

I

(Akty, których publikacja jest obowiązkowa)

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 2238/2004

z dnia 29 grudnia 2004 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 w sprawie przyjęcia niektórych międzynarodowych standardów rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, w odniesieniu do MSSF nr 1, MSR nr 1 do 10, 12 do 17, 19 do 24, 27 do 38, 40 i 41 oraz interpretacji SKI nr 1 do 7, 11 do 14, 18 do 27 oraz 30 do 33

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości ⁽¹⁾, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) W drodze rozporządzenia Komisji (WE) nr 1725/2003 ⁽²⁾ niektóre międzynarodowe standardy i interpretacje, które obowiązywały 1 września 2002 r., zostały przyjęte.
- (2) W dniu 18 grudnia 2003 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała 13 poprawionych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i poinformowała o wycofaniu MSR 15 „Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen”. Celem wprowadzonych poprawek było dalsze poprawianie jakości i spójności zbioru istniejących Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR).
- (3) Ogólnie celami niniejszego programu udoskonalenia było ograniczenie lub wyeliminowanie rozwiązań alternatywnych, zbędnych oraz konfliktów w obrębie standardów, zajęcie się niektórymi kwestiami zbieżności oraz poprawa struktury istniejących MSR. Ponadto RMSR zdecydowała o włączeniu istniejących interpretacji do udoskonalonych standardów, aby zwiększyć przejrzystość, spójność oraz uczynić standardy pełniejszymi.

- (4) Konsultacje z ekspertami technicznymi w tej dziedzinie potwierdzają, że poprawione MSR spełniają kryteria techniczne przyjęcia określone w art. 3 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002, w szczególności wymóg korzyści dla europejskiego dobra publicznego.
- (5) W celu zapewnienia spójności międzynarodowych standardów rachunkowości, przyjęcie standardów związanych z programem udoskonalenia powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do innych międzynarodowych standardów rachunkowości oraz do interpretacji. Spowodowane zmiany mają wpływ na Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) nr 1, MSR nr 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 41 oraz interpretacje Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI) nr 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 i 32. Za sprawą przyjęcia wspomnianych standardów zastępuje się interpretacje SKI nr 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 i 33.
- (6) W związku z powyższym rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 powinno zostać odpowiednio zmienione.
- (7) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W Załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1725/2003 wprowadza się następujące zmiany:

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, str. 1.

⁽²⁾ Dz.U. L 261 z 13.10.2003, str. 1. Rozporządzenie ostatnio zmienione rozporządzeniem (WE) nr 2237/2004 (Dz.U. L 393 z 31.12.2004, str. 1).

- (1) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) nr 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 i 40 otrzymują brzmienie określone w Załączniku do niniejszego rozporządzenia.

- (2) Skreśla się MSR nr 15 oraz interpretacje SKI nr 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 i 33.
- (3) Przyjęcie MSR nr 1 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 12, 19, 34, 35 i 41 w celu zapewnienia spójności pomiędzy poszczególnymi standardami rachunkowości.
- (4) Przyjęcie MSR nr 2 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 14 i 34 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (5) Przyjęcie MSR nr 8 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do międzynarodowego standardu sprawozdawczości finansowej (MSSF) nr 1, MSR nr 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37, 38 oraz do interpretacji SKI nr 12, 13, 21, 22, 25, 27 i 31 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (6) Przyjęcie MSR nr 10 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 22, 35 i 37 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (7) Przyjęcie MSR nr 16 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSSF nr 1, MSR nr 14, 34, 36, 37, 38 oraz do interpretacji SKI nr 13, 21 i 32 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (8) Przyjęcie MSR nr 21 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSSF nr 1, MSR nr 7, 12, 29, 34, 38, 41 oraz do interpretacji SKI nr 7 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (9) Przyjęcie MSR nr 24 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 30 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (10) Przyjęcie MSR nr 27 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 22 oraz do interpretacji SKI nr 12 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (11) Przyjęcie MSR nr 31 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do interpretacji SKI nr 13 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.

Artykuł 2

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie trzeciego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Niniejsze rozporządzenie stosuje się od dnia 1 stycznia 2005 r.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich Państwach Członkowskich.

Sporządzono w Brukseli, dnia 29 grudnia 2004 r.

W imieniu Komisji
Charlie McCREEVY
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

Nr MSR	Tytuł
MSR 1	Prezentacja sprawozdań finansowych
MSR 2	Zapasy
MSR 8	Zysk lub strata netto okresu obrotowego, podstawowe błędy i zmiany zasad rachunkowości
MSR 10	Zdarzenia następujące po dniu bilansu
MSR 16	Rzeczowy majątek trwały
MSR 17	Leasing
MSR 21	Skutki zmian kursów wymiany walut obcych
MSR 24	Informacje ujawnione na temat podmiotów powiązanych
MSR 27	Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych
MSR 28	Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych
MSR 31	Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach
MSR 33	Zysk przypadający na jedną akcję
MSR 40	Inwestycje w nieruchomości

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 17

IAS 17

Leasing

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2-3
Definicje	4-6
Klasyfikacja leasingu	7-19
Leasing w sprawozdaniach finansowych leasingobiorców	20-35
Leasing finansowy	20-32
Początkowe ujęcie	20-24
Późniejsza wycena	25-32
Leasing operacyjny	33-35
Leasing w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy	36-57
Leasing finansowy	36-48
Początkowe ujęcie	36-38
Późniejsza wycena	39-48
Leasing operacyjny	49-57
Sprzedaż i leasing zwrotny	58-66
Przepisy przejściowe	67-68
Data wejścia w życie	69
Wycofanie MSR 17 (zaktualizowanego w 1997 r.)	70

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 17 „Leasing” (zaktualizowany w 1997 r.) i należy go stosować w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

1. Celem niniejszego standardu jest określenie prawidłowych zasad rachunkowości obowiązujących leasingobiorców i leasingodawców i zakresu ujawnianych informacji dotyczących leasingu.

ZAKRES

2. *Niniejszy standard powinien być stosowany w rachunkowości wszystkich rodzajów leasingu, z wyjątkiem:*
 - (a) *umów leasingowych dotyczących poszukiwania lub wykorzystywania minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego oraz podobnych nieodnawialnych zasobów,*

oraz

 - (b) *umów licencyjnych dotyczących takich pozycji jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie.*

IAS 17

Niniejszy standard nie powinien być jednak stosowany jako podstawa do wyceny:

- (a) nieruchomości będących w posiadaniu przez leasingobiorców jako nieruchomości inwestycyjne (zob. MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”),
- (b) nieruchomości inwestycyjnych oddawanych przez leasingodawców na podstawie umów leasingu operacyjnego (zob. MSR 40),
- (c) aktywów biologicznych będących w posiadaniu leasingobiorcy na podstawie leasingu finansowego (zob. MSR 41 „Rolnictwo”)

lub

- (d) aktywów biologicznych dostarczanych przez leasingodawcę na podstawie umowy leasingu operacyjnego (zob. MSR 41).

3. Postanowienia niniejszego standardu mają zastosowanie do umów, które powodują przeniesienie prawa do użytkowania aktywów, nawet, jeśli na leasingodawcy może nadal ciążyć obowiązek wykonywania znaczących usług związanych z obsługą lub konserwacją takich aktywów. Niniejszy standard nie ma zastosowania do umów, które są umowami o świadczenie usług i nie powodują przeniesienia prawa do użytkowania aktywów z jednej strony umowy na drugą.

Definicje

4. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Umowa leasingowa jest to umowa, na mocy której w zamian za opłatę lub serię opłat, leasingodawca przekazuje leasingobiorcy prawo do użytkowania danego składnika aktywów przez uzgodniony okres.

Leasing finansowy jest to umowa leasingowa, na mocy której następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z tytułu posiadania aktywów. Ostateczne przeniesienie tytułu prawnego może, lecz nie musi nastąpić.

Leasing operacyjny jest to umowa leasingowa różna od umowy leasingu finansowego.

Leasing nieodwoływalny jest to umowa leasingowa, którą można rozwiązać jedynie w wypadku:

- (a) zaistnienia bardzo mało prawdopodobnego zdarzenia warunkowego,
- (b) za zgodą leasingodawcy,
- (c) zawarcia przez leasingobiorcę z tym samym leasingodawcą nowej umowy leasingowej na taki sam lub równoważny składnik aktywów

lub

- (d) dokonania przez leasingobiorcę takiej dodatkowej wpłaty w chwili rozpoczęcia leasingu, która powoduje, że kontynuacja leasingu jest wystarczająco pewna.

Rozpoczęcie leasingu jest to wcześniejsza z dwóch dat: zawarcia umowy leasingowej lub zobowiązania się stron umowy do przestrzegania zasadniczych postanowień umowy leasingowej. Na ten dzień:

- (a) leasing jest klasyfikowany albo jako leasing operacyjny albo jako leasing finansowy

oraz

- (b) w przypadku leasingu finansowego, następuje określenie kwot, które zostaną wykazane w momencie rozpoczęcia leasingu.

Rozpoczęcie okresu leasingu jest to data, od której leasingobiorcy przysługuje prawo do korzystania z przedmiotu leasingu. Jest to data początkowego ujmowania leasingu (tj. ujęcia aktywów, zobowiązań, przychodów lub kosztów z tytułu leasingu).

Okres leasingu jest to nieodwoływalny okres, na który leasingobiorca zobowiązał się umową do leasingu danego składnika aktywów, wraz z wszelkimi dodatkowymi okresami, w których leasingobiorca ma prawo kontynuować leasing składnika aktywów za wniesieniem dalszych opłat lub bez ich wnoszenia, pod warunkiem, że w chwili rozpoczęcia leasingu jest wystarczająco pewne, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa.

Minimalne opłaty leasingowe są to opłaty wnoszone w trakcie okresu leasingu, do uiszczenia których leasingobiorca jest lub może być obowiązany, z wyłączeniem warunkowych opłat leasingowych oraz kosztów usług i podatków płatnych przez leasingodawcę i mu zwracanych, jak również:

- (a) w przypadku leasingobiorcy - wszelkie kwoty gwarantowane przez leasingobiorcę lub podmiot powiązany z leasingobiorcą,
 - (b) w przypadku leasingodawcy - ewentualna wartość końcowa zagwarantowana leasingodawcy przez:
 - (i) leasingobiorcę,
 - (ii) podmiot powiązany z leasingobiorcą
- lub
- (iii) niezależną stroną trzecią zdolną finansowo do realizacji gwarancji.

Jeżeli jednak leasingobiorca ma prawo zakupu składnika aktywów za cenę, która - według przewidywań - będzie niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo to będzie mogło zostać zrealizowane, że w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca z prawa tego skorzysta, wówczas minimalne opłaty leasingowe obejmują minimalne opłaty płatne w trakcie okresu leasingu do dnia, gdy prawo to - według przewidywań - zostanie zrealizowane oraz opłatę, której uiszczenie jest wymagane dla potrzeb realizacji tego prawa.

Wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

Ekonomiczny okres użytkowania jest to:

- (a) okres, w trakcie którego, według przewidywań, dany składnik aktywów może być gospodarczo wykorzystany przez jednego lub więcej użytkowników
- lub
- (b) liczba jednostek produktu lub podobnych jednostek, które według przewidywań, uzyska z danego składnika aktywów jeden lub więcej użytkowników.

Okres użytkowania jest to szacunkowy, pozostały okres, którego długość nie jest ograniczona przez okres leasingu, liczony od dnia rozpoczęcia okresu leasingu, w ciągu którego jednostka gospodarcza przewiduje skonsumowanie korzyści ekonomicznych zawartych w tym składniku aktywów.

Gwarantowana wartość końcowa jest to:

- (a) w przypadku leasingobiorcy - ta część wartości końcowej, która jest zagwarantowana przez leasingobiorcę lub przez podmiot powiązany z leasingobiorcą (kwota gwarantowana to maksymalna kwota, jaka mogłaby w jakichkolwiek okolicznościach podlegać zapłacie)
- oraz
- (b) w przypadku leasingodawcy - ta część wartości końcowej, która jest zagwarantowana przez leasingobiorcę lub przez stronę trzecią, niepowiązaną z leasingodawcą, która jest zdolna finansowo do realizacji obowiązków wynikających z gwarancji.

IAS 17

Niegwarantowana wartość końcowa jest to ta część wartości końcowej przedmiotu leasingu, której uzyskanie przez leasingodawcę nie jest zapewnione lub jest gwarantowane wyłącznie przez podmiot powiązany z leasingodawcą.

Początkowe koszty bezpośrednio to krańcowe koszty, które można przypisać bezpośrednio procesowi negocjowania leasingu i działaniom zmierzającym do zawarcia umowy leasingowej, z wyjątkiem kosztów poniesionych przez producenta lub pośrednika leasingowego.

Inwestycja leasingowa brutto jest sumą:

(a) *minimalnych, należnych leasingodawcy opłat leasingowych wynikających z umowy leasingu finansowego*

oraz

(b) *ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej przypisanej leasingodawcy.*

Inwestycja leasingowa netto jest to inwestycja leasingowa brutto zdyskontowana o stopę procentową leasingu.

Niezrealizowane przychody finansowe stanowią różnicę pomiędzy:

(a) *inwestycją leasingową brutto a*

(b) *inwestycją leasingową netto.*

Stopa procentowa leasingu jest to stopa dyskontowa, która na dzień rozpoczęcia leasingu powoduje, że łączna wartość bieżąca a) minimalnych opłat leasingowych oraz b) niegwarantowanej wartości końcowej równa się sumie i) wartości godziwej przedmiotu leasingu oraz ii) wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich poniesionych przez leasingodawcę.

Krańcowa stopa procentowa leasingobiorcy jest to stopa procentowa, jaką leasingobiorca musiałby zapłacić na podstawie podobnej umowy leasingowej lub - jeżeli nie można jej ustalić - stopa procentowa, na dzień rozpoczęcia leasingu, przy jakiej leasingobiorca musiałby pożyczyć środki niezbędne do zakupu danego składnika aktywów, na podobny okres i przy podobnych zabezpieczeniach.

Warunkowa opłata leasingowa jest to ta część opłat leasingowych, której kwota nie jest stała, lecz zależy od przyszłych wielkości czynnika innego, niż tylko upływ czasu (np. udział w przychodach ze sprzedaży, przyszły stopień zużycia, przyszłe indeksy cen, przyszłe rynkowe stopy procentowe).

5. Umowa leasingu lub zobowiązanie do zawarcia takiej umowy może obejmować warunek dokonania korekty opłat leasingowych z tytułu zmian kosztu wytworzenia lub nabycia przedmiotu leasingu lub z tytułu zmian wyceny takich kosztów czy pozycji jak ogólny poziom cen, czy zmiana kosztów finansowania leasingu przez leasingodawcę, w okresie pomiędzy rozpoczęciem leasingu a rozpoczęciem okresu leasingu. W takim wypadku, dla celów niniejszego standardu, przyjmuje się, że skutki wszelkich zmian tego typu mają miejsce przy rozpoczęciu leasingu.
6. Definicja leasingu obejmuje także umowy dzierżawy składnika aktywów, które zawierają postanowienia dające dzierżawcy prawo do nabycia tytułu prawnego do tego składnika aktywów pod warunkiem spełnienia uzgodnionych warunków. Umowy te są czasami nazywane umowami dzierżawy z opcją zakupu (ang. hire purchase contracts).

KLASYFIKACJA LEASINGU

7. W klasyfikacji leasingu zastosowanej w niniejszym standardzie za podstawowe kryterium przyjęto zakres, w jakim ryzyko i pożytki z tytułu posiadania przedmiotu leasingu przypadają w udziale leasingodawcy, a w jakim leasingobiorcy. Na ryzyko składa się możliwość poniesienia strat z powodu niewykorzystania zdolności produkcyjnych, utraty przydatności technicznej lub zmian poziomu osiąganego zwrotu, spowodowanych zmianami warunków ekonomicznych. Pożytkami może być oczekiwanie zyskowego funkcjonowania składnika aktywów przez ekonomiczny okres użytkowania oraz oczekiwanie na zysk wynikający ze wzrostu jego wartości lub realizacji wartości końcowej.

8. **Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu finansowego, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu. Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu operacyjnego, jeżeli nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu.**
9. Ponieważ transakcja pomiędzy leasingodawcą, a leasingobiorcą opiera się na umowie leasingowej, wspólnej dla obydwu stron, jest zasadne używanie jednoznacznych (spójnych) definicji. Zastosowanie tych samych definicji w różnych okolicznościach, w jakich działają leasingodawca i leasingobiorca, może czasami sprawić, że ta sama umowa leasingowa zostanie inaczej sklasyfikowana przez leasingodawcę, a inaczej przez leasingobiorcę. Na przykład, może tak być w sytuacji, gdy leasingodawca odnosi korzyści z gwarancji wartości końcowej dostarczonej przez stronę nie związaną z leasingobiorcą.
10. To, czy dana umowa leasingowa jest leasingiem finansowym, czy też leasingiem operacyjnym zależy od treści ekonomicznej transakcji, a nie od formy umowy (*). Poniżej podane są przykłady sytuacji, które osobno lub łącznie powodują, że umowa leasingu zostanie zazwyczaj zaliczona do leasingu finansowego:
- (a) na mocy umowy leasingowej następuje przeniesienie na leasingobiorcę własności danego składnika przed końcem okresu leasingu,
 - (b) leasingobiorca ma możliwość zakupu składnika aktywów za cenę, która - według przewidywań - będzie na tyle niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo zakupu składnika będzie mogło zostać zrealizowane, iż w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa,
 - (c) okres leasingu stanowi większą część ekonomicznego okresu użytkowania składnika aktywów, nawet jeżeli tytuł prawny nie ulega przeniesieniu,
 - (d) wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych na dzień rozpoczęcia leasingu wynosi zasadniczo prawie tyle, ile wynosi łączna wartość godziwa przedmiotu leasingu
- oraz
- (e) aktywa będące przedmiotem leasingu mają na tyle specjalistyczny charakter, że tylko leasingobiorca może z nich korzystać bez dokonywania większych modyfikacji.
11. Poniżej podano sytuacje, z których każda z osobna lub w połączeniu, mogą również powodować, że dana umowa leasingowa zostanie zaliczona do leasingu finansowego:
- (a) jeżeli leasingobiorca może wypowiedzieć umowę leasingową, straty leasingodawcy z tytułu tego wypowiedzenia ponosi leasingobiorca,
 - (b) zyski lub straty z tytułu fluktuacji 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.
12. Przykładowe sytuacje podane w paragrafach 10 i 11 nie zawsze pozwalają na dokonanie ostatecznego rozstrzygnięcia. Jeżeli inne powody wskazują na to, że umowa leasingu nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu, leasing należy sklasyfikować jako leasing operacyjny. Na przykład, może wystąpić sytuacja, kiedy tytuł własności do przedmiotu leasingu przechodzi przed końcem okresu leasingu w zamian za zmienną opłatę, której wysokość jest równa ówczesnej wartości godziwej przedmiotu leasingu lub, gdy występują warunkowe opłaty leasingowe, w wyniku których leasingobiorca nie ponosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków.

(*) zob. także SKI-27 „Ocena treści ekonomicznej transakcji obejmujących prawną formę leasingu”.

IAS 17

13. Klasyfikacji leasingu dokonuje się na dzień rozpoczęcia leasingu. Jeżeli w jakimkolwiek momencie leasingobiorca i leasingodawca postanawiają zmienić warunki umowy leasingowej, z wyjątkiem jej odnowienia, w sposób, który prowadziłby do zmiany jej klasyfikacji zgodnie z kryteriami określonymi w paragrafach 7-12, gdyby tak zmienione warunki obowiązywałyby od dnia rozpoczęcia leasingu, to zmienioną umowę uznaje się za nową umowę przez okres jej obowiązywania. Jednakże zmiany oszacowań (na przykład zmiany szacowanego ekonomicznego okresu użytkowania bądź wartości końcowej przedmiotu leasingu) lub zmiany okoliczności (np. niedopełnienie warunków umowy leasingowej przez leasingobiorcę) nie upoważniają do zmiany klasyfikacji umowy leasingowej dla celów rachunkowych.
14. Umowy leasingowe dotyczące gruntów i budynków zalicza się do leasingu operacyjnego lub finansowego na tych samych zasadach, co umowy leasingowe dotyczące innych aktywów. Cechą charakterystyczną gruntów jest jednak to, że zazwyczaj mają one nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania, a jeżeli nie przewiduje się przeniesienia tytułu prawnego na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, to nie jest zazwyczaj także przenoszona na leasingobiorcę ani całe ryzyko, ani pożytki z tytułu własności, w związku z czym leasing gruntów jest leasingiem operacyjnym. Opłata wstępna uiszczana z tytułu takiego leasingu to płatne z góry opłaty leasingowe amortyzowane przez okres leasingu zgodnie ze sposobem rozłożenia w czasie czerpania korzyści.
15. W celu klasyfikacji umowy leasingu elementy tej umowy dotyczące gruntów oraz budynków są rozpatrywane odrębnie. Jeżeli zakłada się, że tytuł własności do obu elementów przejdzie na leasingobiorcę do końca okresu leasingu, oba elementy są zaliczane do leasingu finansowego, niezależnie od tego, czy traktuje się je jak jedną czy dwie umowy leasingu, chyba że inne czynniki jasno wskazują, że leasing nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania jednego lub obu elementów. W sytuacji gdy grunt ma nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania, element dotyczący gruntów zalicza się zazwyczaj do leasingu operacyjnego, chyba że zakłada się, że tytuł własności przejdzie na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, zgodnie z paragrafem 14. Element dotyczący budynku zalicza się leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 7-13.
16. Jeżeli zachodzi konieczność klasyfikacji i księgowego ujęcia leasingu gruntów i budynków, minimalne opłaty z tytułu leasingu (w tym wszelkie zaliczki) są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków proporcjonalnie do względnych wartości godziwych opłat za udostępnienie elementu gruntu oraz budynku z chwilą rozpoczęcia leasingu. 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 wypadku cały leasing jest traktowany jak leasing operacyjny.
17. W przypadku leasingu gruntów i budynków, gdzie kwota, którą początkowo ujęto by jako element dotyczący gruntów, stosownie do paragrafu 20, nie jest istotna, grunty i budynki można traktować jako jedno dla celów klasyfikacji leasingu i zaliczać je do leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 7-13. W takim wypadku, ekonomiczny okres użytkowania budynków stanowi ekonomiczny okres użytkowania całego przedmiotu leasingu.
18. Oddzielna wycena gruntów i budynków nie jest wymagana w sytuacji gdy udział leasingobiorcy zarówno w gruntach jak i budynkach zakwalifikowano do nieruchomości inwestycyjnych stosownie do MSR 40 i przyjęto model wyceny według wartości godziwej. Szczegółowe wyliczenia są tu niezbędne jedynie w wypadku niepewnej klasyfikacji jednego lub obu elementów.
19. Stosownie do MSR 40, leasingobiorca może zaliczyć udziały w nieruchomości, które posiada w postaci leasingu operacyjnego, do nieruchomości inwestycyjnych. W takim przypadku, udział w nieruchomości ujmuje się tak jak gdyby stanowił on leasing finansowy oraz, dodatkowo, do tego składnika aktywów stosuje się model wyceny według wartości godziwej. Leasingobiorca powinien wykazywać leasing jako leasing finansowy, nawet w sytuacji gdy przyszłe zdarzenie zmienia charakter udziału leasingobiorcy w nieruchomości, tak że nie jest już ona traktowana jak nieruchomość inwestycyjna. Będzie to miało miejsce w sytuacji gdy na przykład leasingobiorca:
 - (a) zajmuje nieruchomość, która zostaje następnie zaklasyfikowana jako nieruchomość zajmowana przez właściciela po domniemanym koszcie równym jej wartości godziwej na dzień zmiany sposobu użytkowania,

lub

 - (b) zawiera umowę subleasingu, na mocy którego następuje przekazanie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania udziałów w nieruchomości niezależnej stronie trzeciej. Tego typu subleasing leasingobiorca wykazuje jako leasing finansowy zawarty ze stroną trzecią, pomimo że strona trzecia może go wykazać jako leasing operacyjny.

LEASING W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH LEASINGOBIORCÓW

IAS 17

Leasing finansowy

Początkowe ujęcie

20. **Na dzień rozpoczęcia okresu leasingu, leasingobiorcy powinni ujmować leasing finansowy w bilansie jako aktywa i zobowiązania w kwotach równych wartości godziwej przedmiotu leasingu ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu lub w kwotach równych wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu, jeżeli jest ona niższa od wartości godziwej. Przy obliczaniu wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych, stopą dyskontową jest stopa procentowa leasingu, jeżeli możliwe jest jej ustalenie. W przeciwnym razie należy stosować krańcową stopę procentową leasingobiorcy. Wszelkie początkowe koszty bezpośrednie leasingobiorcy zwiększają kwotę wykazywaną jako składnik aktywów.**
21. Transakcje i inne zdarzenia wykazywane są i prezentowane zgodnie z ich treścią ekonomiczną i rzeczywistością finansową, a nie wyłącznie formą prawną. Mimo że forma prawna umowy leasingowej wskazuje na to, że leasingobiorca nie może uzyskiwać tytułu prawnego do przedmiotu leasingu, to w przypadku leasingu finansowego treść ekonomiczna i rzeczywistość finansowa są takie, że leasingobiorca nabywa prawo do korzyści ekonomicznych z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu przez większą część ekonomicznego okresu użytkowania w zamian za obowiązek zapłacenia za to prawo kwoty zbliżonej, na dzień rozpoczęcia leasingu, do wartości godziwej składnika aktywów i odnośnych kosztów finansowych.
22. Jeżeli takie transakcje leasingowe nie są uwzględniane w bilansie leasingobiorcy, to zasoby ekonomiczne oraz poziom ciężających na jednostkę gospodarczej zobowiązań są zaniżone, co zniekształca wskaźniki finansowe. W związku z tym leasing finansowy powinien być ujmowany w bilansie leasingobiorcy zarówno jako składnik aktywów, jak i zobowiązanie do zapłaty przyszłych opłat leasingowych. W dniu rozpoczęcia okresu leasingu składnik aktywów i zobowiązanie do zapłaty przyszłych opłat leasingowych są ujmowane w bilansie w tych samych kwotach, z wyjątkiem wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich leasingobiorcy, które zwiększają kwotę wykazywaną jako składnik aktywów.
23. Nie jest właściwe prezentowanie w sprawozdaniu finansowym zobowiązań dotyczących przedmiotu leasingu jako zmniejszenia wartości przedmiotu leasingu. Jeżeli dla celów prezentacji bilansowej zobowiązań stosuje się rozróżnienie na zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe, takie samo rozróżnienie stosuje się do zobowiązań leasingowych.
24. W związku z konkretnymi czynnościami związanymi z leasingiem, takimi jak negocjacje i działania służące doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej, często ponoszone są początkowe koszty bezpośrednie. Koszty, które można bezpośrednio przypisać czynnościom wykonywanym przez leasingobiorcę w celu zawarcia umowy leasingu finansowego powiększają wartość leasingowanego składnika aktywów..

Późniejsza wycena

25. **Minimalne opłaty leasingowe powinny zostać rozdzielone pomiędzy koszty finansowe i zmniejszenie niespłaconego salda zobowiązania. Koszty finansowe powinny być w taki sposób rozliczane na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, aby uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania. Warunkowe opłaty leasingowe należy księgować jako koszty w okresach, w których je poniesiono.**
26. W praktyce, przy rozliczaniu kosztów finansowych na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, leasingobiorca może stosować pewne przybliżenia w celu uproszczenia obliczeń.
27. **Leasing finansowy powoduje naliczanie amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji, a także kosztów finansowych w każdym z okresów obrotowych. Zasady amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji będących przedmiotem leasingu powinny być spójne z zasadami stosowanymi przy amortyzacji własnych aktywów jednostki podlegających amortyzacji, zaś wykazywana amortyzacja powinna być obliczana zgodnie z postanowieniami MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” i MSR 38 „Wartości niematerialne”. Przy braku wystarczającej pewności, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, dany składnik aktywów należy umorzyć przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.**
28. W okresie przewidywanego używania, wartość przedmiotu leasingu podlegająca amortyzacji, jest w sposób systematyczny odpisywana w poszczególnych okresach obrotowych, zgodnie z zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingobiorcę w odniesieniu do własnych aktywów podlegających amortyzacji. Jeżeli istnieje przy tym wystarczająca pewność, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, to okres przewidywanego używania składnika aktywów jest równy okresowi jego użytkowania. W przeciwnym razie należy go amortyzować przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.

IAS 17

29. Suma kosztów amortyzacji składnika aktywów i kosztów finansowych w poszczególnych okresach rzadko równa jest sumie opłat leasingowych płatnych w danym okresie. W związku z tym niewłaściwe jest ujmowanie w rachunku zysków i strat po prostu należnych opłat leasingowych. Analogicznie, jest mało prawdopodobne, aby po rozpoczęciu okresu leasingu składnik aktywów i dotyczące go zobowiązanie były równe co do wartości.
30. Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.
31. **Oprócz spełnienia wymogów MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” leasingobiorcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:**
- (a) **wartość bilansową netto na dzień bilansowy dla każdej grupy aktywów,**
 - (b) **uzgodnienie różnicy pomiędzy łączną kwotą przyszłych minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy, a ich wartością bieżącą. Ponadto jednostka powinna ujawniać łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy oraz ich wartość bieżącą, płatnych w każdym z poniższych okresów:**
 - (i) **do roku,**
 - (ii) **od roku do pięciu lat,**
 - (iii) **powyżej pięciu lat.**
 - (c) **warunkowe opłaty leasingowe ujęte jako koszt danego okresu obrotowego,**
 - (d) **ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat subleasingowych, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych,**
 - (e) **ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę; opis powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):**
 - (i) **podstawę ustalania kwoty warunkowych zobowiązań z tytułu opłat leasingowych,**
 - (ii) **istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz postanowień dotyczących podwyższenia ceny,**

oraz

 - (iii) **ograniczenia wynikające z postanowień umowy leasingowej, np. dotyczące dywidend, dodatkowego zadłużenia czy dodatkowych umów leasingowych.**
32. Ponadto do kwot dotyczących aktywów będących przedmiotem leasingu finansowego mają zastosowanie wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16, MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41.

Leasing operacyjny

33. **Opłaty leasingowe z tytułu leasingu operacyjnego należy ujmować jako koszty metodą liniową przez okres leasingu chyba, że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika (*).**
34. W przypadku leasingu operacyjnego opłaty leasingowe (z wyłączeniem kosztów takich usług jak ubezpieczenie czy konserwacja) rozpoznawane są jako koszty metodą liniową, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika, nawet wówczas, gdy opłaty leasingowe dokonywane są w sposób nie odpowiadający tej metodzie.

(*) Zob. także SKI-15 „Leasing operacyjny - Specjalne oferty promocyjne”.

35. Oprócz spełniania wymogów określonych w MSR 32, leasingobiorcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- (a) łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego dla każdego z poniższych okresów:
 - (i) do roku,
 - (ii) od roku do pięciu lat,
 - (iii) powyżej pięciu lat,
 - (b) ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych,
 - (c) opłaty leasingowe i subleasingowe ujęte jako koszt danego okresu, z podziałem na minimalne opłaty leasingowe, warunkowe opłaty leasingowe i opłaty subleasingowe,
 - (d) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę; opis powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):
 - (i) podstawę ustalania kwoty warunkowych zobowiązań z tytułu opłat leasingowych,
 - (ii) istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz postanowień dotyczących podwyższenia ceny,

oraz
 - (iii) ograniczenia wynikające z postanowień umowy leasingowej, np. dotyczące dywidend, dodatkowego zadłużenia czy dodatkowych umów leasingowych.

Leasing w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy

Leasing finansowy

Początkowe ujęcie

36. **Leasingodawcy powinni ujmować aktywa oddane w leasing finansowy w bilansie i prezentować je jako należności w kwocie równej inwestycji leasingowej netto.**
37. W ramach leasingu finansowego następuje przekazanie przez leasingodawcę zasadniczo całego ryzyka i pożytków związanych z tytułem prawnym, w związku z czym należne opłaty leasingowe leasingodawca traktuje jako spłaty należności głównej i przychody finansowe, które są dla leasingodawcy zwrotem zainwestowanych środków i wynagrodzeniem za usługi.
38. Często leasingodawcy ponoszą początkowe koszty bezpośrednie związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej, takie jak prowizje, opłaty za obsługę prawną czy koszty wewnętrzne. Koszty te nie obejmują kosztów ogólnozakładowych, takich jak koszty sprzedaży i marketingu. W przypadku leasingu finansowego, z wyjątkiem przypadków, w których leasingodawcy są producentami lub pośrednikami, początkowe koszty bezpośrednie są uwzględnione we wstępnej wycenie należności z tytułu leasingu finansowego i pomniejszają kwotę przychodów uznawanych w okresie leasingu. Stopa procentowa leasingu została zdefiniowana w taki sposób, że początkowe koszty bezpośrednie są automatycznie uwzględniane w należnościach z tytułu leasingu finansowego i nie ma potrzeby uwzględniać ich dodatkowo. Koszty poniesione przez leasingodawców będących producentami lub pośrednikami związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej nie są objęte definicją początkowych kosztów bezpośrednich, w wyniku czego nie są uwzględniane w wyliczeniu inwestycji leasingowej netto i są ujmowane jako koszt z chwilą uznania zysku ze sprzedaży, co w przypadku leasingu finansowego następuje zazwyczaj na dzień rozpoczęcia okresu leasingu.

IAS 17

Późniejsza wycena

39. **Ujmowanie przychodów finansowych powinno przebiegać w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego.**
40. Leasingodawca powinien przyporządkowywać przychody finansowe przez okres leasingu w sposób racjonalny i systematyczny. Przyporządkowanie przychodów rozłożone jest w czasie w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego. Opłaty leasingowe dotyczące danego okresu obrotowego, z wyłączeniem kosztów usług, zmniejszają inwestycję leasingową brutto, obniżając zarówno należność główną, jak i kwotę niezrealizowanych przychodów finansowych.
41. Należy regularnie weryfikować szacunkowe niegwarantowane wartości końcowe przyjęte do wyliczenia wartości inwestycji leasingowej brutto leasingodawcy. Jeżeli nastąpiło zmniejszenie szacunkowej niegwarantowanej wartości końcowej, to modyfikuje się sposób rozliczenia w czasie przychodów w okresie leasingu i od razu ujmuje się ewentualne zmniejszenie kwot już zarachowanych.
42. **Leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami powinni ujmować zyski lub straty ze sprzedaży w danym okresie, zgodnie z zasadami stosowanymi przez daną jednostkę w przypadku zwykłej sprzedaży. Jeżeli zastosowano sztucznie zaniżone stopy procentowe, to zyski ze sprzedaży powinny być ograniczone do kwoty, którą uzyskano by w przypadku zastosowania rynkowej stopy procentowej. Koszty poniesione przez producentów lub pośredników w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej należy ujmować jako koszty z chwilą uznania zysków ze sprzedaży.**
43. Niejednokrotnie producenci lub pośrednicy oferują klientowi wybór między kupnem a leasingiem danego składnika aktywów. Oddanie w leasing finansowy składnika aktywów przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem powoduje powstanie dwóch rodzajów przychodów:
- (a) zysku lub straty odpowiadających zyskowi lub stracie ze zwykłej sprzedaży przedmiotu leasingu po normalnych cenach sprzedaży uwzględniających wszelkie stosowane rabaty ilościowe lub handlowe
- oraz
- (b) przychodów finansowych uzyskiwanych przez okres leasingu.
44. Za przychody ze sprzedaży rozpoznane przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem w momencie rozpoczęcia okresu leasingu uważa się wartość godziwą składnika aktywów oddanego w leasing lub, jeżeli ich kwota jest niższa od wartości godziwej, wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych przypadających leasingodawcy, ustalonych według rynkowej stopy procentowej. Za koszt własny sprzedaży ujęty w momencie rozpoczęcia okresu leasingu uważa się cenę nabycia przedmiotu leasingu (albo jego wartość bilansową, jeżeli jest inna), pomniejszoną o wartość bieżącą niegwarantowanej wartości końcowej. Różnicę pomiędzy przychodami ze sprzedaży, a kosztem własnym sprzedaży stanowi zysk ze sprzedaży, który ujmuje się zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami rachunkowości dotyczącymi sprzedaży zwykłej.
45. Aby przyciągnąć klientów, leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami czasami proponują sztucznie zaniżone stopy procentowe. Stosowanie takich stóp powodowałoby rozpoznawanie nadmiernej części łącznych przychodów z transakcji już w momencie sprzedaży. Jeżeli stosowane są sztucznie zaniżone stopy procentowe, to zysk ze sprzedaży powinien być ograniczony do kwoty, która zostałaby uzyskana w przypadku zastosowania obciążenia klienta według rynkowej stopy procentowej.
46. Koszty poniesione przez producentów lub pośredników związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu finansowego ujmuje się jako koszty w momencie rozpoczęcia okresu leasingu, ponieważ są one głównie związane z uzyskaniem przez producenta lub pośrednika zysku ze sprzedaży.
47. **Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSR 32 leasingodawcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:**
- (a) **uzgodnienie kwoty inwestycji leasingowej brutto na dzień bilansowy z wartością bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dany dzień bilansowy. Ponadto jednostka powinna ujawniać kwotę inwestycji leasingowej brutto i wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dzień bilansowy dla każdego z poniższych okresów:**
 - (i) **do roku,**
 - (ii) **od roku do pięciu lat,**
 - (iii) **powyżej pięciu lat,**

- (b) *niezrealizowane przychody finansowe,*
- (c) *niegwarantowane wartości końcowe przypadające leasingodawcy,*
- (d) *łącznie rezerwy na nieściągalne należności z tytułu minimalnych opłat leasingowych,*
- (e) *warunkowe opłaty leasingowe ujęte w rachunku zysków i strat za dany okres*
- (f) *ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.*

48. Często użyteczne może okazać się ujawnienie - jako wskaźnika rozwoju - inwestycji brutto pomniejszonej o niezrealizowane przychody, z tytułu nowych umów leasingowych zawartych podczas okresu, po potrąceniu odpowiedniej kwoty z tytułu rozwiązanych umów leasingowych.

Leasing operacyjny

- 49. ***Leasingodawcy powinni w swoim bilansie prezentować aktywa oddane w leasing operacyjny zgodnie z charakterem tych aktywów.***
- 50. ***Przychody z tytułu leasingu operacyjnego należy rozpoznawać jako przychód metodą liniową przez okres leasingu chyba, że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów (*)***.
- 51. Koszty, łącznie z amortyzacją, poniesione w celu uzyskania przychodów z tytułu leasingu, ujmuje się jako koszty w rachunku zysków i strat. Przychody z tytułu leasingu (z wyjątkiem wpływów z tytułu świadczonych usług, takich jak ubezpieczenie i konserwacja) rozpoznaje się metodą liniową przez okres leasingu, nawet, jeżeli sposób rozłożenia w czasie uzyskiwania wpływów nie odbywa się w sposób odpowiadający metodzie liniowej, chyba, że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów.
- 52. ***Początkowe koszty bezpośrednie poniesione przez leasingodawców w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu operacyjnego zwiększają wartość bilansową przedmiotu leasingu i są ujmowane jako koszty w okresie leasingu na tej samej podstawie co przychody z tytułu leasingu.***
- 53. ***Sposób amortyzowania oddanych w leasing składników aktywów podlegających amortyzacji powinien być zgodny ze zwykłymi zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingodawcę w odniesieniu do zbliżonych aktywów, zaś odpisy amortyzacyjne powinny być obliczane zgodnie z postanowieniami MSR 16 i MSR 38.***
- 54. Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje MSR 36.
- 55. Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem nie ujmuje żadnych zysków ze sprzedaży przy zawarciu umowy leasingu operacyjnego, ponieważ nie jest ona równoważna sprzedaży.
- 56. ***Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSR 32 leasingodawcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:***
 - (a) ***przyszłe minimalne opłaty leasingowe z tytułu nieodwołalnego leasingu operacyjnego: w łącznej kwocie oraz w podziale na poniższe okresy:***
 - (i) *do roku,*
 - (ii) *od roku do pięciu lat,*
 - (iii) *powyżej pięciu lat,*
 - (b) ***łącznie kwoty warunkowych opłat leasingowych rozpoznane jako przychód w okresie oraz***
 - (c) ***ogólny opis postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.***

(*) Zob. także SKI-15 „Leasing operacyjny - Specjalne oferty promocyjne”.

IAS 17

57. Ponadto, w odniesieniu do aktywów oddanych w leasing na podstawie umów leasingu operacyjnego obowiązują leasingobiorców wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16, MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41.

SPRZEDAŻ I LEASING ZWROTNY

58. Sprzedaż i leasing zwrotny polega na sprzedaży składnika aktywów i jednoczesnym przejściu w leasing tego składnika aktywów. Zazwyczaj opłaty leasingowe i cena sprzedaży są wzajemnie zależne, gdyż negocjuje się je łącznie. Podejście księgowe do sprzedaży i leasingu zwrotnego zależy od rodzaju leasingu, który realizowany jest w ramach takiej transakcji.
59. *Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu finansowego, to ta część przychodów ze sprzedaży, która przekracza wartość bilansową, nie powinna być ujmowana jako przychód sprzedawcy-leasingobiorcy. Taka nadwyżka powinna być natomiast rozliczana w czasie i odpisywana przez okres leasingu.*
60. Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu finansowego, to zawarcie takiej transakcji jest sposobem, za pomocą którego leasingodawca zapewnia leasingobiorcy finansowanie pod zastaw przedmiotu leasingu. Z tego powodu nie jest właściwe uznawanie nadwyżki przychodów ze sprzedaży nad wartością bilansową za przychód. Taką nadwyżkę rozlicza się w czasie i odpisuje przez okres leasingu.
61. *Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu operacyjnego i jeżeli jest jasne, że transakcja została zawarta w cenach odpowiadających wartości godziwej, to należy od razu ująć ewentualne zyski lub straty. Jeżeli cena sprzedaży jest niższa od wartości godziwej, to należy od razu ująć ewentualne zyski lub straty, z wyjątkiem sytuacji, gdy stratę kompensują przyszłe opłaty leasingowe niższe od cen rynkowych. W takim wypadku stratę należy rozliczać w czasie i odpisywać proporcjonalnie do opłat leasingowych przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów. Jeżeli cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą, to kwotę przekraczającą wartość godziwą należy rozliczać w czasie i amortyzować przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów.*
62. Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu operacyjnego, a opłaty leasingowe i cena sprzedaży zostały ustalone na poziomie wartości godziwej, to w praktyce doszło do zawarcia normalnej transakcji sprzedaży, zaś ewentualne zyski lub straty są ujmowane od razu.
63. *Jeżeli w przypadku leasingu operacyjnego wartość godziwa w momencie zawarcia transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego jest niższa od wartości bilansowej danego składnika aktywów, to należy od razu ująć stratę równą różnicy pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą.*
64. W przypadku leasingu finansowego taka korekta nie jest konieczna, z wyjątkiem sytuacji, gdy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów. Należy wówczas obniżyć wartość bilansową do poziomu wartości odzyskiwalnej, zgodnie z MSR 36.
65. Wymogi dotyczące ujawniania informacji przez leasingobiorców i leasingodawców mają również zastosowanie do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego. Wymagany opis istotnych umów leasingowych prowadzi do ujawnienia wyjątkowych i nietypowych postanowień umowy lub warunków sprzedaży i leasingu zwrotnego.
66. Transakcje sprzedaży i leasingu zwrotnego mogą spowodować powstanie oddzielnych ujawnień informacji zawartych w MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

67. *Z zastrzeżeniem paragrafu 68, zalecane (choć nie wymagane) jest stosowanie niniejszego standardu retrospektywnie. Jeżeli standard nie jest stosowany retrospektywnie, to saldo każdego dotychczas obowiązującego leasingu finansowego uznaje się za prawidłowo ustalone przez leasingodawcę i od tej pory rozlicza się zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu.*
68. *Jednostka, która zastosowała już MSR 17 (zaktualizowany w 1997 r.) powinna zastosować zmiany wprowadzone przez niniejszy standard z mocą wsteczną do wszystkich umów leasingu lub, w przypadku, gdy nie zastosowano MSR 17 (zaktualizowanego w 1997 r.) retrospektywnie, do wszystkich umów leasingu zawartych po zastosowaniu tego standardu po raz pierwszy.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

IAS 17

69. *Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. lub później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed 1 stycznia 2005 r., należy fakt ten ujawnić w sprawozdaniu finansowym.*

WYCOFANIE MSR 17(ZAKTUALIZOWANEGO W 1997 R.)

70. Niniejszy standard zastępuje MSR 17 „Leasing” (zaktualizowany w 1997 r.).
-

IAS 17

ZAŁĄCZNIK

Zmiany w innych standardach i interpretacjach

Zmiany wymienione w niniejszym załączniku mają zastosowanie do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje ten standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

A1. [Poprawka nie ma zastosowania do tekstu standardu].

A2. [Poprawka nie ma zastosowania do tekstu standardu].
