

Међународни стандард финансијског извештавања 16 *Лизинг*

Циљ

- 1 Циљ овог стандарда је да установи принципе за признавање, одмеравање, презентовање и обелодањивање лизинга. Стандард има за циљ да обезбеди да и корисници и даваоци лизинга пружају релевантне информације на начин који веродостојно одражава предметне трансакције. Те информације корисницима финансијских извештаја дају основ за процену ефеката лизинга на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине ентитета.
- 2 Приликом примене овог стандарда ентитет треба да размотри услове *уговора* и све релевантне чињенице и околности. Ентитет треба да примењује овај стандард доследно на све уговоре са сличним обележјима и у сличним ситуацијама.

Делокруг

- 3 Ентитет треба да примењује овај стандард на све облике лизинга, укључујући лизинг *имовине са правом коришћења* уређене *уговорима о подзакупу* осим:
 - (а) лизинга који се односе на истраживање или коришћење минерала, нафте, природног гаса и сличних необновљивих ресурса;
 - (б) лизинга који се односе на биолошка средства из делокруга IAS 41 *Пољопривреда* која држи корисник лизинга;
 - (ц) уговора о концесијама за пружање услуга из делокруга IFRIC 12, *Уговори о концесији за пружање услуга*;
 - (д) лиценци којима давалац лизинга уступа право коришћења интелектуалне својине а које су у делокругу IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*; и
 - (е) права која држи корисник лизинга на основу лиценцих уговора из делокруга IAS 38 *Нематеријална имовина* као што су филмови, видео записи, представе, рукописи, патенти и ауторска права.
- 4 Корисник лизинга може, али се од њега не захтева, да примењује овај стандард на лизинг нематеријалне имовине осим оних описаних у параграфу 3(е).

Изузећа од признавања (параграфи Б3 – Б8)

- 5 Корисник лизинга може да одабере да не примењује захтеве из параграфа 22-49 за:
 - (а) *краткорочни лизинг*; и
 - (б) лизинг чији је *предмет* имовина мале вредности (описан у параграфима Б3–Б8).
- 6 У случајевима када корисник лизинга одлучи да не примењује захтеве из параграфа 22-49 на краткорочне или на лизинге који се односе на имовину мале вредности, сва плаћања повезана са таквим лизингом признају се као расход на праволинијској основи током трајања лизинга или на некој другој систематској основи. Корисник лизинга неку другу систематску основу примењује онда када она боље репрезентује образац користи коју корисник лизинга има од имовине која је предмет лизинга.
- 7 Када корисник лизинга рачуноводствено обухвата краткорочни лизинг у складу са параграфом 6, такав лизинг корисник лизинга треба да сматра новим лизингом у сврхе овог стандарда ако:
 - (а) је дошло до *модификације лизинга*; или

- (б) је дошло до промене периода трајања лизинга (на пример, ако корисник лизинга искористи опцију коју није укључио код претходног утврђивања тог периода).
- 8 Избор начина рачуноводственог обухватања краткорочних лизинга врши се према класи имовине на коју се односи право коришћења. Класа подразумева групу ставки имовине сличне природе и начина употребе у пословању ентитета. Када је реч о облицима лизинга који се односе на имовину мале вредности, овај избор може да се врши посебно за сваки уговор о лизингу.

Идентификација лизинга (параграфи Б9 – Б33)

- 9 На дан закључења уговора ентитет треба да процени да ли уговор представља уговор о лизингу, односно да ли садржи елементе лизинга. Уговор је уговор о лизингу, односно садржи елементе лизинга уколико се њиме уступа право контроле над коришћењем одређене имовине током датог периода у замену за накнаду. У параграфима Б9 - Б31 дата су упутства за вршење процене да ли неки уговор представља уговор о лизингу, односно садржи елементе лизинга.
- 10 Период коришћења може да се дефинише и као обим у ком се одређена имовина користи (на пример, као број производних јединица који ће произвести коришћењем нека ставка опреме).
- 11 Само у случају промене услова уговора ентитет треба да преиспита да ли неки уговор представља уговор о лизингу, односно садржи елементе лизинга.

Раздвајање компоненти уговора

- 12 Код уговора који представљају уговоре о лизингу, односно садрже елементе лизинга, ентитет треба да посебно рачуноводствено обухвати сваку компоненту лизинга у оквиру уговора као лизинг у односу на компоненте које се не тичу лизинга, осим ако не користи практично решење из параграфа 15. Параграфи Б32 – Б33 садрже упутства за раздвајање компоненти уговора.

Корисник лизинга

- 13 Код уговора који садрже компоненту лизинга, али и једну или више додатних компоненти које представљају, односно не представљају лизинг, корисник лизинга распоређује накнаду предвиђену уговором на све компоненте лизинга на основу релативне самосталне цене дате компоненте лизинга и укупне самосталне цене компоненти које не представљају лизинг.
- 14 Релативна самостална цена компоненти лизинга и компоненти које не представљају лизинг утврђује се на основу цене коју би давалац лизинга или сличан добављач зарачунали ентитету за дату или сличну компоненту, одвојено. Уколико уочљива самостална цена није доступна, корисник лизинга врши процену те цене максимално се служећи доступним подацима.
- 15 Као практично решење, корисник лизинга може да одабере, према врсти имовине која је предмет лизинга, да не одваја компоненте лизинга од оних које не представљају лизинг и да уместо тога сваку компоненту лизинга и све евентуалне са њом повезане компоненте које не представљају лизинг, обрачунава као јединствену компоненту лизинга. Корисник лизинга не користи ово практично решење код уграђених деривата који задовољавају критеријуме из параграфа 4.3.3. IFRS 9 *Финансијски инструменти*.
- 16 Осим у случајевима примене практичног решења из параграфа 15, корисник лизинга компоненте које не представљају лизинг рачуноводствено обухвата у складу са другим применљивим стандардима.

Давалац лизинга

- 17 Код уговора који садрже компоненту лизинга, али и једну или више додатних компоненти које представљају, односно не представљају компоненте лизинга, давалац лизинга накнаду предвиђену уговором распоређује у складу са параграфима 73-90 IFRS 15.

Трајање лизинга (параграфи Б34 – Б41)

- 18 Ентитет треба да одреди трајање лизинга као неопозиви период трајања лизинга, заједно са:
- (а) периодима обухваћеним сваком евентуалном опцијом продужења лизинга уколико постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга искористити ту опцију; и
 - (б) периодима обухваћеним сваком евентуалном опцијом раскидања лизинга уколико постоји реална вероватноћа да корисник лизинга неће искористити ту опцију.
- 19 Приликом процењивања постојања реалне вероватноће да ће корисник лизинга искористити опцију продужења лизинга, односно да неће искористити опцију раскидања лизинга, ентитет узима у обзир све релевантне чињенице и околности које стварају економски подстицај за корисника лизинга да искористи опцију продужења лизинга, односно да не искористи опцију раскидања лизинга, као што је то описано у параграфима Б37 – Б40.
- 20 Корисник лизинга треба да поново процени реалну вероватноћу коришћења опције продужења, односно некоришћења опције раскидања лизинга код сваког значајног догађаја или значајне промене околности:
- (а) над којима корисник лизинга има контролу; и
 - (б) које утичу на реалну вероватноћу да ће корисник лизинга искористити неку од опција које није укључио код претходног одређивања трајања лизинга, односно да неће искористити неку од опција коју јесте укључио код ранијег одређивања трајања лизинга (како је описано у параграфу Б41).
- 21 Ентитет треба да ревидира период трајања лизинга у случају промене неопозивог периода лизинга. На пример, неопозиви период лизинга се мења:
- (а) када корисник лизинга искористи опцију коју ентитет није укључио код претходног одређивања трајања лизинга;
 - (б) када корисник лизинга не искористи опцију коју је ентитет укључио код претходног одређивања трајања лизинга;
 - (ц) у случају догађаја који уговорно обавезује корисника лизинга да искористи опцију коју ентитет није укључио код претходног одређивања трајања лизинга; или
 - (д) у случају догађаја који уговорно забрањује кориснику лизинга да искористи опцију коју је ентитета укључио код претходног одређивања трајања лизинга.

Корисник лизинга

Признавање

- 22 **Од првог дана трајања лизинга, корисник лизинга признаје имовину с правом коришћења и обавезу по основу лизинга.**

Одмеравање

Почетно одмеравање

Почетно одмеравање имовине са правом коришћења

- 23 **На датум почетка лизинга, корисник лизинга треба да одмери имовину на коју има право коришћења по набавној вредности.**
- 24 Набавна вредност имовине са правом коришћења укључује:
- (а) износ почетно одмерене обавезе по основу лизинга, како је описано у параграфу 26;
 - (б) сва плаћања по основу лизинга извршена на дан или пре првог дана трајања лизинга, умањено за све евентуалне *примљене подстицаје* у вези са лизингом;
 - (ц) све *почетне директне трошкове* које је узроковао корисник лизинга; и

- (д) процену трошкова које ће корисник лизинга имати приликом демонтаже и уклањања имовине која је предмет лизинга, обнављања локације на којој се имовина налази или враћања имовине у стање одређено условима уговора о лизингу, осим ако ти трошкови нису настали за потребе производње залиха. Обавеза за наведене трошкове по корисника лизинга настаје с првим даном трајања лизинга или као последица коришћења имовине која је предмет лизинга током одређеног периода.
- 25 Корисник лизинга трошкове из тачке 24(д) признаје као део набавне вредности имовине с правом коришћења у тренутку када настане обавеза за њих. Корисник лизинга примењује IAS 2 *Залихе* на трошкове настале током одређеног периода као последица употребе имовине с правом коришћења за производњу залиха у том периоду. Обавезе за те трошкове које се рачуноводствено обухватају у складу с овим стандардом или IAS 2 признају се и одмеравају применом IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

Почетно одмеравање обавезе по основу лизинга

- 26 **На први дан трајања лизинга, корисник лизинга обавезу по основу тог лизинга одмерава по садашњој вредности свих плаћања у вези са лизингом која нису извршена на тај дан. Та плаћања треба да се дисконтују по каматној стопи садржаној у лизингу ако та стопа може лако да се утврди. У случајевима кад та каматна стопа не може лако да се утврди, корисник лизинга примењује инкременталну каматну стопу позајмљивања за корисника лизинга.**
- 27 Плаћања за лизинг укључена у одмеравање обавезе по основу лизинга на први дан његовог трајања обухватају следећа плаћања за право коришћења имовине која је предмет лизинга током трајања лизинга а која нису измирена на први дан трајања лизинга:
- (а) *фиксна плаћања* (укључујући суштинска фиксна плаћања описана у параграфу Б42), умањена за све примљене подстицаје у вези са лизингом;
 - (б) *варијабилна плаћања по основу лизинга* која зависе од одређеног индекса или стопе и која су почетно одмерена према том индексу или стопи на први дан трајања лизинга (као што је описано у параграфу 28);
 - (ц) износе за које се очекује да доспеју на плаћање кориснику лизинга у оквиру *гарантоване резидуалне вредности*;
 - (д) цену коришћења опције откупа уколико постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга искористити ту опцију (процењену на основу фактора описаних у параграфима Б37–Б40); и
 - (е) казне за раскидање лизинга, уколико период трајања лизинга показује да је корисник лизинга искористио ту опцију.
- 28 Варијабилна плаћања по основу лизинга која зависе од индекса или стопе из параграфа 27(б) укључују, на пример, плаћања повезана са индексом потрошачких цена, са референтним каматним стопама (попут ЛИБОР-а), односно плаћања која се мењају како би одражавала промене тржишних цена закупа.

Накнадно одмеравање

Накнадно одмеравање имовине са правом коришћења

- 29 **Након првог дана трајања лизинга, корисник лизинга имовину са правом коришћења одмерава по моделу набавне вредности, осим у случају да примењује неки од модела одмеравања из параграфа 34 и 35.**

Модел набавне вредности

- 30 Код примене модела набавне вредности, корисник лизинга треба да одмерава имовину са правом коришћења по набавној вредности:
- (а) умањеној за сваку евентуалну акумулирану амортизацију и губитке од умањења вредности; и
 - (б) усклађеној за евентуална поновна одмеравања обавезе по основу лизинга из параграфа 36(ц).

- 31 Корисник лизинга треба да код амортизације имовине са правом коришћења примењује захтеве у погледу амортизације из IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*, уз уважавање захтева из параграфа 32.
- 32 Уколико се лизингом преноси власништво над имовином која је предмет лизинга на корисника лизинга до краја трајања лизинга, односно уколико набавна вредност те имовине са правом коришћења указује на то да ће корисник лизинга искористити опцију откупа, корисник лизинга имовину која је предмет лизинга амортизује од првог дана трајања лизинга до краја *корисног века трајања* имовине. У свим другим случајевима, корисник лизинга имовину са правом коришћења амортизује од првог дана трајања лизинга до краја *њеног корисног века трајања* или до истека периода лизинга, који год од тих датума буде раније.
- 33 Корисник лизинга треба да примењује IAS 36 *Умањење вредности имовине* да утврди да ли је дошло до умањења вредности имовине са правом коришћења, и да рачуноводствено обухвати све евентуалне идентификоване губитке по том основу.

Остали модели одмеравања

- 34 Уколико корисник лизинга примењује модел фер вредности из IAS 40 *Инвестиционе некретнине* за своја улагања у некретнине, онда треба да примењује модел фер вредности и на имовину са правом коришћења која задовољава дефиницију инвестиционе некретнине из IAS 40.
- 35 Ако се имовина са правом коришћења односи на одређену врсту некретнина, постројења и опреме на коју корисник лизинга примењује модел ревалоризације из IAS 16, он може да одабере да тај модел примењује на сву имовину са правом коришћења која се односи на ту класу некретнина, постројења и опреме.

Накнадно одмеравање обавезе по основу лизинга

- 36 **Након првог дана трајања лизинга, корисник лизинга обавезу по основу лизинга треба да одмерава тако што:**
- (а) повећава књиговодствену вредности како би одражавала камату на обавезу по основу лизинга;
 - (б) умањује књиговодствену вредност како би одражавала извршена плаћања за лизинг; и
 - (ц) поново одмерава књиговодствену вредност како би одражавала све поновне процене или модификације лизинга из параграфа 39–46, или ревидирана суштински фиксна плаћања по основу лизинга (видети параграф Б42).
- 37 Камата на обавезу по основу лизинга у сваком периоду током трајања лизинга биће једнака износу који даје константну периодичну стопу камате на преостали део обавезе по основу лизинга. Та периодична каматна стопа је дисконтна стопа из параграфа 26, или, уколико је применљиво, ревидирана дисконтна стопа описана у параграфима 41, 43 или 45(ц).
- 38 Након првог дана трајања лизинга, осим ако су трошкови применом другог релевантног стандарда укључени у књиговодствену вредност друге имовине, корисник лизинга треба да призна у оквиру биланса успеха, и:
- (а) камату на обавезу по основу лизинга; и
 - (б) варијабилна плаћања за лизинг која нису укључена у одмеравање обавезе по основу лизинга за период у ком настаје догађај или услов који узрокује та плаћања.

Поновна процена обавезе по основу лизинга

- 39 Након првог дана трајања лизинга, корисник лизинга примењује параграфе 40–43 да би поново одмерио обавезу по основу лизинга како би се одразиле промене у вези са плаћањима за тај лизинг. Корисник лизинга треба да призна вредност обавезе по основу лизинга утврђену тим поновним одмеравањем као корекцију имовине са правом коришћења. Међутим, уколико се књиговодствена вредност имовине са правом коришћења сведе на нулу и дође до даљег умањења код одмеравања обавезе по основу лизинга, корисник лизинга треба да признаје сваки преостали износ од те нове одређене вредности у оквиру биланса успеха.

- 40 Корисник лизинга поново одмерава обавезу по основу лизинга дисконтовањем ревидираних плаћања за лизинг и то по ревидираној дисконтној стопи у случају:
- (а) промене трајања лизинга, како је описано у параграфима 20-21, у ком случају корисник лизинга ревидирана плаћања за лизинг утврђује на основу ревидираног трајања лизинга; или
 - (б) промене у процени опције откупа имовине која је предмет лизинга извршеној узимајући у обзир догађаје и околности из параграфа 20-21 у контексту опције откупа. У том случају, корисник лизинга треба да утврди ревидирана плаћања за лизинг како би се одразиле настале промене износа који треба да се плати у оквиру коришћења опције откупа.
- 41 Код примене параграфа 40 корисник лизинга треба да утврди ревидирану дисконтну стопу као каматну стопу садржану у лизингу за преостали период трајања лизинга ако та стопа може лако да се утврди, односно, као инкременталну каматну стопу позајмљивања за корисника лизинга на дан поновне процене онда када каматна стопа садржана у лизингу не може лако да се утврди.
- 42 Корисник лизинга треба поново да одмерава обавезу по основу лизинга дисконтовањем ревидираних плаћања за лизинг ако:
- (а) дође до промене износа за које се очекује да доспеју на плаћање у оквиру гарантоване резидуалне вредности, у ком случају корисник лизинга утврђује ревидирана плаћања за лизинг како би одражавала ту промену износа за које се очекује да доспеју на плаћање у оквиру гарантоване резидуалне вредности; или
 - (б) дође до промене у будућим плаћањима за лизинг услед промене индекса или стопе који су коришћени код њиховог утврђивања, укључујући, на пример, промену којом се одражавају промене тржишних цена закупа. Корисник лизинга треба поново да одмери обавезе по основу лизинга како би одражавале измене плаћања за лизинг искључиво онда када постоје промене у токовима готовине (то јест, када почну да се осећају ефекти корекција плаћања по основу лизинга). Корисник лизинга треба да одређује ревидирана плаћања по основу лизинга до краја његовог трајања на основу ревидираних уговорних плаћања.
- 43 Приликом примене параграфа 42 корисник лизинга користи неизмењену дисконтну стопу, осим онда када је промена у плаћањима по основу лизинга резултат променљивих каматних стопа, у ком случају корисник лизинга користи ревидирану дисконтну стопу која одражава промене каматне стопе.

Модификације лизинга

- 44 Корисник лизинга модификацију лизинга треба да рачуноводствено обухвата као засебни лизинг онда када:
- (а) та модификација проширује обим лизинга додајући му право на коришћење једне или више додатних ставки имовине; и
 - (б) накнада за лизинг се повећава сразмерно самосталној цени датог проширења обима и свих неопходних корекција те самосталне цене како би одражавала околности конкретног уговора.
- 45 За модификације лизинга које се рачуноводствено не обухватају као засебан лизинг, на *датум ступања на снагу тих модификација* корисник лизинга треба да:
- (а) распореди накнаду из модификованог уговора применом параграфа 13-16;
 - (б) утврди трајање модификованог лизинга применом параграфа 18-19; и
 - (ц) изврши поновно одмеравање обавезе по основу лизинга дисконтовањем ревидираних плаћања за лизинг и то по ревидираној дисконтној стопи. Ревидирана дисконтна стопа одређује се као каматна стопа садржана у лизингу за преостали период трајања лизинга ако та стопа може лако да се утврди, односно као инкрементална каматна стопа позајмљивања за корисника лизинга са даном ступања дате модификације на снагу онда када каматна стопа садржана у лизингу не може лако да се утврди.
- 46 Код модификација лизинга које се рачуноводствено не обухватају као засебан лизинг, корисник лизинга рачуноводствено обухвата поновно одмеравање обавезе по основу лизинга тако што:

- (a) умањује књиговодствену вредност имовине са правом коришћења како би одржавала делимично или потпуно раскидање лизинга за оне модификације којима се смањује обим лизинга. Од корисника лизинга се захтева да сваки добитак или губитак у вези са делимичним или потпуним раскидањем призна у билансу успеха;
- (б) врши одговарајућу корекцију имовине са правом коришћења за све друге модификације лизинга.

Презентација

- 47 Корисник лизинга у извештају о финансијској позицији треба да презентује, или да у напоменама обелодани:
- (a) имовину са правом коришћења одвојено од остале имовине. Онда када имовину с правом коришћења не прикаже одвојено у извештају о финансијској позицији, од корисника лизинга се захтева да:
 - (i) укључи ту имовину у исту билансну позицију под којом би одговарајућа имовина која је предмет лизинга била приказана у случају да је у власништву корисника лизинга; и
 - (ii) обелодани податак о томе под којом билансном позицијом извештаја о финансијској позицији је укључена имовина која је предмет лизинга над којом ентитет има право коришћења;
 - (б) обавезе по основу лизинга одвојено од осталих обавеза. Онда када обавезе по основу лизинга не прикаже одвојено у извештају о финансијској позицији, од корисника лизинга се захтева да обелодани податак о томе у коју билансну позицију извештаја су укључене дате обавезе.
- 48 Захтев из параграфа 47(a) не односи се на имовину са правом коришћења која задовољава дефиницију инвестиционе некретнине, а која се као таква презентује у извештају о финансијској позицији.
- 49 У извештају који садржи биланс успеха и остали укупан резултат корисник лизинга треба да презентује расход од камата на обавезу по основу лизинга одвојено од амортизације дате имовине са правом коришћења. Расход од камата на обавезу по основу лизинга представља компоненту финансијских трошкова, за коју параграф 82(б) IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* захтева да се у извештају који садржи биланс успеха и остали укупан резултат приказује одвојено.
- 50 У извештају о токовима готовине, корисник лизинга треба да класификује:
- (a) готовинска плаћања на име главнице обавезе по основу лизинга у оквиру финансијских активности;
 - (б) готовинска плаћања на име камата на обавезу по основу лизинга примењујући захтеве IAS 7 *Извештај о токовима готовине* за оне камате које су измирене; и
 - (ц) плаћања краткорочних лизинга или лизинга имовине мале вредности, као и варијабилна плаћања по основу лизинга која нису укључена у одмеравање обавезе по основу тог лизинга у оквиру пословних активности.

Обелодањивање

- 51 **Циљ обелодањивања је да корисници лизинга у напоменама обелодане оне податке који, заједно са подацима из извештаја о финансијској позицији, биланса успеха и извештаја о токовима готовине, корисницима финансијских извештаја пружају основу за процењивање ефеката лизинга на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине корисника лизинга. У параграфима 52-60 наведени су захтеви у погледу тога како доћи до остварења овог циља.**
- 52 Корисник лизинга у одвојеној напомени или у одвојеном одељку својих финансијских извештаја треба да обелодани податке о лизингу где је у улози корисника. При томе не треба да понавља податке који су већ приказани на другом месту у финансијским извештајима под условом да су унакрсним упућивањем ти подаци унети у одвојену напомену или одељак о лизингу.

- 53 Корисник лизинга за сваки извештајни период треба да обелодањује следеће износе:
- (a) амортизацију имовине са правом коришћења, по класи имовине;
 - (б) расходе камата на обавезе по основу лизинга;
 - (ц) трошак који се односи на краткорочне лизинге рачуноводствено обухваћене у складу са параграфом 6, који не мора да обухвати трошак лизинга у трајању од месец дана или краће;
 - (д) трошак који се односи на лизинг имовине мале вредности обрачунате у складу са параграфом 6, који не мора да обухвати трошак краткорочних и лизинга имовине мале вредности из параграфа 53(ц);
 - (е) трошак који се односи на варијабилна плаћања лизинга која нису укључена у одмеравање обавезе по основу лизинга;
 - (ф) приход од подзакупа имовине са правом коришћења;
 - (г) укупан одлив готовине за лизинг;
 - (х) додатке имовини са правом коришћења;
 - (и) добитке, односно губитке који произилазе из трансакција продаје и повратног лизинга; и
 - (ј) књиговодствену вредност имовине са правом коришћења на крају извештајног периода, по класи имовине.
- 54 Корисник лизинга податке из параграфа 53 обелодањује у виду табеле изузев ако је неки други формат примеренији. Обелодањени износи морају укључивати и трошкове које је корисник лизинга укључио у књиговодствену вредност друге имовине током извештајног периода.
- 55 Корисник лизинга обелодањује износ обавеза преузетих по основу краткорочних лизинга који су рачуноводствено обухваћени у складу са параграфом 6 онда када се портфељ тих краткорочних лизинга на које се обавезао на крају извештајног периода разликује од портфеља краткорочних лизинга на које се односи трошак краткорочних лизинга обелодањен у складу са параграфом 53(ц).
- 56 Уколико имовина са правом коришћења задовољава дефиницију инвестиционе некретнине, корисник лизинга примењује захтеве о обелодањивању из IAS 40. У том случају, не захтева се да корисник лизинга обелодањује податке из параграфа 53(а), (ф), (х) или (ј) у односу на дату имовину са правом коришћења.
- 57 Уколико корисник лизинга имовину с правом коришћења одмерава по ревалоризованим износима примењујући IAS 16, од њега се захтева да у односу на ту имовину обелодани податке захтеване параграфом 77 IAS 16.
- 58 Корисник лизинга обелодањује анализу доспећа обавеза по основу лизинга у складу са параграфима 39 и Б11 IFRS 7 *Финансијски инструменти: Обелодањивања* и то одвојено од анализе доспећа других финансијских обавеза.
- 59 Поред обелодањивања која се захтевају у параграфима 53-58, корисник лизинга треба да обелодањује и додатне квалитативне и квантитативне информације о својим активностима у погледу лизинга неопходне за испуњавање циља у вези са обелодањивањима из параграфа 51 (као што је то описано у тачки Б48). Те додатне информације могу укључивати, али нису ограничене на податке који корисницима финансијских извештаја помажу код процене:
- (a) природе активности корисника лизинга у вези са лизингом;
 - (б) будућих новчаних одлива којима је корисник лизинга потенцијално изложен а који нису узети у обзир код одмеравања обавеза по основу лизинга. То укључује изложеност која произилази из:
 - (i) варијабилних плаћања по основу лизинга (описаних у параграфу Б49);
 - (ii) опција продужења, односно раскидања лизинга (описаних у параграфу Б50);
 - (ii) гарантоване резидуалне вредности (описано у параграфу Б51); и
 - (iv) лизинга који још нису почели, али се корисник лизинга обавезао на њих;
 - (ц) ограничења или уговорних обавеза које су наметнуте у оквиру лизинга; и
 - (д) трансакција продаје и повратног лизинга (описаних у параграфу Б52).

- 60 Корисник лизинга који краткорочне лизинге, односно лизинге који се тичу имовине мале вредности рачуноводствено обухвата у складу са параграфом 6 треба да обелодани ту чињеницу.

Давалац лизинга

Класификација лизинга (параграфи Б53 – Б58)

- 61 Давалац лизинга треба да сваки свој лизинг класификује као *пословни или као финансијски лизинг*.
- 62 Лизинг се класификује као финансијски лизинг ако се њим преносе суштински сви ризици и користи повезани са власништвом над имовином која је предмет лизинга. Лизинг се класификује као пословни лизинг ако се њим не преносе суштински сви ризици и користи повезани с власништвом над имовином која је предмет лизинга.
- 63 Да ли је неки лизинг финансијски или пословни зависи више од суштине саме трансакције него од правног облика уговора. Неки од примера ситуација које би појединачно или у збиру по правилу довеле до класификације лизинга као финансијског лизинга укључују:
- (а) лизингом се преноси власништво над имовином на корисника лизинга до краја трајања лизинга;
 - (б) корисник лизинга има опцију да купи имовину по цени за коју се очекује да ће бити знатно нижа од *фер вредности* на датум када се опција може искористити, и када је на дан почетка лизинга извесно да ће се опција искористити;
 - (ц) трајање лизинга се односи на већи део *економског века* имовине која је предмет лизинга, чак иако се власништво не преноси;
 - (д) на дан почетка лизинга садашња вредност плаћања за лизинг суштински је већа или једнака укупној фер вредности имовине која је предмет лизинга; и
 - (е) имовина која је предмет лизинга је специфичне природе, тако да је без значајних модификација може користити само корисник лизинга.
- 64 Индикатори ситуација које би индивидуално или у комбинацији могле такође упућивати на класификовање лизинга као финансијског лизинга су:
- (а) уколико корисник лизинга може опозвати лизинг, губитке даваоца лизинга због овог опозива сноси корисник лизинга;
 - (б) добици или губици од промена фер вредности остатка падају на терет корисника лизинга (на пример, попуст на закупнину који је једнак највећем делу прихода од продаје на крају трајања лизинга); и
 - (ц) корисник лизинга има могућност да настави лизинг у додатном временском периоду, уз закупнину која је знатно нижа од тржишне закупнине.
- 65 Примери и индикатори у параграфима 63 и 64 нису увек довољни за доношење коначног закључка. Ако је јасно на основу осталих обележја, да се лизингом не преносе суштински сви ризици и користи својствени власништву над имовином која је предмет лизинга, лизинг се класификује као пословни лизинг. На пример, то може бити случај када се власништво над имовином преноси на крају лизинга у замену за варијабилно плаћање које је једнако његовој тадашњој фер вредности, или ако постоје варијабилна плаћања по основу лизинга због којих давалац лизинга не преноси суштински све такве ризике и користи.
- 66 Класификовање лизинга се врши на дан почетка лизинга и поново се процењује само у случају модификације лизинга. Промене процена (на пример, промене процена економског века или резидуалне вредности имовине која је предмет лизинга), или промене околности (на пример, неизмиривање обавеза од стране корисника лизинга), ипак не доводе до нове класификације лизинга у рачуноводствене сврхе.

Финансијски лизинг

Признавање и одмеравање

- 67 На први дан трајања лизинга, давалац лизинга признаје имовину која је предмет финансијског лизинга у свом извештају о финансијској позицији и презентује је као потраживање у износу једнаком *нето инвестирању у дати лизинг*.

Почетно одмеравање

- 68 Давалац лизинга користи каматну стопу садржану у лизингу да би одмерио нето инвестирање у тај лизинг. У случају подзакупа, ако каматну стопу садржану у лизингу није могуће лако утврдити, посредни давалац лизинга може да примени дисконтну стопу коришћену код основног лизинга (кориговано за све евентуалне почетне директне трошкове повезане с тим подзакупом) како би одмерио нето инвестирање у подзакуп.
- 69 Почетни директни трошкови, осим оних које направе произвођач или посредник у својству даваоца лизинга, укључују се у почетно одмеравање нето инвестирања у лизинг и умањују износ прихода који се признаје током трајања лизинга. Каматна стопа садржана у лизингу дефинисана је тако да се почетни директни трошкови аутоматски укључују у нето инвестирање у лизинг, тако да нема потребе да се засебно додају.

Почетно одмеравање плаћања по основу лизинга укључених у нето инвестирање у тај лизинг

- 70 Плаћања по основу лизинга укључена у одмеравање нето инвестирања у дати лизинг на први дан његовог трајања обухватају следећа плаћања за право коришћења имовине која је предмет лизинга током трајања лизинга, која нису примљена до тог датума:
- (а) фиксна плаћања (укључујући суштинска фиксна плаћања описана у параграфу Б42), умањено за све подстицаје који ће бити плаћени у вези са лизингом;
 - (б) варијабилна плаћања по основу лизинга која зависе од одређеног индекса или стопе и која су почетно одмерена према том индексу и стопи на први дан трајања лизинга;
 - (ц) све гарантоване резидуалне вредности које давалац лизинга прима од корисника лизинга, стране повезане са корисником лизинга или треће стране која је неповезана са даваоцем лизинга и финансијски је способна да измири обавезе у оквиру те гаранције;
 - (д) цену коришћења опције откупа уколико постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга искористити ту опцију (процењену на основу фактора описаних у параграфу Б37); и
 - (е) казне за раскид лизинга, уколико трајање лизинга показује да је корисник лизинга искористио ту опцију.

Произвођач или посредник у својству даваоца лизинга

- 71 На први дан трајања лизинга, произвођач или посредник у својству даваоца лизинга за сваки од својих финансијских лизинга треба да признаје следеће:
- (а) приход који представља фер вредност имовине која је предмет лизинга или, ако је нижа, садашњу вредност плаћања лизинга која припадају даваоцу лизинга, дисконтовано по тржишној каматној стопи;
 - (б) трошак продаје који представља набавну или књиговодствену вредност имовине која је предмет лизинга, уколико се разликују, умањено за садашњу вредност *негарантоване резидуалне вредности*; и
 - (ц) добитак, односно губитак од продаје (који представља разлику између прихода од продаје и трошка продаје), у складу с политиком ентитета код директних продаја на које се примењује IFRS 15. Произвођач или посредник у својству даваоца лизинга признаје добитак, односно губитак од продаје по основу финансијског лизинга на први дан трајања тог лизинга без обзира на то да ли давалац лизинга врши пренос имовине која је предмет лизинга на начин предвиђен у IFRS 15 или не.
- 72 Произвођачи, односно посредници често купцима нуде могућност да купе или да закупе неку имовину. Финансијски лизинг имовине од произвођача или посредника у својству даваоца лизинга

доводи до настанка добитка или губитка, који је једнак добитку или губитку који произилази из директне продаје имовине која је предмет лизинга по редовним продајним ценама, одражавајући све евентуалне применљиве попусте на количину или на промет.

- 73 Произвођачи, односно посредници у својству даваоца лизинга понекад нуде вештачки ниске каматне стопе како би привукли купце. Примена таквих стопа доводи до признавања од стране даваоца лизинга превеликог дела укупног прихода од трансакције на први дан трајања лизинга. Ако се нуде вештачки ниске каматне стопе, произвођач или посредник у својству даваоца лизинга ограничавају приход од продаје на износ до ког би се дошло да је примењена тржишна каматна стопа.
- 74 Произвођач или посредник у својству даваоца лизинга трошкове настале у вези са добијањем финансијског лизинга признаје као расход на први дан трајања лизинга с обзиром на то да се ти трошкови углавном односе на стицање добитка од продаје произвођача односно посредника у својству даваоца лизинга. Трошкови настали за произвођача или посредника у својству даваоца лизинга у вези са добијањем финансијског лизинга не потпадају под дефиницију почетних директних трошкова, те су, у складу с тим, искључени из нето инвестирања у дати лизинг.

Накнадно одмеравање

- 75 **Давалац лизинга треба да признаје финансијски приход на основу модела који одражава константну периодичну стопу приноса на нето инвестирање даваоца лизинга у финансијски лизинг током целог трајања лизинга.**
- 76 Давалац лизинга има за циљ да алоцира приход од финансирања током трајања лизинга на систематској и рационалној основи. Давалац лизинга треба да књижи плаћања лизинга која се односе на тај период на терет *брutto инвестирања у лизинг* ради умањења како главнице тако и *незарађеног прихода од финансирања*.
- 77 Давалац лизинга треба да примењује захтеве у погледу престанка признавања и умањења вредности из IFRS 9 на нето инвестирање у лизинг. Давалац лизинга треба да редовно преиспитује процењене негарантоване резидуалне вредности коришћене код израчунавања бруто инвестирања у лизинг. Уколико је дошло до смањења процењене негарантоване резидуалне вредности, давалац лизинга треба да ревидира распоређивање прихода током трајања лизинга и да одмах призна свако смањење већ обрачунатих износа.
- 78 Давалац лизинга који класификује имовину која је предмет финансијског лизинга као имовину која је намењена продаји (или је укључена у групу за отуђење која је класификована као имовина намењена продаји) у складу са IFRS 5 *Стална имовина намењена продаји и престанак пословања*, треба да рачуноводствено обухвата ту имовину у складу са тим стандардом.

Модификације лизинга

- 79 Давалац лизинга модификацију финансијског лизинга треба да рачуноводствено обухвата као засебни лизинг онда када:
- (а) та модификација проширује обим лизинга додајући му право на коришћење једне или више додатних ставки имовине; и уједно
 - (б) накнада за лизинг се повећава сразмерно самосталној цени датог проширења обима и свих неопходних корекција те самосталне цене како би одражавала околности конкретног уговора.
- 80 Давалац лизинга модификацију финансијског лизинга која се рачуноводствено не обухвата као засебни лизинг рачуноводствено обухвата на следећи начин:
- (а) у случајевима када би лизинг био класификован као пословни лизинг да је дата модификација важила на дан његовог почетка, давалац лизинга треба да:
 - (i) рачуноводствено обухвата модификацију лизинга као нови лизинг од датума њеног ступања на снагу; и
 - (ii) одмерава књиговодствену вредност имовине која је предмет лизинга као нето инвестирање у лизинг непосредно пре ступања на снагу модификације лизинга;
 - (б) у осталим случајевима, давалац лизинга примењује захтеве IFRS 9.

Пословни лизинг

Признавање и одмеравање

- 81 Давалац лизинга плаћања по основу пословног лизинга треба да признаје као приход на праволинијској или некој другој систематској основи. Давалац лизинга треба да примењује неку другу систематску основу онда када она боље репрезентује образац по ком се смањује корист од имовине која је предмет лизинга.
- 82 Трошкове настале код остваривања прихода од лизинга, укључујући трошкове амортизације, давалац лизинга треба да признаје као расход.
- 83 Почетне директне трошкове настале у вези са добијањем пословног лизинга, давалац лизинга додаје у књиговодствену вредност имовине која је предмет лизинга и признаје као расход током трајања лизинга на истој основи као и приход од лизинга.
- 84 Политика амортизације имовине која је предмет пословног лизинга треба да буде доследна уобичајеној политици амортизације коју давалац лизинга примењује за сличну имовину. Давалац лизинга треба да рачуноводствено обухвата амортизацију у складу са IAS 16 и IAS 38.
- 85 Давалац лизинга треба да примењује IAS 36 да би утврдио да ли је имовини која је предмет пословног лизинга умањена вредност, као и да би рачуноводствено обухватио све идентификоване губитке по основу тог умањења вредности.
- 86 Произвођач или посредник у својству даваоца лизинга не признаје никакав добитак од продаје приликом закључивања уговора о пословном лизингу, због тога што он није еквивалентан продаји.

Модификације лизинга

- 87 Давалац лизинга модификацију пословног лизинга обрачунава као нови лизинг од датума ступања на снагу модификације, сматрајући сва унапред извршена или обрачуната плаћања у односу на оригинални лизинг делом плаћања по основу новог лизинга.

Презентација

- 88 Давалац лизинга имовину која је предмет пословног лизинга у својим извештајима о финансијској позицији приказује према врсти имовине.

Обелодањивање

- 89 Циљ обелодањивања је да давалац лизинга у напоменама обелодани оне податке који, заједно са подацима из извештаја о финансијској позицији, биланса успеха и извештаја о токовима готовине, корисницима финансијских извештаја пружају основу за процењивање ефеката лизинга на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине даваоца лизинга. У параграфима 90-97 наведени су захтеви у погледу тога како доћи до остварења овог циља.
- 90 Давалац лизинга за сваки извештајни период треба да обелодањује следеће износе:
- (a) за финансијски лизинг:
 - (i) добитак или губитак од продаје;
 - (ii) финансијски приход од нето инвестирања у лизинг ; и
 - (iii) приход у вези са варијабилним плаћањима по основу лизинга која нису укључена у одмеравање нето инвестирања у дати лизинг;
 - (б) за пословни лизинг, приход од лизинга, посебно обелодањујући приход који се односи на варијабилна плаћања по основу лизинга која не зависе од неког индекса или стопе.
- 91 Давалац лизинга податке из параграфа 90 треба да обелодањује у виду табеле осим ако је неки други формат примеренији.

- 92 Давалац лизинга треба да обелодани и додатне квалитативне и квантитативне информације о својим активностима у погледу лизинга које су неопходне за испуњавање циља у вези са обелодањивањима из параграфа 89. Ове додатне информације могу да укључују, али нису ограничене на информације које корисницима финансијских извештаја помажу приликом процене:
- (а) природе активности даваоца лизинга у вези са лизингом; и
 - (б) начина на који давалац лизинга управља ризицима који се везују за сва евентуална права која задржава над имовином која је предмет лизинга. Посебно, давалац лизинга, треба да обелодани своју стратегију управљања ризицима у вези са задржаним правима над имовином која је предмет лизинга, укључујући сва средства која давалац лизинга користи како би умањио те ризике. Та средства могу подразумевати, на пример, уговоре о повратном лизингу, гарантовану резидуалну вредност или варијабилна плаћања за коришћење која прекорачују утврђена ограничења.

Финансијски лизинг

- 93 Давалац лизинга треба да пружи квалитативна и квантитативна образложења свих значајних промена књиговодствене вредности нето инвестиција у финансијске лизинге.
- 94 Давалац лизинга треба да обелодани анализу доспећа будућих плаћања лизинга, приказујући недисконтована плаћања лизинга која ће бити примана на годишњој основи као минималне износе за сваку од првих пет година и као укупан износ за преостале године трајања лизинга. Давалац лизинга усклађује недисконтована плаћања лизинга са нето инвестирањем у тај лизинг. Таквим усклађивањем идентификује се незарађени финансијски приход у односу на потраживања за плаћања по основу лизинга и сву дисконтовану негарантовану резидуалну вредност.

Пословни лизинг

- 95 За ставке некретнина, постројења и опреме које су предмет пословног лизинга, давалац лизинга треба да примењује захтеве IAS 16 у погледу обелодањивања. Применом тих захтева, давалац лизинга сваку класу некретнина, постројења и опреме рашчлањује на оне које су предмет пословног лизинга и оне које то нису. На тај начин, давалац лизинга податке које захтева IAS 16 у вези са имовином која је предмет пословног лизинга (по класи имовине) обелодањује одвојено од података о имовини коју сам држи или користи.
- 96 За имовину која је предмет пословног лизинга, давалац лизинга примењује и захтеве у вези са обелодањивањем из IAS 36, IAS 38, IAS 40 и IAS 41.
- 97 Давалац лизинга обелодањује анализу доспећа плаћања лизинга, приказујући недисконтована плаћања која ће бити примана на годишњој основи као минималне износе за сваку од првих пет година и као укупан износ за преостале године трајања лизинга.

Трансакције продаје и повратног лизинга

- 98 Када један ентитет (продавац-корисник лизинга) пренесе имовину на други ентитет (купца-даваоца лизинга), а онда ту имовину закупи од истог купца-даваоца лизинга, и продавац-корисник лизинга и купац-давалац лизинга уговор о преносу и лизинг рачуноводствено обухватају у складу са параграфима 99–103.

Процена да ли пренос неке имовине представља продају

- 99 Приликом утврђивања да ли неки пренос имовине треба да се рачуноводствено обухвати као продаја те имовине ентитет треба да примењује захтеве IFRS 15 који се односе на утврђивање да ли је испуњена обавеза извршења.

Пренос имовине који представља продају

- 100 Ако пренос имовине који врши продавац-корисник лизинга задовољава захтеве IFRS 15 да би се тај пренос рачуноводствено обухватао као продаја те имовине:
- (а) продавац-корисник лизинга имовину са правом коришћења која произилази из повратног лизинга одмерава сразмерно претходној књиговодственој вредности те имовине која се

односи на право коришћења које задржава продавац-корисник лизинга. Сходно томе, продавац-корисник лизинга треба да признаје само онај износ добитка или губитка који је везан за права пренета на купца-даваоца лизинга;

- (б) купац-давалац лизинга рачуноводствено обухвата откуп имовине примењујући применљиве стандарде, а лизинг примењујући рачуноводствене захтеве овог стандарда који се односе на даваоце лизинга.
- 101 Уколико фер вредност продајне цене имовине није једнака фер вредности саме имовине или уколико плаћања по основу лизинга нису у складу са тржишним ценама, ентитет треба да врши следеће корекције како би добитак од продаје одмеравао по фер вредности:
- (а) сваки износ испод тржишних услова рачуноводствено се обухвата као авансно плаћање по основу лизинга; а
- (б) сваки износ изнад тржишних услова рачуноводствено се обухвата као додатно финансирање од стране купца-даваоца лизинга у корист продавца-корисника лизинга.
- 102 Ентитет сваку потенцијалну корекцију коју захтева параграф 101 одмерава на основу једне од следећих опција која лакше може да се утврди:
- (а) разлика између фер вредности продајне цене и фер вредности саме имовине; или
- (б) разлика између садашње вредности уговорних плаћања за лизинг и садашње вредности плаћања за лизинг по тржишним условима.

Пренос имовине који не представља продају

- 103 Ако пренос имовине који врши продавац-корисник лизинга не задовољава захтеве IFRS 15 да би се тај пренос рачуноводствено обухватао као продаја те имовине:
- (а) продавац-корисник лизинга наставља са признавањем пренете имовине и признаје финансијску обавезу једнаку накнади за пренос. Та финансијска обавеза се рачуноводствено обухвата у складу са IFRS 9;
- (б) купац-давалац лизинга не признаје пренету имовину а признаје финансијску имовину једнаку накнади за пренос. Та финансијска имовина се рачуноводствено обухвата у складу са IFRS 9.

Прилог А Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог стандарда.

први дан трајања лизинга (почетак трајања лизинга)	Датум од ког давалац лизинга ставља кориснику лизинга на располагање имовину која је предмет лизинга .
економски век	Период током ког се очекује да имовина буде економски употребљива за једног или више корисника или број производних или сличних јединица које један или више корисника очекују да добију од употребе имовине.
датум ступања модификације на снагу	Датум када су се обе стране усагласиле у вези са модификацијом лизинга .
фер вредност	За сврхе примене рачуноводствених захтева за даваоца лизинга у овом стандарду, износ за који имовина може да се размени, или обавеза да се измири, између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.
финансијски лизинг	Лизинг којим се преносе суштински сви ризици и користи који су повезани са власништвом над имовином која је предмет лизинга .
фиксна плаћања	плаћања која корисник лизинга врши у корист даваоца лизинга у замену за право коришћења имовине која је предмет лизинга током трајања лизинга не укључујући варијабилна плаћања по основу лизинга .
брuto инвестирање у лизинг	Збир: <ul style="list-style-type: none"> (а) плаћања за лизинг које потражује давалац лизинга на основу финансијског лизинга и (б) било која негарантована резидуална вредност која припада даваоцу лизинга.
почетак лизинга (датум почетка лизинга)	Датум потписивања уговора о лизингу или датум на који су се стране обавезале да ће се придржавати главних одредби лизинга, у зависности од тога који је ранији од та два датума.
иницијални директни трошкови	Инкрементални трошкови добијања лизинга који не би настали да лизинг није добијен, изузев трошкова који су настали код произвођача или посредника даваоца лизинга у вези са финансијским лизингом .
каматна стопа садржана у лизингу	Каматна стопа која условљава да садашња вредност (а) плаћања лизинга и (б) негарантоване резидуалне вредности буде једнака збиру (i) фер вредности имовине која је предмет лизинга и (ii) свих иницијалних директних трошкова даваоца лизинга.
лизинг	Уговор или део уговора којим се преноси право коришћења неке имовине (имовине која је предмет лизинга) за одређени временски период у замену за накнаду.
подстицаји у вези са лизингом	Плаћања која у вези са лизингом давалац лизинга изврши у корист корисника лизинга , односно трошкови корисника лизинга које преузме или надокнади давалац лизинга.
модификација лизинга	Свака измена обима лизинга или накнаде за лизинг у односу на оригиналне услове лизинга (на пример, додавање или одузимање

права коришћења једне или више ставки **имовине која је предмет лизинга**, односно продужавање или скраћивање уговором одређеног трајања лизинга).

плаћања по основу лизинга

Плаћања која **корисник лизинга** врши у корист **даваоца лизинга** у вези са правом коришћења **имовине која је предмет лизинга** током трајања лизинга а која подразумевају:

- (а) **фиксна плаћања** (укључујући суштински фиксна плаћања), умањена за евентуалне **подстицаје у вези са лизингом**;
- (б) **варијабилна плаћања по основу лизинга** која зависе од одређеног индекса или стопе;
- (ц) цену коришћења опције откупа уколико постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга искористити ту опцију; и
- (д) казне за раскид **лизинга**, уколико трајање лизинга показује да је корисник лизинга искористио ту опцију.

За корисника лизинга, плаћања по основу лизинга укључују и износе за које се очекује да ће доспети на плаћање у оквиру **гарантоване резидуалне вредности**. Плаћања за лизинг не укључују плаћања распоређена на оне компоненте уговора које не представљају лизинг осим уколико корисник лизинга одабере да их обједини са компонентом која јесте лизинг и рачуноводствено обухвата као јединствену компоненту лизинга.

За даваоца лизинга, плаћања по основу лизинга могу укључивати и све гарантоване резидуалне вредности које давалац лизинга прима од корисника лизинга, стране повезане са корисником лизинга или треће стране која је неповезана са даваоцем лизинга и финансијски је способна да измири обавезе у оквиру те гаранције. Плаћања за лизинг не укључују плаћања распоређена на компоненте које нису лизинг.

трајање лизинга

Неопозиви период током којег **корисник лизинга** има право да користи **имовину која је предмет лизинга**, заједно са:

- (а) периодима обухваћеним сваком евентуалном опцијом продужења **лизинга** уколико постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга искористити ту опцију; и
- (б) периодима обухваћеним опцијом раскидања лизинга уколико постоји реална вероватноћа да корисник лизинга неће искористити ту опцију.

корисник лизинга

Ентитет који стиче право коришћења **имовине која је предмет лизинга** током одређеног периода у замену за накнаду.

инкрементална каматна стопа позајмљивања за корисника лизинга

Она каматна стопа коју би **корисник лизинга** морао да плати да у сличном року и уз сличне гаранције позајми средства неопходна за набавку имовине сличне вредности као **имовина са правом коришћења** у сличном економском окружењу.

давалац лизинга

Ентитет који уступа право коришћења **имовине која је предмет лизинга** током одређеног периода у замену за накнаду.

нето инвестирање у лизинг

Једнако је **брuto инвестирању у лизинг** дисконтовано по **каматној стопи садржаној у лизингу**.

пословни лизинг

Лизинг којим се не преносе суштински сви ризици и користи повезани са власништвом над **имовином**.

опциона плаћања по основу лизинга

Плаћања која **корисник лизинга** врши у корист **даваоца лизинга** у замену за право коришћења **имовине која је предмет лизинга** током периода обухваћених опцијама продужења или раскидања **лизинга**

	који нису укључени у трајање лизинга .
период коришћења	Укупан период током којег се имовина користи у сврху извршења уговора са купцем (укључујући све евентуалне неузастопне периоде).
гарантована резидуална вредност	Гаранција коју даваоцу лизинга даје са њим неповезана страна да ће вредност (или део вредности) имовине која је предмет лизинга на крају лизинга бити једнака најмање неком одређеном износу.
имовина (средство) са правом коришћења	Имовина која представља право корисника лизинга на коришћење имовине (средства) која је предмет лизинга током трајања лизинга .
краткорочни лизинг	Лизинг који, с првим даном трајања лизинга , има трајање лизинга од дванаест (12) месеци или краће. Лизинг који садржи опцију откупа није краткорочни лизинг.
подзакуп	Трансакција поновног изнајмљивања имовине која је предмет лизинга од корисника лизинга („посредног даваоца лизинга“) трећој страни, при чему лизинг („основни лизинг“) између основног даваоца лизинга и корисника лизинга и даље остаје на снази.
имовина која је предмет лизинга	Имовина која је предмет лизинга, за коју давалац лизинга уступа право коришћења кориснику лизинга .
незарађени финансијски приход	Разлика између: (а) брutto инвестирања у лизинг ; и (б) нето инвестирања у лизинг .
негарантована резидуална вредност	Онај део резидуалне вредности имовине која је предмет лизинга чију реализацију не гарантује давалац лизинга или је гарантована само од стране повезане са даваоцем лизинга.
варијабилна плаћања по основу лизинга	Онај део плаћања која корисник лизинга врши у корист даваоца лизинга у замену за право коришћења имовине која је предмет лизинга током трајања лизинга која варирају услед промена чињеница или околности насталих након првог дана трајања лизинга , а које се не односе на сам проток времена.

Изрази дефинисани у другим стандардима који се користе у овом стандарду са истим значењем

уговор	Споразум између две или више страна по основу ког се остварују одређена права и обавезе.
корисни век	Период током ког се очекује да имовина буде расположива ентитету за коришћење, односно број производних или сличних јединица које ентитет очекује да оствари од имовине.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог стандарда. У њему је дат опис примене параграфа 1-103 и има исту важност као и остали делови стандарда.

Примена на портфељ

- Б1 Овим стандардом уређује се рачуноводствени поступак за појединачне лизинге. Међутим ентитет има право да примењује овај стандард као практично решење и на портфељ уговора о лизингу са сличним обележјима онда када реално очекује да се ефекти примене овог стандарда на портфељ приликом припреме финансијских извештаја неће значајно материјално разликовати од оних који би настали применом овог стандарда на сваки од лизинга из датог портфеља засебно. Ако рачуноводствено обухвата портфељ, ентитет треба да користи процене и претпоставке које одражавају величину и састав датог портфеља.

Комбинација уговора

- Б2 Приликом примене овог стандарда ентитет комбинује два или више уговора склопљена у исто или приближно исто време са истом уговорном страном (или странама повезаним са њом) и рачуноводствено их обухвата као јединствен уговор у случајевима када је испуњен један или више од следећих критеријума:
- (а) о уговорима се преговарало у пакету и немогуће је разумети укупни комерцијални циљ без разматрања уговора заједно;
 - (б) износ накнаде која ће бити плаћена по једном од уговора зависи од цене или од извршења другог уговора; или
 - (ц) права коришћења имовине која је предмет лизинг уступљена уговорима (односно нека од права коришћења имовине уступљена сваким од уговора) чине јединствену компоненту лизинга као што је то описано у параграфу Б32.

Изузећа од признавања: лизинг чији је предмет имовина мале вредности (параграфи 5 – 8)

- Б3 Осим у случајевима који су наведени у параграфу Б7, овај стандард дозвољава кориснику лизинга примену параграфа 6 за рачуноводствено обухватање лизинга који се односе на имовину мале вредности. Корисник лизинга процењује вредност имовине која је предмет лизинга на основу њене вредности када је нова, без обзира на њену старост у време лизинга.
- Б4 Процена да ли је вредност имовине која је предмет лизинга мала врши се на апсолутној основи. Лизинг имовине мале вредности испуњава услове за примену рачуноводственог третмана из параграфа 6 без обзира на то да ли је материјално значајан за корисника лизинга или не. Величина, врста и околности корисника лизинга не утичу на процену. Сходно томе, очекује се да би различити корисници лизинга дошли до истог закључка у погледу питања да ли нека имовина која је предмет лизинга има малу вредност.
- Б5 Имовина може да буде процењена као имовина мале вредности само онда када:
- (а) корисник лизинга може имати користи од те имовине саме по себи или у комбинацији са другим ресурсима који су му лако доступни; и
 - (б) имовина која је предмет лизинга није у значајној мери зависна или узајамно повезана са другом имовином.
- Б6 Лизинг не испуњава критеријуме да се сматра лизингом имовине мале вредности уколико се односи на врсту имовине која, док је још нова, по правилу није мале вредности. На пример, лизинг аутомобила не може да се сматра лизингом имовине мале вредности јер вредност нових аутомобила по правилу није мала.
- Б7 У случајевима када корисник лизинга даје или очекује да ће дати имовину која је предмет лизинга у подзакуп, основни закуп не може да се сматра лизингом имовине мале вредности.

- Б8 Примери имовине мале вредности могу укључивати таблете и персоналне рачунаре, мање комаде канцеларијског намештаја и телефонске уређаје.

Идентификација лизинга (параграфи 9 – 11)

- Б9 У сврху процене да ли се неким уговором уступа право контроле над коришћењем одређене имовине (видети параграфе Б13 - Б20) током неког периода, ентитет треба да процени да ли корисник током целог *периода коришћења* има:
- (а) право на стицање суштински свих економских користи од коришћења одређене имовине (као што је то описано у параграфима Б21 – Б23); и
 - (б) право директног коришћења одређене имовине (као што је то описано у параграфима Б24 – Б30).
- Б10 У случајевима када корисник има право контроле над коришћењем одређене имовине само током дела трајања уговора, онда тај уговор представља лизинг само за дати део периода његовог трајања.
- Б11 Уговор који предвиђа примање добара или услуга могу да склопе ентитети који су ушли у заједничко пословање, односно може да се склопи у њихово име на начин који дефинише IFRS 11 *Заједнички аранжмани*. У том случају, заједнички аранжман се сматра за купца у уговору. Сходно томе, приликом прављења процене да ли дати уговор садржи лизинг, ентитет процењује да ли заједнички аранжман подразумева право контроле над коришћењем одређене имовине током целокупног периода коришћења.
- Б12 Ентитет треба да процени да ли неки уговор садржи елементе лизинга за сваку потенцијално засебну компоненту лизинга. Упутства о раздвајању компоненти лизинга дата су у параграфу Б32.

Идентификација имовине

- Б13 Имовина се по правилу идентификује тако што се експлицитно наводи у уговору, али може да се идентификује и имплицитним навођењем у тренутку када се даје купцу на коришћење.

Суштинска права замене

- Б14 Чак и онда када је имовина конкретно наведена, корисник нема право коришћења над њом уколико добављач задржава суштинско право да ту имовину замени током периода коришћења. Право добављача на замену имовине је суштинско ако су задовољена оба следећа услова:
- (а) добављач има практичну могућност замене алтернативном имовином током целог периода коришћења (на пример, корисник нема право да спречи добављача да замени имовину а алтернативна имовина је лако доступна добављачу, односно може да је обезбеди у разумно кратком року); и
 - (б) добављач би имао економске користи од примене свог права на замену имовине (на пример, очекује се да ће економске користи повезане са заменом имовине бити веће од трошкова те замене).
- Б15 Ако добављач има право или обавезу замене имовине само на неки одређени датум или након одређеног датума, односно одређеног догађаја, онда његово право на замену није суштинско јер нема практичну могућност замене алтернативном имовином током целог периода коришћења.
- Б16 Ентитет процену тога да ли је право добављача на замену имовине суштинско заснива на оним чињеницама и околностима које су важиле на почетку уговора, не узимајући у обзир све евентуалне будуће догађаје за које се на почетку уговора не сматра вероватним да би могли да настану. Примери таквих догађаја, за које се на почетку уговора не сматра вероватним да би могли да настану и које, у складу с тим, не треба узимати у обзир приликом процене укључују:
- (а) сагласност будућег корисника да за коришћење дате имовине плати цену вишу од тржишне;
 - (б) увођење нове технологије која у суштини није развијена на почетку уговора;
 - (ц) свако значајно одступање коришћења имовине од стране корисника, односно перформанси имовине од оног коришћења или перформанси за које се на почетку уговора сматрало да су вероватни; и

- (д) сваку значајну разлику између тржишне цене имовине током периода коришћења и тржишне цене за коју се на почетку уговора сматрало да је вероватна.
- Б17 У случајевима када је имовина смештена у просторијама корисника или на некој другој локацији трошкови повезани с њеном заменом по правилу су већи него када се налази у просторијама самог добављача и, према томе, вероватније је да ће премашити користи повезане са заменом имовине која је предмет лизинга.
- Б18 Право или обавеза добављача да изврши замену имовине за потребе поправки и одржавања онда када не функционише исправно или када постане расположива одређена технолошка надоградња не сме да буде препрека праву корисника на коришћење одређене имовине.
- Б19 Уколико корисник није у могућности да лако утврди да ли добављач има значајно право на замену имовине, он претпоставља да право на замену није суштинско.

Делови имовине

- Б20 Део неке имовине сматра се посебном имовином уколико представља физички засебан елемент (попут спрата неког објекта). Део имовине који не представља физички засебан елемент (на пример, оптички кабл) није посебна имовина осим када тај део представља суштински сав капацитет те имовине и у складу са тим, кориснику обезбеђује право на стицање суштински свих економских користи од њеног коришћења.

Право стицања економске користи од коришћења имовине

- Б21 Да би контролисао коришћење одређене имовине, корисник мора да има право на стицање суштински свих економских користи од ње током целог периода коришћења (на пример, уживајући искључиво право коришћења дате имовине током тог периода). Корисник може да стиче економске користи од коришћења имовине непосредно или посредно на више начина, као што су употреба, држање или давање имовине у подзакуп. Економске користи од коришћења неке имовине подразумевају њене основне и споредне производе (укључујући потенцијалне токове готовине проистекле из тих ставки), те друге економске користи од коришћења те имовине које је могуће реализовати кроз комерцијалне трансакције са трећом страном.
- Б22 Приликом процене права на стицање суштински свих економских користи од коришћења неке имовине, ентитет узима у обзир оне економске користи које настају од коришћења те имовине у оквиру утврђеног обима права неког корисника на коришћење (видети параграф Б30). На пример:
- (а) ако је коришћење неког моторног возила уговором ограничено на конкретну географску област током периода коришћења, ентитет у разматрање узима само економске користи од коришћења тог моторног возила у датој области, а не и ван ње;
- (б) ако је у уговору наведено да корисник неко моторно возило може да користи до одређене пређене километраже током периода коришћења, ентитет у разматрање узима само економске користи од коришћења тог моторног возила до дозвољене километраже, не и преко ње.
- Б23 Ако уговор захтева од корисника да добављачу или другој страни исплати део новца који проистиче из коришћења неке имовине у виду накнаде, ти токови готовине плаћени као накнада сматрају се делом економских користи које је корисник стекао од коришћења имовине која је предмет лизинга. На пример, ако се од корисника захтева да исплати добављачу одређени проценат од продаје као накнаду за коришћење малопродајног објекта, тај услов не спречава корисника да ужива право на стицање суштински свих економских користи од коришћења датог малопродајног објекта. Разлог за ово је тај што се токови готовине проистекли из предметне продаје сматрају економским користима које корисник стиче од коришћења малопродајног објекта чији део потом исплаћује добављачу као накнаду за право коришћења тог објекта

Право првенства

- Б24 Корисник има право првенства код одређивања коришћења одређене имовине током периода коришћења само:
- (а) ако корисник има право да одређује начин и сврху коришћења дате имовине током целог периода коришћења (како је то описано у параграфима Б25 – Б30); или

- (б) ако је унапред одлучено о начину и сврси коришћења имовине а:
- (i) корисник има право да управља имовином (односно, усмерава друге да њом управљају на начин који он одреди) током целог периода коришћења, при чему добављач нема право да мења та упутства о управљању; или
 - (ii) корисник је имовину (односно неке њене аспекте) осмислио тако да су начин и сврха њеног коришћења током целог периода коришћења унапред одређени.

Начин и сврха коришћења имовине

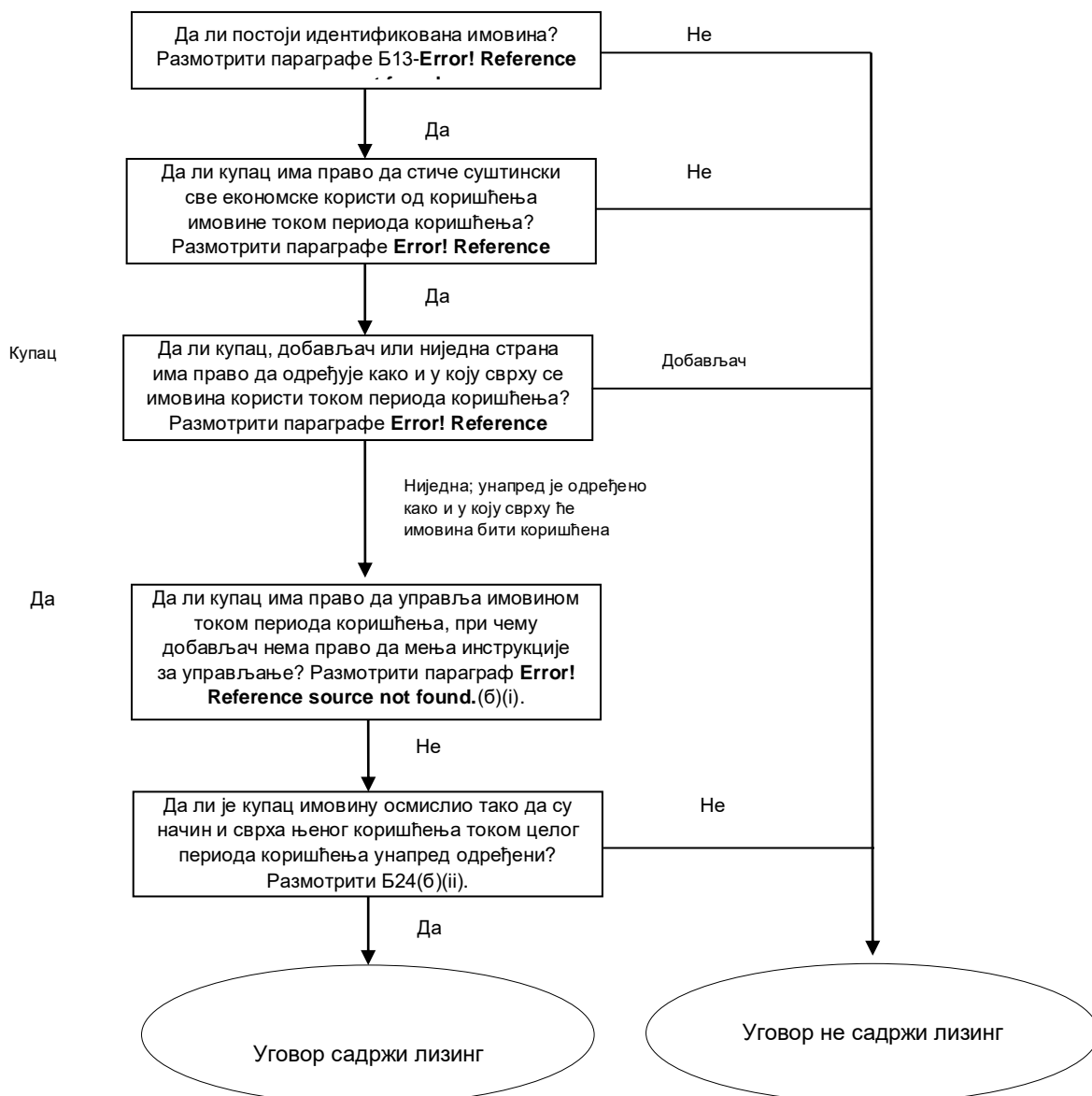
- Б25 Корисник има право да одреди начин и сврху коришћења имовине ако, унутар обима свог права коришћења утврђеног уговором, може да мења начин и сврху коришћења те имовине током целог периода коришћења. Приликом прављења ове процене, ентитет у обзир узима она права одлучивања која се највише тичу промене начина и сврхе коришћења имовине током целог периода коришћења. Права одлучивања сматрају се релевантним онда када утичу на економске користи које ће настати од коришћења имовине. Одлука која права одлучивања су најрелевантнија вероватно ће се разликовати од уговора до уговора, у зависности од њихових услова и врсте саме имовине.
- Б26 Примери права одлучивања која, у зависности од околности, омогућавају промену начина и сврхе коришћења имовине унутар обима права купца на то коришћење, укључују:
- (а) права на промену врсте излазних вредности (аутпута) које имовина даје (на пример, одлучивање о томе да ли се робни контејнер користи за транспорт или за чување добара, односно одлучивање о тачној комбинацији производа који ће бити у понуди у одређеном малопродајном објекту);
 - (б) права на промену времена настанка излазних вредности (аутпута) (на пример, одлучивање о томе када да се користи нека конкретна машина или електрана);
 - (ц) права на промену места настанка излазних вредности (аутпута) (на пример, одлучивање о крајњем одредишту камиона или брода, односно одлучивање о томе где да се користи нека ставка опреме); и
 - (д) права на промену одлуке о томе да ли уопште стварати одређене излазне вредности (аутпуте), и у којој количини (на пример, одлучивање о томе да ли ће електрана да се користи за производњу електричне енергије и које количине електричне енергије ће се произвести).
- Б27 Примери права одлучивања која не омогућавају промене начина и сврхе коришћења имовине укључују права која су ограничена на управљање или одржавање дате имовине. Таква права могу да уживају и корисник и добављач. Иако су права попут права на управљање и одржавање имовине често пресудна за њено ефикасно коришћење она не представљају права на одређивање начина и сврхе коришћења имовине, па чак често и зависе од одлука о начину и сврси коришћења имовине. Права на управљање имовином, међутим, могу да омогуће кориснику да одређује начин и сврху њеног коришћења уколико су релевантне одлуке о томе унапред утврђене (видети параграф Б24(б)(i)).

Одлуке током и пре периода коришћења

- Б28 Релевантне одлуке о томе на који начин и у коју сврху ће нека имовина бити коришћена могу да се утврде унапред и то на више начина. На пример, на основу саме природа дате имовине или кроз утврђивање ограничења у погледу њеног коришћења у уговор.
- Б29 Приликом процењивања да ли неки корисник има право да одређује начин коришћења имовине, ентитет треба да разматра само права одлучивања о коришћењу те имовине током датог периода коришћења, осим ако је корисник имовину (или неке њене делове) осмислио на начин описан у параграфу Б24(б)(ii). Сходно томе, осим у случају постојања услова из параграфа Б24(б)(ii), ентитет не треба да разматра оне одлуке које су утврђене пре почетка периода коришћења. На пример, уколико је корисник пре периода коришћења неке имовине у могућности да одреди само то шта ће бити њен аутпут, не сматра се да има право одређивања тог коришћења. Сама могућност одређивања аутпута коришћења неке имовине уговором пре периода њеног коришћења без других права одлучивања у том погледу, датом кориснику даје једнака права каква би имао и било који други купац добара, односно корисник услуга.

Права заштите

- Б30 Уговор може да садржи одређене услове осмишљене у циљу заштите интереса добављача у односу на имовину која је предмет лизинга и другу имовину, заштите његовог особља, односно обезбеђивања да добављач поштује законе и регулативу. На пример, уговор може: (i) да спецификује максимално дозвољено коришћење неке имовине, односно да ограничи када и где корисник сме да користи ту имовину; (ii) да захтева од корисника да прати одређене праксе поступања са имовином; или (iii) да захтева од корисника да обавести добављача о свим променама начина коришћења имовине. Права заштите по правилу одређују обим права корисника на коришћење, али га, сама по себи, не спречавају да ужива право одређивања коришћења имовине.
- Б31 Графикон у наставку текста може да помогне ентитетима приликом процењивања да ли неки уговор представља уговор о лизингу, односно да ли садржи елементе лизинга.



Раздвајање компоненти уговора (параграфи 12 – 17)

- Б32 Право коришћења имовине представља одвојену компоненту лизинга уколико:
- (а) корисник лизинга може да има користи од коришћења имовине саме по себи или у комбинацији са другим ресурсима који су му лако доступни. Лако доступни ресурси подразумевају добра и услуге који се засебно продају или изнајмљују (од даваоца лизинга или других добављача), односно ресурсе које је корисник лизинга већ стекао (од даваоца лизинга или кроз друге трансакције и догађаје); и уједно
 - (б) имовина која је предмет лизинга није у великој мери зависна или узајамно повезана са другом имовином из уговора. На пример, чињеница да би корисник лизинга могао да одлучи да не закупи имовину која је предмет лизинга без значајних последица по његова права на коришћење друге имовине из уговора може да буде добар показатељ да предметна имовина није ни у значајној мери зависна ни у значајној мери узајамно повезана са том другом имовином.
- Б33 Уговор може укључивати одређени износ који корисник лизинга треба да плати за активности и трошкове којима се не врши пренос неког добра или услуге на њега. На пример, давалац лизинга у укупан износ за наплату може да укључи и цену административних послова или друге трошкове који су по њега настали у вези са датим лизингом, а којима се не врши пренос добра или услуге на корисника лизинга. Такви потраживани износи не представљају основу за постојање одвојене компоненте уговора већ се сматрају делом укупне накнаде која се распоређује на одвојено идентификоване компоненте уговора.

Трајање лизинга (параграфи 18 – 21)

- Б34 Код утврђивања трајања лизинга и процене дужине неопозивог периода лизинга, ентитет користи дефиницију уговора и утврђује период током ког је тај уговор применљив. Лизинг престаје да буде применљив када и корисник и давалац лизинга стекну право да га раскину без дозволе друге стране уз симболичну казну.
- Б35 Онда када само корисник лизинга има право да раскине лизинг то право се сматра опцијом раскида лизинга која је на располагању кориснику лизинга и коју ентитет узима у обзир код утврђивања трајања лизинга. Ако право раскидања лизинга има само давалац лизинга, неопозиви период лизинга укључује и период обухваћен опцијом раскида лизинга.
- Б36 Трајање лизинга почиње са првим даном трајања лизинга, а укључује и све периоде које је давалац лизинга одобрио кориснику лизинга без плаћања закупнине.
- Б37 Првог дана трајања лизинга, ентитет врши процену постојања реалне вероватноће да ће корисник лизинга искористити опције продужења лизинга или откупа имовине која је предмет лизинга, односно да неће искористити опцију раскидања лизинга. Ентитет у разматрање узима све релевантне чињенице и околности које стварају економски подстицај за корисника лизинга да искористи, односно не искористи наведене опције, укључујући све очекиване промене чињеница и околности од првог дана трајања лизинга до дана када опције могу да се искористе. Примери фактора који треба да се размотре укључују, али нису ограничени на следеће:
- (а) услови уговора за опционе периоде у односу на тржишне услове, као што су:
 - (i) износ плаћања за лизинг током било ког од опционих периода;
 - (ii) износ свих варијабилних плаћања по основу лизинга и других потенцијалних плаћања, као што су плаћања која проистичу из казни за раскид лизинга и гарантоване резидуалне вредности; и
 - (iii) услови свих евентуалних опција које је могуће искористити и након истека првобитних опционих периода (на пример, опција откупа која може да се искористи на крају периода продужења лизинга по цени нижој од садашњих тржишних цена);
 - (б) сва значајна унапређења извршена на имовини која је предмет лизинга (односно, која се очекују да ће бити извршена) током трајања уговора, а од којих се очекује да ће кориснику лизинга донети значајну економску корист када постане могуће да се искористи опција продужења или раскидања лизинга, односно опција откупа имовине која је предмет лизинга;

- (ц) трошкове у вези са раскидањем лизинга, као што су трошкови преговарања, премештања на другу локацију, налажења друге имовине која ће задовољити потребе корисника лизинга, интегрисања нове имовине у пословање корисника лизинга, казни за раскидање лизинга и других сличних трошкова, укључујући трошкове повезане са враћањем имовине која је предмет лизинга у стање или на локацију захтевану уговором;
 - (д) значај дате имовине која је предмет лизинга за пословање корисника лизинга, узимајући у обзир, примера ради, да ли се ради о некој специјализованој имовини, локацију на којој се налази и доступност одговарајућих алтернатива; и
 - (е) предуслове за коришћење опције (на пример, случајеве када опција може да се искористи само ако је задовољен један или више услова), као и вероватноћу постојања таквих предуслова.
- Б38 Опција продужења, односно раскидања лизинга може да се комбинује са једним или више обележја уговора (као што је гарантована резидуална вредност) према којима корисник лизинга гарантује даваоцу лизинга минималан или фиксан повраћај готовине који у суштини остаје неизмењен без обзира на то да ли се нека од опција искористи или не. У таквим случајевима, уз уважавање упутстава о суштинским фиксним плаћањима из параграфа Б42, ентитет претпоставља да постоји реална вероватноћа да ће корисник лизинга искористити опцију продужења лизинга, односно да неће искористити опцију раскидања лизинга.
- Б39 Што је краћи неопозиви период лизинга то је већа вероватноћа да ће корисник лизинга искористити опцију продужења лизинга, односно да неће искористити опцију раскидања лизинга. Разлог за то је да ће трошкови у вези са прибављањем заменске имовине вероватно бити сразмерно виши што је краћи неопозиви период лизинга.
- Б40 Ранија пракса корисника лизинга у погледу уобичајеног трајања периода током којих је користио одређене врсте имовине (у власништву или под лизингом) и економски разлози за то могу да се покажу као корисне информације код процене постојања реалне вероватноће да ће дати корисник лизинга искористити, односно да неће искористити неку од опција. На пример, ако корисник лизинга по правилу користи одређене врсте имовине на одређене временске периоде или практикује често коришћење опција у вези с лизингом одређених врста имовине, он код процењивања реалне вероватноће да ли ће искористити неку од опција у вези са лизингом дате имовине треба да узме у обзир економске разлоге за те раније праксе.
- Б41 Параграф 20 прописује да, након првог дана трајања лизинга, корисник лизинга поново процењује трајање лизинга по настанку неког значајног догађаја или значајне промене околности над којима има контролу а које утичу на степен реалне вероватноће да ће корисник лизинга искористити неку од опција које није укључио код ранијег утврђивања трајања лизинга, односно да неће искористити неку од опција које јесте укључио код тог утврђивања. Примери таквих значајних догађаја, односно промена околности укључују:
- (а) сва значајна унапређења на имовини која је предмет лизинга која нису била предвиђена првог дана трајања лизинга а од којих се очекује да ће кориснику лизинга донети значајну економску корист када постане могуће да се искористи опција продужења или раскидања лизинга, односно опција откупа имовине која је предмет лизинга;
 - (б) значајне модификације или прилагођавање имовине која је предмет лизинга одређеним потребама које нису биле предвиђене првог дана трајања лизинга;
 - (ц) почетак подзакупа имовине која је предмет лизинга на период који прелази раније утврђено трајање лизинга; и
 - (д) пословне одлуке корисника лизинга које се директно тичу искоришћавања, односно неискоришћавања неке опције (на пример, одлуке о продужењу лизинга допунске имовине, о отуђењу алтернативне имовине или отуђењу пословне јединице у оквиру које се употребљава имовина са правом коришћења).

Суштинска фиксна плаћања по основу лизинга (параграф 27(а), параграф 36(ц) и параграф 70(а))

Б42 Плаћања за лизинг подразумевају сва суштинска фиксна плаћања по основу лизинга. Суштинска фиксна плаћања по основу лизинга су плаћања која по свом облику могу бити варијабилна, али су суштински неизбежна. Суштинска фиксна плаћања по основу лизинга се јављају онда када, на пример:

- (а) су плаћања структурисана као варијабилна плаћања по основу лизинга, али не подразумевају праву варијабилност. Таква плаћања садрже променљиве клаузуле без стварне економске суштине. Примери таквих врста плаћања укључују:
 - (i) плаћања која треба да се изврше само уколико се докаже да је имовина оспособљена за рад у току лизинга, односно само у случају да се деси неки догађај за који не постоји стварна могућност да се неће десити; или
 - (ii) плаћања која су првобитно структурисана као варијабилна плаћања по основу лизинга повезана са коришћењем имовине која је предмет лизинга, али за која ће та варијабилност да се разреши у неком тренутку након првог дана трајања лизинга тако да плаћања за остатак трајања лизинга постану фиксна. Таква плаћања постају суштинска фиксна плаћања по основу лизинга онда када се разреши варијабилност;
- (б) постоји више од једног скупа плаћања која би корисник лизинга могао да изврши, али је само један од њих реалан. У овом случају, ентитет треба да подразумева реални скуп плаћања као плаћања по основу лизинга;
- (ц) постоји више од једног реалног скупа плаћања која би корисник лизинга могао да изврши, али мора да изврши плаћање бар једног од њих. У овом случају, ентитет као плаћања по основу лизинга треба да подразумева онај скуп плаћања који укупно даје најнижи износ (на дисконтованој основи).

Укљученост корисника лизинга у имовину која је предмет лизинга пре првог дана трајања лизинга

Трошкови корисника лизинга у вези са изградњом или дизајном имовине која је предмет лизинга

Б43 Ентитет може да преговара о лизингу пре него што имовина која је предмет лизинга постане доступна за коришћење кориснику лизинга. Код неких лизинга, та имовина ће морати да буде изграђена или редизајнирана да би корисник лизинга могао да је користи. У зависности од услова уговора, од корисника лизинга може да се захтева да изврши одређена плаћања у вези са том изградњом, односно дизајном имовине.

Б44 Онда када кориснику лизинга настану трошкови у вези с изградњом или дизајном имовине која је предмет лизинга, он треба да рачуноводствено обухвата те трошкове примењујући друге применљиве стандарде, као што је IAS 16. Трошкови у вези с изградњом или дизајном имовине која је предмет лизинга не укључују плаћања која је корисник лизинга извршио како би стекао право на коришћење те имовине. Плаћања за стицање права на коришћење имовине су плаћања за лизинг без обзира на то у ком тренутку се изврше.

Законско власништво над имовином

Б45 Корисник лизинга може стећи законско власништво над имовином пре него што се оно пренесе на даваоца лизинга а овај имовину да на лизинг кориснику лизинга. Стицање законског власништва само по себи не одређује начин рачуноводног обухватања те трансакције.

Б46 Уколико корисник лизинга има (односно стекне) контролу над имовином која је предмет лизинга пре њеног преноса на даваоца лизинга, дата трансакција представља трансакцију продаје и повратног лизинга која се обрачунава у складу са параграфима 98-103.

Б47 Уколико, међутим, корисник лизинга не стекне контролу над имовином која је предмет лизинга пре њеног преноса на даваоца лизинга, трансакција не представља трансакцију продаје и повратног лизинга. Ово, на пример, може бити случај када произвођач, давалац лизинга и корисник лизинга постигну договор да имовину од произвођача купи давалац лизинга а потом је

изнајми кориснику лизинга. Корисник лизинга може стећи законско власништво над том имовином пре преноса законског власништва на даваоца лизинга. У оваквим случајевима, уколико корисник лизинга стекне законско власништво, али не и контролу над имовином пре њеног преноса на даваоца лизинга, таква трансакција се рачуноводствено не обухвата као трансакција продаје и повратног лизинга већ као лизинг.

Обелодањивања корисника лизинга (параграф 59)

Б48 Приликом утврђивања да ли је за потребе испуњења циља из параграфа 51 неопходно обелодањивање додатних информација о активностима у вези са лизингом, корисник лизинга треба да размотри:

- (а) да ли су те информације релевантне за кориснике финансијских извештаја. Корисник лизинга треба да обелодани додатне информације наведене у параграфу 59 само онда када се очекује да ће оне бити релевантне за кориснике финансијских извештаја. У том контексту, ово ће вероватно бити случај уколико информације помогну тим корисницима да боље разумеју:
 - (i) флексибилност коју лизинг омогућава. Лизинг обезбеђује флексибилност тако што, на пример, омогућава кориснику лизинга да смањи своју изложеност ризику кроз коришћење опција раскидања, односно обнављања лизинга са повољним условима;
 - (ii) ограничења која намеће лизинг. Лизинг намеће ограничења тако што, на пример, од корисника лизинга захтева да се придржава одређених финансијских показатеља;
 - (iii) осетљивост обелодањених података у односу на кључне варијабле. Подаци могу бити осетљиви у односу на, примера ради, будућа варијабилна плаћања по основу лизинга;
 - (iv) изложености другим ризицима који произилазе из лизинга;
 - (v) одступања од уобичајених пракси у датој привредној грани. Таква одступања могу да укључе, на пример, неуобичајене или јединствене услове лизинга који утичу на портфељ уговора о лизингу корисника лизинга.
- (б) да ли су те информације очигледне из информација датих у основним финансијским извештајима или у напоменама уз њих. Корисник лизинга не треба да понавља информације које су већ презентоване у неком другом делу финансијских извештаја.

Б49 Додатне информације у вези са варијабилним плаћањима по основу лизинга чије обелодањивање, у зависности од околности, може да се покаже као неопходно да би се испунио циљ из параграфа 51, могу да укључују оне информације које ће корисницима финансијских извештаја помоћи да процене, на пример:

- (а) разлоге корисника лизинга за примену варијабилних плаћања лизинга и распрострањеност таквих плаћања;
- (б) релативну величину варијабилних у односу на фиксна плаћања по основу лизинга;
- (ц) кључне варијабле од којих зависе варијабилна плаћања по основу лизинга и то како се тачно од плаћања очекује да варирају у зависности од промена тих кључних варијабли; и
- (д) друге пословне и финансијске ефекте варијабилних плаћања по основу лизинга.

Б50 Додатне информације у вези са опцијама продужења, односно раскидања лизинга чије обелодањивање, у зависности од околности, може да се покаже као неопходно да би се испунио циљ из параграфа 51, могу да укључују оне информације које ће корисницима финансијских извештаја помоћи да процене, на пример:

- (а) разлоге корисника лизинга за коришћење опција продужења, односно раскидања лизинга и распрострањеност таквих опција;
- (б) релативну величину опционих плаћања по основу лизинга у односу на плаћања по основу лизинга;

- (ц) распрострањеност коришћења опција које нису биле уврштене у одмеравање обавеза по основу лизинга; и
 - (д) друге пословне и финансијске ефекте ових опција.
- B51 Додатне информације у вези са гарантованом резидуалном вредношћу чије обелодањивање, у зависности од околности, може да се покаже као неопходно да би се испунио циљ из параграфа 51, могу да укључују оне информације које ће корисницима финансијских извештаја помоћи да процене, на пример:
- (а) разлоге корисника лизинга за давање гаранција за резидуалну вредност и распрострањеност таквих гаранција;
 - (б) степен изложености корисника лизинга ризику резидуалне вредности;
 - (ц) природу имовине за коју су дате гаранције; и
 - (д) друге пословне и финансијске ефекте ових гаранција.
- B52 Додатне информације у вези са трансакцијама продаје и повратног лизинга чије обелодањивање, у зависности од околности, може да се покаже као неопходно да би се испунио циљ из параграфа 51, могу да укључују оне информације које ће корисницима финансијских извештаја помоћи да процене, на пример:
- (а) разлоге корисника лизинга за трансакције продаје и повратног лизинга и распрострањеност тих трансакција;
 - (б) кључне услове појединачних трансакција продаје и повратног лизинга;
 - (ц) плаћања која нису укључена у одмеравање обавеза по основу лизинга; и
 - (д) ефекте трансакција продаје и повратног лизинга на токове готовине у извештајном периоду.

Класификација лизинга код даваоца лизинга (параграфи 61–66)

- B53 Класификација лизинга код даваоца лизинга усвојена у овом стандарду заснива се на томе у којој мери се лизингом преносе ризици и користи повезани са власништвом над имовином која је предмет лизинга. Ризици подразумевају могућност настанка губитака услед неискоришћености капацитета или технолошке застарелости, као и услед варијација прихода узрокованих променама економских услова. Примери користи могу да укључују очекивање профитабилног пословања током економског века имовине која је предмет лизинга и добитака од повећања вредности, односно реализације резидуалне вредности.
- B54 Уговор о лизингу може да укључује услове и одредбе да се плаћања по основу лизинга ускладе у односу на одређене промене које би могле да настану између почетка лизинга и првог дана трајања лизинга (на пример, промену трошка даваоца лизинга за имовину која је предмет лизинга или промену трошка даваоца лизинга за финансирање лизинга). У таквим случајевима, за потребе класификације лизинга, сматра се да су све такве промене важиле на почетку лизинга.
- B55 Када лизинг укључује елементе и земљишта и објеката, давалац лизинга у односу на сваки од елемената врши процену да ли да га класификује као финансијски или као пословни лизинг, примењујући параграфе 62-66 и B53-B54. Код утврђивања да ли је елемент земљишта предмет пословног или финансијског лизинга важно је да се узме у обзир чињеница да земљиште по правилу има неограничен економски век.
- B56 Кад год је потребно да се класификује и рачуноводствено обухвата лизинг земљишта и објеката, давалац лизинга треба да алоцира плаћања по основу лизинга (укључујући и све унапред плаћене паушалне износе) између елемената земљишта и објеката пропорционално релативној фер вредности учешћа ових елемената у лизингу, на почетку лизинга. Ако се плаћања лизинга не могу поуздано алоцирати на ова два елемента, целокупни лизинг се класификује као финансијски лизинг, осим када је јасно да оба елемента представљају пословни лизинг, у ком случају се целокупни лизинг класификује као пословни лизинг.
- B57 Код лизинга земљишта и објеката, код којег је износ који треба иницијално признати за елемент земљишта безначајан/нематеријалан, давалац лизинга може да третира земљиште и објекте као једну ставку за сврху класификовања лизинга, и класификује је као финансијски или пословни лизинг у складу са параграфима 62–66 и B53-B54. У овом случају, давалац лизинга треба да сматра да је економски век објеката економски век целокупне имовине која је предмет лизинга.

Класификација подзакупа

Б58 Код класификације подзакупа, посредни давалац лизинга треба да класификује подзакуп као финансијски, односно као пословни лизинг као што следи:

- (а) уколико је основни лизинг краткорочни лизинг који је ентитет, као корисник лизинга, рачуноводствено обухватио у складу са параграфом 6, подзакуп се класификује као пословни лизинг;
- (б) у супротном, подзакуп се класификује позивањем на право коришћења имовине која произилази из основног лизинга уместо на саму имовину која је предмет лизинга (на пример, ставку некретнина, постројења или опреме која је предмет лизинга).

Прилог Ц

Датум ступања на снагу и прелазни период

Овај прилог је саставни део овог стандарда и има једнаку важност као и други делови стандарда.

Датум ступања на снагу

- Ц1 Ентитет треба да примењује овај стандард за годишње извештајне периоде који почињу на дан 1. јануара 2019. године или касније. Ранија примена је допуштена за ентитете који примењују IFRS 15 *Приход од уговора са купцима* пре или на дан почетка примене овог стандарда. Ако ентитет раније почне да примењује овај стандард, треба да обелодани ту чињеницу.

Прелазни период

- Ц2 За потребе испуњења захтева из параграфа Ц1–Ц19 датум почетне примене је почетак извештајног периода у ком ентитет први пут примењује овај стандард.

Дефиниција лизинга

- Ц3 Као практично решење, од ентитета се не захтева да поново процењује да ли неки уговор представља, односно садржи елементе лизинга са датумом почетне примене стандарда. Уместо тога, ентитету је дозвољено:
- (а) да примењује овај IFRS на уговоре који су претходно одређени као уговори о лизингу у складу са IAS 17 *Лизинг* и IFRIC 4 *Одређивање да ли уговор садржи елемент лизинга*. Ентитет на те лизинге примењује прелазне захтеве из параграфа Ц5–Ц18;
 - (б) да не примењује овај IFRS на уговоре који нису претходно одређени као уговори о лизингу у складу са IAS 17 и IFRIC 4.

- Ц4 Када ентитет одлучи да примени практично решење из параграфа Ц3, он треба да обелодани ту чињеницу и да примени то решење на све своје уговоре. У складу с тим, ентитет треба да примени захтеве из параграфа 9–11 искључиво на уговоре закључене (или измењене) на датум прве примене стандарда или након тог датума.

Корисник лизинга

- Ц5 Корисник лизинга примењује овај IFRS на своје лизинге:
- (а) ретроспективно на сваки ранији извештајни период приказан у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*; или
 - (б) ретроспективно са кумулативним ефектом иницијалне примене стандарда признатим са датумом прве примене у складу са параграфима Ц7–Ц13.
- Ц6 Корисник лизинга треба да доследно примењује одабрану опцију из параграфа Ц5 за све своје лизинге у којима учествује у својству корисника лизинга.
- Ц7 Уколико корисник лизинга примењује стандард у складу са параграфом Ц5(б) не мора да прерачунава упоредне податке. Уместо тога, корисник лизинга признаје кумулативни ефекат иницијалне примене овог стандарда као корекцију почетног салда нераспоређене добити (или друге компоненте капитала, по потреби) на датум почетне примене стандарда.

Лизинг претходно класификован као пословни лизинг

- Ц8 Ако корисник лизинга одлучи да примењује овај стандард у складу са параграфом Ц5(б) корисник лизинга тада треба да:
- (а) признаје обавезу по основу лизинга на датум прве примене стандарда за лизинге претходно класификоване као пословни лизинг применом IAS 17. Корисник лизинга треба да одмерава ту обавезу по основу лизинга по садашњој вредности преосталих плаћања за лизинг, дисконтовано по инкременталној каматној стопи позајмљивања за корисника лизинга на датум почетне примене стандарда.
 - (б) признаје имовину са правом коришћења на датум прве примене стандарда за лизинге претходно класификоване као пословни лизинг применом IAS 17. Корисник лизинга за сваки појединачни лизинг треба да изабере да ли имовину са правом коришћења одмерава по:
 - (i) њеној књиговодственој вредности као да је стандард примењиван од првог дана трајања лизинга, али дисконтовано по инкременталној каматној стопи позајмљивања за корисника лизинга са датумом прве примене стандарда; или по
 - (ii) износу једнаком обавези по основу лизинга, коригованој за износ свих унапред извршених или обрачунатих плаћања лизинга која се односе на тај лизинг признатих у извештају о финансијској позицији непосредно пре датума прве примене стандарда;
 - (ц) примени IAS 36 *Умањење вредности имовине* на имовину са правом коришћења од датума прве примене стандарда, осим ако корисник лизинга користи практично решење из параграфа Ц10(б).
- Ц9 Уз уважавање захтева из параграфа Ц8, за лизинге претходно класификоване као пословни лизинг применом IAS 17, корисник лизинга:
- (а) не мора да испуни захтев да врши усклађивање на датум почетне примене за лизинге чији је предмет имовина мале вредности (из параграфа Б3-Б8) који се рачуноводствено обухватају у складу са параграфом 6. Корисник лизинга такве лизинге рачуноводствено обухвата у складу са овим стандардом од датума почетне примене стандарда;
 - (б) не мора да испуни захтев да врши усклађивање на датум почетне примене за лизинге претходно рачуноводствено обухваћене као инвестиционе некретнине применом модела фер вредности из IAS 40 *Инвестиционе некретнине*. Корисник лизинга имовину са правом коришћења и обавезе које произилазе из таквих лизинга рачуноводствено обухвата у складу са IAS 40, и овим стандардом од датума почетне примене;
 - (ц) треба да одмерава имовину са правом коришћења по фер вредности са датумом почетне примене стандарда за лизинге претходно рачуноводствено обухваћене као пословни лизинг у складу са IAS 17 а који ће од датума почетне примене овог стандарда бити рачуноводствено обухваћени као инвестиционе некретнине по моделу фер вредности из IAS 40. Корисник лизинга имовину са правом коришћења и обавезе које произилазе из таквих лизинга рачуноводствено обухвата у складу са IAS 40, и овим стандардом од датума почетне примене.
- Ц10 Корисник лизинга има право да користи једно или више практичних решења наведених у наставку онда када овај стандард примењује ретроспективно у складу са параграфом Ц5(б) на лизинге претходно класификоване као пословни лизинг применом IAS 17. Корисник лизинга у односу на сваки лизинг појединачно може да користи следећа практична решења:
- (а) корисник лизинга има право да користи јединствену дисконтну стопу на портфељ уговора о лизингу разумно сличних обележја (имају слично преостало трајање за сличне класе имовине у сличном економском окружењу);

- (б) корисник лизинга може да се ослони на своју процену да ли је одређен лизинг штетан применом IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, непосредно пре датума почетне примене овог стандарда, као алтернативу вршењу анализе умањења вредности. У случајевима када одабере овај облик практичног решења, корисник лизинга треба да, са датумом почетне примене стандарда, изврши корекцију имовине са правом коришћења за износ свих евентуалних резервисања за штетне лизинге признате у извештају о финансијској позицији непосредно пре датума почетне примене стандарда;
- (ц) корисник лизинга има право да одабере да не примењује захтеве из параграфа Ц8 на лизинге којима трајање истиче за мање од дванаест (12) месеци од датума почетне примене стандарда, у ком случају корисник лизинга:
- (i) те лизинге треба да рачуноводствено обухвата на исти начин као и краткорочне лизинге из параграфа б; и
 - (ii) трошак повезан са тим лизинзима укључује у обелодањене податке о расходима по основу краткорочних лизинга за онај годишњи извештајни период који обухвата и датум почетне примене стандарда;
- (д) корисник лизинга има право да изостави почетне директне трошкове из одмеравања имовине са правом коришћења на датум почетне примене стандарда;
- (е) корисник лизинга има право да примењује накнадно посматрање, на пример, приликом одређивања трајања лизинга онда када уговор садржи опције продужења или раскидања лизинга.

Лизинг претходно класификован као финансијски лизинг

- Ц11 Уколико корисник лизинга одлучи да примењује овај стандард у складу са параграфом Ц5(б), за лизинге класификоване као финансијски лизинг у складу са IAS 17 књиговодствена вредност имовине са правом коришћења и обавеза по основу лизинга са датумом почетне примене стандарда је књиговодствена вредност имовине и обавеза по основу тог лизинга одмерена применом IAS 17 непосредно пре тог датума. Код тих лизинга, корисник лизинга имовину са правом коришћења и обавезу по основу лизинга рачуноводствено обухвата у складу са овим стандардом од датума његове почетне примене.

Обелодањивање

- Ц12 Уколико одлучи да примењује овај стандард у складу са параграфом Ц5(б), корисник лизинга треба да обелодани податке о почетној примени које захтева параграф 28 IAS 8, осим података наведених у параграфу 28(ф) IAS 8. Уместо податка који су наведени у параграфу 28(ф) IAS 8 корисник лизинга треба да обелодањује:
- (а) пондерисану просечну инкременталну каматну стопу позајмљивања за корисника лизинга коришћену у односу на обавезе по основу лизинга признате у извештају о финансијској позицији на датум почетне примене стандарда; и
 - (б) образложење сваке разлике између:
 - (i) преузетих обавеза у вези са пословним лизингом обелодањених у складу са IAS 17 на крају годишњег извештајног периода непосредно пре датума почетне примене стандарда, дисконтованих по инкременталној каматној стопи позајмљивања на датум почетне примене стандарда на начин предвиђен параграфом Ц8(а); и
 - (ii) обавеза по основу лизинга признатих у извештају о финансијској позицији на датум почетне примене стандарда.

- Ц13 Ако корисник лизинга примењује један или више облика практичног решења из параграфа Ц10, треба да обелодани ту чињеницу.

Давалац лизинга

- Ц14 Осим у случајевима из параграфа Ц15, од даваоца лизинга се не захтева да врши било каква усклађивања на датум почетне примене за лизинге у којима учествује у својству даваоца лизинга и рачуноводствено их обухвата у складу са овим стандардом од датума његове почетне примене.
- Ц15 Посредни давалац лизинга треба да:

- (а) изврши поновну процену подзакупа класификованих као пословни лизинг применом IAS 17, а који су још важећи на датум почетне примене стандарда, како би утврдио да ли сваки од њих треба да се класификује као пословни или као финансијски лизинг у складу с овим стандардом. Посредни давалац лизинга наведену процену треба да врши на датум почетне примене стандарда и то на основу услова основног лизинга и подзакупа који су још применљиви на тај дан;
- (б) рачуноводствено обухвата све подзакупе који су у складу са IAS 17 класификовани као пословни, али се третирају као финансијски лизинг у складу са овим стандардом, као нове финансијске лизинге склопљене на датум почетне примене стандарда.

Трансакције продаје и повратног лизинга пре датума почетне примене

- Ц16 Од ентитета се не захтева да врши поновну процену трансакција продаје и повратног лизинга у које се ушло пре датума почетне примене стандарда како би утврдио да ли преноси предметне имовине задовољавају захтеве из IFRS 15 да се рачуноводствено обухватају као продаја.
- Ц17 Уколико је трансакција продаје и повратног лизинга била рачуноводствено обухваћена као продаја и финансијски лизинг у складу са IAS 17, продавац-корисник лизинга треба да:
- (а) рачуноводствено обухвата повратни лизинг на исти начин као и све остале финансијске лизинге који постоје са датумом почетне примене стандарда; и
- (б) настави да амортизује сваки добитак од продаје током трајања лизинга.
- Ц18 Ако је трансакција продаје и повратног лизинга била рачуноводствено обухваћена као продаја и пословни лизинг у складу са IAS 17, продавац-корисник лизинга треба да:
- (а) рачуноводствено обухвата повратни лизинг на исти начин као и све остале пословне лизинге који постоје на датум почетне примене стандарда; и
- (б) коригује повратни лизинг имовине са правом коришћења за све евентуалне одложене добитке, односно губитке у вези са нетржишним условима признате у извештају о финансијској позицији непосредно пре датума почетне примене стандарда.

Износи претходно признати у вези са пословним комбинацијама

- Ц19 Уколико је корисник лизинга претходно признао имовину или обавезу примењујући IFRS 3 *Пословне комбинације* у вези са повољним или неповољним условима пословног лизинга стеченог у оквиру пословне комбинације, корисник лизинга треба да престане са таквим признавањем имовине, односно обавезе, а књиговодствену вредност имовине са правом коришћења треба да коригује за одговарајући износ на датум почетне примене стандарда.

Упућивање на IFRS 9

Ц20 Ако ентитет примењује овај стандард, али још увек не примењује IFRS 9 *Финансијски инструменти*, свако упућивање у овом стандарду на IFRS 9 треба да се чита као упућивање на IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*.

Повлачење других стандарда

Ц21 Овај стандард замењује следеће стандарде и тумачења:

- (а) IAS 17 *Лизинг*;
- (б) IFRIC 4 *Одређивање да ли уговор садржи елемент лизинга*;
- (ц) SIC-15 *Оперативни лизинг - подстицаји*; и
- (д) SIC-27 *Процена суштине трансакција које укључују правни облик лизинга*.