

Меѓународен сметководствен стандард 17

Наеми

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да се пропишат соодветни сметководствени политики и обелоденувања, за наемателите и наемодавателите, кои ќе се применуваат во врска со наемите.

Делокруг

- 2 Овој Стандард треба да се применува во сметководството за сите наеми, освен за:
- (а) Наеми за истражување или користење на минерали, нафта, природен гас и слични неегенеративни ресурси.
 - (б) Договори за лиценцирање за такви ставки како што се филмовите, видео записите, драмите, претставите, ракописите, патентите и авторските права.
- Меѓутоа, овој Стандард не треба да се применува како основа за мерење на:
- (а) Недвижности кои ги чуваат наемателите и се евидентирани како вложувања во недвижности (види MCC 40 *Вложувања во недвижности*).
 - (б) Вложувања во недвижности обезбедени од страна на наемодавателите според оперативни наеми (види MCC 40).
 - (в) Биолошки средства кои ги чуваат наемателите според финансиски наеми (види MCC 41 *Земјоделство*).
 - (г) Биолошки средства обезбедени од страна на наемодавателите според оперативни наеми (види MCC 41).
- 3 Овој Стандард се применува на договори со кои се пренесува правото на користење на средствата иако наемодавателот може да бара суштински услуги во врска со работењето или одржувањето на ваквите средства. Овој Стандард не се применува на договори кои претставуваат договори за услуги со кои не се пренесува правото на користење на средствата од страна на едната договорна странка на другата.

Дефиниции

- 4 Во овој Стандард се користат следните термини со наведените значења:
- Наем** е договор според кој наемодавателот му го пренесува на наемателот, за возврат на плаќање или серија на плаќања, правото на користење на дадено средство за договорен временски период.
- Финансиски наем** е наем со кој се пренесуваат суштински сите ризици и награди својствени за сопственоста над дадено средство. На крај, сопственоста може, но и немора да биде пренесена.
- Оперативен наем** е наем кој не е финансиски наем.
- Неотповиклив наем** е наем кој може да се отповика само:
- (а) Кога ќе се случи некоја далечна неизвесност.
 - (б) Со дозвола на наемодавателот.
 - (в) Доколку наемателот склучи нов наем со истиот наемодавател за исто или еквивалентно средство.
 - (г) Кога наемателот ќе плати дополнителен износ, при почнувањето, на наемот, така што продолжувањето на наемот е разумно сигурно.
- Почеток на наемот** е датумот на договорот за наем или, доколку е порано, датумот на кој страните се обврзале во врска со главните одредби од договорот за наемот. На овој датум:
- (а) Наемот е класифициран како оперативен или финансиски наем.

- (б) Во случај на финансиски наем, се утврдуваат износите кои треба да се признаат при почнување на времетраењето на наемот.

Почеток на времетраење на наемот е датумот од кој наемателот има право да го користи средството кое е предмет на наемот. Тоа е датумот на првичното признавање на наемот (т.е., соодветно признавање на средства, обврски, приходи и расходи кои произлегуваат од наемот).

Времетраење на наемот е неотповикливиот период за којшто наемателот склучил договор за изнајмување на средството заедно со сите дополнителни периоди за коишто наемателот има опција да го продолжи наемот на средството, со или без дополнително плаќање, за којшто опција при почнувањето на наемот е разумно извесно дека ќе биде искористена од страна на наемателот.

Минимални плаќања за наемот се плаќањата во текот на времетраењето на наемот коишто треба да ги прави наемателот, или коишто можат да бидат побарани од наемателот да ги прави, исклучувајќи ги неизвесните наемнини, трошоците за услуги и даноците кои ги плаќа и кои му се надоместуваат на наемодавателот, заедно со:

- (а) Во случај на наемателот, сите износи кои ги гарантира наемателот или страна поврзана со наемателот.
- (б) Во случај на наемодавателот, секој остаток на вредноста кој на наемодавателот му го гарантира:
 - (i) Наемателот.
 - (ii) Страна поврзана со наемателот.
 - (iii) Независна трета страна која е финансиски способна да ја исполни обврската која произлегува од оваа гаранција.

Меѓутоа, доколку наемателот има опција да го купи средството по цена која се очекува да биде значително пониска од објективната вредност на датумот кога опцијата може да се изврши, а за којшто опција, при почнувањето на наемот, е разумно извесно дека ќе биде искористена, минималните плаќања за наемот ги вклучуваат минималните плаќања кои треба да се платат во текот на времетраењето на наемот до очекуваниот датум на извршување на оваа опција за купување и плаќањата потребни за извршување на опцијата.

Објективна вредност е износот за кој средството може да биде разменето, или обврската подмирена, во трансакција под комерцијални услови помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата.

Економски век на употреба е било:

- (а) Периодот во рамките на којшто се очекува средството да биде економски користено од страна на еден или повеќе корисници.
- (б) Бројот на производствени или слични единици кои се очекува да се добијат од средството од страна на еден или повеќе корисници.

Корисен век на употреба е проценетиот преостанат период, од почнувањето на времетраењето на наемот, без ограничување од времетраењето на наемот, во текот на којшто се очекува економските користи вградени во средството да бидат потрошени од страна на ентитетот.

Загарантиран остаток на вредноста е:

- (а) За наемателот, делот од остатокот на вредноста кој го гарантира наемателот или страна поврзана со наемателот (при што износот на гаранцијата е максималниот износ кој би можел, во било кој случај, да стане обврска за плаќање).
- (б) За наемодавателот, делот од остатокот на вредноста кој го гарантира наемателот или трета страна неповрзана со наемодавателот која е финансиски способна да ја исплати обврската што е под гаранција.

Негарантиран остаток на вредноста е делот од остатокот на вредноста на изнајменото средство, чиешто реализирање од страна на наемодавателот не е обезбедено или е загарантирано само од страна на страна поврзана со наемодавателот.

Почетни директни трошоци се инкрементални трошоци кои директно се припишуваат на преговарањето и договорањето на наемот, со исклучок на оние трошоци кои што се направени од страна на наемател кој е производител или дилер.

Бруто вложување во наемот е збирот на:

- (а) Минималните плаќања за наемот кои ги побарува наемодавателот според финансиски наем.

(б) Незагарантираниот остаток на вредноста кој доспева за наемодавателот.

Нето вложување во наемот е бруто вложувањето во наемот дисконтирано со каматната стапка имплицитна за наемот.

Незаработен финансиски приход е разликата помеѓу:

(а) Бруто вложувањето во наемот.

(б) Нето вложувањето во наемот.

Каматна стапка имплицитна за наемот е дисконтната стапка којашто, при почнување на наемот, предизвикува вкупната сегашна вредност на (а) минималните плаќања за наемот и (б) незагарантираниот остаток на вредноста да бидат еднакви на збирот на (i) објективната вредност на изнајменото средство и (ii) сите почетни директни трошоци на наемодавателот.

Инкрементална стапка на позајмување на наемателот е каматната стапка која наемателот би морал да ја плати за сличен наем или, ако таа неможе да се определи, стапката којашто, при почнувањето на наемот, наемателот би ја добил за да позајми финансиски средства потребни за купување на средството кои се со слично времетраење, и со слично обезбедување.

Неизвесна наемнина е оној дел од плаќањата за наемот којшто не е фиксен износ, туку е заснован на иден износ на друг фактор којшто не е како резултат на текот на времето (на пример, процент од идните приходи од продажба, износ на идна употребливост, идни ценовни индекси и идни пазарни каматни стапки).

- 5 Договорот или превземената обврска за наем можат да вклучат одредба за корегирање на плаќањата за наем за промените во трошокот за изградбата или стекнувањето на изнајмената недвижност или за промените во некои други мерила за трошокот или вредноста, како што се општите нивоа на цените, или во трошоците на наемодавателот за финансирање на наемот, во текот на периодот помеѓу почнување на наемот и почнување на времетраењето на наемот. Доколку е така, за целите на овој Стандард треба да се смета дека ефектот од сите такви промени настанал на почетокот на наемот.
- 6 Дефиницијата за наем ги вклучува договорите за изнајмување на средство коишто содржат одредба со којашто на наемателот му се дава опција да стекне право на сопственост над средството по исполнувањето на договорените услови. Овие договори понекогаш се познати како договори за наем и купување.

Класификација на наемите

- 7 Класификацијата на наемите која што е усвоена во овој Стандард е заснована на степенот до кој што ризиците и наградите кои се својствени за сопственоста над изнајменото средство остануваат кај наемодавателот или се пренесуваат на наемателот. Ризиците ги вклучуваат можностите од загуби поради неискористен капацитет или технолошка застареност, како и варирањата на повратот како резултат на променливите економски услови. Наградите можат да бидат претставени со очекувањето на профитабилно работење во текот на економскиот век на употреба на средството и добивка од зголемувањето на вредноста или реализирање на остатокот на вредноста.
- 8 **Наемот се класифицира како финансиски наем доколку ги пренесува суштински сите ризици и награди кои се својствени за сопственоста. Наемот се класифицира како оперативен наем доколку не ги пренесува суштински сите ризици и награди кои се својствени за сопственоста.**
- 9 Бидејќи трансакцијата меѓу наемодавателот и наемателот е заснована на договор за наем помеѓу нив, соодветно е да се користат конзистентни дефиниции. Примената на овие дефиниции во различните околности на наемодавателот и наемателот може да резултира во тоа да тие истиот наем го класифицираат различно. На пример, ова може да биде случај доколку наемодавателот има корист од гаранцијата на остаток на вредност која е обезбедена од страна на страна која не е поврзана со наемателот.
- 10 Дали наемот е финансиски наем или оперативен наем зависи повеќе од суштината на трансакцијата отколку од формата на договорот*. Примери на ситуации кои поединечно или во комбинација вообичаено резултираат во класификација на наемот како финансиски наем се:
 - (а) Наемот ја пренесува сопственоста над средството на наемателот до крајот од времетраењето на наемот.

* Исто така види ПКТ-27 Оценка на суштината на трансакциите со правна форма на наем

- (б) Наемателот има опција да го купи средството по цена која се очекува да биде значително пониска од објективната вредност на датумот кога опцијата може да се искористи така што, при почнувањето на наемот, разумно е извесно дека опцијата ќе биде искористена.
 - (в) Времетраењето на наемот се однесува на главниот дел од економскиот век на употреба на средството дури и кога правото на сопственост не е пренесено.
 - (г) При почнувањето на наемот, сегашната вредност на минималните плаќања за наемот изнесува најмалку колку што суштински е вкупната објективна вредност на изнајменото средство.
 - (д) Изнајмените средства се од специјализирана природа, така што само наемателот може да ги користи без да бидат направени големи промени.
- 11 Показатели за ситуации кои поединечно или во комбинација можат исто така да резултираат во класификација на наемот како финансиски наем се:
- (а) Доколку наемателот може да го отповика наемот, тогаш загубите на наемодавателот поврзани со отповикувањето паѓаат на товар на наемателот.
 - (б) Добивките или загубите коишто резултираат од варирање на објективната вредност на остатокот паѓаат на товар на наемателот (на пример, во форма на враќање на наемнината коешто е еднакво на поголемиот дел на приливите од продажба на крајот на наемот).
 - (в) Наемателот има можност да го продолжи наемот за втор период за наемнина која е значително пониска од пазарната наемнина.
- 12 Примерите и показателите во точките 10 и 11 не се секогаш конечни. Доколку е јасно од другите својства дека наемот не ги пренесува суштински сите ризици и награди својствени за сопственоста, тогаш наемот се класифицира како оперативен наем. На пример, ова може да биде случај доколку сопственоста на средството се пренесува на крајот на наемот за варијабилно плаќање кое е еднакво на неговата тогашна објективна вредност, или доколку постојат неизвесни наемнини, како резултат на кои наемателот не ги има суштински сите такви ризици и награди.
- 13 Класификацијата на наемот се прави при почнувањето на наемот. Доколку во кое било време наемателот и наемодавателот се согласат да ги променат одредбите на наемот, освен преку обновување на наемот, на начин кој би резултирал во различна класификација на наемот според критериумите во точките од 7 до 12 доколку променетите услови биле во сила при почнувањето на наемот, тогаш ревидираниот договор се смета како нов договор во рамките на неговото времетраење. Меѓутоа, промените на проценките (на пример, промените на проценките за економскиот век на употреба или на остатокот на вредноста на изнајмената недвижност) или промените на околностите (на пример, неплаќања од страна на наемателот) не резултираат во нова класификација на наемот за сметководствени цели.
- 14 Наемите на земјиште и згради се класифицираат како оперативни или финансиски наеми на ист начин како и наемите на други средства. Меѓутоа, карактеристика на земјиштето е што тоа вообичаено има неограничен економски век на употреба и доколку не се очекува сопственоста да биде пренесена на наемателот до крајот на времетраењето на наемот, наемателот вообичаено не ги прима суштински сите ризици и награди коишто се својствени за сопственоста, во кој случај наемот на земјиште ќе биде оперативен наем. Плаќањето извршено за склучувањето или стекнувањето на наем кој е евидентиран како оперативен наем претставува однапред платени плаќања за наем кои се амортизираат за времетраењето на наемот во согласност со моделот на обезбедените користи.
- 15 Елементите на земјиштето и зградите, на наемот на земјиште и згради, се разгледуваат посебно за целите на класификација на наемот. Доколку правото на сопственост на двата елементи се очекува да премине на наемателот до крајот на времетраењето на наемот, тогаш двата елементи се класифицираат како финансиски наем, без оглед на тоа дали се анализирани како еден наем или како два наеми, освен доколку не е јасно од другите својства дека наемот не ги пренесува суштински сите ризици и награди поврзани со сопственоста на едниот или на двата елементи. Кога земјиштето има неограничен економски век, елементот на земјиштето вообичаено се класифицира како оперативен наем, освен доколку се очекува правото да се пренесе на наемателот до крајот на времетраењето на наемот, во согласност со точка 14. Елементот на зградите е класифициран како финансиски или оперативен наем во согласност со точките 7 – 13.
- 16 Секогаш кога е потребно за целите на класификација и евидентирање на наем на земјиште и згради, минималните плаќања за наем (вклучувајќи какви било плаќања однапред на вкупни износи) се распределуваат помеѓу елементите на земјиште и згради пропорционално на релативните објективни вредности на учествата за изнајмување во елементот на земјиштето и елементот на зградите на наемот на почетокот на наемот. Доколку плаќањата за наем не можат веродостојно да се распределат помеѓу овие два елементи, тогаш целиот наем се класифицира како финансиски наем, освен доколку е јасно дека двата елементи се оперативен наем, во кој случај целиот наем се класифицира како оперативен наем.

- 17 За наем на земјиште и згради кај кој износот којшто почетно би се признал во однос на елементот на земјиште, во согласност со точка 20, е нематеријален, тогаш земјиштето и зградите можат да се третираат како една единица за целите на класификацијата на наемот и да се класифицираат како финансиски или оперативен наем во согласност со точките 7 – 13. Во таков случај, економскиот век на зградите се смета како економски век на целото изнајмено средство.
- 18 Кога учеството на наемателот во земјиштето и во зградите е класифицирано како вложување во недвижност во согласност со MCC 40 и е усвоен моделот на објективна вредност, тогаш не се бара одделно мерење на елементите на земјиште и згради. За оваа проценка се бараат детални пресметки само доколку класификацијата на едниот или на двата елементи не е поинаку неизвесна.
- 19 Во согласност со MCC 40, можно е наемателот учеството во недвижноста која се чува според оперативен наем да го класифицира како вложување во недвижност. Доколку го направи тоа, учеството во недвижноста се евидентира исто како да било финансиски наем и, покрај тоа, за признаеното средство се користи моделот на објективна вредност. Наемателот треба да продолжи да го евидентира наемот како финансиски наем дури и ако последователен настан ја промени природата на учеството на наемателот во недвижноста така што повеќе не е класифициран како вложување во недвижност. Тоа ќе биде случај доколку, на пример, наемателот:
- (а) Ја запоседнува недвижноста, која потоа е пренесена на недвижност запоседната од сопственикот според претпоставена вредност која се смета дека е еднаква на нејзината објективна вредност на датумот на промена во употребата.
 - (б) Доделува поднаем кој ги пренесува суштински сите ризици и награди својствени за сопственоста на учеството на неповрзана трета странка. Таков поднаем се евидентира од страна на наемателот како финансиски наем на трета страна, иако тој може да се евидентира како оперативен наем од страна на третата страна.

Наеми во финансиските извештаи на наемателите

Финансиски наеми

Почетно признавање

- 20 При почнувањето на времетраењето на наемот, наемателите треба да ги признаат финансиските наеми како средства и обврски во нивните извештаи за финансиска состојба по износи еднакви на објективната вредност на изнајмениот имот или, доколку е пониска, сегашната вредност на минималните плаќања за наемот, утврдени при почнување на наемот. Дисконтната стапка која треба да се користи при пресметувањето на сегашната вредност на минималните плаќања за наемот е каматната стапка имплицитна за наемот, доколку е можно таа да се утврди. Доколку не е, треба да се користи инкременталната стапка за позајмување која би ја имал наемателот. Сите почетни директни трошоци на наемателот се додаваат на износот којшто е признаен како средство.
- 21 Трансакциите и другите настани се евидентираат и презентираат во согласност со нивната суштина и финансиската реалност, а не само според правната форма. Иако правната форма на договорот за наем е таква што наемателот може да не се стекнува со законска сопственост над изнајменото средство, во случајот кај финансискиот наем суштината и финансиската реалност се такви што наемателот ги стекнува економските користи од користењето на изнајменото средство во текот на најголемиот дел од неговиот економски век на средството за возврат на што прифаќа обврска да плати за тоа право износ кој на почетокот на наемот, е приближен на објективната вредност на средството и поврзаниот финансиски трошок.
- 22 Доколку ваквите трансакции за наеми не се одразени во извештајот за финансиската состојба на наемателот, тогаш економските ресурси и степенот на обврските на ентитетот се потценети, а со тоа ги нарушуваат и финансиските коефициенти. Затоа, соодветно е финансискиот наем да биде признаен во извештајот за финансиска состојба на наемателот и како средство и како обврска да се платат идните плаќања за наемот. При почнувањето на времетраењето на наемот, средството и обврската за идните плаќања за наемот се признаваат во извештајот за финансиската состојба во исти износи освен за сите почетни директни трошоци на наемателот кои се додадени на износот којшто е признаен како средство.
- 23 Не е соодветно обврските за изнајмените средства да бидат презентирани во финансиските извештаи како одбитна ставка на изнајмените средства. Доколку за презентирањето на обврските во извештајот за финансиската состојба се прави разлика помеѓу тековни и нетековни обврски, истата разлика треба да биде направена и за обврските по наеми.

- 24 Почетните директни трошоци често настануваат во врска со конкретни активности за наеми, како што се преговарањето и обезбедувањето на аранжманите за наем. Трошоците кои се идентификувани како такви коишто можат директно да се припишат на активностите извршени од страна на наемателот за финансиски наем, се додадени на износот кој е признаен како средство.

Последователно мерење

- 25 Минималните плаќања за наемот треба да бидат разделени помеѓу финансискиот трошок и намалувањето на неподмирена обврска. Финансискиот трошок треба да биде распределен во текот на секој период во периодот на времетраењето на наемот така што ќе генерира константна периодична каматна стапка на преостанатото салдо на обврската. Неизвесните наемнини треба да се задолжат како расход во периодите во којшто тие настанале.
- 26 Во практика, при распределувањето на финансискиот трошок на периодите во текот на времетраењето на наемот, за да се поедностави пресметката наемателот може да користи некој вид на приближна вредност.
- 27 Финансискиот наем доведува до појава на расход за амортизација за средствата кои се амортизираат, како и на финансиски расход за секој сметководствен период. Политиката на амортизација за изнајмените средства кои се амортизираат треба да биде конзистентна со политиката за сопствените средства кои се амортизираат, а признаената амортизација треба да биде пресметана во согласност со МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* и МСС 38 *Нематеријални средства*. Доколку не е разумно извесно дека наемателот ќе стекне сопственост до крајот на времетраењето на наемот, средството треба да биде целосно амортизирано во рамките на пократкото од времетраењето на наемот и неговиот корисен век на употреба.
- 28 Износот на изнајменото средство кој подлежи на амортизација се распределува на секој сметководствен период во текот на очекуваниот период на користење, на систематска основа, конзистентно со политиката на амортизација којашто наемателот ја усвоил за сопствените средства кои се амортизираат. Доколку постои разумна извесност дека наемателот ќе стекне право на сопственост до крајот на времетраењето на наемот, периодот на очекуваното користење е корисниот век на употреба на средството. Во спротивен случај, средството се амортизира во рамките на пократкото од времетраењето на наемот и неговиот корисен век на употреба.
- 29 Збирот на расходот за амортизација за средството и финансискиот расход за периодот ретко е ист со обврската за плаќање за наемот за периодот и затоа, не е соодветно обврската за плаќање за наемот едноставно да се признае како расход. Следствено, не е веројатно дека средството и поврзаната обврска ќе бидат еднакви по износ по почнување на времетраењето на наемот.
- 30 За да определи дали изнајменото средство станало обезвреднето, ентитетот го применува МСС 36 *Обезвреднување на средствата*.

Обелоденувања

- 31 Наемателите треба, покрај задоволување на барањата во МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*, да ги направат следните обелоденувања за финансиските наеми:
- (а) За секоја група на средства, нето сметководствената вредност на крајот на известувачкиот период.
 - (б) Усогласување помеѓу збирот на идните минимални плаќања за наемот на крајот на известувачкиот период и нивната сегашна вредност. Покрај тоа, ентитетот треба да го обелодени збирот на минималните плаќања за наемот на крајот на известувачкиот период и нивната сегашна вредност за секој од следните периоди:
 - (i) Не подоцна од една година.
 - (ii) Подоцна од една година, но не подоцна од пет години.
 - (iii) Подоцна од пет години.
 - (в) Неизвесните наемнини признаени како расход за периодот.
 - (г) Вкупниот износ на идните минимални плаќања за поднаеми кои се очекува да бидат примени според неотповикливи поднаеми на крајот на известувачкиот период.
 - (е) Општ опис на материјалните аранжмани за наеми на наемателот вклучувајќи ги и, но не ограничувајќи се на, следните:
 - (i) Основата врз која се утврдуваат неизвесните обврски за наемнина.

- (ii) **Постоењето и условите за обновување или опции за купување и клаузули за ескалации.**
- (iii) **Ограничувањата наметнати со аранжманите за наеми, како што се оние кои се однесуваат на дивидендите, дополнителните задолжувања и понатамошните изнајмувања.**

32 Покрај тоа, кај наемателите, за изнајмените средства според финансиски наеми се применуваат барањата за обелоденување во согласност со MCC 16, MCC 36, MCC 38, MCC 40 и MCC 41.

Оперативни наеми

- 33 **Плаќањата за наемот според оперативен наем треба да бидат признаени како расход на праволиниска основа во рамките на времетраењето на наемот, освен ако некоја друга систематска основа не е порепрезентативна за временскиот модел на користите на корисникот.***
- 34 За оперативните наеми, плаќањата за наем (исклучувајќи ги трошоците за услуги како што се осигурување и одржување) се признаваат како расход на праволиниска основа, освен ако некоја друга систематска основа не е порепрезентативна за временскиот модел на користите на корисникот, дури и ако плаќањата не се на таа основа.

Обелоденувања

- 35 **Наемателите треба, покрај задоволување на барањата во МСФИ 7, да ги направат следните обелоденувања за оперативните наеми:**
- (a) **Збирот на идните минимални плаќања за наемот според неотповикливи оперативни наеми за секој од следните периоди:**
 - (i) **Не подоцна од една година.**
 - (ii) **Подоцна од една година, но не подоцна од пет години.**
 - (iii) **Подоцна од пет години.**
 - (б) **Збирот на идните минимални плаќања за поднаеми кои се очекува да бидат примени според неотповикливи поднаеми на крајот на известувачкиот период.**
 - (в) **Плаќањата за наеми и поднаеми признаени како расход во периодот, со одделни износи за минималните плаќања за наемот, неизвесните наемини и плаќања за поднаеми.**
 - (г) **Општ опис на материјалните аранжмани за наеми на наемателот вклучувајќи ги и, но не ограничувајќи се на, следните:**
 - (i) **Основата врз која се утврдуваат неизвесните обврски за наемнина.**
 - (ii) **Постоењето и условите за обновување или опции за купување и клаузули за ескалации.**
 - (iii) **Ограничувањата наметнати со аранжманите за наеми, како што се оние кои се однесуваат на дивидендите, дополнителните задолжувања и натамошните изнајмувања.**

Наеми во финансиските извештаи на наемодавателите

Финансиски наеми

Почетно признавање

- 36 **Наемодавателите треба да ги признаат средствата кои ги чуваат под финансиски наем во своите извештаи за финансиска состојба и да ги презентираат како побарување во износ еднаков на нето вложувањето во наемот.**
- 37 Според финансискиот наем, наемодавателот ги пренесува суштински сите ризици и награди својствени за законската сопственост, и според тоа наемодавателот го третира побарувањето за плаќањето за

* Исто така види ПКТ-15 *Оперативни наеми - стимуланти*.

наемот како отплата на главница и финансиски приход за да на наемодавателот му надомести и да го награди за неговото вложување и услугите.

- 38 Почетните директни трошоци често настануваат кај наемодавателот и вклучуваат износи како што се провизии, правни надоместоци и интерни трошоци коишто се инкрементални и можат директно да се припишат на договорањето и склучувањето на наемот. Тие ги исклучуваат општите трошоци како што се оние кои настанале од тимот за продажба и маркетинг. За финансиски наеми освен оние кои вклучуваат наемодаватели кои се производители или трговци, почетните директни трошоци се вклучени во почетното мерење на побарувањето според финансиски наем и го намалуваат износот на приходите коишто се признаени во текот на времетраењето на наемот. Каматната стапка имплицитна за наемот е дефинирана на таков начин што почетните директни трошоци се автоматски вклучени во побарувањето според финансиски наем, па нема потреба да се додаваат одделно. Трошоците кои настанале кај наемодаватели кои се производители или трговци во врска со договорањето и склучувањето на наем се исклучуваат од дефиницијата за почетни директни трошоци. Како резултат, тие се исклучени од нето вложувањето во наемот и се признаваат како расход кога ќе биде признаена добивката од продажба, што за финансиски наем вообичаено е на почетокот на времетраењето на наемот.

Последователно мерење

- 39 **Признавањето на финансиски приход треба да се заснова на модел кој одразува константна периодична стапка на поврат на нето вложувањето на наемодавателот во финансискиот наем.**
- 40 Наемодавателот настојува да го распредели финансискиот приход за времетраењето на наемот на систематска и рационална основа. Оваа распределба на приходот е заснована на модел кој одразува константен периодичен поврат на нето вложувањето на наемодавателот во финансиски наем. Плаќањата за наемот кои се однесуваат на периодот, исклучувајќи ги трошоците за услуги, се евидентираат на товар на бруто вложувањето во наемот за да се намали како главницата, така и незаработениот финансиски приход.
- 41 Проценетите незагарантирани остатоци на вредноста кои се користат при пресметувањето на бруто вложувањето во наемот на наемодавателот редовно се проверуваат. Доколку имало намалување во проценетиот незагарантиран остаток на вредноста, распределувањето на приходот во рамките на времетраењето на наемот се ревидира и веднаш се признаваат сите намалувања во врска со разграничените износи.
- 41A Средство под финансиски наем кое е класифицирано дека се чува за продажба (или е вклучено во групата за отуѓување која е класифицирана дека се чува за продажба) во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*, ќе се евидентира во согласност со тој МСФИ.
- 42 **Наемодавателите кои се производители или трговци треба да ја признаат добивката или загубата од продажба за периодот, во согласност со политиката којашто ентитетот ја следи за директни продажби. Доколку се наведени вештачки одредени мали каматни стапки, добивката од продажба треба да биде ограничена на онаа којашто би била определена доколку била пресметана пазарна каматна стапка. Трошоците кои настанале кај наемодавателот кој е производител или трговец во врска со договорањето и склучувањето на наемот треба да се признаат како расход кога ќе биде признаена добивката од продажба.**
- 43 Производителите или трговците често им нудат на купувачите избор или да го купат или да го изнајмат средството. Финансискиот наем на дадено средство од страна на наемодавател кој е производител или трговец резултира во појава на два вида на приходи:
- (а) Добивка или загуба еквивалентна на добивката или загубата којашто произлегува од директната продажба на средството дадено под наем, по нормални продажни цени, одразувајќи ги сите применливи количински или трговски попусти.
 - (б) Финансиски приход во текот на времетраењето на наемот.
- 44 Приходот од продажба признаен при отпочнувањето на периодот на финансискиот наем од страна на наемодавателот кој е производител или трговец е објективната вредност на средството или, доколку е пониска, сегашната вредност на минималните плаќања за наемот кои се пресметани за наемодавателот, пресметана според пазарна каматна стапка. Трошоците за реализација признаени при отпочнувањето на времетраењето на наемот претставуваат набавна вредност, или доколку е различна сметководствена вредност, на недвижноста дадена под наем намалена за сегашната вредност на незагарантираниот остаток на вредноста. Разликата помеѓу приходот од продажба и трошоците за реализација ја дава добивката од продажба, којашто се признава во согласност со политиката на ентитетот за директни продажби.

- 45 Наемодавателите кои се производители или трговци понекогаш наведуваат вештачки одредени мали каматни стапки за да привлечат купувачи. Користењето на ваква стапка би резултирало во признавање на прекумерен дел од вкупниот приход од трансакцијата во времето на продажбата. Доколку се наведени вештачки одредени мали каматни стапки, добивката од продажбата се ограничува на онаа која би била определена доколку била пресметана пазарна каматна стапка.
- 46 Трошоците кои настанале кај наемодавателот кој е производител или трговец во врска со договорањето и склучувањето на финансискиот наем се признаваат како расход при отпочнувањето на наемот бидејќи тие се главно поврзани со заработувањето на добивката од продажба од страна на производителот или трговецот.

Обелоденувања

- 47 Наемодавателите треба, покрај задоволување на барањата во МСФИ 7, да ги направат следните обелоденувања за финансиските наеми:
- (а) Усогласување помеѓу бруто вложувањето во наемот на крајот на известувачкиот период и сегашната вредност на побарувањето за минималните плаќања за наемот на крајот на известувачкиот период. Покрај тоа, ентитетот треба да го обелодени и бруто вложувањето во наемот и сегашната вредност на побарувањето за минималните плаќања за наемот на крајот на известувачкиот период, за секој од следните периоди:
 - (i) Не подоцна од една година.
 - (ii) Подоцна од една година, но не подоцна од пет години.
 - (iii) Подоцна од пет години.
 - (б) Незаработениот финансиски приход.
 - (в) Незагарантираниот остаток на вредноста кој се пресметува во корист на наемодавателот.
 - (г) Акумулираната исправка за неплативите побарувања за минималните плаќања за наемот.
 - (д) Неизвесните наемнини признаени како приход за периодот.
 - (е) Општ опис на материјалните аранжмани за наеми на наемодавателот.
- 48 Како показател за порастот често е корисно да се обелодени и бруто вложувањето намалено за незаработениот приход во ново деловно работење додадено во текот на периодот, по одземањето на релевантните износи за отповиканите наеми.

Оперативни наеми

- 49 Наемодавателите треба да ги презентираат средствата кои се предмет на оперативни наеми во нивните извештаи за финансиската состојба според природата на средствата.
- 50 Приходите од наемите кои произлегуваат од оперативни наеми треба да бидат признаени како приход на праволиниска основа за времетраењето на наемот, освен доколку некоја друга систематска основа не е порепрезентативна за временскиот модел според којшто користите од употребата изведени од изнајменото средство се намалуваат.*
- 51 Трошоците, вклучувајќи ја и амортизацијата, кои настанале при заработување на приходот од наемот се признаваат како расход. Приходот од наемот (исклучувајќи ги примањата за дадените услуги како што се осигурувањето и одржувањето) се признава како приход на праволиниска основа за времетраењето на наемот дури и кога примањата не се на таква основа, освен доколку некоја друга систематска основа не е порепрезентативна за временскиот модел според којшто користите од употребата изведени од изнајменото средство се намалуваат.
- 52 Почетните директни трошоци кои настанале кај наемодавателот при договорањето и склучувањето на оперативен наем треба да се додадат на сметководствената вредност на изнајменото средство и да се признаат како расход за времетраењето на наемот на иста основа како и приходот од наемот.
- 53 Политиката за амортизација на изнајмените средства, кои се амортизираат треба да биде конзистентна со вообичаената политика за амортизација на наемодавателот за слични средства, и амортизацијата треба да биде пресметана во согласност со MCC 16 и MCC 38.

* Исто така види ПКТ-15 *Оперативни наеми - стимуланти*.

- 54 За да утврди дали изнајменото средство е обезвреднето, ентитетот го применува MCC 36.
- 55 Наемодавателот кој е производител или трговец не признава никаква добивка од продажба при склучувањето на оперативен наем бидејќи тој не е еквивалент на продажба.

Обелоденувања

- 56 Наемодавателите треба, покрај задоволување на барањата во МСФИ 7, да ги направат следните обелоденувања за оперативните наеми:
- (а) Идните минимални плаќања за наемот според неотповикливите оперативни наеми во збирен износ и за секој од следните периоди:
 - (i) Не подоцна од една година.
 - (ii) Подоцна од една година, но не подоцна од пет години.
 - (iii) Подоцна од пет години.
 - (б) Вкупните неизвесни наемнини признаени како приход за периодот.
 - (в) Општ опис на аранжманите за наеми на наемодавателот.
- 57 Покрај тоа, за средства кои се дадени под оперативен наем се применуваат барањата за обелоденување наведени во MCC 16, MCC 36, MCC 38, MCC 40 и MCC 41.

Трансакции на продажба и повратен наем

- 58 Трансакцијата на продажба и повратен наем вклучува продажба на средство и повторно изнајмување на истото средство. Плаќањето за наемот и продажната цена вообичаено се меѓусебно зависни бидејќи тие се договараат во пакет. Сметководствениот третман на трансакцијата на продажба и повратен наем зависи од видот на наемот на кој се однесуваат ваквите трансакции.
- 59 Доколку трансакцијата на продажба и повратен наем резултира во финансиски наем, секој вишок на приливите од продажбата над сметководствената вредност не треба веднаш да биде признаен како приход од страна на продавачот-наемател. Наместо тоа, треба да биде одложен и амортизиран во текот на времетраењето на наемот.
- 60 Доколку повратниот наем е финансиски наем, трансакцијата претставува средство со коешто наемодавателот му обезбедува финансирање на наемателот, со средството како обезбедување. Поради оваа причина, не е соодветно вишокот на приливите од продажба над сметководствената вредност да се третира како приход. Ваквиот вишок се одложува и се амортизира во текот на времетраењето на наемот.
- 61 Доколку трансакцијата на продажба и повратен наем резултира во оперативен наем, а е јасно дека трансакцијата е воспоставена според објективната вредност, сите добивки или загуби треба веднаш да бидат признаени. Доколку продажната цена е помала од објективната вредност, сите добивки или загуби треба веднаш да бидат признаени освен што, кога загубата се надоместува преку идните плаќања за наемот по пониска цена од пазарната, таа треба да биде одложена и амортизирана пропорционално на плаќањата за наемот за периодот во текот на којшто се очекува да се користи средството. Доколку продажната цена е над објективната вредност, вишокот над објективната вредност треба да биде одложен и амортизиран за периодот во текот на којшто се очекува да се користи средството.
- 62 Доколку повратниот наем претставува оперативен наем, а плаќањата за наемот и продажната цена се според објективната вредност, тогаш всушност се работи за нормална продажна трансакција и сите добивки или загуби веднаш се признаваат.
- 63 За оперативните наеми, доколку објективната вредност во времето на трансакцијата на продажба и повратен наем е помала од сметководствената вредност на средството, тогаш треба веднаш да се признае загуба еднаква на износот на разликата помеѓу сметководствената вредност и објективната вредност.
- 64 За финансиските наеми, не е потребно вакво корегирање освен кога постои обезвреднување на вредноста на средството, во којшто случај сметководствената вредност се намалува до надоместливиот износ во согласност со MCC 36.
- 65 Барањата за обелоденување за наемателите и наемодавателите се применуваат еднакво и на трансакциите на продажба и на повратен наем. Бараниот опис на материјалните аранжмани за наеми води кон обелоденување на единствените или невообичаените одредби од договорот или условите на трансакциите на продажба и повратен наем.

- 66 Трансакциите на продажба и повратен наем можат да ги иницираат критериумите за посебно обелоденување наведени во MCC 1 *Презентирање на финансиски извештаи*.

Преодни одредби

- 67 Според точка 68, се поттикнува, но не е задолжителна, ретроактивна примена на овој Стандард. Доколку стандардот не се применува ретроактивно, салдата на сите финансиски наеми кои постоеле претходно се сметаат како правилно определени од страна на наемодавателите и треба да бидат евидентирани во согласност со одредбите на овој Стандард.
- 68 Ентитетот којшто претходно го применил MCC 17 (ревидиран 1997 година) треба да ги применува измените и дополнувањата направени со овој стандард ретроактивно за сите наеми или, доколку MCC 17 (ревидиран 1997 година) не бил применет ретроактивно, за сите наеми кои биле склучени откако тој првпат го применил овој Стандард.

Датум на стапување на сила

- 69 Ентитетот треба да го применува овој Стандард за финансиските извештаи кои ги покриваат периодите кои почнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се охрабрува примена и пред овој датум. Доколку ентитетот го применува овој Стандард за периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.

Повлекување на MCC 17 (ревидиран 1997 година)

- 70 Овој Стандард го заменува MCC 17 *Наеми* (ревидиран во 1997 година).