

ПКР Разяснение 27: Оценяване на съдържанието на операции, включващи правната форма на 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 (ЕС) 2016/1905 на Комисията от 22 септември 2016 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 стандарт за финансово отчитане 15 (текст от значение за ЕИП)
РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 на Комисията от 22 ноември 2016 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 стандарт за финансово отчитане 9 (текст от значение за ЕИП)
РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2021/2036 на Комисията от 19 ноември 2021 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 стандарт за финансово отчитане 17 (текст от значение за ЕИП)*
ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

Забележка: * Дружествата прилагат измененията, посочени в член 1, най-късно от началната дата на своята първа финансова година, която започва на 1 януари 2023 г. или след тази дата (чл. 2 от Регламент (ЕС) 2021/2036).

Препратки

- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки
- (Отм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) МСС 11 Договори за строителство
- МСС 17 Лизинг (като е преработен през 2003 г.);
- (Отм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) МСС 18 Приходи;
- МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи
- (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване (както е преработен през 2003 г.)
- (Отм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) МСФО 4 Застрахователни договори;
- (Нов - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) МСФО 15 Приходи от договори с клиенти.
- (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) МСФО 9 Финансови инструменти.
- (Нов - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) МСФО 17 Застрахователни договори

Въпрос

1. Едно предприятие може да осъществи операция или поредица от реструктурирани операции (споразумение) с несвързано (и) лице (а) (инвеститор), включващи правната форма на лизинг. Например едно предприятие може да даде под наем активи на инвеститор и да наеме обратно същите активи или обратното, да продаде законно активи

и да наеме същите активи обратно. Формата на всяко споразумение и неговите условия може да се различават значително. В примера за лизинг и обратен лизинг целта на споразумението може да бъде инвеститорът да получи изгода от данъчно облагане, която се споделя с предприятието под формата на такса, а не да се прехвърли правото за използване на актива.

2. Когато споразумението с инвеститор включва правната форма на лизинг, въпросите са следните:

- а) как да се определи дали поредицата от операции са свързани и трябва да се отчитат като една операция;
- б) дали споразумението отговаря на определението за лизинг в съответствие с изискванията на МСС 17; и ако не отговаря:
 - i) дали отделната инвестиционна сметка и задълженията за лизингови плащания, които биха могли да съществуват, представляват активи и пасиви на предприятието (например вж. примера, описан в допълнение А, параграф А2, буква а);
 - ii) как предприятието трябва да отчита другите задължения, които възникват в резултат на споразумението;
 - и iii) как предприятието трябва да отчита такса, която е възможно да получи от инвеститор.

Консенсус

3. Дадена поредица от операции, включващи правната форма на лизинг, са свързани и се отчитат като една операция, когато общият икономически ефект не може да се установи, без да се отчете цялата поредица от операции като цяло. Такъв е случаят например, когато поредицата от операции са тясно взаимно свързани, договорени са като една операция и се изпълняват едновременно или в една непрекъсната последователност. (допълнение А илюстрира прилагането на настоящото разяснение.)

4. Отчитането отразява съдържанието на споразумението. Всички аспекти и презумпции на споразумението се оценят, за да се определи неговото съдържание, като се отдава по-голяма тежест на аспектите и презумпциите, които имат икономически ефект.

5. МСС 17 се прилага, когато съдържанието на споразумението включва прехвърлянето на правото да се използва актив за договорен срок. Индикаторите, които индивидуално показват, че споразумението може по същество да не включва лизинг в съответствие с изискванията на МСС 17 (допълнение Б илюстрира прилагането на настоящото разяснение) включват:

а) дадено предприятие запазва всички рискове, свързани със собствеността на основен актив, и ползва същите права за неговото използване, както преди споразумението;

б) основната причина за споразумението е да се постигне определен данъчен резултат, а не да се прехвърли правото за използване на даден актив;

и

в) включва се опция при условия, които правят нейното използване почти сигурно (например пут-опция, която може да се упражни при цена, достатъчно по-висока от очакваната справедлива стойност, когато стане упражнима).

6. Определенията и насоките в параграфи 49С64 от Общите положения се прилагат при определянето дали по същество отделната инвестиционна сметка и задълженията по лизинговите плащания представляват активи и пасиви на предприятието. Индикаторите, които колективно показват, че по същество отделната инвестиционна сметка и задълженията по лизинговите плащания не отговарят на определенията за актив и пасив и не се признават от предприятието, включват:

а) предприятието не е в състояние да контролира инвестиционната сметка, при реализиране на собствените си цели и не е задължено да плаща лизинговите плащания. Това се случва, например когато предплатена сума се прехвърли в отделна инвестиционна сметка за защита на инвеститора и може да се използва само за плащане към инвеститора. Инвеститорът се съгласява задълженията по лизинговите плащания да бъдат платени от средствата в инвестиционната сметка и предприятието не може да откаже плащанията към инвеститора от инвестиционната сметка;

б) има малко вероятен риск предприятието да възстанови цялата сума на получената от инвеститор такса и евентуално да плати допълнителна сума или, когато не е получена такса, само малко вероятен риск да плати сума по други задължения (например гаранция). Само малко вероятен риск за плащане съществува например, когато условията на споразумението изискват предплатена сума да се инвестира в безрискови активи, които се очаква да генерират достатъчни парични потоци, за да удовлетворят задълженията за лизингови плащания; и

в) с изключение на първоначалните парични потоци при сключването на споразумението, единствените парични потоци, които се очакват по споразумението, са лизинговите плащания, които се погасяват единствено от средства, изтеглени от отделната инвестиционна сметка, открита с първоначалните парични потоци.

7. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016, Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) Другите задължения по дадено споразумение, включително предоставените гаранции и понесените задължения при преждевременно прекратяване, се отчитат според предписанията на МСС 37, МСФО 9 или МСФО 17 в зависимост от условията.

8. (Изм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) Изискванията по МСС 15 се прилагат за фактите и обстоятелствата на всяко споразумение при определянето на това, кога да се признава като доход таксата, която предприятието може да получи. Трябва да се разгледат такива фактори, като това дали съществува продължаващо участие под формата на значителни бъдещи задължения за изпълнение, необходими за получаването на таксата, дали съществуват неразпределени рискове, условията на всички гаранционни споразумения и рискът за изплащане на таксата. Признаците, които поотделно показват, че признаването на цялата такса като доход при нейното получаване, ако е получена в началото на споразумението, е неуместно, включват:

а) задълженията за изпълнение или въздържане от изпълнение на определени значими дейности представляват условия за получаване на таксата и поради това изпълнението на правно обвързващо споразумение не е най-значимото действие, което се изисква от споразумението;

б) наложени са ограничения върху използването на основния актив, които на практика имат ефект, който ограничава и значително променя способността на предприятието да използва (например да изразходва, продава или залага като обезпечение) актива;

в) възможността за възстановяване на каквато и да е сума от таксата и вероятно за заплащане на допълнителна сума не е малко вероятна. Това се случва например, когато:

i) основният актив не е специализиран актив, който е необходим на предприятието за осъществяването на стопанската му дейност, и има вероятност предприятието да плати сумата за преждевременно прекратяване на споразумението; или

ii) от предприятието се изисква според условията на споразумението или предприятието има известна или пълна свобода да инвестира предплатената сума в активи, които носят повече от незначителен риск (например валутен риск, риск, свързан с лихвения процент, или кредитен риск). При тези обстоятелства рискът за стойността на инвестицията, тъй като не е достатъчен, за да удовлетвори задълженията по лизинговото плащане, не е малко вероятен и поради това има вероятност предприятието да трябва да плати някаква сума.

9. Таксата се представя в отчета за доходите, на базата на икономическото си съдържание и същност.

Оповестяване

10. Всички аспекти на дадено споразумение, което по същество не включва лизинг съгласно МСС 17, трябва да бъдат взети под внимание при определянето на подходящите оповестявания, които са необходими за разбирането на споразумението и приетото счетоводно третиране. Предприятието оповестява следната информация през всеки период, през който съществува споразумение: а) описание на споразумението, което включва: i) основния актив и всички ограничения върху неговото използване; ii) срока и други значими условия на споразумението; iii) операциите, които са взаимно свързани, включително всички опции; и б) счетоводното третиране, което се прилага за която и да е получената такса, сумата, която е призната като доход за периода, и статията от отчетата за доходите, в която тя се включва.

11. Оповестяванията, които се изискват съгласно параграф 10 от настоящото разяснение, се правят поотделно за всяко споразумение или общо за всеки клас от споразумения. Класът представлява група от споразумения с основни активи със сходна естество (например електроцентрали).

Дата на консенсус

Февруари 2000 г.

Дата на влизане в сила

(Изм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016, Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

С МСФО 9 бе изменен параграф 7. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 7. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.