

МСФИ 16: Лизинзи: Променљива лизинг плаћања – Илустративни пример

Променљива лизинг плаћања - дефиниција

Променљива лизинг плаћања су онај део плаћања која корисник лизинга врши у корист даваоца лизинга за право коришћења имовине 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. (МСФИ 16, Додатак А)

Варијабилност настаје ако су лизинг плаћања повезана са:

(МСФИ 16 ВС 163)

- Променом цена проистеклих из промена у тржишним стопама или вредностима индекса. На пример лизинг плаћања може бити прилагођено за промене у бенчмарк каматним стопама или за промене индекса потрошачких цена,
- Перформанси корисника лизинга изведеним из предметне имовине. На пример, лизинг малопродајног објекта може специфицирати да су лизинг плаћања заснована на одређеном проценту продаје реализоване у том малопродајном објекту, или
- Употребом предметне имовине. На пример, у лизингу возила се могу захтевати додатна плаћања ако корисник лизинга пређе више од одређеног броја километара.

Променљива лизинг плаћања која зависе од индекса или стопе

Променљива лизинг плаћања која зависе од индекса или стопе треба да буду укључена у лизинг плаћања, на пример плаћања повезана са индексом потрошачких цена, плаћања повезана са бенчмарк каматном стопом (нпр. LIBOR) или плаћања која варирају како би рефлектовала тржишну стопу закупнине (МСФИ 16:28).

Када корисник лизинг одмерава обавезе по основу лизинга или давалац лизинга нето инвестиције у лизинг таква плаћања иницијално треба да буду одмерена коришћењем индекса или стопе на први дан трајања лизинга.

Следећи пример који је репродукован из илустративних примера који прате МСФИ 16, илуструје како корисник лизинга рачуноводствено обухвата променљива лизинг плаћања која зависе од индекса.

Пример 1: Променљива лизинг плаћања која зависе од индекса (МСФИ 16: Илустративни пример 14 А)

Корисник лизинга улази у десетогодишњи лизинг некретнине са годишњим плаћањима од 50.000 НЈ која се плаћају на почетку сваке године. У уговору је одређено да се лизинг плаћања повећавају сваке 2 године на основу повећања индекса потрошачких цена за претходна 24 месеца. Индекс потрошачких цена на први дан трајања лизинга је 125. Овај пример игнорише иницијалне директне трошкове. Имплицитна стопа у лизингу¹ се не може непосредно одредити. Инкрементална стопа позајмљивања корисника лизинга је 5% годишње и она рефлектује фиксну стопу по којој би корисник лизинга могао да позајми износ сличан вредности имовине са правом коришћења, у истој валути са роком од 10 година и са сличним колатералом.

¹ Каматна стопа садржана у лизингу.

На први дан трајања лизинга корисник лизинга плаћа за прву годину и одмерава обавезе по основу лизинга као садашњу вредност преосталих 9 плаћања од 50.000 НЈ, дисконтовано са каматном стопом од 5% годишње, што износи 355.391 НЈ.

Корисник лизинга иницијално признаје имовине и обавезе повезане са лизингом како следи.

	Дугује	Потражује
Имовина са правом коришћења	405.391	
Обавезе по основу лизинга		355.391
Готовина (плаћање лизинга за прву годину)		50.000

Корисник лизинга очекује да ће се будуће економске користи од имовине са правом коришћења равномерно трошити и због тога приликом обрачуна амортизације примењује методу праволинијске амортизације.

За време прве две године корисник лизинга у агрегатном износу признаје следеће ставке повезане са лизингом.

	Дугује	Потражује
Расходи камата	33.928	
Обавезе по основу лизинга		33.928
Трошкови амортизације (405.391:10 x 2 године)	81.078	
Имовина са правом коришћења		81.078

На почетку друге године корисник лизинга плаћа обавезу по основу лизинга и признаје следеће

	Дугује	Потражује
Обавезе по основу лизинга	50.000	
Готовина		50.000

На почетку треће године пре рачуноводственог обухватања промена у будућим лизинг плаћањима насталих због промена у индексу потрошачких цена и вршења лизинг плаћања за трећу годину, обавезе по основу лизинга су 339.319 НЈ (садашња вредност 8 плаћања од 50.000 НЈ дисконтованих са каматном стопом од 5% = 355.391 + 33.928 - 50.000).

На почетку треће године лизинга индекс потрошачких цена је 135.

Плаћање за трећу годину прилагођено за индекс потрошачких цена је 54.000 НЈ (50.000 X 135 : 125). Због тога што постоји промена у будућим лизинг плаћањима проистекла из промене у индексу потрошачких цена који се користи у одређивању ових плаћања,

корисник лизинга поново одмерава обавезе по основу лизинга, како би оне рефлектовале ова ревидирана лизинг плаћања, тј. обавезе по овом лизингу сада садрже 8 лизинг плаћања по 54. 000 НЈ.

На почетку треће године корисник лизинга поново одмерава обавезе по основу лизинга по садашњој вредности 8 лизинг плаћања од 54.000 НЈ дисконтованих са непромењеном дисконтном стопом од 5% годишње, што износи 366.461 НЈ. Корисник лизинга повећава обавезе по основу лизинга за 27.415 НЈ, што представља разлику између поново одмерених обавеза у износу од 366.464 НЈ и њиховог претходног књиговодственог износа од 339.319 НЈ. кореспондентно прилагођавање је потребно учинити и на имовини са правом коришћења, као што је приказано у наставку.

	Дугује	Потражује
Имовина са правом коришћења	27.145	
Обавезе по основу лизинга		27.145

На почетку треће године корисник лизинга врши лизинг плаћање за трећу годину и признаје следеће.

	Дугује	Потражује
Обавезе по основу лизинга	54.000	
Готовина		54.000

Променљива лизинг плаћања која зависе од стопе – пример

Када варијабилна лизинг плаћања зависе од стопе рачуноводствено обухватање се незнатно разликује као што је приказано у следећој илустрацији.

Пример 2: Променљива лизинг плаћања која зависе од стопе

Ентитете Б улази у лизинг у трајању од 10 година, појединачна лизинг плаћања се плаћају на почетку сваке године. Иницијално лизинг плаћање је 1.000 НЈ. Лизинг плаћања ће се сваке године увећавати за износ стопе LIBOR. На први дан трајања лизинга LIBOR је 2%. Претпоставимо да је каматна стопа садржана у лизингу 5%.

У складу са МСФИ 16. 27 (б) лизинг плаћања иницијално треба да буду мерена коришћењем стопе (тј. LIBOR-а) на први дан трајања лизинга. На тај дан је LIBOR 2% и ми одмеравамо обавезе по основу лизинга уз претпоставку да ће лизинг плаћања сваке године расти 2%. Обрачун обавезе по основу лизинга је приказан у следећој табели:

Година	Лизинг плаћање	Дисконтни фактор	Садашња вредност лизинг плаћања
	НЈ		НЈ
1	1.000	1	1.000
2	1.020	0,952	971
3	1.040	0,907	943
4	1.061	0,863	916
5	1.082	0,822	889
6	1.104	0,784	866
7	1.126	0,746	840
8	1.149	0,711	817
9	1.172	0,677	793
10	1.195	0,645	771
			8.806

Због тога иницијално одмерена обавеза по основу лизинга је 8.806 НЈ.

Променљива лизинг плаћања повезана са будућим перформансама или употребом предметне имовине

Променљива лизинг плаћања повезана са будућим перформансама или употребом предметне имовине се искључују из одмеравања обавеза по основу лизинга.

Таква плаћања се признају у билансу успеху у периоду у којем настају догађаји или услови који проузрокују ова плаћања.

Следећи пример који је репродукован из илустративних примера који прате МСФИ 16 илуструје како корисник лизинга рачуноводствено обухвата променљива лизинг плаћања не укључујући их у одмеравање обавеза по основу лизинга.

Пример 3: Променљива лизинг плаћања која зависе од прихода (МСФИ 16: Илустративни пример 14 Б)

Претпоставимо исте чињенице као и у примеру 1 изузев што се од корисника лизинга захтева да изврши и променљива лизинг плаћања у свакој години лизинга која се обрачунавају као 1% вредности продаје (прихода) коју корисник лизинга остварује у изнајмљеном простору.

На први дан трајања лизинга корисник лизинга одмерава имовину са правом коришћења и обавезе по основу лизинга у истом износу као и у примеру 1. Ово је због тога што су додатна лизинг плаћања повезана са будућом продајом и због тога не

испуњавају дефиницију лизинг плаћања. Консеквентно ова плаћања се не укључују у одмеравање имовине и обавеза.

	Дугује	Потражује
Имовина са правом коришћења	405.391	
Обавезе по основу лизинга		355.391
Готовина (плаћање лизинга за прву годину)		50.000

Корисник лизинга припрема финансијске извештаје на годишњој основи. Током прве године лизинга корисник лизинга је остварио продају из изнајмљеног простора у износу од 800.000 НЈ.

Корисник лизинга има додатне трошкове повезане са лизингом у износу од 8.000 НЈ (800.000 X 1%), које корисник лизинга признаје у првој години лизинга.²

Аутор: Драженко Лукач

² Извор: Leases, A guide to IFRS 16, Deloitte, June 2016.