МСФИ 16 *Лизинг*

Скопје, Северна Македонија

Ставовите искажани во оваа презентација се лично мои и не значи дека се ставови на која било организација со која соработувам или сум поврзан.

CFRR
Centre for Financial Reporting Reform
WORLD BANK GROUP

EAASURE

EAASURE is co-funded by:

Federal Ministry
Republic of Austria
Finance

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

1

Оградување и важечка верзија на МСФИ сметководствените стандарди

» Спонзорите, авторите, презентерите и издавачите не прифаќаат одговорност за евентуална загуба која е предизвикана на некое лице кое дејствува или се воздржува од дејствување врз основа на материјалот содржан во оваа PowerPoint презентација, без разлика дали таквата загуба е предизвикана од небрежност или на друг начин.

» Освен ако не е наведено поинаку, сметководствените барања што се опфатени со оваа презентација се сметководствените МСФИ стандарди издадени од Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС) кои се применуваат за годишниот период кој започнува на или по 1 јануари 2024 година без рана примена на нови и изменети МСФИ стандарди кои имаат подоцнежен задолжителен датум на примена.

2

2

Цели

» Да се развие посеопфатно разбирање за сметководственото евидентирање и известување за лизинг договори од страна на **корисници на лизинг** во согласност со МСФИ 16 Лизинг.

» Да се развие посеопфатно разбирање за сметководственото евидентирање и известување за лизинг договори од страна на **даватели на лизинг** во согласност со МСФИ 16 Лизинг.

» Да се унапреди капацитетот во донесувањето/ ревидирањето/ регулирањето на **расудувања** кои се прават во примената на МСФИ 16 Лизинг.

3

3

Преглед

» Корисници на лизинг кои го применуваат МСФИ 16

» Мини студија на случај на Greggs

» Даватели на лизинг кои го применуваат МСФИ 16

» Додаток: ажурирања на регулативата

» Сесија за прашања и одговори

4

4

Корисници на лизинг кои го применуваат МСФИ 16

5

Опфат

6

Корисник на лизинг: средства и обврски

Класификација		Упатување
Обврска	Сегашна обврска на известувачкиот субјект да пренесе економски ресурс.	Концепциска рамка 4.26
Обврска за лизинг договор	Сегашна обврска која произлегува од лизинг договорот.	МСФИ 16
Средство	Сегашен економски ресурс (т.е. право кое има потенцијал да создаде економски користи) контролиран од известувачкиот субјект	Концепциска рамка 4.3 и 4.4
Средство со право на користење	Средство кое го претставува правото на наемателот да користи основно средство за период на лизинг договор.	Додаток А кон МСФИ 16

7

7

Дефиниција на лизинг договор

» Договор е, или содржи, лизинг доколку договорот (МСФИ 16.9):

- » го отстапува правото на контрола врз употребата на **идентификуваното средство** за определен временски период
- » во замена за надомест.

» Корисникот на лизинг мора да ги има двете од следниве (МСФИ 16.Б9):

- » **правото да се стекне со суштински сите економски користи** од употребата на **идентификуваното средство** за време на целиот период на употреба; и
- » правото да ја насочува употребата на идентификуваното средство за време на целиот период на употреба.

МСФИ 16.Б13-Б20 специфицираат задолжително упатство за идентификуваното средство. ‘Дел од некое средство се смета за идентификувано средство доколку претставува **физички посебен елемент**’. (Б20) Меѓутоа, ‘клиентот нема право да го користи идентификуваното средство доколку добавувачот има **суштинско право на замена** на средството за време на целиот период на употреба’ (В14).

8

8

Пример 1: Дефиниција за лизинг договор

» Оператор на нафтовод **(клиент)** се стекнува со правото да постави нафтовод во подземен простор за период од 20 години во замена за надомест.

» Договорот ги специфицира **точната локација и димензиите (патека, ширина и длабочина) на подземниот простор** во кој ќе биде поставен нафтоводот.

» Сопственикот на земјиштето го задржува правото да ја користи површината на земјиштето кое се наоѓа над нафтоводот, но нема право да пристапи или на било каков друг начин да ја менува употребата на специфицираниот подземен период за времетраење на целиот период на употреба од 20 години.

» Клиентот има право **да врши инспекција, поправки и одржување** (вклучувајќи и замена на оштетени делници од нафтоводот тогаш кога е потребно).

Извор: IFRIC Agenda Decision: Subsurface Rights (IFRS 16 Leases)—јуни 2019 (додадено е **акцентирање**)

9

9

Пример 1: Дефиниција за лизинг договор ‘Дрво на одлуки’

» **Дали договорот содржи лизинг онака како што е дефинирано во МСФИ 16?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

» **Дополнителни прашања кои сите мора да бидат одговори со „да“ за да може да се смета дека постои Лизинг договор:**

A. **Дали има идентификуваното средство?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

B. **Дали клиентот има правода се стекне со суштински сите економски користи од употребата на идентификуваното средство за време на целиот период на употреба?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

C. **Дали клиентот има право да ја насочува употребата на идентификуваното средство за време на целиот период на употреба?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

Извор: IFRIC Agenda Decision: Subsurface Rights (IFRS 16 Leases)—јуни 2019

10

10

Пример 1: Дефиниција за лизинг договор Што мислите вие?

Потпрашање А – **дали има идентификувано средство?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

Пример 1: Дефиниција за лизинг договор Што мислите вие?

» **Потпрашање Б –** **Дали клиентот има право да се стекне со суштински сите економски користи од употребата на идентификуваното средство (специфицираниот подземен простор) за време на целиот период на употреба?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

Пример 1: Дефиниција за лизинг договор
Што мислите вие?

» **Потпрашање Б – Дали клиентот има право да ја насочува употребата на идентификуваното средство (специфицираниот подземен простор) за време на целиот период на употреба?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

15

15

Пример 1: Дефиниција за лизинг договор
Што мислите вие?

» **Дали договорот содржи лизинг како што е дефиниран во МСФИ 16?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

17

17

Пример 2: Дефиниција за лизинг договор

» **Клиент** склучува договор за употреба на брод за време на петгодишниот период на договорот.

» Постои идентификуваното средство (бродот) и се применува МСФИ 16.Б13–Б20.

» **Клиентот има право** да се стекне со суштински сите економски користи од употребата на бродот за време на петгодишниот период на употреба применувајќи го МСФИ 16.Б21–Б23.

» Повеќето, но не сите, одлуки за тоа како и за која цел ќе се употребува бродот се однапред определени во договорот. **Клиентот има право** да ги донесе другите одлуки за тоа како и за која цел се користи бродот за време на целиот период на употреба. [**Клиентот** утврдил дека ваквото право на донесување одлуки е релевантно затоа што ги засега економските користи кои ќе произлезат од употребата на бродот.]

» **Добавувач** управува со бродот и го одржува за време на целиот период на употреба.

Извор: IFRIC Agenda Decision: Definition of a Lease—Decision-making Rights (IFRS 16 Leases)—January 2020 (додадено е **акцентирање**)

19

19

Пример 2: Дефиниција за лизинг договор 'Дрво на одлуки'

» **Дали договорот содржи лизинг како што е дефиниран во МСФИ 16?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

» **Потпрашања:**

A. **Дали постои идентификувано средство? Да! (претпоставено)**

B. **Дали клиентот има право да се стекне со суштински сите економски користи од употребата на идентификуваното средство за време на целиот период на употреба? Да! (претпоставено)**

C. **Дали клиентот има право да ја насочува употребата на идентификуваното средство за време на целиот период на употреба?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

Извор: IFRIC Agenda Decision: Definition of a Lease—Decision-making Rights (IFRS 16 Leases)—January 2020

20

20

Пример 2: Дефиниција за лизинг договор
Што мислите вие?

Потпрашање Б - **Дали клиентот има право да ја насочува употребата на идентификуваното средство за време на целиот период на употреба?**

Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

21

21

Пример 2: Дефиниција за лизинг договор
Што мислите вие?

» **Дали договорот содржи лизинг како што е дефиниран во МСФИ 16?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не?

24

24

Пример: граници на правото на користење на средството и обврска за лизинг договор

» **Во 2024 година субјект зема под лизинг договор (како наемател) дистрибутивен центар на период од 20 години.**

» **Ги капитализира кон средството со право на користење** измени кои ги право во дистрибутивниот центар, вклучувајќи и инсталирање на набавен систем на прскалки и постројка за ладење.

» **Признава обврска за резервирање** (МСС 37) за неговата обврска според договорот за лизинг договор да ги отстрани измените на зградата (т.е. инсталираниот систем на прскалки и постројката за ладење) по завршувањето на лизингот.

» **Ја капитализира кон средството со право на користење** обврската да ги отстрани измените кои ги направил на дистрибутивниот центар.

» **Го депрецира средството со право на користење** (вклучително и износите кои се капитализирани за направени измени и обврската за нивно отстранување) со користење на праволиниска метода за времетраењето на лизингот.

26

26

Пример: граници на правото на користење на средството и обврска за лизинг договор Што мислите вие?

» **Дали капитализацијата на расходите за измена на зградата кон средството со право на користење од страна на субјектот е веројатно доследно на МСФИ сметководствените стандарди?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

27

27

Пример: граници на правото на користење на средството и обврска за лизинг договор
Што мислите вие?

» **Дали депрецирањето на средството со право на користење од страна на субјектот е веројатно доследно на МСФИ сметководствените стандарди?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

29

29

Пример: граници на правото на користење на средството и обврска за лизинг договор
Што мислите вие?

» **Дали капитализацијата на обврската за отстранување на измените на зградата кон средството со право на користење од страна на субјектот е веројатно доследно на МСФИ сметководствените стандарди?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

31

31

Пример: граници на правото на користење на средството и обврска за лизинг договор
Што мислите вие?

» **Дали сметководственото евидентирање на обврската за отстранување на измените на зградата како обврска за резервирање (МСС 37) е веројатно доследно на МСФИ сметководствените стандарди?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

33

33

Признавање

35

Лизинг договор: аспект на наемателот критериуми за признавање: барања

Критериуми за признавање

Принцип: 'сите' лизинг договори во Билансот на состојба од датумот на започнување (МСФИ 16.22).

Незадолжителни исклучоци од признавање (правила):

- **краткорочни** лизинг договори т.е. не е 'разумно сигурно' дека времетраењето на периодот ќе биде >12 месеци, земајќи ја предвид веројатноста од искористување на опции за продолжување и опции за прекинување (МСФИ 16.5-8)
- **лизинг договори за средства со мала вредност**, обично <USD5,000 (МСФИ 16.5, 6 и 8)
- вклучување во сметководственото евидентирање на лизингот **на поврзани компоненти на услуги** на договор кој се состои од повеќе елементи (наместо одвојување на компонентата услуги од компонентата лизинг) (МСФИ 16.12-16)

Задолжителни исклучоци од мерења (се изземаат од средството со право на користење/ обврската за лизинг договор):

- плаќања по основ на лизинг договор **врз основа на иден учинок или користење на основното средство**.
- друга **опција за обновување на лизингот < 'разумно сигурно'.** (МСФИ 16.26-28)

36

36

Пример 1: Исклучоци за краткорочни и лизинг договори со мала вредност Што мислите вие?

„Групата **го применува исклучокот за признавање на краткорочен лизинг** на оние лизинг договори кои имаат период на лизинг договор од 12 месеци или помалку од датумот на започнување и кои не содржат опција за купување. Таа исто така го **применува исклучокот за признавање на средства со мала вредност на лизинг договори на средства под £5,000.** Плаќањата по основ на лизинг договор кај краткорочни лизинг договори и лизинг договори за средства со мала вредност се признаваат како расход на праволиниска основа за времетраењето на лизингот."

National Express Group PLC, Годишен извештај за 2019 година, стр.151

» **Дали користењето на прагот од £5,000 за исклучок на средства со мала вредност е веројатно дека е во спротивност со МСФИ сметководствените стандарди?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

Извор: FRC, IFRS *16 Thematic Review (2020)*, стр.6 (додадено е **акцентирање**)

37

37

Пример 2: Исклучоци за краткотрајни и лизинг договори со мала вредност
Што мислите вие?

» Со користење на исклучоците за краткотрајни и лизинг договори со мала вредност субјектот избегнува да ги вклучи материјалните средства со право на користење и обврските по основ на лизинг договори во својот извештај за финансиска состојба за 2024 година.

» **Дали користењето на исклучоците за краткотрајни и лизинг договори со мала вредност од страна на субјектот е веројатно дека е во спротивност со МСФИ сметководствените стандарди?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

39

39

Пример 2А: Исклучоци за краткотрајни и лизинг договори со мала вредност
Што мислите вие?

» Со користење на исклучоците за краткотрајни и лизинг договори со мала вредност субјектот избегнува да ги вклучи материјалните средства со право на користење и обврските по основ на лизинг договори во својот извештај за финансиска состојба за 2024 година.

» **Дали вашиот одговор на горепоставеното прашање би бил поинаков доколку субјектот не го обелоденил во својата сметководствена политика за лизинг договори користењето на исклучоци за краткотрајни и лизинг договори со мала вредност?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

41

41

Пример 3: Исклучок за лизинг договор со мала вредност Што мислите вие?

» Субјектот го користи исклучокот за ставка со мала вредност во однос на неговите лизинг договори (како корисник на лизинг) на машина која е речиси на крајот од својот економски век на употреба.

» На започнување на лизинг договорот, објективната вредност на машината е $4,000.

» Кога новата објективна вредност на машината е $100,000.

» **Дали користењето на исклучок за средство со мала вредност од страна на субјект е веројатно дека е во согласност со МСФИ сметководствените стандарди?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

43

43

Пример 4: Исклучок за лизинг договор со мала вредност Што мислите вие?

» Сметководствената политика на субјектот за користење на **исклучокот на лизинг договор со мала вредност** е специфицирана по основ на секој поединечен лизинг договор.

» **Дали користењето на исклучок за лизинг договор со мала вредност од страна на субјект е веројатно дека е во согласност со МСФИ сметководствените стандарди?**
Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

45

45

Пример 5: Исклучок за краткорочни лизинг договори Што мислите вие?

- Сметководствената политика на субјектот за користење на **исклучокот на краткорочни лизинг договор** е специфицирана по основ на секој поединечен лизинг договор.
- **Дали користењето на исклучок за краткорочни лизинг договори од страна на субјект е веројатно дека е во согласност со МСФИ сметководствените стандарди?**
  Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

47

47

Пример 6: Признавање на лизинг договор Што мислите вие?

- Најголемата и најпрофитабилна компанија (А) во С.Македонија склучува лизинг договор за прв (и последен) пат во 2024 година.
- Услови од лизинг договорот:
  - Компанијата А се стекнува со **правото да користи фотокопир** за период од три години и, по завршувањето на периодот на лизинг договорот, законската сопственост врз апаратот автоматски преминува кај А.
  - **Ја обврзува** компанијата да му плаќа на давателот на лизик еднакви месечни плаќања во готовина.
    - Сегашната вредност на 36 плаќања = $10,000 = трошок во готовина за апаратот на датумот на започнување на лизинг договорот.

49

49

Пример 6: Признавање на лизинг договор
Што мислите вие?

» **Сметководствено евидентирање:** Компанијата А не го признава лизинг договорот во својот извештај за финансиска состојба. Наместо тоа, таа ги признава плаќањата по основ на лизинг договорот како расход за периодот во кој тие се плаќаат во согласност со лизинг договорот.

» **Дали прикажувањето како расход на плаќањата по основ на лизинг договор тогаш кога се платени е веројатно дека е во спротивност со МСФИ сметководствените стандарди?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

50

50

Пример 6А: Признавање на лизинг договор
Што мислите вие?

» **Сметководствено евидентирање:** Компанијата А не го признава лизинг договорот во својот извештај за финансиска состојба. Наместо тоа, таа ги признава плаќањата по основ на лизинг договорот како расход за периодот во кој тие се плаќаат во согласност со лизинг договорот.

» **Дали вашиот одговор ви бил поинаков доколку признавањето на правото за користење на средството и на обврската за лизинг договор би резултирало со тоа компанијата А <u>да ги крши договорните обврски за заем</u> на 31/12/2024?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

52

52

Мерење

Лизинг договор: аспект на наемателот
Преглед на барањата за мерење

МЕРЕЊЕ ПРИ ПОЧЕТНО ПРИЗНАВАЊЕ	ПОСЛЕДОВАТЕЛНО
Сегашна вредност на **идни плаќања по основ на лизинг договор за време на периодот на лизинг договор,** вклучувајќи: • **варијабилни плаќања по основ на лизинг договор кои зависат од определен индекс или стапка за корисникот на лизинг;** • цена на извршување на **'разумно сигурна' поволна опција за купувања и опции за обновување на лизинг договор; и** • **гарантиран остаток на вредност** овозможена од корисникот на лизинг. **Дисконтна стапка** = имплицитна каматна стапка во лизинг договорот (IRIL). Ако не може да се утврди имплицитната каматна стапка во лизинг договор со користење на инкременталната стапка на позајмување на корисникот на лизинг. **Меѓутоа:** **<u>мора да исключи</u>** **варијабилни плаќања по основ на лизинг договор кои се поврзани со идно извршување или користење на основното средство.**	**Средство:** модели во други МСФИ. На пример, набавна вредност на PPE's и модели за ревалоризација. **Обврска:** амортизирана набавна вредност со користење на имплицитната каматна стапка во лизинг договорот.

Извор: IFRS 16.23-38

Пример за добра пракса: дисконтни стапки

"Дисконтната стапка која се користи за пресметување на обврската за лизинг договор е имплицитната стапка во лизинг договорот, доколку таа може јасно да се определени, или инкременталната стапка на корисникот на лизинг доколку не може јасно да се определи. Раководството ја користи **тогаш кога давателот на лизинг е поврзана страна** (како што се лизинг договори од заеднички вложувања) и инкременталната стапка на корисникот на лизинг за сите други лизинг договори. Инкременталните стапки на позајмување се определуваат месечно и зависат од времетраењето на периодот, земјата, валутата и датумот на датумот на почеток на лизинг договорот. **Инкременталната стапка на позајмување се определува врз основа на серија инпути како што се: безризична стапка врз основа на стапки кај државни обврзници; исправка за ризик специфичен за државата; исправка за кредитен ризик врз основа на приноси од Tesco обврзници; и исправка специфична за субјектот кога профилот на ризик на субјектот се разликува од оној на Групата**."

Tesco PLC, Annual Report and Financial Statements 2020, стр.89

Извор: FRC, IFRS *16 Thematic Review (2020)*, стр.5 (додадено е **акцентирање**)

56

56

Патот на ОМСС до 'разумно сигурен' праг за опции за обновување на лизинг договор

1. **Одбиен:** принцип на компонентизација (т.е. поделба на опцијата за лизинг договор од основниот лизинг договор)
2. **Одбиен:** правило за непризнавање (т.е. обелоденување само на пристапот кој, инаку, ја игнорира опцијата за лизинг договор)
3. **Одбиен:** признавање со принцип на мерење пондериран според веројатност (т.е. сроден на мерењето на објективната вредност)
4. **Одбиен:** активатор на признавање: квалитативна проценка на поимот период на лизинг договор
5. **Одбиен:** активатор на признавање: најверојатно поим на период на лизинг договор
6. **Одбиен:** активатор на признавање: поим на економски стимулации
7. **Специфициран:** **поим на праг за разумно сигурна веројатност**.

57

57

Определување период на лизинг договор Регулаторни опсервации

- „МСФИ 16 бара од компаниите да го **утврдат периодот на лизинг договорот**, земајќи го предвид минималниот спроведлив период и опциите за негово прекинување или продолжување. Често се користи расудување во утврдувањето на веројатноста од обновување на лизинг договори или останување во просториите со неограничени периоди на лизинг договори. Ова не само што го засега сметководственото евидентирање на лизинг договори – дали е применлив исклучокот за краткорочни лизинг договори, или како да се квантифицира обврската за лизинг договор – туку исто така и сметководственото евидентирање на основни средства.
- Констатиравме различни пристапи кон сметководственото евидентирање на лизинг договори по завршувањето на нивниот договорен период, кога продолжува периодот на користење, вклучително и кога се применува Законот за сопственик и кираџија од 1954 година. Изготвувачите треба да изберат јасна политика и да размислат дали таквата одлука вклучува значително расудување кое треба да биде обелоденето.
  - Некои компании ги третирале таквите лизинг договори како краткорочни, прикажувајќи го како расход трошокот за изнајмување таму каде што го искористиле соодветниот исклучок
  - Други го третираат закупот како рочен лизинг договор, врз истата основа како и истечен лизинг договор, каде што евентуалното обновување се смета за разумно сигурно. Пристапот не беше објаснет од сите компании, иако не сите имаа закуп во тек.”

Извор: FRC, *Annual Review of Corporate Reporting* 2023/24, стр.48 (додадено е **акцентирање**)

58

58

Проценка на прагот за ‘разумно сигурно’ за опции за обновување на лизинг договор и опции за прекинување на лизинг договор

- **Кога:** (i) датум на започнување на лизинг договор; и (ii) повторно проценување кога се случил значителен (значителни) настан(и) или околност(и) кои се во контрола на корисникот на лизинг и влијае на тоа дали е разумно сигурно корисникот на лизинг:
  - изврши опција која претходно не била вклучена во неговото утврдување на периодот на лизинг договорот; или
  - да не изврши опција која претходно била вклучена во неговото утврдување на периодот на лизинг договорот.
- **Активатори за повторна проценка** вклучуваат случување на очекувани (на датумот на започнување) значителни подобрувања или измени на основното средство, и подобрувања на средството кои се очекува да имаат значително економска корист за корисникот на лизинг кога опцијата за продолжување или прекинување на лизинг договорот, или за купување на основното средство, ќе биде можно да се искористи.

Извор: IFRS 16. 26-28 and B37-B41

59

59

Преглед на проценката на прагот за 'разумно сигурно' за опции за обновување на лизинг договор и опции за прекинување на лизинг договор

» **Како:** да се земат предвид сите релевантни факти и околности кои создаваат **економска мотивација** за корисникот на лизинг да ја искористи опцијата продолжување на лизинг договорот, или да не ја искористи опцијата за прекинување на лизинг договорот, вклучувајќи:

- » договорни рокови и услови за опциони периоди во споредба со пазарните услови;
- » економски надоместоци за подобрување на средството за искористување на опцијата за продолжување/прекинување, и опција за купување на крајот на продолжениот период;
- » трошоци поврзани со прекинување, како што се трошоци за преговарање и трошоци за преместување на друга локација;
- » важноста на тоа основно средство за работењето на корисникот на лизинг и достапноста на соодветни алтернативни средства;
- » опција-предуслов, и веројатноста дека ќе постојат тие услови.

Извор: IFRS 16.B37-B41

60

60

Пример: значајно расудување - разумно сигурно (1)

„Партнерството применило расудување за да го утврди периодот на лизинг договорот за оние лизинг договори кои вклучуваат опција за обновување или опција за пауза. ***Проценката на тоа дали Партнерството е разумно сигурно да ја искористи опцијата за обновување или разумно сигурно да не ја искористи опцијата за пауза значително влијание на вредноста на обврските по основ на лизинг договорот и на средствата со право на користење кои се признати во Билансот на состојба.***

Опции за продолжување и одредби за пауза се вклучени во бројни лизинг договори на Партнерството. Тие се користат за да се овозможи максимална флексибилност во смисла на управување со средствата кои се користат во работењето на Партнерствата. Во утврдувањето на периодот на лизинг договорот, раководството ги зема предвид сите факти и околности кои создаваат економска мотивација за искористување на опцијата за продолжување, или да не се користи одредбата за пауза. Опции за продолжување (или периоди по одредбите за пауза) се вклучени само во периодот на лизинг договорот доколку за лизинг договорот е ***разумно сигурно*** *дека ќе биде продолжен (или дека нема да се користи одредба за пауза)."*

…

Извор: FRC, *IFRS 16 Thematic Review (2020)*, стр.9 (додадено е ***акцентирање***)

61

61

Пример: значајно расудување - разумно сигурно (2)

"За лизинг договори на ограноци, дистрибутивни центри, канцеларии и возила, следниве ***фактори се сметаат за најрелевантни****:*

- *Ако има значително казни за паузирање на лизинг договори (или за нивно непродолжување), Партнерството обично е разумно сигурно да го продолжи (или да не ја користи одредбата за пауза);*
- *Ако подобрувањата на средството се очекува да имаат значителна преостаната вредност, Партнерството обично е разумно сигурно да го продолжи (или да не ја користи одредбата за пауза); и*
- *Партнерството зема предвид други фактори, вклучувајќи ги веројатната вредност на идни наеми, важноста на основните средства за работењето на партнерството, дали средството е специјализирано по природа и трошоците и попречувањата на работењето кои се неопходни за да се замени средството дадени под лизинг."*

John Lewis Partnership plc, Annual Report and Accounts 2020, стр.126

Извор: FRC, *IFRS 16 Thematic Review (2020)*, стр.9 (додадено е ***акцентирање***)

62

62

Пример: значајно расудување - разумно сигурно (3)
Што мислите вие?

- **Дали обелоденувањата на John Lewis Партнерството во врска со расудувањата кои го направило во утврдувањето на тоа кога е исполнет прагот 'разумно сигурно' за признавање на опции за обновување на лизинг договор (и одредби за пауза) се доследни на барањата на МСС 1.122-124?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

63

63

Презентирање

65

Лизинг договор: аспект на наемателот
Преглед на барањата за презентирање

Финансиска состојба	Финансиско извршување
Исклучувајќи инвестициска недвижност, презентирајте **средство со право на користење** во одделна линиска ставка или обелоденете во која линиска ставка е вклучено (на пример PPE). **Обврска за лизинг договор** одделна линиска ставка или обелоденете во која линиска ставка е вклучена.	Презентирање на расходот за камата по основ на обврската за лизинг договор како дел од финансиските трошоци, и одделно од депрецијацијата на средството со право на користење.

Извештај за парични текови
Финансиски активности: плаќања за главнината од обврската за лизинг договор. **Оперативни активности:** плаќања за краткорочни лизинг договори, лизинг договори со мала вредност и варијабилни плаќања по основ на лизинг договор кои не се вклучени во мерењето на обврската за лизинг договор

Извор: IFRS 16.47-50

66

66

Пример 1: Извештај за парични текови на корисникот на лизинг Што мислите вие?

» **Во кој дел од извештајот за парични текови треба да се класифицираат готовински одливи од корисникот на лизинг поврзани со отплатата на главнината од обврските по основ на лизинг?**

» Изберете еден одговор:

1) Оперативен;
2) Инвестициски;
3) Финансиски; или
4) Зависи од сметководствената политика на корисникот на лизинг.

67

67

Пример 2: Извештај за парични текови на корисникот на лизинг Што мислите вие?

» 31/12/2024, производител започнал лизинг договор (како корисник на лизинг) за нова фабрика.

» Во 2024 година немало плаќања по основ на лизинг договор.

» Извештајот за финансиска состојба на 31/12/2024 одразува средство со право на користење и обврска за лизинг договор = $2 милијарди.

» **Кој дел од извештајот за парични текови на корисникот на лизинг за 2024 година е засегнат со лизинг договорот?** Изберете еден одговор: 1) Оперативниот; 2) Инвестицискиот; 3) Финансискиот; 4) Само обелоденување на белешки (неготовински трансакции); или 5) Зависи од сметководствената политика на корисникот на лизинг.

71

71

Пример 3: Обелоденување на поврзани расудувања за материјалност од страна на корисник на лизинг
Што мислите вие?

» На 31/12/2024 средствата со право на користење на субјектот се > 10% од вкупните средства.

» Во 2024 година субјектот потпишал нов лизинг договор за нови канцеларии и ги продал претходните простории. На 31/12/2024 новиот лизинг договор претставува >90% од признатите средства со право на користење.

» Поради тоа што субјектот не ја смета информацијата за материјална, финансиските извештаи на субјектот за 2024 година испуштиле:

  » информации во врска со додатоците кон средствата со право на користење (МСФИ 16.53(ж)); и

  » вкупни готовински одливи за лизинг договори (МСФИ 16.53(е)).

» **Дали испуштените обелоденувања се веројатно материјални?** Изберете еден одговор: 1) Да; или 2) Не.

74

74

Обелоденување

77

Обелоденување
Преглед на барањата

» **Цел за обелоденување:** да им се овозможи на примарните корисници да ги проценат ефектите кои ги имаат лизинг договорите на финансиската состојба, финансиското извршување и готовинските текови на корисникот на лизинг.

» МСФИ 16.52–60 ги специфицираат барањата за тоа како да се исполни оваа цел.

Извор: IFRS 16.51-60

78

78

Регулаторни опсервации 1

„Десет најчести области во кои FRC има наоди – и како да ги решаваме

9. Лизинг договори

Сите материјални аспекти на аранжманите за лизинг треба да бидат опфатени со **сметководствените политики кои се специфични за субјектот.** **Расудувањата** за тоа дали аранжманите **ја исполнуваат дефиницијата за лизинг договор** и **времетраењето на лизинг договорот** треба да се обелоденат.

Информациите во белешките, заедно со информациите содржани во извештајот за финансиска состојба, извештајот за добивка или загуба и извештајот за готовински текови, трба **да им овозможат на корисниците да го проценат ефектот кој го имаат лизинг договорите на финансиската состојба, финансиското извршување и готовинските текови.** Ова може да вклучува **информации во врска со карактеристиките на варијабилни плаќања** во лизинг договори и одделни информации во врска со идните готовински текови.”

Извор: FRC (UK) *Annual Review of Corporate Reporting 2020/21*, стр.5 (додадено е **акцентирање**)

79

79

Регулаторни опсервации 2 (1)

„**Сметководствени политики** Многу компании се потпираа на **шаблонски јазик**, без доволно информации кои се специфични за субјектот, кога ја објаснуваа својата сметководствена политика за лизинг договори. **Подобрите примери** ја објаснија својата политика со користење на јазик кој е специфичен за околностите на компанијата. Во некои случаи компаниите не специфицираа сметководствена политика за очигледно материјални ставки.

Расудувања Описи на расудувања направени од раководството во примената сметководствената политика на компанијата **отсуствуваа или беа неадекватни.** На пример, расудувања во врска со периодот на лизинг договорот или опфатот на стандардот. Во неколку прилики беа идентификувани значително разлики од обелоденувањата на обврските за лизинг од МСС 17 'Лизинг', со малку или непостоечко објаснување за истите, иако за некои се чини дека одразуваат потенцијално значајни расудувања."

Извор: FRC, *IFRS 16 Thematic Review (2020)*, стр.3 (додадено е **акцентирање**)

80

80

Регулаторни опсервации 2 (2)

„**Обелоденувања** **Малку компании** ги обезбедија пошироките обелоденувања кои се бараат со точката 59 за да им помогнат на читателите да ја разберат изложеноста на идни готовински одливи од лизинг договори. Таквите информации ги вклучуваат природата на варијабилни плаќања по основ на лизинг договор, или влијанието на опциите за продолжување кои не се признати во обврската за лизинг договор. Не беа дадени објаснувања дури ни тогаш кога искористувањето на опции за продолжување беше идентификувано како значајно расудување направено од раководството.

Повеќето од обелоденувањата кои се бараат со точката 53 од стандардот, кои се однесуваат на износи кои се признати за лизинг договори, беа обезбедени тие најчесто не беа во единствена белешка ниту се повикуваа една на друга, како што се бара со стандардот."

Извор: FRC, *IFRS 16 Thematic Review (2020)*, стр.3 (додадено е **акцентирање**)

81

81

Регулаторни опсервации 3

» „Сметководствените политики за утврдување на периодот на лизинг договорот во други околности имаат тенденција да користат **шаблонски јазик**, без обелоденување на фактори кои се специфични за компанијата и кои влијаат на тоа дали за компанијата е **разумно сигурно** да продолжи со користење и по ефективните датуми на обновување или опциите за прекинување.

  » Во некои случаи, не беше јасно дали искористувањето на опции беше **подразбирана претпоставка** или обелоденувањето, **едноставно, ги повторило формулациите од МСФИ 16**.

  » Некои компании исто така се повикуваат на повторно мерење на обврските по основ на лизинг тогаш кога во годината се промениле релевантните околности, без да се даде индикација за степенот на тоа нешто (на пример, промена која засега значителен број на имоти) во сегашниот или во претходен период.

» **Експлицитното и конкретно обелоденување** на овие фактори, за тоа се постапува со континуирани закупнини, како и сите поврзани значајни расудувања, ќе им помогне на корисниците да ја разберат состојбата на компанијата и ќе помогнат во споредувањето на сметководствените политики и покрај различните околности."

Извор: FRC, *Annual Review of Corporate Reporting 2023/24*, стр.48 (додадено е **акцентирање**)

82

82

Мини студија на случај на Greggs

83

Извадоци од белешките содржани во Годишните финансиски извештаи на Greggs plc's за 2021 година, стр. 128, 130, 131, 146 и 147 (1)

„Клучни проценки и расудувања

Лизинг договорите обично имаат траење од десет или 15 години. Во Англија и Велс, мнозинството лизинг договори за имот на Групата се заштитени со Законот за сопственик и кирација од 1954 година ('LTA') кој му овозможува заштита на корисникот на лизинг на крајот од постојниот период на лизинг договор.

Се бара расудување во однос на оние лизинг договори за имот кај кои постојниот период на лизинг договорот истекол но Групата се' уште не го обновила лизингот. Кога Групата верува дека **обновувањето е разумно сигурно** и лизингот е заштитен со Законот (LTA), тој ќе биде третиран како лизинг кој е обновен на датумот на прекинување на претходниот период на лизинг договорот и под истите услови како и претходниот лизинг. Кога **обновувањето не се смета за разумно сигурно,** лизинг договорите вклучуваат период на лизинг договор кој го одразува очекуваниот период за известување според релевантното законодавство. Лизингот ќе биде ревалоризиран кога ќе биде обновен за да ги земе предвид новите услови. На 1 јануари 2022 година, финансискиот ефект од примената на ова расудување беше зголемено признавање на обврски по основ на лизинг во износ од £41.7 милиони (2020: £31.9 милион).

Освен тоа, тогаш кога **продавница ќе биде реновирана во рамки на две години од датумот на завршување на договорниот лизинг и, со тоа, Групата очекува обновување на лизингот,** обврската за лизинг договорот се ревидира за да одрази дополнителен период на лизинг договор. Ефектот од ова расудување на 1 јануари 2022 година е дополнителна обврска за лизинг договор од £7.7 милиони."

84

84

Извадоци од белешките содржани во Годишните финансиски извештаи на Greggs plc's за 2021 година, стр. 128, 130, 131, 146 и 147 (2)

„Значителни сметководствени политики

(g) Лизинг договори

(i) [illegible]

На почетокот од договорот, Групата утврдува дали договорот е договор за лизинг или содржи лизинг. Еден договор е договор за лизинг, или содржи лизинг, ако тој пренесува право да се контролира употребата на идентификуваното средство за определен временски период во замена за надомест. За да се утврди дали еден договор го отстапува правото на контрола на употребата на идентификуваното средство, Групата ја користи дефиницијата за лизинг во МСФИ 16. За лизинг договори за имоти во кои Групата е корисник на лизинг, го има применето практичното средство кое е дозволено со МСФИ 16 и **ќе го евидентира секој дел од лизинг и сите поврзани делови кои не се лизинг како една лизинг компонента.**"…

85

85

Извадоци од белешките содржани во Годишните финансиски извештаи на Greggs plc’s за 2021 година, стр. 128, 130, 131, 146 и 147 (3)

„Значителни сметководствени политики

(g) Лизинг договори

(ii) □□□□□□□□ □□ □□□□□ □□ □□□□□□□□

Групата ги признава средствата со право на употреба на датумот на започнување на лизинг договорот. Средствата со право на употреба се мерат по **набавна вредност, намалено за акумулирана депрецијација и загуби поради обезвреднување** и се коригираат за секое евентуално повторно мерење на обврската за лизинг. Набавната вредност на средствата со право на користење го вклучуваат износот на признатите обврски за лизинг, коригирани за секои плаќања по основ на лизинг договор кои се направени на или пред датумот на започнување, намалено за сите добиени стимулации во врска со наеми. Средствата со право на употреба се **депрецираат** според корисниот век на употреба на средството или според периодот на лизинг договорот (зависно кое е пократко) и тоа по **праволиниска основа**. Средствата со право на употреба се предмет на обезвреднување и исто така се предмет на редовна проценка за такво обезвреднување. Депрецирањето на средствата со право на употреба е вклучено во трошоците за продажба и дистрибуција содржани во билансот на успех.” …

86

86

Извадоци од белешките содржани во Годишните финансиски извештаи на Greggs plc’s за 2021 година, стр. 128, 130, 131, 146 и 147 (4)

„Значителни сметководствени политики

(g) Лизинг договори

(iii) □□□□□□□ □□ □□□□□ □□ □□□□□□□

На датумот на започнување на лизинг договорот, Групата ги признава обврските по основ на лизинг мерени според сегашната вредност на плаќањата по основ на лизинг договорот кои ќе бидат реализирани за времетраењето на лизингот. Плаќањата по основ на лизинг вклучуваат фиксни плаќања намалени за сите добиени стимулации за лизинг и варијабилни плаќања по основ на лизинг договор кои зависат од индекс или стапка. Сите **варијабилни плаќања по основ на лизинг договор кои не зависат од индекс или стапка се признаваат како расход во периодот во кој се случил настанот или условот кој го активирал плаќањето**.

При пресметувањето на сегашната вредност на плаќањата по основ на лизинг договор, **Групата ја користи својата инкрементална стапка на позајмување на датумот на започнување на лизинг договорот** доколку каматната стапка која е имплицитна во лизинг договорот не може веднаш да се утврди. Генерално, Групата ја користи својата инкрементална стапка на позајмување како дисконтна стапка. Во случаи кога нема позајмување однадвор, ќе биде потребно расудување за да се утврди приближна вредност која **се пресметува врз основа на цени на гилтови со соодветно времетраење кои се коригирани со индикативни кредитни премии**.

По датумот на започнување, обврската за лизинг договор се зголемува за да ја одрази акрецијата на камата и се намалува за реализирани плаќања по основ на лизинг договор. Освен тоа, сметководствена вредност на обврските по основ на лизинг повторно се мери доколку им измена, промена на периодот на лизинг договорот или промена на фиксните плаќања по основ на лизинг договор. Повторно измерената обврска за лизинг договор (и соодветното средство со право на користење) се пресметува со користење на ревидирана дисконтна стапка врз основа на ревидирана инкрементална стапка на позајмување во времето на промена. Плаќањата за камата се вклучени во финансиските трошоци во билансот на успех.

.” …

87

87

Извадоци од белешките содржани во Годишните финансиски извештаи на Greggs plc’s за 2021 година, стр. 128, 130, 131, 146 и 147 (5)

„Значителни сметководствени политики
(g) Лизинг договори

(iv) [illegible]

Групата **избрала да не ги признае** средствата со право на употреба и обврските по основ на лизинг за краткорочни лизинг договори за механизација и опрема кои имаат период на лизинг договор пократок од 12 месеци, како и лизинг договори за средства со мала вредност. Плаќањата по основ на лизинг кои се однесуваат на краткорочни лизинг договори и лизинг договори за средства со мала вредност се признаваат како расход на праволиниска основа за времетраењето на лизингот.

(v) [illegible]

Некои лизинг договори за имот содржат варијабилни услови за плаќање кои се **поврзани со продажбите кои ќе бидат генерирани од продавницата.** За поединечни продавници, до 100% од плаќањата по основ на лизинг договори се врз основа на варијабилни услови за плаќање. Овие плаќања се признаваат во билансот на успех во периодот во кој се случил настанот кој ги активирал. Според постојните лизинг аранжмани, кога постојат варијабилни услови за плаќање, очекуваниот иден готовински одлив на годишни основи се очекува да биде нематеријален.” …

88

88

Извадоци од белешките содржани во Годишните финансиски извештаи на Greggs plc’s за 2021 година, стр. 128, 130, 131, 146 и 147 (6)

11. Leases

Amounts recognised in the balance sheets

The balance sheets show the following amounts relating to leases:

Group and Parent Company

	2021 £m	2020 £m
Right-of-use assets		
Land and buildings	**260.4**	267.8
Plant and equipment	**3.2**	2.3
	263.6	270.1

	2021 £m	2020 £m
Lease liabilities		
Current	**49.3**	48.6
Non-current	**233.9**	243.1
	283.2	291.7

The remaining maturities of the lease liabilities, which are gross and undiscounted, are as follows:

	2021 £m	2020 £m
Less than one year	**53.0**	54.4
One to two years	**47.1**	49.3
Two to three years	**43.1**	43.6
Three to four years	**38.3**	39.2
Four to five years	**31.0**	34.1
More than five years	**92.6**	94.9
Total undiscounted lease liability	**305.1**	315.5

Additions to right-of-use assets during the 52 weeks ended 1 January 2022 as a result of entering into new leases (either as a result of acquiring new shops or completing a lease renewal for an existing shop) were £49.6 million (2020: 26.2 million).

A further net decrease of £9.1 million to right-of-use assets has also been recognised during the 52 weeks ended 1 January 2022 as a result of lease modifications and assumptions relating to lease term once a lease has become expired (2020: increase of £31.9 million).

89

89

Извадоци од белешките содржани во Годишните финансиски извештаи на Greggs plc's за 2021 година, стр. 128, 130, 131, 146 и 147 (7)

Amounts recognised in the income statement

	2021 £m	2020 £m
Depreciation charge on right-of-use assets		
Land and buildings	**47.7**	50.2
Plant and equipment	**1.0**	1.7
	48.7	51.9
Impairment (reversal)/charge	**(1.6)**	8.8
Interest expense (included in finance cost)	**6.3**	6.5
Expense included for short-term leases (included in cost of sales and administrative expenses)	**0.1**	0.2
Expense related to leases of low-value assets that are not shown above as short-term leases (included in administrative expenses)	**0.1**	0.2
Expense related to variable lease payments not included in lease liabilities (included in distribution and selling costs)	**2.1**	0.6

The impairment (reversal)/charge is (credited)/charged to distribution and selling costs in the income statement and arises due to changes in the trading performance of the shops.

The total cash outflow for leases in 2021 was £55.3 million (2020: £48.6 million).

The components of the movement in the total lease liability were as follows:

	2021 £m
Opening total liability	**291.7**
Additions in respect of new leases	**49.6**
Lease modifications	**(9.1)**
Interest on lease liabilities	**6.3**
Rental payments	**(55.3)**
Closing total liability	**283.2**

90

90

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 1А)

Дали сите краткорочни лизинг договори во кои Greggs plc е корисник на лизинг се содржани во неговиот консолидиран Биланс на состојба на 1 јануари 2022 година? Изберете еден одговор: (а) Да; или (б) Не.

91

91

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 1Б)

Дали сите лизинг договори за средства со мала вредност во кои Greggs plc е корисник на лизинг се содржани во неговиот консолидиран Биланс на состојба на 1 јануари 2022 година? Изберете еден одговор: (а) Да; или (б) Не.

93

93

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 1Б)

Дали некои варијабилни плаќања по основ на лизинг договор во форма на опции за обновување на лизинг договор во кои Greggs plc е корисник на лизинг е веројатно дека се вонбилансни? Изберете еден одговор: (а) Да; или (б) Не.

95

95

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 1Г)

Дали некои варијабилни плаќања по основ на лизинг договор кои се поврзани со продажби генерирани од продавница во кои Greggs plc е корисник на лизинг е веројатно дека се вонбилансни? Изберете еден одговор: (а) Да; или (б) Не.

97

97

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 1Д)

Дали сите лизинг договори во кои Greggs plc е корисник на лизинг на 1 јануари 2022 година се содржани во нејзиниот консолидиран Биланс на состојба на 1 јануари 2022 година? Изберете еден одговор:

(a) Не, краткорочните лизинг договори веројатно се вонбилансни;

(b) Не, лизинг договорите за средства со мала вредност веројатно се вонбилансни;

(c) Не, некои варијабилни плаќања по основ на лизинг договор во форма на опции за обновување на лизинг договор веројатно се вонбилансни;

(d) Не, варијабилни плаќања по основ на лизинг договор кои се поврзани со продажби генерирани од продавница веројатно се вонбилансни; или

(e) Не, поради сите (a)-(d) погоре.

99

99

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 2)

Кој праг за признавање на средство/обврска се применува на варијабилни плаќања по основ на лизинг договор на Greggs plc во форма на опции за обновување на лизинг (како корисник на лизинг)? Изберете еден одговор:

(a) >0% веројатноста дека Greggs plc ќе го обнови лизинг договорот;

(b) поверојатно е да отколку не (т.е. >50% веројатност дека Greggs plc ќе го обнови лизинг договорот);

(c) многу веројатно (т.е. значително поверојатно отколку >50% веројатноста ќе го обнови лизинг договорот);

(d) разумно сигурно дека Greggs plc ќе го обнови лизинг договорот; или

(e) сигурно е дека Greggs plc ќе го обнови лизинг договорот (т.е. кога ќе се обнови лизинг договорот).

101

101

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 3)

Кој праг за признавање на обврска се применува на варијабилните плаќања на Greggs plc по основ на лизинг договор во форма на варијабилни услови за плаќање по основ на лизинг кои се поврзани со продажби генерирани од продавница (како корисник на лизинг)? Изберете еден одговор:

(a) >0% веројатност дека Greggs plc ќе го реализира плаќањето по основ на лизинг;

(b) поверојатно е да отколку не (т.е. >50% веројатност дека Greggs plc ќе го реализира плаќањето по основ на лизинг);

(c) многу веројатно (т.е. значително поверојатно отколку >50% веројатност дека Greggs plc ќе го реализира плаќањето по основ на лизинг);

(d) разумно сигурно that Greggs plc ќе го реализира плаќањето по основ на лизинг; или

(e) сигурно е дека Greggs plc ќе го реализира плаќањето по основ на лизинг (т.е. кога условот кој ја активира обврската за реализација на плаќањето ќе биде исполнет).

103

103

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 4)

Кој/кои модел(и) на мерење е/се достапен(ни) на Greggs plc за евидентирање на неговото признато (т.е. во билансот) право за користење на средствата кои се чуваат според лизинг договори?
Изберете еден одговор:

(a) Модел на набавна вредност;

(b) Модел на објективна вредност;

(c) Модел на ревалоризација;

(d) Модел на набавна вредност или модел на објективна вредност (зависно од неговата сметководствена политика); или

(e) Модел на набавна вредност или модел на ревалоризација (зависно од неговата сметководствена политика).

105

105

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 5)

Кој модел на депрецијација е веројатно дека најдобро одразува како Greggs plc го троши потенцијалот за услуги на неговото признато (т.е. во билансот) средство со право на користење кое се чува според лизинг договори?
Изберете еден одговор:

(a) Ниту еден (бидејќи правата се бесконечни и, како последица на тоа, ниту се трошат со употреба ниту со изминување на времето);

(b) Метода на основа со опаѓачко салдо;

(c) Праволиниска метода;

(d) Метод на единици производство врз основа на пропатувано растојание; или

(e) Метода на двојно опаѓање.

107

107

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 6)

Кој МСФИ сметководствен стандард специфицира како се прави тестирање за обезвреднување на признатите средства со право на користење на Greggs plc (т.е. во билансот) кои се чуваат според лизинг договори? Изберете еден одговор:

(a) МСС 2 *Залихи* (т.е. обезвреднување до моделот на нето реализациона вредност);

(b) МСС 36 *Обезвреднување на средства* (т.е. модел на надоместлив износ—поголемото од: (i) објективна вредност намалено за трошоци за отуѓување; и (ii) вредност во користењето)*;*

(c) МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства* (т.е. модел на неповолен договор)*;*

(d) МСФИ 9 *Финансиски инструменти* (т.е. модел на очекувана кредитна загуба); или

(e) МСФИ 16 Лизинг (т.е. модел на отпишување).

109

109

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 7)

Кој МСФИ сметководствен стандард го специфицира евидентирањето (т.е. признавање и мерење) за непризнатите (т.е. вонбилансни) лизинг договори на Greggs plc (во кои Greggs е корисникот на лизинг) кои не се неповолни договори? Изберете еден одговор:

(a) МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства;*

(b) МСФИ 9 *Финансиски инструменти*;

(c) МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи;*

(d) МСФИ 16 *Лизинг*; или

(e) МСФИ 16 и МСС 37.

111

111

Мини студија на случај на Greggs
Што мислите вие? (Прашање 8)

Кој МСФИ сметководствен стандард го специфицира евидентирањето (т.е. признавање и мерење) за непризнатите (т.е. вонбилансни) лизинг договори на Greggs plc (во кои Greggs е корисникот на лизинг) кои се неповолни договори? Изберете еден одговор:

(a) МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства;*

(b) МСФИ 9 *Финансиски инструменти*;

(c) МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи;*

(d) МСФИ 16 Лизинг; или

(e) МСФИ 16 и МСС 37.

113

113

Даватели на лизинг кои го применуваат МСФИ 16

115

Сметководство на давателот на лизинг според МСФИ 16

- **Економија**: Лизингот претставува договор во кој давателот на лизинг му го пренесува на корисникот на лизинг правото да користи средства во договорен временски период во замена за плаќање на серија од исплати.
- **Поим:** Корисникот на лизинг прави разлика помеѓу **оперативен лизинг** и **финансиски лизинг**.
  - **Финансиски лизинг: ги пренесува, од давателот на лизинг, суштински сите ризици и награди кои произлегуваат од сопственоста врз средството дадено под лизинг**.
- **Принцип на сметководствено евидентирање на финансиски лизинг:** Корисникот на лизинг го отпишува изнајменото средство и признава побарување (средство) за финансиски лизинг во својот извештај за финансиска состојба.
- **Правило за оперативен лизинг:** Корисникот на лизинг не го отпишува изнајменото средство и не признава средство за побарување во својот извештај за финансиска состојба.

116

116

Класифицирање на лизинг договори од страна на корисникот на лизинг Финансиски лизинг или оперативен лизинг?

- Ситуации кои поединечно или во комбинација обично укажуваат на финансиски лизинг:
  - лизингот ја пренесува сопственоста врз средството на корисник на лизинг
  - од започнувањето, за корисникот на лизинг е разумно сигурно дека ќе искористи поволна опција за купување
  - периодот на лизинг договорот е во најголем дел за времетраењето на економскиот век на употреба на средството
  - од започнувањето, PV на MLPs = суштински целата објективна вредност на средството
  - специјализирано средство (може да се користи само од корисник на лизинг без големи измени)

117

117

Класифицирање на лизинг договори од страна на корисникот на лизинг Финансиски лизинг или оперативен лизинг?

» Ситуации кои поединечно или во комбинација обично укажуваат на финансиски лизинг:

» корисникот на лизинг може да го отповика лизингот но му надоместува на давателот на лизинг за поврзаните загуби

» добивки или загуби од промената на остатокот од вредност на средството кое е предмет на лизинг се на товар на корисникот на лизинг

» корисникот на лизинг може да го продолжи лизингот во дополнителен временски период со лизинг кој е значително помал од пазарниот лизинг

118

118

Сметководствено евидентирање кај корисникот на лизинг избрани расудувања

Сметководствено евидентирање кај корисникот на лизинг: избрани расудувања

- Класификација:
  - утврдување дали некои аранжмани содржат лизинг
  - утврдување дали некои лизинг договори се финансиски лизинг или оперативен лизинг
  - утврдување дали некој финансиски лизинг е материјален (ако субјектот има намера сметководствено да евидентира ‘нематеријален’ финансиски лизинг како оперативен лизинг)
- Мерење: мерење на објективната вредност на некои средства кои се предмет на лизинг

119

119

Корисник на лизинг: мини студии на случај

120

Сметководствено евидентирање кај корисникот на лизинг Што мислите вие?

» Група се состои од матично друштво, подружница А и подружница Б.

» Во своите финансиски извештаи, подружницата А класифицира зграда – фабрика која ѝ ја дава под лизинг на подружницата Б како инвестициска недвижност која се мери според објективна вредност во согласност со МСС 40 *Инвестициска недвижност*

» **Кој МСФИ сметководствен стандард го применува Групата за фабриката во своите консолидирани финансиски извештаи?** Изберете еден одговор: 1) МСС 16 Недвижности, постројки и опрема; 2) МСС 40 Инвестициска недвижност; 3) МСФИ 16 Лизинг; или 4) МСС 38 Нематеријални средства; 5) Зависи од сметководствената политика на Групата.

121

121

Регулаторна мини студија на случај 1

„Прашање *1 Сметководствено евидентирање кај корисникот на лизинг за лизинг концесии поврзани со Ковид-19 (фокусна област е 2021 година)*

Во својот прв комплет на меѓупериодични извештаи објавен по избувнувањето на пандемијата со Ковид-19, имотен субјект го вклучи следниов, ограничен коментар, кога се повикуваше на мерките за олеснување кои се наменети за закупецот: „Преговорите со закупците во врска со долговите поврзани со Ковид-19 се во тек“. Ваквото ограничено обелоденување активираше серија од прашања кои изнесоа на виделина грешка во признавањето.

На датумот на времено известување, издавачот **не одобрил концесии за закупнина и не биле прекинати договори за закуп.** Со оглед на тоа дека **издавачот ја сметал како значително неизвесна наплатливоста на закупнина за време на полициските часови, приходот од закупнина за овој период бил признат само до степенот до кој било веројатно дека истиот ќе биде добиен.** Ова резултирало со тоа значителен дел од ‘непризнатиот приход од закупнина’ да не биде евидентиран во меѓупериодичните извештаи од 2020 година. За време на нашиот процес на истражување, издавачот објасни дека има намера да признае најмалку 25% од овој износ во своите годишни финансиски извештаи затоа што веројатноста за наплата последователно се зголемила. Неговиот став беше дека МСФИ 16 *Лизинг* не содржи праг за наплатливост за цели на признавање на приход од закупнина, **па така тие развиле нова сметководствена политика врз основа на МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*.”**

Извор: Combined findings of the JSE proactive monitoring of financial statements (27 октомври 2023), стр.84-85 (додадено е **акцентирање**)

124

124

Регулаторна мини студија на случај 1 Што мислите вие? (Прашање 1)

Кој МСФИ сметководствен стандард го специфицира сметководството на оперативни лизинзи помеѓу давателот на лизинг и неговите закупци? Изберете еден одговор:

(a)МСФИ 9 *Финансиски инструменти*;

(b)МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи;*

(c)МСФИ 16 *Лизинг*;

(d)МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства; или*

(e)МСС 40 *Инвестициска недвижност*.

125

125

Регулаторна мини студија на случај 1
Што мислите вие? (Прашање 2)

Какво признавање на приход специфицираат МСФИ сметководствените стандарди за оперативни лизинзи помеѓу давателот на лизинг и неговите закупци? Изберете еден одговор:

(a) признавање плаќања по основ на лизинг договор како приход или по праволиниска основа или по друга систематска основа;

(b) признавање плаќања по основ на лизинг договор за кои е поверојатно е да бидат отколку да не бидат добиени како приход или по праволиниска основа или по друга систематска основа;

(c) признавање плаќања по основ на лизинг договор за кои е многу веројатно дека ќе бидат добиени како приход или по праволиниска основа или по друга систематска основа;

(d) признавање плаќања по основ на лизинг договор кои е разумно сигурно дека ќе бидат добиени како приход или по праволиниска основа или по друга систематска основа; или

(e) признавање плаќања по основ на лизинг договор како приход тогаш кога се добиени.

127

127

Регулаторна мини студија на случај 1
Што мислите вие? (Прашање 3)

Кој МСФИ сметководствен стандард ги специфицира барањата за обезвреднување на признати побарувања од оперативен лизинг за давателот на лизинг? Изберете еден одговор:

(a)МСФИ 9 *Финансиски инструменти*;

(b)МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи;*

(c)МСФИ 16 *Лизинг*;

(d)МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства; или*

(e)МСС 40 *Инвестициска недвижност*.

129

129

Регулаторна мини студија на случај 1
Што мислите вие? (Прашање 4)

Дали издавачот имал право со користењето на хиерархијата од МСС 8 за развој и примена на неговата сметководствена политика на закупнини од оперативен лизинг? Изберете еден одговор:

(a) Да; или

(b) Не.

131

131

Регулаторна мини студија на случај 1
Што мислите вие? (Прашање 5)

Кој МСФИ сметководствен стандард ги специфицира обелоденувањата за оперативен лизинг за давателот на лизинг и неговите закупци? Изберете еден одговор:

(a)МСФИ 9 *Финансиски инструменти*;

(b)МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи;*

(c)МСФИ 16 *Лизинг*;

(d)МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства; или*

(e)МСС 40 *Инвестициска недвижност*.

133

133

Регулаторни опсервации
Пример од добра пракса

“Pendragon PLC, Годишен извештај за 2017 година, стр.80

Расудувања Групата применува расудување во тоа како ги применува своите сметководствени политики, кои не вклучуваат проценки но би можеле материјално да влијаат на бројките обелоденети во овие финансиски извештаи. Клучни сметководствени расудувања, без правење проценки, кои се применети во овие финансиски извештаи се следниве:

Договор за изнајмување на возила: …

Извор: FRC, *Corporate Reporting Thematic Review: Reporting by Smaller Listed and AIM Quoted Companies (2018)*, стр.31

135

135

Регулаторни опсервации

Извор: FRC, *Corporate Reporting Thematic Review: Reporting by Smaller Listed and AIM Quoted Companies (2018)*, стр.31

Клучни расудувања	Влијание на финансиските извештаи	Алтернативно сметководствено расудувања кои можело да биде применето	Влијание на тоа алтернативно сметководствено расудување
Групата им дава под лизинг возила на купувачи – трети страни според необелоденети агенциски договори. Во правна смисла, групата ги отуѓила возилата на банки – трети страни, ги дава под лизинг тие возила како необелоденет застапник на банката на купувачи – трети стани и се согласува повторно да ги купи тие возила од банката на крајот од периодот на лизинг договорот. Групата утврдила дека ги задржала суштински сите од значајните ризици и награди од сопственост, па така во целост ги признава поврзаните средства и обврски.	Отпишана е продажбата на возила на трета страна – банка; признавање на договор за изнајмување возила во рамки на основни средства – сметководствената вредност е £153.7m; признавање на обврските за повторно купување од договорот за изнајмување во рамки на трговски и други обврски од £79.5m и £74.9m во рамки на одложен приход. Добивката од отуѓување на трета страна – банка е одложена за периодот на лизинг договорот.	Ако групата утврдила дека суштински сите од значајните ризици и награди од сопственост биле пренесени, тогаш би имало целосно признавањето на продажбата на средството.	Нема признавање на средство или поврзани обврски и нема одложување на приходи.

Извор: Combined findings of the JSE proactive monitoring of financial statements (28 октомври 2022), стр.27 (додадено а **акцентирање**)

136

136

Додаток:
ажурирања на регулативата

137

Сесија за прашања и одговори

139