ujętych zysków (pomniejszonych o ujęte straty) do danego dnia oraz
 - kwotę otrzymanych zaliczek.

ZMIANY ZAŁĄCZNIKA DO MSR 18

- 22–23 [Zmiana nie ma zastosowania do właściwej treści poszczególnych standardów.]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 24 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Dopuszczalne jest wcześniejsze zastosowanie interpretacji. W przypadku zastosowania niniejszej interpretacji w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2009 r., jednostka ujawnia ten fakt.
- 25 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wykazuje się retrospektywnie zgodnie z MSR 8.