

SIC tumačenje 27

Procjena sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma

Reference

- MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške
- MRS 11 -Ugovori o izgradnji
- MRS 17 -Najmovi (izmijenjen 2003.)
- MRS 18 - Prihod
- MRS 37 -Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina
- MRS 39 -Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje (izmijenjen 2003.)
- MSFI 4 -Ugovori o osiguranju

Pitanja

1. Subjekt može ući u transakciju ili u niz struktuisanih transakcija (u daljem tekstu: "aranžman") s nepovezanim stranom ili stranama (u daljem tekstu: "ulagač") koje uključuju pravni oblik najma. Na primjer, subjekt može dati imovinu u najam ulagaču i uzeti istu imovinu pod povratni najam ili, kao alternativu, zakonski prodati imovinu a onda je uzeti u povratni najam. Oblik i uslovi pojedinačnih aranžmana mogu se značajno razlikovati jedni od drugih. U primjeru najma i povratnog najma, aranžman može biti osmišljen tako da se ostvaruje poreska olakšica za ulagača koju on dijeli sa subjektom u vidu naknade, a da ne prenosi pravo korištenja imovine.
2. Kada neki aranžman s ulagačem uključuje pravnu formu najma, postavljaju se sljedeća pitanja:
 - (a) na koji način utvrditi da li je neki niz transakcija povezan i da li ih treba obračunavati kao jednu transakciju;
 - (b) da li dati aranžman zadovoljava definiciju najma iz MRS 17; a ako ne,
 - (i) da li zasebni ulagački račun i obaveze plaćanja najma koje bi mogle postojati predstavljaju sredstva i obaveze subjekta (recimo, razmotrite primjer opisan s podtačkom (a) iz tačke A2. Uputstva priloženog uz ovo tumačenje);
 - (ii) na koji način subjekt treba obračunavati druge obaveze koje proizilaze iz aranžmana; i
 - (iii) na koji način subjekt treba obračunavati naknadu koju bi mogao primiti od ulagača.

Službeno stajalište

3. Niz transakcija koji uključuje pravni oblik najma povezan je i treba se obračunavati kao jedna transakcija u onim slučajevima kada je ukupan ekonomski učinak

nemoguće razumjeti bez upućivanja na niz transakcija kao cjelinu. Ovo je slučaj, na primjer, kada su transakcije u nizu usko međusobno povezane, ugovorene kao jedna transakcija, i kada se odvijaju istovremeno ili u kontinuiranom slijedu. (Dio A pratećeg Uputstva ilustruje primjenu ovog tumačenja.)

4. Računovodstveno iskazivanje mora odražavati suštinu aranžmana. U cilju utvrđivanja suštine aranžmana vrši se procjena svih njegovih aspekata i implikacija, s naglaskom na one aspekte i implikacije koji imaju ekonomski učinak.
5. MRS 17 se primjenjuje kada suština nekog aranžmana uključuje prijenos prava korištenja neke imovine tokom dogovorenog vremenskog perioda. Pokazatelji koji pojedinačno ukazuju na to da aranžman ne mora, u suštini, uključivati najam po MRS 17 spadaju (Dio B pratećeg Uputstva ilustruje primjenu ovog tumačenja):
 - (a) subjekat zadržava sve rizike i koristi povezane sa vlasništvom nad predmetnim imovinom i u osnovi ima jednaka prava na njeno korištenje kao i prije postojanja aranžmana;
 - (b) osnovni razlog za sklapanje aranžmana je postizanje određenog poreskog rezultata a ne prijenos prava korištenja imovine; i
 - (c) uključena je i opcija pod uslovima koji gotovo garantuju njeno ostvarenje (na primjer, prodajna opcija koja je ostvariva po cijeni značajno višoj od očekivane fer vrijednosti u trenutku kada opcija postane ostvariva).
6. Definicije i uputstva iz točaka 49-64. *Okvira*¹ primjenjuju se kod određivanja da li, u suštini, zasebni ulagački račun i obaveze plaćanja najma predstavljaju imovinu i obaveze subjekta. Pokazatelji koji zajedno pokazuju da, u suštini, zasebni ulagački račun i obaveze plaćanja najma nisu u skladu s definicijama imovine i obaveze, te da ih subjekat ne treba priznavati uključuju sljedeće:
 - (a) subjekat nije u mogućnosti kontrolisati ulagački račun u svrhu ispunjavanja vlastitih ciljeva i nema obavezu plaćanja najma. Ovo se dešava, na primjer, kada se unaprijed plaćeni iznos stavi na zasebni ulagački račun u svrhu zaštite ulagača i dozvoljeno ga je koristiti isključivo za plaćanje ulagača, pri čemu je ulagač saglasan da se obaveze plaćanja najma podmiruju iz sredstava sa tog ulagačkog računa, a subjekat nema mogućnost zadržavanja isplata sa računa ulagaču;
 - (b) subjekat ima samo ne znatan rizik od nadoknađivanja cjelokupnog iznosa bilo koje naknade koju je primio od ulagača, te eventualno plaćanja nekog dodatnog iznosa, ili, a ako naknada nije primljena onda samo neznatan rizik od plaćanja iznosa po ostalim obavezama (kao što je garancija). Neznatan rizik od plaćanja postoji i kada, primjera radi, uslovi aranžmana iziskuju da se unaprijed plaćeni iznos uloži u nerizičnu imovinu za koju se očekuje da će proizvesti dovoljne novčane tokove za izmirenje obaveza plaćanja najma; i

¹ Svako upućivanje na *Okvir* odnosi se na *Okvir za izradu i prezentovanje finansijskih izvještaja* IASC-a koji je IASB usvojio 2001. godine. U septembru 2010. godine IASB je zamijenio taj *Okvir* *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*. Tačke 49-64. su sada tačke 4.4 - 4.19 *Konceptualnog okvira*.

- (c) osim novčanih tokova na početku aranžmana, jedini novčani tokovi koji se očekuju u okviru aranžmana su plaćanja najma koja se vrše isključivo iz sredstava povučenih sa zasebnog ulagačkog računa uspostavljenog početnim novčanim tokovima.
7. Ostale obaveze aranžmana, uključujući sve eventualne obezbijeđene garancije i obaveze nastale po osnovu prijevremenog raskida obračunavaju se u skladu sa MRS 37, MRS 39 ili MSFI 4, zavisno od uslova.
8. Kriteriji iz tačke 20. MRS 18 primjenjuju se na činjenice i okolnosti svakog aranžmana kod utvrđivanja kada naknadu priznati kao prihod koji bi subjekat mogao primiti. U obzir se uzimaju faktori kao što su da li postoji stalna uključenost u vidu značajnih budućih obaveza izvršenja neophodnih za sticanje prava na naknadu, ima li zadržanih rizika, uslovi svih eventualnih garancijskih aranžmana i rizik od ponovnog plaćanja naknade. Pokazatelji koji pojedinačno ukazuju na to da cjelokupnu naknadu nije primjereno priznati kao prihod po prijemu, ukoliko je primljena na početku aranžmana, uključuju:
- (a) obaveze provođenja ili uzdržavanja od provođenja određenih značajnih aktivnosti predstavljaju uslove sticanja prava na primanje naknade i, prema tome, izvršenje pravno obavezujućeg aranžmana nije najznačajniji čin koji taj aranžman zahtijeva;
- (b) uvedena su ograničenja u pogledu korištenja predmetna imovine koja u praktičnom smislu dovode do smanjivanja i značajnog mijenjanja sposobnost subjekta da koristi (na primjer, iscrpljuje, proda ili založi kao kolateral) datu imovinu;
- (c) mogućnost nadoknađivanja bilo kog iznosa naknade kao i mogućnost plaćanja dodatnog iznosa nije zanemariva. To se dešava, primjera radi, kada:
- (i) predmetna imovina nije specijalizovana imovini koja je neophodna za poslovanje subjekta, te stoga postoji mogućnost da subjekat plati određeni iznos kako bi se aranžman prijevremeno raskinuo; ili
- (ii) subjekat u skladu s uslovima aranžmana mora, odnosno ima djelimično ili puno diskreciono pravo odlučiti da naprijed plaćeni iznos uloži u imovinu koja nosi više nego beznačajan rizik (na primjer, valutni, kamatni ili kreditni rizik). U takvim situacijama, rizik da će vrijednost ulaganja biti nedovoljna za izmirivanje obaveza plaćanja najma nije neznatan, te stoga postoji mogućnost da se od subjekta traži da plati određeni iznos.
9. Naknada se prikazuje u okviru izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti na osnovu njene ekonomske suštine i prirode.

Objavljivanje

10. Svi aspekti nekog aranžmana koji, u suštini, ne uključuje najam u skladu s MRS 17 uzimaju se u obzir kod određivanja odgovarajućih objavljivanja koja su neophodna za razumijevanje aranžmana i usvojenog računovodstvenog postupka. Subjekt za svaki period postojanja aranžmana objavljuje sljedeće:
- (a) opis aranžmana, uključujući:
 - (i) predmetnu imovinu i sva eventualna ograničenja u pogledu njenog korištenja;
 - (ii) vijek trajanja i druge značajne uslove aranžmana;
 - (iii) transakcije koje su uzajamno povezane, uključujući sve eventualne opcije; i
 - (b) računovodstveni postupak primijenjen u odnosu na bilo koju primljenu naknadu, iznos priznat kao prihod u datom periodu i stavku izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti pod kojom je uključen.
11. Objavljivanja zahtijevana u skladu sa tačkom 10. ovog tumačenja vrše se za svaki aranžman pojedinačno ili skupno za svaku klasu aranžmana. Klasa podrazumijeva grupu aranžmana u vezi sa predmetnom imovinom slične prirode (na primjer, elektrane).

Datum službenog stajališta

Februar, 2000. godine.

Datum stupanja na snagu

Ovo tumačenje stupa na snagu 31. decembra 2001. godine. Promjene računovodstvenih politika obračunavaju se u skladu s MRS 8.