

IFRIC тумачење 5

Право на учешће у фондовима намењеним повлачењу имовине из употребе, обнављању и заштити животне средине

Референце

- IFRS 9 *Финансијски инструменти*
- IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*
- IFRS 11 *Заједнички аранжмани*
- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*
- IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*

Историјат

- 1 Сврха фондова намењених повлачењу имовине из употребе, обнављању и заштити животне средине, који ће се надаље помињати као “фондови намењени повлачењу” или “фондови”, је одвајање средстава за финансирање неких или свих трошкова повлачења постројења (као што је нуклеарна електрана) или неке опреме (као што су аутомобили) из употребе, или за спровођење заштите животне средине (као што је пречишћавање загађене воде или обнављање ископина), што се заједно назива “повлачење имовине из употребе”.
- 2 Доприноси овим фондовима могу бити добровољни или се могу захтевати прописом или законом. Фондови могу имати једну од следећих структура:
 - (а) фондови које је успоставио један контрибутор за финансирање сопствених обавеза по основу повлачења имовине из употребе, било да се ради о одређеној локацији, или одређеном броју географски раштраних локација.
 - (б) фондови које је успоставило више контрибутора за финансирање сопствених или заједничких обавеза повлачења имовине из употребе, када контрибутори имају право на надокнаду трошкова повлачења имовине из употребе до нивоа њихових доприноса увећаних за све стварне зараде од тих доприноса и умањених за њихово учешће у трошковима управљања фондом. Контрибутори могу имати обавезу уплате додатних доприноса, на пример, у случају стечаја другог контрибутора.
 - (ц) фондови које је успоставило више контрибутора за финансирање сопствених или заједничких обавеза повлачења имовине из употребе, када се потребни ниво доприноса заснива на садашњој активности контрибутора и када се користи које остварује тај контрибутор заснивају на његовој прошлој активности. У таквим случајевима постоји потенцијално неслагање у износу доприноса контрибутора (који се заснивају на садашњој активности) и вредности која се може реализовати од средстава (које се заснивају на прошлој активности).
- 3 Такви фондови обично имају следећа обележја:
 - (а) фондовима засебно управљају независни повереници.
 - (б) ентитети (контрибутори) уплаћују доприносе фондовима, који се инвестирају у шири распон средстава која могу да обухвате и дужничке и капиталне инвестиције и доступни су за помоћ у исплати трошкова повлачења имовине контрибутора из употребе. Повереници одређују како се инвестирају доприноси, у оквиру ограничења која одређују статут фонда и сви применљиви закони или други прописи.

- (ц) контрибутори задржавају обавезу исплате трошкова за повлачење имовине из употребе. Ипак, контрибутори су у стању да добију надокнаду трошкова повлачења имовине из употребе из фонда до нижег износа између износа трошкова повлачења имовине из употребе и контрибуторског удела у средствима фонда.
- (д) контрибуторима може бити ограничен или забрањен приступ сваком вишку средстава фонда преко оних која су коришћена за измирење подобних трошкова повлачења имовине из употребе.

Делокруг

- 4 Ово тумачење се примењује на рачуноводствено обухватање у финансијским извештајима контрибутора учешћа која се јављају по основу фондова за повлачење имовине из употребе који имају оба следећа обележја:
- (а) средствима се управља засебно (или тако што их држи засебни ентитет или као засебна средства у оквиру другог ентитета); и
 - (б) контрибуторско право приступа средствима је ограничено.
- 5 Преостало учешће у фондовима изнад права на надокнаду, као што је уговорно право на расподеле онда када се заврши повлачење све имовине из употребе или приликом укидања фонда, може бити инструмент капитала који спада под делокруг IFRS 9 и није под делокругом овог тумачења.

Питања

- 6 Питања којима се бави ово тумачење су:
- (а) како треба контрибутор да рачуноводствено обухвата своје учешће у фонду?
 - (б) када контрибутор има обавезу да уплати додатне доприносе, на пример, у случају стечаја другог контрибутора, како та обавеза треба да се рачуноводствено обухвата?

Консензус

Рачуноводствено обухватање учешћа у фонду

- 7 Контрибутор признаје обавезу за плаћање трошкова повлачења имовине из употребе као обавезу и да призна своје учешће у фонду засебно, осим уколико контрибутор нема обавезу плаћања трошкова повлачења имовине из употребе чак и ако фонд те обавезе не плати.
- 8 Контрибутор утврђује да ли има контролу, заједничку контролу или значајни утицај над имовином по референцама на IFRS 10, IFRS 11 и IAS 28. Уколико такав однос постоји, контрибутор рачуноводствено обухвата своје учешће у фонду у складу са тим стандардима.
- 9 Ако контрибутор нема контролу, заједничку контролу или значајни утицај над имовином, контрибутор признаје право на добијање надокнаде од фонда као надокнаде у складу са IAS 37. Ова надокнада се одмерава као нижи износ између:
- (а) признатог износа обавезе за повлачење имовине из употребе; и
 - (б) учешћа контрибутора у фер вредности нето имовине фонда која су приписива контрибуторима.

Промене књиговодствене вредности права на добијање надокнада које не представљају доприносе и исплате из фонда признају се у добитку или губитку за период у ком су се одиграле те промене.

Рачуноводствено обухватање обавеза за уплату додатних доприноса

- 10 Када контрибутор има обавезу да уплати потенцијалне додатне доприносе, на пример, у случају стечаја другог контрибутора или ако вредност инвестиционих средстава која држи фонд падне до степена када су она недовољна за испуњавање обавезе надокнаде, ова обавеза представља потенцијалну обавезу која је под делокругом IAS 37. Контрибутор признаје обавезу само ако је вероватно да ће бити уплаћени додатни доприноси.

Обелодањивање

- 11 Контрибутор обелодањује природу учешћа у фонду и сва ограничења приступа средствима у фонду.
- 12 Када контрибутор има обавезу да уплати потенцијалне додатне доприносе који се не признају као обавеза (видети параграф 10), врши обелодањивања која захтева параграф 86 IAS 37.
- 13 Када контрибутор рачуноводствено обухвата своје учешће у фонду, у складу са параграфом 9, врши обелодањивања захтевана параграфом 85(ц) IAS 37.

Датум ступања на снагу

- 14 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ово тумачење за период пре 1. јануара 2006. године, обелодањује ту чињеницу.
- 14А [Брисан]
- 14В Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11, у мају 2011. године, измењени су параграфи 8 и 9. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.
- 14Ц [Брисан]
- 14Д Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 5 и брисани су параграфи 14А и 14Ц. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

Прелазак

- 15 Промене рачуноводствених политика се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима IAS 8.