

МРС-ЈС 13 – ЛИЗИНГ

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 17 (ревидираним 2003. године) *Лизинг* који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 17 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS)).

Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IASB, на следећој адреси:

IASB Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org.uk
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASC и IASB ауторско право има Фондација IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 13 – ЛИЗИНГ

Историја МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 13, *Лизинг*, објављен је у децембру 2001.

У децембру 2006, IPSASB је објавио ревидирани МРС-ЈС 13.

Од тада, МРС-ЈС 13 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- МРС-ЈС 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац* (објављен у октобру 2011.)
- МРС-ЈС 27, *Пољопривреда* (објављен у децембру 2009.)
- МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина* (објављен у јануару 2009.)
- *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у новембру 2010.)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 13

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
2	Измењен	МРС-ЈС 27, децембар 2009.
19	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
20	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
20А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
25	Измењен	МРС-ЈС 32, октобар 2011.
26	Измењен	МРС-ЈС 32, октобар 2011.
27	Измењен	МРС-ЈС 32, октобар 2011.
36	Измењен	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
40	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
41	Измењен	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
44	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
66	Измењен	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
84А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
85А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
85Б	Нов	МРС-ЈС 32, октобар 2011.

Децембар 2006.

МРС-ЈС 13 – ЛИЗИНГ

САДРЖАЈ

Параграфи

Циљ

1

Делокруг	2–7	
Дефиниције	8–11	
Промене плаћања лизинга између почетка лизинга и почетка трајања лизинга		9
Уговори о куповини на отплату	10	
Инкрементална каматна стопа позајмљивања		11
Класификација лизинга	12–24	
Лизинг и други уговори	25–27	
Лизинг у финансијским извештајима корисника лизинга		28–44
Финансијски лизинг	28–41	
Пословни лизинг	42–44	
Лизинг у финансијским извештајима давалаца лизинга		45–69
Финансијски лизинг	45–61	
Почетно признавање	50–61	
Пословни лизинг	62–69	
Трансакције продаје и повратног лизинга		70–78
Прелазне одредбе	79–84	
Датум ступања на снагу		85–86
Повлачење МРС–ЈС 13	87	
Основа за закључивање		
Упутство за примену		
Табела усклађености		
Поређење са IAS 17		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 13 *Лизинг* (МРС–ЈС 13) изложен је у параграфима 1–87. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС–ЈС 13 треба читати у контексту Циља, Основе за закључивање и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС–ЈС 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Циљ

1. Циљ овог стандарда је да пропише одговарајуће рачуноводствене политике и обелодањивања, које примењују корисник лизинга и давалац лизинга у вези са финансијским и пословним лизингом.

Делокруг

2. Ентитет који саставља и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства треба да примени овај стандард на рачуноводствено обухватање сваког лизинга осим:

- (а) уговора о лизингу који се односе на права истраживања или коришћења минерала, нафте, природног гаса и сличних нерегенеративних ресурса; и
- (б) уговора о лиценцама за ставке као што су играни филмови, видео записи, позоришни комади, рукописи, патенти и ауторска права.

Међутим, овај стандард се не примењује као основа за одмеравање за:

- (а) имовину у поседу корисника лизинга која се рачуноводствено обухвата као инвестициона имовина (видети МРС–ЈС 16, “Инвестициона имовина”);
- (б) инвестиционе некретнине које је давалац лизинга обезбедио по основу уговора о пословном лизингу (видети МРС–ЈС 16)
- (ц) биолошка средства која корисник лизинга поседује по основу уговора о финансијском лизингу (видети МРС–ЈС 27); или
- (д) биолошка средства која је давалац лизинга обезбедио по основу уговора о пословном лизингу (видети МРС–ЈС 27).

3. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора, осим на јавна предузећа.

4. У *Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор* који је објавио IPSASB се објашњава да јавна предузећа примењују МРС–ЈС које објављује IASB. Јавна предузећа су дефинисана у МРС–ЈС 1, *Презентација финансијских извештаја*.

5. Овај стандард се примењује на уговоре којима се преноси право коришћења средстава, чак и ако се од даваоца лизинга захтева вршење значајних услуга у вези са употребом или одржавањем таквих средстава. Са друге стране, овај стандард се не примењује на уговоре којима се уговарају услуге, а не преноси се право коришћења средстава са једне уговорне стране на другу. Ентитети јавног сектора могу закључити комплексне уговоре за вршење услуга, у које се може, а не мора укључити лизинг средстава. Овакви уговори се разматрају у параграфима од 25 до 27.
6. Овај стандард се не примењује на уговоре о лизингу који се односе на истраживање или коришћење природних ресурса, као што су нафта, гас, дрво, метали и права на коришћење других минерала, и уговоре о лиценцама за ставке као што су играни филмови, видео записи, позоришни комади, рукописи, патенти и ауторска права. Разлог је то што постоји могућност да овакви уговори услове настанак сложених рачуноводствених питања која треба одвојено размотрити.
7. Овај стандард се не примењује на инвестициону имовину. Одмеравање инвестиционе имовине даваоци лизинга и корисници лизинга врше у складу са одредбама МРС-ЈС 16.

Дефиниције

8. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

Почетак трајања лизинга је датум од ког корисник лизинга има право да користи средство које је предмет лизинга. То је датум иницијалног признавања лизинга (то јест признавање средстава, обавеза, прихода или расхода који настају као резултат лизинга).

Потенцијална закупнина је део плаћања за лизинг који није одређен у фиксном износу већ је заснован на неком другом чиниоцу чија промена није зависна од протока времена (на пример проценат од будуће продаје, степен будућег коришћења, будући индекси цена, будуће тржишне каматне стопе).

Економски век је:

- (а) период у току ког се очекује да средство генерише економске користи или услужни потенцијал у корист једног или више корисника, или
- (б) број производних или сличних јединица које један или више корисника очекују да добију употребом средства.

Финансијски лизинг је лизинг којим се преносе суштински сви ризици и користи који су повезани са власништвом над неким средством. По истеку периода лизинга право својине се може али не мора пренети.

Бруто улагање у лизинг представља збир:

- (а) минималних плаћања за лизинг које потражује давалац лизинга код финансијског лизинга и
- (б) било која негарантована резидуална вредност која припада даваоцу лизинга

Гарантована резидуална вредност представља:

- (а) у случају корисника лизинга, део резидуалне вредности за који гарантује корисник лизинга или страна повезана са корисником (гарантовани износ је максимални износ који би у сваком случају могао бити плаћен), и
- (б) у случају даваоца лизинга онај део резидуалне вредности за који гарантује корисник лизинга или трећа страна која није повезана са даваоцем лизинга а која је финансијски способна да исплати обавезе по гаранцији.

Почетак лизинга је ранији од следећих датума – датума уговора о лизингу или датума обавезивања страна да ће се придржавати главних одредби лизинга. На овај датум:

- (а) Лизинг се класификује или као пословни или као финансијски лизинг; и
- (б) У случају финансијског лизинга, одређују се износи које треба признати на почетку трајања лизинга.

Иницијални директни трошкови су инкрементални трошкови који се могу директно

приписати преговарању и закључивању лизинга изузев трошкова који су настали код произвођача или посредника даваоца лизинга.

Каматна стопа садржана у лизингу је дисконтна стопа која на почетку лизинга условљава укупну садашњу вредност

- (а) минималних плаћања лизинга и
- (б) негарантоване резидуалне вредности која треба да буде једнака збиру (i) фер вредности средства које је предмет лизинга и (ii) свих иницијалних директних трошкова даваоца лизинга.

Лизинг је уговор по ком давалац лизинга преноси на корисника лизинга право коришћења средства за договорени временски период у замену за плаћање или низ плаћања.

Трајање лизинга је неопозиви период за који је корисник лизинга уговорио лизинг средства заједно са сваким будућим периодом у ком корисник лизинга има могућност да настави лизинг са или без додатног плаћања, с тим да је на почетку лизинга извесно у разумној мери да ће корисник лизинга ту могућност искористити.

Инкрементална каматна стопа позајмљивања за корисника лизинга је каматна стопа коју би корисник лизинга морао да плати за сличан лизинг или ако се она не може утврдити, стопа која би на почетку периода трајања лизинга теретила корисника у случају позајмљивања средства на сличан рок и са сличним гаранцијама за куповину средства које је предмет лизинга.

Минимална плаћања лизинга су плаћања у току трајања лизинга која се захтевају или се могу захтевати од корисника лизинга, искључујући потенцијалне закупнине, трошкове за услуге и порезе које треба да плати давалац лизинга а који ће му бити надокнађени заједно са:

- (а) у случају корисника лизинга, сваким износом гарантованим од стране корисника или од стране повезане са њим, или
- (б) у случају даваоца лизинга сваком резидуалном вредношћу коју му гарантује:
 - (i) корисник лизинга
 - (ii) страна повезана са корисником лизинга
 - (iii) трећа страна која није повезана са даваоцем лизинга која је финансијски способна да испуни обавезе по гаранцији.

Међутим, ако корисник лизинга има опцију куповине средства по цени за коју се очекује да ће бити знатно нижа од фер вредности средства на датум када опција куповине постане остварива и када је на почетку лизинга извесно да ће се та опција искористити, минимална плаћања лизинга обухватају минимална плаћања током трајања лизинга до очекиваног датума реализације опције куповине и плаћање потребно за реализацију те опције.

Нето улагање у лизинг је једнако бруто улагању у лизинг дисконтвано по каматној стопи садржаној у лизингу.

Неопозиви лизинг је лизинг који се може опозвати само:

- (а) у случају неког непредвиђеног догађаја
- (б) уз допуштење даваоца лизинга
- (ц) уколико корисник лизинга закључи нови лизинг за исто или еквивалентно средство са истим даваоцем лизинга, или
- (д) на основу плаћања додатног износа од стране корисника лизинга, тако да је од почетка лизинга прилично извесно да ће се лизинг наставити.

Пословни лизинг је лизинг који је различит од финансијског лизинга.

Незарађени приход од финансирања је разлика између:

- (а) бруто улагања у лизинг и
- (б) нето улагања у лизинг.

Негарантована резидуална вредност је онај део резидуалне вредности средства које је предмет лизинга чију реализацију не гарантује давалац лизинга или је гарантована само

од стране повезане са даваоцем лизинга.

Корисни век трајања је процењени преостали период од почетка трајања лизинга, који није ограничен на период трајања лизинга, током кога се очекује да ће ентитет користити економске користи или услужни потенцијал садржане у датом средству.

Термини дефинисани у другим МРС–ЈС се користе у овом стандарду са истим значењем као и у тим стандардима, а наведени су и у Појмовнику дефинисаних термина који је засебно објављен.

Промене плаћања лизинга између почетка лизинга и почетка трајања лизинга

9. Уговор о лизингу може укључивати одредбу да се плаћања лизинга коригују (а) за промене трошкова изградње или набавке средства које је предмет лизинга или (б) за промене неког другог мерила трошкова или вредности, као што су општи нивои цена или промене трошкова финансирања лизинга од стране даваоца лизинга, између почетка лизинга (када се лизинг класификује) и почетка периода трајања лизинга (када се лизинг признаје). Ако је то случај, ефекте оваквих промена, у сврху овог Стандарда, треба третирати као да су се догодиле на почетку лизинга.

Уговори о куповини на отплату

10. Дефиниција лизинга обухвата уговоре о изнајмљивању средстава, који садрже одредбу која кориснику лизинга пружа могућност стицања својинског права над средством, по испуњењу уговорених услова. Ови уговори се понекад називају уговорима о куповини на отплату.

Инкрементална каматна стопа позајмљивања

11. Када неки ентитет има позајмице за које гарантује држава, одређивање инкременталне каматне стопе позајмљивања за корисника лизинга треба да одражава постојање свих државних гаранција и свих повезаних накнада. Ово ће обично довести до употребе ниже инкременталне каматне стопе позајмљивања.

Класификација лизинга

12. Класификација лизинга, усвојена у овом стандарду, заснива се на обиму у ком ризици и награде, својствени власништву над средством које је предмет лизинга, припадају даваоцу лизинга или кориснику лизинга. Ризици укључују могућности (а) губитака услед неискоришћености капацитета, технолошке застарелости или (б) промене вредности због промена економских услова. Награде могу представљати очекивање услужног потенцијала или профитабилних послова током економског века датог средства и добитке од повећања вредности или реализације резидуалне вредности.
13. **Лизинг се класификује као финансијски лизинг уколико суштински преноси све ризике и користи по основу власништва. Лизинг се класификује као пословни лизинг уколико се њиме суштински не преносе сви ризици и користи по основу власништва.**
14. Пошто се трансакција између даваоца лизинга и корисника лизинга заснива на уговору о лизингу, заједничком за обе стране, примерено је коришћење доследних дефиниција. Примена ових дефиниција на различите околности ове две стране може понекад довести до тога да исти лизинг различито класификују. На пример, ово може бити случај уколико давалац лизинга остварује користи од гаранције са резидуалном вредношћу коју му је обезбедила страна која није у вези са корисником лизинга.
15. Да ли је лизинг финансијски или пословни зависи више од суштине трансакције него од облика уговора. Иако су у даљем тексту наведени примери ситуација које обично воде ка класификовању лизинга као финансијског лизинга, лизинг не мора да испуњава све наведене критеријуме да био класификован као финансијски лизинг:
 - (а) лизингом се преноси власништво над средством, на корисника лизинга до краја трајања лизинга;

(б) корисник лизинга има опцију да откупи то средство по цени за коју се очекује да ће бити значајно нижа од фер вредности на дан када ова опција куповине буде могла да се искористи, тако да је на почетку лизинга извесно да ће се та опција искористити;

(ц) трајање лизинга односи се на највећи део економског века тог средства, чак и уколико власништво није пренето;

(д) на почетку лизинга садашња вредност минималних плаћања лизинга је већа или једнака фер вредности средства које је предмет лизинга;

(е) средства која су предмет лизинга су посебне природе, тако да их само корисник лизинга може користити без вршења значајних модификација; и

(ф) средства која су предмет лизинга се не могу лако заменити другим средствима.

16. Други показатељи који појединачно или у комбинацији могу довести до тога да се лизинг класификује као финансијски лизинг су:

(а) уколико корисник лизинга може да опозове лизинг, губитке даваоца лизинга повезане са опозивом лизинга сноси корисник лизинга;

(б) добици и губици настали услед флукуације остатка фер вредности падају на терет корисника лизинга (на пример у облику попушта на закупнину који је једнак највећем делу прихода од продаје на крају лизинга); и

(ц) кориснику лизинга је омогућено да настави лизинг у другом периоду, уз закупнину која је значајно нижа од тржишне закупнине.

17. Примери и индикатори у параграфима 15 и 16 нису увек коначни. Ако је јасно на основу осталих карактеристика, да се лизингом не преносе суштински сви ризици и користи својствени власништву, лизинг се класификује као пословни лизинг. На пример, то може бити случај (а) када се власништво над средством преноси на крају лизинга у замену за варијабилно плаћање које је једнако његовој тадашњој фер вредности, или (б) ако постоји потенцијална закупнина због које корисник лизинга не поседује суштински све ризике и користи.

18. Класификација лизинга се врши на почетку лизинга. Уколико се у било које време корисник лизинга и давалац лизинга усагласе да измене одредбе лизинга, осим обнављања лизинга, на начин који би за последицу имао другачију класификацију лизинга према критеријумима из параграфа од 12 до 17, да су такве измењене одредбе важиле на почетку лизинга, измењени уговор се сматра новим уговором за период трајања. Промене у проценама (на пример, промене у проценама економског века или резидуалне вредности имовине која је предмет лизинга) или промене околности (на пример, неизвршавање обавеза од стране корисника лизинга), не захтевају поновну класификације лизинга за сврхе рачуноводственог обухватања.

19. Обрисан.

20. Обрисан.

20А Када лизинг као елементе укључује земљиште и грађевине, ентитет засебно процењује класификацију сваког елемента као финансијски или пословни лизинг, у складу са параграфима 12 – 19. Приликом одређивања да ли је елемент земљишта пословни или финансијски лизинг, важно је узети у обзир и то да земљиште има неограничен економски век трајања.

21. Да би се класификовао и обрачунао лизинг земљишта и објеката, увек када је то неопходно, минимална плаћања лизинга (укључујући и све унапред плаћене паушалне износе) се алоцирају између елемената земљишта и објеката пропорционално релативној фер вредности учешћа ових елемената у лизингу, на почетку лизинга. Ако се плаћања лизинга не могу поуздано алоцирати на ова два елемента, целокупни лизинг се класификује као финансијски лизинг, осим када је јасно да оба елемента представљају пословни лизинг, у ком случају се целокупни лизинг класификује као пословни.

22. Код лизинга земљишта и објеката, код којег износ који треба иницијално признати за елемент земљишта, у складу са параграфом 28, није материјално значајан, земљиште и објекти могу да се третирају као једна ставка за сврху класификовања лизинга, и класификују као финансијски или пословни лизинг у складу са параграфима 12–18. У овом случају, економски век објеката представља економски век целокупног средства које је предмет лизинга.

23. Засебно одмеравање елемената земљишта и објеката се не захтева, када се учешће корисника лизинга у лизингу и земљишта и објеката класификује као инвестициона имовина у складу са МРС–ЈС 16 и када је усвојен модел фер вредности. Код ове процене се захтева детаљан прорачун само ако је класификација једног или оба елемента из неког разлога неизвесна.

24. Према МРС–ЈС 16, корисник лизинга може да класификује учешће у некретнину коју држи под пословним лизингом, као инвестициону имовину. У том случају, учешће у некретнини се обрачунава као да се ради о финансијском лизингу, а за признавање средства се користи модел фер вредности. Корисник лизинга наставља да обрачунава лизинг као финансијски, чак и ако накнадни догађај измени природу удела корисника лизинга у некретнини, тако да се он више не може класификовати као инвестициона имовина. То ће бити случај, на пример, ако корисник лизинга:

- (а) узме у посед некретнину, која се онда преноси на сопствену имовину, по вредности за коју се верује да је једнака фер вредности на датум промене у коришћењу, или
- (б) одобри издавање у подзакуп којим се преносе суштински сви ризици и користи својствени власништву на трећу страну са којом није повезан. Такав подзакуп, корисник лизинга обрачунава као финансијски лизинг одобрен трећој страни, иако га трећа страна може обрачунати и као пословни лизинг.

Лизинг и други уговори

25. Уговор може обухватати само уговор о лизингу неког средства. Међутим, лизинг такође може бити елемент ширег уговора са ентитетима приватног сектора у вези са изградњом, поседовањем, коришћењем и/или преносом средстава. Ентитети јавног сектора често закључују такве уговоре, нарочито у вези са дугорочним материјалним средствима и средствима инфраструктуре. Други уговори могу обухватати случајеве када ентитет јавног сектора узима у лизинг инфраструктуру од приватног сектора. Ентитет утврђује да ли је у питању уговор о концесији за пружање услуга, као што је дефинисано у МРС–ЈС, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац*.
26. Када аранжман не испуњава услове признавања средства концесије за пружање услуга у складу са МРС–ЈС 32 и садржи препознатљиви пословни или финансијски лизинг, као што је дефинисан у овом стандарду, одредбе овог стандарда треба применити у рачуноводственом обухватању лизинга као компоненте уговора.
27. Ентитети јавног сектора такође могу да закључе различите уговоре о обезбеђивању робе и/или услуга, што нужно укључује употребу наменских средстава. У неким од ових уговора може бити нејасно да ли је настао уговор о концесији за пружање услуга као што је дефинисан у IPSAS 32, или лизинг, као што је дефинисан у овом стандарду. У таквим случајевима се врши професионално просуђивање, и уколико је настао лизинг, примењује се овај стандард; уколико лизинг није настао ентитети рачуноводствено обухватају ове уговоре применом одредаба других одговарајућих МРС–ЈС, или у недостатку истих, других одговарајућих међународних и/или националних рачуноводствених стандарда.

Лизинг у финансијским извештајима корисника лизинга

Финансијски лизинг

28. На почетку трајања лизинга, корисници лизинга признају средства стечена по финансијском лизингу као средства, а повезане обавезе по основу лизинга као обавезе у својим извештајима о финансијском стању. Средства и обавезе се признају у износима који су једнаки фер вредности имовине која је предмет лизинга на почетку лизинга или, уколико је нижа, садашњој вредности минималних плаћања лизинга. Приликом израчунавања садашње вредности минималних плаћања лизинга, дисконтни фактор је каматна стопа садржана у лизингу, уколико је то могуће утврдити; уколико није, треба користити инкременталну каматну стопу позајмљивања корисника лизинга.
29. Трансакције и други догађаји се рачуноводствено обухватају и приказују у складу са њиховом суштином и финансијском стварношћу, а не само према њиховом правном облику. Док правни облик уговора о лизингу прописује да корисник лизинга не може да стекне никакво законско право својине над средством које је предмет лизинга, у случају финансијског лизинга суштина и финансијска стварност су такви да корисник лизинга стиче економске користи или услужни потенцијал од употребе средства које је предмет лизинга у току већег дела његовог економског века, у замену за прихватање обавезе да за то право плати износ који је приближно једнак фер вредности датог средства, као и повезану финансијску накнаду.

30. Уколико такве трансакције лизинга нису приказане у финансијским извештајима корисника лизинга, средства и обавезе ентитета су потцењене, чиме се искривљују финансијски показатељи. Стога је потребно да се финансијски лизинг призна у финансијским извештајима корисника лизинга и као средство и као обавеза будућих плаћања лизинга. На почетку лизинга, средство и обавеза будућег плаћања лизинга признају се у истим износима у финансијским извештајима осим иницијалних директних трошкова који се додају на износ признат као средства.
31. Обавезе за средства која су предмет лизинга не би требало у финансијским извештајима да се приказују одузимањем од средстава која су предмет лизинга.
32. Уколико се, ради презентације обавеза у извештају о финансијском стању, прави разлика између краткорочних и дугорочних обавеза, на исти начин се поступа и са обавезама по основу лизинга.
33. Иницијални директни трошкови често настају у вези са специфичним активностима лизинга, као што су преговарање и обезбеђивање уговора о лизингу. Трошкови утврђени као директно приписиви активностима које је извршио корисник лизинга за финансијски лизинг, укључују се као део износа признатог као средство.
34. **Минимална плаћања лизинга треба поделити између финансијског трошка и смањења неизмирене обавезе. Финансијски трошак треба алоцирати на све периоде током трајања лизинга, тако да се остварује константна периодична каматна стопа на преостали салдо обавезе. Потенцијалне закупнине се третирају као расход за период у ком су настале.**
35. Приликом алоцирања финансијског трошка на периоде током трајања лизинга, ради једноставнијег израчунавања у пракси се може користити неки вид апроксимације.
36. **Финансијски лизинг проузрокује повећање трошкова амортизације за средства која се амортизују, као и повећање финансијског расхода сваког обрачунског периода. Политика амортизације за средства која су предмет лизинга и која се амортизују треба да буде усклађена са политиком за средства која су у власништву, а признату амортизацију треба израчунавати у складу са МРС–ЈС 17, *Некретнине, постројење и опрема* и са МРС–ЈС 31, *Нематеријална имовина*, у складу са потребама. Уколико не постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга стећи власништво до краја трајања лизинга, то средство треба у потпуности амортизовати током краћег од следећих периода – периода трајања лизинга или века трајања средства.**
37. Износ амортизације средства које је предмет лизинга распоређује се на сваки рачуноводствени период током периода очекиване употребе на систематској основи у складу са политиком амортизације, а коју је корисник лизинга усвојио за средства која се амортизују која су у власништву. Уколико постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга стећи власништво до краја трајања лизинга, период очекиваног коришћења је век трајања датог средства; у супротном, средство се амортизује током краћег од следећих периода – периода трајања лизинга или века трајања средства.
38. Збир расхода амортизације за дато средство и финансијски расход за тај период ретко је исти као плаћања лизинга која треба да се плате за тај период, и стога није примерено да се једноставно признају те обавезе плаћања лизинга као расход у извештају о финансијском учинку. Сходно томе, мала је вероватноћа да ће средство и обавеза везана за њега имати једнак износ после почетка лизинга.
39. Ради утврђивања да ли је дошло до умањења вредности средства које је предмет лизинга, ентитет примењује одговарајуће провере за умањење вредности из међународних и/или националних рачуноводствених стандарда.
40. **Корисници лизинга обелодањују за финансијски лизинг:**
- (а) **за сваку групу средстава, нето књиговодствену вредност на датум извештавања;**
- (б) **усаглашавање између укупних будућих минималних плаћања лизинга на датум**

извештавања и њихове садашње вредности;

(ц) осим тога, ентитет обелодањује укупна будућа минимална плаћања лизинга на датум биланса стања и њихове садашње вредности, за сваки од следећих периода:

(i) не дужи од једне године;

(ii) дужи од једне године, али краћи од пет година; и

(iii) дужи од пет година;

(д) потенцијалне закупнине признате у извештају о финансијској успешности за дати период;

(е) укупна будућа минимална плаћања подзакупа за која се очекује да ће бити примљена по основу неопозивог подзакупа на датум извештавања; и

(ф) уопштени опис значајних уговора о лизингу корисника лизинга укључујући, али се не ограничавајући на:

(i) основ по ком се утврђују обавезе по основу потенцијалне закупнине;

(ii) постојање и услове обнављања или опције куповине и клаузуле којима се предвиђа повећање цена; и

(iii) ограничења наметнута уговорима о лизингу, као што су ограничења која се тичу повраћаја нето добитка, повраћаја капиталних доприноса, дивиденди или сличних расподела, додатног дуга и даљег лизинга.

41. Поред тога, захтеви за обелодањивањем из МРС-ЈС 16, МРС-ЈС 17, МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*, МСР ЈС 26, *Умањење вредности имовине која генерише готовину* и МРС-ЈС 31 усвојених од стране ентитета, треба да се примене на вредност средстава која су предмет финансијског лизинга, а која је корисник лизинга рачуноводствено обухватио као стицање средстава.

Пословни лизинг

42. Код пословног лизинга, плаћања лизинга се признају као расход, по праволинијској основи током трајања лизинга, осим ако неки друга систематска основа није примеренија за представљање временске структуре користи за корисника

43. За пословни лизинг, плаћања лизинга (искључујући трошкове услуга као што су осигурање и одржавање) признају се као расход по праволинијској основи, осим ако нека друга основа није примеренија за представљање временског обрасца остварења користи, чак и ако плаћања нису извршена по том основу.

44. Корисници лизинга обелодањују следеће за пословни лизинг:

(а) укупна будућа минимална плаћања лизинга према неопозивом пословном лизингу за сваки период:

(i) не дужи од једне године;

(ii) дужи од једне године, али краћи од пет година; и

(iii) дужи од пет година;

(б) укупна будућа минимална плаћања по основу подзакупа за која се очекује да ће бити примљена по основу неопозивог подзакупа на датум извештавања;

(ц) плаћања лизинга и подзакупа, призната као расход за одређени период, са засебним износима за минимална плаћања лизинга, потенцијалне закупнине и плаћања подзакупа;

(д) уопштени опис значајних уговора о лизингу корисника лизинга укључујући, али се не ограничавајући на:

(i) основу по којој се утврђују потенцијалне закупнине;

(ii) постојање и услове обнављања или опције куповине и клаузуле којима се предвиђа повећање цена; и

(iii) ограничења наметнута уговорима о лизингу, као што су ограничења која се односе на повраћај суфицита, повраћај капиталних доприноса, дивиденде или сличне расподеле, додатни дуг и даљи лизинг.

Лизинг у финансијским извештајима давалаца лизинга

Финансијски лизинг

45. Овај стандард описује рачуноводствено обухватање финансијских прихода остварених по основу финансијског лизинга. Израз “произвођач или посредник – давалац лизинга” користи се у овом стандарду за све ентитете јавног сектора који производе средства или тргују њима, а такође су даваоци лизинга тих средстава, без обзира на обим активности давања под лизинг, трговине и производње. За потребе ентитета који је произвођач или посредник – давалац лизинга, овај стандард такође описује рачуноводствено обухватање добитака или губитака насталих услед преноса средстава.
46. Ентитети јавног сектора могу да закључе финансијски лизинг као давалац лизинга у разним околностима. Неки ентитети јавног сектора могу редовно трговати средствима. На пример, државе могу основати ентитете посебне намене одговорне за централизовану набавку средстава и залиха, за потребе свих других ентитета. Централизовање набавне функције може пружити веће могућности добијања трговинских попушта или других повољнијих услова. У неким правним системима, ентитет задужен за централизовану набавку може куповати ставке у име других ентитета, с тим што се све трансакције воде у име тих других ентитета. У другим правним системима, ентитет задужен за централизовану набавку може купити ставке у своје име и његове функције могу обухватати:
- (а) набавку средстава и залиха;
 - (б) пренос средстава путем продаје или финансијског лизинга; и/или
 - (ц) управљање портфељом средстава, као што је возни парк, за коришћење од стране других ентитета и давање тих средстава у краткорочни или дугорочни лизинг, или њихову продају.
47. Други ентитети јавног сектора могу закључивати трансакције лизинга у мањем обиму и ређим интервалима. Нарочито, у неким правним системима ентитети јавног сектора, који су традиционално поседовали и управљали инфраструктуром као што су путеви, бране и постројења за пречишћавање воде, више немају аутоматски потпуно власништво и пословну одговорност за та средства. Ентитети јавног сектора могу пренети постојећа инфраструктурна средства на ентитете приватног сектора путем продаје или путем финансијског лизинга. Поред тога, ентитети јавног сектора могу изградити нова дуготрајна физичка и инфраструктурна средства у сарадњи са ентитетима приватног сектора, како би тај ентитет јавног сектора преузео одговорност за та средства на основу директне куповине или на основу финансијског лизинга, чим се заврше. У неким случајевима, уговор одређује период контроле од стране приватног сектора пре враћања власништва и контроле над средством јавном сектору – на пример, локалне власти могу изградити болницу и издати на лизинг тај објекат фирми приватног сектора на период од двадесет година, да би се после тог времена објекат поново вратио под контролу јавног сектора.
- 48. Даваоци лизинга признају потраживања по основу финансијског лизинга као средства у извештајима о финансијском стању. Они презентују таква средства као потраживања у износу који је једнак нето улагању у лизинг.**
49. Према финансијском лизингу, суштински све ризике и користи по основу законског власништва преноси давалац лизинга, и на основу тога потраживање на основу лизинга давалац лизинга третира као отплату главнице и прихода од финансирања да би се надокнадили извршена улагања и услуге.

Почетно признавање

50. Даваоци лизинга су често изложени иницијалним директним трошковима који обухватају износе као што су провизије, законске накнаде и интерни трошкови који су инкрементални и директно приписиви преговарању и закључивању лизинга. Ови трошкови не обухватају индиректне трошкове, као што су општи режијски трошкови који настају у продајном или маркетинг сектору. Код финансијских лизинга, изузев оних у које су укључени произвођачи и даваоци лизинга посредници, иницијални директни трошкови се укључују у иницијално

одмеравање потраживања по основу финансијског лизинга и умањују износ прихода признатих током трајања лизинга. Каматна стопа садржана у лизингу се дефинише на такав начин да се иницијални директни трошкови аутоматски укључују у потраживања по основу финансијског лизинга; нема потребе да се они засебно додају. Трошкови које направи произвођач или давалац лизинга посредник у вези са преговарањем и закључивањем уговора о лизингу, су искључени из дефиниције иницијалних директних трошкова. Као резултат тога, они се искључују из нето инвестирања у лизинг и признају се као расход у периоду у ком се признаје добитак од продаје, што је код финансијског лизинга обично почетак трајања лизинга.

51. **Признавање прихода од финансирања се заснива на моделу који одражава константну периодичну стопу приноса на нето улагање даваоца лизинга у финансијски лизинг.**
52. Давалац лизинга тежи да распореди приход од финансирања током трајања лизинга на систематској и рационалној основи. Ово распоређивање прихода засновано је на обрасцу који одражава константни периодични принос од нето улагања даваоца лизинга у финансијски лизинг. Плаћања лизинга која се односе на дати обрачунски период, изузимајући трошкове за услуге, одузимају се од бруто улагања у лизинг, да би се смањила како главница, тако и незарађени приход од финансирања.
53. Процењене негарантоване резидуалне вредности коришћене приликом израчунавања бруто улагања корисника лизинга у лизинг редовно се преиспитују. Уколико је дошло до умањења процењене негарантоване резидуалне вредности, распоређивање прихода током трајања лизинга се мења и одмах се признаје свако смањење у вези са већ обрачунатим и исказаним износима.
54. **Произвођач или посредник – давалац лизинга признају добитке или губитке по основу средстава за дати период, у складу са политиком ентитета за директне продаје.**
55. **Уколико су примењене вештачки ниске каматне стопе, добитке или губитке од продаје средстава треба ограничити на оне који би били остварени, када би се користила тржишна каматна стопа. Трошкове које направе произвођач или давалац лизинга посредник у вези са преговарањем и закључивањем уговора о лизингу, треба признати као расход у периоду када се признаје добитак од продаје.**
56. Ентитети јавног сектора који производе или продају средства могу да понуде потенцијалним купцима избор куповине или давања средства на лизинг. Финансијски лизинг средстава произвођача или посредника – даваоца лизинга узрокује две врсте прихода:
 - (а) добитак или губитак који је једнак добитку или губитку који проистиче из директне продаје средства које је предмет лизинга, по уобичајеним продајним ценама, а који одражава било који применљиви количински или трговински попуст; и
 - (б) приход од финансирања током трајања лизинга.
57. Приход од продаје, евидентиран од стране произвођача или посредника у улози даваоца лизинга, на почетку финансијског лизинга, представља фер вредност средства, или, уколико је нижа, садашњу вредност минималних плаћања лизинга која обрачунава давалац лизинга, израчунату по тржишној каматној стопи. Трошак продаје средства признат на почетку трајања лизинга представља набавну вредност или уколико је она другачија, књиговодствену вредност средства које је предмет лизинга, умањену за садашњу вредност негарантоване резидуалне вредности. Разлика између прихода од продаје и трошка продаје представља добитак или губитак од продаје, који се признаје у складу са политиком ентитета за директне продаје.
58. Произвођач или трговац – давалац лизинга понекад нуди купцима ниже каматне стопе од својих уобичајених стопа позајмљивања. Коришћење такве стопе би довело до тога да се превелики део укупног прихода од дате трансакције признаје у време продаје. Уколико се наводе вештачки ниске каматне стопе, приход који је признат као добитак или губитак од продаје ограничава се на онај који би настао када би ентитет користио уобичајену каматну стопу за ту врсту трансакције.
59. Иницијални директни трошкови признају се као расход на почетку трајања лизинга због тога што се углавном односе на остваривање добитка или губитка од продаје од стране произвођача

или посредника – даваоца лизинга.

60. Даваоци лизинга обелодањују следеће за финансијски лизинг:

- (а) усаглашавање између укупног бруто улагања у лизинг на датум извештавања и садашње вредности минималних плаћања лизинга доспелих на датум извештавања. Поред тога, ентитет обелодањује укупно бруто улагање у лизинг и садашњу вредност минималних плаћања лизинга која доспевају на датум извештавања, за сваки од следећих периода:
- (i) не дуже од једне године;
 - (ii) дуже од једне године али краће од пет година; и
 - (iii) дуже од пет година;
- (б) неостварени приход од финансирања;
- (ц) негарантоване резидуалне вредности које се обрачунавају у корист даваоца лизинга;
- (д) акумулирану исправку ненаплативих потраживања најмањих плаћања лизинга;
- (е) потенцијалне закупнине признате у извештају о финансијској успешности; и
- (ф) уопштени опис значајних уговора о лизингу даваоца лизинга.

61. Као показатељ пораста обима активности лизинга, често је корисно обелоданити бруто улагање умањено за неостварени приход у новом пословању које је придодато током обрачунског периода, након одузимања одговарајућих износа отказаних лизинга.

Пословни лизинг

62. Даваоци лизинга презентују средства која су предмет пословног лизинга у својим извештајима о финансијском стању, у складу са природом тих средстава.

63. Приход од пословног лизинга се признаје као приход по праволинијској основи током трајања лизинга, осим када је нека друга систематска основа примеренија за представљање временског обрасца по ком се смањују користи од средства које је предмет лизинга.

64. Трошкови, укључујући амортизацију, настали приликом остваривања прихода по основу лизинга, признају се као расход. Приход по основу лизинга (искључујући примљене уплате за пружене услуге као што су осигурање и одржавање) признаје се као приход по праволинијској основи током трајања лизинга, чак и ако примања нису призната по таквој основи, осим уколико је нека друга систематска основа примеренија за представљање временског обрасца смањивања користи добијених од средства које је предмет лизинга.

65. Иницијални директни трошкови које даваоци лизинга направе у вези са преговарањем и закључивањем уговора о лизингу, се додају књиговодственој вредности средства које је предмет лизинга и признају као расход током трајања лизинга на истој основи на којој су признати и приходи.

66. Политика амортизације средстава која су предмет лизинга треба да буде доследна уобичајеној политици амортизације коју давалац лизинга примењује за слична средства, а амортизације се рачуноводствено обухвата у складу са МРС-ЈС 17 и или МРС-ЈС 31, у складу са потребама.

67. Ради утврђивања да ли је дошло до умањења вредности средства које је предмет лизинга, ентитет примењује одговарајуће провере умањења вредности из међународних и/или националних рачуноводствених стандарда.

68. Произвођач или трговац – давалац лизинга не признаје никакав добитак од продаје, приликом закључивања пословног лизинга, будући да то није еквивалент продаје.

69. Даваоци лизинга обелодањивањују следеће за пословни лизинг:

(а) будућа минимална плаћања лизинга према неопозивом пословном лизингу у укупном износу и за сваки од следећих периода:

- (i) не дужег од једне године;
- (ii) дужег од једне године а краћег од пет година;

(iii) дужег од пет година;

(б) укупне потенцијалне закупнине признате у извештају о финансијској успешности за тај период; и

(ц) уопштени опис значајних уговора о лизингу даваоца лизинга.

Трансакције продаје и повратног лизинга

70. Трансакција продаје и повратног лизинга обухвата продају средства и поновно узимање истог средства под лизинг. Плаћање по основу лизинга и продајна цена обично су међусобно зависне, пошто се о њима преговара одједном. Рачуноводствени третман трансакција продаје и повратног лизинга зависи од врсте лизинга.
71. Уколико трансакција продаје и повратног лизинга представља финансијски лизинг, сваки вишак прихода од продаје изнад књиговодствене вредности не треба да буде одмах признат као приход у финансијским извештајима продавца –корисника лизинга. Уместо тога, треба да буде одложен и амортизован током трајања лизинга.
72. Уколико повратни лизинг представља финансијски лизинг, та трансакција је средство којим давалац лизинга финансира корисника лизинга, при чему је то средство инструмент обезбеђења. Из тог разлога није примерено вишак прихода од продаје изнад књиговодствене вредности посматрати као приход. Такав вишак се одлаже и амортизује током трајања лизинга.
73. Уколико трансакција продаје и повратног лизинга доводи до пословног лизинга и јасно је да је трансакција успостављена по фер вредности, сваки добитак или губитак треба одмах признати. Уколико је продајна цена испод фер вредности, сваки добитак или губитак треба одмах признати, осим када је губитак компензован будућим плаћањима лизинга по цени нижој од тржишне, када га треба одложити и амортизовати сразмерно плаћањима лизинга током периода у коме се очекује да ће се средство користити. Уколико је продајна цена виша од фер вредности, вишак изнад фер вредности треба признати и амортизовати током периода у коме се очекује да ће се средство користити.
74. Уколико повратни лизинг представља пословни лизинг, а плаћања лизинга и продајна цена су утврђени по фер вредности, ради се, у ствари, о обичној трансакцији продаје и сваки добитак или губитак се одмах признаје.
75. Код пословног лизинга, уколико је фер вредност у време продаје и повратног лизинга мања од књиговодствене вредности датог средства, треба одмах признати губитак, који је једнак разлици између књиговодствене вредности и фер вредности средства.
76. Код финансијског лизинга таква кориговања нису потребна уколико (а) не постоји умањење вредности и (б) то умањење треба признати у складу са међународним и/или националним рачуноводственим стандардима за умањење вредности, усвојеним од стране ентитета.
77. Захтеви за обелодањивањем корисника лизинга и даваоца лизинга примењују се подједнако на трансакције продаје и повратног лизинга. Захтевани опис значајних уговора о лизингу води ка обелодањивању јединствених или неуобичајених одредаба уговора или услова трансакција продаје и повратног лизинга.
78. Може се захтевати да се трансакције продаје и повратног лизинга засебно обелодане, у складу са МРС–ЈС 1.

Прелазне одредбе

79. Све одредбе из овог стандарда се примењују од датума прве примене обрачунске основе рачуноводства у складу са МРС–ЈС, осим у вези са средствима која су предмет лизинга и која нису призната као резултат прелазних одредаба у складу са другим МРС–ЈС. Одредбе овог стандарда се не морају примењивати на таква средства све док не истекне рок важења прелазних одредаба других МРС–ЈС. Постојање прелазних одредаба у другим стандардима ни у ком случају не спречава пуну примену обрачунске основе рачуноводства у складу са МРС–ЈС.

80. Без обзира на постојање прелазних одредаба у неком другом МРС-ЈС, подстичу се ентитети који су у процесу усвајања обрачунске основе рачуноводства да се у потпуности придржавају одредаба тог другог стандарда што раније.
81. Као предмет параграфа 83, подстиче се, али се не захтева, ретроспективна примена овог стандарда од стране ентитета који су већ усвојили обрачунску основу рачуноводства и који намеравају да се придржавају МРС-ЈС чим буду објављени. Уколико се овај стандард не примењује ретроспективно, сматра се да је салдо сваког раније постојећег финансијског лизинга био исправно утврђен од стране даваоца лизинга и треба га, према томе, рачуноводствено обухватати у складу са одредбама овог стандарда.
82. Ентитети који су већ усвојили обрачунску основу рачуноводства и који намеравају да се придржавају МРС-ЈС чим буду објављени, могу имати већ постојеће финансијске лизинге који су били признати као средства и обавезе у извештају о финансијском стању. Подстиче се ретроспективна примена овог стандарда на постојеће финансијске лизинге. Ретроспективна примена може водити преправљању средстава и обавеза. Захтева се да се таква средства и обавезе преправљају само уколико се овај стандард примењује ретроспективно.
83. Ентитет који су претходно примењивао МРС-ЈС 13 (објављен 2001. године) ретроспективно примењују измене извршене у овом стандарду за све лизинге које је признао у складу са тим стандардом, или ако МРС-ЈС 13 (објављен 2001. године) није ретроспективно примењиван, за све уговоре о лизингу закључене после прве примене овог стандарда и признате у складу са тим стандардом.
84. Прелазне одредбе у МРС-ЈС 13 (објављеном 2001. године) омогућавају ентитетима да признају све лизинге од датума његове прве примене. Ентитети који су претходно примењивали МРС-ЈС 13 (објављен 2001. године) могу да наставе да користе ову предност од петогодишњег прелазног периода од датума прве примене МРС-ЈС 13 (објављеног 2001. године).
- 84А Ентитет који је претходно примењивао МРС-ЈС 13 (2006) ће преиспитати класификацију елемената земљишта неистеклих лизинга на дан усвајања измена наведених у параграфу 85А на основу информација које постоје на почетку тих лизинга. Он признаје лизинг класификован као финансијски лизинг ретроспективно у складу са МСР ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. Међутим, ако ентитет нема информације неопходне за ретроспективну примену измене, он:
- (а) Примењује измене на те лизинге на основу чињеница и околности које постоје на дан усвајања измене, и
- (б) Признаје имовину и обавезе који се односе на закуп земљишта класификованог као финансијски лизинг по њиховим фер вредностима на тај дан; све разлике између те фер вредности се признају у акумулирани суфицит или дефицит.

Датум ступања на снагу

85. Ентитет примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2008. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за периоде који почињу пре 1. јануара 2008. године, та чињеница треба да се обелодани.
- 85А Параграфи 19 и 20 су обрисани, а параграфи 20А и 84А су додати као последица објављивања *Побољшања МРС-ЈС* у новембру 2010. Ентитет примењује ове измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу на дан 1. јануара 2012 или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује измене за период који почиње пре 1. јануара 2012, он обелодањује ту чињеницу.
- 85.Б Параграфи 25, 26 и 27 су измењени услед објављивања МРС-ЈС 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац*, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу од 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ово тумачење за периоде који почињу пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује МРС-ЈС 32, измене параграфа 6 и 42А МРС-ЈС 5, измене параграфа

5, 7 и 10Ц МРС-ЈС 17, измене параграфа 2 и 125А МРС-ЈС 29 и измене параграфа 6 и 132А МРС-ЈС 31.

86. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што дефинише МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или након њега.

Повлачење МРС-ЈС 13 (објављеног 2001. године)

87. Овај стандард замењује МРС-ЈС 13, "Лизинг", објављен 2001. године.

Основа за закључивање

Ова Основа за закључивање прати, али није део MPC-ЈС 13

Ревидирање MPC-ЈС 13 као последица IASB-овог Пројекта општих побољшања из 2003.

Историјат

BC1. Програм IPSASB за усклађивање IFRS је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се ускладе MPC-ЈС на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.

BC2. MPC-ЈС на обрачунској основи који су усклађени са IFRS задржавају захтеве, структуру и текст IFRS, осим ако у јавном сектору не постоји неки конкретан разлог за одступање. Одступање од еквивалентног IFRS се јавља када захтеви или терминологија у IFRS нису адекватни за јавни сектор или када је неопходно укључивање додатних коментара или примера за илустрацију одређених захтева у контексту јавног сектора. Разлике између MPC-ЈС и њихових еквивалентних IFRS се идентификују у *Поређењу са IFRS* који се налази у сваком MPC-ЈС.

BC3. У мају 2002. године, IASB је објавио нацрт за излагање предложених измена 13 Међународних рачуноводствених стандарда (IAS)¹ као део пројекта општих побољшања. Циљеви пројекта општих побољшања IASB су били “смањење или елиминисање алтернатива, сувишности и несагласности унутар Стандарда, решавање одређених питања усклађености, као и друга побољшања”. Последњи IAS су објављени у децембру 2003. године.

BC4. MPC-ЈС 13, објављен у децембру 2001. године се заснивао на IAS 17 (ревидиран 1997. године), *Лизинг* који је поново објављен у децембру 2003 године. Крајем 2003. претходник IPSASB, Комитет за јавни сектор (PSC)² је спровео пројекат побољшања MPC-ЈС да би се, у одговарајућим случајевима, извршило усклађивање MPC-ЈС са побољшаним IAS објављеним у децембру 2003. године.

BC5. IPSASB је прегледао побољшани IAS 17 и начелно се сложио са разлозима IASB за ревидирање IAS и са извршеним изменама. (Овде се не налази текст IASB-ове Основе за закључивање. Претплатници на IASB-ове *свеобухватне услуге претплате* могу видети Основе за закључивање на IASB вебсајту www.iasb.org). У случајевима када постоји одступање MPC-ЈС од еквивалентног IAS, у Основи за закључивање су наведени разлози за то узроковани специфичним особинама јавног сектора.

BC6. IAS 17 је даље измењен као резултат IFRS објављених после децембра 2003. године. MPC-ЈС 12 не садржи те касније измене које су настале услед IFRS објављених после децембра 2003. године. Ово је због тога што IPSASB још увек није размотрио и формирао мишљење о применљивости захтева у тим IFRS на ентитете из јавног сектора.

Ревидирање MPC-ЈС 13 као последица IASB-овог Пројекта побољшања из 2009.

BC7. IPSASB прегледао измене MPC-ЈС 17 укључене у Побољшања IAS која је објавио IASB, у априлу 2009 и начелно сложио са IASB-овим разлозима за ревидирање стандарда. IPSASB закључио да нису постојали разлози специфични за јавни сектор за неусвајање измена.

¹Међународне рачуноводствене стандарде (IAS) је објавио претходник IASB-а – Комитет за међународне рачуноводствене стандарде (IASC). Стандарди које је објавио IASB имају назив Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS). IASB је дефинисао да се IFRS састоје од IFRS, IAS и Тумачења стандарда. У неким случајевима, IASB је изменио, а не у потпуности заменио, IAS, у ком случају остаје стари број IAS.

²PSC је постао IPSASB када је Одбор IFAC променио мандат PSC и он постао независан одбор за доношење стандарда у новембру 2004. године.

Упутство за примену

Ово упутство прати, али није део, МРС-ЈС 13.

Класификација лизинга

IG1. Циљ дијаграма који се налази у наставку је да помогне у класификовању лизинга или као финансијског или као пословног лизинга. Финансијски лизинг је лизинг којим се суштински преносе сви ризици и користи по основу власништва над неким средством. Пословни лизинг је сваки лизинг који није финансијски лизинг.

IG2. Примери садржани у овом дијаграму не одражавају све могуће ситуације у којима се лизинг може класификовати као финансијски лизинг, нити лизинг треба обавезно класификовати као финансијски лизинг на основу овог дијаграма. Да ли је лизинг финансијски или пословни, зависи првенствено од суштине трансакције, а не од форме уговора (параграф 15).

IG3. У овом дијаграму, бројеви у загради упућују на бројеве параграфа овог стандарда.

Трансакције продаје и повратног лизинга које доводе до пословног лизинга

IG6. Трансакција продаје и повратног лизинга која резултира пословним лизингом може проузроковати добитак или губитак, чије утврђивање и третман зависи од књиговодствене вредности, фер вредности и продајне цене средства које је предмет лизинга. Табела у наставку приказује захтеве овог стандарда у различитим околностима.

Продајна цена утврђена по фер вредности (параграф 65)	Књиговодствена вредност једнака фер вредности	Књиговодствена вредност мања од фер вредности	Књиговодствена вредност већа од фер вредности
Добитак	нема добитка	добитак се одмах признаје	нема добитка
Губитак	нема губитка	нема губитка	губитак се одмах признаје

Продајна цена утврђена по фер вредности (параграф 65)	Књиговодствена вредност једнака фер вредности	Књиговодствена вредност мања од фер вредности	Књиговодствена вредност већа од фер вредности
Добитак	нема добитка	добитак се одмах признаје	нема добитка (напомена 1)
Губитак није компензован будућим плаћањима лизинга испод тржишне цене	губитак се одмах признаје	губитак се одмах признаје	(напомена 1)
Губитак је компензован будућим плаћањима лизинга испод тржишне цене	одложити и амортизовати губитак	одложити и амортизовати губитак	(напомена 1)

Продајна цена утврђена по фер вредности (параграф 65)	Књиговодствена вредност једнака фер вредности	Књиговодствена вредност мања од фер вредности	Књиговодствена вредност већа од фер вредности
Добитак	одложити и амортизовати добитак	одложити и амортизовати добитак (напомена 2)	одложити и амортизовати добитак (напомена 3)
Губитак	нема губитка	нема губитка	(напомена 1)

Напомена 1 – Ови делови табеле представљају околности у којима би се могао применити параграф 75 овог стандарда. Параграф 75 захтева да се књиговодствена вредност средства отпише до фер вредности ако је средство предмет продаје и повратног лизинга.

Напомена 2 – Уколико је продајна цена већа од фер вредности, вишак изнад фер вредности треба да буде одложен и амортизован током периода у коме се очекује да ће се средство користити (параграф 73).

Напомена 3 – Добитак представља разлику између фер вредности и продајне цене, док се књиговодствена вредност отписује до износа фер вредности у складу са параграфом 75.

Израчунавање каматне стопе садржане у финансијском лизингу

IG7. Овај стандард (параграф 28) захтева од корисника лизинга средстава стечених у оквиру финансијског лизинга, да израчунају каматну стопу садржану у лизингу, уколико је то изводљиво. У параграфу 34 захтева се од корисника лизинга да подједнако расподеле плаћања лизинга на финансијска плаћања и умањења неизмирене обавезе, коришћењем каматне стопе садржане у лизингу. Многи уговори о лизингу недвосмислено идентификују каматну стопу садржану у лизингу, али у неким то није случај. Уколико се у уговору о лизингу не идентификује каматна стопа садржана у лизингу, корисник лизинга треба да израчуна стопу коришћењем формуле за садашњу вредност. Помоћу калкулатора са финансијским функцијама и радних табела може се аутоматски израчунати каматна стопа садржана у лизингу. Када они нису на располагању, ентитети могу користити формулу за садашњу вредност како би ручно израчунали ову стопу. Ово упутство илуструје следећа два уобичајена метода израчунавања каматне стопе: метод покушаја и грешке и метод интерполације. У оба метода користи се формула за садашњу вредност за израчунавање каматне стопе.

IG8. Изводи формуле садашње вредности обично се могу наћи у рачуноводственим и финансијским уџбеницима. Садашња вредност (СВ) минималних плаћања лизинга (МПЛ) израчунава се помоћу следеће формуле:

Где су:

“С” гарантована резидуална вредност,

“А” редовно периодично плаћање,

“р” периодична каматна стопа садржана у лизингу, изражена у децималама,

“н” је број периода у току трајања лизинга.

Пример

IG8. Одељење Х закључује уговор о прибављању моторног возила финансијским лизингом. Фер вредност моторног возила на почетку лизинга износи 25.000 новчаних јединица, годишња плаћања лизинга су 5.429 новчаних јединица заосталог дуговања, рок трајања лизинга је четири године и гарантована резидуална вредност је 10.000 новчаних јединица. Уговор о лизингу не укључује вршење никаквих додатних услуга осим испоруке моторног возила. Одељење Х је одговорно за све текуће трошкове у вези са моторним возилом, укључујући осигурање, гориво и одржавање. Уговором о лизингу се не прецизира каматна стопа садржана у лизингу. Инкрементална стопа позајмљивања одељења је 7% годишње. Неколико финансијских институција рекламира зајмове обезбеђене моторним возилима по стопама које се крећу између 7,5% и 10%.

Метод покушаја и грешке

IG9. Израчунавање је процес понављања – односно, корисник лизинга мора да “погоди” праву каматну стопу и израчуна садашњу вредност минималних плаћања лизинга и да упореди резултате са фер вредности средства које је предмет лизинга на почетку лизинга. Уколико је резултат мањи од фер вредности, изабрана каматна стопа је сувише висока, а уколико је резултат већи од фер вредности, изабрана каматна стопа је сувише ниска. Каматна стопа садржана у лизингу је стопа која се користи када је садашња вредност минималних плаћања лизинга једнака фер вредности средства које је предмет лизинга на почетку лизинга.

IG10. Одељење Х започиње израчунавање коришћењем најбоље процене – на пример, његове инкременталне стопе позајмљивања од 7% годишње, која је сувише ниска. Затим користи највишу могућу стопу – на пример стопу од 10% годишње која се нуди за зајмове осигуране моторним возилима, која се показује као сувише висока. После неколико израчунавања долази се до тачне стопе од 8,5% годишње.

IG11. За израчунавање каматне стопе, одељење Х користи претходно наведену формулу, у којој су:

C = 10.000, n = 4, p = годишња каматна стопа изражена у децималима,

A = 5.429, Циљна СВ (МПЛ) = 25.000

IG12. По инкременталној стопи позајмљивања одељења X од 7% (0,07) годишње (цифре су заокружене):

$$= 7.629 + 18.390$$

$$= 26.019$$

IG13. СВ (МПЛ), која се добија коришћењем инкременталне стопе позајмљивања је већа од фер вредности средства које је предмет лизинга, стога је стопа садржана у лизингу већа. Одељење мора да изврши обрачуне по другим стопама да би одредило реалну стопу (цифре су заокружене):

СВ(МПЛ) по 7,5% = 25.673 сувише ниска каматна стопа

СВ(МПЛ) по 10% = 24.040 сувише висока каматна стопа СВ(МПЛ)

СВ(МПЛ) по 9% = 24.674 сувише висока каматна стопа СВ(МПЛ)

СВ(МПЛ) по 8% = 25.333 сувише ниска каматна стопа СВ(МПЛ)

СВ(МПЛ) по 8,5% = 25.000 тачна каматна стопа

IG14. Одељење ће сада користити каматну стопу од 8,5% за алоцирање плаћања лизинга на финансијске накнаде и смањење обавезе лизинга, као што је приказано у табели у даљем тексту.

Метод интерполације

IG15. Израчунавање каматне стопе садржане у лизингу захтева од корисника лизинга да најпре израчунају садашњу вредност каматне стопе која је сувише висока, а затим и оне која је сувише ниска. Разлике (у потпуним износима) између добијених резултата и реалне нето садашње вредности се користе за интерполацију тачне каматне стопе. Коришћењем наведених података, и резултата за стопе од 7% и 10%, реална стопа се може интерполирати на следећи начин (цифре су заокружене):

СВ по 7% = 26.019, разлика = 1.019 (нпр. 26.019 – 25.000)

СВ по 10% = 24.040, разлика = 960 (нпр. 24.040 – 25.000)

$p = 7\% + (10\% - 7\%)$

$= 7\% + (3\% \times 0,5)$

$= 7\% + 1,5\%$

$= 8,5\%$

IG16. Одељење X ће сада користити каматну стопу од 8,5% за евидентирање лизинга у својим финансијским књигама и распоређивање плаћања лизинга између финансијске накнаде и смањења обавезе лизинга, као што је приказано у следећој табели:

Расподела плаћања лизинга (цифре су заокружене)

	0. год.	1. год.	2. год.	3. год.	4. год.
Почетна СВ обавезе по основу лизинга	25.000	25.000	21.696	18.110	14.221
Трошкови камате	–	2.125	1.844	1.539	1.209
Смањење обавезе	–	3.304	3.585	3.890	14.221*
Завршно стање обавезе по основу лизинга	25.000	21.696	18.110	14.221	–

* Укључује плаћање загарантоване резидуалне вредности.

Поређење са IAS 17

МРС-ЈС 13, *Лизинг* састављен је првенствено у складу са IAS 17 *Лизинг*, и садржи измене IAS направљене у складу са *Побољшањима IFRS* објављеним у априлу 2009. Основне разлике између МРС-ЈС 13 и IAS 17 су следеће:

- Додатни коментари у односу на IAS 17 су укључени у МРС-ЈС 13 ради разјашњења применљивости овог стандарда на рачуноводство ентитета јавног сектора.
- У МРС-ЈС 13 се користи различита терминологија, у одређеним случајевима, у односу на IAS 17. Најзначајнији примери су коришћење термина “извештај о финансијској успешности” у МРС-ЈС 13. Еквивалентан термин у IAS 17 је “биланс успеха”.
- IAS 17 укључује дефиницију “фер вредности” у свој низ дефиниција стручних термина, док МРС-ЈС 13 не укључује ову дефиницију, пошто је она укључена у засебно објављеном “Појмовнику термина” (параграф 7).
- МРС-ЈС 13 садржи додатна упутства за примену у којима се илуструје класификација лизинга, рачуноводствено обухватање финансијског лизинга од стране корисника лизинга, рачуноводствено обухватање финансијског лизинга од стране даваоца лизинга и израчунавање каматне стопе садржане у финансијском лизингу.