

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI
FINANSOWEJ 16

Leasing

CEL

1. W niniejszym standardzie określono zasady ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania *leasingu*. Celem jest zapewnienie, aby *leasingobiorcy* i *leasingodawcy* dostarczali przydatnych informacji w sposób, który wiernie odzwierciedla te transakcje. Informacje te stanowią podstawę dla użytkowników sprawozdań finansowych do przeprowadzenia oceny wpływu leasingu na sytuację finansową, wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne jednostki.
2. Stosując niniejszy standard, jednostka uwzględnia warunki *umów* oraz wszystkie istotne fakty i okoliczności. Niniejszy standard stosuje się konsekwentnie w odniesieniu do *umów* o podobnych cechach i w podobnych okolicznościach.

ZAKRES STOSOWANIA

3. Niniejszy standard stosuje się do wszystkich rodzajów leasingu, w tym do *aktywów z tytułu prawa do użytkowania* w przypadku *subleasingu*, z wyjątkiem:
 - a) leasingów dotyczących poszukiwania lub wykorzystywania *minerałów*, ropy naftowej, gazu ziemnego oraz podobnych nieodnawialnych zasobów,
 - b) leasingu aktywów biologicznych objętych zakresem MSR 41 *Rolnictwo* będących w posiadaniu leasingobiorcy,
 - c) *umów na usługi koncesjonowane* objętych zakresem KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane*,
 - d) licencji na wartość intelektualną przyznanych przez leasingodawcę objętych zakresem MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, oraz
 - e) *praw leasingobiorcy* wynikających z *umów licencyjnych* objętych zakresem MSR 38 *Aktywa niematerialne* w odniesieniu do pozycji takich jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki, rękopisy, patenty i prawa autorskie.
4. Leasingobiorca może stosować niniejszy standard do leasingu aktywów niematerialnych, innych niż te opisane w paragrafie 3 (e), lecz nie jest do tego zobowiązany.

ZWOLNIENIA Z UJMOWANIA (PARAGRAFY B3–B8)

5. Leasingobiorca może zdecydować o niestosowaniu się do wymogów opisanych w paragrafach 22–49 w odniesieniu do:
 - a) *leasingów krótkoterminowych*, oraz
 - b) leasingów, w odniesieniu do których *bazowy składnik aktywów* ma niską wartość (zgodnie z opisem w paragrafach B3–B8).
6. Jeżeli leasingobiorca postanowi nie stosować wymogów opisanych w paragrafach 22–49 w odniesieniu do leasingów krótkoterminowych albo do leasingów, w przypadku których bazowy składnik aktywów ma niską wartość, leasingobiorca ujmuje *opłaty leasingowe* jako koszty metodą liniową w trakcie *okresu leasingu* lub w inny systematyczny sposób. Leasingobiorca stosuje inny systematyczny sposób, jeżeli jest on bardziej reprezentatywny w odniesieniu do korzyści osiągniętych przez leasingobiorcę.

7. Jeżeli leasingobiorca ujmuje leasing krótkoterminowy z zastosowaniem paragrafu 6, do celów niniejszego standardu przyjmuje on, że leasing jest nowym leasingiem, jeżeli:
- a) ma miejsce *zmiana leasingu*, lub
 - b) zaszła jakakolwiek zmiana dotycząca okresu leasingu (na przykład kiedy leasingobiorca korzysta z opcji, która wcześniej nie była uwzględniona w ustaleniach dotyczących okresu leasingu).
8. Wyboru zwolnienia dla leasingu krótkoterminowego należy dokonać według klasy bazowego składnika aktywów, do którego odnosi się prawo użytkowania. Klasa bazowego składnika aktywów jest zespołem bazowych składników aktywów podobnego rodzaju oraz zastosowania w działalności prowadzonej przez jednostkę. Wybór zwolnienia dla leasingów, w przypadku których bazowy składnik aktywów ma niską wartość, można dokonać w odniesieniu do poszczególnych leasingów.

IDENTYFIKACJA LEASINGU (PARAGRAFY B9–B33)

9. **Na początku umowy jednostka ocenia, czy umowa jest leasingiem, czy zawiera leasing. Umowa jest leasingiem lub zawiera leasing, jeżeli na jej mocy przekazuje się prawo do kontroli użytkowania zidentyfikowanego składnika aktywów na dany okres w zamian za wynagrodzenie. W paragrafach B9–B31 określono wytyczne służące do oceny tego, czy umowa jest leasingiem, czy zawiera leasing.**
10. Okres można sprecyzować pod względem ilości użytkowania zidentyfikowanego składnika aktywów (na przykład liczba jednostek produkcji, do wytworzenia których będzie stosowane urządzenie).
11. Jednostka ocenia ponownie, czy umowa jest leasingiem lub czy zawiera leasing tylko wtedy, gdy warunki umowy ulegną zmianie.

Wyodrębnianie elementów umowy

12. W przypadku umowy, która jest leasingiem lub zawiera leasing, jednostka ujmuje każdy element leasingowy w ramach umowy jako leasing odrębnie od elementów nieleasingowych, chyba że stosuje praktyczne rozwiązanie, o którym mowa w paragrafie 15. Paragrafy B32–B33 określają wytyczne dotyczące wyodrębniania elementów umowy.

Leasingobiorca

13. W przypadku umowy, która zawiera element leasingowy i jeden lub więcej dodatkowych elementów leasingowych lub elementów nieleasingowych, leasingobiorca alokuje wynagrodzenie w umowie do każdego elementu leasingowego na podstawie względnej jednostkowej ceny elementu leasingowego oraz całkowitej jednostkowej ceny elementów nieleasingowych.
14. Względna jednostkową cenę elementów leasingowych i elementów nieleasingowych należy ustalić w oparciu o cenę, której leasingodawca lub podobny dostawca zażądałby od jednostki osobno za dany element, lub za podobny element. W przypadku braku bezpośrednio dostępnej obserwowalnej ceny jednostkowej leasingobiorca dokonuje oszacowania ceny jednostkowej, wykorzystując tak dalece jak to możliwe obserwowalne informacje.

15. Jako praktyczne rozwiązanie leasingobiorca może wybrać, według klasy bazowego składnika aktywów, aby nie wyodrębnić elementów nieleasingowych od elementów leasingowych, i zamiast tego ujmować każdy element leasingowy oraz jakiegokolwiek towarzyszące elementy nieleasingowe jako pojedynczy element leasingowy. Leasingobiorca nie stosuje wspomnianego praktycznego rozwiązania w odniesieniu do wbudowanych instrumentów pochodnych, które spełniają kryteria wymienione w paragrafie 4.3.3. MSSF 9 *Instrumenty finansowe*.
16. Jeżeli nie zostanie zastosowane praktyczne rozwiązanie, o którym mowa w paragrafie 15, leasingobiorca ujmuje elementy nieleasingowe, stosując inne obowiązujące standardy.

Leasingodawca

17. W przypadku umowy, która zawiera element leasingu i jeden lub więcej dodatkowych elementów leasingowych lub elementów nieleasingowych, leasingobiorca alokuje wynagrodzenie w umowie stosując się do paragrafów 73–90 MSSF 15.

OKRES LEASINGU (PARAGRAFY B34–B41)

18. Jednostka ustala okres leasingu jako nieodwołalny okres leasingu wraz z:
- a) okresami, w których istnieje opcja przedłużenia leasingu, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z tej opcji, oraz
 - b) okresami, w których istnieje opcja wypowiedzenia leasingu, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca nie skorzysta z tej opcji.
19. Oceniając, czy można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z opcji przedłużenia leasingu, lub że nie skorzysta z opcji wypowiedzenia leasingu, jednostka uwzględnia wszystkie istotne fakty i okoliczności, które stanowią dla leasingobiorcy zachętę ekonomiczną do tego, aby skorzystał z opcji przedłużenia leasingu lub nie skorzystał z opcji wypowiedzenia leasingu, jak to określono w paragrafach B37–B40.
20. Leasingobiorca ponownie ocenia, czy można z wystarczającą pewnością założyć, że skorzysta on z opcji przedłużenia leasingu lub że nie skorzysta z opcji wypowiedzenia leasingu w przypadku wystąpienia znaczącego zdarzenia albo znaczącej zmiany w okolicznościach:
- a) które leasingobiorca kontroluje oraz
 - b) które wpływają na to, że można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z opcji, która nie została wcześniej uwzględniona w ustaleniach dotyczących okresu leasingu, lub że nie skorzysta z opcji, która została wcześniej uwzględniona w tych ustaleniach (zgodnie z paragrafem B41).
21. Jednostka aktualizuje okres leasingu, gdy zaszła zmiana dotycząca nieodwołalnego okresu leasingu. Na przykład nieodwołalny okres leasingu ulegnie zmianie, jeżeli:
- a) leasingobiorca skorzysta z opcji nieuwzględnionej wcześniej w ustaleniach jednostki dotyczących okresu leasingu,
 - b) leasingobiorca nie skorzysta z opcji uwzględnionej wcześniej w ustaleniach jednostki dotyczących okresu leasingu,

- c) wystąpi zdarzenie, wskutek którego na mocy umowy leasingobiorca będzie zobowiązany skorzystać z opcji nieuwzględnionej wcześniej w ustaleniach jednostki dotyczących okresu leasingu, lub
- d) wystąpi zdarzenie, wskutek którego na mocy umowy leasingobiorcy nie będzie wolno skorzystać z opcji uwzględnionej wcześniej w ustaleniach jednostki dotyczących okresu leasingu.

LEASINGOBIORCA

Ujmowanie

22. **W dacie rozpoczęcia leasingobiorca ujmuje składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania oraz zobowiązanie z tytułu leasingu.**

Wycena

Początkowa wycena

Początkowa wycena składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania

23. **W dacie rozpoczęcia leasingobiorca wycenia składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania według kosztu.**

24. Koszt składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania powinien obejmować:

- a) kwotę początkowej wyceny zobowiązania z tytułu leasingu zgodnie z paragrafem 26,
- b) wszelkie opłaty leasingowe zapłacone w dacie rozpoczęcia lub przed tą datą, pomniejszone o wszelkie otrzymane *zachęty leasingowe*,
- c) wszelkie *początkowe koszty bezpośrednie* poniesione przez leasingobiorcę, oraz
- d) szacunek kosztów, które mają zostać poniesione przez leasingobiorcę w związku z demontażem i usunięciem bazowego składnika aktywów, przeprowadzeniem renowacji miejsca, w którym się znajdował, lub przeprowadzeniem renowacji bazowego składnika aktywów do stanu wymaganego przez warunki leasingu, chyba że te koszty są ponoszone w celu wytworzenia zapasów. Leasingobiorca przyjmuje na siebie obowiązek pokrycia tych kosztów w dacie rozpoczęcia albo w wyniku używania bazowego składnika aktywów przez dany okres.

25. Leasingobiorca ujmuje koszty zgodnie z paragrafem 24 (d) jako część składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania, jeżeli zaciąga zobowiązanie w odniesieniu do tych kosztów. Leasingobiorca stosuje MSR 2 *Zapasy* w odniesieniu do kosztów, które ponosi on w danym okresie w wyniku użytkowania składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania celem wytwarzania zapasów w tym okresie. Zobowiązania w zakresie tych kosztów ujmowanych z zastosowaniem niniejszego standardu lub MSR 2 ujmuje się i wycenia stosując MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*.

Początkowa wycena zobowiązania z tytułu leasingu

26. **W dacie rozpoczęcia leasingobiorca wycenia zobowiązanie z tytułu leasingu w wysokości wartości bieżącej opłat leasingowych pozostających do zapłaty w tej dacie. Opłaty leasingowe dyskontuje się z zastosowaniem stopy procentowej leasingu, jeżeli stopę tę można z łatwością ustalić. W przeciwnym razie leasingobiorca stosuje krańcową stopę procentową leasingobiorcy.**
27. W dacie rozpoczęcia opłaty leasingowe zawarte w wycenie zobowiązania z tytułu leasingu obejmują następujące opłaty za prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów podczas okresu leasingu, które pozostają do zapłaty w tej dacie:
- a) *stałe opłaty leasingowe* (w tym zasadniczo stałe opłaty leasingowe określone w paragrafie B42) pomniejszone o wszelkie należne zachęty leasingowe;
 - b) *zmienne opłaty leasingowe*, które zależą od indeksu lub stawki, wycenione początkowo z zastosowaniem tego indeksu lub tej stawki zgodnie z ich wartością w dacie rozpoczęcia (zgodnie z paragrafem 28),
 - c) kwoty, których zapłaty przez leasingobiorcę oczekuje się w ramach *gwarantowanej wartości końcowej*,
 - d) cenę wykonania opcji kupna, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z tej opcji (ocenionej z uwzględnieniem czynników określonych w paragrafach B37–B40), oraz
 - e) kary pieniężne za wypowiedzenie leasingu, jeżeli w warunkach leasingu przewidziano, że leasingobiorca może skorzystać z opcji wypowiedzenia leasingu.
28. Zmienne opłaty leasingowe, które zależą od indeksu lub stawki, o których mowa w paragrafie 27 (b), obejmują na przykład opłaty powiązane z indeksem cen konsumpcyjnych, opłaty powiązane z referencyjną stopą procentową (taką jak LIBOR) lub opłaty, które zmieniają się, aby odzwierciedlić zmiany w stawkach czynszów na wolnym rynku.

*Późniejsza wycena**Późniejsza wycena składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania*

29. **Po dacie rozpoczęcia leasingobiorca wycenia składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania, stosując model kosztu, chyba że leasingobiorca stosuje któryś z modeli wyceny opisanych w paragrafach 34 i 35.**

Model kosztu

30. W celu zastosowania modelu kosztu leasingobiorca wycenia składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania według kosztu:
- a) pomniejszonego o łączne odpisy amortyzacyjne (umorzenie) i łączne straty z tytułu utraty wartości; oraz
 - b) skorygowanego z tytułu jakiegokolwiek aktualizacji wyceny zobowiązania z tytułu leasingu określonej w paragrafie 36 (c).
31. Leasingobiorca stosuje wymogi w zakresie amortyzacji przewidziane w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* do amortyzowania składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania, biorąc pod uwagę wymogi określone w paragrafie 32.

32. Jeżeli w ramach leasingu przeniesione zostanie prawo własności do bazowego składnika aktywów na rzecz leasingobiorcy pod koniec okresu leasingu lub jeżeli koszt składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania uwzględnia to, że leasingobiorca skorzysta z opcji kupna, leasingobiorca dokonuje amortyzacji składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania, począwszy od daty rozpoczęcia aż do końca *okresu użytkowania* bazowego składnika aktywów. W przeciwnym razie leasingobiorca dokonuje amortyzacji składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania od daty rozpoczęcia leasingu aż do końca *okresu użytkowania* tego składnika lub do końca okresu leasingu, w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza.

33. Leasingobiorca stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów* w celu określenia, czy składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania utracił wartość oraz w celu ujęcia jakiegokolwiek zidentyfikowanej straty z tytułu utraty wartości.

Inne modele wyceny

34. Jeżeli leasingobiorca stosuje model wartości godziwej określony w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* w odniesieniu do swoich nieruchomości inwestycyjnych, stosuje on model wartości godziwej również w odniesieniu do aktywów z tytułu prawa do użytkowania, które spełniają definicję nieruchomości inwestycyjnej zawartej w MSR 40.

35. Jeżeli aktywa z tytułu prawa do użytkowania odnoszą się do klasy rzeczowych aktywów trwałych, do których leasingobiorca stosuje model wartości przeszacowanej określony w MSR 16, leasingobiorca może wybrać zastosowanie modelu wartości przeszacowanej w odniesieniu do wszystkich aktywów z tytułu prawa do użytkowania, które odnoszą się do tej klasy rzeczowych aktywów trwałych.

Późniejsza wycena zobowiązania z tytułu leasingu

36. **Po dacie rozpoczęcia leasingobiorca wycenia zobowiązanie z tytułu leasingu poprzez:**

- a) zwiększenie wartości bilansowej w celu odzwierciedlenia odsetek od zobowiązania z tytułu leasingu,
- b) zmniejszenie wartości bilansowej w celu uwzględnienia zapłaconych opłat leasingowych oraz
- c) zaktualizowanie wyceny wartości bilansowej w celu uwzględnienia wszelkiej ponownej oceny lub zmiany leasingu, o której mowa w paragrafach 39–46, lub w celu uwzględnienia zaktualizowanych zasadniczo stałych opłat leasingowych (zob. paragraf B42).

37. Odsetki od zobowiązania z tytułu leasingu w każdym terminie w ciągu okresu leasingu są kwotą, w ramach której uzyskuje się stałą okresową stopę procentową w stosunku do nieuregulowanego salda zobowiązania z tytułu leasingu. Okresowa stopa oprocentowania jest stopą dyskontową, o której mowa w paragrafie 26, lub, w stosownych przypadkach, zaktualizowaną stopą dyskontową, o której mowa w paragrafie 41, 43 lub 45 (c).

38. Po dacie rozpoczęcia, o ile koszty nie zostały uwzględnione w wartości bilansowej innego składnika aktywów zgodnie z innymi obowiązującymi standardami, leasingobiorca ujmuje w wyniku zarówno:

- a) odsetki od zobowiązania z tytułu leasingu oraz
- b) zmienne opłaty leasingowe nieuwzględnione w wycenie zobowiązania z tytułu leasingu w okresie, w którym ma miejsce zdarzenie lub zachodzi warunek, które uruchamiają te płatności.

Ponowna ocena zobowiązania z tytułu leasingu

39. Po dacie rozpoczęcia leasingobiorca stosuje się do wytycznych określonych w paragrafach 40–43 w celu aktualizacji wyceny zobowiązania z tytułu leasingu, aby uwzględnić zmiany w opłatach leasingowych. Leasingobiorca uznaje kwotę aktualizacji wyceny zobowiązania z tytułu leasingu jako korektę składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania. Jeżeli jednak wartość bilansowa składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania została zmniejszona do zera i ma miejsce dalsze zmniejszenie wyceny zobowiązania z tytułu leasingu, leasingobiorca ujmuje pozostałą kwotę aktualizacji wyceny w wyniku.
40. Leasingobiorca aktualizuje wycenę zobowiązania z tytułu leasingu poprzez dyskontowanie zaktualizowanych opłat leasingowych, stosując zaktualizowaną stopę dyskontową, jeżeli:
 - a) zaistnieje zmiana w odniesieniu do okresu leasingu, o której mowa w paragrafach 20–21. Leasingobiorca określa zaktualizowane opłaty leasingowe na podstawie zaktualizowanego okresu leasingu lub
 - b) zaistnieje zmiana dotycząca oceny opcji kupna bazowego składnika aktywów, ocenionego z uwzględnieniem zdarzeń i okoliczności, o których mowa w paragrafach 20–21 w kontekście opcji kupna. Leasingobiorca określa zaktualizowane opłaty leasingowe w celu uwzględnienia zmiany w kwotach, które należy zapłacić w ramach opcji kupna.
41. Stosując paragraf 40, leasingobiorca określa zaktualizowaną stopę dyskontową jako stopę procentową leasingu na pozostały do końca okres leasingu, w przypadku gdy stopę tę można z łatwością ustalić, lub krańcową stopę procentową leasingobiorcy w dniu ponownej oceny, jeżeli stopy procentowej leasingu nie można z łatwością ustalić.
42. Leasingobiorca dokonuje aktualizacji wyceny zobowiązania z tytułu leasingu poprzez dyskontowanie zaktualizowanych opłat leasingowych, gdy:
 - a) zaistnieje zmiana w kwocie, której zapłaty oczekuje się w ramach gwarantowanej wartości końcowej. Leasingobiorca ustala zaktualizowane opłaty leasingowe w celu uwzględnienia zmiany w kwotach, których zapłaty oczekuje się w ramach gwarantowanej wartości końcowej.
 - b) zaistnieje zmiana w przyszłych opłatach leasingowych wynikająca ze zmiany w indeksie lub stawce stosowanej do ustalania tych opłat, wliczając w to na przykład zmianę w celu uwzględnienia zmian w stawkach czynszów na wolnym rynku w następstwie przeglądu tych czynszów. Leasingobiorca dokonuje aktualizacji wyceny zobowiązania z tytułu leasingu w celu uwzględnienia tych zaktualizowanych opłat leasingowych tylko wtedy, gdy nastąpi zmiana przepływów pieniężnych (tj. kiedy korekta opłat leasingowych wchodzi w życie). Leasingobiorca ustala zaktualizowane opłaty leasingowe na pozostały do końca okres leasingu w oparciu o zaktualizowane opłaty umowne.
43. Stosując zapisy paragrafu 42, leasingobiorca stosuje niezmienną stopę dyskontową, chyba że zmiana w opłatach leasingowych wynika ze zmiany zmiennych stóp procentowych. W tym przypadku leasingobiorca stosuje zaktualizowaną stopę dyskontową, która odzwierciedla zmiany w stopie procentowej.

Zmiany leasingu

44. Leasingobiorca ujmuje zmianę leasingu jako odrębny leasing, jeżeli:
- a) zmiana zwiększa zakres leasingu poprzez przyznanie prawa do użytkowania jednego lub większej liczby bazowych składników aktywów oraz
 - b) wynagrodzenie za leasing zwiększa się o kwotę współmierną do ceny jednostkowej za zwiększenie zakresu oraz wszelkie właściwe korekty tej ceny jednostkowej w celu uwzględnienia okoliczności danej umowy.
45. W przypadku zmiany leasingu, która nie jest ujmowana jako odrębny leasing, w *dacie uzgodnienia zmiany* leasingobiorca:
- a) alokuje wynagrodzenie w zmodyfikowanej umowie, stosując się do postanowień paragrafów 13–16,
 - b) ustala okres zmodyfikowanego leasingu, stosując się do postanowień paragrafów 18–19, oraz
 - c) aktualizuje wycenę zobowiązania z tytułu leasingu poprzez dyskontowanie zaktualizowanych opłat leasingowych z zastosowaniem zaktualizowanej stopy dyskontowej. Zaktualizowana stopa dyskontowa jest określana jako stopa procentowa leasingu na pozostały do końca okres leasingu, gdy można z łatwością ustalić tę stopę, lub końcową stopę procentową leasingobiorcy obowiązującą w dacie uzgodnienia zmiany, jeżeli nie można z łatwością ustalić stopy procentowej leasingu.
46. W przypadku zmiany leasingu, która nie jest ujmowana jako odrębny leasing, leasingobiorca ujmuje aktualizację wyceny zobowiązania z tytułu leasingu poprzez:
- a) zmniejszenie wartości bilansowej składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania w celu uwzględnienia częściowego lub całkowitego zakończenia leasingu w przypadku zmian leasingu, które zmniejszają zakres leasingu. Leasingobiorca ujmuje w wyniku wszelki zysk lub stratę odnoszącą się do częściowego lub całkowitego zakończenia leasingu,
 - b) skorygowanie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania w odniesieniu do wszystkich pozostałych zmian leasingu.
- 46A. Jako praktyczne rozwiązanie leasingobiorca może zdecydować o nieprzeprowadzaniu oceny, czy ulga w czynszu, która spełnia warunki określone w paragrafie 46B, stanowi zmianę leasingu. Leasingobiorca, który podejmuje taką decyzję, ujmuje wszelkie zmiany opłat leasingowych wynikające z ulgi w czynszu w taki sam sposób, w jaki ująłby zmianę przy zastosowaniu niniejszego standardu, gdyby zmiana ta nie stanowiła zmiany leasingu.
- 46B. Praktyczne rozwiązanie określone w paragrafie 46 A stosuje się jedynie do ulg w czynszach przyznawanych bezpośrednio w związku pandemią Covid-19 i tylko wtedy, gdy spełniono wszystkie poniższe warunki:
- a) zmiana opłat leasingowych prowadzi do zaktualizowanego wynagrodzenia za leasing, które jest zasadniczo takie samo bądź niższe niż wynagrodzenie za leasing obowiązujące bezpośrednio przed tą zmianą;
 - b) jakiegokolwiek obniżenie opłat leasingowych dotyczy jedynie płatności pierwotnie wymagalnych w dniu 30 czerwca 2022 r. lub przed tą datą (na przykład ulga w czynszu spełniałaby ten warunek, jeżeli skutkowałaby obniżeniem opłat leasingowych w dniu 30 czerwca 2022 r. lub przed tą datą i większymi opłatami leasingowymi wymagalnymi po dniu 30 czerwca 2022 r.); oraz
 - c) inne warunki leasingu nie zostały znacząco zmienione.

Prezentacja

47. Leasingobiorca prezentuje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej albo ujawnia w informacji dodatkowej:
- a) aktywa z tytułu prawa do użytkowania oddzielnie od innych aktywów. Jeżeli leasingobiorca nie przedstawi odrębnie aktywów z tytułu prawa do użytkowania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, leasingobiorca:
 - (i) uwzględnia aktywa z tytułu prawa do użytkowania w ramach tej samej pozycji, w ramach której przedstawione zostałyby odpowiednie bazowe składniki aktywów, gdyby były własnością leasingobiorcy, oraz
 - (ii) ujawnia, które pozycje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej obejmują wspomniane aktywa z tytułu prawa do użytkowania,
 - b) zobowiązania z tytułu leasingu oddzielnie od innych zobowiązań. Jeżeli leasingobiorca nie przedstawi odrębnie zobowiązań z tytułu leasingu w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, leasingobiorca ujawnia informacje dotyczące tego, które pozycje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej obejmują te zobowiązania.
48. Wymóg, o którym mowa w paragrafie 47 (a), nie ma zastosowania do aktywów z tytułu prawa do użytkowania, które spełniają definicję nieruchomości inwestycyjnej, które powinny być zaprezentowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jako nieruchomości inwestycyjne.
49. W sprawozdaniu z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów leasingobiorca przedstawia koszt odsetek od zobowiązania z tytułu leasingu odrębnie od kosztu amortyzacji składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania. Koszt odsetek od zobowiązania z tytułu leasingu jest elementem kosztów finansowych, który zgodnie z paragrafem 82 (b) MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* należy przedstawiać odrębnie w sprawozdaniu z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów.
50. W sprawozdaniu z przepływów pieniężnych leasingobiorca klasyfikuje:
- a) płatności pieniężne głównej części zobowiązania z tytułu leasingu w ramach działalności finansowej,
 - b) płatności pieniężne części odsetkowej zobowiązania z tytułu leasingu, stosując wymogi MSR 7 *Sprawozdanie z przepływów pieniężnych* w odniesieniu do odsetek zapłaconych, oraz
 - c) opłaty z tytułu leasingu krótkoterminowego, opłaty za leasingi obejmujące aktywa o niskiej wartości oraz zmienne opłaty leasingowe nieuwzględnione w wycenie zobowiązania z tytułu leasingu w ramach działalności operacyjnej.

Ujawnianie informacji

51. **Celem ujawniania informacji jest ujawnienie przez leasingobiorców w informacjach dodatkowych, wraz z informacjami zawartymi w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z wyniku oraz sprawozdaniu z przepływów pieniężnych, informacji stanowiących dla użytkowników sprawozdań finansowych podstawę do oceny wpływu, jaki leasingi wywierają na sytuację finansową, wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne leasingobiorcy. W paragrafach 52–60 określono wymogi dotyczące sposobów realizacji tego celu.**
52. Leasingobiorca ujawnia informacje o swoich leasingach, w których jest leasingobiorcą, w pojedynczej informacji dodatkowej lub w odrębnej sekcji sprawozdań finansowych. Leasingobiorca nie musi jednak powtarzać informacji, które zostały już przedstawione gdzieś indziej w sprawozdaniach finansowych, pod warunkiem że informacje te są włączone do sprawozdań finansowych poprzez zamieszczenie odsyłacza do pojedynczej informacji dodatkowej lub odrębnej sekcji dotyczącej leasingów.

53. Leasingobiorca ujawnia następujące kwoty dla danego okresu sprawozdawczego:
- a) koszt amortyzacji w odniesieniu do aktywów z tytułu prawa do użytkowania w podziale na klasy bazowego składnika aktywów,
 - b) koszt odsetek od zobowiązań z tytułu leasingu,
 - c) koszt związany z leasingami krótkoterminowymi ujmowanymi zgodnie z paragrafem 6. Koszt ten nie musi obejmować kosztu związanego z leasingami o okresie leasingu nie dłuższym niż jeden miesiąc,
 - d) koszt związany z leasingami aktywów o niskiej wartości ujmowanych zgodnie z paragrafem 6. Koszt ten nie obejmuje kosztu związanego z leasingiem krótkoterminowym aktywów o niskiej wartości, o których mowa w paragrafie 53 (c),
 - e) koszt związany ze zmiennymi opłatami leasingowymi nieuwzględnionymi w wycenie zobowiązań z tytułu leasingu,
 - f) dochód uzyskany poprzez subleasing aktywów z tytułu prawa do użytkowania,
 - g) całkowity wpływ środków pieniężnych z tytułu leasingów,
 - h) zwiększenia aktywów z tytułu prawa do użytkowania,
 - i) zyski lub straty ze sprzedaży i leasingu zwrotnego oraz
 - j) wartość bilansową aktywów z tytułu prawa do użytkowania na koniec okresu sprawozdawczego w podziale na klasy bazowego składnika aktywów.
54. Leasingobiorca ujawnia informacje określone w paragrafie 53 w formie tabelarycznej, chyba że bardziej odpowiedni jest inny format. Ujawniane kwoty obejmują koszty, które leasingobiorca zawarł w wartości bilansowej innego składnika aktywów podczas okresu sprawozdawczego.
55. Leasingobiorca ujawnia kwoty przyszłych płatności, do których jest zobligowany z tytułu leasingów krótkoterminowych ujmowanych z zastosowaniem paragrafu 6, jeżeli portfel leasingów krótkoterminowych, do których jest on zobligowany pod koniec okresu sprawozdawczego, różni się od portfela leasingów krótkoterminowych, do których odnosi się koszt leasingów krótkoterminowych ujawniony zgodnie z paragrafem 53 (c).
56. Jeżeli aktywa z tytułu prawa do użytkowania spełniają definicję nieruchomości inwestycyjnej, leasingobiorca stosuje wymogi w zakresie ujawniania informacji zawarte w MSR 40. W tym przypadku leasingobiorca nie jest zobowiązany do ujawniania informacji, o których mowa w paragrafie 53 (a), (f), (h) lub (j) w odniesieniu do tych aktywów z tytułu prawa do użytkowania.
57. Jeżeli leasingobiorca wycenia aktywa z tytułu prawa do użytkowania w kwotach przeszacowanych stosując MSR 16, ujawnia on informacje określone w paragrafie 77 MSR 16 w odniesieniu do tych aktywów z tytułu prawa do użytkowania.
58. Leasingobiorca ujawnia analizę terminów wymagalności zobowiązań z tytułu leasingu stosując paragrafy 39 i B11 MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* oddzielnie od analiz terminów wymagalności innych zobowiązań finansowych.

59. Poza ujawnianiem informacji wymaganych zgodnie paragrafami 53–58, leasingobiorca ujawnia dodatkowe informacje jakościowe i ilościowe w zakresie czynności związanych z leasingiem niezbędne do zrealizowania celu dotyczącego ujawniania informacji, o którym mowa w paragrafie 51 (określonego w paragrafie B48). Wspomniane dodatkowe informacje mogą obejmować między innymi informacje, które pomagają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenić:

- a) charakter działalności leasingowej leasingobiorcy,
- b) przyszłe wypływy pieniężne, na które leasingobiorca jest potencjalnie narażony i które nie są uwzględnione w wycenie zobowiązań z tytułu leasingu. Obejmuje to narażenie wynikające:
 - (i) ze zmiennych opłat leasingowych (określonych w paragrafie B49),
 - (ii) z opcji przedłużenia leasingu i opcji wypowiedzenia leasingu (określonych w paragrafie B50),
 - (iii) z gwarantowanej wartości końcowej (określonej w paragrafie B51), oraz
 - (iv) z nierozpoczętych jeszcze leasingów, do których zobligowany jest leasingobiorca,
- c) ograniczenia lub kowenanty nałożone przez leasing oraz
- d) sprzedaż i leasing zwrotny (określony w paragrafie B52).

60. Leasingobiorca, który ujmuje leasingi krótkoterminowe lub leasingi o niskiej wartości zgodnie z paragrafem 6, ujawnia ten fakt.

60A. Jeżeli leasingobiorca stosuje praktyczne rozwiązanie określone w paragrafie 46 A, leasingobiorca ujawnia:

- a) że zastosował praktyczne rozwiązanie do wszystkich ulg w czynszach, które spełniają warunki określone w paragrafie 46B, lub, jeżeli nie zastosował go do wszystkich takich ulg w czynszach, informacje o charakterze umów, do których zastosował praktyczne rozwiązanie (zob. paragraf 2); oraz
- b) kwotę ujętą w rachunku zysków i strat za okres sprawozdawczy w celu odzwierciedlenia zmian w opłatach leasingowych wynikających z ulg w czynszach, w odniesieniu do których leasingobiorca zastosował praktyczne rozwiązanie określone w paragrafie 46A.

LEASINGODAWCA

Klasyfikacja leasingu (paragrafy B53–B58)

61. Leasingodawca klasyfikuje każdy ze swoich leasingów jako *leasing operacyjny* lub *leasing finansowy*.

62. Leasing jest zaliczany do leasingu finansowego, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z posiadania bazowego składnika aktywów. Leasing jest zaliczany do leasingu operacyjnego, jeżeli nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z posiadania bazowego składnika aktywów.

63. To, czy dany leasing jest leasingiem finansowym czy leasingiem operacyjnym, zależy od treści transakcji a nie od formy umowy. Poniżej podano przykłady sytuacji, które osobno lub łącznie powodują, że leasing zostanie zazwyczaj zaliczony do leasingu finansowego:
- a) na mocy leasingu następuje przeniesienie na leasingobiorcę własności bazowego składnika aktywów przed końcem okresu leasingu,
 - b) leasingobiorca ma opcję zakupu bazowego składnika aktywów za cenę, która według przewidywań będzie na tyle niższa od *wartości godziwej* ustalonej na dzień, gdy opcja zakupu składnika będzie mogła zostać zrealizowana, iż w *dacie początkowej* można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z tej opcji,
 - c) okres leasingu stanowi większą część *ekonomicznego okresu użytkowania* bazowego składnika aktywów, nawet jeżeli tytuł prawny nie ulega przeniesieniu,
 - d) wartość bieżąca opłat leasingowych w dacie początkowej wynosi zasadniczo prawie tyle, ile wynosi łączna wartość godziwa bazowego składnika aktywów, oraz
 - e) bazowy składnik aktywów ma na tyle specjalistyczny charakter, że tylko leasingobiorca może z niego korzystać bez dokonywania większych modyfikacji.
64. Poniżej podano sytuacje, z których każda z osobna lub w połączeniu mogą również powodować, że dany leasing zostanie zaliczony do leasingu finansowego:
- a) jeżeli leasingobiorca może wypowiedzieć leasing, straty leasingodawcy z tytułu tego wypowiedzenia ponosi leasingobiorca;
 - b) zyski lub straty z tytułu wahań wartości godziwej przypisanej do wartości końcowej przypadają leasingobiorcy (na przykład w formie obniżki opłaty leasingowej równej większości przychodów ze sprzedaży na koniec leasingu), oraz
 - c) leasingobiorca ma możliwość kontynuowania leasingu przez dodatkowy okres za opłatą, która jest znacznie niższa od opłat obowiązujących na rynku.
65. Przykładowe sytuacje podane w paragrafach 63–64 nie zawsze pozwalają na dokonanie ostatecznego rozstrzygnięcia. Jeżeli inne powody wskazują na to, że leasing nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z posiadania bazowego składnika aktywów, leasing należy sklasyfikować jako leasing operacyjny. Na przykład może wystąpić sytuacja, kiedy tytuł własności do bazowego składnika aktywów przechodzi przed końcem okresu leasingu w zamian za zmienną opłatę, której wysokość jest równa ówczesnej wartości godziwej, lub gdy występują zmienne opłaty leasingowe, w wyniku których leasingodawca nie ponosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków.
66. Klasyfikacji leasingu dokonuje się w dacie początkowej, a jej ponownej oceny dokonuje się tylko w przypadku, gdy zaistnieje zmiana leasingu. Zmiany szacunków (na przykład zmiany szacowanego ekonomicznego okresu użytkowania bądź wartości końcowej bazowego składnika aktywów) lub zmiany okoliczności (np. niedopełnienie warunków leasingu przez leasingobiorcę) nie upoważniają do zmiany klasyfikacji leasingu dla celów rachunkowych.

Leasing finansowy***Ujmowanie i wycena***

67. **W dacie rozpoczęcia leasingodawca ujmuje aktywa oddane w leasing finansowy w sprawozdaniu z sytuacji finansowej i prezentuje je jako należności w kwocie równej *inwestycji leasingowej netto*.**

Początkowa wycena

68. Leasingodawca stosuje stopę procentową leasingu w celu wyceny inwestycji leasingowej netto. W przypadku subleasingu, jeżeli stopy procentowej subleasingu nie można z łatwością ustalić, leasingodawca pośredni może wykorzystać stopę dyskontową stosowaną w leasingu głównym (skorygowaną o wszelkie początkowe koszty bezpośrednie związane z subleasingiem) w celu wyceny inwestycji subleasingowej netto.

69. Początkowe koszty bezpośrednie, inne niż te poniesione przez leasingodawców będących producentami lub pośrednikami, są ujęte w początkowej wycenie inwestycji leasingowej netto oraz zmniejszają kwotę przychodu ujmowanego w okresie leasingu. Stopa procentowa leasingu została zdefiniowana w taki sposób, że początkowe koszty bezpośrednie są automatycznie uwzględniane w inwestycji leasingowej netto i nie ma potrzeby ich dodatkowego uwzględniania.

Początkowa wycena opłat leasingowych uwzględnionych w inwestycji leasingowej netto

70. W dacie rozpoczęcia opłaty leasingowe uwzględnione w wycenie inwestycji leasingowej netto obejmują następujące opłaty za prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów podczas okresu leasingu, które nie są otrzymane w dacie rozpoczęcia:

- a) stałe opłaty leasingowe (w tym zasadniczo stałe opłaty leasingowe określone w paragrafie B42), pomniejszone o zachęty leasingowe przypadające do zapłaty,
- b) zmienne opłaty leasingowe, które zależą od indeksu lub stawki, wycenione początkowo z zastosowaniem tego indeksu lub tej stawki zgodnie z ich wartością w dacie rozpoczęcia,
- c) wszelkie gwarantowane wartości końcowe udzielone leasingodawcy przez leasingobiorcę, podmiot powiązany z leasingobiorcą lub niezależną osobę trzecią zdolną finansowo do wywiązania się ze swoich zobowiązań w ramach tej gwarancji,
- d) cenę wykonania opcji kupna, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z tej opcji (ocenionej z uwzględnieniem czynników określonych w paragrafach B37) oraz
- e) kary pieniężne za wypowiedzenie leasingu, jeżeli w warunkach leasingu przewidziano, że leasingobiorca może skorzystać z opcji wypowiedzenia leasingu.

Leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami

71. W dacie rozpoczęcia leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem ujmuje następujące kwoty w przypadku każdego ze swoich leasingów finansowych:
- a) przychody będące wartością godziwą bazowego składnika aktywów lub, jeżeli ich kwota jest niższa od wartości godziwej, wartością bieżącą opłat leasingowych przypisanych leasingodawcy, dyskontowanych z zastosowaniem rynkowej stopy procentowej,
 - b) koszt sprzedaży będący kosztem lub wartością bilansową, jeżeli są różne, bazowego składnika aktywów pomniejszony o wartość bieżącą *niegwarantowanej wartości końcowej*, oraz
 - c) zysk lub strata ze sprzedaży (które stanowią różnicę między przychodami i kosztami sprzedaży) zgodnie z polityką leasingodawcy w zakresie zwykłych sprzedaży, do których ma zastosowanie MSSF 15. Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem ujmuje zyski lub straty ze sprzedaży dotyczące leasingu finansowego w dacie rozpoczęcia, niezależnie od tego, czy leasingodawca przenosi bazowy składnik aktywów jak określono w MSSF 15.
72. Niejednokrotnie producenci lub pośrednicy oferują klientowi wybór między kupnem a leasingiem danego składnika aktywów. Oddanie w leasing finansowy bazowego składnika aktywów przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem powoduje zysk lub stratę odpowiadające zyskowi lub stracie ze zwykłej sprzedaży bazowego składnika aktywów po normalnych cenach sprzedaży uwzględniających wszelkie stosowane rabaty ilościowe lub handlowe.
73. Aby przyciągnąć klientów, leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami czasami proponują sztucznie zaniżone stopy procentowe. Stosowanie takich stóp powodowałoby ujmowanie nadmiernej części łącznych przychodów z transakcji już w dacie rozpoczęcia. Jeżeli stosowane są sztucznie zaniżone stopy procentowe, leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem ogranicza zysk ze sprzedaży do tego, który zostałby uzyskany w przypadku zastosowania rynkowej stopy procentowej.
74. Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem ujmuje jako koszt nakłady poniesione w związku z uzyskaniem leasingu finansowego w dacie rozpoczęcia, ponieważ są one głównie związane z uzyskaniem przez producenta lub pośrednika zysku ze sprzedaży. Koszty poniesione przez leasingodawców będących producentami lub pośrednikami w związku z uzyskaniem leasingu finansowego nie są objęte definicją początkowych kosztów bezpośrednich i w związku z tym są wyłączone z inwestycji leasingowej netto.

Późniejsza wycena

75. **Ujmowanie dochodów finansowych w okresie leasingu przebiega w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu z inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego.**
76. Leasingodawca powinien ujmować dochody finansowe przez okres leasingu w systematyczny i racjonalny sposób. Opłaty leasingowe dotyczące danego okresu zmniejszają *inwestycję leasingową brutto*, obniżając zarówno należność główną, jak i *kwotę niezrealizowanych dochodów finansowych*.
77. Leasingodawca stosuje do inwestycji leasingowej netto wymogi w zakresie zaprzestania ujmowania oraz wymogi w zakresie utraty wartości przewidziane w MSSF 9. Leasingodawca dokonuje weryfikacji oszacowanych niegwarantowanych wartości końcowych wykorzystywanych do obliczania inwestycji leasingowej brutto. Jeżeli nastąpiło zmniejszenie szacunkowej niegwarantowanej wartości końcowej, leasingodawca modyfikuje sposób rozliczenia w czasie przychodów w okresie leasingu i niezwłocznie ujmuje ewentualne zmniejszenie odroczonej kwoty.
78. Leasingodawca, który klasyfikuje składnik aktywów w ramach leasingu finansowego jako przeznaczony do sprzedaży (lub włącza go w skład grupy do zbycia, która została zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży) stosując MSSF 5 *Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, wykazuje ten składnik aktywów zgodnie z tym standardem.

Zmiany leasingu

79. Leasingodawca ujmuje zmianę leasingu finansowego jako osobny leasing w przypadku, gdy:
- a) zmiana zwiększa zakres leasingu poprzez przyznanie prawa do użytkowania jednego lub większej liczby bazowych składników aktywów oraz
 - b) wynagrodzenie za leasing zwiększa się o kwotę wspólną do ceny jednostkowej za zwiększenie zakresu oraz wszelkie właściwe korekty tej ceny jednostkowej w celu uwzględnienia okoliczności danej umowy.
80. W przypadku zmiany leasingu finansowego, który nie jest ujmowany jako odrębny leasing, leasingodawca ujmuje tę zmianę w następujący sposób:
- a) jeżeli leasing zostałby zaklasyfikowany jako leasing operacyjny, gdy zmiana leasingu obowiązywała w dacie początkowej, leasingodawca:
 - (i) ujmuje zmianę leasingu jako nowy leasing od daty uzgodnienia zmiany oraz

- (ii) wycenia wartość bilansową bazowego składnika aktywów jako inwestycję leasingową netto tuż przed datą uzgodnienia zmiany leasingu,

b) w przeciwnym razie leasingodawca stosuje się do wymogów MSSF 9.

Leasing operacyjny

Ujmowanie i wycena

- 81. **Leasingodawca ujmuje opłaty leasingowe z leasingów operacyjnych jako dochód metodą liniową albo w inny systematyczny sposób. Leasingobiorca stosuje inną systematyczną metodę, jeżeli zastosowanie tej metody lepiej odzwierciedla zmniejszenie się korzyści czerpanych z wykorzystywania bazowego składnika aktywów.**
- 82. Leasingodawca ujmuje w kosztach koszty, łącznie z amortyzacją, poniesione w celu uzyskania dochodów z tytułu leasingu.
- 83. Leasingodawca dodaje początkowe koszty bezpośrednie poniesione w celu uzyskania leasingu operacyjnego do wartości bilansowej bazowego składnika aktywów i ujmuje te koszty jako koszty poniesione w okresie leasingu na tej samej podstawie co dochody z tytułu leasingu.
- 84. Sposób amortyzowania oddanych w leasing bazowych składników aktywów podlegających amortyzacji powinien być zgodny ze zwykłymi zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingodawcę w odniesieniu do podobnych aktywów. Leasingodawca oblicza amortyzację zgodnie z MSR 16 i MSR 38.
- 85. Leasingodawca stosuje MSR 36, aby określić, czy bazowy składnik aktywów objęty leasingiem operacyjnym utracił wartość oraz aby ująć jakkolwiek zidentyfikowaną stratę z tytułu utraty wartości.
- 86. Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem nie ujmuje żadnych zysków ze sprzedaży przy leasingu operacyjnym, ponieważ nie jest on równoważny sprzedaży.

Zmiany leasingu

- 87. Leasingodawca ujmuje zmianę leasingu operacyjnego jako nowy leasing z datą uzgodnienia zmiany, biorąc pod uwagę wszelkie przedpłaty lub opłaty naliczane z tytułu leasingu odnoszącego się do pierwotnego leasingu jako część opłat leasingowych na rzecz nowego leasingu.

Prezentacja

- 88. Leasingodawca prezentuje bazowe składniki aktywów objęte leasingiem operacyjnym w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej zgodnie z charakterem bazowego składnika aktywów.

Ujawnianie informacji

- 89. **Celem ujawniania informacji w odniesieniu do leasingodawców jest ujawnianie w informacjach dodatkowych, że informacja uwzględniona w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z wyniku oraz w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych daje użytkownikom sprawozdań finansowych podstawę do oceny wpływu jaki leasingi wywierają na sytuację finansową, wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne leasingodawcy. W paragrafach 90–97 określono wymogi dotyczące sposobów realizacji tego celu.**

90. Leasingodawca ujawnia następujące kwoty dla danego okresu sprawozdawczego:
- a) w odniesieniu do leasingów finansowych:
 - (i) zysk lub stratę ze sprzedaży,
 - (ii) dochody finansowe z inwestycji leasingowej netto oraz
 - (iii) dochody odnoszące się do zmiennych opłat leasingowych nieuwzględnionych w wycenie inwestycji leasingowej netto,
 - b) w odniesieniu do leasingów operacyjnych, dochód z tytułu leasingu, oddzielnie ujawniając dochody odnoszące się do zmiennych opłat leasingowych, które nie są zależne od indeksu lub stopy.
91. Leasingodawca ujawnia informacje określone w paragrafie 90 w formie tabelarycznej, chyba że bardziej odpowiedni jest inny format.
92. Leasingodawca ujawnia dodatkowe informacje jakościowe i ilościowe w zakresie czynności związanych z leasingiem, niezbędne w celu spełnienia obowiązku ujawniania informacji przewidzianego w paragrafie 89. Wspomniane dodatkowe informacje obejmują między innymi informacje, które pomagają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenić:
- a) charakter działalności leasingowej leasingodawcy oraz
 - b) sposób zarządzania ryzykiem przez leasingodawcę związanym z wszelkimi prawami, jakie zachowuje on w odniesieniu do bazowych składników aktywów. Leasingodawca ujawnia w szczególności strategię zarządzania ryzykiem w odniesieniu do praw, które zachowuje w odniesieniu do bazowych składników aktywów z uwzględnieniem wszelkich środków, dzięki którym leasingodawca zmniejsza to ryzyko. Do takich środków mogą należeć, na przykład, umowy odkupu, gwarantowane wartości końcowe lub zmienne opłaty leasingowe za korzystanie przekraczające określone limity.

Leasing finansowy

93. Leasingodawca przedstawia jakościowe i ilościowe wyjaśnienie dotyczące istotnych zmian w wartości bilansowej inwestycji leasingowej netto.
94. Leasingodawca ujawnia analizę terminów wymagalności należnych opłat leasingowych, wykazując niezdyskontowane opłaty leasingowe do otrzymania w skali roku za co najmniej każdy rok z pierwszych pięciu lat oraz sumę kwot za pozostałe lata. Leasingodawca uzgadnia niezdyskontowane opłaty leasingowe z inwestycją leasingową netto. Uzgodnienie powinno pokazywać niezrealizowane dochody finansowe odnoszące się do należnych opłat leasingowych oraz wszelkie zdyskontowane niegwarantowane wartości końcowe.

Leasing operacyjny

95. W przypadku rzeczowych aktywów trwałych objętych leasingiem operacyjnym leasingodawca stosuje się do wymogów ujawniania informacji określonych w MSR 16. Stosując wymóg ujawniania informacji określony w MSR 16, leasingodawca dzieli każdą klasę rzeczowych aktywów trwałych na aktywa objęte leasingiem operacyjnym i na aktywa nieobjęte leasingiem operacyjnym. W związku z tym leasingodawca ujawnia informacje, których wymaga MSR 16 w odniesieniu do aktywów objętych leasingiem operacyjnym (w podziale na klasy bazowego składnika aktywów) odrębnie od aktywów własnych w posiadaniu i użytkowaniu leasingodawcy.

96. Leasingodawca stosuje się do wymogów ujawniania informacji określonych w MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41 w odniesieniu do aktywów objętych leasingiem operacyjnym.
97. Leasingodawca ujawnia analizę terminów zapadalności opłat leasingowych, wykazując niezdyktowane opłaty leasingowe, które będą otrzymane w skali roku za minimum każdy z pierwszych pięciu lat oraz sumę kwot za pozostałe lata.

SPRZEDAŻ I LEASING ZWROTNY

98. Jeżeli jednostka (sprzedawca-leasingobiorca) przekazuje składnik aktywów innej jednostce (nabywcy-leasingodawcy) i z powrotem bierze w leasing ten składnik aktywów od nabywcy-leasingodawcy, zarówno sprzedawca-leasingobiorca, jak i nabywca-leasingodawca ujmują umowę przeniesienia i leasing zgodnie z paragrafami 99–103.

Ocena, czy przeniesienie składnika aktywów stanowi sprzedaż

99. Jednostka stosuje wymogi dotyczące ustalania, kiedy spełniono zobowiązanie do wykonania świadczenia określone w MSSF 15, aby określić, czy przeniesienie składnika aktywów traktuje się jako sprzedaż tego składnika aktywów.

Przeniesienie składnika aktywów jest sprzedażą

100. Jeżeli przeniesienie składnika aktywów przez sprzedawcę-leasingobiorcę spełnia wymogi MSSF 15 dotyczące ujęcia jako sprzedaż składnika aktywów:

- a) sprzedawca-leasingobiorca określa składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania w ramach leasingu zwrotnego w proporcji do poprzedniej wartości bilansowej składnika aktywów, która odnosi się do prawa do użytkowania zachowanego przez sprzedawcę-leasingobiorcę. W związku z tym sprzedawca-leasingobiorca uznaje jedynie kwotę wszelkich zysków lub strat, która odnosi się do praw przeniesionych na nabywcę-leasingodawcę,
- b) nabywca-leasingodawca ujmuje zakup składnika aktywów, stosując obowiązujące standardy, oraz leasing, stosując wymogi rachunkowości określone dla leasingodawcy w niniejszym standardzie.

101. Jeżeli wartość godziwa wynagrodzenia za sprzedaż składnika aktywów nie jest równa wartości godziwej składnika aktywów lub jeżeli opłaty z tytułu leasingu nie odpowiadają stawkom rynkowym, jednostka wprowadza następujące korekty, aby wycenić przychody za sprzedaży w wartości godziwej:

- a) wszelkie opłaty poniżej warunków rynkowych ujmuje się jako przedpłaty opłat leasingowych oraz
- b) wszelkie opłaty powyżej warunków rynkowych ujmuje się jako dodatkowe finansowanie zapewnione przez nabywcę-leasingodawcę sprzedawcy-leasingobiorcy.

102. Jednostka wycenia wszelkie potencjalne korekty wymagane zgodnie z paragrafem 101 na podstawie łatwiejszej do ustalenia:

- a) różnicy między wartością godziwą wynagrodzenia za sprzedaż a wartością godziwą składnika aktywów oraz
- b) różnicy między wartością bieżącą opłat wynikających z leasingu a wartością bieżącą opłat z tytułu leasingu odpowiadających stawkom rynkowym.

Przeniesienie składnika aktywów nie jest sprzedażą

103. Jeżeli przeniesienie składnika aktywów przez sprzedawcę-leasingobiorcę nie spełnia wymogów MSSF 15 dotyczących ujęcia jako sprzedaż składnika aktywów:

- a) sprzedawca-leasingobiorca w dalszym ciągu ujmuje przeniesiony składnik aktywów, a także ujmuje zobowiązanie finansowe odpowiadające wpływom z przeniesienia. Zobowiązanie finansowe ujmuje zgodnie z MSSF 9,
- b) nabywca-leasingodawca nie ujmuje przeniesionego składnika aktywów, natomiast ujmuje składnik aktywów finansowych odpowiadający wpływom z przeniesienia. Składnik aktywów finansowych ujmuje zgodnie z MSSF 9.

TYMCZASOWE ODSTĘPSTWA WYNIKAJĄCE Z REFORMY WSKAŹNIKA REFERENCYJNEGO STOPY PROCENTOWEJ

104. Leasingobiorca stosuje paragrafy 105–106 w odniesieniu do wszystkich zmian leasingu, które zmieniają podstawę określenia przyszłych opłat leasingowych w wyniku reformy wskaźnika referencyjnego stopy procentowej (zob. paragrafy 5.4.6 i 5.4.8 MSSF 9). Paragrafy te mają zastosowanie wyłącznie do takich zmian leasingu. Do tego celu termin „reforma wskaźnika referencyjnego stopy procentowej” odnosi się do obejmującej cały rynek reformy wskaźnika referencyjnego stopy procentowej zgodnie z opisem w paragrafie 6.8.2 MSSF 9.
105. Jako praktyczne rozwiązanie leasingobiorca stosuje paragraf 42 w celu ujęcia zmiany leasingu, która jest wymagana w związku z reformą wskaźnika referencyjnego stopy procentowej. To praktyczne rozwiązanie stosuje się wyłącznie do tego rodzaju zmian. Do tego celu zmianę leasingu uznaje się za wymaganą w związku z reformą wskaźnika referencyjnego stopy procentowej wtedy i tylko wtedy, gdy spełnione są oba następujące warunki:
- a) zmiana jest konieczna jako bezpośredni skutek reformy wskaźnika referencyjnego stopy procentowej; oraz
 - b) nowa podstawa określenia opłat leasingowych jest równoważna pod względem gospodarczym dotychczasowej podstawie (tj. podstawie obowiązującej bezpośrednio przed dokonaniem zmiany).
106. Jeżeli jednak oprócz tych zmian leasingu, które są wymagane w związku z reformą wskaźnika referencyjnego stopy procentowej, dokonywane są inne zmiany, leasingobiorca stosuje mające zastosowanie wymogi niniejszego standardu w celu ujęcia wszystkich zmian leasingu dokonanych w tym samym czasie, w tym zmian wymaganych w związku z reformą wskaźnika referencyjnego stopy procentowej.

Załącznik A

Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część niniejszego standardu.

data rozpoczęcia okresu leasingu (data rozpoczęcia)	Data, w której leasingodawca udostępnia bazowy składnik aktywów do użytkowania przez leasingobiorcę .
ekonomiczny okres użytkowania	Okres, w trakcie którego według przewidywań składnik aktywów może być gospodarczo wykorzystany przez jednego lub większą liczbę użytkowników albo liczba jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań ze składnika aktywów uzyska jeden lub większą liczbą użytkowników.
data uzgodnienia zmiany	Data, w której obie strony zgadzają się na zmianę leasingu .

wartość godziwa	Na potrzeby stosowania wymogów rachunkowości dla leasingodawcy określonych w niniejszym standardzie jest to kwota, za jaką składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, lub zobowiązanie uregulowane pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami bezpośrednio zawieranej transakcji.
leasing finansowy	Leasing przenoszący zasadniczo całe ryzyko i pożytki wynikające z posiadania bazowego składnika aktywów .
stałe opłaty leasingowe	Opłaty dokonywane przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy za prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów w okresie leasingu z wyłączeniem zmiennych opłat leasingowych .
inwestycja leasingowa brutto	Suma: a) opłat leasingowych należnych leasingodawcy wynikających z leasingu finansowego ; oraz b) ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej przypisanej leasingodawcy.
data początkowa leasingu (data początkowa)	Wcześniejsza z dwóch dat: zawarcia umowy leasingowej lub zobowiązania się stron do przestrzegania zasadniczych postanowień leasingu.
początkowe koszty bezpośrednie	Koszty krańcowe uzyskania leasingu , których by nie poniesiono, jeżeli nie uzyskano by leasingu, z wyjątkiem kosztów poniesionych przez producenta lub pośrednika leasingowego w związku z leasingiem finansowym .
stopa procentowa leasingu	Stopa procentowa, która powoduje, że wartość bieżąca: a) opłat leasingowych ; oraz b) niegwarantowanej wartości końcowej równa się sumie: (i) wartości godziwej bazowego składnika aktywów ; oraz (ii) wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich poniesionych przez leasingodawcę.
leasing	Umowa lub część umowy, w której przekazuje się prawo do użytkowania składnika aktywów (bazowego składnika aktywów) przez dany okres w zamian za wynagrodzenie.
zachęty leasingowe	Wyплаты dokonane przez leasingodawcę na rzecz leasingobiorcy związane z leasingiem lub zwrot lub pokrycie kosztów leasingobiorcy przez leasingodawcę.
zmiana leasingu	Zmiana zakresu leasingu lub wynagrodzenia za leasing, która nie była częścią pierwotnych postanowień i warunków leasingu (np. dodanie lub zwiększenie prawa do użytkowania jednego lub większej ilości bazowych składników aktywów bądź wydłużenie lub skrócenie umownego okresu leasingu).

opłaty leasingowe	Opłaty dokonywane przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy z tytułu prawa do użytkowania bazowego składnika aktywów w okresie leasingu obejmujące: a) stałe opłaty leasingowe (w tym zasadniczo stałe opłaty leasingowe) pomniejszone o zachęty leasingowe; b) zmienne opłaty leasingowe, które zależą od indeksu lub stawki; c) cenę wykonania opcji kupna, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z tej opcji; oraz d) kary pieniężne za wypowiedzenie leasingu, jeżeli w warunkach leasingu przewidziano, że leasingobiorca może skorzystać z opcji wypowiedzenia leasingu. W przypadku leasingobiorcy opłaty leasingowe obejmują również kwoty, których zapłacenia przez leasingobiorcę oczekuje się w ramach gwarantowanych wartości końcowych. Opłaty leasingowe nie obejmują opłat z tytułu elementów nieleasingowych umowy, chyba że leasingobiorca postanowił połączyć elementy nieleasingowe z elementami leasingowymi i ująć je jako pojedynczy element leasingowy. W przypadku leasingodawcy opłaty leasingowe obejmują również wszelkie gwarantowane wartości końcowe udzielone leasingodawcy przez leasingobiorcę, podmiot powiązany z leasingobiorcą lub niezależną osobę trzecią zdolną finansowo do wywiązania się ze swoich zobowiązań w ramach tej gwarancji. Opłaty leasingowe nie obejmują opłat z tytułu elementów nieleasingowych.
okres leasingu	Nieodwołalny okres, przez który leasingobiorca ma prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów, wraz z: a) okresami, na które można przedłużyć leasing, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa; oraz b) okresami, w których można wypowiedzieć leasing, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca nie skorzysta z tego prawa.
leasingobiorca	Jednostka, która uzyskuje prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów przez dany okres w zamian za wynagrodzenie.
krańcowa stopa procentowa leasingobiorcy	Stopa procentowa, jaką leasingobiorca musiałby zapłacić, aby na podobny okres i przy podobnych zabezpieczeniach pożyczyć środki niezbędne do zakupu składnika aktywów o podobnej wartości co składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania w podobnym środowisku gospodarczym.

leasingodawca	Jednostka, która zapewnia prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów przez dany okres w zamian za wynagrodzenie.
inwestycja leasingowa netto	Inwestycja leasingowa brutto zdyskontowana stopą procentową leasingu .
leasing operacyjny	Leasing , na mocy którego zasadniczo nie następuje przeniesienie całego ryzyka i pożytków wynikających z posiadania bazowego składnika aktywów .
opcjonalne opłaty leasingowe	Opłaty płacone przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy za prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów w okresach, na które można przedłużyć leasing lub w których można wypowiedzieć leasing , których to okresów nie wliczono do okresu leasingu .
okres użytkowania	Całkowity okres, w którym korzysta się ze składnika aktywów w celu realizacji umowy zawartej z klientem (w tym wszelkie nienastępujące po sobie okresy).
gwarancja wartości końcowej	Gwarancja udzielona leasingodawcy przez osobę niepowiązaną z leasingodawcą na to, że wartość (lub część wartości) bazowego składnika aktywów na koniec okresu leasingu nie spadnie poniżej określonej kwoty.
składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania	Składnik aktywów, który reprezentuje prawo leasingobiorcy do użytkowania bazowego składnika aktywów przez okres leasingu .
leasing krótkoterminowy	Leasing , który w dacie rozpoczęcia ma okres leasingu nie dłuższy niż 12 miesięcy. Leasing, w którym wprowadzono opcję kupna, nie jest leasingiem krótkoterminowym.
umowa subleasingu	Transakcja, w ramach której bazowy składnik aktywów jest dalej oddawany w leasing przez leasingobiorcę („pośredniego leasingodawcę”) osobie trzeciej, a leasing („główny leasing”) między głównym leasingodawcą a leasingobiorcą pozostaje w mocy.
bazowy składnik aktywów	Składnik aktywów, który stanowi przedmiot leasingu i w przypadku którego leasingodawca zapewnił leasingobiorcy prawo do użytkowania tego składnika aktywów.
niezrealizowane dochody finansowe	Różnica pomiędzy: a) inwestycją leasingową brutto a b) inwestycją leasingową netto.

niegwarantowana wartość końcowa Ta część wartości końcowej **bazowego składnika aktywów**, której uzyskanie przez **leasingodawcę** nie jest zapewnione lub jest gwarantowane wyłącznie przez podmiot powiązany z leasingodawcą

zmienne opłaty leasingowe Ta część opłat płaconych przez **leasingobiorcę** na rzecz **leasingodawcy** za prawo do użytkowania **bazowego składnika aktywów** w **okresie leasingu**, która jest zmienna ze względu na zmiany faktów lub okoliczności pojawiające się po **dacie rozpoczęcia**, inne niż upływ czasu.

Terminy zdefiniowane w innych standardach i używane w niniejszym standardzie w tym samym znaczeniu:

umowa Umowa między co najmniej dwiema stronami, która powoduje powstanie egzekwowalnych praw i obowiązków.

okres użytkowania Przedział czasu, w którym według przewidywań dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę; lub liczba jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka uzyska z danego składnika aktywów.

Załącznik B

Objaśnienia stosowania

Niniejszy załącznik stanowi integralną część niniejszego standardu. Zawiera on opis stosowania paragrafów 1–103 oraz ma taką samą moc obowiązującą jak pozostałe części niniejszego standardu.

Stosowanie portfela

B1 W niniejszym standardzie określono zasady rachunkowości dla pojedynczego leasingu. Jednostka może jednak, przy zastosowaniu praktycznego rozwiązania, stosować niniejszy standard do portfela leasingów o podobnych cechach, jeżeli racjonalnie oczekuje, że wpływ, jaki zastosowanie niniejszego standardu w stosunku do portfela będzie miało na sprawozdanie finansowe, nie będzie istotnie różnił się od wpływu zastosowania niniejszego standardu do pojedynczych leasingów w ramach tego portfela. Przy ujmowaniu portfela jednostka stosuje szacunki i założenia, które odzwierciedlają wielkość i skład portfela.

Łączenie umów

B2 Zgodnie z niniejszym standardem jednostka łączy dwie umowy lub więcej umów, które zostały zawarte jednocześnie lub niemal jednocześnie z tym samym kontrahentem (lub podmiotami powiązanymi z kontrahentem), i ujmuje je jako jedną umowę, jeżeli spełnione jest co najmniej jedno z poniższych kryteriów:

a) umowy są negocjowane jako pakiet i dotyczą całościowego celu handlowego, którego nie można zrozumieć bez odwołania się do wszystkich umów razem,

b) kwota wynagrodzenia należnego w ramach jednej umowy zależy od ceny lub wykonania innej umowy lub

- c) prawa do użytkowania bazowych aktywów przekazane umowami (lub niektóre prawa do użytkowania bazowych aktywów przekazane każdą z umów) tworzą jeden element leasingowy, jak opisano w paragrafie B32.

Zwolnienie w zakresie ujmowania: leasingi, w przypadku których bazowy składnik aktywów ma niską wartość (zgodnie z opisem w paragrafach 5–8).

- B3 Z wyjątkiem postanowień paragrafu B7, w niniejszym standardzie zezwala się leasingobiorcy na stosowanie paragrafu 6 w celu ujmowania leasingów, w przypadku których bazowy składnik aktywów ma niską wartość. Leasingobiorca wycenia wartość bazowego składnika aktywów w oparciu o wartość nowego składnika aktywów bez względu na wiek składnika aktywów objętego leasingiem.
- B4 Ocenę tego, czy bazowy składnik aktywów ma niską wartość, dokonuje się w oparciu o bezwzględną podstawę. Leasing aktywów o niskiej wartości kwalifikuje się do podejścia księgowego określonego w paragrafie 6 bez względu na to, czy leasing ten jest istotny dla leasingobiorcy. Na ocenę nie wpływa wielkość, charakter ani sytuacja leasingobiorcy. W związku z tym oczekuje się, że różni leasingobiorcy dojdą do tych samych wniosków w zakresie tego, czy dany bazowy składnik aktywów ma niską wartość.
- B5 Bazowy składnik aktywów może mieć niską wartość tylko wtedy, gdy:
- a) leasingobiorca może odnosić korzyści z użytkowania samego bazowego składnika aktywów lub wraz z innymi zasobami, które są dla niego łatwo dostępne, oraz
 - b) bazowy składnik aktywów nie jest w dużym stopniu zależny od innych aktywów ani nie jest z nimi w dużym stopniu powiązany.
- B6 Leasing bazowego składnika aktywów nie kwalifikuje się jako leasing składnika aktywów o niskiej wartości, jeżeli charakter składnika aktywów przejawia się w tym, że nowy składnik aktywów nie ma zazwyczaj niskiej wartości. Przykładowo leasing samochodów nie będzie kwalifikował się jako leasing aktywów o niskiej wartości, ponieważ nowy samochód zazwyczaj nie ma niskiej wartości.
- B7 Jeżeli leasingobiorca przekazuje składnik aktywów w subleasing lub spodziewa się przekazania składnika aktywów w subleasing, wówczas główny leasing nie kwalifikuje się jako leasing składnika aktywów o niskiej wartości.
- B8 Przykłady bazowych aktywów o niskiej wartości mogą obejmować tablety czy komputery przenośne, małe elementy wyposażenia biura i telefony.

Identyfikacja leasingu (paragrafy 9–11)

- B9 Aby ocenić, czy umową przekazuje się prawo sprawowania kontroli nad użytkowaniem danego składnika aktywów (zob. paragrafy B13–B20) przez dany okres, jednostka ocenia, czy przez cały *okres użytkowania* klient dysponuje łącznie następującymi prawami:
- a) prawem do uzyskania zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych z użytkowania zidentyfikowanego składnika aktywów (jak opisano w paragrafach B21–B23) oraz
 - b) prawem do kierowania użytkowaniem zidentyfikowanego składnika aktywów (jak opisano w paragrafach B24–B30).

- B10 Jeżeli klient ma prawo do sprawowania kontroli nad użytkowaniem zidentyfikowanego składnika aktywów jedynie przez część okresu obowiązywania umowy, umowa zawiera leasing w odniesieniu do tej części okresu.
- B11 Umowę o dostarczanie dóbr lub usług można zawrzeć poprzez wspólne ustalenie umowne lub w imieniu wspólnego ustalenia umownego, jak określono w MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*. W tym przypadku wspólne ustalenie umowne uważa się za klienta w umowie. W związku z tym oceniając, czy taka umowa zawiera leasing, jednostka sprawdza, czy wspólne ustalenie umowne ma prawo do sprawowania kontroli nad użytkowaniem zidentyfikowanego składnika aktywów przez cały okres użytkowania.
- B12 Jednostka ocenia, czy umowa zawiera leasing w odniesieniu do każdego potencjalnego odrębnego elementu leasingowego. W celu uzyskania wytycznych dotyczących odrębnych elementów leasingowych należy odnieść się do paragrafu B32.

Zidentyfikowany składnik aktywów

- B13 Identyfikacji składnika aktywów dokonuje się zazwyczaj poprzez wyraźne określenie go w umowie. Składnik aktywów można jednak zidentyfikować również w sposób dorozumiany w momencie, w którym składnik aktywów udostępnia się do użytkowania klientowi.

Znaczące prawa do zastąpienia

- B14 Nawet jeżeli składnik aktywów określono, klient nie ma prawa do użytkowania zidentyfikowanego składnika aktywów, jeżeli dostawca ma znaczące prawo do zastąpienia składnika aktywów przez cały okres użytkowania. Prawo dostawcy do zastąpienia składnika aktywów jest znaczące tylko wtedy, gdy łącznie zachodzą następujące warunki:
- a) dostawca ma praktyczną możliwość podstawienia alternatywnych aktywów przez cały okres użytkowania (np. klient nie może przeszkodzić dostawcy w zastąpieniu składnika aktywów i alternatywne aktywa są łatwo dostępne dla dostawcy lub dostawca może je pozyskać w rozsądnym terminie) oraz
 - b) dostawca osiągnąłby korzyść ekonomiczną z wykonania swojego prawa do zastąpienia składnika aktywów (tj. oczekuje się, że korzyści ekonomiczne związane z zastąpieniem składnika aktywów przewyższą koszty związane z zastąpieniem składnika aktywów).
- B15 Jeżeli dostawca ma prawo lub obowiązek zastąpienia składnika aktywów tylko w określonej dacie lub w chwili wystąpienia danego zdarzenia bądź po określonej dacie lub po wystąpieniu danego zdarzenia, prawo dostawcy do zastąpienia nie jest znaczące, ponieważ dostawca nie ma praktycznej możliwości podstawienia alternatywnych aktywów przez cały okres użytkowania.
- B16 Dokonywana przez jednostkę ocena, czy prawo dostawcy do zastąpienia jest znaczące, opiera się na faktach i okolicznościach w dacie początkowej umowy i wyklucza uwzględnienie przyszłych faktów, których nie uznaje się za prawdopodobne w dacie początkowej umowy. Przykłady przyszłych zdarzeń, których nie uznano by za prawdopodobne w dacie początkowej umowy, a zatem które należy wyłączyć z oceny, obejmują:
- a) zgodę przyszłego klienta na płacenie za użytkowanie składnika aktywów powyżej stawki rynkowej,

- b) wprowadzenie nowej technologii, której nie opracowano w znacznym stopniu w dacie początkowej umowy,
- c) istotną różnicę między użytkowaniem składnika aktywów przez klienta lub wynikami danego składnika aktywów a użytkowaniem lub wynikami, które uznaje się za prawdopodobne w dacie początkowej umowy, oraz
- d) istotną różnicę między ceną rynkową danego składnika aktywów przez okres użytkowania a ceną rynkową, którą uznaje się za prawdopodobną w dacie początkowej umowy.

B17 Jeżeli składnik aktywów znajduje się w siedzibie klienta lub w innym miejscu, koszty związane z zastąpieniem są generalnie wyższe wówczas, gdy składnik ten znajduje się w siedzibie dostawcy, a zatem jest bardziej prawdopodobne, że koszty te przewyższą korzyści związane z zastąpieniem składnika aktywów.

B18 Prawo lub obowiązek zastąpienia składnika aktywów przez dostawcę w celu naprawy lub utrzymania, jeżeli składnik aktywów nie działa we właściwy sposób lub jeżeli udostępniona zostaje nowsza pod względem technicznym wersja składnika aktywów, nie stoją na przeszkodzie, aby klient miał prawo do użytkowania zidentyfikowanego składnika aktywów.

B19 Jeżeli klient nie może w łatwy sposób określić, czy dostawca ma znaczące prawo do zastąpienia, klient zakłada, że żadne prawo do zastąpienia nie jest znaczące.

Części aktywów

B20 Część zdolności użytkowej składnika aktywów stanowi zidentyfikowany składnik aktywów, jeżeli jest fizycznie odrębna (np. podłoga budynku). Zdolność użytkowa lub inna część składnika aktywów, która nie jest fizycznie odrębna (np. część zdolności użytkowej przewodu światłowodowego), nie stanowi zidentyfikowanego składnika aktywów, chyba że obejmuje zasadniczo całą zdolność użytkową danego składnika aktywów, a zatem zapewnia klientowi zasadniczo wszystkie korzyści ekonomiczne z użytkowania składnika aktywów.

Prawo do uzyskania korzyści ekonomicznych z użytkowania

B21 Aby sprawować kontrolę nad użytkowaniem zidentyfikowanego składnika aktywów, klient musi mieć prawo do uzyskania zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych z użytkowania danego składnika aktywów przez cały okres użytkowania (np. poprzez posiadanie wyłącznego prawa do użytkowania składnika aktywów przez cały ten czas). Klient może uzyskać korzyści ekonomiczne z użytkowania składnika aktywów pośrednio lub bezpośrednio wiele sposobów, takich jak użytkowanie, posiadanie lub subleasing składnika aktywów. Korzyści ekonomiczne z użytkowania składnika aktywów obejmują podstawowe produkty i produkty uboczne wytworzone za pomocą składnika aktywów (w tym potencjalne przepływy pieniężne z tych produktów), a także inne korzyści ekonomiczne z użytkowania składnika aktywów, które można osiągnąć w wyniku transakcji handlowej ze stroną trzecią.

B22 Oceniając prawo do uzyskania zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych z użytkowania składnika aktywów, jednostka uwzględnia korzyści ekonomiczne, które wynikają z użytkowania składnika aktywów w określonym zakresie prawa klienta do użytkowania składnika aktywów (zob. paragraf B30). Na przykład:

- a) jeżeli w umowie ograniczono użytkowanie pojazdu silnikowego do wyłącznie jednego określonego obszaru przez okres użytkowania, jednostka uwzględnia jedynie korzyści ekonomiczne z użytkowania pojazdu silnikowego na tym obszarze, a nie poza nim,
- b) jeżeli w umowie określono, że klient może jeździć pojazdem silnikowym wyłącznie do momentu przejechania określonej liczby mil w okresie użytkowania, jednostka uwzględnia jedynie korzyści ekonomiczne z użytkowania pojazdu silnikowego w ramach dozwolonego przebiegu, a nie po jego przekroczeniu.

B23 Jeżeli w umowie zobowiązano klienta do przekazania dostawcy lub innej stronie części przepływów pieniężnych uzyskanych z użytkowania składnika aktywów jako wynagrodzenie, te przepływy pieniężne przekazane jako wynagrodzenie uznaje się za część korzyści ekonomicznych, które klient uzyskuje z użytkowania składnika aktywów. Przykładowo, jeżeli klient jest zobowiązany do przekazania dostawcy części przychodów ze sprzedaży z użytkowania powierzchni wykorzystywanej do sprzedaży detalicznej jako wynagrodzenia za to użytkowanie, wymóg ten nie stoi na przeszkodzie, aby klient miał prawo do uzyskania zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych z użytkowania powierzchni wykorzystywanej do sprzedaży detalicznej. Jest tak, ponieważ przepływy pieniężne z tej sprzedaży uznaje się za korzyści ekonomiczne, które klient uzyskuje z użytkowania powierzchni wykorzystywanej do sprzedaży detalicznej i których część przekazuje następnie dostawcy jako wynagrodzenie za prawo do użytkowania tej powierzchni.

Prawo do kierowania użytkowaniem

B24 Klient ma prawo do kierowania użytkowaniem zidentyfikowanego składnika aktywów przez cały okres użytkowania tylko wtedy, gdy:

- a) klient ma prawo do kierowania tym, w jaki sposób i w jakim celu wykorzystuje się składnik aktywów przez cały okres użytkowania (jak opisano w paragrafach B25–B30) lub
- b) podjęto wcześniej odpowiednie decyzje dotyczące tego, w jaki sposób i w jakim celu wykorzystuje się składnik aktywów oraz:
 - (i) klient ma prawo do posługiwania się składnikiem aktywów (lub do pokierowania innymi, aby posługiwali się składnikiem aktywów w ustalony przez niego sposób) przez cały okres użytkowania, a dostawca nie ma prawa zmieniać jego poleceń dotyczących posługiwania się składnikiem aktywów lub
 - (ii) klient zaprojektował składnik aktywów (lub określone aspekty składnika aktywów) w sposób, który z góry określa, w jaki sposób i w jakim celu składnik aktywów będzie wykorzystywany przez cały okres użytkowania.

Sposób i cel użytkowania składnika aktywów

B25 Klient ma prawo do kierowania tym, w jaki sposób i w jakim celu wykorzystuje się składnik aktywów, jeżeli w ramach zakresu swojego prawa do użytkowania określonego w umowie może on zmieniać sposób i cel użytkowania składnika aktywów przez cały okres użytkowania. Dokonując oceny, jednostka uwzględnia prawa podejmowania decyzji, które mają największe znaczenie dla zmiany sposobu i celu użytkowania składnika aktywów przez cały okres użytkowania. Prawa podejmowania decyzji mają znaczenie, jeżeli wpływają na korzyści ekonomiczne uzyskiwane z użytkowania. Prawa podejmowania decyzji, które mają największe znaczenie będą prawdopodobnie odmienne w przypadku różnych umów w zależności od charakteru składnika aktywów oraz postanowień i warunków umowy.

B26 Przykłady praw podejmowania decyzji, które w zależności od okoliczności wiążą się z prawami do zmiany sposobu i celu użytkowania składnika aktywów wchodzącymi w określony zakres prawa klienta do użytkowania, obejmują:

- a) prawa do zmiany rodzaju produktów wytwarzanych za pomocą składnika aktywów (np. decydowanie o tym, czy należy wykorzystać kontener do transportu towarów, czy do ich przechowywania, bądź decydowanie o asortymencie produktów sprzedawanych na powierzchni wykorzystywanej do sprzedaży detalicznej),
- b) prawa do zmiany czasu, w jakim produkty są wytwarzane (np. decydowanie o tym, kiedy używana będzie maszyna lub kiedy wykorzystywana będzie elektrownia),
- c) prawa do zmiany miejsca, w którym produkty są wytwarzane (np. decydowanie o miejscu docelowym samochodu ciężarowego lub statku bądź też decydowanie o tym, gdzie użytkowane będzie urządzenie) oraz
- d) prawa do zmiany decyzji, czy produkty są wytwarzane, i do zmiany liczby tych produktów (np. decydowanie o tym, czy elektrownia ma wytwarzać energię i jak dużo energii powinna wytwarzać).

B27 Przykłady praw podejmowania decyzji, które nie wiążą się z prawami do zmiany sposobu i celu użytkowania składnika aktywów obejmują prawa, które są ograniczone do posługiwania się składnikiem aktywów lub jego utrzymywania. Takie prawa posiadać może klient lub dostawca. Chociaż prawa takie jak prawa do posługiwania się lub utrzymywania składnika aktywów są często niezbędne do jego efektywnego użytkowania, nie stanowią one praw do kierowania tym, w jaki sposób i w jakim celu wykorzystuje się składnik aktywów, i często zależą od decyzji dotyczących sposobu i celu użytkowania składnika aktywów. Prawa do posługiwania się składnikiem aktywów mogą jednak wiązać się z prawem klienta do kierowania jego użytkowaniem, jeżeli wcześniej podjęto odpowiednie decyzje dotyczącego sposobu i celu użytkowania tego składnika aktywów (zob. paragraf B24 (b) (i)).

Decyzje podjęte w okresie użytkowania i przed jego rozpoczęciem

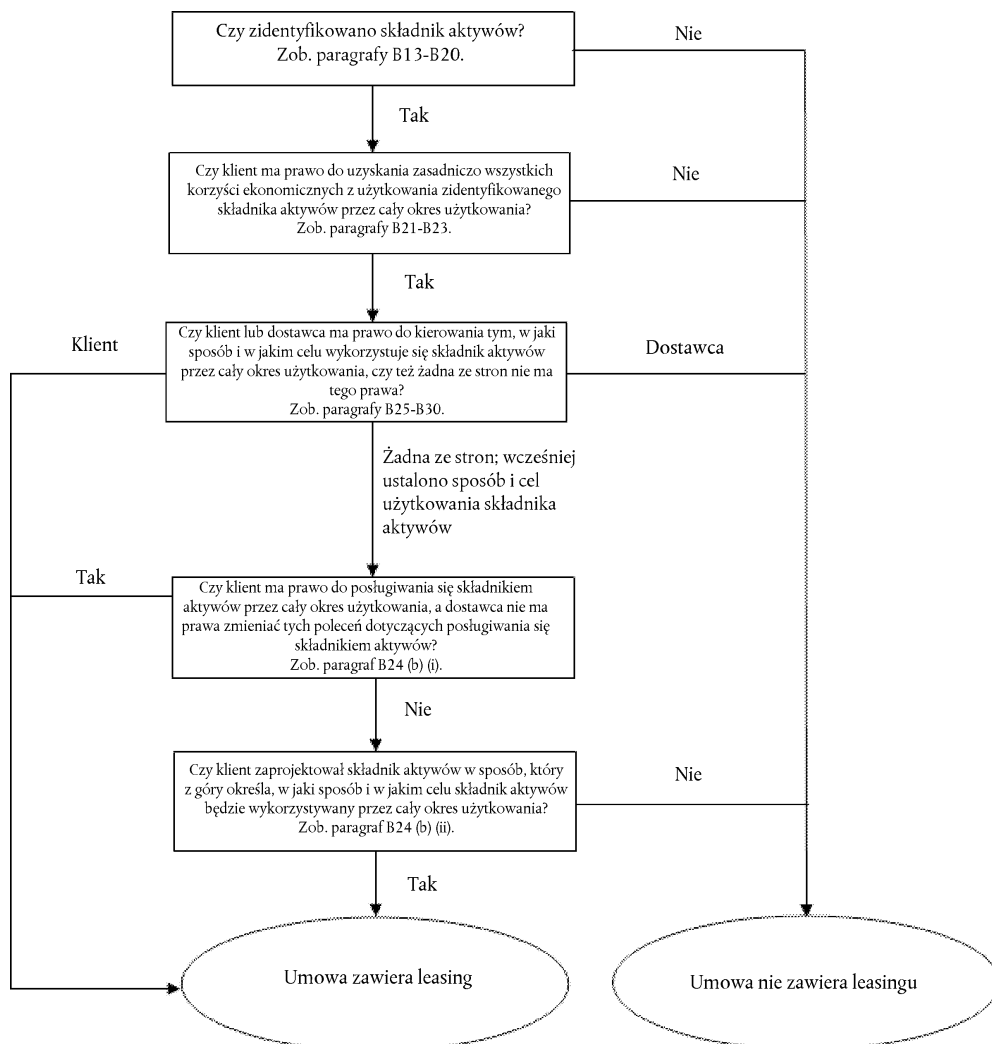
B28 Odpowiednie decyzje dotyczące sposobu i celu użytkowania składnika aktywów można podjąć wcześniej na wiele sposobów. Przykładowo odpowiednie decyzje można podjąć wcześniej poprzez zaprojektowanie składnika aktywów lub poprzez wprowadzenie ograniczeń umownych w zakresie użytkowania składnika aktywów.

B29 Oceniając, czy klient ma prawo do kierowania użytkowaniem składnika aktywów, jednostka uwzględnia wyłącznie prawa do podejmowania decyzji o użytkowaniu składnika aktywów w okresie użytkowania, chyba że klient zaprojektował składnik aktywów (lub określone aspekty składnika aktywów, jak opisano w paragrafie B24 (b) (ii)). W rezultacie jednostka nie uwzględnia decyzji, które podjęto przed rozpoczęciem okresu użytkowania, chyba że zachodzą warunki określone w paragrafie B24 (b) (ii). Przykładowo, jeżeli klient przed rozpoczęciem okresu użytkowania może jedynie określić produkty wytwarzane za pomocą składnika aktywów, klient ten nie ma prawa do kierowania użytkowaniem tego składnika aktywów. Możliwość określenia produktów w umowie przed rozpoczęciem okresu użytkowania, bez posiadania jakichkolwiek innych praw podejmowania decyzji związanych z użytkowaniem składnika aktywów, wiąże się dla klienta z tymi samymi prawami, które posiada jakikolwiek klient nabywający towary lub usługi.

Prawa ochronne

B30 Umowa może zawierać postanowienia i warunki określone w celu ochrony interesów dostawcy w odniesieniu do składnika aktywów lub innych aktywów, ochrony jego pracowników lub zapewnienia, aby dostawca przestrzegał przepisów ustawowych i wykonawczych. Są to przykłady praw ochronnych. Przykładowo w umowie można: (i) określić maksymalne zużycie składnika aktywów bądź wyznaczyć, w jakim miejscu lub czasie klient może korzystać ze składnika aktywów, (ii) wprowadzić wobec klienta wymóg przestrzegania określonych praktyk posługiwania się składnikiem aktywów lub (iii) wprowadzić wobec klienta wymóg informowania dostawcy o zmianach w sposobie użytkowania składnika aktywów. Za pomocą praw ochronnych określa się zazwyczaj zakres prawa klienta do użytkowania składnika aktywów, aczkolwiek same te prawa nie wykluczają posiadania przez klienta prawa do kierowania użytkowaniem składnika aktywów.

B31 Poniższy wykres może pomóc jednostkom w ocenie, czy umowa jest leasingiem czy zawiera leasing.



Wyodrębnianie elementów umowy (paragrafy 12–17)

B32 Prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów jest odrębnym elementem leasingowym, jeżeli łącznie spełniono oba z następujących warunków:

- a) leasingobiorca może odnosić korzyści z użytkowania bazowego składnika aktywów samodzielnie lub wraz z innymi zasobami, które są dla niego łatwo dostępne. Łatwo dostępne zasoby to towary lub usługi, które są sprzedawane lub oddawane w leasing oddzielnie (przez leasingodawcę lub innych dostawców) bądź zasoby już otrzymane przez leasingobiorcę (od leasingodawcy lub pochodzące z innych transakcji lub zdarzeń) oraz
- b) bazowy składnik aktywów nie jest w dużym stopniu zależny od pozostałych bazowych składników aktywów w umowie ani nie jest z nimi w dużym stopniu powiązany. Przykładowo fakt, że leasingobiorca może postanowić o niebraniu w leasing bazowego składnika aktywów, przy czym decyzja ta nie ma znaczącego wpływu na jego prawo do użytkowania pozostałych bazowych składników aktywów, może wskazywać, że ten bazowy składnik aktywów nie jest w dużym stopniu zależny od pozostałych bazowych składników aktywów ani nie jest z nimi w dużym stopniu powiązany.

B33 W umowie można wskazać kwotę płaconą przez leasingobiorcę za działania i koszty, które nie powodują przeniesienia towaru lub usługi na leasingobiorcę. Przykładowo leasingodawca może określić w ramach łącznej należnej kwoty opłatę za zadania administracyjne lub inne koszty, które ponosi w związku z leasingiem, a które nie powodują przeniesienia towaru lub usługi na leasingobiorcę. Takie należne kwoty nie powodują powstania odrębnego elementu umowy, ale uznaje się, że stanowią one część łącznego wynagrodzenia przyporządkowanego odrębnie zidentyfikowanym elementom umowy.

Okres leasingu (paragrafy 18–21)

B34 Określając okres leasingu i szacując długość nieodwołalnego okresu leasingu, jednostka stosuje definicję umowy i określa okres egzekwowalności umowy. Leasing przestaje być egzekwowalny gdy zarówno leasingobiorca, jak i leasingodawca ma prawo wypowiedzenia leasingu bez konieczności uzyskania zezwolenia drugiej strony, czego konsekwencją jest najwyżej nieznaczna kara.

B35 Jeżeli tylko leasingobiorca ma prawo wypowiedzenia leasingu, prawo to uznaje się za opcję wypowiedzenia leasingu przysługującą leasingobiorcy, którą jednostka uwzględnia przy określaniu okresu leasingu. Jeżeli tylko leasingodawca ma prawo wypowiedzenia leasingu, nieodwołalny okres leasingu obejmuje okres objęty opcją wypowiedzenia leasingu.

B36 Okres leasingu rozpoczyna się w dacie rozpoczęcia i obejmuje wszelkie okresy beczynszowe przyznane leasingobiorcy przez leasingodawcę.

B37 W dacie rozpoczęcia jednostka ocenia, czy można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z opcji przedłużenia leasingu lub z opcji nabycia bazowego składnika aktywów, bądź też że nie skorzysta z opcji wypowiedzenia leasingu. Jednostka uwzględnia wszystkie istotne fakty i okoliczności, które tworzą zachętę ekonomiczną dla leasingobiorcy do skorzystania lub nieskorzystania z tych opcji, w tym wszelkie przewidywane zmiany w faktach i okolicznościach od daty rozpoczęcia do daty skorzystania z danej opcji. Przykłady czynników, które należy uwzględnić, obejmują m.in.:

- a) postanowienia i warunki umowne dotyczące okresów opcjonalnych w porównaniu ze stawkami rynkowymi, takie jak:
 - (i) kwota opłat z tytułu leasingu w jakimkolwiek okresie opcjonalnym,
 - (ii) kwota jakichkolwiek zmiennych opłat z tytułu leasingu lub innych opłat warunkowych, takich jak opłaty wynikające z kar za wypowiedzenie i gwarantowanych wartości końcowych oraz
 - (iii) postanowienia i warunki jakiegokolwiek z tych opcji, które można zrealizować po upływie początkowych okresów opcjonalnych (np. opcja kupna, którą można zrealizować na koniec okresu przedłużenia po stawce będącej obecnie poniżej stawek rynkowych),
- b) istotne inwestycje w przedmiocie leasingu podejmowane (lub które zgodnie z przewidywaniami mają zostać podjęte) w okresie obowiązywania umowy, które zgodnie z przewidywaniami mają przynieść znaczne korzyści ekonomiczne dla leasingobiorcy w momencie, w którym można skorzystać z opcji przedłużenia lub wypowiedzenia leasingu bądź opcji kupna bazowego składnika aktywów),
- c) koszty związane z wypowiedzeniem leasingu, takie jak koszty negocjacji, koszty relokacji, koszty zidentyfikowania innego bazowego składnika aktywów odpowiadającego potrzebom leasingobiorcy, koszty zintegrowania nowego składnika aktywów z działalnością leasingobiorcy lub kary za wypowiedzenie i podobne koszty, w tym koszty związane ze zwrotem bazowego składnika aktywów w stanie określonym w umowie lub na miejsce wskazane w umowie,
- d) znaczenie tego bazowego składnika aktywów dla działalności leasingobiorcy, uwzględniając przykładowo, czy bazowy składnik aktywów jest wyspecjalizowanym składnikiem aktywów, umiejscowienie bazowego składnika aktywów i dostępność odpowiednich rozwiązań alternatywnych, oraz
- e) uwarunkowania związane ze skorzystaniem z opcji (tj. jeżeli można skorzystać z opcji tylko w sytuacji, w której spełniono jeden lub większą liczbę warunków) i prawdopodobieństwo, że te warunki zaistnieją.

B38 Opcja przedłużenia lub wypowiedzenia leasingu może być połączona z jednym lub większą liczbą elementów umownych (np. gwarantowaną wartością końcową) tak, aby leasingobiorca zagwarantował leasingodawcy minimalny lub stały zwrot środków pieniężnych na zasadniczo takim samym poziomie bez względu na to, czy skorzystano z opcji. W takich przypadkach, niezależnie od wytycznych dotyczących zasadniczo stałych opłat leasingowych, o których mowa w paragrafie B42, jednostka przyjmuje, że można z wystarczającą pewnością założyć, iż leasingobiorca skorzysta z opcji przedłużenia leasingu lub nie skorzysta z opcji wypowiedzenia leasingu.

B39 Im krótszy nieodwołalny okres leasingu, tym bardziej prawdopodobne, że leasingobiorca skorzysta z opcji przedłużenia leasingu lub nie skorzysta z opcji wypowiedzenia leasingu. Jest tak, ponieważ koszty związane z uzyskaniem zastępczego składnika aktywów będą prawdopodobnie tym wyższe, im krótszy będzie nieodwołalny okres leasingu.

B40 Dotychczasowa praktyka leasingobiorcy odnosząca się do okresu, przez który zazwyczaj użytkował określone rodzaje aktywów (niezależnie od tego, czy otrzymał je w leasing, czy był ich właścicielem) oraz gospodarcze przyczyny jego działań mogą dostarczać informacji, które będą pomocne w ocenie tego, czy można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta lub nie skorzysta z opcji. Przykładowo, jeżeli leasingobiorca zazwyczaj korzystał z określonych rodzajów składników aktywów przez określony czas lub jeżeli leasingobiorca ma zwyczaj często korzystać z opcji w odniesieniu do leasingu określonych rodzajów bazowych składników aktywów, leasingobiorca uwzględnia gospodarcze przyczyny dotychczasowej praktyki w ocenie tego, czy można z wystarczającą pewnością założyć, że skorzysta on z opcji w odniesieniu do leasingu tych składników aktywów.

B41 W paragrafie 20 sprecyzowano, że po dacie rozpoczęcia leasingobiorca dokonuje ponownego oszacowania długości okresu leasingu w przypadku zajścia istotnego zdarzenia lub istotnej zmiany w okolicznościach, które pozostają pod kontrolą leasingobiorcy i mają wpływ na to, czy można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z opcji, która nie została wcześniej uwzględniona w ustaleniach dotyczących okresu leasingu, lub że nie skorzysta z opcji, która została uwzględniona w tych ustaleniach. Przykłady znaczących zdarzeń lub zmian w okolicznościach obejmują:

- a) istotne inwestycje w przedmiocie leasingu, których nie przewidziano w dacie rozpoczęcia i które zgodnie z przewidywaniami mają przynieść znaczne korzyści ekonomiczne dla leasingobiorcy w momencie, w którym można zrealizować opcję przedłużenia leasingu lub wypowiedzenia leasingu bądź opcję kupna bazowego składnika aktywów,
- b) znaczącą modyfikację lub dostosowanie bazowego składnika aktywów, których nie spodziewano się w dacie rozpoczęcia,
- c) rozpoczęcie subleasingu bazowego składnika aktywów przez okres dłuższy niż wcześniej określony okres leasingu oraz
- d) decyzję biznesową podjętą przez leasingobiorcę, która ma bezpośrednie znaczenie w kontekście skorzystania lub nieskorzystania z opcji (np. decyzję o przedłużeniu leasingu składnika aktywów komplementarnych, o zbyciu alternatywnego składnika aktywów lub zbyciu jednostki gospodarczej, w której wykorzystuje się składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania).

Zasadniczo stałe opłaty leasingowe (paragrafy 27 (a), 36 (c) i 70 (a))

B42 Opłaty leasingowe obejmują wszelkie zasadniczo stałe opłaty leasingowe. Zasadniczo stałe opłaty leasingowe są płatnościami, które mogą w swojej postaci zawierać element zmienności, ale są zasadniczo nieuniknione. Zasadniczo stałe opłaty leasingowe występują przykładowo, jeżeli:

- a) opłaty mają strukturę zmiennych opłat leasingowych, ale nie zawierają żadnego elementu prawdziwej zmienności. Te opłaty zawierają elementy zmienne, które nie mają realnego znaczenia gospodarczego. Przykłady tego rodzaju opłat obejmują:
 - (i) opłaty, które podlegają zapłacie tylko wtedy, gdy okaże się, że składnik aktywów jest w stanie umożliwiającym jego eksploatację, lub tylko wtedy, gdy zachodzi zdarzenie, w przypadku którego nie ma realnych możliwości, aby zdarzenie takie nie wystąpiło, lub

- (ii) opłaty, które początkowo mają strukturę zmiennych opłat leasingowych powiązanych z użytkowaniem bazowego składnika aktywów, ale w pewnym momencie po dacie rozpoczęcia tracą swój zmienny charakter, w związku z czym opłaty stają się stałe przez pozostały okres leasingu. Te opłaty stają się zasadniczo stałymi opłatami leasingowymi w momencie utracenia zmiennego charakteru,
- b) leasingobiorca mógłby zrealizować więcej niż jeden zestaw opłat, ale tylko jeden z tych zestawów opłat jest realistyczny. W tym przypadku jednostka uznaje realistyczny zestaw opłat za opłaty leasingowe,
- c) leasingobiorca mógłby zrealizować więcej niż jeden realistyczny zestaw opłat, musi natomiast zrealizować co najmniej jeden z tych zestawów opłat. W tym przypadku jednostka uznaje zestaw opłat o najniższej łącznej (zdyskontowanej) kwocie za opłaty leasingowe.

Zaangażowanie leasingobiorcy związane z bazowym składnikiem aktywów przed datą rozpoczęcia

Koszty ponoszone przez leasingobiorcę związane z budową lub projektem bazowego składnika aktywów

- B43 Jednostka może negocjować warunki leasingu przed udostępnieniem bazowego składnika aktywów do użytkowania przez leasingobiorcę. W przypadku niektórych umów może wystąpić konieczność zbudowania lub ponownego zaprojektowania bazowego składnika aktywów do użytkowania przez leasingobiorcę. W zależności od postanowień i warunków umowy można zobowiązać leasingobiorcę do zapłaty opłat związanych z budową lub projektem składnika aktywów.
- B44 Jeżeli leasingobiorca ponosi koszty związane z budową lub projektem bazowego składnika aktywów, leasingobiorca ujmuje te koszty, stosując inne mające zastosowanie standardy takie jak MSR 16. Koszty ponoszone przez leasingobiorcę w związku z budową lub projektem bazowego składnika aktywów nie obejmują opłat płaconych przez leasingobiorcę za prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów. Opłaty za prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów są opłatami za leasing niezależnie od terminu ich zapłaty.

Tytuł prawny do bazowego składnika aktywów

- B45 Leasingobiorca może uzyskać tytuł prawny do bazowego składnika aktywów przed przeniesieniem tego tytułu prawnego na leasingodawcę i oddaniem składnika aktywów w leasing leasingobiorcy. Uzyskanie tytułu prawnego samo w sobie nie stanowi o tym, jak należy rozliczyć transakcję.
- B46 Jeżeli leasingobiorca sprawuje kontrolę (lub uzyskuje kontrolę) nad bazowym składnikiem aktywów przed przekazaniem tego składnika aktywów leasingodawcy, transakcja ta stanowi transakcję sprzedaży i leasingu zwrotnego, którą ujmuje się zgodnie z paragrafami 98–103.

B47 Jeżeli leasingobiorca nie uzyska jednak kontroli nad bazowym składnikiem aktywów przed przekazaniem tego składnika aktywów leasingodawcy, transakcja ta nie stanowi transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego. Sytuacja ta może mieć miejsce, jeżeli producent, leasingodawca i leasingobiorca negocjują transakcję zakupu składnika aktywów od producenta przez leasingodawcę, który z kolei oddaje składnik w leasing leasingobiorcy. Leasingobiorca może uzyskać tytuł prawny do bazowego składnika aktywów przed przeniesieniem tego tytułu prawnego na leasingodawcę. W tym przypadku, jeżeli leasingobiorca uzyska tytuł prawny do bazowego składnika aktywów, ale nie uzyska kontroli nad składnikiem aktywów przed przekazaniem tego składnika aktywów leasingodawcy, transakcji nie ujmuje się jako transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego, lecz jako leasing.

Ujawnianie informacji przez leasingobiorcę (paragraf 59)

B48 Określając, czy dodatkowe informacje dotyczące czynności związanych z leasingiem są niezbędne do realizacji celu ujawniania informacji określonego w paragrafie 51, leasingobiorca uwzględnia:

a) czy informacje te mają znaczenie dla użytkowników sprawozdań finansowych. Leasingobiorca zapewnia dodatkowe informacje określone w paragrafie 59 tylko wtedy, gdy oczekuje się, że informacje te są przydatne dla użytkowników sprawozdań finansowych. W tym kontekście będzie to prawdopodobnie miało miejsce, jeżeli pomoże użytkownikom zrozumieć:

- (i) elastyczność zapewnianą przez leasing. Leasing może zapewniać elastyczność, jeżeli przykładowo leasingobiorca może zmniejszyć swoją ekspozycję poprzez skorzystanie z opcji wypowiedzenia lub przedłużenia leasingu na korzystnych warunkach,
- (ii) ograniczenia wynikające z leasingu. W leasingu można wprowadzić ograniczenia przykładowo poprzez zobowiązanie leasingobiorcy do utrzymywania określonych wskaźników finansowych,
- (iii) wrażliwość zaprezentowanych informacji na kluczowe zmienne. Zaprezentowane informacje mogą wykazywać przykładowo wrażliwość na przyszłe zmienne opłaty leasingowe,
- (iv) narażenie na inne rodzaje ryzyk wynikających z leasingu,
- (v) odstępstwa od praktyk branżowych. Takie odstępstwa mogą obejmować, przykładowo, niespotykane lub wyjątkowe warunki i postanowienia leasingu, które mają wpływ na portfel leasingów leasingobiorcy,

b) czy te informacje wynikają jasno z informacji przedstawionych w podstawowych sprawozdaniach finansowych czy z informacji ujawnionych w informacji dodatkowej. Leasingobiorca może nie powielać informacji, które zostały już przedstawione gdzieś indziej w sprawozdaniu finansowym.

B49 Dodatkowe informacje dotyczące zmiennych opłat leasingowych, które w zależności od okoliczności mogą być potrzebne do realizacji celu ujawniania informacji określonego w paragrafie 51, mogą obejmować informacje, które ułatwiają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenić przykładowo:

- a) powody, dla których leasingobiorca stosuje zmienne opłaty leasingowe, i częstość stosowania tych opłat,

- b) względną wielkość zmiennych opłat leasingowych w stosunku do stałych opłat leasingowych,
 - c) kluczowe zmienne, od których zależą zmienne opłaty leasingowe, oraz przewidywane zmiany w opłatach w przypadku zmian tych kluczowych zmiennych, oraz
 - d) inne skutki operacyjne i finansowe zmiennych opłat leasingowych.
- B50 Dodatkowe informacje dotyczące opcji przedłużenia lub wypowiedzenia, które w zależności od okoliczności mogą być potrzebne do realizacji celu ujawniania informacji określonego w paragrafie 51, mogą obejmować informacje ułatwiające użytkownikom sprawozdań finansowych ocenić przykładowo:
- a) powody, dla których leasingobiorca korzysta z opcji przedłużenia leasingu lub opcji wypowiedzenia leasingu, i częstość korzystania z tych opcji,
 - b) względną wielkość *opcjonalnych opłat leasingowych* w stosunku do opłat leasingowych,
 - c) częstość korzystania z opcji, których nie ujęto w wycenie zobowiązań z tytułu leasingu, oraz
 - d) inne skutki operacyjne i finansowe tych opcji.
- B51 Dodatkowe informacje dotyczące gwarantowanych wartości końcowych, które w zależności od okoliczności mogą być potrzebne do realizacji celu ujawniania informacji określonego w paragrafie 51, mogą obejmować informacje, które ułatwiają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenić przykładowo:
- a) powody, dla których leasingobiorca udziela gwarancji wartości końcowych, i częstość udzielania tych gwarancji,
 - b) skalę narażenia leasingobiorcy na ryzyko wartości końcowej,
 - c) charakter bazowych składników aktywów, na które udzielono tych gwarancji, oraz
 - d) inne skutki operacyjne i finansowe tych gwarancji.
- B52 Dodatkowe informacje dotyczące transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego, które w zależności od okoliczności mogą być potrzebne do realizacji celu ujawniania informacji określonego w paragrafie 51, mogą obejmować informacje, które ułatwiają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenić przykładowo:
- a) powody, dla których leasingobiorca dokonuje transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego, i częstość dokonywania tych transakcji,
 - b) kluczowe postanowienia i warunki poszczególnych transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego,
 - c) opłaty nieujęte w wycenie zobowiązań z tytułu leasingu oraz
 - d) wpływ transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego na przepływy pieniężne w okresie sprawozdawczym.

Klasyfikacja leasingu leasingodawcy (paragrafy 61–66)

- B53 Klasyfikacja leasingów leasingodawców w niniejszym standardzie opiera się na zakresie, w jakim na mocy leasingu dochodzi do przeniesienia ryzyka i pożytków wynikających z posiadania bazowego składnika aktywów. Na ryzyko składa się możliwość poniesienia strat z powodu niewykorzystania zdolności produkcyjnych, utraty przydatności technicznej lub zmian poziomu osiąganego zwrotu, spowodowanych zmianami warunków ekonomicznych. Do pożytków można zaliczyć oczekiwanie zyskowego funkcjonowania bazowego składnika aktywów przez ekonomiczny okres użytkowania oraz oczekiwanie zysku wynikającego ze wzrostu jego wartości lub realizacji wartości końcowej.
- B54 Leasing może zawierać postanowienia i warunki służące dostosowaniu opłat leasingowych z tytułu określonych zmian, które następują między datą początkową a datą rozpoczęcia (takich jak zmiana ponoszonego przez leasingodawcę kosztu bazowego składnika aktywów lub zmiana ponoszonego przez leasingodawcę kosztu finansowania leasingu). W tym przypadku do celów klasyfikacji leasingu uznaje się, że skutki jakiegokolwiek z takich zmian nastąpiły w dacie początkowej.
- B55 Jeżeli leasingiem objęty jest zarówno grunt, jak i budynki, leasingodawca odrębnie klasyfikuje każdy z tych elementów jako leasing finansowy lub leasing operacyjny, stosując paragrafy 62–66 i B53–B54. Ustalając, czy grunt należy zaklasyfikować jako leasing operacyjny czy leasing finansowy, ważnym czynnikiem, który należy uwzględnić jest fakt, że grunt ma zwykle nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania.
- B56 Jeżeli zachodzi konieczność klasyfikacji i ujęcia leasingu gruntów i budynków, leasingodawca przypisuje opłaty leasingowe (w tym wszelkie zaliczki) odpowiednio do elementu dotyczącego gruntów i elementu dotyczącego budynków, proporcjonalnie do względnych wartości godziwych opłat za udostępnienie elementu gruntu oraz budynku w dacie początkowej. Jeżeli nie jest możliwe rzetelne przypisanie opłat leasingowych do tych dwóch elementów, cały leasing traktuje się jak leasing finansowy, chyba że nie ulega wątpliwości, że oba elementy stanowią leasing operacyjny – w takim przypadku cały leasing jest traktowany jak leasing operacyjny.
- B57 W przypadku leasingu gruntów i budynków, w którym kwota za element dotyczący gruntów nie jest istotna z perspektywy leasingu, leasingodawca może potraktować grunty i budynki jako jedno dla celów klasyfikacji leasingu i zaliczyć je do leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 62–66 i B53–B54. W takim przypadku leasingodawca uznaje ekonomiczny okres użytkowania budynków za ekonomiczny okres użytkowania całego bazowego składnika aktywów.

Klasyfikacja subleasingu

- B58 Klasyfikując subleasing, pośredni leasingodawca klasyfikuje każdy subleasing jako leasing finansowy lub jako leasing operacyjny w następujący sposób:
- jeżeli leasing główny jest leasingiem krótkoterminowym, który jednostka jako leasingobiorca rozliczyła zgodnie z paragrafem 6, subleasing klasyfikuje się jako leasing operacyjny,
 - w innym przypadku subleasing klasyfikuje się raczej poprzez odniesienie do składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania wynikającego z leasingu głównego niż poprzez odniesienie do bazowego składnika aktywów (przykładowo składnika rzeczowych aktywów trwałych, który stanowi przedmiot leasingu).

Załącznik C

Data wejścia w życie i przepisy przejściowe

Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu i ma taką samą moc obowiązującą jak inne części standardu.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- C1 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2019 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone w przypadku jednostek, które stosują MSSF 15 *Przychody z umów z klientami* od daty lub przed datą pierwszego zastosowania niniejszego standardu. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- C1A Na podstawie dokumentu *Ulgi w czynszach związane z Covid-19*, opublikowanego w maju 2020 r., dodano paragrafy 46A, 46B, 60A, C20A i C20B. Leasingobiorca stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się dnia 1 czerwca 2020 r. lub po tej dacie. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie, w tym w sprawozdaniach finansowych, które nie zostały zatwierdzone do publikacji na dzień 28 maja 2020 r.
- C1B Na podstawie opublikowanego w sierpniu 2020 r. dokumentu *Reforma wskaźnika referencyjnego stopy procentowej – Etap 2*, który zmienia MSSF 9, MSR 39, MSSF 7, MSSF 4 i MSSF 16, dodano paragrafy 104–106 i C20C–C20D. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2021 r. lub po tej dacie. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- C1C Na podstawie dokumentu *Ulgi w czynszach związane z Covid-19 po dniu 30 czerwca 2021 r.*, opublikowanego w marcu 2021 r., zmieniono paragraf 46B oraz dodano paragrafy C20BA–C20BC. Leasingobiorca stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 kwietnia 2021 r. lub po tej dacie. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie, w tym w sprawozdaniach finansowych, które na dzień 31 marca 2021 r. nie zostały zatwierdzone do publikacji.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- C2 Do celów wymogów określonych w paragrafach C1–C19 datą pierwszego zastosowania jest początek rocznego okresu sprawozdawczego, w którym jednostka stosuje niniejszy standard po raz pierwszy.

Definicja leasingu

- C3 Jako praktyczne rozwiązanie jednostka nie jest zobowiązana do ponownej oceny tego, czy umowa jest leasingiem czy zawiera leasing w dniu pierwszego zastosowania. Zamiast tego jednostka może:
- stosować niniejszy standard do umów, które wcześniej zidentyfikowano jako leasingi zgodnie z MSR 17 *Leasing* oraz KIMSF 4 *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*. Jednostka stosuje do tych leasingów wymogi przejściowe określone w paragrafach C5–C18,
 - nie stosować niniejszego standardu do umów, których wcześniej nie zidentyfikowano jako umowy zawierające leasing zgodnie z MSR 17 oraz KIMSF 4.
- C4 Jeżeli jednostka wybiera rozwiązanie praktyczne z paragrafu C3, ujawnia ten fakt i stosuje to rozwiązanie praktyczne do wszystkich swoich umów. W rezultacie jednostka stosuje wymogi określone w paragrafach 9–11 jedynie do umów, które zawarła (lub zmieniła) w dniu pierwszego zastosowania lub po tym dniu.

Leasingobiorcy

- C5 Leasingobiorca stosuje niniejszy standard do swoich umów leasingu:
- a) retrospektywnie do każdego poprzedniego okresu sprawozdawczego przedstawionego zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* lub
 - b) retrospektywnie z łącznym efektem pierwszego zastosowania niniejszego standardu ujętym w dniu pierwszego zastosowania zgodnie z paragrafami C7–C13.
- C6 Leasingobiorca stosuje rozwiązanie opisane w paragrafie C5 spójnie do swoich wszystkich leasingów, w których jest leasingobiorcą.
- C7 Jeżeli leasingobiorca decyduje się stosować niniejszy standard zgodnie z paragrafem C5 (b), leasingobiorca nie przekształca danych porównawczych. Zamiast tego leasingobiorca ujmuje łączny efekt pierwszego zastosowania niniejszego standardu jako korektę bilansu otwarcia zysków zatrzymanych (lub w stosownych przypadkach w innym składniku kapitału własnego) w dniu pierwszego zastosowania.

Leasingi wcześniej sklasyfikowane jako leasingi operacyjne

- C8 Jeżeli leasingobiorca decyduje o stosowaniu niniejszego standardu zgodnie z paragrafem C5 (b), leasingobiorca:
- a) ujmuje zobowiązanie z tytułu leasingu w dniu pierwszego zastosowania w przypadku leasingów wcześniej sklasyfikowanych jako leasingi operacyjne zgodnie z MSR 17. Leasingobiorca wycenia to zobowiązanie z tytułu leasingu w wartości bieżącej pozostałych opłat leasingowych, zdyskontowanych poprzez zastosowanie krańcowej stopy procentowej leasingobiorcy w dniu pierwszego zastosowania,
 - b) ujmuje składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu pierwszego zastosowania w przypadku leasingów wcześniej sklasyfikowanych jako leasingi operacyjne zgodnie z MSR 17. Leasingobiorca postanawia w odniesieniu do poszczególnych leasingów wycenić składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania albo:
 - (i) w wartości bilansowej, tak jakby niniejszy standard był stosowany od daty rozpoczęcia, lecz przy zastosowaniu stopy dyskontowej w wysokości krańcowej stopy procentowej leasingobiorcy w dniu pierwszego zastosowania, lub
 - (ii) w kwocie równej zobowiązaniu z tytułu leasingu, skorygowanej o kwoty wszelkich przedpłat lub naliczonych opłat leasingowych odnoszących się do tego leasingu, ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej bezpośrednio sprzed dnia pierwszego zastosowania,
 - c) stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów* w odniesieniu do składników aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu pierwszego zastosowania, chyba że leasingobiorca stosuje praktyczne rozwiązanie opisane w paragrafie C10 (b).
- C9 Niezależnie od wymogów określonych w paragrafie C8 w przypadku leasingów wcześniej sklasyfikowanych jako leasingi operacyjne zgodnie z MSR 17, leasingobiorca:
- a) nie jest zobowiązany do wprowadzania jakichkolwiek korekt przy przejściu w przypadku leasingów, w których bazowy składnik aktywów ma niską wartość (jak opisano w paragrafach B3–B8) i które będą kontynuowane zgodnie z paragrafem 6. Leasingobiorca ujmuje te leasingi zgodnie z niniejszym standardem od dnia pierwszego zastosowania,
 - b) nie jest zobowiązany do wprowadzania jakichkolwiek korekt przy przejściu w przypadku leasingów, które wcześniej wykazano jako nieruchomości inwestycyjne, stosując model wartości godziwej z MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*. Leasingobiorca ujmuje składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania i zobowiązanie z tytułu leasingu wynikające z tych leasingów zgodnie z MSR 40 i niniejszym standardem od dnia pierwszego zastosowania,

- c) wycenia składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania według wartości godziwej w dniu pierwszego zastosowania w przypadku leasingów, które wcześniej ujmowano jako leasingi operacyjne zgodnie z MSR 17 i które będą ujmowane jako nieruchomości inwestycyjne przy użyciu modelu wartości godziwej z MSR 40 od dnia pierwszego zastosowania. Leasingobiorca ujmuje składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania i zobowiązanie z tytułu leasingu wynikające z tych leasingów zgodnie z MSR 40 i niniejszym standardem od dnia pierwszego zastosowania.

C10 Leasingobiorca może korzystać z jednego lub większej liczby następujących praktycznych rozwiązań, stosując niniejszy standard retrospektywnie zgodnie z paragrafem C5 (b) do leasingów wcześniej sklasyfikowanych jako leasingi operacyjne zgodnie z MSR 17. Leasingobiorca może stosować te rozwiązania praktyczne w odniesieniu do poszczególnych leasingów:

- a) leasingobiorca może zastosować pojedynczą stopę dyskontową do portfela leasingów o w miarę podobnych cechach (takich jak leasingi o podobnym pozostałym okresie leasingu dla podobnej klasy bazowego składnika aktywów w podobnym środowisku gospodarczym),
- b) leasingobiorca może oprzeć się na swojej ocenie tego, czy leasingi rodzą obciążenia zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* bezpośrednio przed dniem pierwszego zastosowania, traktując tę ocenę jako alternatywę wobec oceny utraty wartości. Jeżeli leasingobiorca wybiera to praktyczne rozwiązanie, leasingobiorca koryguje składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu pierwszego zastosowania o kwotę jakiegokolwiek rezerwy z tytułu leasingów rodzących obciążenia ujętej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej bezpośrednio sprzed dnia pierwszego zastosowania,
- c) leasingobiorca może zdecydować o niestosowaniu wymogów, o których mowa w paragrafie C8 do leasingów, których okres leasingu kończy się po upływie 12 miesięcy od dnia pierwszego zastosowania. W tym przypadku leasingobiorca:
 - (i) ujmuje te leasingi jako leasingi krótkoterminowe, jak określono w paragrafie 6, oraz
 - (ii) przedstawia koszty związane z tymi leasingami w ramach ujawniania informacji dotyczących kosztów odnoszących się do leasingu krótkoterminowego w rocznym okresie sprawozdawczym, który obejmuje dzień pierwszego zastosowania,
- d) leasingobiorca może wyłączyć początkowe koszty bezpośrednie z wyceny składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu pierwszego zastosowania,
- e) leasingobiorca może wykorzystać wiedzę zdobytą po fakcie, taką jak w przypadku określenia okresu leasingu, jeżeli umowa przewiduje opcję przedłużenia leasingu lub opcję wypowiedzenia leasingu.

Leasingi wcześniej sklasyfikowane jako leasingi finansowe

C11 Jeżeli leasingobiorca decyduje się stosować niniejszy standard zgodnie z paragrafem C5 (b) w przypadku leasingów, które sklasyfikowano jako leasingi finansowe zgodnie z MSR 17, wartość bilansowa składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania i zobowiązania z tytułu leasingu w dniu pierwszego zastosowania jest wartością bilansową składnika aktywów objętego leasingiem i zobowiązania z tytułu leasingu bezpośrednio sprzed tego dnia wycenioną zgodnie z MSR 17. W przypadku tych leasingów leasingobiorca ujmuje składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania i zobowiązanie z tytułu leasingu stosując niniejszy standard od dnia pierwszego zastosowania.

Ujawnianie informacji

- C12 Jeżeli leasingobiorca decyduje się stosować niniejszy standard zgodnie z paragrafem C5 (b), leasingobiorca ujawnia informacje dotyczące pierwszego zastosowania zgodnie z wymogami paragrafu 28 MSR 8 z wyjątkiem informacji określonych w paragrafie 28 (f) MSR 8. Zamiast informacji określonych w paragrafie 28 (f) MSR 8, leasingobiorca ujawnia:
- a) średnią ważoną krańcową stopę procentową leasingobiorcy zastosowaną do zobowiązań z tytułu leasingu ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w dniu pierwszego zastosowania oraz
 - b) wyjaśnienie jakiegokolwiek różnicy między:
 - (i) kwotami przyszłych opłat, do których jest zobowiązany z tytułu leasingu operacyjnego, ujawnionymi zgodnie z MSR 17 na koniec rocznego okresu sprawozdawczego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania, zdyskontowanymi przy zastosowaniu krańcowej stopy procentowej w dniu pierwszego zastosowania, jak opisano w paragrafie C8 (a), oraz
 - (ii) zobowiązaniami z tytułu leasingu ujętymi w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w dniu pierwszego zastosowania.
- C13 Jeżeli leasingobiorca stosuje jedno lub większą liczbę praktycznych rozwiązań określonych w paragrafie C10, ujawnia ten fakt.

Leasingodawcy

- C14 Z wyjątkiem jak opisano w paragrafie C15, leasingodawca nie jest zobowiązany do wprowadzenia jakichkolwiek korekt przy przejściu w przypadku leasingów, w których jest leasingodawcą i ujmuje te leasingi zgodnie z niniejszym standardem od dnia pierwszego zastosowania.
- C15 Pośredni leasingodawca:
- a) ponownie ocenia subleasingi, które sklasyfikowano jako leasingi operacyjne zgodnie z MSR 17 i które są kontynuowane w dniu pierwszego zastosowania, aby określić, czy każdy subleasing należy sklasyfikować jako leasing operacyjny lub leasing finansowy zgodnie z niniejszym standardem. Pośredni leasingodawca dokonuje tej oceny w dniu pierwszego zastosowania na podstawie pozostałych postanowień i warunków umownych leasingu głównego i subleasingu w tej dacie,
 - b) dla subleasingów, które sklasyfikowano jako leasingi operacyjne zgodnie z MSR 17, lecz jako leasingi finansowe zgodnie z niniejszym standardem, ujmuje subleasing jako nowy leasing finansowy zawarty w dniu pierwszego zastosowania.

Transakcje sprzedaży i leasingu zwrotnego sprzed dnia pierwszego zastosowania

- C16 Jednostka nie dokonuje ponownej oceny transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego dokonanych przed dniem pierwszego zastosowania, aby określić, czy przekazanie bazowego składnika aktywów spełnia wymogi MSSF 15 do ujęcia jako sprzedaż.
- C17 Jeżeli transakcję sprzedaży i leasingu zwrotnego ujęto jako sprzedaż i leasing finansowy zgodnie z MSR 17, sprzedawca-leasingobiorca:
- a) ujmuje leasing zwrotny w ten sam sposób, w jaki ujmuje każdy inny leasing finansowy, który istnieje w dniu pierwszego zastosowania, oraz
 - b) dalej amortyzuje wszelkie zyski ze sprzedaży przez okres leasingu.

C18 Jeżeli transakcję sprzedaży i leasingu zwrotnego ujęto jako sprzedaż i leasing operacyjny zgodnie z MSR 17, sprzedawca-leasingobiorca:

- a) ujmuje leasing zwrotny w ten sam sposób, w jaki ujmuje każdy inny leasing operacyjny, który istnieje w dniu pierwszego zastosowania, oraz
- b) dokonuje korekty składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania z leasingu zwrotnego, uwzględniając wszelkie odroczone zyski lub straty, które wiążą się z warunkami odbiegającymi od warunków rynkowych, ujętymi w sprawozdaniu z sytuacji finansowej bezpośrednio przed dniem pierwszego zastosowania.

Kwoty poprzednio ujęte w odniesieniu do połączeń przedsięwzięć

C19 Jeżeli leasingobiorca wcześniej ujął składnik aktywów lub zobowiązanie zgodnie z MSSF 3 *Połączenia przedsięwzięć* w związku z korzystnymi lub niekorzystnymi warunkami leasingu operacyjnego uzyskanymi w ramach połączenia przedsięwzięć, leasingobiorca zaprzestaje ujmować ten składnik aktywów lub to zobowiązanie i dokonuje korekty wartości bilansowej składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania o tę korespondującą kwotę w dniu pierwszego zastosowania.

Odniesienia do MSSF 9

C20 Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, ale nie stosuje jeszcze MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, wszelkie odniesienia do MSSF 9 zawarte w niniejszym standardzie należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

Ulgi w czynszach dla leasingobiorców związane z Covid-19

C20A Leasingobiorca stosuje przepisy zawarte w dokumencie *Ulgi w czynszach związane z Covid-19* (zob. paragraf C1A) retrospektywnie, ujmując łączny efekt pierwotnego zastosowania tej zmiany jako korektę salda początkowego zysków zatrzymanych (lub, w stosownych przypadkach, innych składników kapitału własnego) na początku rocznego okresu sprawozdawczego, w którym leasingobiorca po raz pierwszy stosuje tę zmianę.

C20B W okresie sprawozdawczym, w którym leasingobiorca po raz pierwszy stosuje przepisy zawarte w dokumencie *Ulgi w czynszach związane z Covid-19*, leasingobiorca nie musi ujawniać informacji wymaganych na podstawie paragrafu 28 lit. f) MSR 8.

C20BA Leasingobiorca stosuje przepisy zawarte w dokumencie *Ulgi w czynszach związane z Covid-19 po dniu 30 czerwca 2021 r.* (zob. paragraf C1C) retrospektywnie, ujmując łączny efekt pierwotnego zastosowania tej zmiany jako korektę salda początkowego zysków zatrzymanych (lub, w stosownych przypadkach, innych składników kapitału własnego) na początku rocznego okresu sprawozdawczego, w którym leasingobiorca po raz pierwszy stosuje tę zmianę.

C20BB W okresie sprawozdawczym, w którym leasingobiorca po raz pierwszy stosuje przepisy zawarte w dokumencie *Ulgi w czynszach związane z Covid-19 po dniu 30 czerwca 2021 r.*, leasingobiorca nie musi ujawniać informacji wymaganych na podstawie paragrafu 28 lit. f) MSR 8.

C20BC Stosując paragraf 2 niniejszego standardu, leasingobiorca stosuje praktyczne rozwiązanie określone w paragrafie 46 A konsekwentnie w odniesieniu do kwalifikujących się umów o podobnych cechach i w podobnych okolicznościach niezależnie od tego, czy dana umowa kwalifikuje się do stosowania praktycznego rozwiązania w wyniku zastosowania przez leasingobiorcę przepisów zawartych w dokumencie *Ulgi w czynszach związane z Covid-19* (zob. paragraf C1 A) czy też przepisów zawartych w dokumencie *Ulgi w czynszach związane z Covid-19 po dniu 30 czerwca 2021 r.* (zob. paragraf C1C).

Reforma wskaźnika referencyjnego stopy procentowej – Etap 2

- C20C Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie zgodnie z MSR 8, z wyjątkiem przypadków określonych w paragrafie C20D.
- C20D Jednostka nie ma obowiązku przekształcania danych dotyczących wcześniejszych okresów w celu odzwierciedlenia stosowania tych zmian. Jednostka może przekształcić dane dotyczące wcześniejszych okresów wtedy i tylko wtedy, gdy jest to możliwe bez wykorzystania wiedzy zdobytej post factum. Jeżeli jednostka nie przekształca danych dotyczących wcześniejszych okresów, to wszelkie różnice między wcześniejszą wartością bilansową a wartością bilansową na początku rocznego okresu sprawozdawczego, w którym przypada dzień pierwszego zastosowania tych zmian, jednostka ujmuje w saldzie początkowym zysków zatrzymanych (lub odpowiednio w innym składniku kapitału własnego) w rocznym okresie sprawozdawczym, w którym przypada dzień pierwszego zastosowania tych zmian.

WYCOFANIE INNYCH STANDARDÓW

- C21 Niniejszy standard zastępuje następujące standardy i interpretacje:
- a) MSR 17 *Leasing*,
 - b) KIMSF 4 *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*,
 - c) SKI-15 *Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne oraz*
 - d) SKI-27 *Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu*.

Załącznik D

Zmiany innych standardów

W niniejszym załączniku przedstawiono zmiany innych standardów, które wynikają z wydania przez RMSR niniejszego standardu. Jednostka stosuje zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2019 r. lub po tej dacie. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, stosuje również te zmiany w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

Jednostka nie może stosować MSSF 16 przed stosowaniem MSSF 15 Przychody z umów z klientami (zob. paragraf C1).

W rezultacie w przypadku standardów, które obowiązywały w dniu 1 stycznia 2016 r., zmiany w niniejszym załączniku przedstawiono w oparciu o treść tych standardów, która obowiązywała w dniu 1 stycznia 2016 r. z późniejszymi zmianami wprowadzonymi MSSF 15. Treść tych standardów w niniejszym załączniku nie obejmuje żadnych innych zmian, które nie obowiązywały w dniu 1 stycznia 2016 r.

W przypadku standardów, które nie obowiązywały w dniu 1 stycznia 2016 r., zmiany w niniejszym załączniku przedstawiono w oparciu o treść pierwszej opublikowanej wersji tego standardu z późniejszymi zmianami wprowadzonymi MSSF 15. Treść tych standardów w niniejszym załączniku nie obejmuje żadnych innych zmian, które nie obowiązywały w dniu 1 stycznia 2016 r.