

IFRIC tumačenje 4- Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam

Reference

- MSFI 13 - Mjerenje fer vrijednosti
- MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške
- MRS 16 -Nekretnine, postrojenja i oprema (revidiran 2003.)
- MRS 17 -Najmovi (revidiran 2003.)
- MRS 38 - Nematerijalna imovina (revidiran 2004.)
- IFRIC 12 - Sporazumi o koncesijama za usluge

Pozadina

1. Subjekt može zaključiti sporazum, obuhvatajući jednu ili niz povezanih transakcija, koji nema formalni oblik najma ali podrazumijeva prenošenje prava korištenja neke imovine (npr. stavka nekretnina, postrojenja ili opreme) u zamjenu za jedno ili više plaćanja. Primjeri sporazuma pokojima subjekt (dobavljač) može na drugi subjekt (kupca) prenijeti pravo korištenja imovine, često u kombinaciji s povezanim uslugama, obuhvataju:
 - sporazume o eksternim uslugama (npr. povjeravanja obrade podataka subjekta drugom licu).
 - sporazume u sektoru telekomunikacija, po kojima dobavljači mrežnih kapaciteta sklapaju ugovore radi pružanja prava na kapacitete kupcima.
 - “uzmi ili plati” i slične ugovore, po kojima je kupac dužan izvršiti određena plaćanja bez obzira na to preuzima li isporuku ugovorenih proizvoda ili usluga (npr. ugovor “uzmi ili plati” o stjecanju praktično cjelokupne proizvodnje dobavljača).
2. Ovo Tumačenje daje uputstva za utvrđivanje jesu li to sporazumi o najmu ili sadrže najam i koje treba iskazati u skladu s MRS 17. Ono ne daje uputstvo za određivanje načina klasificiranja najma u skladu s tim Standardom.
3. U nekim sporazumima, posmatrana imovina koja je predmet najma predstavlja dio neke veće imovine. Ovo Tumačenje ne bavi se načinom utvrđivanja kada dio neke veće imovine i sam predstavlja imovinu za svrhe primjene MRS 17. Ipak, u djelokrugu ovog Tumačenja su i sporazumi u kojima posmatrana imovina predstavlja obračunsku jedinicu ili prema MRS 16 ili MRS 38.

Djelokrug

4. Ovo Tumačenje se ne primjenjuje na:
 - (a) sporazume o najmu ili koji sadrže najam koji nije u djelokrugu MRS 17; i

- (b) sporazume o koncesiji kojima se pružanje javnih usluga povjerava privatnom koncesionaru, a koji su u djelokrugu IFRIC 12.

Pitanja

- 5. Ovo Tumačenje se bavi sljedećim pitanjima:
 - (a) kako odrediti da li neki sporazum predstavlja sporazum o najmu, ili sadrži najam, na način definiran u MRS 17;
 - (b) kada je potrebno napraviti ili preispitati procjenu da li neki sporazum predstavlja sporazum o najmu ili sadrži najam; i
 - (c) ukoliko neki sporazum predstavlja sporazum o najmu, ili sadrži najam, na koji način bi trebalo odvojiti plaćanja za najam od plaćanja za sve druge elemente tog sporazuma.

Konsenzus

Utvrđivanje da li sporazum predstavlja najam ili sadrži najam

- 6. Utvrđivanje da li neki sporazum predstavlja najam, ili sadrži najam, treba se zasnivati na suštini tog sporazuma i zahtijeva procjenu da li:
 - (a) ispunjenje sporazuma zavisi od korištenja određene imovine (u nastavku teksta: imovina); i
 - (b) se sporazumom ustupa pravo na korištenje imovine.

Ispunjenje sporazuma zavisi od korištenja određene imovine

- 7. Iako određena imovina može biti izričito navedena u sporazumu, ona nije predmet najma ukoliko ispunjenje datog sporazuma ne zavisi od korištenja te imovine. Na primjer, ako je dobavljač dužan isporučiti određenu količinu robe ili usluga te ima pravo i sposobnost da tom prilikom koristi imovinu koja nije navedena u sporazumu, onda ispunjenje sporazuma ne zavisi od te imovine i sporazum ne sadrži najam. Obaveza po osnovu garancije koja dopušta ili nalaže zamjenu iste ili slične imovine ukoliko određena imovina ne funkcioniše ispravno ne sprječava da se tretira kao najam. Pored toga, ugovorna odredba (uslovna ili druga) koja dopušta ili nalaže dobavljaču da iz bilo kojeg razloga na određeni datum ili kasnije zamijeni drugu imovinu ne sprječava da se tretira kao najam prije datuma zamjene.
- 8. Podrazumijeva se da je imovina određena ako, na primjer, dobavljač posjeduje ili iznajmljuje jedno sredstvo kojim ispunjava obavezu i kada za dobavljača nije ekonomski moguće ili izvodljivo da svoju obvezu izvrši korištenjem alternativnih sredstava.

Sporazum kojim se ustupa pravo korištenja imovine

9. Sporazumom se ustupa pravo korištenja imovine ako se njime kupcu (najmoprimcu) ustupa pravo kontrole nad korištenjem posmatrane imovine. Pravo kontrole nad korištenjem posmatrane imovine je ustupljeno ako je zadovoljen bilo koji od sljedećih uvjeta:
- (a) Kupac je sposoban ili ima pravo upravljati imovinom ili usmjeravati druge da upravljaju imovinom na način koji on odredi pri čemu stječe ili kontrolira više od beznačajne količine proizvodnje ili drugih koristi od te imovine;
 - (b) Kupac je sposoban ili ima pravo kontrolirati fizički pristup posmatranoj imovini pri čemu stječe ili kontrolira više od beznačajne količine proizvodnje ili drugih koristi od te imovine;
 - (c) Činjenice i okolnosti ukazuju da je malo vjerovatno da će jedna ili više strana koje nisu kupac preuzeti više od beznačajne količine proizvodnje ili drugih koristi koja će biti proizvedena ili stvorena tom imovinom tokom važenja sporazuma, a cijena koju će kupac platiti za količinu proizvedenog nije ni ugovorno fiksirana po jedinici proizvoda niti je jednaka trenutnoj tržišnoj cijeni po jedinici proizvoda u vrijeme njegove isporuke.

Vršenje ili preispitivanje procjene da li neki sporazum predstavlja najam ili sadrži najam

10. Procjenjivanje da li sporazum sadrži najam treba izvršiti na početku sporazuma, što je ranije između dana samog sporazuma i dana na koji su se strane obavezale na osnovne uvjete sporazuma, a na osnovu svih činjenica i okolnosti. Preispitivanje procjene da li sporazum sadrži najam nakon njegovog početka se treba vršiti samo ako je ispunjen bilo koji od sljedećih uvjeta:
- (a) Došlo je do promjene ugovornih uvjeta, osim kada promjena jedino obnavlja ili produžuje sporazum;
 - (b) Obje strane su iskoristile opciju obnavljanja ili su dogovorile produženje sporazuma, osim kada su uvjeti obnove ili produženja već inicijalno bili izvršeni u uvjete najma u skladu s tačkom 4. iz MRS 17. Obnova ili produženje sporazuma koji ne uključuju izmjene bilo kojeg od uvjeta originalnog sporazuma prije isteka uvjeta tog sporazuma se trebaju procijeniti u skladu s tačkama 6.-9. samo u pogledu perioda obnove ili produženja.
 - (c) Došlo je do promjene kod utvrđivanja da li ispunjenje zavisi od određene imovine;
 - (d) Došlo je do značajne promjene na imovini, poput značajne fizičke promjene na nekretnini, postrojenju ili opremi.
11. Preispitivanje procjene se treba zasnivati na činjenicama i okolnostima na dan preispitivanja, uključujući preostalo vrijeme važenja sporazuma. Promjene u procjeni (na primjer, procijenjene količine proizvoda koja treba biti isporučena kupcu ili drugim mogućim kupcima) neće dovesti do preispitivanja. Ukoliko se preispita te se utvrdi da sadrži (ili ne sadrži) najam, treba se primjenjivati (ili prestati primjenjivati) računovodstvo najmova:

- (a) u slučaju (a), (c) ili (d) iz tačke 10., kada dođe do promjene okolnosti koja dovodi do preispitivanja;
- (b) u slučaju (b) iz tačke 10., od početka perioda obnove ili produženja.

Odvajanje plaćanja za najam od drugih plaćanja

12. Ako neki sporazum sadrži najam, strane u sporazumu na element najma trebaju primijeniti zahtjeve iz MRS 17, osim kada je primjena tih zahtjeva izuzeta u skladu s tačkom 2. iz MRS 17. Prema tome, ukoliko sporazum sadrži najam, taj najam se treba klasificirati kao finansijski ili poslovni najam u skladu s tačkama 7-19. iz MRS 17. Drugi elementi sporazuma koji nisu u djelokrugu MRS 17 se trebaju iskazivati u skladu s drugim standardima.
13. U svrhu primjene zahtjeva iz MRS 17, plaćanja i druge naknade zahtijevane sporazumom se na početku sporazuma ili nakon preispitivanja sporazuma trebaju razdvojiti na ona za najam i ona za druge elemente na osnovu njihovih relativnih fer vrijednosti. Minimalna plaćanja za najam utvrđena u tački 4. MRS 17 uključuju samo plaćanja za najam (tj. pravo korištenja imovine) te isključuju plaćanja za druge elemente sporazuma (npr. usluge i troškove ulaznih komponenti).
14. U nekim slučajevima, odvajanje plaćanja za najam od plaćanja za druge elemente sporazuma će od kupca zahtijevati da primijeni neku tehniku procjene. Na primjer, kupac može izvršiti procjenu plaćanja za najam po uzoru na sporazum o najmu uporedive imovine koji ne sadrži druge elemente, ili procjenjujući plaćanja za druge elemente sporazuma po uzoru na uporedive sporazume te naknadnim oduzimanjem tih plaćanja od ukupnih plaćanja po tom sporazumu.
15. Ukoliko kupac zaključi da pouzdano razdvajanje plaćanja nije izvodljivo, dužan je:
 - (a) u slučaju finansijskog najma, priznati imovinu i obavezu u iznosu jednakom fer vrijednosti¹ posmatrane imovine koja je u tačkama 7. i 8. identificirana kao predmet najma. Nakon toga se obaveza treba umanjivati kako se budu vršila plaćanja, a pripisani finansijski troškovi po osnovu obaveze priznavati primjenom inkrementalne kamatne stope na zaduženje kupca;²
 - (b) u slučaju poslovnog najma, sva plaćanja po osnovu sporazuma tretirati kao plaćanja za najam u svrhu poštivanja zahtjeva objavljivanja iz MRS 17, ali
 - (i) takva plaćanja objavljuje odvojeno od minimalnih plaćanja za najam po osnovu drugih sporazuma koji ne uključuju plaćanja za elemente koji nisu najam; i
 - (ii) navodi da objavljena plaćanja također uključuju plaćanja za elemente sporazuma koji nisu najam.

1 Izraz "fer vrijednost" se u MRS 17 koristi na način koji je u nekim aspektima drugačiji od definicije fer vrijednosti iz MSFI 13. Prema tome, subjekt pri primjeni MRS 17 mjeri fer vrijednost u skladu s tim Standardom, a ne po MSFI 13.

2 Tj. najmoprimčeva inkrementalna kamatna stopa na zaduženje definirana u tački 4. iz MRS 17.

Datum stupanja na snagu

16. Subjekt ovo Tumačenje treba primijeniti na godišnje periode koji počinju 1. januara 2006. ili kasnije. Ranija primjena se podstiče. Ako subjekt ovo Tumačenje primjenjuje na period koji je počeo prije 1. januara 2006. godine, tu činjenicu treba objaviti.
- 16.A Subjekt izmjene u tački 4.(b) treba primijeniti na godišnje periode koji počinju 1. januara 2008. ili kasnije. Ako subjekt primjenjuje IFRIC 12 na neki raniji period, i tu izmjenu treba primijeniti na taj raniji period.

Prijelazne odredbe

17. MRS 8 određuje način na koji subjekt primjenjuje promjenu računovodstvene politike koja proizilazi iz početka primjene nekog Tumačenja. Od subjekta se ne zahtijeva da poštuje te zahtjeve kada prvi put primjenjuje ovo Tumačenje. Ukoliko subjekt koristi ovo izuzeće, tačke 6.-9. ovog Tumačenja treba primijeniti na sporazume koji postoje na početku najranijeg perioda za koji se uporedivi podaci prezentirajuu skladu sa MSFI a na osnovu činjenica i okolnosti koje su postojale na početku tog perioda.