

МСФИ 16: Лизинзи – Рачуноводствено обухватање подзакупа

Подзакуп је трансакција поновног изнајмљивања имовине од корисника лизинга (посредног даваоца лизинга) некој трећој страни при чему лизинг (основни лизинг) између основног даваоца лизинга и корисника лизинга и даље остаје на снази. МСФИ 16 Додатак А Дефиниције појмова

Корисник лизинга често улази у споразум о подзакупу изнајмљене имовине трећој страни док је оригинални уговор о лизингу још важећи. У овом споразуму једна страна страна делује као обоје, и корисник лизинга и даваоц лизинга исте предметне имовине. Оригинални лизинг се често приказује као основни (главни) лизинг, а оригинални корисник лизинга се често приказује као посредни даваоц лизинга, и корисник лизинга се често приказује као подзакупац.



У случајевима када корисник лизинг имовину да, односно очекује да ће је дати у подзакуп, основни лизинг се не може сматрати лизингом мале вредности. МСФИ 16. Б 7

Код класификације подзакупа, посредник у својству даваоца лизинга, подзакуп сврстава као финансијски, односно оперативни како следи:

- а) Уколико је основни лизинг краткорочни лизинг, који је субјект као корисник лизинга обрачунао у складу са параграфом 6, подзакуп се класификује као оперативни лизинг;
- б) У супротном, подзакуп се класификује позивањем на право коришћења имовине које произилази из основног лизинга уместо на саму предметну имовину (на пример, некретнине, постројења или опрема која је предмет лизинга). МСФИ 16. Б. 58

Илустрација 1 – Класификација под лизинга

Ентитет Ф (оригинални корисник лизинга / посредни даваоц лизинга) изнајмљује грађевински објект на пет година. Грађевински објект има економски век од 30 година. Ентитет Ф даје у подзакуп грађевински објект на период од четири године. Подзакуп се класификује уз повезивање на имовину са правом коришћења из основног лизинга (а не предметним грађевинским објектом). На пример, када се процењује критеријум корисног века, трајање подзакупа од четири године се пореди са корисним веком имовине са правом коришћења из основног лизинга од пет година, а не економски век од 30 година грађевинског објекта, и ово резултира да се подзакуп класификује као финансијски лизинг.

Посредник у својству даваоца лизинга обрачунава подзакуп на следећи начин:

- Ако је подзакуп класификован као оперативни лизинг, оригинални корисник лизинга наставља да обрачунава обвезе по основу лизинга и имовину са правом коришћења из основног лизинга слично као и за остале лизинге. Ако укупни преостали трошкови лизинга из основног лизинга превазилазе антиципиране приходе од подзакупа, то може указивати да је имовина са правом коришћења из основног лизинга обезвређена. Имовина са правом коришћења се тестира за обезвређење по МРС 36 Умањење вредности имовине.
- Ако је закуп класификован као финансијски лизинг, оригинални корисник лизинга престаје да признаје имовину са правом коришћења из основног лизинга, на први дан трајања подзакупа и наставља да обрачунава обавезе по основу лизинга из оригиналног лизинга у складу са рачуноводственим моделом корисника лизинга. Оригинални корисник лизинга као посредник у својству лизинга признаје нето инвестицију у подзакуп и тестира ту инвестицију за обезвређење.

МСФИ 16 даје следећа два примера за примену захтева за посредника у својству даваоца лизинга који улази у основни лизинг и подзакуп исте предметне имовине.

Пример – Подзакуп класификован као финансијски лизинг

Основни лизинг – Посредник у својству даваоца лизинга улази у петогодишњи лизинг 5.000 квадратних метара пословног простора (основни лизинг) са ентитетом А (основни даваоц лизинга).

Подзакуп – на почетку треће године оригинални корисник лизинга издаје у подзакуп за преостале три године свих 5.000 квадратних метара пословног простора.

Посредник у својству даваоца лизинга класификује подзакуп уз повезивање са имовином са правом коришћења проистеклом из основног лизинга. Посредник у својству даваоца лизинга класификује подзакуп као финансијски лизинг, узимајући у обзир захтеве из МСФИ 16. 61-66.

Када посредник у својству даваоца лизинга уђе у подзакуп, посредник у својству даваоца лизинга:

- а) Престаје да признаје имовину са правом коришћења повезану са основним лизингом коју је пренео у подзакуп и признаје нето инвестицију у подзакуп;
- б) Признаје разлику између имовине са правом коришћења и нето инвестиције у подзакуп у билансу успеха; и
- с) Задржава обавезе по основу лизинга које се односе на основни лизинг у његовом билансу стања. Ове обавезе представљају лизинг плаћања која дугује даваоцу лизинга из основног лизинга.

Током трајања подзакупа, посредник у својству даваоца лизинга признаје обоје и приходе од камате од подзакупа и расходе камате по основу основног лизинга.

Пример – Подзакуп класификован као оперативни лизинг

Основни лизинг – Посредник у својству даваоца лизинга улази у петогодишњи лизинг 5.000 квадратних метара пословног простора (основни лизинг) са ентитетом А (основни даваоц лизинга).

Подзакуп – на први дан трајања основног лизинга, посредник у својству даваоца лизинга даје у закуп на период од две године 5.000 квадратних метара пословног простора.

Посредник у својству даваоца лизинга класификује подзакуп уз повезивање на имовину са правом коришћења проистеклу из основног лизинга. Посредник у својству даваоца лизинга класификује подзакуп као оперативни лизинг, узимајући у обзир захтеве из МСФИ 16. 61-66.

Када посредник у својству даваоца лизинга уђе у подзакуп, посредник у својству даваоца лизинга задржава обавезе по основу лизинга и имовину са правом коришћења повезане са основним лизингом у његовом билансу стања.

За време трајања подзакупа, посредник у својству даваоца лизинга:

- а) Признаје трошкове амортизације имовине са правом коришћења и расходе камате по основу обавеза по основу лизинга; и
- б) Признаје приход од закупнине по основу подзакупа.¹

Аутор: Драженко Лукач

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