

VERORDENING (EG) Nr. 1910/2005 VAN DE COMMISSIE

van 8 november 2005

tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1725/2003 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad wat de IFRS 1 en 6, de IAS 1, 16, 19, 24, 38 en 39, en de IFRIC 4 en 5 betreft

(Voor de EER relevante tekst)

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap,

Gelet op Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen ⁽¹⁾, en met name op artikel 3, lid 1,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) Bij Verordening (EG) nr. 1725/2003 van de Commissie ⁽²⁾ werd een aantal op 14 september 2002 bestaande internationale standaarden en interpretaties goedgekeurd, met inbegrip van IAS 19 *Personeelsbeloningen*.
- (2) Op 9 december 2004, heeft de International Accounting Standards Board (IASB) International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 *Exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen* (hierna „IFRS 6” genoemd) gepubliceerd als tussentijdse oplossing om entiteiten die in deze sector actief zijn in staat te stellen aan de IFRS te voldoen zonder dat zulks ingrijpende wijzigingen in hun financiële verslaggevingspraktijken vereist. IFRS 6 stelt entiteiten die uitgaven voor exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen doen, vrij van bepaalde vereisten van andere IFRS. Onder gespecificeerde omstandigheden is het dergelijke entiteiten toegestaan hun huidige methode voor de administratieve verwerking van uitgaven voor exploratie en evaluatie te blijven toepassen. De standaard bevat tevens verdere leidraden met betrekking tot de indicatoren die wijzen op een bijzondere waardevermindering van exploratie- en evaluatieactiva, alsook voor de toetsing of deze activa een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan.
- (3) Op 16 december 2004 heeft de IASB wijzigingen in IAS 19 *Personeelsbeloningen* gepubliceerd. Met deze wijzigingen wordt een nieuwe keuzemogelijkheid ingevoerd voor de opname van actuariële winsten en verliezen met betrekking tot toegezegd-pensioenregelingen. Het is thans toegestaan alle actuariële winsten en verliezen buiten de winst-en-verliesrekening op te nemen in een overzicht van het totaalresultaat, hetgeen inhoudt dat actuariële winsten en verliezen rechtstreeks in het eigen vermogen kunnen worden opgenomen. Tevens wordt gespecificeerd hoe groepsentiteiten toegezegd-pensioenregelingen voor groepen in hun enkelvoudige jaarrekening moeten ver-

werken, waarbij ook wordt verlangd dat zij daarover aanvullende informatie verstrekken.

- (4) Op 2 december 2004 heeft het International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) IFRIC-interpretatie 4 *Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat* (hierna „IFRIC 4” genoemd) gepubliceerd. In deze interpretatie zijn criteria opgenomen om vast te stellen of een overeenkomst een leaseovereenkomst is of bevat, bijvoorbeeld in het geval van sommige „take-or-pay”-contracten. IFRIC 4 verduidelijkt onder welke omstandigheden dergelijke overeenkomsten die niet de juridische vorm van een leaseovereenkomst hebben, toch administratief moeten worden verwerkt in overeenstemming met IAS 17 *Leaseovereenkomsten*.
- (5) Op 16 december 2004 heeft het International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) IFRIC-interpretatie 5 *Belangen in ontmantelings-, herstel- en milieusaneringsfondsen* (hierna „IFRIC 5” genoemd) gepubliceerd. In deze interpretatie wordt aangegeven hoe een contribuant zijn belang in een fonds administratief moet verwerken en hoe een contribuant aanvullende bijdragen administratief dient te verwerken.
- (6) De Commissie is tot de conclusie gekomen dat deze standaarden en interpretaties voldoen aan de criteria die zijn neergelegd in artikel 3, lid 2, van Verordening (EG) nr. 1606/2002. Ook de raadpleging van technische deskundigen ter zake bevestigt dat deze standaarden en interpretaties voldoen aan de technische criteria voor de goedkeuring ervan.
- (7) De goedkeuring van bovengenoemde standaarden brengt met zich dat IFRS 1 *Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards*, IAS 1 *Presentatie van de jaarrekening*, IAS 16 *Materiële vaste activa*, IAS 24 *Informatieverschaffing over verbonden partijen*, IAS 38 *Immateriële activa* en IAS 39 *Financiële instrumenten: opname en waardering* moeten worden gewijzigd om de samenhang tussen de internationale standaarden voor jaarrekeningen te waarborgen.
- (8) Verordening (EG) nr. 1725/2003 dient derhalve dienovereenkomstig te worden gewijzigd.
- (9) De in deze verordening vervatte maatregelen zijn in overeenstemming met het advies van het Regelgevend Comité voor financiële verslaggeving,

⁽¹⁾ PB L 243 van 11.9.2002, blz. 1.

⁽²⁾ PB L 261 van 13.10.2003, blz. 1. Verordening gewijzigd bij Verordening (EG) nr. 1751/2005 (PB L 282 van 25.10.2005, blz. 3).

HEEFT DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

Artikel 1

De bijlage bij Verordening (EG) nr. 1725/2003 wordt als volgt gewijzigd:

- 1) de in de bijlage bij deze verordening opgenomen International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 *Exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen* wordt ingevoegd;
- 2) IAS 19 *Personeelsbeloningen* wordt gewijzigd conform de in de bijlage bij deze verordening opgenomen wijzigingen in IAS 19;
- 3) de in de bijlage bij deze verordening opgenomen International Financial Reporting Interpretations Committee Interpretation (IFRIC-interpretatie) 4 *Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat* wordt ingevoegd;
- 4) de in de bijlage bij deze verordening opgenomen IFRIC-interpretatie 5 *Belangen in ontmantelings-, herstel- en milieusaneringsfondsen* wordt ingevoegd;

5) International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, IAS 16 en IAS 38 worden gewijzigd conform de in de bijlage bij deze verordening opgenomen bijlage B bij IFRS 6;

6) IFRS 1, IAS 1 en IAS 24 worden gewijzigd conform de in de bijlage bij deze verordening opgenomen bijlage F bij de wijzigingen in IAS 19;

7) IFRS 1 wordt gewijzigd conform de in de bijlage bij deze verordening opgenomen bijlage bij IFRIC 4;

8) IAS 39 wordt gewijzigd conform de in de bijlage bij deze verordening opgenomen bijlage bij IFRIC 5.

Artikel 2

Elke onderneming past de in de bijlage opgenomen standaarden en interpretaties toe vanaf uiterlijk de aanvangsdatum van haar boekjaar 2006.

Artikel 3

Deze verordening treedt in werking op de derde dag volgende op die van haar bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

Gedaan te Brussel, 8 november 2005.

Voor de Commissie
Charlie McCREEVY
Lid van de Commissie

BIJLAGE

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

IFRS 6	International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 <i>Exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen</i>
IAS 19	Wijzigingen in IAS 19 <i>Personeelsbeloningen</i>
IFRIC 4	IFRIC-interpretatie 4 <i>Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat</i>
IFRIC 5	IFRIC-interpretatie 5 <i>Belangen in ontmantelings-, herstel- en milieusaneringsfondsen</i>

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 6

Exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen

DOEL

1. Het doel van IFRS 6 is voorschriften te verstrekken voor de financiële verslaggeving van de *exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen*.
2. Deze IFRS vereist met name dat:
 - a) beperkte verbeteringen worden aangebracht in bestaande praktijken voor de administratieve verwerking van *uitgaven voor exploratie en evaluatie*;
 - b) entiteiten die *exploratie- en evaluatieactiva* opnemen, overeenkomstig deze IFRS beoordelen of dergelijke activa een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan en een eventuele bijzondere waardevermindering bepalen overeenkomstig IAS 36 *Bijzondere waardevermindering van activa*;
 - c) in de toelichting de in de jaarrekening van de entiteit opgenomen bedragen worden vermeld die voortvloeien uit de exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen, alsook een toelichting op deze bedragen, en dat informatie wordt verstrekt die gebruikers van die jaarrekening inzicht verschaft in de omvang en de mate van zekerheid van toekomstige kasstromen uit opgenomen exploratie- en evaluatieactiva, alsook in het tijdstip van die kasstromen.

TOEPASSINGSGEBIED

3. Een entiteit dient IFRS 6 toe te passen op haar uitgaven voor exploratie en evaluatie.
4. IFRS 6 behandelt geen andere aspecten van de administratieve verwerking door entiteiten die actief zijn op het gebied van de exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen.
5. Een entiteit dient IFRS 6 niet toe te passen op uitgaven die zijn gedaan:
 - a) vóór de exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen, zoals uitgaven die zijn gedaan voordat de entiteit de wettelijke rechten heeft verworven om een bepaald gebied te exploreren;
 - b) nadat kan worden aangetoond dat de winning van een minerale hulpbron technisch uitvoerbaar en economisch rendabel is.

OPNAME VAN EXPLORATIE- EN EVALUATIEACTIVA

Tijdelijke vrijstelling van de alinea's 11 en 12 van IAS 8

6. Bij de ontwikkeling van haar grondslagen voor financiële verslaggeving dient een entiteit die exploratie- en evaluatieactiva opneemt alinea 10 van IAS 8 *Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten* toe te passen.
7. De alinea's 11 en 12 van IAS 8 vermelden bronnen van gezaghebbende vereisten en leidraden die het management bij de ontwikkeling van een grondslag voor financiële verslaggeving met betrekking tot een post in aanmerking dient te nemen indien er geen IFRS is die specifiek op die post van toepassing is. Behoudens de alinea's 9 en 10 hierna is een entiteit op grond van deze IFRS vrijgesteld van de toepassing van de alinea's 11 en 12 van IAS 8 voor haar grondslagen voor financiële verslaggeving inzake de opname en waardering van exploratie- en evaluatieactiva.

WAARDERING VAN EXPLORATIE- EN EVALUATIEACTIVA

Waardering bij opname

8. Exploratie- en evaluatieactiva dienen tegen kostprijs te worden gewaardeerd.

Elementen van de kostprijs van exploratie- en evaluatieactiva

9. Een entiteit dient een grondslag vast te stellen die aangeeft welke uitgaven als exploratie- en evaluatieactiva worden opgenomen, en deze grondslag consistent toe te passen. Bij het uitwerken van dit beleid dient een entiteit rekening te houden met de mate waarin de uitgave in verband kan worden gebracht met het zoeken naar specifieke minerale hulpbronnen. Hieronder volgen enkele voorbeelden van uitgaven die bij de eerste waardering van exploratie- en evaluatieactiva zouden kunnen worden opgenomen (de lijst is niet limitatief):
- a) verwerving van exploratierechten;
 - b) topografische, geologische, geochemische en geofysische studies;
 - c) exploratieboringen;
 - d) onderzoek door middel van aarddoorsnedes („trenching”);
 - e) monsternamen, en
 - f) activiteiten in verband met de beoordeling of de winning van een minerale hulpbron technisch uitvoerbaar en economisch rendabel is.
10. Uitgaven in verband met de ontwikkeling van minerale hulpbronnen mogen niet als exploratie- en evaluatieactiva worden opgenomen. Het *Raamwerk* en IAS 38 *Immateriële activa* verschaffen leidraden voor de opname van activa die ontstaan uit ontwikkelingsactiviteiten.
11. Overeenkomstig IAS 37 *Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa* dient een entiteit de eventuele opruimings- en herstelverplichtingen op te nemen die tijdens een bepaalde periode ontstaan als gevolg van de exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen.

Waardering na opname

12. Na de opname van exploratie- en evaluatieactiva dient een entiteit ofwel het kostprijsmodel, ofwel het herwaarderingsmodel op die activa toe te passen. Indien het herwaarderingsmodel wordt toegepast (ofwel het model in IAS 16 *Materiële vaste activa*, ofwel het model in IAS 38), dient het consistent te zijn met de classificatie van de activa (zie alinea 15).

Wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving

13. Een entiteit mag de grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot uitgaven voor exploratie en evaluatie wijzigen als de jaarrekening hierdoor relevanter wordt voor gebruikers die op basis van die jaarrekening economische beslissingen nemen en dit niet ten koste gaat van de betrouwbaarheid, of indien de jaarrekening hierdoor betrouwbaarder wordt en niet minder relevant voor die gebruikers. Een entiteit dient de relevantie en betrouwbaarheid te beoordelen op basis van de criteria in IAS 8.
14. Om de wijziging van haar grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot uitgaven voor exploratie en evaluatie te rechtvaardigen, dient een entiteit aan te tonen dat de jaarrekening dankzij de wijziging beter voldoet aan de criteria in IAS 8. De wijziging hoeft echter niet te leiden tot volledige overeenstemming met die criteria.

PRESENTATIE**Classificatie van exploratie- en evaluatieactiva**

15. Een entiteit dient exploratie- en evaluatieactiva te classificeren als materiële of immateriële activa op basis van de aard van de verworven activa, waarbij die classificatie consistent dient te worden toegepast.
16. Sommige exploratie- en evaluatieactiva worden als immateriële activa (bijvoorbeeld boorrechten) aangemerkt, terwijl andere als materiële activa (bijvoorbeeld voertuigen en boorplatforms) worden beschouwd. Voor zover een materieel actief bij de ontwikkeling van een immaterieel actief wordt verbruikt, maakt het bedrag dat dit verbruik weerspiegelt deel uit van de kostprijs van het immaterieel actief. Het gebruik van een materieel actief om een immaterieel actief te ontwikkelen verandert een materieel actief echter niet in een immaterieel actief.

Herclassificatie van exploratie- en evaluatieactiva

17. Een exploratie- en evaluatieactief mag niet langer als zodanig worden geclassificeerd wanneer kan worden aangetoond dat de winning van een minerale hulpbron technisch uitvoerbaar en economisch rendabel is. Voordat exploratie- en evaluatieactiva worden geherclassificeerd, dient te worden beoordeeld of ze een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan en dient een eventueel bijzonder waardeverminderingsverlies te worden opgenomen.

BIJZONDERE WAARDEVERMINDERING**Opname en waardering**

18. **Er dient te worden beoordeeld of exploratie- en evaluatieactiva een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan wanneer feiten en omstandigheden aangeven dat de boekwaarde van een exploratie- en evaluatieactief mogelijk hoger is dan de realiseerbare waarde. Wanneer feiten en omstandigheden suggereren dat de boekwaarde hoger is dan de realiseerbare waarde, dient een entiteit een eventueel resulterend bijzonder waardeverminderingsverlies te bepalen, te presenteren en toe te lichten overeenkomstig IAS 36, behoudens de bepalingen in alinea 21 hierna.**
19. Uitsluitend in het kader van exploratie- en evaluatieactiva dient bij het bepalen of een dergelijk actief mogelijk een bijzondere waardevermindering heeft ondergaan alinea 20 van deze IFRS te worden toegepast, in plaats van de alinea's 8 tot en met 17 van IAS 36. In alinea 20 wordt het begrip „activa” gehanteerd, maar deze alinea is van toepassing op zowel afzonderlijke exploratie- en evaluatieactiva als een kasstroomgenererende eenheid.
20. Een of meer van de volgende feiten en omstandigheden wijzen erop dat een entiteit dient te toetsen of exploratie- en evaluatieactiva een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan (de lijst is niet limitatief):
- a) de periode gedurende welke de entiteit het recht heeft om in het specifieke gebied exploratieactiviteiten te verrichten is tijdens de verslagperiode verstreken, of zal in de nabije toekomst verstrijken, en zal naar verwachting niet worden verlengd;
 - b) er zijn geen substantiële uitgaven voor verdere exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen in het specifieke gebied gebudgetteerd of gepland;
 - c) de exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen in het desbetreffende gebied hebben niet geleid tot de ontdekking van economisch winbare hoeveelheden minerale hulpbronnen en de entiteit heeft besloten om dergelijke activiteiten in het desbetreffende gebied te beëindigen;
 - d) er bestaan voldoende aanwijzingen dat, hoewel een ontwikkeling in het desbetreffende gebied waarschijnlijk zal doorgaan, de boekwaarde van het exploratie- en evaluatieactief waarschijnlijk niet volledig zal worden gerealiseerd via de succesvolle ontwikkeling of verkoop van het desbetreffende actief.

In dergelijke of soortgelijke gevallen dient de entiteit het actief te toetsen op bijzondere waardevermindering overeenkomstig IAS 36. Een eventueel bijzonder waardeverminderingsverlies dient als last te worden opgenomen in overeenstemming met IAS 36.

Vaststelling van het niveau waarop wordt beoordeeld of exploratie- en evaluatieactiva een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan

21. **Ten behoeve van de beoordeling of dergelijke activa een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan dient een entiteit een grondslag voor financiële verslaggeving vast te stellen met betrekking tot de toerekening van exploratie- en evaluatieactiva aan kasstroomgenererende eenheden of groepen van kasstroomgenererende eenheden. Voor iedere kasstroomgenererende eenheid of groep van kasstroomgenererende eenheden waaraan een exploratie- en evaluatieactief wordt toegerekend, geldt dat deze niet groter mag zijn dan een segment gebaseerd op ofwel de primaire, ofwel de secundaire segmentatiebasis van de entiteit bepaald in overeenstemming met IAS 14 *Gesegmenteerde informatie*.**
22. Het niveau waarop de entiteit onderzoekt of exploratie- en evaluatieactiva een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan, mag een of meer kasstroomgenererende eenheden bevatten.

INFORMATIEVERSCHAFFING

23. **Een entiteit dient in de toelichting te vermelden de in haar jaarrekening opgenomen bedragen die voortvloeien uit de exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen, alsook een toelichting op deze bedragen.**
24. Om te voldoen aan alinea 23 dient een entiteit de volgende informatie te verstrekken:
- a) de grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot uitgaven voor exploratie en evaluatie, met inbegrip van de opname van exploratie- en evaluatieactiva.
 - b) de omvang van de activa, verplichtingen, baten en lasten en kasstromen uit bedrijfs- en investeringsactiviteiten die voortvloeien uit de exploratie naar en evaluatie van minerale hulpbronnen.
25. Een entiteit dient exploratie- en evaluatieactiva te behandelen als een afzonderlijke activacategorie en dient de informatie te verstrekken die vereist is op grond van IAS 16 of IAS 38, afhankelijk van de classificatie van de activa.

INGANGSDATUM

26. **Een entiteit dient deze IFRS toe te passen op jaarperiodes die aanvangen op of na 1 januari 2006. Eerdere toepassing wordt aangemoedigd. Indien een entiteit IFRS 6 toepast voor een periode die vóór 1 januari 2006 aanvangt, dient zij dit feit te vermelden.**

OVERGANGSBEPALINGEN

27. Indien het praktisch niet haalbaar is om een bepaalde vereiste in alinea 18 toe te passen voor vergelijkende informatie die betrekking heeft op jaarperiodes die vóór 1 januari 2006 aanvangen, dient een entiteit dit feit te vermelden. In IAS 8 wordt het begrip „praktisch niet haalbaar” toegelicht.
-

*Bijlage A***Definities**

Deze bijlage maakt integraal deel uit van IFRS 6.

exploratie- en evaluatieactiva

De **uitgaven voor exploratie en evaluatie** die overeenkomstig de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit worden geactiveerd.

uitgaven voor exploratie en evaluatie

De uitgaven van een entiteit in verband met de **exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen** voordat kan worden aangetoond dat de winning van een minerale hulpbron technisch uitvoerbaar en economisch rendabel is.

exploratie naar en evaluatie van minerale hulpbronnen

Het opsporen van minerale hulpbronnen, inclusief mineralen, olie, aardgas en soortgelijke uitputbare hulpbronnen, nadat de entiteit wettelijke rechten heeft verkregen om in een bepaald gebied exploratieactiviteiten te verrichten, evenals het bepalen of de winning van de minerale hulpbron technisch uitvoerbaar en economisch rendabel is.

Bijlage B

Wijzigingen in andere IFRS's

De wijzigingen in deze bijlage dienen te worden toegepast voor jaarperiodes die aanvangen op of na 1 januari 2006. Indien een entiteit deze IFRS toepast voor een periode die vóór 1 januari 2006 aanvangt, dient zij ook deze wijzigingen voor die periode toe te passen.

B1. In IFRS 1 *Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards* zijn de onderstaande koptekst en alinea 36B toegevoegd:

Vrijstelling van de vereiste om vergelijkende informatie voor IFRS 6 te verstrekken

36B Een entiteit die de IFRS's vóór 1 januari 2006 toepast en die ervoor opteert om IFRS 6 *Exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen* vóór 1 januari 2006 toe te passen, hoeft de informatie die IFRS 6 voor vergelijkende perioden vereist niet in haar eerste IFRS-jaarrekening te verstrekken.

B2. In IAS 16 *Materiële vaste activa* (herziene versie van 2003 en gewijzigd door IFRS 5 *Vaste activa aangehouden voor verkoop en beëindigde bedrijfsactiviteiten*) wordt alinea 3 als volgt gewijzigd:

3) Deze standaard is niet van toepassing op:

- a) materiële vaste activa die als aangehouden voor verkoop zijn geclassificeerd overeenkomstig IFRS 5 *Vaste activa aangehouden voor verkoop en beëindigde bedrijfsactiviteiten*;
- b) biologische activa in verband met agrarische activiteiten (zie IAS 41 *Landbouw*);
- c) de opname en waardering van exploratie- en evaluatieactiva (zie IFRS 6, *Exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen*), of
- d) rechten om mineralen te winnen en minerale reserves zoals olie, aardgas en soortgelijke uitputbare hulpbronnen.

Deze standaard is echter wel van toepassing op materiële vaste activa die worden gebruikt om de in b) tot en met d) beschreven activa te ontwikkelen of in stand te houden.

B3. In IAS 38 *Immateriële activa* (herziene versie van 2004) wordt alinea 2 als volgt gewijzigd:

2) **Deze Standaard dient te worden toegepast bij de administratieve verwerking van immateriële activa, met uitzondering van:**

- a) *immateriële activa die binnen het toepassingsgebied van een andere Standaard vallen;*
- b) *financiële activa, zoals gedefinieerd in IAS 39 Financiële instrumenten: opname en waardering;*
- c) *de opname en waardering van exploratie- en evaluatieactiva (zie IFRS 6 Exploratie en evaluatie van minerale hulpbronnen, en*
- d) *uitgaven voor de ontwikkeling en winning van mineralen, olie, aardgas en soortgelijke uitputbare hulpbronnen.*

Wijzigingen in IAS 19 Personeelsbeloningen**Collectieve regelingen van meer werkgevers**

Alinea 32A en het voorbeeld zijn toegevoegd en alinea 35 is verplaatst en vernummerd tot 32B (zie onder).

- 32A. Tussen de collectieve regeling van meer werkgevers en haar deelnemers kan een contractuele overeenkomst bestaan waarin wordt bepaald hoe het surplus van de regeling zal worden uitgekeerd aan de deelnemers (of hoe een tekort zal worden gefinancierd). Een deelnemer in een collectieve regeling van meer werkgevers met een dergelijke overeenkomst die de regeling administratief verwerkt als een toegezegde-bijdrageregeling in overeenstemming met alinea 30 dient het actief dat of de verplichting die uit de contractuele overeenkomst voortvloeit en de resulterende baten of lasten in de winst-en-verliesrekening op te nemen.

Voorbeeld ter illustratie van alinea 32A

Een entiteit participeert in een collectieve toegezegd-pensioenregeling van meer werkgevers die de verplichtingen en fondsbeleggingen niet op basis van IAS 19 bepaalt. Bijgevolg zal de entiteit de regeling administratief verwerken alsof er sprake was van een toegezegde-bijdrageregeling. Uit een niet op IAS 19 gebaseerde berekening van de financieringsstatus blijkt dat de regeling een tekort heeft van 100 miljoen. De regeling heeft met de deelnemende werkgevers in de regeling een contractuele overeenkomst bereikt over een bijdrageschema dat het tekort over de volgende vijf jaar zal elimineren. De entiteit zal in het kader van de overeenkomst in totaal acht miljoen bijdragen.

De entiteit neemt een verplichting op voor de bijdragen, aangepast om rekening te houden met de tijdswaarde van geld, en neemt voor hetzelfde bedrag een last op in de winst-en-verliesrekening.

- 32B. IAS 37 Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa vereist dat een entiteit bepaalde voorwaardelijke verplichtingen opneemt of informatie daaromtrent verstrekt. In de context van een collectieve regeling van meer werkgevers kan een voorwaardelijke verplichting bijvoorbeeld ontstaan uit:
- a) actuariële verliezen die verband houden met andere deelnemende entiteiten omdat iedere entiteit die deelneemt aan een collectieve regeling van meer werkgevers ook deelt in de actuariële risico's van elke andere deelnemende entiteit, of
 - b) enige verantwoordelijkheid op grond van de voorwaarden van een regeling om eventuele tekorten van de regeling te financieren als andere entiteiten hun deelname beëindigen.

35. [Verwijderd]

Toegezegd-pensioenregelingen die risico's delen tussen verschillende entiteiten onder gemeenschappelijke zeggenschap

Alinea 34 is gewijzigd zoals hierna beschreven en de alinea's 34A en 34B zijn toegevoegd en luiden als volgt.

34. Toegezegd-pensioenregelingen waarbij risico's worden gedeeld tussen verschillende entiteiten onder gemeenschappelijke zeggenschap, bijvoorbeeld een moedermaatschappij en haar dochterondernemingen, zijn geen collectieve regelingen van meer werkgevers.
- 34A. Een entiteit die aan een dergelijke regeling deelneemt, dient informatie over de regeling in haar geheel te verkrijgen, bepaald in overeenstemming met IAS 19 op basis van de veronderstellingen die op de regeling in haar geheel van toepassing zijn. Als er een contractuele overeenkomst of een vastgelegde grondslag is voor het belasten van individuele entiteiten voor de nettokosten uit hoofde van de toegezegd-pensioenregeling in haar geheel, bepaald in overeenstemming met IAS 19, dient de entiteit deze nettokosten op te nemen in haar (enkelvoudige) jaarrekening. Als een dergelijke overeenkomst of grondslag niet bestaat, dienen de nettokosten in verband met de toegezegd-pensioenregeling te worden opgenomen in de (enkelvoudige) jaarrekening van de groepsentiteit die in juridische zin als sponsor van de regeling optreedt. De andere groepsentiteiten dienen in hun (enkelvoudige) jaarrekening kosten op te nemen die gelijk zijn aan hun bijdrage die over de periode verschuldigd is.
- 34B. De deelname aan een dergelijke regeling is voor iedere individuele groepsentiteit een transactie tussen verbonden partijen. Een entiteit dient derhalve in haar (enkelvoudige) jaarrekening de volgende informatie te verstrekken:
- a) de contractuele overeenkomst of de vastgelegde grondslag voor het belasten van de entiteiten voor de nettokosten uit hoofde van de toegezegd-pensioenregeling of het feit dat een dergelijke grondslag niet bestaat.
 - b) de grondslag voor het bepalen van de bijdrage die door de entiteit moet worden betaald.

- c) als de entiteit een toerekening van de nettokosten in verband met de toegezegd-pensioenregeling administratief in overeenstemming met alinea 34A verwerkt, alle informatie over de regeling in haar geheel in overeenstemming met de alinea's 120 en 121.
- d) als de entiteit de voor de periode te betalen bijdrage administratief verwerkt in overeenstemming met alinea 34A, de overeenkomstig alinea 120A, onder b) tot en met e), j), n), o), q) en alinea 121 vereiste informatie over de regeling in haar geheel. De overige informatie die op grond van alinea 120A moet worden vermeld, is niet van toepassing.

Opname van de componenten van de kosten in verband met toegezegd-pensioenregelingen in de winst-en-verliesrekening

De koptekst boven alinea 61 is gewijzigd en alinea 61 is als volgt gewijzigd.

Winst of verlies

61. *Een entiteit dient het nettototaal van de volgende bedragen op te nemen in de winst-en-verliesrekening, tenzij een andere standaard voorschrijft of toestaat dat deze bedragen in de kostprijs van een actief worden opgenomen:*
- a) *de aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten (zie de alinea's 63 tot en met 91);*
 - b) *de rentekosten (zie alinea 82);*
 - c) *het verwachte rendement op eventuele fondsbeleggingen (zie de alinea's 105 tot en met 107) en op eventuele restitutierechten (zie alinea 104A);*
 - d) *de actuariële winsten en verliezen, zoals voorgeschreven in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit (zie de alinea's 92 en 93D);*
 - e) *de pensioenkosten van verstreken dienstdtijd (zie alinea 96);*
 - f) *de gevolgen van belangrijke inperkingen of afwijkingen (zie de alinea's 109 en 110), en*
 - g) *het effect van de limiet in alinea 58, onder b), tenzij het buiten de winst-en-verliesrekening is opgenomen in overeenstemming met alinea 93C.*

Actuariële winsten en verliezen

De alinea's 92, 93 en 95 zijn gewijzigd (zie onder) en de alinea's 93A tot en met 93D zijn toegevoegd (zie onder).

92. *Bij het bepalen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegd-pensioenregelingen overeenkomstig alinea 54, dient een entiteit, behoudens alinea 58A, een deel (zoals gespecificeerd in alinea 93) van de actuariële winsten en verliezen op te nemen als bate of last als de netto cumulatieve niet-opgenomen actuariële winsten en verliezen aan het einde van de vorige verslagperiode groter waren dan het hoogste bedrag van:*
- a) *10 % van de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegd-pensioenregelingen op die datum (vóór aftrek van de fondsbeleggingen), en*
 - b) *10 % van de reële waarde van de fondsbeleggingen op die datum.*

Deze limieten dienen voor iedere toegezegd-pensioenregeling afzonderlijk te worden berekend en toegepast.

93. *Het gedeelte van de actuariële winsten en verliezen dat voor iedere toegezegd-pensioenregeling moet worden opgenomen is het positieve saldo bepaald conform alinea 92, gedeeld door de verwachte gemiddelde resterende dienstperiode van de werknemers die aan die regeling deelnemen. Het is entiteiten echter toegestaan om een andere systematische methode te hanteren die tot een snellere opname van de actuariële winsten en verliezen leidt, mits winsten en verliezen volgens dezelfde methode worden behandeld en de methode voor iedere periode bestendig wordt toegepast. Een entiteit kan een dergelijke systematische methode zelfs toepassen op de actuariële winsten en verliezen indien deze zich binnen de in alinea 92 vermelde limieten bevinden.*
- 93A. *Indien een entiteit, zoals toegestaan op grond van alinea 93, een beleid toepast waarbij de actuariële winsten en verliezen worden opgenomen in de periode waarin ze ontstaan, kan de entiteit deze buiten de winst-en-verliesrekening verwerken in overeenstemming met de alinea's 93B tot en met 93D, vooropgesteld dat de entiteit dit doet voor:*
- a) alle toegezegd-pensioenregelingen, en*
- b) alle actuariële winsten en verliezen.*
- 93B. Actuariële winsten en verliezen die buiten de winst-en-verliesrekening worden verwerkt, zoals is toegestaan op grond van alinea 93A, dienen te worden gepresenteerd in een mutatieoverzicht van het eigen vermogen genaamd „overzicht van het totaalresultaat” dat alleen bestaat uit de posten die zijn gespecificeerd in alinea 96 van IAS 1 (herziene versie van 2003). De entiteit mag de actuariële winsten en verliezen niet in een mutatieoverzicht van het eigen vermogen presenteren in de kolomvorm waarnaar wordt verwezen in alinea 101 van IAS 1 of in een andere opmaak die de in alinea 97 van IAS 1 gespecificeerde posten omvat.
- 93C. Een entiteit die de actuariële winsten en verliezen opneemt in overeenstemming met alinea 93A, dient ook eventuele aanpassingen die voortvloeien uit de limiet in alinea 58, onder b), buiten de winst-en-verliesrekening op te nemen in het overzicht van het totaalresultaat.
- 93D. Actuariële winsten en verliezen en aanpassingen die voortvloeien uit de limiet in alinea 58, onder b), die direct zijn opgenomen in het overzicht van het totaalresultaat dienen onmiddellijk te worden opgenomen in ingehouden winsten. Ze mogen niet in een latere periode in de winst-en-verliesrekening worden opgenomen.
95. Op lange termijn kunnen actuariële winsten en verliezen elkaar compenseren. Daarom mogen schattingen van de brutoverplichting uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding worden beschouwd als een bandbreedte („corridor”) rond de beste schatting. Een entiteit mag maar is niet verplicht om de actuariële winsten en verliezen die binnen die bandbreedte vallen, op te nemen. ...

Informatieverschaffing

Er is een nieuwe alinea 120 ingevoegd, en alinea 120 is vernummerd tot 120A en is samen met alinea 121 als volgt gewijzigd.

120. *Een entiteit dient informatie te verstrekken die gebruikers van haar jaarrekening in staat stelt de aard van haar toegezegd-pensioenregelingen en de financiële gevolgen van wijzigingen in die regelingen tijdens de periode te beoordelen.*
- 120A. *Een entiteit dient over toegezegd-pensioenregelingen de volgende informatie te verstrekken:*
- a) de grondslag voor financiële verslaggeving die de entiteit hanteert voor de opname van actuariële winsten en verliezen;*
- b) een algemene beschrijving van het type regeling;*
- c) een aansluiting tussen het beginsaldo en eindsaldo van de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegd-pensioenregelingen, met, voorzover van toepassing, afzonderlijke vermelding van het effect tijdens de periode dat kan worden toegerekend aan:*
- i) de aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten,*
- ii) de rentekosten,*

- iii) de bijdragen van deelnemers aan de regeling,
 - iv) de actuariële winsten en verliezen,
 - v) de wisselkoerswijzigingen voor regelingen die worden gewaardeerd in een andere valuta dan de presentatievaluta van de entiteit,
 - vi) de betaalde vergoedingen,
 - vii) de pensioenkosten van verstreken diensttijd,
 - viii) bedrijfscombinaties,
 - ix) belangrijke inperkingen, en
 - x) afwikkelingen.
- d) een uitsplitsing van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegd-pensioenregelingen in bedragen die voortvloeien uit toegekende pensioenaanspraken waartegenover geen beleggingen worden aangehouden en bedragen die voortvloeien uit toegekende pensioenaanspraken waartegenover geheel of gedeeltelijk beleggingen worden aangehouden.
- e) een aansluiting tussen het beginsaldo en eindsaldo van de reële waarde van fondsbeleggingen en tussen het beginsaldo en eindsaldo van restitutierecht die in overeenstemming met alinea 104A zijn geactiveerd, met, voorzover van toepassing, afzonderlijke vermelding van het effect tijdens de periode dat kan worden toegerekend aan:
- i) het verwachte rendement op de fondsbeleggingen,
 - ii) de actuariële winsten en verliezen,
 - iii) de wisselkoerswijzigingen voor regelingen die worden gewaardeerd in een andere valuta dan de presentatievaluta van de entiteit,
 - iv) de bijdragen van de werkgever,
 - v) de bijdragen van de deelnemers aan de regeling,
 - vi) de betaalde vergoedingen,
 - vii) bedrijfscombinaties, en
 - viii) afwikkelingen.
- f) een aansluiting van de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegd-pensioenregelingen in c) en de reële waarde van de fondsbeleggingen in e) op de in de balans opgenomen activa en verplichtingen, waarbij ten minste de volgende informatie moet worden verstrekt:
- i) de netto actuariële winsten of verliezen die niet in de balans zijn opgenomen (zie alinea 92);
 - ii) de pensioenkosten van verstreken diensttijd die niet in de balans zijn opgenomen (zie alinea 96);
 - iii) bedragen die niet zijn geactiveerd wegens de in alinea 58, onder b), beschreven limiet;
 - iv) de reële waarde op de balansdatum van restitutierecht die overeenkomstig alinea 104A zijn geactiveerd (met een beknopte beschrijving van de relatie tussen het restitutierecht en de daarmee verband houdende verplichting), en
 - v) de overige bedragen die in de balans zijn opgenomen.

- g) *de totale lasten die in de winst-en-verliesrekening zijn opgenomen, met vermelding van de post(en) waaronder deze last is gerubriceerd, uit hoofde van:*
- i) de aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten;*
 - ii) de rentekosten;*
 - iii) het verwachte rendement op de fondsbeleggingen;*
 - iv) het verwachte rendement op restitutierechten die overeenkomstig alinea 104A zijn geactiveerd;*
 - v) de actuariële winsten en verliezen;*
 - vi) de pensioenkosten van verstreken dienstdtijd;*
 - vii) het effect van belangrijke inperkingen of afwijkingen, en*
 - viii) het effect van de in alinea 58, onder b), vermelde limiet.*
- h) *het in het overzicht van het totaalresultaat opgenomen totaalbedrag voor:*
- i) de actuariële winsten en verliezen, en*
 - ii) het effect van de in alinea 58, onder b), vermelde limiet.*
- i) *voor entiteiten die in overeenstemming met alinea 93A de actuariële winsten en verliezen opnemen in het overzicht van het totaalresultaat, het cumulatieve bedrag van de actuariële winsten en verliezen dat in het overzicht van het totaalresultaat is opgenomen.*
- j) *voor iedere belangrijke categorie van fondsbeleggingen, die onder meer eigen-vermogensinstrumenten, schuldbewijzen, vastgoed en alle andere activa omvat, het aandeel van iedere belangrijke categorie in de reële waarde van de totale fondsbeleggingen, uitgedrukt in een percentage of een bedrag.*
- k) *de bedragen die in de reële waarde van de fondsbeleggingen zijn opgenomen voor:*
- i) iedere categorie van door de entiteit uitgegeven financiële instrumenten, en*
 - ii) vastgoed of andere activa in gebruik bij de entiteit.*
- l) *een beschrijving van de grondslag die wordt gebruikt voor het bepalen van het totale verwachte rendement op de beleggingen, inclusief het effect van de belangrijke categorieën van fondsbeleggingen.*
- m) *het feitelijke rendement op de fondsbeleggingen, evenals het feitelijke rendement op restitutierechten die overeenkomstig alinea 104A zijn geactiveerd.*
- n) *de voornaamste actuariële veronderstellingen die op de balansdatum worden gehanteerd, in de voorkomende gevallen met inbegrip van:*
- i) de disconteringsvoeten;*
 - ii) de verwachte rendementen op fondsbeleggingen voor de in de jaarrekening gepresenteerde verslagperiodes;*

iii) de verwachte rendementen voor de in de jaarrekening gepresenteerde verslagperioden op restitutierechten die overeenkomstig alinea 104A zijn geactiveerd;

iv) de verwachte procentuele salarisstijgingen (en de procentuele wijzigingen van een index of andere grootte die volgens de formele of feitelijke voorwaarden van een regeling bepalend is voor toekomstige verhogingen van vergoedingen);

v) de ontwikkeling in de kosten voor medische verzorging, en

vi) eventuele andere gehanteerde belangrijke actuariële veronderstellingen.

Een entiteit dient iedere actuariële veronderstelling in absolute termen te vermelden (bijvoorbeeld een percentage) en niet alleen als de marge tussen verschillende percentages of andere grootheden.

o) het effect van een stijging van één procentpunt en het effect van een daling van één procentpunt in de veronderstelde procentuele ontwikkeling van de kosten voor medische verzorging op:

i) het totaal van de componenten „aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten” en „rentekosten” van de nettoperiodekosten voor medische verzorging na uitdiensttreding, en

ii) de geaccumuleerde brutoverplichting uit hoofde van de vergoeding na uitdiensttreding van kosten voor medische verzorging.

In het kader van deze informatieverschaffing wordt ervan uitgegaan dat alle andere veronderstellingen constant blijven. Voor regelingen in een omgeving met hoge inflatie zal de informatieverschaffing bestaan uit het effect van een procentuele stijging of daling van de veronderstelde procentuele ontwikkeling van de kosten voor medische verzorging waarvan het effect vergelijkbaar is met het effect van een verandering van één procentpunt in een omgeving met lage inflatie.

p) de bedragen voor de verslagperiode (jaarperiode) en de vier voorgaande jaarperiodes van:

i) de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegd-pensioenregelingen, de reële waarde van de fondsbeleggingen en het surplus of tekort van de regeling, en

ii) de ervaringsaanpassingen die ontstaan op:

A. de verplichtingen van de regeling uitgedrukt als hetzij 1. een bedrag, hetzij 2. een percentage van de verplichtingen van de regeling op de balansdatum, en

B. de fondsbeleggingen uitgedrukt als hetzij 1. een bedrag, hetzij 2. een percentage van de fondsbeleggingen op de balansdatum.

q) de beste schatting van de werkgever, zodra redelijkerwijs mogelijk, van de bijdragen die naar verwachting aan de regeling zullen worden gedaan tijdens de jaarperiode die aanvangt na de balansdatum.

121. Op grond van alinea 120A, onder b), is een algemene beschrijving van het type regeling vereist. In een dergelijke beschrijving wordt bijvoorbeeld een onderscheid gemaakt tussen pensioenregelingen op basis van een vast salaris, pensioenregelingen op basis van het eindsalaris en regelingen die voorzien in de vergoeding van de kosten van medische verzorging na uitdiensttreding. In de beschrijving van de regeling wordt melding gemaakt van de informele praktijken die aanleiding geven tot feitelijke verplichtingen die zijn opgenomen in de bepaling van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegd-pensioenregelingen in overeenstemming met alinea 52. Meer gedetailleerde informatie is niet vereist.

Ingangsdatum

Alinea 159B en 159C zijn toegevoegd (zie onder) en alinea 160 is gewijzigd (zie onder).

159B. Een entiteit dient de wijzigingen in de alinea's 32A, 34 tot en met 34B, 61 en 120 tot en met 121 toe te passen op jaarperiodes die aanvangen op of na 1 januari 2006. Eerdere toepassing wordt aangemoedigd. Indien een entiteit deze wijzigingen toepast op een periode die aanvangt vóór 1 januari 2006, dient zij dit feit te vermelden.

159C. De optie in de alinea's 93A tot en met 93D kan worden gebruikt voor jaarperioden die eindigen op of na 16 december 2004. Een entiteit die de optie gebruikt voor jaarperioden die aanvangen vóór 1 januari 2006, dient eveneens de wijzigingen in de alinea's 32A, 34 tot en met 34B, 61 en 120 tot en met 121 toe te passen.

160. Wanneer een entiteit haar grondslagen voor financiële verslaggeving wijzigt om de in de alinea's 159 tot en met 159C vermelde wijzigingen te weerspiegelen, geldt IAS 8. Bij de retroactieve toepassing van deze wijzigingen behandelt de entiteit, zoals voorgeschreven op grond van IAS 8, deze wijzigingen alsof ze op hetzelfde moment als de rest van deze standaard waren toegepast, behalve dat een entiteit die op grond van alinea 120A, onder p), vereiste bedragen mag vermelden aangezien de bedragen voor iedere jaarperiode prospectief worden bepaald vanaf de eerste jaarperiode die wordt gepresenteerd in de jaarrekening waarin de entiteit de wijzigingen in alinea 120A voor het eerst toepast.

Andere wijzigingen in de Standaard

Als gevolg van de bovenvermelde wijzigingen zijn de volgende verwijzingen gewijzigd.
--

In alinea 29, onder b), wordt „**alinea 120**” gewijzigd in „**alinea 120A**”.

In alinea 60 wordt „Alinea 120, onder c), vi)” gewijzigd in „Alinea 120A, onder f), iii)”.

In het voorbeeld ter illustratie van alinea 60 wordt „alinea 120, onder c), vi)” gewijzigd in „alinea 120A, onder f), iii)”.

In alinea 104C wordt „alinea 120, onder c), vii)” gewijzigd in „alinea 120A, onder f), iv)”.

In alinea 159, onder b), worden

„alinea's 120, onder c), vii), 120, onder f), iv), 120, onder g), en 120, onder h), iii)”

gewijzigd in

„alinea's 120A, onder f), iv), 120A, onder g), iv), 120A, onder m), en 120A, onder n), iii)”.

Bijlage F is ingevoegd en luidt als volgt:

„Bijlage F

Wijzigingen in andere standaarden

De wijzigingen in deze bijlage dienen te worden toegepast op jaarperiodes die op of na 1 januari 2006 aanvangen. Indien een entiteit de wijzigingen van IAS 19 toepast op een periode die vóór 1 januari 2006 aanvangt, dient zij ook deze wijzigingen op die periode toe te passen.

A1. IAS 1 *Presentatie van de jaarrekening* (herziene versie van 2003) is gewijzigd zoals hierna beschreven.

Alinea 96 is als volgt gewijzigd:

96. Een entiteit dient een mutatieoverzicht van het eigen vermogen te presenteren met vermelding van:

a) ...

d) ...

Een mutatieoverzicht van het eigen vermogen dat alleen uit deze posten bestaat zal een overzicht van het totaalresultaat worden genoemd.

A2. In IAS 24 *Informatieverschaffing over verbonden partijen* (herziene versie van 2003) is alinea 20 als volgt gewijzigd:

20. Hieronder worden voorbeelden gegeven van transacties die vermeld worden indien ze zijn aangegaan met een verbonden partij:

a) ...

i) ...

De deelname door een moedermaatschappij of dochteronderneming aan een toegezegd-pensioenregeling waarbij risico's worden gedeeld tussen groepsentiteiten is een transactie tussen verbonden partijen (zie alinea 34B van IAS 19).

A3. In IFRS 1 *Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards* is alinea 20A als volgt gewijzigd:

20A. Een entiteit mag de door alinea 120A, onder p), vereiste bedragen vermelden aangezien de bedragen voor iedere verslagperiode prospectief worden bepaald vanaf de overgangsdatum.”.

IFRIC-INTERPRETATIE 4**Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat**

REFERENTIES

IAS 8 *Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten*

IAS 16 *Materiële vaste activa* (herziene versie van 2003)

IAS 17 *Leaseovereenkomsten* (herziene versie van 2003)

IAS 38 *Immateriële activa* (herziene versie van 2004)

ACHTERGROND

1. Een entiteit kan een overeenkomst aangaan die bestaat uit een transactie of een reeks verbonden transacties die niet de juridische vorm van een leaseovereenkomst heeft maar waarmee een gebruiksrecht op een actief (bijvoorbeeld een materieel vast actief) wordt verleend in ruil voor een betaling of een reeks betalingen. Hierna volgen enkele voorbeelden van overeenkomsten waarmee een entiteit (de leverancier) een dergelijk recht op het gebruik van een actief kan verlenen aan een andere entiteit (de koper), vaak samen met daarmee verband houdende diensten:
 - uitbestedingsovereenkomsten (bijvoorbeeld de uitbesteding van de gegevensverwerkingsfuncties van een entiteit);
 - overeenkomsten in de telecommunicatiesector waarmee leveranciers van netwerkcapaciteit contracten afsluiten om kopers rechten op capaciteit te verstrekken;
 - „take-or-pay”-contracten en soortgelijke contracten op grond waarvan kopers bepaalde bedragen dienen te betalen ongeacht het feit of ze de contractueel overeengekomen producten of diensten afnemen (bijvoorbeeld een „take-or-pay”-contract om nagenoeg de volledige door een elektriciteitsgenerator van een leverancier opgewekte stroom af te nemen).
2. Deze interpretatie bevat richtlijnen om vast te stellen of dergelijke overeenkomsten een leaseovereenkomst zijn of bevatten die administratief moet worden verwerkt in overeenstemming met IAS 17. Deze interpretatie geeft geen richtlijnen voor het bepalen hoe een dergelijke leaseovereenkomst op grond van IAS 17 dient te worden geclassificeerd.
3. In sommige overeenkomsten is het onderliggende leaseobject een deel van een groter actief. Deze IFRIC-interpretatie behandelt niet hoe moet worden vastgesteld of een deel van een groter actief zelf het onderliggende actief binnen het bestek van IAS 17 is. Overeenkomsten waarbij het onderliggende actief een eenheid volgens IAS 16 of IAS 38 zou vertegenwoordigen, vallen echter wel binnen het toepassingsgebied van deze interpretatie.

TOEPASSINGSGEBIED

4. Deze interpretatie is niet van toepassing op overeenkomsten die een leaseovereenkomst zijn of bevatten die buiten het toepassingsgebied van IAS 17 valt.

PROBLEEMSTELLING

5. In deze interpretatie worden de volgende onderwerpen behandeld:
 - a) hoe dient te worden bepaald of een overeenkomst een leaseovereenkomst is of bevat zoals gedefinieerd in IAS 17;
 - b) wanneer dient te worden (her)beoordeeld of een overeenkomst een leaseovereenkomst is of bevat, en
 - c) als een overeenkomst een leaseovereenkomst is of bevat, hoe moeten de betalingen voor de leaseovereenkomst dan worden gescheiden van betalingen voor andere elementen in de overeenkomst.

CONSENSUS

Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst is of bevat

6. De vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst is of bevat dient te worden gebaseerd op de economische realiteit van de overeenkomst en vereist een beoordeling van het feit of:
- a) de nakoming van de overeenkomst afhankelijk is van het gebruik van een of meer specifieke activa (het actief), en
 - b) de overeenkomst een recht op het gebruik van het actief overdraagt.

De nakoming van de overeenkomst is afhankelijk van het gebruik van een specifiek actief

7. Hoewel het mogelijk is dat in een overeenkomst een bepaald actief expliciet wordt gespecificeerd, is het niet het leaseobject indien de nakoming van de overeenkomst niet afhankelijk is van het gebruik van dat specifieke actief. Als een leverancier bijvoorbeeld verplicht is een bepaalde hoeveelheid goederen of diensten te leveren en het recht heeft en in staat is om die goederen of diensten te leveren met behulp van andere activa die niet in de overeenkomst zijn gespecificeerd, dan is de nakoming van de overeenkomst niet afhankelijk van het gespecificeerde actief en bevat de overeenkomst geen leaseovereenkomst. Een garantieverplichting die toestaat of verplicht dat dezelfde of soortgelijke activa worden vervangen wanneer het gespecificeerde actief niet naar behoren werkt, sluit geen behandeling als leaseovereenkomst uit. Daarnaast sluit een (al dan niet voorwaardelijke) contractuele bepaling die toestaat of vereist dat de leverancier andere activa om welke reden ook vervangt op of na een welbepaalde datum, geen behandeling als leaseovereenkomst uit vóór de datum van vervanging.
8. Een actief is impliciet gespecificeerd indien bijvoorbeeld de leverancier slechts één actief bezit of least waarmee hij de verplichting vervult en het voor de leverancier niet economisch haalbaar of uitvoerbaar is om zijn verplichting na te komen via het gebruik van andere activa.

Met de overeenkomst wordt het gebruiksrecht op het actief verleend

9. Met een overeenkomst wordt het gebruiksrecht op het actief verleend als de overeenkomst aan de koper (lessee) het recht verleent om het gebruik van het onderliggende actief te bepalen. Het recht om het gebruik van het onderliggende actief te bepalen wordt verleend indien aan een van de onderstaande voorwaarden is voldaan:
- a) De koper is in staat of heeft het recht om het actief te gebruiken of anderen de opdracht te geven het actief te gebruiken op een wijze die de koper bepaalt, en de koper ontvangt meer dan een onbeduidend deel van de output of een ander nut van het actief of heeft hier de zeggenschap over.
 - b) De koper is in staat of heeft het recht om de fysieke toegang tot het onderliggende actief te bepalen, en de koper ontvangt meer dan een onbeduidend deel van de prestaties of een ander nut van het actief of heeft hier de zeggenschap over.
 - c) De feiten en omstandigheden geven aan dat de kans klein is dat een of meer andere partijen dan de koper meer dan een onbeduidend deel zullen nemen van de prestaties of een ander nut dat door het actief wordt voortgebracht of gegenereerd tijdens de duur van de overeenkomst, en dat de prijs die de koper voor de prestaties zal betalen noch contractueel is vastgesteld per prestatie-eenheid, noch gelijk is aan de actuele marktprijs per productie-eenheid op het moment dat de prestaties worden geleverd.

(Her)beoordeling of een overeenkomst een leaseovereenkomst is of bevat

10. Of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat, dient op basis van alle feiten en omstandigheden te worden beoordeeld bij de aanvang van de overeenkomst, zijnde de vroegste van de volgende twee datums: de datum van de overeenkomst en de datum waarop de partijen zich tot de belangrijkste voorwaarden van de overeenkomst verbinden. Of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat na de aanvang van de overeenkomst dient alleen te worden herbeoordeeld als aan een van de onderstaande voorwaarden is voldaan:
- a) Er is een wijziging in de contractvoorwaarden, tenzij de wijziging alleen een verlenging van de overeenkomst inhoudt.
 - b) Er wordt een optie tot verlenging uitgeoefend of de bij de overeenkomst betrokken partijen komen een verlenging overeen, tenzij de duur van de verlenging aanvankelijk was opgenomen in de duur van de leaseperiode in overeenstemming met alinea 4 van IAS 17. Een verlenging van de overeenkomst zonder enige wijziging van de voorwaarden van de oorspronkelijke overeenkomst vóór het einde van de duur van de oorspronkelijke overeenkomst dient alleen met betrekking tot de verlengingsperiode te worden beoordeeld overeenkomstig de alinea's 6 tot en met 9.

- c) Er is een wijziging in de vaststelling van het feit of de nakoming van de overeenkomst afhankelijk is van een bepaald actief.
 - d) Er is een aanmerkelijke wijziging van het actief, de materiële vaste activa worden bijvoorbeeld fysiek aanmerkelijk gewijzigd.
11. Een herbeoordeling van een overeenkomst dient te worden gebaseerd op de feiten en omstandigheden op het moment van de herbeoordeling, met inbegrip van de resterende looptijd van de overeenkomst. Schattingswijzigingen (bijvoorbeeld de geschatte omvang van de prestaties die aan de koper of andere potentiële kopers moeten worden geleverd) zou geen aanleiding geven tot een herbeoordeling. Als een overeenkomst wordt herbeoordeeld en er wordt vastgesteld dat deze een (geen) leaseovereenkomst behelst, dient de administratieve verwerking van leaseovereenkomsten (niet langer) te worden toegepast vanaf:
- a) in geval van alinea 10, onder a), c) of d), het moment waarop de wijziging in omstandigheden plaatsvindt die aanleiding geeft tot de herbeoordeling;
 - b) in geval van alinea 10, onder b), de aanvang van de verlengingsperiode.

Scheiding van de betalingen voor de leaseovereenkomst van andere betalingen

12. Als een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat, dienen de bij de overeenkomst betrokken partijen de vereisten van IAS 17 toe te passen op het lease-element van de overeenkomst, tenzij ze van deze vereisten zijn vrijgesteld overeenkomstig alinea 2 van IAS 17. Als een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat, dient die lease bijgevolg te worden geclassificeerd als een financiële of operationele lease in overeenstemming met de alinea's 7 tot en met 19 van IAS 17. Andere elementen van de overeenkomst die niet binnen het toepassingsgebied van IAS 17 vallen, dienen administratief te worden verwerkt in overeenstemming met andere standaarden.
13. Binnen het bestek van de toepassing van de vereisten van IAS 17 worden op grond van de overeenkomst vereiste betalingen en andere vergoedingen bij de aanvang of bij een herbeoordeling van de overeenkomst gescheiden in betalingen en andere vergoedingen voor de lease en betalingen en andere vergoedingen voor andere elementen, op basis van hun relatieve reële waarde. De minimale leasebetalingen zoals gedefinieerd in alinea 4 van IAS 17 omvatten alleen betalingen voor de leaseovereenkomst (dat wil zeggen het recht om het actief te gebruiken) en niet voor andere elementen in de overeenkomst (bijvoorbeeld dienstverlening en inkoop van goederen).
14. In sommige gevallen zal de koper zich genoodzaakt zien een schattingstechniek te hanteren om de betalingen voor de leaseovereenkomst te scheiden van de betalingen voor andere elementen in de overeenkomst. Een koper kan bijvoorbeeld de leasebetalingen schatten op basis van een leaseovereenkomst voor een vergelijkbaar actief dat geen andere elementen bevat, of door de betalingen voor de andere elementen in de overeenkomst te schatten op basis van vergelijkbare overeenkomsten, en deze betalingen vervolgens af te trekken van het totaal van de betalingen uit hoofde van de overeenkomst.
15. Als een koper concludeert dat het praktisch niet haalbaar is om de betalingen betrouwbaar te scheiden, dient hij:
- a) in geval van een financiële lease, een actief en een verplichting op te nemen voor een bedrag dat gelijk is aan de reële waarde van het onderliggende actief dat in de alinea's 7 en 8 werd geïdentificeerd als het leaseobject. Daarna zal de verplichting worden verminderd naarmate betalingen worden gedaan en worden de impliciete financieringskosten met betrekking tot de verplichting opgenomen, op basis van de marginale rentevoet van de koper (*);
 - b) in geval van een operationele lease, alle betalingen in het kader van de overeenkomst te behandelen als leasebetalingen met het oog op de naleving van de in IAS 17 vermelde vereisten inzake informatieverschaffing, maar
 - i) dient hij deze betalingen gescheiden te vermelden van de minimale leasebetalingen voor andere overeenkomsten die geen betalingen voor niet-lease-elementen omvatten, en
 - ii) dient hij te vermelden dat de in de toelichting vermelde betalingen ook betalingen voor niet-lease-elementen in de overeenkomst omvatten.

(*) dat wil zeggen de marginale rentevoet van de lessee zoals gedefinieerd in alinea 4 van IAS 17.

INGANGSDATUM

16. Een entiteit dient deze interpretatie toe te passen op jaarperioden die aanvangen op of na 1 januari 2006. Eerdere toepassing wordt aangemoedigd. Indien een entiteit deze interpretatie toepast op een verslagperiode die aanvangt vóór 1 januari 2006, dient zij dit feit te vermelden.

OVERGANG

17. In IAS 8 wordt gespecificeerd hoe een entiteit een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving als gevolg van de eerste toepassing van een interpretatie, dient toe te passen. Een entiteit is niet verplicht om deze vereisten na te leven wanneer ze deze interpretatie voor het eerst toepast. Als een entiteit van deze vrijstelling gebruikmaakt, dient ze de alinea's 6 tot en met 9 van de interpretatie toe te passen op overeenkomsten die bestonden bij het begin van de vroegste periode waarvoor vergelijkende informatie overeenkomstig de IFRS's werd gepresenteerd, op basis van de feiten en omstandigheden die aan het begin van die periode bestonden.
-

*Bijlage***Wijzigingen aan IFRS 1, *Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards***

De wijzigingen in deze bijlage dienen te worden toegepast op jaarperioden die aanvangen op of na 1 januari 2006. Indien een entiteit deze Interpretatie toepast op een verslagperiode die vóór 1 januari 2006 aanvangt, dient zij ook deze wijzigingen op die verslagperiode toe te passen.

- A1. IFRS 1 *Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards*, en de begeleidende documenten zijn gewijzigd zoals hierna beschreven.

In alinea 12 is de verwijzing naar de alinea's 13 tot en met 25E gewijzigd in 13 tot en met 25F.

In alinea 13 zijn de subalinea's i) en j) als volgt gewijzigd, en is subalinea k) ingevoegd:

- i) verzekeringscontracten (alinea 25D);
- j) ontmantelingsverplichtingen opgenomen in de kostprijs van materiële vaste activa (alinea 25E), en
- k) leaseovereenkomsten (alinea 25F).

Na alinea 25E zijn een nieuw kopje en alinea 25F ingevoegd, als volgt:

LEASEOVEREENKOMSTEN**IFRIC 4 *Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat***

- 25F Een eerste toepasser mag de overgangsbepalingen in IFRIC 4 *Vaststelling of een overeenkomst een leaseovereenkomst bevat*, toepassen. Een eerste toepasser mag bijgevolg bepalen of een overeenkomst die bestaat op de datum van de overgang naar IFRS's een leaseovereenkomst bevat op basis van feiten en omstandigheden die op die datum bestaan.

IFRIC-INTERPRETATIE 5 houdende een wijziging in IAS 39**Belangen in ontmantelings-, herstel- en milieusaneringsfondsen**

REFERENTIES

IAS 8	<i>Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten</i>
IAS 27	<i>Geconsolideerde jaarrekening en enkelvoudige jaarrekening</i>
IAS 28	<i>Investerings in geassocieerde deelnemingen</i>
IAS 31	<i>Belangen in joint ventures</i>
IAS 37	<i>Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa</i>
IAS 39	<i>Financiële instrumenten: opname en waardering</i> (herziene versie van 2003)
SIC-12	<i>Consolidatie — Voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten</i> (herziene versie van 2004)

ACHTERGROND

1. Ontmantelings-, herstel- en milieusaneringsfondsen, hierna „ontmantelingsfondsen” of „fondsen” genoemd, hebben tot doel activa te scheiden met het oog op de financiering van alle kosten, of een deel daarvan, van de ontmanteling van een fabriek (bijvoorbeeld een kerncentrale) of bepaalde bedrijfsmiddelen (bijvoorbeeld auto's), of van alle kosten, of een deel daarvan, van een milieusanering (zoals de zuivering van vervuild water of het herstel van gronden waar mijnbouw heeft plaatsgevonden), gezamenlijk „ontmanteling” genoemd.
2. Bijdragen aan deze fondsen kunnen vrijwillig zijn of op basis van wet- en regelgeving. De fondsen kunnen een van de volgende structuren hebben:
 - a) fondsen die door één contribuant zijn opgericht om zijn eigen ontmantelingsverplichtingen te financieren, hetzij voor een bepaald terrein, hetzij voor een aantal geografisch verspreide terreinen;
 - b) fondsen die zijn opgericht met verschillende contribuanten om hun individuele of gezamenlijke ontmantelingsverplichtingen te financieren, waarbij contribuanten recht hebben op vergoeding van de ontmantelingskosten tot het niveau van hun bijdragen plus eventuele werkelijke winsten op deze bijdragen verminderd met hun aandeel in de kosten voor het beheer van het fonds. Contribuanten kunnen een verplichting hebben om aanvullende bijdragen te betalen, bijvoorbeeld in geval van het faillissement van een andere contribuant;
 - c) fondsen die zijn opgericht met verschillende contribuanten ter financiering van hun individuele of gezamenlijke ontmantelingsverplichtingen waarbij de vereiste omvang van de bijdragen gebaseerd is op de huidige activiteiten van een contribuant, en het door die contribuant verkregen voordeel gebaseerd is op zijn activiteiten in het verleden. In dergelijke gevallen is er een mogelijke mismatch tussen het bedrag van de door een contribuant betaalde bijdragen (op basis van zijn huidige activiteiten) en de waarde die uit het fonds kan worden gerealiseerd (op basis van activiteiten in het verleden).
3. Dergelijke fondsen hebben doorgaans de volgende kenmerken:
 - a) het fonds wordt afzonderlijk beheerd door onafhankelijke beheerders;
 - b) entiteiten (contribuanten) betalen bijdragen aan het fonds die worden belegd in diverse activa die zowel schuld-bewijzen als eigenvermogensinstrumenten kunnen omvatten, en die beschikbaar zijn om de ontmantelingskosten van de contribuanten te helpen betalen. De beheerders bepalen hoe bijdragen worden belegd, binnen de beperkingen die zijn vastgelegd in de statuten van het fonds en in eventuele toepasselijke wetgeving of andere voorschriften;

- c) de contribuanten blijven verplicht om de ontmantelingskosten te betalen. Contribuanten kunnen van het fonds een vergoeding ontvangen voor de ontmantelingskosten, tot het laagste bedrag van de gemaakte ontmantelingskosten en het aandeel van de contribuant in de activa van het fonds;
- d) de contribuanten kunnen beperkte of geen rechten hebben ten aanzien van een eventueel surplus aan activa van het fonds boven de activa die worden gebruikt om daarvoor in aanmerking komende ontmantelingskosten te vergoeden.

TOEPASSINGSGEBIED

- 4. Deze interpretatie is van toepassing op de administratieve verwerking in de jaarrekening van een contribuant van de belangen in ontmantelingsfondsen die beide van de volgende kenmerken hebben:
 - a) de activa worden afzonderlijk beheerd (hetzij doordat ze worden aangehouden in een afzonderlijke rechtspersoon of als gescheiden activa binnen een andere entiteit), en
 - b) de contribuant heeft slechts een beperkt recht op toegang tot de activa.
- 5. Een overblijvend belang in een fonds dat verder gaat dan een recht op vergoeding, zoals een contractueel recht op uitkeringen zodra de volledige ontmanteling is voltooid of bij de liquidatie van het fonds, kan een eigenvermogensinstrument binnen het toepassingsgebied van IAS 39 zijn en valt niet binnen het toepassingsgebied van deze interpretatie.

PROBLEEMSTELLING

- 6. In deze interpretatie worden de volgende onderwerpen behandeld:
 - a) Hoe zou een contribuant zijn belang in een fonds administratief moeten verwerken?
 - b) Wanneer een contribuant verplicht is om aanvullende bijdragen te doen, bijvoorbeeld in geval van het faillissement van een andere contribuant, hoe dient die verplichting dan administratief te worden verwerkt?

CONSENSUS

Administratieve verwerking van een belang in een fonds

- 7. De contribuant dient zijn verplichting om ontmantelingskosten te betalen op te nemen als een verplichting en dient zijn belang in het fonds afzonderlijk te verwerken, tenzij hij niet verplicht is ontmantelingskosten te betalen, zelfs niet als het fonds niet uitkeert.
- 8. De contribuant dient te bepalen of hij over het fonds zeggenschap, gezamenlijke zeggenschap of invloed van betekenis heeft op basis van IAS 27, IAS 28, IAS 31 en SIC-12. Als dit het geval is, dient de contribuant zijn belang in het fonds administratief te verwerken in overeenstemming met die standaarden.
- 9. Als een contribuant geen zeggenschap of gezamenlijke zeggenschap heeft over, of invloed van betekenis heeft in, het fonds, dient hij het recht op vergoeding door het fonds op te nemen als een vergoeding in overeenstemming met IAS 37, voor het laagste bedrag van:
 - a) het bedrag van de opgenomen ontmantelingsverplichting, en
 - b) het aandeel van de contribuant in de reële waarde van de nettoactiva van het fonds die aan contribuanten kunnen worden toegerekend.

Wijzigingen in de boekwaarde van het recht op vergoedingen anders dan bijdragen aan en uitkeringen door het fonds dienen in de winst-en-verliesrekening te worden opgenomen in de periode waarin die wijzigingen plaatsvinden.

Administratieve verwerking van verplichtingen om aanvullende bijdragen te doen

10. Wanneer een contribuant een verplichting heeft om mogelijke aanvullende bijdragen te doen, bijvoorbeeld in geval van het faillissement van een andere contribuant of als de waarde van de door het fonds aangehouden beleggingen dermate daalt dat deze activa niet volstaan om de vergoedingsverplichtingen van het fonds na te komen, is die verplichting een voorwaardelijke verplichting die binnen het toepassingsgebied van IAS 37 valt. De contribuant dient alleen een verplichting op te nemen als het waarschijnlijk is dat er aanvullende bijdragen zullen worden gedaan.

Informatieverschaffing

11. Een contribuant dient de aard van zijn belang in een fonds en beperkingen inzake de toegang tot de activa in het fonds in de toelichting te vermelden.
12. Als een contribuant een verplichting heeft om mogelijke aanvullende bijdragen te betalen die niet in de balans is opgenomen als een verplichting (zie alinea 10), dient hij de informatie te verstrekken die vereist is op grond van alinea 86 van IAS 37.
13. Als een contribuant zijn belang in het fonds administratief verwerkt overeenkomstig alinea 9, dient hij de informatie te verstrekken die vereist is op grond van alinea 85, onder c), van IAS 37.

INGANGSDATUM

14. Een entiteit dient deze interpretatie toe te passen op jaarperiodes die aanvangen op of na 1 januari 2006. Eerdere toepassing wordt aangemoedigd. Indien een entiteit deze interpretatie toepast op een verslagperiode die aanvangt vóór 1 januari 2006, dient zij dit feit te vermelden.

OVERGANG

15. Wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving moeten administratief worden verwerkt overeenkomstig de vereisten van IAS 8.
-

*Bijlage***Wijziging in IAS 39 Financiële instrumenten: opname en waardering**

De wijziging in deze bijlage dient te worden toegepast op jaarperiodes die aanvangen op of na 1 januari 2006. Indien een entiteit deze interpretatie toepast op een periode die vóór 1 januari 2006 aanvangt, dient zij ook deze wijziging voor die periode toe te passen.

A1. Aan alinea 2 van IAS 39 Financiële instrumenten: opname en waardering, wordt punt j) toegevoegd:

2. Deze standaard dient door alle entiteiten te worden toegepast op alle soorten financiële instrumenten, behalve:

...

j) rechten van de entiteit op vergoedingen voor uitgaven die zij diende te maken om een verplichting af te wikkelen die zij opneemt als een voorziening in overeenstemming met IAS 37 Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa, of waarvoor zij in een vroegere periode een voorziening heeft opgenomen in overeenstemming met IAS 37.
