

INTERPRETÁCIA IFRIC 4**Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing**

ODKAZY

IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný v roku 2003)

IAS 17 *Lízingy* (revidovaný v roku 2003)

IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004)

DÔVOD VYDANIA

1. Jednotka môže uzavrieť dohodu, ktorej súčasťou je transakcia alebo séria vzájomne súvisiacich transakcií, ktoré nenadobudnú právnu formu lízingu, ale prevádzajú právo používať majetok (napr. položku nehnuteľnosti, stroj alebo zariadenie) výmenou za platbu alebo sériu platieb. Príklady zmlúv, v ktorých môže jedna jednotka (dodávateľ) previesť na inú jednotku (nákupca) právo používať majetok, často vrátane súvisiacich služieb, zahŕňajú:
 - zmluvy o externom poskytovaní služieb (napr. externé spracovanie údajov jednotky),
 - zmluvy v telekomunikačnom priemysle, v ktorom dodávatelia kapacity telekomunikačnej siete uzatvárajú s nákupcami zmluvu o poskytnutí práv na využívanie kapacity siete,
 - zmluvy typu *zober alebo zaplať (take-or-pay)* a podobné zmluvy, v ktorých musia nákupcovia realizovať určité platby bez ohľadu na to, či prevzali zmluvne dohodnuté produkty alebo služby (napr. zmluva typu *zober alebo zaplať* zameraná na získanie v podstate celého výkonu elektrického generátora dodávateľa).
2. Táto interpretácia obsahuje usmernenie, ako určiť, či sú takéto zmluvy lízingami alebo či obsahujú lízingy, ktoré by sa mali účtovať v súlade s IAS 17. Neposkytuje usmernenie pri stanovení spôsobu klasifikácie lízingu v zmysle tohto štandardu.
3. V niektorých zmluvách je majetok, ktorý je predmetom lízingu, časťou väčšieho majetku. Táto interpretácia nerieši otázku, ako určiť, kedy je časť väčšieho majetku sama osebe majetkom na účely uplatňovania IAS 17. Napriek tomu sa táto interpretácia vzťahuje na zmluvy, v ktorých by príslušný majetok predstavoval samostatnú položku uvedenú v IAS 16 alebo IAS 38.

ROZSAH

4. Táto interpretácia sa nevzťahuje na zmluvy, ktoré sú lízingom, alebo obsahujú lízing, a sú vyňaté z uplatňovania IAS 17.

PROBLÉMY

5. Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:
 - a) ako stanoviť, či je zmluva lízingom alebo či obsahuje lízing uvedený v IAS 17;
 - b) kedy je potrebné zhodnotiť alebo prehodnotiť otázku, či je zmluva lízingom alebo či obsahuje lízing, a
 - c) ak je zmluva lízingom alebo obsahuje lízing, akým spôsobom majú byť oddelené platby za lízing a platby za iné prvky dohody.

KONSENZUS

Určovanie, či je zmluva lízingom alebo či je súčasťou zmluvy aj lízing

6. Určovanie, či je zmluva lízingom alebo či je súčasťou zmluvy aj lízing, vychádza z podstaty zmluvy, pričom je potrebné vyhodnotiť, či:

- a) je plnenie zmluvy závislé na využití určitého majetku alebo majetkov (majetok); a
- b) zmluva prevádza právo používať majetok.

Plnenie zmluvy je závislé od využitia určitého majetku

7. Zmluva môže jasne identifikovať určitý majetok, tento majetok však nie je predmetom lízingu, pokiaľ nie je plnenie zmluvy závislé od využitia určeného majetku. Napríklad, ak je dodávateľ povinný dodať určité množstvo tovaru alebo služieb a má právo a schopnosť poskytovať daný tovar a služby s použitím iného majetku, ktorý nie je v danej zmluve špecifikovaný, nie je plnenie zmluvy závislé od určeného majetku a takáto zmluva neobsahuje lízing. Záväzok zo záruky, ktorý umožňuje a vyžaduje nahradenie majetku tým istým alebo podobným majetkom v prípade, že určený majetok nepracuje správne, nevylučuje účtovanie záväzku ako lízingu. Okrem toho, zmluvou stanovený nárok (podmienený, alebo nepodmienený), ktorý umožňuje alebo vyžaduje od dodávateľa z akéhokoľvek dôvodu nahradenie majetku pred alebo po stanovenom dátume, nevylučuje účtovanie majetku ako lízingu pred dátumom náhrady.

8. Majetok bol nepriamo špecifikovaný v prípade, ak napríklad dodávateľ vlastní alebo má v prenájme iba jeden majetok, ktorým má vyrovnať záväzok, pričom pre dodávateľa nie je ekonomicky prípustné ani realizovateľné plniť uvedený záväzok prostredníctvom alternatívneho majetku.

Zmluva prevádza právo používať majetok

9. Zmluva prevádza právo používať majetok vtedy, ak zmluva prevádza na nákupcu (nájomcu) právo riadiť používanie tohto majetku. Právo riadiť používanie majetku sa prevádza vtedy, ak je splnená niektorá z nasledujúcich podmienok:

- a) kupujúci má schopnosť a právo prevádzkovať majetok alebo viesť iných, aby prevádzkovali majetok spôsobom určeným nákupcom, pričom ziskava alebo kontroluje viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku z majetku;
- b) kupujúci má schopnosť a právo riadiť fyzický prístup k majetku, pričom ziskava alebo kontroluje viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku z majetku;
- c) skutočnosti a okolnosti naznačujú, že je iba malá pravdepodobnosť, že by jedna alebo viacero strán, iných ako kupujúci, prevzala viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku vyprodukovanú alebo vytvorenú z majetku počas trvania zmluvy a cena, ktorú kupujúci zaplatí za tento výstup, nie je zmluvne stanovená za jednotku výstupu ani sa nerovná aktuálnej trhovej cene za jednotku výstupu v čase dodávky výstupu.

Hodnotenie alebo prehodnotenie otázky, či je zmluva lízingom alebo či obsahuje lízing

10. Posúdenie, či je lízing súčasťou zmluvy, prebieha pri uzavretí zmluvy ešte pred dátumom nadobudnutia účinnosti zmluvy a dátumom, kedy zmluvné strany prijali záväzok k základným podmienkam zmluvy, pričom zohľadňuje všetky skutočnosti a okolnosti. Prehodnotenie posúdenia zmluvy ako zmluvy, ktorá obsahuje lízing, po uzavretí zmluvy prebieha iba vtedy, ak je splnená niektorá z nasledujúcich podmienok:

- a) Nastali zmeny v zmluvných podmienkach, s výnimkou zmien, ktoré zmluvu iba obnovujú alebo rozširujú.
- b) Realizuje sa opcia na obnovu alebo sa zmluvné strany dohodli na rozšírení zmluvy, s výnimkou takých podmienok obnovenia alebo rozšírenia, ktoré už boli zahrnuté v pôvodných podmienkach lízingu v súlade s odsekom 4 IAS 17. Obnovenie alebo rozšírenie zmluvy, ktoré nezahŕňa úpravu niektorej z podmienok uvedených v pôvodnej zmluve pred ukončením platnosti pôvodnej zmluvy, sa hodnotí v zmysle odsekov 6 až 9 iba vo vzťahu k dobe obnovenia alebo rozšírenia zmluvy.

- c) Nastala zmena v stanovení závislosti plnenia zmluvy od určeného majetku.
- d) Nastala podstatná zmena majetku, napríklad podstatná fyzická zmena nehnuteľnosti, stroja alebo zariadenia.
11. Prehodnotenie zmluvy vychádza zo skutočností a okolností existujúcich k dátumu prehodnotenia vrátane zostávajúcej doby platnosti zmluvy. Zmeny v odhadoch (napr. odhadované množstvo výstupov, ktoré má dostať kupujúci alebo iní potenciálni kupujúci), by nemali byť podnetom na prehodnotenie. Ak je zmluva pri prehodnotení klasifikovaná ako zmluva, ktorej súčasťou je lízing (alebo ktorá neobsahuje lízing), uplatňujú sa postupy pri účtovaní lízingu (alebo sa prestanú uplatňovať):
- a) v prípade písm. a), c) alebo d) odseku 10 od doby, kedy nastala zmena okolností, ktorá bola podnetom k prehodnoteniu;
- b) v prípade písm. b) odseku 10 od začiatku doby obnovenia alebo rozšírenia.

Oddeľovanie lízingových splátok od iných platieb

12. Ak je súčasťou zmluvy lízing, zmluvné strany uplatňujú na lízingový prvok zmluvy požiadavky uvedené v IAS 17, s výnimkou oslobodenia od uvedených požiadaviek podľa odseku 2 IAS 17. Ak je teda súčasťou zmluvy lízing, klasifikuje sa daný lízing ako finančný lízing alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7 až 19 IAS 17. Iné prvky zmluvy, na ktoré sa nevzťahujú ustanovenia IAS 17, sa účtujú podľa iných štandardov.
13. Na účely uplatňovania požiadaviek uvedených v IAS 17 sa platby a iné zmluvne vyžadované vyrovnania rozdeľujú na začiatku uzavretia zmluvy alebo na základe prehodnotenia zmluvy na základe ich relatívnych reálnych hodnôt na platby za lízing a platby za ostatné prvky. Minimálne lízingové splátky definované v odseku 4 IAS 17 zahŕňajú iba platby za lízing (t. j. právo používať majetok) a nezahŕňajú platby za ostatné prvky zmluvy (napr. za služby a náklady na vstupy).
14. V niektorých prípadoch bude musieť kupujúci pri oddelení lízingových splátok od platieb za ostatné prvky využiť techniku odhadu. Napríklad, kupujúci môže odhadnúť lízingové splátky na základe zmluvy o lízingu porovnateľného majetku, ktorá neobsahuje žiadne iné prvky, alebo odhadom platieb za iné prvky v zmluve na základe porovnateľných zmlúv a následne odpočítaním týchto platieb od celkových platieb vyplývajúcich zo zmluvy.
15. Ak kupujúci príde k záveru, že platby nie je možné spoľahlivo oddeliť, kupujúci:
- a) v prípade finančného lízingu vykáže majetok a záväzok v sume rovnajúcej sa reálnej hodnote majetku uvedeného v odsekoch 7 a 8 ako predmet lízingu. Záväzok sa následne zníži realizáciou splátok a vykázaním kalkulovaného finančného poplatku zo záväzku na základe zvýšenej úrokovej sadzby pôžičky kupujúceho (*);
- b) v prípade operatívneho lízingu považuje všetky platby vyplývajúce zo zmluvy za lízingové splátky s cieľom zachovania súladu s požiadavkami na zverejňovanie informácií uvedenými v IAS 17; ale
- i) zverejní tieto platby oddelene od minimálnych lízingových splátok z iných zmlúv, ktoré nezahŕňajú iné prvky ako lízing; a
- ii) uvedie, že zverejnené platby zahŕňajú aj platby za iné prvky zmluvy ako lízing.

(*) t. j. zvýšenej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu definovanej v odseku 4 IAS 17.

DÁTUM ÚČINNOSTI

16. Jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje túto interpretáciu pre obdobie začínajúce pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

PRECHOD

17. IAS 8 špecifikuje spôsob, akým jednotka uplatňuje zmeny v účtovných metódach vyplývajúce z prvotného uplatnenia interpretácie. Jednotka nemusí nevyhnutne postupovať v súlade s uvedenými požiadavkami, keď aplikuje túto interpretáciu prvýkrát. Ak jednotka využíva túto výnimku, aplikuje na zmluvy existujúce na začiatku najskoršieho obdobia, pre ktoré sa v súlade so štandardami IFRS prezentujú porovnateľné informácie na základe skutočností a okolností existujúcich na začiatku daného obdobia, odseky 6 až 9 tejto interpretácie.

Príloha

Zmeny a doplnenia IFRS 1 Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

Zmeny a doplnenia uvedené v tejto prílohe sa stávajú účinnými pre ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2006 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, vzťahujú sa uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

A1. IFRS 1 Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva a sprievodná dokumentácia sa menia nasledujúcim spôsobom.

V odseku 12 sa odkaz na odseky 13 – 25E mení na 13 – 25F.

V odseku 13 sa mení znenie pododsekov i) a j), a vkladá sa pododsek k) takto:

i) poisťné zmluvy (odsek 25D);

j) záväzky z vyradenia z prevádzky zahrnuté do ceny nehnuteľností, strojov a zariadení (odsek 25E); a

k) lízingy (odsek 25F).

Za odsekom 25E sa vkladá nový nadpis a odsek 25F takto:

LÍZINGY

IFRIC 4 Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing

25F Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*. Prvouplatňovateľ preto môže to, či je súčasťou zmluvy existujúcej k dátumu prechodu na IFRS lízing, stanoviť na základe skutočností a okolností existujúcich k tomuto dátumu.