

IFRIC TUMAČENJE 4

Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam

Reference

- MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*
- 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*

Temelji

1. Subjekt može zaključiti sporazum, koji obuhvaća jednu ili niz povezanih transakcija, a koji nije najam u svom pravnom obliku, no kojim se prenosi pravo na korištenje nekog imovine (npr. nekretnine, postrojenja ili oprema) u zamjenu za jednokratno ili višekratno plaćanje. Među primjerima sporazuma po kojima jedan subjekt (dobavljač) može na drugi subjekt (kupca) prenijeti pravo na korištenje imovine, često zajedno s povezanim uslugama, su:
 - ugovori o eksternalizaciji (npr. eksternalizacija funkcije obrade podataka nekog subjekta)
 - sporazumi u telekomunikacijskom sektoru kojima dobavljači mrežnih kapaciteta zaključuju ugovore kako bi kupcima dali pravo na kapacitete
 - ugovori „preuzmi ili plati” i slični ugovori, kojima kupac ima obvezu plaćati određeni iznos bez obzira da li preuzima isporuku ugovorenih proizvoda ili usluga (npr. ugovor „preuzmi ili plati” o stjecanju gotovo cijele količine koju je proizveo dobavljačev generator).
2. Ovo tumačenje daje smjernice o načinu na koji je moguće utvrditi da li je riječ o ugovorima o najmu, odnosno ugovorima koji sadrže najam i koje kao takve treba obračunavati u skladu s MRS-om 17. Ono ne navodi smjernice za određivanje načina na koji takav najam treba svrstati prema spomenutom standardu.
3. U nekim sporazumima je imovina koje je predmetom najma dio nekog većeg imovine. Ovo tumačenje ne bavi se načinom na koji utvrditi kad je dio nekog većeg imovine imovina koje je temelj za primjenu MRS-a 17. Međutim, u djelokrug ovoga tumačenja potpadaju sporazumi u kojima bi predmetno imovina predstavljalo obračunsku jedinicu bilo prema MRS-u 16 ili MRS-u 38.

Djelokrug

4. Ovo tumačenje se ne primjenjuje na sporazume koji:
 - a) jesu ili sadrže najam koji je isključen iz djelokruga MRS-a 17 ili
 - b) su ugovori o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru iz djelokruga IFRIC 12 - *Sporazumi o koncesijama za usluge*.

Problem

5. Pitanja kojima se bavi ovo tumačenje:
- kako utvrditi da li neki sporazum jest ugovor o najmu ili da li sadrži najam kako je definiran u MRS-u 17
 - kad je potrebno procijeniti ili preispitati procjenu da li je neki sporazum ugovor o najmu, odnosno da li sadrži najam i
 - ako neki sporazum jest ugovor o najmu ili ako sadrži najam, na koji način plaćanja za najam treba odvojiti od plaćanja temeljem drugih elemenata sporazuma.

Službeno stajalište

Utvrđivanje da li je neki sporazum ugovor o najmu ili da li sadrži najam

6. Utvrđivanje da li je neki sporazum ugovor o najmu ili da li sadrži najam treba temeljiti na suštini sporazuma i zahtijeva da se procijeni da li:
- ispunjenje sporazuma ovisi o korištenju određene imovine ili određenih imovina (u nastavku imovina) te
 - se sporazum prenosi pravo na korištenje imovine.

Ispunjenje sporazuma ovisi o korištenju određene imovine

7. Iako određeno imovina može izričito biti navedeno u sporazumu, ono nije predmetom najma ako ispunjenje sporazuma ne ovisi o korištenju toga imovine. Primjerice, ako dobavljač ima obvezu isporučiti određenu količinu robe ili usluga koristeći druga imovine koja nisu određena sporazumom, onda ispunjenje sporazuma ne ovisi o točno određenom sredstvu te sporazum ne sadrži najam. Obveza temeljem jamstva koja dopušta ili nalaže zamjenu istog ili sličnog imovine ako točno određeno imovina ne funkcionira pravilno, ne isključuje primjenu postupka koji se odnosi na najam. Pored toga, ugovorna odredba, bilo izvedena ili neka druga, koja dopušta ili nalaže dobavljaču da druga imovine zamijeni iz bilo kojeg razloga ili nakon određenog datuma, ne isključuje primjenu postupka koji se odnosi na najam prije datuma zamjene.
8. Imovina je neizravno određeno ako, primjerice, dobavljač ima u vlasništvu ili daje u najam samo jedno imovina kojim će ispuniti obvezu i ako za dobavljača nije ekonomski isplativo ili izvedivo da svoju obvezu izvrši korištenjem alternativnih sredstava.

Sporazumom se prenosi pravo na korištenje imovine

9. Sporazumom se prenosi pravo na korištenje imovine ako se njime na kupca (najmoprimatelja) prenosi pravo kontrole nad korištenjem predmetnog imovine. Pravo kontrole nad korištenjem predmetnog imovine se prenosi ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:
- kupac je sposoban ili ima pravo upravljati imovinom ili davati drugima upute o načinu upravljanja imovinom na način koji odredi za vrijeme dok dobiva ili

kontrolira više od beznačajne proizvedene količine ili neke druge koristi toga imovine

- b) kupac je sposoban ili ima pravo kontrolirati fizički pristup predmetnom sredstvu za vrijeme dok dobiva ili kontrolira više od beznačajne proizvedene količine ili neke druge koristi toga imovine
- c) činjenice i okolnosti ukazuju na malu vjerojatnost da jedna ili više strana osim kupca preuzme više od beznačajne proizvedene količine ili neke druge koristi koja će tijekom razdoblja valjanosti sporazuma biti proizvedena ili stvorena s pomoću imovine i cijena koju će kupac platiti za proizvedenu količinu nije niti ugovorno definirana u fiksnoj iznosu po jedinici proizvodnje niti je jednaka sadašnjoj tržišnoj cijeni po jedinici proizvodnje u vrijeme isporuke proizvedene količine.

Procjenjivanje ili preispitivanje procjene je li neki sporazum ugovor o najmu ili sadrži najam

10. Procjenu sporazuma u smislu da li zadrži najam obvezno treba obaviti na početku sporazuma, a to je datum samog sporazuma ili datum na koji su se strane obvezale na glavne uvjete sporazuma, ovisno koji je raniji, na temelju svih činjenica i okolnosti. Procjena da li sporazum sadrži najam se preispituje nakon početka sporazuma onda, i samo onda ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:
 - a) došlo je do promjene ugovornih uvjeta, osim u slučaju promjene kojom se sporazum obnavlja ili produljuje
 - b) obje strane sporazuma su iskoristile opciju obnove ili su dogovorile produljenje sporazuma, osim u slučaju da su uvjeti obnavljanja ili produljenja bili već uključeni u uvjete najma sukladno točki 4. MRS-a 17. Obnavljanje ili produljenje sporazuma kojim se ne modificira ni jedan uvjet izvornog sporazuma prije kraja razdoblja izvornog sporazuma se ocjenjuje prema točki 6.-9. samo u pogledu obnovljenog ili produljenog razdoblja.
 - c) došlo je do promjene u utvrđivanju da li je ispunjenje ovisno o određenom sredstvu
 - d) predmetno imovina je pretrpjelo značajnu promjenu, primjerice znatno fizičko oštećenje nekretnine, postrojenja ili opreme.
11. Preispitivanje procjene temelji se na činjenicama i okolnostima na datum preispitivanja procjene, uključujući preostalo razdoblje valjanosti sporazuma. Promjene procjene (primjerice, procijenjene proizvedene količine koja treba biti isporučena kupcu ili drugim potencijalnim kupcima) nisu okidač za preispitivanje procjene. Ako je sporazum podvrgnut preispitivanju procjene i ako se utvrdi da sadrži ili ne sadrži najam, računovodstvo najmova se primjenjuje, odnosno prestaje primjenjivati od:
 - a) u slučaju pod (a), (c) ili (d) u točki 10., nastupa promjene okolnosti koja je izazvala preispitivanje procjene
 - b) u slučaju pod (b) u točki 10., početka obnovljenog ili produljenog razdoblja.

Odvajanje plaćanja za najam od drugih plaćanja

12. Ako neki sporazum sadrži najam, strane sporazuma dužne su na element najma u sporazumu primijeniti zahtjeve MRS-a 17, osim kod najma koji je izuzet iz tih

zahtjeva temeljem točke 2. MRS-a 17. Prema tome, ako neki sporazum sadrži najam, taj najam se klasificira kao financijski ili poslovni najam u skladu s točkom 7.-19. MRS-a 17. Drugi elementi sporazuma koji ne potpadaju u djelokrug MRS-a 17 obračunavaju se u skladu s drugim standardima.

13. U svrhu primjene zahtjeva MRS-a 17, plaćanja i druge naknade koje propisuje sporazum se na početku sporazuma ili ponovnog preispitivanja sporazuma razdvajaju na plaćanja za najam i plaćanja za druge elemente a na temelju svojih relativnih fer vrijednosti. Minimalna plaćanja najma kako su definirana u točki 4. MRS-a 17 uključuju samo plaćanja za najam (tj. pravo korištenja imovine) i isključuju plaćanja za druge elemente sporazuma (npr. za usluge i troškovi ulaznih komponenti).
14. U nekim slučajevima, odvajanje plaćanja za najam od plaćanja za druge elemente sporazuma će od kupca zahtijevati da koristi neku tehniku procjene. Primjerice, kupac može procijeniti plaćanja temeljem najma na temelju ugovora o najmu usporedivog imovine koji ne sadrži druge elemente ili procjenjivanjem plaćanja za druge elemente u sporazumu u odnosu na usporedive ugovore i zatim na način da ta plaćanja oduzme od ukupnih plaćanja temeljem sporazuma.
15. Ako kupac zaključi da pouzdano razdvajanje plaćanja nije izvedivo, dužan je:
 - a) kod financijskog najma, priznati imovina i obvezu u iznosu koji je jednak fer vrijednosti predmetnog imovine koje je u točki 7. i točki 8. identificirano kao predmet najma. Nakon toga se obveza umanjuje za plaćene iznose i uračunate financijske troškove obveze koji su priznati koristeći inkrementalnu kamatnu stopu na primljene zajmove kupca^{*}
 - b) kod poslovnog najma, sva plaćanja temeljem sporazuma tretirati kao plaćanja temeljem najma radi usklađenosti za zahtjevima za objavljivanjem iz MRS-a 17, ali
 - i. takva plaćanja objaviti odvojeno od minimalnih plaćanja najma temeljem drugih sporazuma koji ne uključuju plaćanja za elemente koji nisu najam i
 - ii. izjaviti da su u objavljena plaćanja uključena i plaćanja za elemente sporazuma koji nisu najam.

Datum stupanja na snagu

16. Subjekt je dužan ovo tumačenje primjenjivati na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2006. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjeni za razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2006. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.

Prijelazne odredbe

17. MRS 8 određuje kako subjekt primjenjuje promjenu računovodstvene politike koja je posljedica prve primjene ovoga tumačenja. Subjekt nije dužan poštivati te zahtjeve kada tumačenje primjenjuje prvi puta. Ako neki subjekt koristi spomenuto izuzeće, dužan je na sporazume koji postoje na početku najranijeg razdoblja za koje se prezentiraju usporedni podaci prema MSFI-jevima primijeniti točku 6.-9. tumačenja a na temelju činjenica i okolnosti koje su postojale na početku toga razdoblja.

^{*} tj. inkrementalnu kamatnu stopu na zaduženje najmoprimca kako je definirana u točki 4. MRS 17.