

КТМФИ Толкување 4

Определување дали аранжманот содржи наем

Повикувања

- МСС 8 Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки
- МСС 16 Недвижности, постројки и опрема (како што е ревидиран во 2003 година)
- МСС 17 Наеми (како што е ревидиран во 2003 година)
- МСС 38 Нематеријални средства (како што е ревидиран во 2004 година)
- КТМФИ 12 Аранжмани за концесија на услуги

Позадина

- 1 Ентитетот може да склучи аранжман, кој содржи трансакција или низа на поврзани трансакции, кој нема правен облик на наем но пренесува право за употреба на некое средство (на пр., ставка на недвижности, постројки или опрема) како возврат за плаќање или низа на плаќања. Примерите за аранжмани кај кои еден ентитет (добавувач) може да пренесе такво право за користење на средство на друг ентитет (купувач) често заедно со поврзани услуги, вклучуваат:
 - Аранжмани за обезбедување на надворешни услуги (на пр., обезбедување на надворешни услуги за функции за обработка на податоци на некој ентитет).
 - Аранжмани во телекомуникациската дејност, кај кои добавувачот на мрежен капацитет склучува договор за да му обезбеди на купувачот права на капацитетот.
 - Земи-или-плати и слични договори, кај кои купувачите мора да извршат определени плаќања без оглед на тоа дали тие ја примаат испораката на производите или услугите од договорот (на пр., земи-или-плати договор за стекнување на значаен дел од производството на генераторот на електрична енергија на добавувачот).
- 2 Ова Толкување обезбедува упатство за определување дали таквите аранжмани се, или содржат, наеми кои можат да бидат евидентирани во согласност со МСС 17. Толкувањето не обезбедува упатство за определување на тоа како треба да се класифицира таквиот наем според тој Стандард.
- 3 Кај некои аранжмани, основното средство кое е предмет на наемот е дел од поголемо средство. Ова Толкување не разгледува како да се утврди кога дел на поголемо средство самото по себе претставува основно средство за целите на примена на МСС 17. Сепак, аранжманите кај кои основното средство би претставувало единица сметка во МСС 16 или МСС 38, се во рамките на делокругот на ова Толкување.

Делокруг

- 4 Ова Толкување не се применува за аранжмани кои:
 - (а) Се, или содржат, наеми кои се исклучени од делокругот на МСС 17.
 - (б) Се аранжмани за концесија на услуги помеѓу јавниот и приватниот сектор во рамките на КТМФИ 12.

Прашања

- 5 Прашањата кои се разгледани во ова Толкување се:
 - (а) Како да се определи дали аранжманот е, или содржи, наем како што е дефинирано во МСС 17.
 - (б) Кога треба да се направи проценка или повторна проценка за тоа дали аранжманот е, или содржи, наем.
 - (в) Доколку аранжманот е, или содржи, наем, како треба да се одделат плаќањата за наемот од плаќањата за кои било други елементи во аранжманот.

Консензус

Определување дали аранжманот е, или содржи, наем

- 6 Определувањето дали аранжманот е, или содржи, наем треба да се заснова на суштината на аранжманот и бара проценка за тоа дали:
- (а) Исполнувањето на аранжманот зависи од употребата на наведено средство или средства
 - (б) Аранжманот пренесува право на употреба на средството.

Исполнување на аранжманот зависи од употребата на наведено средство

- 7 Иако наведено средство може да биде експлицитно идентификувано во некој аранжман, тоа не е предмет на наем доколку исполнувањето на аранжманот не зависи од употребата на наведеното средство. На пример, доколку добавувачот е обврзан да испорача наведена количина на производи или услуги и има право и способност да ги обезбеди тие производи или услуги со употреба на друго средство кое не е наведено во аранжманот, тогаш исполнувањето на аранжманот не зависи од наведеното средство и аранжманот не содржи наем. Обврска за гаранција која дозволува или бара замена на истото или на слични средства кога наведеното средство не работи правилно не исклучува третман како наем. Покрај тоа, одредба во договорот (неизвесна или поинаква) која дозволува или бара од добавувачот од која било причина да замени други средства, на или по наведениот датум, не исклучува третман како наем пред датумот на замената.
- 8 Средството било имплицитно наведено доколку, на пример, добавувачот поседува или изнајмува само едно средство со кое ќе ја исполни обврската и не е економски изводливо или практично добавувачот да ја изврши својата обврска преку употреба на алтернативни средства.

Аранжманот пренесува право на употреба на средството

- 9 Аранжманот го пренесува правото за употреба на средството доколку аранжманот на купувачот (наемателот) му го пренесува правото да ја контролира употребата на основното средство. Правото да ја контролира употребата на основното средство е пренесено доколку е исполнет било кој од следните услови:
- (а) Купувачот има способност или право да работи со средството или да ги насочува другите да работат со средството на начин кој ќе го определи, додека добива или контролира повеќе од незначителен износ од резултатот или друга употреба на средството.
 - (б) Купувачот има способност или право да го контролира физичкиот пристап до основното средство додека добива или контролира повеќе од незначителен износ од резултатот или друга употреба на средството.
 - (в) Фактите и околностите укажуваат на тоа дека е далечно дека една или повеќе страни, освен купувачот, ќе бараат повеќе од значаен износ од резултатот или друга употреба кои ќе бидат произведени или генерирани од страна на средството во текот на времетраењето на аранжманот, и цената која купувачот ќе ја плати за резултатот не е фиксно определена по единица резултат според договорот, ниту е еднаква на тековната пазарна цена по единица резултат на датумот на испорака на резултатот.

Проценка или повторна проценка на тоа дали аранжманот е, или содржи, наем

- 10 Проценката на тоа дали аранжманот содржи наем треба да се направи на почетокот на аранжманот, што е пораниот датум од датумот на аранжманот или датумот на обврзување на страните кон основните услови на аранжманот, врз основа на сите факти и околности. Повторна проценка за тоа дали аранжманот содржи наем, по започнување на аранжманот, треба да се направи само доколку е исполнет кој било од следните услови:
- (а) Постои промена во условите на договорот, освен доколку промената само го обновува или го продолжува аранжманот.
 - (б) Се извршува опцијата за обновување или страните на аранжманот договориле продолжување, освен доколку условот за обновувањето или продолжување не бил првично вклучен во условот на наемот во согласност со точка 4 на МСС 17. Обновување или продолжување на аранжманот

кое не вклучува модифицирање на кој било услов во првобитниот аранжман пред крајот на рокот на првобитниот аранжман треба да се оцени според точките 6 – 9 само во поглед на периодот на обновувањето или продолжувањето.

- (в) Постои промена во определувањето на тоа дали исполнувањето зависи од одредено средство.
- (г) Постои значајна промена на средството, на пример значајна физичка промена на недвижности, постројки или опрема.

11 Повторната проценка на аранжманот треба да се заснова на фактите и околностите на датумот на повторната проценка, вклучувајќи го преостанатиот рок на аранжманот. Промени на проценки (на пример, проценетиот износ на резултат кој треба да се испорача на купувачот или други потенцијални купувачи) не би иницирале повторна проценка. Доколку аранжманот е повторно проценет и е утврдено дека содржи наем (или дека не содржи наем), треба да се примени (или да престане да се применува) сметководство за наеми од:

- (а) Во случајот на (а), (в) или (г) во точка 10, кога ќе настане промената на околностите која доведува до повторна проценка.
- (б) Во случајот на (б) во точка 10, почетокот на периодот на обновувањето или продолжувањето.

Одделување на плаќањата за наем од другите плаќања

12 Доколку аранжманот содржи наем, страните на аранжманот треба да ги применуваат барањата на МСС 17 за елементите на наем во аранжманот, освен доколку не се изземени од тие барања во согласност со точка 2 на МСС 17. Според тоа, доколку аранжманот содржи наем, тој наем треба да се класифицира како финансиски наем или оперативен наем во согласност со точките 7 – 9 на МСС 17. Другите елементи на аранжманот кои не се во рамките на делокругот на МСС 17 треба да се евидентираат во согласност со други стандарди.

13 За целите на примена на барањата на МСС 17, плаќањата и другите надоместоци кои се бараат со аранжманот треба да бидат одделени на почетокот на аранжманот, или по повторната проценка, на оние кои се за наемот и оние кои се за другите елементи, врз основа на нивните објективни вредности. Минималните плаќања за наем како што се дефинирани во точка 4 на МСС 17 ги вклучуваат само плаќањата за наемот (т.е. правото за користење на средството) и ги исклучуваат плаќањата за други елементи на аранжманот (на пр., за услуги и трошокот за влезните ставки).

14 Во некои случаи, одделувањето на плаќањата за наемот од плаќањата за други елементи во аранжманот, од купувачот ќе бара да користи техника на проценка. На пример, купувачот може да ги процени плаќањата за наем преку повикување на договор за наем за споредливи средства кој не содржи други елементи, или преку проценка на плаќањата за другите елементи во аранжманот преку повикување на споредливи договори и потоа да ги одземе овие плаќања од вкупните плаќања според аранжманот.

15 Доколку купувачот заклучи дека плаќањата не можат веродостојно да се одделат, тој треба:

- (а) Во случајот на финансиски наем, да признае средство и обврска по износ кој е еднаков на објективната вредност на основното средство кое било идентификувано во точките 7 и 8 како предмет на наемот. Последователно обврската треба да се намали како што се вршат плаќањата и да се признае специфичниот финансиски трошок користејќи ја инкременталната каматна стапка на позајмување на купувачот.*
- (б) Во случајот на оперативен наем, да ги третира сите плаќања според аранжманот како плаќања за наем за целите на придржување кон барањата за обелоденување на МСС 17, но
 - (i) Да ги обелодени тие плаќања одделно од минималните плаќања за наем за други аранжмани кои не вклучуваат плаќања за елементи кои не се наем.
 - (ii) Да наведе дека обелоденетите плаќања исто така вклучуваат и плаќања за елементи од договорот кои не се наем.

Датум на стапување на сила

16 Ентитетот треба да го применува ова Толкување за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2006 година. Се охрабрува примена и пред тој датум. Доколку ентитетот го применува ова

* т.е. инкременталната каматна стапка за позајмување на наемателот како што е дефинирана во точка 4 на МСС 17.

Толкување за период кој почнува пред 1 јануари 2006 година, тогаш ентитетот треба да го обелодени тој факт.

- 16А Ентитетот треба да го применува дополнувањето на точка 4(б) за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2008 година. Доколку ентитетот го применува КТМФИ 12 за период пред овој датум, тогаш дополнувањето треба да се примени за тој период.

Преодна одредба

- 17 МСС 8 специфицира како ентитетот ја применува промената на некоја сметководствена политика која произлегува од првичната примена на некое Толкување. Од ентитетот не се бара да се придржува кон тие барања кога за прв пат го применува ова Толкување. Доколку ентитетот го користи ова изземање, тој треба да ги применува точките 6 – 9 на Толкувањето за аранжманите кои постоеле на почетокот на најпрвиот период за кој се презентирани споредбени информации според МСФИ врз основа на фактите и околностите кои постоеле на почетокот на тој период.