

IFRIC тумачење 4

Одређивање да ли уговор садржи елемент лизинга

Референце

- IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*
- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*
- IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* (ревидиран 2003. године)
- IAS 17 *Лизинг* (ревидиран 2003. године)
- IAS 38 *Нематеријална имовина* (ревидиран 2004. године)
- IFRIC 12 *Уговори о концесији за пружање услуга*

Историјат

- 1 Ентитет може да склопи уговор, који обухвата једну трансакцију или низ повезаних трансакција, који нема правни облик лизинга, али се њиме преноси право коришћења средства (на пример, некретнине, постројења или опреме) и за узврат прима плаћање или низ плаћања. Примери уговора којима један ентитет (добављач) може да уступи право коришћења средства другом ентитету (купцу), често заједно са повезаним услугама, обухватају:
 - уговори о коришћењу извора (на пример, коришћење функције обраде података неког ентитета).
 - уговори у телекомуникацијама, у којима имаоци мрежних капацитета склапају уговоре за обезбеђивање права на капацитете купцима.
 - “узми или плати” и слични уговори, у којима купци морају да изврше одређена плаћања без обзира на то да ли преузимају испоруку уговорних производа или услуга (на пример, “узми или плати” уговор за преузимање значајног дела производње генератора електричне енергије).
- 2 Ово тумачење даје упутство за одређивање да ли такви уговори представљају лизинг или да ли садрже елемент лизинг, који треба да се рачуноводствено обухвата у складу са IAS 17. Тумачење не садржи упутство за одређивање класификовања таквог лизинга према том стандарду.
- 3 У неким уговорима, средство које је предмет лизинга је део већег средства. Ово тумачење се не бави начином одређивања када је део већег средства засебно средство за сврхе примене IAS 17. Ипак, уговори у којима средство представља обрачунску јединицу било по IAS 16 или IAS 17 спадају у делокруг овог тумачења.

Делокруг

- 4 Ово тумачење се не примењује на:
 - (а) уговоре који су, или садрже, лизинг који је искључен из делокруга IAS 17; или
 - (б) уговоре о концесији за пружање услуга који су у делокругу IFRIC 12.

Питања

- 5 Питања којима се бави ово тумачење су:
 - (а) како одредити да ли је уговор лизинг, или садржи елемент лизинга како је дефинисан у IAS 17;

- (б) када треба да се изврши процена или поновна процена тога да ли је уговор лизинг, или садржи елемент лизинга; и
- (ц) ако уговор јесте лизинг или садржи елемент лизинга, како плаћања за тај лизинг треба одвојити од плаћања које се односи на друге елементе у уговору.

Консензус

Одређивање да ли уговор јесте, или садржи, лизинг

- 6 Одређивање да ли уговор јесте, или садржи, лизинг треба да се заснива на суштини уговора и захтева процену тога да ли:
- (а) испуњење уговора зависи од коришћења одређеног средства или средстава; и
 - (б) се уговором уступа право коришћења средства.

Испуњење уговора зависи од коришћења одређеног средства

- 7 Мада одређено средство може бити експлицитно идентификовано у уговору, оно није предмет лизинга ако испуњење уговора не зависи од употребе одређеног средства. На пример, ако је добављач обавезан да испоручи одређену количину робе или услуга и има право и способност да обезбеди ову робу или услуге коришћењем других средстава која нису одређена у уговору, онда испуњење уговора не зависи од одређеног средства и уговор не садржи елемент лизинга. Гаранцијска обавеза која дозвољава или захтева замену истих или сличних средстава када одређено средство не функционише исправно не искључује третман лизинга. Поред тога, уговорна одредба (потенцијална или друга) која дозвољава или захтева од добављача да замени друга средства из било ког разлога на одређени датум или после тог датума не искључује третман лизинга пре датума замена.
- 8 Средство је имплицитно одређено ако, на пример, добављач поседује или даје под лизинг само једно средство којим испуњава обавезу и ако није економски изводљиво или практично за добављача да изврши своју обавезу коришћењем алтернативних средстава.

Уговор којим се уступа право коришћења средства

- 9 Уговором се уступа право коришћења средства ако се њиме уступа купцу (кориснику лизинга) право на контролу коришћења основног средства. Право на контролу коришћења основног средства се уступа ако је задовољен било који од следећих услова:
- (а) Купац има способност или право да користи средство или усмери друге да користе средство на начин који он одреди при чему стиче или контролише више од безначајног износа производа или других користи од средства.
 - (б) Купац има способност или право да контролише физички приступ средству при чему стиче или контролише више од безначајног износа производа или других користи од средства.
 - (ц) Чињенице и околности показују да је мало вероватно да ће једна или више страна које нису купац узети више од безначајног износа производа или других користи од средства који су произведени или генерисани средством током трајања уговора, и цена коју ће купац платити за производ није фиксирана уговором по јединици производа нити једнака текућој тржишној цени по јединици производа у време испоруке производа.

Процена или поновна процена да ли уговор јесте, или садржи, лизинг

- 10 Процена да ли уговор садржи елемент лизинга треба да се изврши на почетку уговора, што је ранији од датума уговора или датума обавезивања страна на основне услове уговора, на основу свих чињеница и околности. Поновна процена тога да ли уговор садржи елемент лизинга, након почетка уговора треба да се врши ако је испуњен било који од следећих услова:
- (а) Постоји промена услова уговора, осим ако то није промена којом се само обнавља или продужава уговор.
 - (б) Извршење опције обнављања или продужења је договорена између уговорних страна, осим ако услови обнављања или продужења нису на почетку били укључени у услове лизинга у складу

са параграфом 4 IAS 17. Обнављање или продужење уговора која не укључује измену било ког услова оригиналног уговора пре завршетка трајања оригиналног уговора треба да се процењује према параграфима 6–9 само у погледу периода обнављања или продужења.

- (ц) Постоји промена у утврђивању тога да ли испуњење зависи од одређеног средства.
- (д) Постоји значајна промена средства, на пример значајна физичка промена некретнине, постројења или опреме.

11 Поновна процена уговора треба да се заснива на чињеницама и околностима на датум поновне процене, укључујући и преостало време трајања уговора. Промене процене (на пример, процењеног износа производа који треба да се испоручи купцу или другим потенцијалним купцима) не условљавају поновну процену. Ако се уговор поновно процењује и ако се утврди да садржи елемент лизинга (или не садржи елемент лизинга), треба да се примени (или да престане да се примењује) рачуноводствено обухватање лизинга од:

- (а) у случају (а), (ц) или (д) у параграфу 10, промене околности која узрокује поновну процену;
- (б) у случају (б) у параграфу 10, почетка периода обнављања или продужења.

Одвајање плаћања за лизинг од других плаћања

12 Ако неки уговор садржи елемент лизинга, уговорне стране треба да примењују захтеве IAS 17 на елемент лизинга уговора, осим ако он није изузет из тих захтева у складу са параграфом 2 IAS 17. У складу са тим, ако уговор садржи елемент лизинга, тај лизинг треба да се класификује као финансијски лизинг или пословни лизинг у складу са параграфом 19 IAS 17. Други елементи уговора који нису под делокругом IAS 17 треба да се рачуноводствено обухватају у складу са другим стандардима.

13 У сврху примене захтева IAS 17, плаћања и друге надокнаде захтеване уговором треба да се на почетку уговора или после поновне процене уговора одвоје на оне које се односе на лизинг и оне које се односе на друге елементе на основу њихових релативних фер вредности. Минимална плаћања лизинга, како су дефинисана у параграфу 4 IAS 17, обухватају само плаћања за лизинг (то јест право на коришћење средства) и искључују плаћања за друге елементе уговора (на пример за услуге или трошкове инпута).

14 У неким случајевима, одвајање плаћања за лизинг од плаћања за друге елементе уговора ће захтевати од купца да користи технику процене. На пример, купац може да процењује плаћања лизинга по угледу на уговор о лизингу за упоредиво средство који не садржи друге елементе, или проценом плаћања за друге елементе у уговору по угледу на упоредиве уговоре и одузимањем ових плаћања од укупних плаћања према уговору.

15 Ако купац закључи да није изводљиво поуздано раздвојити плаћања, треба да:

- (а) у случају финансијског лизинга, призна средство и обавезу по износу који је једнак фер вредности¹ односног средства које је идентификовано у параграфима 7 и 8 као предмет лизинга. Накнадно обавеза треба да се смањује како се врше плаћања и треба да се призна приписано финансијско задужење по основу обавезе, коришћењем инкременталне каматне стопе купца.²
- (б) у случају пословног лизинга, третира сва плаћања према уговору као плаћања лизинга у сврхе усаглашавања са захтевима обелодањивања IAS 17, али да:
 - (i) обелодани та плаћања засебно од минималних плаћања лизинга других уговора који не садрже плаћања елемената који нису лизинг, и
 - (ii) наведе да обелодањена плаћања такође садрже плаћања за елементе уговора који нису лизинг.

Датум ступања на снагу

16 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примени ово Тумачење на период који почиње пре 1. јануар 2006. године, ту чињеницу обелодањује.

¹ У IAS 17 се користи термин 'фер вредност' на начин који се донекле разликује од дефиниције фер вредности из IFRS 13. Према томе, приликом примене IAS 17 ентитет одмерава фер вредност у складу са IAS 17, а не са IFRS 13.

² тј. лизинг инкременталне каматне стопе корисника лизинга како је дефинисано у параграфу 4 IAS 17.

- 16A Ентитет примењује измену у параграфу 4(б) за годишње периоде који почињу 1. јануара 2008. године или касније. Ако ентитет примењује IFRIC 12 за неки ранији период, за тај ранији период такође треба да примењује и измене.

Прелазак

- 17 IAS 8 одређује како ентитет треба да примени промену рачуноводствене политике до које долази због почетне примене неког од Тумачења. Од ентитета се не захтева да изврши усаглашавање са тим захтевима када започне са применом овог тумачења. Ако ентитет користи овај изузетак, треба да примени параграфе 6 до 9 овог тумачења на све уговоре који постоје на почетку најранијег периода за који су презентоване упоредиве информације према IFRS на основу чињеница и околности које су постојале на почетку тог периода.