

Толкување на ПКТ 27

Оценка на суштината на трансакциите со правна форма на наем

Повикување

- МСС 8 Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки
- МСС 11 Договори за изградба
- МСС 17 Наеми (ревидиран во 2003 година)
- МСС 18 Приходи
- МСС 37 Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства
- МСС 39 Финансиски инструменти: признавање и мерење (ревидиран во 2003 година)
- МСФИ 4 Договори за осигурување

Прашање

- 1 Даден ентитет може да склучи трансакција или серија на структурирани трансакции (аранжман) со неповрзана страна или страни (вложувач) којашто вклучува правна форма на наем. На пример, ентитетот може да му изнајми средства на вложувачот и потоа самиот да ги изнајми тие средства или, алтернативно, правно да ги продаде средствата и потоа да ги изнајми тие средства. Формата на секој аранжман и неговите рокови и услови можат значително да се разликуваат. Кај примерот со наемот и повратниот наем, можеби аранжманот е обликуван за постигнување на даночна предност за вложувачот којашто ја дели со ентитетот во вид на надоместок, а не за пренесување на правото на користење на средството.
- 2 Кога аранжманот со вложувачот вклучува правна форма на наем, прашањата се:
 - (а) Како да се определи дали серијата на трансакции е врзана и треба да биде евидентирана како една трансакција.
 - (б) Дали аранжманот ја задоволува дефиницијата за наем според МСС 17; и, доколку не,
 - (i) дали отделната сметка за вложувањето и обврските за плаќањата по наемот коишто можат да постојат претставуваат средства и обврски на ентитетот (на пример, земете го предвид примерот опишан во точка А2(а) од Додаток А);
 - (ii) како ентитетот треба да ги евидентира другите обврски коишто резултираат од аранжманот; и
 - (iii) како ентитетот треба да го евидентира надоместокот кој може да го добие од вложувачот.

Консензус

- 3 Серијата на трансакции којашто вклучува правна форма на наем е врзана и треба да биде евидентирана како една трансакција кога вкупниот економски ефект неможе да биде разбран без повикување на серијата на трансакции како целина. Ова е случај, на пример, кога серијата на трансакции се тесно меѓусебно поврзани, за нив е преговарано како за една трансакција и се случува истовремено или во континуиран редослед. (Додаток А дава илустрации за примената на ова толкување.)

- 4 Сметководството треба да ја одразува суштината на аранжманот. Треба да бидат оценети сите аспекти и импликации на даден аранжман за да се определи неговата суштина, а тежина треба да им се даде на оние аспекти и импликации коишто имаат економски ефект.
- 5 МСС 17 се применува кога суштината на аранжманот вклучува пренесување на правото на користење на дадено средство во текот на договорен временски период. Показателите коишто поединечно покажуваат дека аранжманот може, во суштина, да не вклучува наем според МСС 17 вклучуваат (Додаток Б дава илустрации за примената на ова толкување):
- (а) Ентитетот ги задржува сите ризици и награди коишто се својствени за сопственоста над респективното средство и суштински ги ужива истите права на неговото користење како и пред аранжманот.
 - (б) Примарната причина за аранжманот е да се постигне конкретен даночен резултат, а не да се пренесе правото на користење на средството.
 - (в) Вклучена е опција со услови коишто го прават нејзиното искористување речиси извесно (на пример, опција за продавање којашто може да се изврши по цена која е значително поголема од очекуваната објективна вредност кога ќе може да се изврши).
- 6 Дефинициите и упатствата наведени во точките од 49 до 64 од *Рамката* треба да се применуваат при определувањето дали, во суштина, одделната сметка за вложувањето и обврските за плаќањата по наемот претставуваат средства и обврски на ентитетот. Показателите кои заедно покажуваат дека, во суштина, одделната сметка за вложувањето и обврските за плаќањата по наемот не ги задоволуваат дефинициите за средство и обврска и не треба да бидат признаени од страна на ентитетот вклучуваат:
- (а) Ентитетот не е во можност да ја контролира сметката за вложувањето при постигнувањето на своите сопствени цели и не е обврзано да ги плаќа плаќањата по наемот. Ова се случува кога, на пример, однапред платен износ се става на одделна сметка за вложување за да се заштити вложувачот и може да се користи само за плаќање спрема вложувачот, вложувачот се согласува обврските за плаќањата по наемот да бидат исплаќани од финансиските средства на сметката за вложувањето и ентитетот не е во состојба да ги задржи плаќањата спрема вложувачот од сметката за вложувањето.
 - (б) Ентитетот има само незначаен ризик од надоместување на вкупниот износ на сите надоместоци примени од вложувачот и можно плаќање на извесен дополнителен износ или, кога не е примен надоместок, само незначаен ризик од плаќање на некој износ според други обврски (на пример, гаранција). Само незначаен ризик од плаќање постои кога, на пример, условите на аранжманот бараат да биде вложен однапред платен износ во неризични средства кои се очекува да генерираат достатни парични текови за исполнување на обврските за плаќањата по наемот.
 - (в) Освен почетните парични текови при почнувањето на аранжманот, единствените парични текови кои се очекуваат според аранжманот се плаќањата по наемот коишто се задоволуваат единствено од финансиските средства кои се повлекуваат од одделната сметка за вложувањето којашто е воспоставена со почетните парични текови.
- 7 Останатите обврски од аранжманот, вклучувајќи ги и гаранциите кои се дадени и обврските кои се направени при предвремениот престанок, треба да бидат евидентирани според МСС 37, МСС 39 или МСФИ 4, во зависност од условите.
- 8 Критериумите дадени во пасус 20 од МСС 18 треба да се применуваат на фактите и околностите на секој аранжман при определувањето на тоа кога даден надоместок треба да биде признаен како приход кој ентитетот може да го добие. Треба да бидат земени предвид фактори како што се дали постои континуирана инволвираност во вид на значајни обврски за идно извршување потребни за заработување на надоместок, дали постојат задржани ризици, условите на аранжманите за гаранции и ризикот од враќање на надоместокот. Показатели кои поединечно покажуваат дека признавањето на вкупниот надоместок како приход кога е примен, доколку е примен на почетокот на аранжманот, е несоодветно вклучуваат:
- (а) Обврските за извршување или воздржување од определени значајни активности претставуваат услов за заработување на примениот надоместок па, според тоа,

извршувањето на правно обврзувачкиот аранжман не е најзначајното дејствие кое го бара аранжманот.

- (б) На користењето на респективното средство се ставени ограничувања кои имаат практичен ефект на ограничување и значајно менување на можноста на ентитетот да го користи (на пример, да го потроши, продаде или заложил како колатерал) средството.
 - (в) Можноста за надоместување на износите на надоместоците и можното плаќање на извесен дополнителен износ не е незначајно. Ова се случува кога, на пример,
 - (а) респективното средство не е специјализирано средство коешто на ентитетот му е потребно за извршување на работењето па, според тоа, постои можност ентитетот да може да плати износ за предвремен престанок на аранжманот; или
 - (б) ентитетот треба согласно условите од аранжманот, или има извесно или потполно право да одлучи, да вложи однапред платен износ во средства коишто носат повеќе од незначаен износ на ризик (на пример, девизен, каматен или кредитен ризик). Во овие околности, ризикот вредноста на вложувањето да биде недостатна за задоволување на обврските за плаќањата по наемот не е незначителен па, според тоа, постои можност од ентитетот да се бара за плати извесен износ.
- 9 Надоместокот треба да биде презентираан во извештајот за сеопфатна добивка врз основа на неговата економска суштина и природа.

Обелоденување

- 10 Сите аспекти на аранжманот коишто, во суштина, не вклучуваат наем според МСС 17 треба да бидат земени во предвид при определувањето на соодветните обелоденувања коишто се потребни за разбирање на аранжманот и усвоениот сметководствен третман. Ентитетот треба да го обелодени следното за секој период во кој постои аранжманот:
- (а) Опис на аранжманот, вклучувајќи ги и:
 - (i) респективното средство и сите ограничувања на неговото користење;
 - (ii) времетраењето и останатите значајни услови на аранжманот;
 - (iii) транскациите кои се врзани заедно, вклучувајќи ги и сите опции; и
 - (б) Сметководствениот третман којшто бил применуван за сите примени надоместоци, износот признаен како приход во периодот и линиската ставка во извештајот за сеопфатна добивка во којашто е вклучен.
- 11 Обелоденувањата потребни во согласност со точка 10 од ова толкување треба да бидат дадени поединечно за секој аранжман или збирно за секоја група на аранжмани. Групата претставува групирање на аранжманите со респективните средства од слична природа (на пример, енергетски постројки).

Датум на консензусот

Февруари 2000 година

Датум на стапување во сила

Ова толкување стапува во сила на 31 декември 2001 година. Промените на сметководствените политики треба да бидат евидентирани во согласност со МСС 8.