

КРМСФО Разяснение 4: Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО)

№ 1606/ 2002 на Европейския парламент и на Съвета (Текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 254/2009 на Комисията от 25 март 2009 година за изменение на

Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на

Европейския парламент и на Съвета във връзка с разяснение 12 на Комитета за

разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО) (текст от значение за ЕИП)*

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1255/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година

за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на

Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен

стандарт 12, Международни стандарти за финансово отчитане 1 и 13 и Разяснение

20 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово

отчитане (текст от значение за ЕИП)

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

Препратки • (Нов – Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) МСФО
13 "Оценяване по справедлива стойност"

- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки;
- МСС 16 Имоти, машини и съоръжения (както е преработен през 2003 г.);
- МСС 17 Лизинг (както е преработен през 2003 г.);
- МСС 38 Нематериални активи (както е преработен през 2004 г.).

Основна информация 1. Всяко предприятие може да сключи споразумение, представляващо сделка или поредица от свързани сделки, които не са под формата на лизинг,

но дават право за използване на даден актив (например имот, машина или съоръжение) в замяна на еднократно плащане или поредица от плащания. Примери за споразумения, при които едното предприятие (доставчик) може да прехвърли такова право на използване на даден актив на друго предприятие (купувач), често наред със свързани услуги, включват:

- споразумения за изнасяне на определена дейност (например изнасяне извън предприятието на функциите по обработка на данни);
- споразумения в телекомуникационната индустрия, при които доставчиците на капацитет по мрежата сключват договори за предоставяне на купувачите на правата върху капацитета;
- негъвкави споразумения за продажба на принципа "вземи или плати" и подобни договори, при които купувачите трябва да направят посочените плащания независимо от това дали приемат доставката на договорените продукти или услуги (например договор на принципа "вземи или плати" за придобиване по същество на цялото производство на съоръжение за електроенергия на доставчика).

2. Настоящото разяснение предоставя насоки за определяне дали тези споразумения представляват или съдържат лизинг, който се отчита счетоводно в съответствие с МСС 17. То не предоставя насоки за определяне по какъв начин такъв лизинг се класифицира съгласно посочения стандарт.

3. При някои споразумения, залегналият актив, който е предмет на лизинга, е част от по-голям актив. Настоящото разяснение не разглежда по какъв начин да се определи кога част от по-голям актив сама по себе си представлява актив, предмет на споразумението, за целите на прилагането на МСС 17. Независимо от това, споразумения, при които активът, който е техен предмет, представлява единица от сметка или в МСС 16, или в МСС 38, попадат в обхвата на настоящото разяснение.

Обхват 4. (Изм. – Регламент (ЕО) № 254/2009, ОВ L 80, 26/03/2009) Настоящото разяснение не се прилага към споразумения, които:

- а) са или съдържат лизинг, изключен от обхвата на МСС 17; или
 - б) са споразумения за публично-частна концесионна услуга в рамките на обхвата на КРМСФО 12 Споразумения за концесионна услуга.
- Въпроси** 5. Въпросите, разгледани в настоящото разяснение, са:

а) по какъв начин да се определи дали дадено споразумение представлява или включва лизинг, както е дефиниран в МСС 17;

б) кога трябва да се прави оценка или преоценка относно това дали дадено споразумение представлява или включва лизинг; и

в) ако дадено споразумение представлява или включва лизинг, по какъв начин плащанията по лизинга трябва да бъдат отделени от плащанията за каквито и да било други елементи в споразумението.

Консенсус Определяне дали дадено споразумение представлява или съдържа лизинг

6. Определянето дали дадено споразумение представлява или съдържа лизинг следва да се базира на същността на споразумението и изисква оценка относно това дали:

а) изпълнението на споразумението зависи от използването на конкретен(ни) актив(и) (актива); и

б) споразумението прехвърля правото за използване на актива.

Изпълнението на споразумението зависи от използването на конкретен актив

7. Въпреки че конкретен актив може изрично да е посочен в споразумението, той не е предмет на лизинг, ако изпълнението на споразумението не зависи от използването на този актив. Например ако доставчикът е задължен да достави определено количество стоки или услуги и има правото, и е в състояние да предостави тези стоки или услуги, като ползва други активи, които не са посочени в споразумението, то изпълнението на споразумението не зависи от конкретния актив и споразумението не включва лизинг. Гаранционно задължение, което позволява или изисква замяна със същия или сходен актив, когато конкретният актив не работи по подходящ

начин, не пречи на прилагането на третиране като лизинг. В допълнение договорна разпоредба (условна или друга), позволяваща или изискваща доставчикът да замени други активи по каквато и да било причина, на или след определена дата, не пречи на прилагането на третиране като лизинг преди датата на замяната.

8. Активът е посочен по подразбиране, ако например доставчикът притежава или наема на лизинг само един актив, чрез който да изпълни задължението и не е икономически обосновано или практически приложимо за него да изпълни задължението си чрез използването на алтернативни активи.

Със споразумението се прехвърля правото за използване на актива

9. Със споразумението се прехвърля правото за използване на актива, ако с него се прехвърля на купувача (лизингополучателя) правото да контролира ползването на актива, предмет на споразумението. Правото за контрол върху ползването на актива, предмет на споразумението, е прехвърлено, ако е удовлетворено едно от следните условия:

а) купувачът е в състояние или има право да експлоатира актива или да организира експлоатирането на актива от други лица по начин, който той определя, като получава или контролира по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи от актива;

б) купувачът е в състояние или има право да контролира физическия достъп до актива, предмет на споразумението, като получава или контролира по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи от актива;

в) фактите и обстоятелствата показват, че е малка вероятността едно или повече лица, различни от купувача, да получат по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи, които ще бъдат произведени или генерирани от актива за срока на споразумението и цената, която купувачът ще заплати за продукцията, не е нито договорно фиксирана за единица продукция, нито е равна на текущата пазарна цена за единица продукция по времето на доставката на продукцията.

Оценяване или преоценяване дали дадено споразумение представлява или включва лизинг

10. Оценяването дали дадено споразумение включва лизинг се извършва в началото на споразумението, което е по-ранната от датата на споразумението и датата на ангажиране на страните с принципните условия на споразумението на база всички факти и обстоятелства. Преценка за това дали дадено споразумение съдържа лизинг след неговото начало се извършва единствено ако е удовлетворено едно от следните условия:

а) налице е промяна в договорните условия, освен ако с промяната единствено се подновява или удължава споразумението;

б) упражнена е опция за подновяване или между страните е договорено удължаване на споразумението, освен ако срокът на подновяването или удължаването не е бил първоначално включен в срока на лизинга съгласно параграф 4 от МСС 17. Подновяване или удължаване на споразумението, което не включва промяна на каквито и да било условия в първоначалното споразумение преди края на срока му, се оценява съгласно параграфи 649 единствено по отношение на периода на подновяване или удължаване;

в) налице е промяна в определянето дали изпълнението зависи от конкретния актив;

г) налице е съществена промяна в актива, например съществена физическа промяна в имот, машина или оборудване.

11. Преценката на споразумението се базира на фактите и обстоятелствата към датата на преценка, включително оставащия срок на споразумението. Промени в приблизителна оценка (например приблизителният обем продукция, който ще бъде доставен на купувача или други потенциални купувачи) не поражда преценка. Ако дадено споразумение се преоценява и бъде определено, че съдържа лизинг (или не съдържа лизинг), счетоводното отчитане на лизинга се прилага (или се преустановява) от:

а) за букви а), в) или г) от параграф 10, когато възникне промяната в обстоятелствата, пораждаща преоценката;

б) за буква б) от параграф 10, началото на периода на подновяване или удължаване.

Отделяне на плащанията по лизинга от други плащания

12. Ако дадено споразумение включва лизинг, страните по него следва да прилагат изискванията на МСС 17 към лизинговия елемент на споразумението, освен ако не са освободени от тези изисквания в съответствие с параграф 2 от МСС 17. Съответно, ако дадено споразумение включва лизинг, този лизинг следва да се класифицира като финансов лизинг или оперативен лизинг в съответствие с параграфи 7419 от МСС 17. Други елементи от споразумението, които не попадат в обхвата на МСС 17, следва да бъдат отчитани счетоводно в съответствие с други стандарти.

13. За целите на прилагане на изискванията на МСС 17 плащанията и другите възнаграждения, изисквани в споразумението, следва да се разделят в началото на споразумението или при неговата преоценка на такива по лизинга и такива по други елементи въз основа на съответните им справедливи стойности. Минималните лизингови плащания, както са дефинирани в параграф 4 от МСС 17, включват единствено плащания по лизинга (т. е., правото за използване на актива) и изключват плащания по други елементи на споразумението (например за услуги и за себестойността на вложението).

14. В някои случаи отделянето на плащанията по лизинга от плащанията по други елементи в споразумението изисква от купувача да използва техника за приблизителна оценка. Например купувачът може да оцени приблизително лизинговите плащания чрез справка с лизингово споразумение за сравним актив, който не включва други елементи, или чрез приблизителна оценка на плащанията по другите елементи в споразумението чрез справка със сравними договори и впоследствие приспадане на тези плащания от общите плащания по споразумението.

15. (Доп. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Ако купувачът заключи, че е практически невъзможно плащанията да се разделят надеждно:

а) при финансов лизинг, той следва да признае актив и задължение на стойност, равна на справедливата стойност на актива, предмет на споразумението, който е идентифициран в параграфи 7 и 8 като предмет на лизинга. Впоследствие задължението се намалява с извършването на плащания и по задължението се признава приписан финансов разход, като се използва диференциален лихвен процент [1][*];

б) при оперативен лизинг, той следва да третира всички плащания по споразумението като лизингови плащания за целите на спазване изискванията за оповестяване в МСС 17, но

i) оповестява тези плащания отделно от минималните лизингови плащания по други споразумения, които не включват плащания за нелизингови елементи; и

ii) посочва, че оповестените плащания включват и плащания по нелизингови елементи в споразумението. Забележка:

[1] Т.е. диференциалният лихвен процент за лизингополучателя е, както е дефиниран в параграф 4 от МСС 17.

* В МСС 17 използването на термина "справедлива стойност" в някои отношения се различава от определението на справедливата стойност в МСФО 13. Следователно, когато прилага МСФО 17, предприятието оценява справедливата стойност в съответствие с него, а не с МСФО 13.

Дата на влизане в сила 16. Предприятието прилага настоящото разяснение за периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт. **Преходни разпоредби** 17. МСС 8 посочва по какъв начин предприятието прилага промяна в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на дадено разяснение. От предприятието не се изисква да спазва тези изисквания,

когато прилага настоящото разяснение за първи път. Ако дадено предприятие използва това изключение, то следва да приложи параграфи 649 от разяснението по отношение на споразумения, съществуващи в началото на най-ранния период, за който е представена сравнителна информация съгласно МСФО въз основа на фактите и обстоятелствата, съществуващи в началото на този период.