

Тумачење SIC–27

Процена суштине трансакција које укључују правни облик лизинга

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*
- IAS 17 *Лизинг* (ревидиран 2003. године)
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*
- IFRS 4 *Уговори о осигурању*
- IFRS 9 *Финансијски инструменти*
- IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*

Предмет

- 1 Неки ентитет може започети трансакцију или у низ уређених трансакција (споразум) са непознатом страном или странама (инвеститор) које укључују правни облик лизинга. На пример, ентитет може дати под лизинг средства Инвеститору и може иста средства узети под повратни лизинг, или му је друга опција да легално прода средства и узме иста средства под повратни лизинг. Облик сваког споразума и његови услови се могу значајно разликовати. У примеру лизинга и повратног лизинга, споразум може бити осмишљен тако да се остварује пореска предност за инвеститора, коју он дели са ентитетом у облику накнаде, а не да се преноси право на коришћење неког средства.
- 2 Када споразум са инвеститором укључује правни облик лизинга, питања су:
 - (а) како одредити да ли је низ трансакција повезан и да ли их треба обрачунавати као једну трансакцију;
 - (б) да ли споразум задовољава дефиницију лизинга по IAS 17; и ако не,
 - (i) (i) да ли засебни инвестициони рачун и обавезе плаћања лизинга које би могле постојати представљају средства и обавезе ентитета (нпр. размотрите пример описан у параграфу A2(a) упутства приложеног уз Тумачење);
 - (ii) како ентитет треба да обрачунава друге обавезе које проистичу из споразума; и
 - (iii) како ентитет треба да обрачунава накнаду коју може да добије од инвеститора.

Консензус

- 3 Низ трансакција које укључују правни облик лизинга су повезане и треба да се обрачунавају као једна трансакција када укупан економски ефекат не може да се разуме без упућивања на низ трансакција у целини. Ово је случај, на пример, када је низ трансакција блиско међусобно повезано, када се о њима преговарало као о једној трансакцији, и одвијају се истовремено или у непрекинутом следу. (Део А приложеног упутства обезбеђује илустрације примене овог тумачења.)
- 4 Рачуноводство одражава суштину споразума. Сви аспекти и импликације споразума се процењују тако да одређују његову суштину, са тежиштем на оним аспектима и импликацијама који имају економски ефекат.
- 5 IAS 17 се примењује када суштина неког споразума укључује пренос права на коришћење неког средства у договореном периоду времена. У индикаторе који појединачно показују да споразум не може, у суштини, да укључи лизинг по IAS 17, спадају (Део Б приложеног упутства обезбеђује илустрације примене овог тумачења):
 - (а) ентитет задржава све ризике и награде који произилазе из власништва над основним средством и има значајно иста права на његову употребу као и пре споразума;

- (б) основни разлог за споразум је постизање одређеног пореског резултата, а не пренос права на коришћење неког средства; и
- (ц) једна опција је укључена под условима који чине њено извршење скоро сигурним (нпр., продајна опција која је извршива по цени значајно вишој од очекиване фер вредности када постане извршива).
- 6 Дефиниције и упутства у параграфима 49–64 *Оквира*¹ се примењују у одређивању да ли, у суштини, засебни инвестициони рачун и обавезе плаћања лизинга представљају средства и обавезе ентитета. Индикатори који заједнички казују да у суштини засебни инвестициони рачун и обавезе плаћања лизинга не задовољавају дефиниције средстава и обавеза и ентитет их не признаје, су:
- (а) ентитет није у стању да контролише инвестициони рачун у интересу сопствених циљева и није обавезан да исплаћује рате лизинга. Ово се дешава када је, на пример, износ исплаћен пре рока стављен на засебни инвестициони рачун, да би се заштитио Инвеститор, који се може једино користити за исплату Инвеститора, Инвеститор се слаже да обавезе исплате лизинга треба да се плаћају из фонда на инвестиционом рачуну, и ентитет нема способност да задржи исплате Инвеститору са инвестиционог рачуна;
- (б) ентитет има само мали ризик од надокнађивања читавог износа било које накнаде коју је примило од инвеститора и, можда од плаћања неког додатног износа, или, када накнада није примљена, само мали ризик од плаћања износа по другим обавезама (нпр., гаранцији). Само мали ризик од исплате постоји када, на пример, услови споразума захтевају да се износ плаћен пре рока уложи у средства ослобођена ризика од којих се очекује да ће генерисати довољне токове готовине да задовоље обавезе плаћања лизинга; и
- (ц) осим почетних токова готовине на почетку споразума, једини токови готовине који се очекују по споразуму су плаћања лизинга искључиво из фондова повучених са засебног инвестиционог рачуна успостављеног са првобитним токовима готовине.
- 7 Друге обавезе споразума, укључујући било какве обезбеђене гаранције и направљене обавезе приликом раног раскида, се обрачунавају по IAS 37, IFRS 4 или IFRS 9, зависно од услова.
- 8 Захтеви у IFRS 15 примењују се на чињенице и околности сваког споразума у одлучивању када признати накнаду као приход који неки ентитет може да прими. Фактори као што су: да ли постоји трајна укљученост у виду значајних будућих обавеза учинака неопходних да би се зарадила накнада, да ли има задржаних ризика, услови за гаранције, и ризик од поновне исплате накнаде се узимају у обзир. Индикатори који појединачно показују да је признавање читаве накнаде као прихода када се добије, ако се добије на почетку споразума, неприкладно, укључују:
- (а) обавезе или вршења или да се уздржавања од одређених значајних активности су услови зарађивања добијене накнаде, и стога извршење правно обавезујућег споразума није најзначајнији чин који споразум захтева;
- (б) стављена су ограничења на коришћење основног средства које има практичан утицај ограничавања и значајног мењања способности ентитета да користи (нпр. исцрпљује, продаје или даје у залог као колатерал) то средство;
- (ц) могућност надокнаде било ког износа накнаде и могуће плаћање неког додатног износа није мала. Ово се дешава када, на пример, када:
- (i) основно средство није специјализовано средство које је неопходно ентитету за обављање посла, и стога постоји могућност да ентитет може платити износ да пре времена раскине споразум; или
- (ii) услови споразума захтевају од ентитета, или он има делимично или пуно дискреционо право да инвестира износ плаћен пре рока у средства која носе значајан ризик (нпр., валута, каматна стопа или кредитни ризик). У овим околностима, ризик да ће вредност инвестиције бити недовољна да задовољи обавезе плаћања лизинга није мали, и стога постоји могућност да се од ентитета захтева да исплати неки износ.
- 9 Накнада се презентује у извештају о свеобухватном приходу на основу њене економске суштине и природе.

¹ Упућивање на Оквир се односи на IASC *Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја* који је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио *Оквир* са *Концептуалним оквиром за финансијско извештавање*. Параграфи 49–64 су сада параграфи 4.4–4.19 у *Концептуалном оквиру*.

Обелодањивање

- 10 Сви аспекти неког споразума који, у суштини, не укључује лизинг по IAS 17 се разматрају при одређивању одговарајућих обелодањивања која су неопходна да би се разумео споразум и усвојени рачуноводствени поступак. Ентитет обелодањује следеће за сваки период за који постоји споразум:
- (а) опис споразума, укључујући:
 - (i) основно средство и било каква ограничења његове употребе;
 - (ii) трајање и друге значајне услове споразума;
 - (iii) трансакције које су повезане, укључујући било које опције; и
 - (б) рачуноводствени поступак који се примењује на било коју добијену накнаду, износ признат као приход у том периоду и линијску ставку извештаја о свеобухватном приходу у коју је он укључен.
- 11 Обелодањивања која се захтевају у складу са параграфом 10 овог тумачења се достављају појединачно за сваки споразум или укупно за сваку класу споразума. Класа подразумева груписање споразума са основним средствима сличне природе (нпр. електране).

Датум консензуса

Фебруар 2000. године.

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу 31. децембар 2001. године. Промене рачуноводствених политика се обухватају у складу са IAS 8.

Објављивањем стандарда IFRS 9 измењен је параграф 7. Ентитет треба да примењује ту измену када примењује IFRS 9.

Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима* у мају 2014. године, измењен је одељак „Референце“ и параграф 8. Ентитет треба да примењује те измене када примењује IFRS 15.