UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1910/2005

z dne 8. novembra 2005

o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede MSRP 1 in 6, MRS 1, 16, 19, 24, 38, 39 ter pojasnil ORMSRP 4 in 5

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

ob upoštevanju Uredbe Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 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. 1725/2003 [2] so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so obstajali 14. septembra 2002, vključno z MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*.

(2) 9. decembra 2004 je Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB) objavil Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 6 *Raziskovanje in vrednotenje mineralnih surovin* kot začasno rešitev, ki subjektom znotraj tega sektorja omogoča, da brez večjih sprememb računovodske prakse upoštevajo MSRP. MSRP 6 dovoljuje subjektom, ki jih bremenijo odhodki za raziskovanje in vrednotenje, oprostitev od nekaterih zahtev drugih MSRP. V določenih okoliščinah je takšnim subjektom dovoljeno, da nadaljujejo s svojimi obstoječim računovodskimi postopki za odhodke za raziskovanje in vrednotenje. Poleg tega vključuje MSRP 6 smernice za kazalnike o oslabitvi sredstev za raziskovanje in vrednotenje ter za preverjanje oslabitve takšnih sredstev.

(3) 16. decembra 2004 je IASB izdal spremembo k MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*. Sprememba uvaja nadaljnje mnenje v zvezi s priznavanjem aktuarskih dobičkov in izgub za pokojninske programe z določenimi pokojninami. Aktuarski dobički in izgube so lahko zdaj v celoti zajeti v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov zunaj izkaza poslovnega izida, kar pomeni, da so lahko aktuarski dobički in izgube neposredno zajeti v lastniškem kapitalu. Sprememba tudi navaja, kako morajo skupinski subjekti obračunati skupinske programe z določenimi zaslužki v svojih ločenih računovodskih izkazih, ter zahteva dodatna razkritja.

(4) 2. decembra 2004 je Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) objavil Pojasnilo OPMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*. To pojasnilo opredeljuje merila za določanje, ali je dogovor najem ali dogovor, ki vsebuje najem, kot na primer nekatere pogodbe z brezpogojno plačilno obveznostjo. OPMSRP 4 pojasnjuje, pod katerimi pogoji je treba dogovore, ki nimajo pravne oblike najema, vendar obračunati v skladu s MRS 17 *Najemi*.

(5) 16. decembra 2004 je Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) izdal Pojasnilo OPMSRP 5 *Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja*. To pojasnilo določa, kako udeleženec obračuna deleže v skladu in kako se obračunajo dodatni prispevki.

(6) Posvetovanje s strokovnimi izvedenci s tega področja je prav tako pokazalo, da MSRP 6, MRS 19 in pojasnili OPMSRP 4 in 5 izpolnjujejo tehnična merila za sprejetje, določena v členu 3(2) Uredbe (ES) št. 1606/2002.

(7) Sprejetje MSRP 6, MRS 19 in pojasnil OPMSRP 4 in 5 posledično vključuje spremembe k MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*, MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov*, MRS 16 *Nepremičnine, naprave in oprema*, MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank*, MRS 38 *Neopredmetena sredstva* in MRS 39 *Finančni inštrumenti: prepoznavanje in merjenje*, da se zagotovi skladnost med mednarodnimi računovodskimi standardi.

(8) Uredbo (ES) št. 1725/2003 je zato treba ustrezno spremeniti.

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

[1] UL L 243, 11.9.2002, str. 1.
[2] UL L 261, 13.10.2003, str. 1. Uredba, kakor je bila nazadnje spremenjena z Uredbo (ES) št. 1751/2005 (UL L 282, 25.10.2005, str. 3).

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

Priloga k Uredbi (ES) št. 1725/2003 se spremeni:

1. Vstavi se besedilo MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje mineralnih surovin*, določeno v Prilogi k tej uredbi;

2. Vstavi se besedilo spremembe k MSRP 19 *Zaslužki zaposlencev*, določeno v Prilogi k tej uredbi;

3. Vstavi se besedilo Pojasnila OPMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*, določeno v Prilogi k tej uredbi;

4. Vstavi se besedilo Pojasnila OPMSRP 5 *Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja*, določeno v Prilogi k tej uredbi;

5. Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 1, MRS 16 in MRS 38 se spremenijo v skladu z Dodatkom B k MSRP 6, določenim v Prilogi k tej uredbi;

6. MSRP 1, MRS 1 in MRS 24 se spremenijo v skladu z Dodatkom F k spremembi IAS 19, določenim v Prilogi k tej uredbi;

7. MSRP 1 se spremeni v skladu z Dodatkom k OPMSRP 4, določenim v Prilogi k tej uredbi;

8. MSRP 39 se spremeni v skladu z Dodatkom OPMSRP 5, določenim v Prilogi k tej uredbi.

Člen 2

Najkasneje z datumom začetka lastnega poslovnega leta 2006 uporabljajo vse družbe standarde in pojasnila, določena v Prilogi.

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, 8. novembra 2005

Za Komisijo

Charlie McCREEVY

Član Komisije

PRILOGA

MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

MSRP 6	Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) 6 *Raziskovanje in vrednotenje mineralnih surovin*
MRS 19	Sprememba k MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*
ORMSRP 4	Pojasnilo ORMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*
ORMSRP 5	Pojasnilo ORMSRP 5 *Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja*

Reprodukcija je dovoljena v Evropskem gospodarskem prostoru. Vse obstoječe pravice pridržane zunaj EGS, z izjemo pravice do reprodukcije za osebno uporabo ali drugo pošteno uporabo. Nadaljnje informacije je mogoče dobiti pri IASB na www.iasb.org.uk

MEDNARODNI STANDARD RAČUNOVODSKEGA POROČANJA 6

Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev

NAMEN

1. Namen tega MSRP je določiti računovodsko poročanje *za raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*.

2. Ta MSRP zahteva predvsem:

(a) omejene izboljšave obstoječih računovodskih navad *za stroške raziskovanja in vrednotenja*;

(b) da podjetja, ki pripoznajo sredstva *za raziskovanje in vrednotenje*, oslabitev takšnih sredstev ocenijo v skladu z MSRP in oslabitev merijo v skladu z MRS 36 *Oslabitev sredstev*;

(c) razkrivanje, ki ugotavlja in pojasnjuje zneske v računovodskih izkazih podjetja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev in pomaga uporabnikom teh računovodskih izkazov razumeti te zneske, časovne okvire in gotovosti glede prihodnjih denarnih tokov iz pripoznanih sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

PODROČJE

3. Podjetje uporablja MSRP za nastale stroške raziskovanja in vrednotenja.

4. MSRP ne obravnava drugih vidikov računovodenja podjetij, ki se ukvarjajo z raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev.

5. Podjetje tega MSRP ne uporablja za stroške, ki nastanejo:

(a) pred raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev, kot so stroški, ki jih ima podjetje, preden pridobi pravne pravice za raziskovanje določenega območja;

(b) potem, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnih bogastev.

PRIPOZNAVANJE SREDSTEV ZA RAZISKOVANJE IN VREDNOTENJE

Začasna oprostitev od členov 11 in 12 MRS 8

6. Pri razvoju svojih računovodskih usmeritev podjetje, ki pripozna sredstva za raziskovanje in vrednotenje, uporablja člen 10 MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*.

7. Člena 11 in 12 MRS 8 določata vire veljavnih zahtev in napotkov, ki jih poslovodstvo mora upoštevati pri razvijanju računovodskih usmeritev, če ne obstaja MSRP, ki bi veljal posebej za določeno postavko. Ob upoštevanju 9. in 10. odstavka v nadaljevanju ta MRSP oprosti podjetje od uporabe navedenih členov v računovodskih usmeritvah za pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje.

MERJENJE SREDSTEV ZA RAZISKOVANJE IN VREDNOTENJE

Merjenje pri pripoznavanju

8. Sredstva za raziskovanje in vrednotenje je treba meriti po nabavni vrednosti.

Elementi stroškov sredstev za raziskovanje in vrednotenje

9. Podjetje določi usmeritev, v kateri določi, kateri stroški so pripoznani kot sredstva za raziskovanje in vrednotenje in nato mora to usmeritev dosledno uporabljati. Pri tem določanju podjetje upošteva stopnjo, do katere se ti stroški lahko povežejo z najdbo določenih rudnih bogastev. V nadaljevanju so primeri stroškov, ki se lahko vključijo v začetno merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):

   (a) pridobitev pravic do raziskovanja;

   (b) topografske, geološke, geokemijske in geofizikalne študije;

   (c) raziskovalno vrtanje;

   (d) kopanje rovov;

   (e) vzorčenje; in

   (f) dejavnosti v zvezi z vrednotenjem tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.

10. Izdatki v zvezi z razvojem rudnih bogastev se ne pripoznajo kot sredstva za raziskovanje in vrednotenje. *Okvirna navodila in MRS 38 Neopredmetena sredstva* dajejo napotke o pripoznavanju sredstev, ki izhajajo iz razvoja.

11. V skladu z MRS 37 Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva podjetje pripozna kakršne koli obveze odstranitve in obnove, ki so nastale v določenem obdobju zaradi raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

Merjenje po pripoznavanju

12. Po pripoznanju podjetje uporabi za sredstva za raziskovanje in vrednotenje bodisi model nabavne vrednosti bodisi model prevrednotenja. Če se uporablja model prevrednotenja *(model v MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) ali model v MRS 38)*, mora biti skladen z razvrstitvijo sredstev (glej 15. odstavek).

Spremembe računovodskih usmeritev

13. **Podjetje lahko spreminja svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, če so zaradi spremembe računovodski izkazi pomembnejši pri sprejemanju ekonomskih odločitev in niso manj zanesljivi, ali pa so bolj zanesljivi in niso manj pomembni za enake potrebe. Podjetje oceni pomembnost in zanesljivost na podlagi sodil iz MRS 8.**

14. Pri utemeljevanju sprememb v računovodskih usmeritvah za stroške raziskovanja in vrednotenja mora podjetje dokazati, da bodo zaradi te spremembe njegovi računovodski izkazi v večji meri izpolnjevali sodila v MRS 8, ni pa nujno, da sprememba v celoti upošteva ta sodila.

PREDSTAVLJANJE

Razvrščanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje

15. Podjetje razvrsti sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot opredmetena ali neopredmetena glede na naravo pridobljenih sredstev in razvrstitev dosledno uporablja.

16. Nekatera sredstva za raziskovanje in vrednotenje se obravnavajo kot neopredmetena (npr. pravice do vrtanja), druga pa so opredmetena (npr. vozila in vrtalne ploščadi). Kolikor se opredmeteno sredstvo porabi pri razvoju neopredmetenega sredstva, je znesek, ki odraža to porabo, del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva. Vendar uporaba opredmetenega sredstva pri razvoju neopredmetenega sredstva ne spremeni opredmetenega sredstva v neopredmeteno sredstvo.

Prerazvrstitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje

17. Sredstvo za raziskovanje in vrednotenje ni več razvrščeno kot tako, ko se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva. Sredstva za raziskovanje in vrednotenje se pred prerazvrstitvijo ocenijo glede oslabitve in pripozna se morebitna izguba zaradi oslabitve sredstev.

OSLABITEV

Pripoznavanje in merjenje

18. **Sredstva za raziskovanje in vrednotenje se ocenijo glede oslabitve, kadar dejstva in okoliščine kažejo, da knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje morebiti presega njegovo nadomestljivo vrednost. Kadar dejstva in okoliščine nakazujejo, da knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost, mora podjetje meriti, predstaviti in razkriti izgubo zaradi oslabitve v skladu z MRS 36, razen kakor je določeno v 21. odstavku v nadaljevanju.**

19. Pri prepoznavanju sredstva za raziskovanje in vrednotenje, ki je morebiti oslabljeno, se samo za sredstva za raziskovanje in vrednotenje uporablja člen 20 tega MSRP in ne členi 8–17 MRS 36. Čeprav je v 20. odstavku uporabljen izraz „sredstva“, velja le-ta enako za ločena sredstva za raziskovanje in vrednotenje ali denar ustvarjajočo enoto.

20. Eno ali več naslednjih dejstev in okoliščin nakazuje, da bi podjetje moralo preizkusiti oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje (seznam ni izčrpen):

(a) obdobje, v katerem ima podjetje pravico raziskovati na določenem območju, se je v obdobju izteklo ali se bo izteklo v bližnji prihodnosti in ni pričakovati podaljšanja;

(b) bistveni stroški za nadaljnje raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju niso niti v proračunu niti niso načrtovani;

(c) raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev na določenem območju ni odkrilo ekonomsko upravičenih količin rudnih bogastev in podjetje se je odločilo, da na določenem območju te dejavnosti prekine;

(d) obstaja dovolj podatkov, ki kažejo, da kljub temu, da se bo razvoj na določenem območju verjetno nadaljeval, ni verjetno, da bi se knjigovodska vrednost sredstva za raziskovanje in vrednotenje v celoti pokrila z uspešnim razvojem ali s prodajo.

V vsakem takšnem ali podobnem primeru opravi podjetje preizkus oslabitve v skladu z MRS 36. Morebitna izguba zaradi oslabitve se pripozna kot odhodek v skladu z MRS 36.

Določanje ravni, na kateri se oceni oslabitev sredstev za raziskovanje in vrednotenje

21. **Podjetje določi računovodsko usmeritev za razporejanje sredstev za raziskovanje in vrednotenje na denar ustvarjajoče enote ali skupine denar ustvarjajočih enot zaradi ocenjevanja oslabitve takšnih sredstev. Nobena denar ustvarjajoča enota ali skupina denar ustvarjajočih enot, ki se ji razporedi sredstvo za raziskovanje in vrednotenje, ne sme biti večja kot odsek, zasnovan na temeljni ali dodatni obliki poročanja podjetja, kot določa MRS 14 *Poročanje po odsekih*.**

22. Raven, ki jo podjetje določi za preizkušanje oslabitve sredstev za raziskovanje in vrednotenje, je lahko sestavljena iz ene ali več denar ustvarjajočih enot.

RAZKRIVANJE

23. **Podjetje razkrije informacije, ki ugotavljajo in pojasnjujejo zneske v njegovih računovodskih izkazih, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.**

24. Za zagotavljanje skladnosti s členom 23 mora podjetje razkriti:

(a) svoje računovodske usmeritve za stroške raziskovanja in vrednotenja, vključno s pripoznanjem sredstev za raziskovanje in vrednotenje;

(b) zneske sredstev, dolgov, prihodkov in odhodkov ter finančnih tokov poslovanja in naložbenja, ki izhajajo iz raziskovanja in vrednotenja rudnih bogastev.

25. Podjetje mora obravnavati sredstva za raziskovanje in vrednotenje kot ločeno vrsto sredstev in opraviti razkritja, ki jih zahteva bodisi MRS 16 bodisi MRS 38 skladno z načinom razvrstitve sredstev.

DATUM UVELJAVITVE

26. **Ta MSRP začnejo podjetja uporabljati za letna poslovna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja ta MSRP za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.**

PREHODNE DOLOČBE

27. Če uporaba posameznih zahtev iz člena 18 za primerljive informacije, ki se nanašajo na letna obdobja, ki so se začela pred 1. januarjem 2006, ni praktično izvedljiva, mora podjetje takšno dejstvo razkriti. MRS 8 razlaga izraz „praktično neizvedljivo“.

Priloga A

Opredeljeni izrazi

Ta priloga je sestavni del tega MSRP.

sredstva za raziskovanje in vrednotenje	**Stroški raziskovanja in vrednotenja,** ki so v skladu z računovodsko usmeritvijo podjetja pripoznani kot sredstva.
stroški raziskovanja in vrednotenja	Stroški, ki jih ima podjetje v zvezi z **raziskovanjem in vrednotenjem rudnih bogastev,** preden se dokaže tehnična izvedljivost in ekonomska upravičenost pridobivanja rudnega bogastva.
raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev	Iskanje rudnih bogastev, vključno z rudninami, nafto, zemeljskim plinom in podobnimi neobnovljivimi viri, potem, ko podjetje pridobi zakonske pravice za raziskovanje na določenem območju ter ugotovitev tehnične izvedljivosti in ekonomske upravičenosti pridobivanja rudnega bogastva.

Priloga B

Spremembe drugih MSRP

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi ta MSRP za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

B1. V MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se doda naslov in člen 36B:

Izvzetje iz zahtev po zagotavljanju primerjalnih informacij za MRS 6

36B. V svojem prvem računovodskem izkazu po MSRP podjetju, ki MSRP prevzame pred 1. januarjem 2006 in se odloči sprejeti MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev* pred 1. januarjem 2006, ni treba predstaviti razkritij po MSRP za primerjalna obdobja.

B2. V MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil spremenjen 2003 in spremenjen z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje)*, se člen 3 spremeni, da se glasi takole:

3. Ta standard se ne uporablja za:

(a) osnovna sredstva, razvrščena med sredstva za prodajo v skladu z MSRP 5 *Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje*;

(b) biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glejte MRS 41 *Kmetijstvo*);

(c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 *Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev*); ali

(d) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

Ta standard pa se uporablja za opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo za razvijanje ali ohranjanje sredstev iz točk (b) do (d).

B3. V MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil spremenjen 2004), se člen 2 spremeni, da se glasi takole:

2. ***Ta standard se uporablja pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen:***

(a) neopredmetenih sredstev, ki spadajo v področje drugega standarda;

(b) finančnih sredstev, kot jih opredeljuje v MRS 39 Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje;

(c) pripoznavanje in merjenje sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glejte MSRP 6 Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev); in

(d) stroškov za razvoj in pridobivanje rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih dobrin.

Sprememba MRS 19 *Zaslužki zaposlencev*

Programi več zaposlovalcev

Doda se člen 32A in ponazorilni zgled, člen 35 pa se premakne in preštevilči v 32B.

32A. Med programi več zaposlovalcev in njihovimi udeleženci lahko obstaja pogodbeni dogovor, ki določa, kako se bo presežek v programu razdelil udeležencem (ali financiral primanjkljaj). Udeleženec v programu več zaposlovalcev s takšnim sporazumom, ki program obračunava kot program z določenimi prispevki v skladu s členom 30, pripozna sredstvo ali obveznost, ki izhaja iz pogodbenega sporazuma in iz njega izhajajoč prihodek ali odhodek v poslovnem izidu.

Zgled, ki pojasnjuje člen 32A

Podjetje je udeleženo v programu z določenimi zaslužki več zaposlovalcev, ki ne pripravlja vrednotenj programa na podlagi MRS 19. Zato program obračunava kot da bi bil program z določenimi prispevki. Vrednotenje vplačevanja, ki ni po MRS 19, kaže, da je v programu primanjkljaj v znesku 100 milijonov. Program je s pogodbo z udeleženimi zaposlovalci dogovoril roke prispevkov, ki bodo v naslednjih petih letih odpravili primanjkljaj. Celotni prispevki podjetja po pogodbi so 8 milijonov.

Podjetje pripozna obveznost za prispevke, prilagojene časovni vrednosti denarja, in enak odhodek v poslovnem izidu.

32B. MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva* zahteva, da podjetje pripozna ali razkrije informacije o nekaterih pogojnih obveznostih. V okviru programa več zaposlovalcev se lahko pojavi pogojna obveznost, na primer zaradi:

(a) aktuarskih izgub, ki se nanašajo na druga udeležena podjetja, ker si vsako podjetje, ki je udeleženo v programu več zaposlovalcev, deli aktuarska tveganja z vsakim drugim udeleženim podjetjem; ali

(b) odgovornosti, da se po določbah programa financira kakršen koli primanjkljaj v programu, če druga podjetja niso več udeležena v njem.

35. [Črtano.]

Programi z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med različnimi podjetji pod skupnim upravljanjem

Člen 34 se spremeni, dodana sta člena 34A in 34B.

34. Programi z določenimi zaslužki, ki delijo tveganja med različnimi podjetji pod skupnim upravljanjem, na primer obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja, niso programi več zaposlovalcev.

34A. Podjetje, ki je udeleženo v takšnem programu, pridobi informacije o programu kot celoti, merjenem v skladu z MRS 19 na podlagi predpostavk, ki se uporabljajo za program kot celoto. Če obstaja pogodbeni sporazum ali je določena usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov za program kot celoto, merjen v skladu z MRS 19 posameznim skupinam podjetij, podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripozna tako zaračunani strošek čistih določenih zaslužkov. Če takšnega pogodbenega sporazuma ali usmeritve ni, se stroški čistih določenih zaslužkov pripoznajo v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih skupine podjetij, ki je pravno pokroviteljski zaposlovalec za program. Druge skupine podjetij v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripoznajo strošek, ki je enak njihovemu prispevku, ki ga je treba plačati v tistem obdobju.

34B. Udeležba v takšnem programu je posel s povezano stranko za vsako posamezno skupino podjetij. Zato podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih razkrije:

(a) pogodbeni sporazum ali določeno usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov ali dejstvo, da takšna usmeritev ne obstaja;

(b) usmeritev za določanje prispevka, ki ga mora plačati podjetje;

(c) če podjetje obračunava razporeditev stroškov čistih določenih zaslužkov v skladu s členom 34A, vse informacije o programu kot celoti v skladu s členoma 120 in 121;

(d) če podjetje obračunava prispevek, ki ga je treba plačati v tistem obdobju v skladu s členom 34A, informacije o programu kot celoti, ki se zahtevajo v skladu s členi 120A(b)-(e), (j), (n), (o), (q) in 121. Razkritja, ki jih zahteva člen 120A, se ne uporabljajo.

Pripoznavanje sestavin stroškov določenih zaslužkov v poslovnem izidu

Naslov pred členom 61 se spremeni in člen 61 se spremeni, da se glasi takole:

Poslovni izid

61. Podjetje pripozna pobotani izid naslednjih zneskov v poslovnem izidu, razen če kak drug standard zahteva ali dovoljuje njihovo vključitev v nabavno vrednost sredstva:

(a) stroškov sprotnega službovanja (glejte člene 63–91);

(b) stroškov obresti (glejte člen 82);

(c) pričakovanega donosa vseh sredstev programa (glejte člene 105–107) in vseh pravic do povračil (člen 104A);

(d) aktuarskih dobičkov in izgub, kakor se zahteva v skladu z računovodsko usmeritvijo podjetja (glejte člen 92–93D);

(e) stroškov preteklega službovanja (glejte člen 96);

(f) učinka vseh omejitev ali skrčenj (glejte člena 109 in 110); in

(g) učinka omejitve iz člena 58(b), razen če ni pripoznan izven poslovnega izida v skladu s členom 93C.

Aktuarski dobički in izgube

Členi 92, 93 in 95 se spremenijo in dodajo se členi 93A–93D.

92. Pri merjenju svoje obveznosti za določene zaslužke po členu 54, podjetje ob upoštevanju člena 58A pripozna del (kakor je določen v členu 93) svojih aktuarskih dobičkov in izgub kot prihodek ali odhodek, če čisti nabrani nepripoznani aktuarski dobički in izgube na koncu prejšnjega poročevalnega obdobja presegajo večjo od naslednjih velikosti:

(a) 10 % sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke na ta datum (pred odštetjem sredstev programa); in

(b) 10 % poštene vrednosti kakršnih koli sredstev programa na ta datum.

Ti omejitvi je treba izračunati in uporabiti za vsak program z določenimi zaslužki posebej.

93. Delež aktuarskih dobičkov in izgub, ki jih je treba pripoznati za vsak program z določenimi zaslužki, je presežek, ugotovljen po členu 92, deljen s pričakovano povprečno preostalo delovno dobo zaposlencev, ki so vključeni v program. Podjetje pa lahko sprejme kako premišljeno metodo, katere posledica je hitrejše pripoznavanje aktuarskih dobičkov in izgub, če je zagotovljena uporaba iste podlage tako za dobičke kot za izgube in se takšna podlaga dosledno uporablja iz obdobja v obdobje. Podjetje lahko uporabi takšno premišljeno metodo pri aktuarskih dobičkih in izgubah celo, če so te v okviru omejitev, navedenih v členu 92.

93A. Če, kakor dovoljuje člen 93, podjetje spremeni usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v obdobju, ko nastanejo, jih lahko pripozna izven poslovnega izida v skladu s členi 93B–93D, pod pogojem, da tako naredi za:

(a) vse svoje programe z določenimi zaslužki; in

(b) vse svoje aktuarske dobičke in izgube.

93B. Aktuarski dobički in izgube, pripoznani izven poslovnega izida, kakor dovoljuje člen 93A, morajo biti predstavljeni v izkazu gibanja kapitala z naslovom „izkaz pripoznanih prihodkov in odhodkov“, ki vsebuje le postavke, določene v členu 96 MRS 1 (kakor je bil spremenjen 2003). Podjetje ne predstavi aktuarskih dobičkov in izgub v izkazu gibanja kapitala v stolpičasti obliki iz člena 101 MRS 1 niti v nobeni drugi obliki, ki vključuje postavke, določene v členu 97 MRS 1.

93C. Podjetje, ki pripozna aktuarske dobičke in izgube v skladu s členom 93A, v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov pripozna tudi prilagoditve, ki izhajajo iz omejitve iz člena 58(b) izven poslovnega izida.

93D. Aktuarski dobički in izgube ter prilagoditve, ki izhajajo iz omejitve iz člena 58(b), ki so bili pripoznani neposredno v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov, se takoj pripoznajo v zadržanem čistem dobičku. Ne smejo biti pripoznani v poslovnem izidu v naslednjem obdobju.

95. Dolgoročno se lahko aktuarski dobički in izgube pobotajo. Zato je ocene obvez za pozaposlitvene zaslužke najbolje opazovati v razponu (ali „pasu“) okoli najboljše ocene. Podjetju je dovoljeno, vendar se od njega ne zahteva, da pripozna aktuarske dobičke in izgube, ki so v tem „pasu“. …

Razkrivanje

Vstavi se nov člen 120 in člen 120 se preštevilči v člen 120A in se s členom 121 spremeni takole.

120. Podjetje razkrije informacije, ki omogočajo uporabnikom njegovih računovodskih izkazov, da ocenijo naravo njegovih programov z določenimi zaslužki in finančne učinke sprememb v teh programih v obdobju.

120A. Podjetje razkriva naslednje informacije o programih z določenimi zaslužki:

(a) računovodsko usmeritev pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v podjetju;

(b) splošni opis vrste programa;

(c) uskladitev začetnega in končnega salda sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, ki ločeno prikazuje, če je to primerno, učinke v obdobju, ki so pripisljivi vsakemu od naslednjih:

(i) stroškom sedanjega službovanja;

(ii) stroškom obresti;

(iii) prispevkom udeležencev programa;

(iv) aktuarskim dobičkom in izgubam;

(v) spremembam deviznih tečajev v programih, ki se merijo v valuti, ki je različna od predstavitvene valute podjetja;

(vi) plačanim zaslužkom;

(vii) stroškom preteklega službovanja;

(viii) poslovnim združitvam;

(ix) omejitvam; in

(x) skrčenjem.

(d) proučitev obveze za določene zaslužke v zneske, ki izhajajo iz programov, ki so v celoti brez sklada in zneske, ki izhajajo iz programov, ki so v celoti ali delno programi s skladom;

(e) uskladitev začetnega in končnega salda poštene vrednosti sredstev programa ter začetnega in končnega salda pravice do povračil, pripoznane kot sredstvo v skladu s členom 104A, ki ločeno prikazujejo, če je to primerno, učinke v obdobju, ki je pripisljiva vsakemu od naslednjih:

(i) pričakovanemu donosu sredstev programa;

(ii) aktuarskim dobičkom in izgubam;

(iii) spremembam deviznih tečajev v programih, ki se merijo v valuti, ki je različna od predstavitvene valute podjetja;

(iv) prispevkom zaposlovalcev;

(v) prispevkom udeležencev programa;

(vi) plačanim zaslužkom;

(vii) poslovnim združitvam; in

(viii) skrčenjem;

(f) uskladitev sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke v (c) in pošteni vrednosti sredstev programa v (e) na sredstva in obveznosti, pripoznana v bilanci stanja, ki prikazujejo najmanj:

(i) čiste aktuarske dobičke ali izgube, ki niso pripoznani v bilanci stanja (glejte člen 92);

(ii) stroške preteklega službovanja, ki niso pripoznani v bilanci stanja (glejte člen 96);

(iii) vsak znesek, ki zaradi omejitev iz člena 58(b) ni pripoznan kot sredstvo;

(iv) pošteno vrednost na datum bilance stanja vsake pravice do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po členu 104A (s kratkim opisom povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo); ter

(v) druge zneske, pripoznane v bilanci stanja;

(g) celotne pripoznane odhodke v poslovnem izidu za vsako v tej točki našteto postavko in vrstično postavko (postavke), kamor so vključeni:

(i) stroški sprotnega službovanja;

(ii) stroški obresti;

(iii) pričakovani donos sredstev programa;

(iv) pričakovani donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po členu 104A;

(v) aktuarski dobički in izgube;

(vi) stroški preteklega službovanja;

(vii) učinek vseh omejitev ali skrčenj; in

(viii) učinek omejitve iz člena 58(b);

(h) celotni znesek, pripoznan v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov za vsako v tej točki našteto postavko:

(i) aktuarske dobičke in izgube; in

(ii) učinek omejitve iz člena 58(b);

(i) za podjetja, ki pripoznajo aktuarske dobičke in izgube v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov v skladu s členom 93A, nabrani znesek aktuarskih dobičkov in izgub, pripoznanih v izkazu pripoznanih prihodkov in odhodkov;

(j) za vsako glavno skupino sredstev programa, ki vsebujejo, vendar niso omejena na, kapitalske instrumente, dolgovne instrumente, nepremičnine in vsa druga sredstva, odstotek ali znesek, ki ga vsaka skupina predstavlja v pošteni vrednosti celotnih sredstev programa;

(k) zneske, ki so všteti v pošteno vrednost sredstev programa za:

(i) vsako vrsto lastnih finančnih inštrumentov podjetja; in

(ii) vsako nepremičnino, ki jo ima, ali drugo sredstvo, ki ga uporablja podjetje;

(l) besedni opis podlage, ki je uporabljena za določitev celotne pričakovane stopnje donosa sredstev, vključno z učinkom glavnih skupin sredstev programa;

(m) dejanski donos sredstev programa pa tudi aktuarski donos vseh pravic do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po členu 104A;

(n) glavne aktuarske predpostavke, uporabljene na dan bilance stanja, tudi (kjer pride v poštev):

(i) diskontne mere;

(ii) pričakovane stopnje donosa pri vseh sredstvih programa za obdobja, predstavljena v računovodskih izkazih;

(iii) pričakovane stopnje donosa v obdobjih, ki so predstavljena v računovodskih izkazih, na kakršno koli pravico do povračil, ki so pripoznana kot sredstvo po členu 104A;

(iv) pričakovane stopnje povečanja plač (in sprememb indeksa ali drugih spremenljivk, posebej označenih v formalnih ali posrednih določbah programa kot podlage za prihodnje povečanje zaslužkov);

(v) stopnje gibanja zdravstvenih stroškov; in

(vi) vse druge bistvene aktuarske predpostavke, ki se uporabljajo.

Podjetje razkrije vsako aktuarsko predpostavko v brezpogojnih izrazih (na primer kot brezpogojni odstotek) in ne zgolj kot razliko med različnimi odstotki ali drugimi spremenljivkami;

(o) učinek enoodstotnega povečanja in učinek enoodstotnega zmanjšanja predvidene stopnje gibanja zdravstvenih stroškov za:

(i) združek stroškov sprotnega službovanja in sestavine stroškov obresti čistih obdobnih zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju; in

(ii) nabrane obveze za pozaposlitvene zaslužke za zdravstvene stroške.

Za namene tega razkritja vse druge predpostavke ostanejo nespremenjene. Za programe, ki delujejo v okolju visoke inflacije, je razkritje učinek odstotnega povečanja ali zmanjšanja predvidene stopnje gibanja zdravstvenih stroškov, ki ima podoben pomen kot enoodstotno povečanje ali zmanjšanje v okolju z nizko inflacijo;

(p) zneske tekočega letnega obdobja in prejšnjih štirih letnih obdobij:

(i) sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, poštene vrednosti sredstev programa in presežka ali primanjkljaja v programu; in

(ii) izkustvene prilagoditve, ki izhajajo iz:

A. obveznosti programa, izražene bodisi kot (1) znesek ali (2) odstotek obveznosti programa na datum bilance stanja; ter

B. sredstev programa, izraženih bodisi kot (1) znesek ali (2) odstotek sredstev programa na datum bilance stanja.

(q) najboljšo oceno zaposlovalca, takoj ko jo je mogoče utemeljeno določiti, prispevkov, ki bodo po pričakovanju vplačani v program v letnem obdobju, ki se začne po datumu bilance stanja.

121. Člen 120A(b) zahteva splošen opis vrste programa. Takšen opis razlikuje na primer pavšalne plačne pokojninske programe od pokojninskih programov na podlagi zadnjih plač in od pozaposlitvenih zdravstvenih programov. Opis programa vsebuje neformalne postopke, ki povzročijo nastanek posrednih obvez, vključenih v merjenje obveze za določene zaslužke v skladu s členom 52. Nadaljnje podrobnosti niso potrebne.

Datum uveljavitve

Dodana sta člena 159B in 159C, člen 160 pa se spremeni, da se glasi takole.

159B. Podjetje mora uporabljati spremembe v členih 32A, 34–34B, 61 in 120–121 za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja te spremembe za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

159C. Možnost iz členov 93A–93D se lahko uporablja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 16. decembra 2004 ali kasneje. Podjetje, ki uporablja to možnost za letna obračunska obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006, uporablja tudi spremembe iz členov 32A, 34–34B, 61 in 120–121.

160. MRS 8 velja, ko podjetje spremeni svojo računovodsko usmeritev, da bi odražalo spremembe iz členov 159-159C. Pri uporabi teh sprememb za nazaj MRS 8 zahteva, da podjetje obravnava spremembe, kot da bi bile uporabljene istočasno kot ostale določbe tega standarda, razen da podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva člen 120A(p), ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od prvega letnega obračunskega obdobja, ki je predstavljeno v računovodskih izkazih, v katerih podjetje prvič uporabi spremembe iz člena 120A.

Druge spremembe standarda

Zaradi zgoraj navedenih sprememb se spremenijo naslednja sklicevanja.

V členu 29(b) se „***člen 120***“ spremeni v „**člen 120A**“.

V členu 60 se „Člen 120(c)(vi)“ spremeni v „Člen 120A(f)(iii)“.

V zgledu, ki pojasnjuje člen 60, se „*člen 120(c)(vi)*“ spremeni v „*člen 120A(f)(iii)*“.

V členu 104C se „člen 120(c)(vi)“ spremeni v „člen 120A(f)(iv)“.

V členu 159(b)

„***členi 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) in 120(h)(iii)***“

se spremeni v

„***členi 120A(f)(iv), 120A(g)(iv), 120A(m) in 120A(n)(iii)***“.

Vstavi se Priloga F, kot sledi:

„*PRILOGA F*

Spremembe drugih standardov

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi te spremembe MRS 19 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

A1. MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kakor je bil spremenjen 2003) se spremeni, kot je opisano v nadaljevanju.

Člen 96 se spremeni, da se glasi takole:

96. Podjetje mora predstaviti izkaz gibanja kapitala, pri čemer mora v obrazcu izkaza prikazati:

(a) …

(d) …

Izkaz gibanja kapitala, v katerem so samo te postavke, mora imeti naslov izkaz pripoznanih prihodkov in odhodkov.

A2. V MRS 24 *Razkrivanje povezanih strank* (kakor je bil spremenjen 2003), se člen 20 spremeni, da se glasi takole:

20. V nadaljevanju so navedeni primeri poslov, ki jih je potrebno razkriti, če so opravljeni s povezano stranko:

(a) …

(i) …

Udeležba obvladujočega podjetja ali odvisnega podjetja v programu z določenimi zaslužki, ki deli tveganja s podjetji v skupini, je posel med povezanimi strankami (glejte člen 34B MRS 19).

A3. V MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* se doda člen 20A:

20A. Podjetje lahko razkrije zneske, ki jih zahteva člen 120A(p), ker so zneski določeni za vsako letno obračunsko obdobje za naprej od dneva prehoda.“

OPMSRP POJASNILO 4

Določanje ali dogovor vsebuje najem

SKLICEVANJE

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

MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* (kakor je bil spremenjen 2003)

MRS 17 *Najemi* (kakor je bil spremenjen 2003)

MRS 38 *Neopredmetena sredstva* (kakor je bil spremenjen 2004)

OKOLIŠČINE

1. Podjetje lahko sklene dogovor, ki je sestavljen iz enega posla ali vrste povezanih poslov, ki nima pravne oblike najema, ampak prenos pravice do uporabe sredstva (npr. opredmetenega osnovnega sredstva) v zameno za plačilo ali niz plačil. Primeri dogovorov, v katerih eno podjetje (dobavitelj) lahko prenese takšno pravico do uporabe sredstva na drugo podjetje (kupec), pogosto skupaj s povezanimi storitvami, vključujejo:

   — dogovore o zunanjem izvajanju (npr. zunanje izvajanje obdelave podatkov podjetja);

   — dogovore v telekomunikacijski dejavnosti, v kateri dobavitelji omrežne zmogljivosti sklenejo pogodbe za zagotavljanje pravic do zmogljivosti kupcem;

   — pogodbe vzemi ali plačaj in podobne pogodbe, v katerih kupci morajo plačati določene zneske ne glede na to ali prevzamejo pogodbeno blago ali storitve (npr. pogodba vzemi ali plačaj za pridobitev dejansko vse proizvodnje električnega generatorja dobavitelja).

2. To pojasnilo daje napotke za določanje, ali so takšni dogovori najemi ali vsebujejo najeme, ki jih je treba obračunavati v skladu z MRS 17. Ne daje napotkov za določanje, kako naj se takšen najem razvrsti v skladu z navedenim standardom.

3. V nekaterih dogovorih je temeljno sredstvo, ki je predmet najema, del večjega sredstva. To pojasnilo se ne nanaša na način določanja, kdaj je del večjega sredstva sam temeljno sredstvo za namene uporabe MRS 17. Kljub temu dogovori, v katerih bi temeljno sredstvo predstavljalo obračunsko enoto v MRS 16 ali MRS 38, spadajo v področje tega pojasnila.

PODROČJE

4. To pojasnilo se ne uporablja za dogovore, ki so najemi ali vsebujejo najeme, ki so izključeni iz področja MRS 17.

VPRAŠANJA

5. To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

   (a) kako določiti, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, kakor je opredeljen v MRS 17;

   (b) kdaj naj se oceni ali ponovno oceni, ali je dogovor najem ali vsebuje najem; in

   (c) če je dogovor najem ali vsebuje najem, kako naj se plačila za najem ločijo od plačil za druge sestavine v dogovoru.

SOGLASJE

Določanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

6. Določanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem, mora temeljiti na vsebini dogovora in treba je oceniti ali:

(a) je izpolnitev dogovora odvisna od uporabe posebnega sredstva ali sredstev (sredstvo); in

(b) dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva.

Izpolnitev dogovora je odvisna od uporabe posebnega sredstva

7. Čeprav je posebno sredstvo lahko v dogovoru izrecno določeno, ni predmet najema, če izpolnitev dogovora ni odvisna od uporabe posebnega sredstva. Na primer, če je dobavitelj dolžan dobaviti določeno količino blaga ali storitev in ima pravico in sposobnost zagotoviti to blago ali storitve z uporabo drugih sredstev, ki niso določena v dogovoru, potem izpolnitev dogovora ni odvisna od določenega sredstva in dogovor ne vsebuje najema. Garancijska obveza, ki dovoljuje ali zahteva nadomestitev enakih ali podobnih sredstev, kadar določeno sredstvo ne deluje pravilno, ne preprečuje najemnega obravnavanja. Poleg tega pogodbena določba (pogojna ali drugačna), ki dovoljuje ali zahteva, da dobavitelj nadomesti druga sredstva zaradi katerega koli razloga na ali po določenem dnevu, ne preprečuje najemnega obravnavanja pred dnem zamenjave.

8. Sredstvo je posredno določeno, če na primer, ima dobavitelj v lasti ali najemu samo eno sredstvo, s katerim izpolni obvezo in, za dobavitelja uporaba drugih sredstev za izpolnitev obveze ni niti ekonomsko izvedljiva niti praktična.

Dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva

9. Dogovor prenaša pravico do uporabe sredstva, če dogovor prenese na kupca (najemnika) pravico do obvladovanja uporabe temeljnega sredstva. Pravica do obvladovanja uporabe temeljnega sredstva se prenese, če je izpolnjen kateri koli od naslednjih pogojev:

(a) Kupec ima možnost ali pravico ravnati s sredstvom ali drugim odrediti, da ravnajo s sredstvom na način, ki ga določi, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.

(b) Kupec ima možnost ali pravico kontrolirati fizični dostop do temeljnega sredstva, ko pridobiva ali obvladuje več kot nepomembno količino učinka ali druge koristnosti sredstva.

(c) Dejstva in okoliščine kažejo, da je malo verjetno, da ena ali več strank, razen kupca, vzamejo več kot nepomembno količino učinka ali druge koristi sredstva, ki jo proizvede ali ustvari sredstvo v času trajanja dogovora, in da cena, ki jo kupec plača za učinek, ni niti pogodbeno določena na enoto proizvoda, niti ni enaka tržni ceni na enoto proizvoda v času dostave proizvodov.

Presojanje ali ponovno presojanje, ali je dogovor najem ali vsebuje najem

10. Presoja, ali dogovor vsebuje najem, se opravi na začetku dogovora, ki je datum dogovora ali datum zavezanosti strank glavnim določbam dogovora in sicer tisti, ki je, na podlagi vseh dejstev in okoliščin zgodnejši. Ponovno presojo po začetku dogovora, ali dogovor vsebuje najem, se opravi le, če je izpolnjen kateri koli od naslednjih pogojev:

(a) Sprememba v pogodbenih pogojih, razen če sprememba le obnavlja ali podaljša dogovor.

(b) Možnost obnovitve se izvaja ali se stranki dogovora sporazumeta o podaljšanju, razen če je bil pogoj obnovitve ali podaljšanja na začetku vključen v trajanje najema v skladu s členom 4 MRS 17. Obnovitev ali podaljšanje dogovora, ki ne vključuje sprememb pogojev prvotnega dogovora pred koncem trajanja prvotnega dogovora, se ovrednoti v skladu s členi 6 do 9 samo glede obdobja obnovitve ali podaljšanja.

(c) Sprememba v določanju, ali je izpolnitev odvisna od določenega sredstva.

(d) Znatna sprememba sredstva, na primer znatna fizična sprememba opredmetenega osnovnega sredstva.

11. Ponovna presoja dogovora temelji na dejstvih in okoliščinah na dan ponovne presoje, vključno s preostalo dobo dogovora. Sprememba ocene (na primer ocenjena količina izdelkov, ki jih je treba dostaviti kupcu ali drugemu možnemu kupcu) ne sproži ponovne presoje. Če se dogovor ponovno presodi in se določi, da vsebuje najem (ali da ne vsebuje najema), se uporabi obračun najema (ali se preneha uporabljati) od:

(a) v primeru (a), (c) ali (d) v 10. odstavku, ko pride do spremembe okoliščin, ki povzročijo ponovno presojo;

(b) v primeru (b) v 10. odstavku, začetka obdobja obnovitve ali podaljšanja.

Ločevanje plačil za najem od drugih plačil

12. Če dogovor vsebuje najem, uporabljajo stranke dogovora zahteve MRS 17 za najemno sestavino dogovora, razen če so oproščene teh zahtev v skladu s členom 2 MRS 17. Če dogovor vsebuje najem, se torej ta najem razvrsti kot finančni najem ali kot poslovni najem v skladu s členi 7–19 MRS 17. Druge sestavine dogovora, ki spadajo v področje MRS 17, se obračunavajo v skladu z drugimi standardi.

13. Za namene uporabe zahtev MRS 17 je treba plačila in druga povračila, ki jih zahteva dogovor, ločiti na začetku dogovora ali ob ponovni presoji dogovora, na plačila in povračila za najem in za druge sestavine na podlagi njihovih relativnih poštenih vrednosti. Najmanjše vsote najemnin, opredeljene v členu 4 MRS 17, vključujejo samo plačila za najem (t.j. pravica do uporabe sredstva) in ne vključujejo plačil za druge sestavine dogovora (npr. za storitve ali stroške vložkov).

14. V nekaterih primerih mora kupec za ločevanje plačil za najem od drugih sestavin dogovora uporabiti metodo ocenjevanja. Na primer, kupec lahko oceni najemnine s sklicevanjem na najemno pogodbo za primerljivo sredstvo, ki ne vsebuje nobenih drugih sestavin, ali oceni plačila za druge sestavine v dogovoru s sklicevanjem na primerljive pogodbe in nato odšteje ta plačila od celotnih plačil v skladu z dogovorom.

15. Če kupec sklepa, da plačil ni mogoče zanesljivo ločevati:

(a) v primeru finančnega najema pripozna sredstvo in obveznost po znesku, ki je enak pošteni vrednosti temeljnega sredstva, ki je bilo v 7. in 8. odstavku opredeljeno kot predmet najema. Pozneje se obveznost zmanjša, ko se opravijo plačila in pripoznajo prisojeni finančni stroški obveznosti z uporabo kupčeve predpostavljene obrestne mere za sposojanje (*);

(b) v primeru poslovnega najema vsa plačila v skladu z dogovorom obravnava kot najemnine, da izpolni zahteve po razkritju MRS 17, vendar:

(i) razkrije ta plačila ločeno od najmanjših vsot najemnin drugih dogovorov, ki ne vsebujejo plačil za ne-najemne sestavine; in

(ii) navede, da razkrita plačila vključujejo tudi plačila za nenajemne sestavine v dogovoru.

(*) To je najemnikova predpostavljena obrestna mera za sposojanje, kot je opredeljena v členu 4 MRS 17.

DATUM UVELJAVITVE

16. Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHOD

17. MRS 8 določa, kako uporablja podjetje spremembo računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe pojasnila. Pri prvi uporabi tega pojasnila podjetju ni treba izpolnjevati teh zahtev. Če podjetje uveljavi to oprostitev, uporablja 6. do 9. odstavek pojasnila za dogovore, ki obstajajo na začetku prvega obdobja, za katero so v skladu z MSRP predstavljene primerjalne informacije na podlagi dejstev in okoliščin, ki so obstajale na začetku navedenega obdobja.

Priloga

Spremembe MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja*

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi to pojasnilo pred tem datumom, veljajo te spremembe tudi za takšno zgodnejše obdobje.

A1. MSRP 1 *Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja* in spremljajoče listine so spremenjene na spodaj opisan način.

V členu 12 se sklicevanje na člene 13–25E spremeni v sklicevanje na člene 13–25F.

Podčlena 13(i) in (j) se spremenita, vstavi se podčlen (k), tako da se glasi:

(i) zavarovalne pogodbe (člen 25D);

(j) razgradnja obveznosti vključena v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (člen 25E); in

(k) najemi (člen 25F).

Po členu 25E se vstavi nov naslov in člen 25F na sledeči način:

NAJEMI

OPMSRP 1 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*

25F. Ko podjetje prvič uporabi ta dokument, lahko upošteva prehodne določbe iz OPMSRP 4 *Določanje, ali dogovor vsebuje najem*. Tako lahko podjetje pri prvi uporabi določi, ali dogovor, ki obstaja na datum prehoda na MSRP, vsebuje najem na podlagi dejstev in okoliščin, ki obstajajo na navedeni datum.

OPMSRP POJASNILO 5 (vključuje spremembo MRS 39)

Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja

SKLICEVANJE

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

MRS 27 *Skupinski in ločeni računovodski izkazi*

MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja*

MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih*

MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*

MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje* (kakor je bil spremenjen 2003)

SOP-12 *Uskupinjevanje – enote za posebne namene* (kakor je bil spremenjen 2004)

OKOLIŠČINE

1. Namen skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja, v nadaljnjem besedilu „skladi za razgradnjo“ ali „skladi“, je izločiti sredstva za financiranje nekaterih ali vseh stroškov razgradnje obrata (kot je jedrski obrat) ali določene opreme (kot so avtomobili), ali ponovno oživljanje okolja (kot je urejanje onesnaženosti vode ali obnavljanje miniranega zemljišča), ki se skupaj imenujejo „razgradnja“.

2. Prispevki v te sklade so lahko prostovoljni ali pa jih zahteva uredba ali zakon. Skladi imajo lahko eno od naslednjih sestav:

   (a) skladi, ki jih ustanovi en sam vlagatelj za financiranje svojih obvez za razgradnjo za posamezno lokacijo ali za vrsto geografsko razpršenih lokacij;

   (b) skladi, ki jih ustanovi več vlagateljev za financiranje svojih posameznih ali skupnih obvez za razgradnjo, kadar so vlagatelji upravičeni do povračila odhodkov za razgradnjo do višine njihovih prispevkov, povečanih za dejanski čisti dobiček od teh prispevkov in zmanjšanih za delež stroškov upravljanja sklada. Vlagatelji morajo morebiti plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja;

   (c) skladi, ki jih ustanovi več vlagateljev za financiranje svojih posameznih ali skupnih obvez za razgradnjo, ko zahtevana raven prispevkov temelji na obstoječi dejavnosti vlagatelja in korist, ki jo vlagatelj dobi, temelji na pretekli dejavnosti. V takšnih primerih obstaja možnost neusklajenosti med zneskom prispevkov, ki jih plača vlagatelj (na podlagi obstoječe dejavnosti) in vrednostjo, ki je iztržljiva iz sklada (na podlagi pretekle dejavnosti).

3. Takšni skladi imajo na splošno naslednje značilnosti:

   (a) sklad ločeno upravljajo neodvisni skrbniki;

   (b) podjetja (vlagatelji) plačujejo prispevke v sklad, ki se naložbijo v vrsto sredstev, ki lahko vključujejo dolgovne in kapitalske finančne naložbe in so na voljo za pomoč pri plačevanju stroškov vlagateljev za razgradnjo. Skrbniki določijo način naložbenja prispevkov v okviru omejitev, ki jih določajo upravne listine sklada in vsa veljavna zakonodaja ali drugi predpisi;

(c) vlagatelji zadržijo obvezo za plačilo stroškov razgradnje. Vendar vlagatelji lahko dobijo povračilo stroškov razgradnje od sklada do nižjega od naslednjih dveh zneskov: nastali stroški razgradnje ali vlagateljev delež sredstev sklada;

(d) vlagatelji imajo lahko omejen dostop ali nimajo dostopa do presežka sredstev sklada nad sredstvi, ki se uporabijo za upravičene stroške razgradnje.

PODROČJE

4. To pojasnilo se uporablja za obračune v računovodskih izkazih vlagatelja za deleže, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, ki imajo obe naslednji značilnosti:

(a) sredstva se upravljajo ločeno (bodisi se hranijo v ločeni pravni osebi ali kot ločena sredstva v okviru drugega podjetja); in

(b) vlagateljeva pravica do dostopa do sredstev je omejena.

5. Preostali delež v skladu, ki presega pravico do povračila, kot je pogodbena pravica do izplačil, ko je razgradnja zaključena ali ob ukinitvi sklada, je lahko kapitalski instrument, ki spada v področje MRS 39 in ne spada v področje tega pojasnila.

VPRAŠANJA

6. To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

(a) kako naj vlagatelj obračuna svoj delež v skladu?

(b) kadar mora vlagatelj plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja, kako naj se ta obveza obračuna?

SOGLASJE

Obračunavanje deleža v skladu

7. Vlagatelj pripozna svojo obvezo plačati stroške razgradnje kot obveznost in svoj delež v skladu pripozna ločeno, razen če vlagatelj ni dolžan plačati stroškov razgradnje tudi, če sklad ne plača.

8. Vlagatelj določi ali obvladuje, skupaj obvladuje ali ima pomemben vpliv v skladu s sklicevanjem na MRS 27, MRS 28, MRS 31 in SOP-12. Če je temu tako, vlagatelj obračuna svoj delež v skladu skladno s temi standardi.

9. Če vlagatelj ne obvladuje, skupaj obvladuje ali nima pomembnega vpliva v skladu, pripozna pravico, da prejme povračilo iz sklada kot povračilo v skladu z MRS 37. To povračilo se meri po nižjem od naslednjih zneskov:

(a) znesek pripoznane obveze za razgradnjo; in

(b) vlagateljev delež poštene vrednosti čistih sredstev sklada, ki se pripisuje vlagateljem.

Spremembe knjigovodske vrednosti pravice prejeti povračilo razen prispevkov v sklad in izplačil iz sklada, se pripoznajo v poslovnem izidu za obdobje, v katerem pride do teh sprememb.

Obračunavanje obvez plačati dodatne prispevke

10. Kadar mora vlagatelj plačati dodatne prispevke, na primer v primeru stečaja drugega vlagatelja, ali če se vrednost naložbenih sredstev, ki jih ima sklad, zniža na obseg, ki ne zadošča za izpolnjevanje obveze sklada do povračil, je ta obveza pogojna obveznost, ki spada v področje MRS 37. Vlagatelj pripozna obveznost le, če je verjetno, da bodo plačani dodatni prispevki.

Razkrivanje

11. Vlagatelj razkrije naravo svojega deleža v skladu in kakršne koli omejitve dostopa do sredstev v skladu.

12. Kadar mora vlagatelj plačati možne dodatne prispevke, ki niso pripoznani kot obveznost (glej 10. odstavek), opravi razkritja kakor zahteva člen 86 MRS 37.

13. Kadar vlagatelj obračuna svoj delež v skladu z 9. odstavkom, opravi razkritja kakor zahteva člen 85(c) MRS 37.

DATUM UVELJAVITVE

14. Podjetje mora uporabljati to pojasnilo za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva. Če podjetje uporablja to pojasnilo za obdobje pred 1. januarjem 2006, mora to razkriti.

PREHOD

15. Spremembe računovodskih usmeritev se morajo obravnavati v skladu z MRS 8.

Priloga

Sprememba MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje*

Sprememba v tej prilogi velja za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi to pojasnilo pred tem datumom, obvelja tudi sprememba v tej prilogi.

A1. V členu 2 MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje* se doda podčlen 2(j), kot sledi:

2. Ta standard uporabljajo vsa podjetja pri vseh finančnih inštrumentih, razen pri:

…

(j) pravicah do izplačil, s katerimi se podjetju povrne poraba, so potrebna za poravnavo obveznosti, ki jo pripozna kot rezervacijo v skladu z MRS 37* Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, *ali za katero je v prejšnjem obdobju pripoznalo rezervacijo v skladu z MRS 37.