

МСФИ 16: Лизинзи – Модификација лизинга

Модификација лизинга је свака измена обима лизинга или закупнине у односу на изворне услове лизинга (примера ради, додавање или одузимање права коришћења једне или више ставки предметне имовине, односно продужавање или скраћивање споразумом уређеног трајања лизинга). МСФИ 16 Додатак А: Дефиниције

Корисник лизинга модификацију лизинга обрачунава као посебан лизинг онда када:

- а) Та модификација проширује обим лизинга додајући му право на коришћење једне или више додатних ставки имовине; и уједно
- б) се закупнина повећава сразмерно самосталној цени датог проширења обима и свих неопходних усклађивања те самосталне цене како би одражавала околности конкретног споразума. МСФИ 16. 44

У односу на модификације лизинга које се не обрачунавају као посебан лизинг са даном ступања на снагу тих модификација корисник лизинга је дужан:

- а) распоредити накнаду из модификованог споразума применом параграфа 13 – 16;
- б) утврдити трајање модификованог лизинга применом параграфа 18 – 19;
- с) извршити поновно одмеравање обавеза по основу лизинга и то по ревидираној дисконтној стопи. Ревидирана дисконтна стопа се утврђује као каматна стопа садржана у лизингу за преостали период трајања лизинга ако је ту стопу могуће лако утврдити, односно као инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга са даном ступања дате модификације на снагу онда када каматну стопу садржану у лизингу није могуће лако утврдити. МСФИ 16. 45

Код модификација лизинга које се не обрачунавају као посебан лизинг, корисник лизинга поновно одмерава обавезе по основу лизинга тако што:

- а) умањује књиговодствену вредност имовине са правом коришћења како би одражавала делимично или потпуно отказивање лизинга за оне модификације којима се смањује обим лизинга. Корисник лизинга је сваки добитак или губитак у вези са делимичним или потпуним отказивањем лизинга дужан признати у оквиру добитка или губитка;
- б) врши одговарајуће усклађивање код имовине са правом коришћења за све друге модификације лизинга.

Пример 1 – модификација која је посебни лизинг

Корисник лизинга улази у лизинг од 10 година за 2.000 квадратних метара пословног простора. На почетку шесте године корисник и даваоц лизинга се споразумевају о амандману на оригинални лизинг по којем се у преосталих пет година укључује додатних 3.000 квадратних метара пословног простора у истој пословној згради. Додатни простор ће бити расположив за коришћење кориснику лизинга на крају другог квартала у шестој години. Повећање у укупној накнади за лизинг је пропорционално са текућом тржишном стопом закупнине за нових 3.000 квадратних мера пословног простора, прилагођено за дисконт који корисник лизинга прима и који рефлектује чињеницу да даваоц лизинга неће имати трошкове које би имао приликом изнајмљивања истог простора новом закупцу (нпр. трошкови маркетинга).

Корисник лизинга обухвата модификацију као посебан лизинг, посебан у односу на оригинални лизинг од 10 година. Ово је због тога што модификација омогућава кориснику лизинга додатно право на употребу предметне имовине, и повећање накнаде је пропорционално са самосталном продајном ценом за додатну имовину са правом коришћења прилагођеном да одражава околности у уговору. У овом примеру, додатна предметна имовина је нових 3.000 квадратних метара за пословни простор. Према томе, на први дан трајања новог лизинга (на крају другог квартала шесте године) корисник лизинга признаје имовину са правом коришћења и обавезе по основу лизинга повезане са лизингом додатних 3.000 квадратних метара пословног простора. Корисник лизинга не врши било каква прилагођавања у рачуноводству оригиналног лизинга од 2.000 квадратних метара пословног простора због ове модификације.

Пример 2 – модификација која повећава обим лизинга помоћу проширења трајања лизинга

Корисник лизинга улази у десетогодишњи лизинг 5.000 квадратних метара пословног простора. Годишња лизинг плаћања су 100.000 НЈ и плаћају се на крају сваке године. Имплицитна каматна стопа садржана у лизингу не може бити непосредно одређено. Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга на први дан трајања лизинга је 6% годишње. На почетку седме године, корисник лизинга и даваоц лизинга се споразумевају о амандману на оригинални лизинг који ће продужити трајање лизинга за четири године. Годишња лизинг плаћања су непромењена (тј. 100.000 НЈ које се плаћају на крају сваке године од седме до четрнаесте године). Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга на почетку седме године је 7% годишње. На дан модификације (почетак седме године) корисник лизинга поново одмерава обавезе по основу лизинга на основу:

- а) преосталог периода трајања лизинга од 8 година,
- б) годишњих плаћања од 100.000 НЈ, и
- с) инкременталне стопе позајмљивања корисника лизинга од 7% годишње.

Модификоване обавезе по основу лизинга износе 597.130 НЈ. Обавезе по основу лизинга непосредно пре модификације (укључујући и признате расходе камате до шесте године) су 346.511 НЈ. Корисник лизинга признаје разлику између књиговодствене вредности модификоване обавезе по основу лизинга и књиговодствене обавезе по основу лизинга непосредно пре модификације (250.619 НЈ) као прилагођавање имовине са правом коришћења.

Пример 3 – модификација која смањује обим лизинга

Корисник лизинга улази у десетогодишњи лизинг 5.000 квадратних метара пословног простора. Годишња лизинг плаћања су 50.000 НЈ и плаћају се на крају сваке године. Имплицитна каматна стопа садржана у лизингу не може бити непосредно одређено. Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга на први дан трајања лизинга је 6% годишње. На почетку шесте године корисник лизинга и даваоц лизинга се споразумевају о амандману на оригинални лизинг по коме се простор смањује за 2.500 квадратних метара у односу на оригинално уговорени простор почев од краја првог квартала шесте године. Годишња фиксна лизинг плаћања (од шесте године до десете

године) су 30.000 НЈ. Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга на почетку шесте године је 5% годишње.

На ефективни дан модификације (на почетку шесте године) корисник лизинга поново одмерава обавезе по основу лизинга на основу:

- а) преосталог трајања лизинга од пет година,
- б) годишњих плаћања од 30.000 НЈ, и
- с) инкременталне стопе позајмљивања корисника лизинга од 5% годишње.

Ово је једнако 129.884 НЈ.

Корисник лизинга одређује пропорционално смањење књиговодствене вредности имовине са правом коришћења на основу преостале имовине са правом коришћења (тј. 2.500 квадратних метара што је кореспондентно 50% од оригиналне имовине са правом коришћења).

50% од имовине са правом коришћења пре модификације (184.002 НЈ) је 92.001 НЈ. 50% од обавеза по основу лизинга пре модификације (210.618 НЈ) је 105.309 НЈ. Консеквентно, корисник лизинга смањује књиговодствену вредност имовине са правом коришћења за 92.001 НЈ и обавезе по основу лизинга за 105.309 НЈ.

Корисник лизинга признаје разлику између смањења обавеза по основу лизинга и смањења имовине са правом коришћења ($105.309 \text{ НЈ} - 91.001 \text{ НЈ} = 13.308 \text{ НЈ}$) као добитак у билансу успеха на ефективни датум модификације (на почетку шесте године).

Корисник лизинга признаје разлику између преосталих обавеза по основу лизинга од 105.309 НЈ и модификованих обавеза по основу лизинга од 129.884 НЈ (што је једнако 24.575 НЈ) као прилагођавање имовине са правом коришћења што одражава промене у висини лизинг плаћања и ревидираној дисконтној стопи.

Пример 4 – модификација која уједно повећава и смањује обим лизинга

Корисник лизинга улази у десетогодишњи лизинг 2.000 квадратних метара пословног простора. Годишња лизинг плаћања су 100.000 НЈ и плаћају се на крају сваке године. Имплицитна каматна стопа садржана у лизингу не може бити непосредно одређено. Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга на први дан трајања лизинга је 6% годишње. На почетку шесте године корисник и даваоц лизинга се споразумевају око амандмана на оригинални лизинг да:

- а) укључе додатних 1.500 квадратних метара пословног простора у истој згради од почетка шесте године, и
- б) смање трајање лизинга са 10 година на осам година.

Годишња фиксан плаћања за 3.500 квадратних метара су 150.000 НЈ на крају сваке године (од шесте до десете године). Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга је 7% годишње на почетку шесте године. Накнада за повећање обима од 1.500 квадратних метара није сразмерна са самосталном продајном ценом за повећање које одражава околности из уговора. Консеквентно, лизинг се не обрачунава као посебан лизинг.

Имовина са правом коришћења пре модификације и обавезе по основу лизинга пре модификације повезани са овим лизингом су следећи.

Обавезе по основу лизинга					Имовина са правом коришћења		
	Почетни салдо	6% расходи камате	Лизинг плаћања	Крајњи салдо	Почетно стање	Трошкови амортизације	Крајњи салдо
Година	НЈ	НЈ	НЈ	НЈ	НЈ	НЈ	НЈ
1	736.009	44.160	(100.000)	680.169	736.009	(73.601)	662.408
2	680.169	40.810	(100.000)	620.979	662.408	(73.601)	588.807
3	620.979	37.259	(100.000)	558.238	588.807	(73.601)	515.206
4	558.238	33.494	(100.000)	491.732	515.206	(73.601)	441.605
5	491.732	29.504	(100.000)	421.236	441.605	(73.601)	368.004
6	421.236				368.004		

На ефективни датум модификације (почетак шесте године) корисник лизинга поново одмерава обавезе по основу лизинга на основу:

- а) преосталог трајања лизинга од три године,
- б) годишњих плаћања од 150.000 НЈ, и
- с) инкременталне стопе позајмљивања корисника лизинга од 7% годишње.

Модификоване обавезе су једнаке 393.647 НЈ, од чега

- а) 131.216 НЈ се односи на повећање од 50.000 НЈ у годишњим лизинг плаћањима од шесте године до осме године, и
- б) 262.431 НЈ се односи на лизинг плаћања од 100.000 НЈ у преостале три године од шесте године до осме године.

Смањење у трајању лизинга

На ефективни датум (почетак шесте године) имовина са правом коришћења пре модификације је 368,004 НЈ. Корисник лизинга одређује пропорционално смањење имовине са правом коришћења на основу преостале имовине са правом коришћења за оригиналних 2.000 квадратних метара пословног простора (тј. преостале три године трајања лизинга а не пет година). Преостале имовине са правом коришћења за оригиналних 2.000 квадратних метара пословног простора је 220.802 НЈ (тј. 368.004: 4 X 3 године).

На ефективни датум модификације (почетак шесте године) обавезе по основу лизинга пре модификације су 421.236 НЈ. Преостале обавезе по основу лизинга за оригиналних 2.000 квадратних метара пословног простора су 267.301 НЈ (тј. садашња вредност три годишња лизинг плаћања од 100.000 НЈ, дисконтвана са оригиналном дисконтном стопом од 6% годишње).

Консеквентно, корисник лизинга смањује књиговодствену вредност имовине са правом коришћења за 147.202 НЈ (368.004 НЈ – 220.802 НЈ) и књиговодствену вредност обавеза

по основу лизинга за 153.935 НЈ (421.236 НЈ – 267.301 НЈ). Корисник лизинга признаје разлику између смањења обавеза по основу лизинга и смањења имовине са правом коришћења (153.935 НЈ – 147.201 НЈ = 6.733 НЈ) као добитак у билансу успеха на ефективни дан модификације (почетак шесте године).

	Дугује	Потражује
Обавезе по основу лизинга	153.935 НЈ	
Имовина са правом коришћења		147.202 НЈ
Добитак		6.733 НЈ

На ефективни датум модификације (на почетку шесте године) корисник лизинга признаје ефекте поновног одмеравања преосталих обавеза по основу лизинга које одражавају ревидирану дисконтну стопу од 7% годишње, што је 4.870 НЈ (267.301 НЈ – 262.431 НЈ) као прилагођавање имовине са правом коришћења.

	Дугује	Потражује
Обавезе по основу лизинга	4.870 НЈ	
Имовина са правом коришћења		4.870 НЈ

Повећање изнајмљеног простора

На први дан трајања лизинга за додатних 1.500 квадратних метара пословног простора (почетак шесте године) корисник лизинга признаје повећање обавеза по основу лизинга повезано са повећањем обима у износу од 131.216 НЈ (садашња вредност три годишња лизинг плаћања од 50.000 НЈ, дисконтвано са ревидираном дисконтном стопом од 7% годишње, као прилагођавање имовине са правом коришћења).

	Дугује	Потражује
Имовина са правом коришћења	131.216 НЈ	
Обавезе по основу лизинга		131.216 НЈ

Модификована имовина са правом коришћења и модификоване обавезе по основу лизинга су следећи.

Обавезе по основу лизинга					Имовина са правом коришћења		
	Почетни салдо	7% расходи камате	Лизинг плаћања	Крајњи салдо	Почетно стање	Трошкови амортизације	Крајњи салдо
Година	НЈ	НЈ	НЈ	НЈ	НЈ	НЈ	НЈ
6	393.647	27.556	(150.000)	271.203	347.148	(115.716)	231.432
7	271.203	18.984	(150.000)	140.187	231.432	(115.716)	115.716
8	140.187	9.813	(150.000)	-	115.716	(115.716)	-

Пример 5 – модификација која само мења накнаду

Корисник лизинга улази у десетогодишњи лизинг 5.000 квадратних метара пословног простора. На почетку шесте године корисник лизинга и даваоц лизинга се слажу око амандмана на оригинални лизинг по којем се у преосталих пет година смањују лизинг плаћања са 100.000 НЈ по години на 95.000 НЈ по години. Имплицитна каматна стопа садржана у лизингу не може бити непосредно одређена. Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга на први дан трајања лизинга је 6% годишње. Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга на почетку шесте године је 6% годишње. Годишња лизинг плаћања се плаћају на крају сваке године. На ефективни датум модификације (почетак шесте године) корисник лизинга поново одмерава обавезе по основу лизинга на основу:

- а) Преосталог периода трајања лизинга од пет година,
- б) Годишњих плаћања од 95.000 НЈ, и
- с) Инкременталне стопе позајмљивања корисника лизинга од 7% годишње.

Корисник лизинга признаје разлику између књиговодствене вредност модификованих обавеза (389.519 НЈ) и обавеза по основу лизинга непосредно пре модификације (421.236 НЈ) од 31.717 НЈ као прилагођавање имовине са правом коришћења.¹

Приредио: Драженко Лукач

¹ Извор: Applying IFRS, A look at the new leases standard, EY, August 2016.