

II

(Akty o charakterze nieustawodawczym)

ROZPORZĄDZENIA

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) 2017/1986

z dnia 31 października 2017 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 16

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,

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) Rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1126/2008 ⁽²⁾ przyjęto określone międzynarodowe standardy i interpretacje, które obowiązywały w dniu 15 października 2008 r.
- (2) W dniu 13 stycznia 2016 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 16 „Leasing”. Standard ten ma na celu usprawnienie sprawozdawczości finansowej dotyczącej umów leasingu.
- (3) Przyjęcie MSSF 16 pociąga za sobą zmiany w następujących standardach lub interpretacjach standardów: MSSF 1, MSSF 3, MSSF 4, MSSF 7, MSSF 9, MSSF 13, MSSF 15, międzynarodowym standardzie rachunkowości (MSR) 1, MSR 2, MSR 7, MSR 12, MSR 16, MSR 21, MSR 23, MSR 32, MSR 37, MSR 38, MSR 39, MSR 40, MSR 41, interpretacji Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) 1, KIMSF 12, interpretacji Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI) 29 i SKI-32.
- (4) Konsultacje z Europejską Grupą Doradcą ds. Sprawozdawczości Finansowej potwierdziły, że MSSF 16 spełnia kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.
- (5) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.
- (6) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 wprowadza się następujące zmiany:

- a) dodaje się Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 16 „Leasing” zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia;

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1).

- b) wprowadza się zmiany w MSR 1, MSR 2, MSR 7, MSR 12, MSR 16, MSR 21, MSR 23, MSR 32, MSR 37, MSR 38, MSR 39, MSR 40, MSR 41, MSSF 1, MSSF 3, MSSF 4, MSSF 7, MSSF 9, MSSF 13, MSSF 15, KIMSF 1, KIMSF 12, SKI-29 i SKI-32 zgodnie z MSSF 16, jak określono w załączniku do niniejszego rozporządzenia.

Artykuł 2

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zmiany, o których mowa w art. 1, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się dnia 1 stycznia 2019 r. lub później.

Artykuł 3

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

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 31 października 2017 r.

W imieniu Komisji
Jean-Claude JUNCKER
Przewodniczący

ZAŁĄCZNIK

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 16

*Leasing*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. Względną 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 wyodrębniać 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:
- okresami, w których istnieje opcja przedłużenia leasingu, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z tej opcji, oraz
 - 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:
- stałe opłaty leasingowe (w tym zasadniczo stałe opłaty leasingowe określone w paragrafie B42) pomniejszone o wszelkie należne zachęty leasingowe;
 - 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),
 - kwoty, których zapłaty przez leasingobiorcę oczekuje się w ramach gwarantowanej wartości końcowej,
 - 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
 - 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:
- pomniejszonego o łączne odpisy amortyzacyjne (umorzenie) i łączne straty z tytułu utraty wartości; oraz
 - 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 uwzględni 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 zmiany 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:
- zmiana zwiększa zakres leasingu poprzez przyznanie prawa do użytkowania jednego lub większej liczby bazowych składników aktywów oraz
 - 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:
- alokuje wynagrodzenie w zmodyfikowanej umowie, stosując się do postanowień paragrafów 13–16,
 - ustala okres zmodyfikowanego leasingu, stosując się do postanowień paragrafów 18–19, oraz
 - 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 krańcową 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:
- 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,
 - skorygowanie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania w odniesieniu do wszystkich pozostałych zmian leasingu.

Prezentacja

47. Leasingobiorca prezentuje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej albo ujawnia w informacji dodatkowej:
- aktywa z tytułu prawa do użytkowania oddzielnie od innych aktywów. Jeżeli leasingobiorca nie przedstawi oddzielnie aktywów z tytułu prawa do użytkowania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, leasingobiorca:
 - 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
 - ujawnia, które pozycje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej obejmują wspomniane aktywa z tytułu prawa do użytkowania,
 - zobowiązania z tytułu leasingu oddzielnie od innych zobowiązań. Jeżeli leasingobiorca nie przedstawi oddzielnie 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:
- płatności pieniężne głównej części zobowiązania z tytułu leasingu w ramach działalności finansowej,
 - płatności pieniężne części odsetkowej zobowiązania z tytułu leasingu, stosując wymogi MSR 7 *Sprawozdanie z przepływów pieniężnych* w odniesieniu do odsetek zapłaconych, oraz
 - 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:
- koszt amortyzacji w odniesieniu do aktywów z tytułu prawa do użytkowania w podziale na klasy bazowego składnika aktywów,
 - koszt odsetek od zobowiązań z tytułu leasingu,
 - 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,
 - 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),
 - koszt związany ze zmiennymi opłatami leasingowymi nieujętych w wycenie zobowiązań z tytułu leasingu,
 - dochód uzyskany poprzez subleasing aktywów z tytułu prawa do użytkowania,
 - całkowity wpływ środków pieniężnych z tytułu leasingów,
 - zwiększenia aktywów z tytułu prawa do użytkowania,
 - zyski lub straty ze sprzedaży i leasingu zwrotnego oraz
 - 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 z 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:
- charakter działalności leasingowej leasingobiorcy,
 - przyszłe wpływy pieniężne, na które leasingobiorca jest potencjalnie narażony i które nie są uwzględnione w wycenie zobowiązań z tytułu leasingu. Obejmuje to narażenie wynikające:
 - ze zmiennych opłat leasingowych (określonych w paragrafie B49),
 - z opcji przedłużenia leasingu i opcji wypowiedzenia leasingu (określonych w paragrafie B50),
 - z gwarantowanej wartości końcowej (określonej w paragrafie B51), oraz
 - z nierozpoczętych jeszcze leasingów, do których zobligowany jest leasingobiorca,
 - ograniczenia lub kowenanty nałożone przez leasing oraz
 - 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.

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:
- na mocy leasingu następuje przeniesienie na leasingobiorcę własności bazowego składnika aktywów przed końcem okresu leasingu,
 - 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,
 - okres leasingu stanowi większą część *ekonomicznego okresu użytkowania* bazowego składnika aktywów, nawet jeżeli tytuł prawny nie ulega przeniesieniu,
 - wartość bieżąca opłat leasingowych w dacie początkowej wynosi zasadniczo prawie tyle, ile wynosi łączna wartość godziwa bazowego składnika aktywów, oraz
 - 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 korzyści 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 korzyści.
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:
- zmiana zwiększa zakres leasingu poprzez przyznanie prawa do użytkowania jednego lub większej liczby bazowych składników aktywów oraz
 - 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.
80. W przypadku zmiany leasingu finansowego, który nie jest ujmowany jako odrębny leasing, leasingodawca ujmuje tę zmianę w następujący sposób:
- jeżeli leasing zostałby zaklasyfikowany jako leasing operacyjny, gdy zmiana leasingu obowiązywała w dacie początkowej, leasingodawca:
 - ujmuje zmianę leasingu jako nowy leasing od daty uzgodnienia zmiany oraz
 - wycenia wartość bilansową bazowego składnika aktywów jako inwestycję leasingową netto tuż przed datą uzgodnienia zmiany leasingu,
 - 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 bezpośrednio 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 jakąkolwiek 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:
- w odniesieniu do leasingów finansowych:
 - zysk lub stratę ze sprzedaży,
 - dochody finansowe z inwestycji leasingowej netto oraz
 - dochody odnoszące się do zmiennych opłat leasingowych nieuwzględnionych w wycenie inwestycji leasingowej netto,
 - 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:
- charakter działalności leasingowej leasingodawcy oraz
 - 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 niedyskontowane opłaty leasingowe do otrzymania w skali roku za co najmniej każdy rok z pierwszych pięciu lat oraz sumę kwot za pozostałe lata. Leasingodawca uzgadnia niedyskontowane 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 (nabywca-leasingodawca) 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:
- 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,
 - 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:
- wszelkie opłaty poniżej warunków rynkowych ujmuje się jako przedpłaty opłat leasingowych oraz
 - 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:
- różnicy między wartością godziwą wynagrodzenia za sprzedaż a wartością godziwą składnika aktywów oraz
 - 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:
- sprzedawca-leasingobiorca w dalszym ciągu ujmuje przeniesiony składnik aktywów, a także ujmuje zobowiązanie finansowe odpowiadające wpływowi z przeniesienia. Zobowiązanie finansowe ujmuje zgodnie z MSSF 9,
 - nabywca-leasingodawca nie ujmuje przeniesionego składnika aktywów, natomiast ujmuje składnik aktywów finansowych odpowiadający wpływowi z przeniesienia. Składnik aktywów finansowych ujmuje zgodnie z MSSF 9.

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 większa liczba 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 korzyści 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 zakończenie prawa do użytkowania jednego lub większej ilości bazowych składników aktywów bądź wydłużenie lub skrócenie umownego okresu leasingu).

opłaty leasingowe	<p>Opłaty dokonywane przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy z tytułu prawa do użytkowania bazowego składnika aktywów w okresie leasingu obejmujące:</p> <ul style="list-style-type: none">a) stałe opłaty leasingowe (w tym zasadniczo stałe opłaty leasingowe) pomniejszone o zachęty leasingowe;b) zmiennie 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; orazd) kary pieniężne za wypowiedzenie leasingu, jeżeli w warunkach leasingu przewidziano, że leasingobiorca może skorzystać z opcji wypowiedzenia leasingu. <p>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.</p> <p>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.</p>
okres leasingu	<p>Nieodwołalny okres, przez który leasingobiorca ma prawo do użytkowania bazowego składnika aktywów, wraz z:</p> <ul style="list-style-type: none">a) okresami, na które można przedłużyć leasing, jeżeli można z wystarczającą pewnością założyć, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa; orazb) 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 korzyści 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:
- umowy są negocjowane jako pakiet i dotyczą całościowego celu handlowego, którego nie można zrozumieć bez odwołania się do wszystkich umów razem,
 - kwota wynagrodzenia należnego w ramach jednej umowy zależy od ceny lub wykonania innej umowy lub
 - 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 Oceny 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:
- leasingobiorca może odnosić korzyści z użytkowania samego bazowego składnika aktywów lub wraz z innymi zasobami, które są dla niego łatwo dostępne, oraz
 - 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:
- prawem do uzyskania zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych z użytkowania zidentyfikowanego składnika aktywów (jak opisano w paragrafach B21–B23) oraz
 - 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:
- 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
 - 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:
- zgodę przyszłego klienta na płacenie za użytkowanie składnika aktywów powyżej stawki rynkowej,
 - wprowadzenie nowej technologii, której nie opracowano w znacznym stopniu w dacie początkowej umowy,
 - 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
 - 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

na 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:
- 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,
 - 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:
- 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
 - podjęto wcześniej odpowiednie decyzje dotyczące tego, w jaki sposób i w jakim celu wykorzystuje się składnik aktywów oraz:
 - 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
 - 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:
- prawa do zmiany rodzaju produktów wytwarzanych za pomocą składnika aktywów (np. decydowanie o tym, czy należy wykorzystywać kontener do transportu towarów, czy do ich przechowywania, bądź decydowanie o asortymencie produktów sprzedawanych na powierzchni wykorzystywanej do sprzedaży detalicznej),

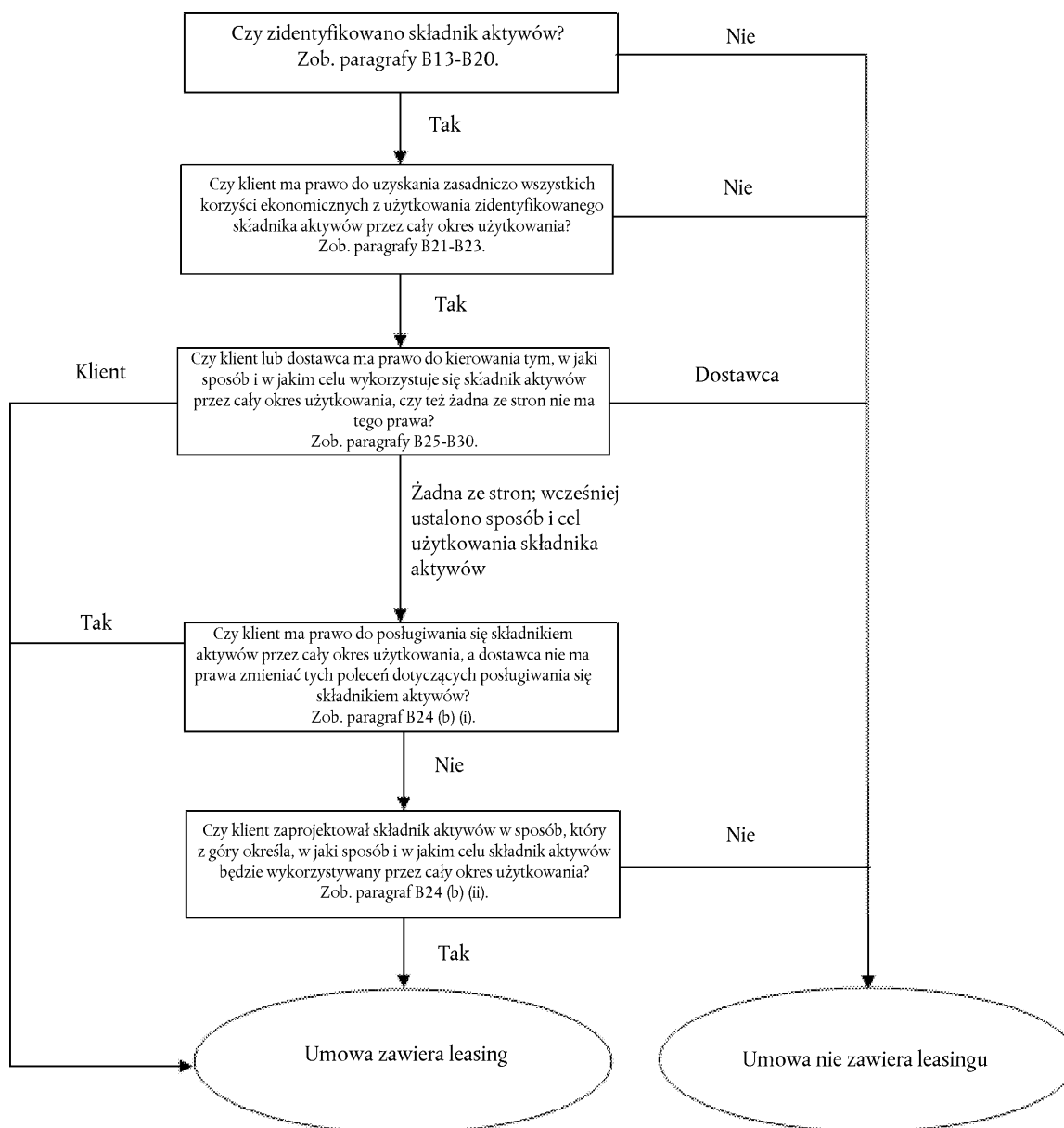
- b) prawa do zmiany czasu, w jakim produkty są wytwarzane (np. decydowanie o tym, kiedy używana będzie maszyna lub kiedy wykorzystywana będzie elektrownia),
 - c) prawa do zmiany miejsca, w którym produkty są wytwarzane (np. decydowanie o miejscu docelowym samochodu ciężarowego lub statku bądź też decydowanie 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 dotyczące 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:

- 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
- 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 uwzględni 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:
- 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,
 - znaczącą modyfikację lub dostosowanie bazowego składnika aktywów, których nie spodziewano się w dacie rozpoczęcia,
 - rozpoczęcie subleasingu bazowego składnika aktywów przez okres dłuższy niż wcześniej określony okres leasingu oraz
 - 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:
- 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:
 - 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
 - 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,
 - 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,
 - 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 leasingu.

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:
- powody, dla których leasingobiorca stosuje zmienne opłaty leasingowe, i częstość stosowania tych opłat,
 - względna wielkość zmiennych opłat leasingowych w stosunku do stałych opłat leasingowych,
 - kluczowe zmienne, od których zależą zmienne opłaty leasingowe, oraz przewidywane zmiany w opłatach w przypadku zmian tych kluczowych zmiennych, oraz
 - 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:
- powody, dla których leasingobiorca korzysta z opcji przedłużenia leasingu lub opcji wypowiedzenia leasingu, i częstość korzystania z tych opcji,
 - względna wielkość *opcjonalnych opłat leasingowych* w stosunku do opłat leasingowych,
 - częstość korzystania z opcji, których nie ujęto w wycenie zobowiązań z tytułu leasingu, oraz
 - 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:
- powody, dla których leasingobiorca udziela gwarancji wartości końcowych, i częstość udzielania tych gwarancji,
 - skalę narażenia leasingobiorcy na ryzyko wartości końcowej,
 - charakter bazowych składników aktywów, na które udzielono tych gwarancji, oraz
 - 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:
- powody, dla których leasingobiorca dokonuje transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego, i częstość dokonywania tych transakcji,
 - kluczowe postanowienia i warunki poszczególnych transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego,
 - opłaty nieujęte w wycenie zobowiązań z tytułu leasingu oraz
 - 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 korzyści 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 korzyści 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:
- a) jeżeli leasing główny jest leasingiem krótkoterminowym, który jednostka jako leasingobiorca rozliczyła zgodnie z paragrafem 6, subleasing klasyfikuje się jako leasing operacyjny,
 - b) 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.

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:
- a) 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,
 - b) 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:
- retrospektywnie do każdego poprzedniego okresu sprawozdawczego przedstawionego zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* lub
 - 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:
- 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,
 - 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:
 - 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
 - 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 przed dniem pierwszego zastosowania,
 - 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:
- 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,
 - 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,
 - 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:
- 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,
 - 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:
- ujmuje leasing zwrotny w ten sam sposób, w jaki ujmuje każdy inny leasing finansowy, który istnieje w dniu pierwszego zastosowania, oraz
 - 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:
- ujmuje leasing zwrotny w ten sam sposób, w jaki ujmuje każdy inny leasing operacyjny, który istnieje w dniu pierwszego zastosowania, oraz
 - 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*.

WYCOFANIE INNYCH STANDARDÓW

- C21 Niniejszy standard zastępuje następujące standardy i interpretacje:
- MSR 17 *Leasing*,
 - KIMSF 4 *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*,
 - SKI-15 *Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne* oraz
 - 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.

MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy

Zmieniono paragraf 30 oraz dodano paragraf 39AB.

Przyjęcie wartości godziwej jako zakładanego kosztu

30. Jeżeli jednostka w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF przyjmuje wartość godziwą jako zakładany koszt składnika rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnej, składnika wartości niematerialnych lub składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania (zob. paragrafy D5 i D7), w pierwszych sprawozdaniach finansowych jednostki sporządzonych zgodnie z MSSF ujawnia się następujące informacje o każdej pozycji sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF:

a) [...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

39AB Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydano w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 30, C4, D1, D7, D8B i D9, usunięto paragraf D9 A i dodano paragrafy D9B–D9E. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

Paragraf C4 otrzymuje następujące brzmienie:

Zwolnienia dotyczące połączeń przedsięwzięć

[...]

C4 Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie zastosuje postanowień MSSF 3 retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, będzie to miało następujące konsekwencje dla tego połączenia jednostek gospodarczych:

a) ...

f) Jeżeli składnik aktywów nabyty w wyniku połączenia jednostek lub zobowiązanie przyjęte w wyniku połączenia jednostek nie były ujęte zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, ich zakładany koszt nie ma wartości zero w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Jednostka przejmująca ujmuje natomiast i wycenia je w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej według zasad, których dotrzymanie byłoby wymagane przez MSSF przy sporządzaniu sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki przejmowanej. Ilustracją powyższego zapisu jest, co następuje: jeżeli jednostka przejmująca, zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości nie kapitalizowała leasingu przejętego w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek,

w którym jednostka przejmowana była leasingobiorcą, kapitalizuje ten leasing w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdyż zgodnie z MSSF 16 *Leasing* jednostki przejmowana musi ujmować leasing w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej według MSSF. Analogicznie, jeżeli jednostka przejmująca nie ujęła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości zobowiązania warunkowego, które nadal istnieje na dzień przejścia na MSSF, jednostka przejmująca ujmuje to zobowiązanie warunkowe na ten dzień, chyba że w MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* zakazano ujęcia tego zobowiązania warunkowego w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmowanej. W sytuacji odmiennej, kiedy składnik aktywów lub zobowiązanie były zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości włączone do wartości firmy, ale zgodnie z MSSF 3 powinny być ujęte osobno, ten składnik aktywów lub zobowiązanie pozostają częścią wartości firmy, chyba że MSSF wymagają ich ujęcia w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejmowanej.

g) [...]

W załączniku D zmienia się paragrafy D1, D7, D8B i D9. Paragraf D9 A zostaje usunięty. Dodaje się paragrafy D9B–D9E.

Zwolnienia ze stosowania innych MSSF

[...]

D1 Jednostka może zdecydować się na zastosowanie jednego lub kilku z poniżej wymienionych zwolnień:

a) [...]

d) leasing (paragrafy D9 i D9B–D9E);

[...]

Zakładany koszt

[...]

D7 Wybór, o którym mowa w paragrafach D5 i D6, jest także możliwy dla:

a) nieruchomości inwestycyjnych, o ile jednostka zdecyduje się na wybór modelu ceny nabycia lub koszcie wytworzenia zawartego w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*;

aa) składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania (MSSF 16 *Leasing*); oraz

b) [...]

[...]

D8B Niektóre jednostki posiadają pozycje rzeczowych aktywów trwałych, składników aktywów objętych prawem do użytkowania lub składników aktywów niematerialnych, które są – lub były wcześniej – wykorzystywane w działalności podlegającej regulacji cen. Wartość bilansowa takich składników może obejmować kwoty, które zostały określone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, ale które nie mogą być aktywowane zgodnie z MSSF. W takim przypadku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może w dniu przejścia na MSSF zastosować określoną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości wartość bilansową takiego składnika jako zakładany koszt. Jeżeli jednostka stosuje to zwolnienie w odniesieniu do jednego składnika, nie musi go stosować w odniesieniu do wszystkich składników. W dniu przejścia na MSSF jednostka przeprowadza w odniesieniu do każdego składnika, dla którego zastosowano to zwolnienie, test na utratę wartości zgodnie z MSR 36. Do celów tego paragrafu operacje podlegają regulacji ceny, jeśli są regulowane przez ramy ustalania cen, które mogą być pobierane od klientów w zamian za towary lub usługi, przy czym ramy te podlegają nadzorowi lub zatwierdzeniu przez podmiot regulujący ceny (jak określono w MSSF 14 *Regulacyjne rozliczenia międzyokresowe*).

Leasing

D9 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może ocenić, czy dana umowa istniejąca w dacie przejścia na MSSF zawiera leasing poprzez zastosowanie paragrafów 9–11 MSSF 16 do tych umów na podstawie faktów i okoliczności występujących na ten dzień.

D9 A [usunięty]

D9B Kiedy jednostka będąca leasingobiorcą oraz stosująca MSSF po raz pierwszy, ujmuje zobowiązania z tytułu leasingu oraz składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania, może zastosować następujące podejście do wszystkich swoich leasingów (objętych praktycznym rozwiązaniem zgodnym z opisem w paragrafie D9D):

a) dokonać wyceny zobowiązania z tytułu leasingu w dniu przejścia na MSSF. Leasingobiorca stosujący to podejście wycenia to zobowiązanie z tytułu leasingu po wartości bieżącej pozostałych opłat leasingowych (zob. paragraf D9E), zdyskontowanych z zastosowaniem krańcowej stopy procentowej leasingobiorcy (zob. paragraf D9E) w dniu przejścia na MSSF;

- b) dokonać wyceny składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu przejścia na MSSF. Leasingobiorca dokonuje wyboru, w odniesieniu do poszczególnych umów leasingu, o sporządzeniu wyceny tego składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania, uwzględniając:
- (i) jego wartość bilansową, tak jakby MSSF 16 były stosowane od daty rozpoczęcia leasingu (zob. paragraf D9E), a wartość zdyskontowaną z zastosowaniem krańcowej stopy procentowej leasingobiorcy w dniu przejścia na MSSF; lub
 - (ii) kwotę równą zobowiązaniu z tytułu leasingu, skorygowaną o kwotę wszelkich zapłaconych z góry i naliczonych opłat z tytułu leasingu odnoszących się do tego leasingu, ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej niezwłocznie przed datą przejścia na MSSF.
- c) zastosowanie MSR 36 w odniesieniu do składników aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu przejścia na MSSF.
- D9C Niezależnie od wymogów opisanych w paragrafie D9B jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, mianowicie leasingobiorca, dokonuje wyceny składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania po wartości godziwej w dniu przejścia na MSSF w odniesieniu do leasingów, które odpowiadają definicji nieruchomości inwestycyjnej zgodnie z MSR 40 i które zostały wycenione z zastosowaniem modelu wartości godziwej, określonego w MSR 40, od dnia przejścia na MSSF.
- D9D Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, mianowicie leasingobiorca, może w dniu przejścia na MSSF wykonać jedną lub większą liczbę z następujących czynności w odniesieniu do poszczególnych leasingów:
- a) zastosować pojedynczą stopę dyskontową w odniesieniu do portfela leasingów o zasadniczo podobnej charakterystyce (na przykład podobny pozostały okres leasingu w odniesieniu do podobnej klasy bazowego składnika aktywów w podobnym środowisku gospodarczym);
 - b) zdecydować się na niestosowanie wymogów określonych w paragrafie D9B, do leasingów, których okres leasingu (zob. paragraf D9E) kończy się po upływie 12 miesięcy od daty przejścia na MSSF. Zamiast tego jednostka ujmuje wspomniane leasingi (w tym ujawnienie informacji na ich temat), tak jakby były one leasingami krótkoterminowymi rozliczanymi zgodnie z paragrafem 6 MSSF 16.
 - c) zdecydować się na niestosowanie wymogów określonych w paragrafie D9B do leasingów, w przypadku których bazowy składnik aktywów ma niską wartość (jak określono w paragrafach B3–B8 MSSF 16). Zamiast tego jednostka ujmuje wspomniane leasingi (w tym ujawnienie informacji na ich temat) zgodnie z paragrafem 6 MSSF 16;
 - d) wyłączyć początkowe koszty bezpośrednie (zob. paragraf D9E) z wyceny składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu przejścia na MSSF;
 - e) wykorzystać wiedzę po fakcie, tak jak w przypadku określenia okresu leasingu, jeśli umowa przewiduje możliwość przedłużenia leasingu lub wypowiedzenia leasingu.
- D9E Definicje terminów takich jak opłaty leasingowe, leasingobiorca, krańcowa stopa procentowa leasingobiorcy, data rozpoczęcia leasingu, początkowe koszty bezpośrednie oraz okres leasingu są zawarte w MSSF 16 i stosowane w niniejszym standardzie o tym samym znaczeniu.

MSSF 3 Połączenia przedsięwzięć

Zmieniono paragrafy 14 i 17 oraz dodano paragrafy 28 A, 28B oraz powiązany z nimi nagłówek, jak i paragraf 64M.

Warunki ujmowania

[...]

14. Paragrafy B31–B40 stanowią wytyczne w zakresie ujmowania składników aktywów niematerialnych. Paragrafy 22–28B określają rodzaje możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań obejmujących pozycje, co do których MSSF ustala ograniczone wyjątki w zakresie zasady i warunków ujmowania.

Klasyfikacja lub wyznaczenie możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów oraz przejętych zobowiązań w ramach połączenia jednostek

[...]

17. Niniejszy MSSF ustala dwa wyjątki od reguły zawartej w paragrafie 15, które dotyczą:
- klasyfikacji leasingu, w której jednostka przejmowana jest leasingodawcą, jako leasingu operacyjnego albo leasingu finansowego zgodnie z MSSF 16 *Leasing*; oraz
 - [...]

Leasingi, w ramach których jednostka przejmowana jest leasingobiorcą

- 28 A Jednostka przejmująca ujmuje składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania oraz zobowiązania z tytułu leasingu określone zgodnie z MSSF 16, w których jednostka przejmowana jest leasingobiorcą. Nie wymaga się, aby jednostka przejmująca uznawała składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania i zobowiązania z tytułu leasingu w odniesieniu do:
- leasingów, w przypadku których okres leasingu (określony w MSSF 16) upływa po 12 miesiącach od daty przejścia; lub
 - leasingów, w odniesieniu do których bazowy składnik aktywów ma niską wartość (określona w paragrafach B3–B8 MSSF 16).
- 28B Jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie z tytułu leasingu po wartości bieżącej pozostałych opłat leasingowych (jak określono w MSSF 16), tak jakby nabyty leasing był nowym leasingiem w dniu przejścia. Jednostka przejmująca wycenia składnik aktywów objęty prawem do użytkowania na taką samą kwotę jak zobowiązanie z tytułu leasingu, dostosowane w celu uwzględnienia korzystnych lub niekorzystnych warunków leasingu w porównaniu z warunkami rynkowymi.

Data wejścia w życie

[...]

- 64M Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 14, 17, B32 i B42, usunięto paragrafy B28–B30 oraz powiązane z nimi nagłówki, jak również paragrafy 28 A–28B i powiązane z nimi nagłówki. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

W załączniku B usunięto paragrafy B32–B30 oraz powiązane z nimi nagłówki i zmieniono paragrafy B32 i B42.

B28 [usunięty]

B29 [usunięty]

B30 [usunięty]

Składniki aktywów niematerialnych

...

- B32 Składnik aktywów niematerialnych, który spełnia kryteria prawne i wynikające z umowy jest możliwy do zidentyfikowania, nawet jeżeli składnika aktywów nie można przenieść ani oddzielić od jednostki przejmowanej lub od innych praw i obowiązków. Na przykład:
- [usunięty]
 - [...]

Składniki aktywów podlegające leasingom operacyjnym, w ramach których jednostką przejmowaną jest leasingodawca

- B42 Podczas wyceny obowiązującej w dniu przejścia wartości godziwej składnika aktywów, takiego jak budynek lub patent objęty leasingiem operacyjnym, w ramach którego jednostka przejmowana jest leasingodawcą, jednostka przejmująca uwzględnia warunki leasingu. Jednostka przejmująca nie ujmuje odrębnego składnika aktywów lub zobowiązania, jeżeli warunki leasingu operacyjnego nie mają charakteru korzystnego ani niekorzystnego, w porównaniu z warunkami rynkowymi.

MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe

Paragraf 4, zmieniony przez MSSF 15, zmieniono i dodano paragraf 41I.

ZAKRES STOSOWANIA

[...]

4. Jednostka nie stosuje niniejszego MSSF w odniesieniu do:
- a) [...]
 - c) praw lub zobowiązań wynikających z umowy, zależnych od przyszłego użytkowania, lub prawa do użytkowania, pozycji niefinansowych (np. niektórych opłat licencyjnych, tantiem, zmiennych opłat leasingowych oraz podobnych pozycji), jak również gwarantowanej wartości końcowej leasingobiorcy wbudowanej w leasing (zob. MSSF 16 *Leasing*, MSSF 15 *Przychody z umów z klientami* oraz MSR 38 *Aktywa niematerialne*).
 - d) [...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

[...]

- 41I Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 4. Jednostka stosując tę zmianę, stosując MSSF 16.

MSSF 7 Instrumenty finansowe: Ujawnianie informacji

Zmieniono paragraf 29 oraz dodano paragraf 44CC.

Wartość godziwa

[...]

29. Ujawnianie informacji o wartości godziwej nie jest wymagane:
- a) [...]
 - b) w przypadku inwestycji w instrumenty kapitałowe, które nie posiadają rynkowej ceny notowanej na aktywnym rynku za identyczny instrument (tj. danych wejściowych na poziomie 1), lub w instrumenty pochodne powiązane z takimi instrumentami kapitałowymi, które wycenia się po koszcie zgodnie z MSR 39, ponieważ nie można wiarygodnie ustalić jej wartości godziwej; lub
 - c) w przypadku umów zawierających cechę dyskrecjonalnej partycypacji (o których mowa w MSSF 4), jeżeli nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwej tej cechy; lub
 - d) w odniesieniu do zobowiązań z tytułu leasingu.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

...

- 44CC Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 29 i B11D. Jednostka stosując te zmiany, stosując MSSF 16.

W załączniku B zmieniono paragraf B11D.

Ilościowe ujawnienia na temat ryzyka płynności (paragrafy 34 pkt a) oraz 39 pkt a) i b))

...

- B11D Kwotami umownymi ujawnianymi w analizach terminów wymagalności, zgodnie z wymogami paragrafu 39 pkt a) i b) są umowne niezdyktowane przepływy pieniężne, na przykład:
- a) zobowiązania z tytułu leasingu brutto (przed potrąceniem kosztów finansowych);
 - b) [...]

MSSF 9 Instrumenty finansowe

Paragraf 2.1 i paragraf 5.5.15 zostały zmienione oraz dodano paragraf 7.1.5.

Rozdział 2 Zakres

2.1. Niniejszy standard stosują wszystkie jednostki w odniesieniu do wszystkich rodzajów instrumentów finansowych, z wyjątkiem:

- a) [...]
- b) **praw i obowiązków wynikających z umów leasingowych, do których stosuje się MSSF 16 *Leasing*. Zastrzega się jednak, że:**
 - (i) **należności z tytułu leasingu finansowego (tj. inwestycje w odniesieniu do leasingów finansowych netto) oraz należności z tytułu leasingu operacyjnego ujęte przez leasingodawcę objęte są wymogami dotyczącymi usunięcia z bilansu i utraty wartości, o których mowa w niniejszym standardzie;**
 - (ii) **zobowiązania z tytułu leasingu ujęte przez leasingobiorcę objęte są wymogami dotyczącymi usunięcia z bilansu, określonymi w paragrafie 3.3.1 niniejszego standardu; oraz**
 - (iii) **instrumenty pochodne wbudowane w leasing objęte są wymogami dotyczącymi wbudowanych instrumentów pochodnych określonych w niniejszym standardzie;**
- c) [...]

Uprozczone podejście dotyczące należności z tytułu dostaw i usług, składników aktywów zawartych w umowie oraz należności leasingowe

5.5.15. Niezależnie od postanowień zawartych w paragrafach 5.5.3 oraz 5.5.5 jednostka zawsze wycenia rezerwę na straty na kwotę równą przewidywanym długotrwałym stratom kredytowym w odniesieniu do:

- a) [...]
- b) **należności leasingowe, które wynikają z transakcji przeprowadzanych w ramach MSSF 16, jeżeli jednostka zdecyduje się w ramach realizowanej przez siebie polityki rachunkowej wycenić rezerwę na straty na kwotę równą przewidywanym długotrwałym stratom rynkowym. Tę politykę rachunkową stosuje się do wszystkich należności leasingowych, lecz może być ona stosowana osobno w odniesieniu do należności z tytułu leasingu finansowego i należności z tytułu leasingu operacyjnego.**

[...]

7.1 DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

7.1.5. Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 i B5.5.46. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

W załączniku B zmieniono paragrafy B4.3.8, B5.5.34 i B5.5.46.

Wbudowane instrumenty pochodne (sekcja 4.3)

[...]

B4.3.8 Cechy ekonomiczne oraz ryzyka związane z wbudowanym instrumentem pochodnym są ściśle związane z cechami ekonomicznymi i ryzykami umów zasadniczych w poniższych przypadkach. W takich sytuacjach jednostka nie ujmuje instrumentów wbudowanych oddzielnie od umów zasadniczych.

- a) [...]
- f) **instrument pochodny wbudowany w zasadniczą umowę leasingową jest ściśle związany z umową zasadniczą, jeśli wbudowany instrument pochodny jest: (i) indeksacją inflacyjną, taką jak indeksowanie opłat leasingowych na podstawie wskaźnika wzrostu cen artykułów konsumpcyjnych (pod warunkiem że nie on jest zmodyfikowany i indeks ten dotyczy inflacji środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka); (ii) zmienną opłatą leasingową zależną od powiązanej sprzedaży; oraz (iii) zmienną opłatą leasingową zależną od zmiennych stóp procentowych;**
- g) [...]

Przewidywane straty kredytowe

...

B5.5.34 Podczas wyceny rezerwy na straty z tytułu należności leasingowych przepływy pieniężne stosowane do określania przewidywanych strat kredytowych są zgodne z przepływami pieniężnymi stosowanymi w celu wyceny należności z tytułu leasingu, zgodnie z MSSF 16 *Leasing*.

[...]

Wartość pieniądza w czasie

[...]

B5.5.46 Przewidywane straty kredytowe z tytułu należności leasingowych są dyskontowane z zastosowaniem tej samej stopy dyskontowej stosowanej do wyceny należności z tytułu leasingu, zgodnie z MSSF 16.

[...]

MSSF 13 Wycena wartości godziwej

Zmieniono paragraf 6.

ZAKRES STOSOWANIA

[...]

6. Wymogi dotyczące wyceny i ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie nie mają zastosowania do:

a) [...]

b) transakcji leasingowych ujmowanych zgodnie z MSSF 16 *Leasing*; oraz

c) [...]

W załączniku C dodano paragraf C6.

Data wejścia w życie i przepisy przejściowe

[...]

C6 Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 6. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

MSSF 15 Przychody z umów z klientami

Paragrafy 5 i 97 zostały zmienione.

ZAKRES STOSOWANIA

5. Niniejszy standard stosuje się do wszystkich umów z klientami, z wyjątkiem:

a) umów leasingowych objętych zakresem MSSF 16 *Leasing*;

b) [...]

Koszty wykonania umowy

[...]

97. Koszty bezpośrednio związane z umową (lub z konkretną przewidywaną umową) obejmują:

a) [...]

c) przypisania kosztów, które są bezpośrednio związane z umową lub z czynnościami dotyczącymi umowy (np. kosztów zarządzania i nadzoru nad umową, ubezpieczenia i amortyzacji narzędzi, sprzętu oraz składników aktywów z tytułu prawa do użytkowania wykorzystywanych podczas wykonywania umowy);

d) [...]

W załączniku B zmieniono paragrafy B66 i B70.

Kontrakt terminowy typu forward lub opcja kupna

B66 Jeżeli jednostka ma obowiązek lub prawo do odkupu składnika aktywów (kontrakt terminowy typu forward lub opcja kupna), klient nie uzyskuje kontroli nad składnikiem aktywów, ponieważ klient ma ograniczoną możliwość rozporządzania składnikiem aktywów i uzyskiwania zasadniczo wszelkich pozostałych korzyści ze składnika aktywów, nawet jeżeli klient może mieć składnik aktywów w fizycznym posiadaniu. W związku z tym jednostka ujmuje daną umowę jako:

a) leasing, zgodnie z MSSF 16 *Leasing*, jeżeli jednostka może lub musi odkupić składnik aktywów za kwotę, która jest niższa od pierwotnej ceny sprzedaży składnika aktywów, chyba że umowa jest częścią sprzedaży i leasingu zwrotnego. Jeżeli umowa jest częścią sprzedaży i leasingu zwrotnego, jednostka nadal rozpoznaje składnik aktywów oraz rozpoznaje zobowiązanie finansowe w odniesieniu do wszelkiej zapłaty otrzymanej od klienta. Jednostka ujmuje zobowiązanie finansowe zgodnie z MSSF 9; lub

b) [...]

Opcja sprzedaży

B70 Jeżeli jednostka ma obowiązek odkupu składnika aktywów na wniosek klienta (opcja sprzedaży) po cenie niższej od pierwotnej ceny sprzedaży składnika aktywów, w momencie zawarcia umowy jednostka rozważa, czy klient ma istotną motywację ekonomiczną do skorzystania z tego prawa. Skorzystanie przez klienta z tego prawa prowadzi do faktycznego płacenia przez klienta wynagrodzenia na rzecz jednostki z tytułu prawa do wykorzystywania określonego składnika aktywów przez pewien okres. Dlatego jeżeli klient ma istotną motywację ekonomiczną do skorzystania z tego prawa, jednostka ujmuje umowę jako leasing zgodnie z MSSF 16, chyba że umowa jest częścią sprzedaży i leasingu zwrotnego. Jeżeli umowa jest częścią sprzedaży i leasingu zwrotnego jednostka nadal ujmuje składnik aktywów oraz ujmuje zobowiązanie finansowe w odniesieniu do wszelkiej zapłaty otrzymanej od klienta. Jednostka ujmuje zobowiązanie finansowe zgodnie z MSSF 9.

[...]

W załączniku C dodano paragraf C1 A.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

C1 A Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 5, 97, B66 i B70. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych

Zmieniono paragraf 123 oraz dodano paragraf 139Q.

Prezentacja zasad (polityki) rachunkowości

...

123. W trakcie procesu stosowania zasad (polityki) rachunkowości kierownictwo dokonuje różnych subiektywnych ocen, poza tymi, które wymagają szacunków mogących istotnie wpłynąć na kwoty ujęte w sprawozdaniach finansowych. Na przykład kierownictwo dokonuje subiektywnych ocen w przypadku ustalania:

a) [...]

- b) momentu, w którym następuje przeniesienie na inne jednostki zasadniczo całego ryzyka i korzyści wynikających z tytułu posiadania składników aktywów finansowych oraz w odniesieniu do leasingodawców, aktywów wynikających z leasingu; oraz
- c) [...]

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE ORAZ DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

- 139Q Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 123. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

MSR 2 Zapasy

Zmieniono paragraf 12 oraz dodano paragraf 40G.

Koszty przetworzenia

12. Na koszty przetworzenia zapasów składają się koszty związane bezpośrednio z jednostką produkcji, takie jak bezpośrednia robocizna. Składają się na nie także systematycznie przypisane, stałe i zmienne pośrednie koszty produkcji, poniesione przy przetwarzaniu materiałów na gotowe dobra. Stałymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które pozostają stosunkowo niezmiennie niezależnie od wielkości produkcji, takie jak koszty amortyzacji i utrzymania budynków i wyposażenia fabryki, jak również składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania wykorzystywane w procesie produkcyjnym oraz produkcyjne (fabryczne) koszty zarządzania i administracji. Zmiennymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które zmieniają się bezpośrednio lub prawie bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości produkcji, takie jak pośrednie koszty materiałów i robocizny.

[...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 40G Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 12. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

MSR 7 Rachunek przepływów pieniężnych

Zmieniono paragrafy 17 i 44 oraz dodano paragraf 59.

Działalność finansowa

17. Ważne jest odrębne ujawnienie informacji dotyczących przepływów pieniężnych z działalności finansowej ze względu na użyteczność tych informacji przy prognozowaniu roszczeń do przyszłych przepływów pieniężnych, wysuwanych przez jednostki wnoszące kapitał do jednostki. Przykładami przepływów pieniężnych powstających w wyniku działalności finansowej są:
- a) [...]
 - e) środki pieniężne zapłacone przez leasingobiorcę celem zmniejszenia nieuregulowanych zobowiązań z tytułu leasingu.

TRANSAKCJE BEZGOTÓWKOWE

[...]

44. Wiele działań w ramach działalności inwestycyjnej i finansowej nie posiada bezpośredniego wpływu na bieżące przepływy pieniężne, mimo iż oddziałują na strukturę kapitału i aktywów jednostki. Wykluczenie operacji bezgotówkowych z rachunku przepływów pieniężnych jest zgodne z celem sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, ponieważ pozycje te nie powodują powstania przepływów środków pieniężnych w bieżącym okresie. Przykładami operacji bezgotówkowych są:
- a) nabycie aktywów w drodze przejścia bezpośrednio powiązanych z nimi zobowiązań lub za pomocą leasingu;
 - b) [...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

59. Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 17 i 44. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

MSR 12 Podatek dochodowy

Zmieniono paragraf 20 w odniesieniu do jednostki, która nie przyjęła MSSF 9 *Instrumenty finansowe*.

Aktywa wykazywane w wartości godziwej

20. MSSF dopuszczają lub wymagają wykazywania niektórych aktywów w wartości godziwej lub ich przeszacowywania (zob. na przykład MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 38 *Aktywa niematerialne*, MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*, oraz MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* oraz MSSF 16 *Leasing*). Zgodnie z niektórymi przepisami przeszacowanie lub inna przecena wartości danego składnika aktywów do wartości godziwej wpływa na wysokość dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za bieżący okres. W wyniku tego wartość podatkowa składnika aktywów zostaje skorygowana i nie powstaje żadna różnica przejściowa. Zgodnie z innymi przepisami natomiast przeszacowanie lub inna przecena wartości składnika aktywów nie wpływa na dochód do opodatkowania tego okresu, w którym przeszacowanie czy przecena wartości miały miejsce, więc wartość podatkowa składnika aktywów nie jest korygowana. Niemniej jednak przyszła realizacja wartości bilansowej spowoduje wystąpienie podlegających opodatkowaniu korzyści gospodarczych, a kwota kosztów uzyskania przychodu będzie różna od kwoty tych korzyści gospodarczych. Różnica między wartością bilansową przeszacowanego składnika aktywów a jego wartością podatkową stanowi różnicę przejściową i uzasadnia utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Postępowanie takie jest właściwe nawet wówczas, gdy:

a) [...]

Paragraf 20 zostaje zmieniony w odniesieniu do jednostki, która przyjęła MSSF 9 *Instrumenty finansowe*.

Aktywa wykazywane w wartości godziwej

20. MSSF dopuszczają lub wymagają wykazywania niektórych aktywów w wartości godziwej lub ich przeszacowywania (zob. na przykład MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 38 *Aktywa niematerialne i prawne*, MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*, MSSF 9 *Instrumenty finansowe* oraz MSSF 16 *Leasing*). Zgodnie z niektórymi przepisami przeszacowanie lub inna przecena wartości danego składnika aktywów do wartości godziwej wpływa na wysokość dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za bieżący okres. W wyniku tego wartość podatkowa składnika aktywów zostaje skorygowana i nie powstaje żadna różnica przejściowa. Zgodnie z innymi przepisami natomiast przeszacowanie lub inna przecena wartości składnika aktywów nie wpływa na dochód do opodatkowania tego okresu, w którym przeszacowanie czy przecena wartości miały miejsce, więc wartość podatkowa składnika aktywów nie jest korygowana. Niemniej jednak przyszła realizacja wartości bilansowej spowoduje wystąpienie podlegających opodatkowaniu korzyści gospodarczych, a kwota kosztów uzyskania przychodu będzie różna od wartości wspomnianych korzyści gospodarczych. Różnica między wartością bilansową przeszacowanego składnika aktywów a jego wartością podatkową stanowi różnicę przejściową i uzasadnia utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Postępowanie takie jest właściwe nawet wówczas, gdy:

a) [...]

Paragraf 98G został dodany.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 98G Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 20. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe

Usunięto paragraf 4 i 27, zmieniono paragrafy 5, 10, 44 i 68, zmieniono paragraf 69 zgodnie z MSSF 15, dodano paragraf 81L.

ZAKRES STOSOWANIA

[...]

4. [usunięty]

5. Jednostka stosująca model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, zgodny z MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* stosuje określony w niniejszym standardzie model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia w odniesieniu do posiadanej nieruchomości inwestycyjnej.

UJMOWANIE

[...]

10. Jednostka ocenia, w zgodności z zasadą ujmowania, cenę nabycia lub koszt wytworzenia wszystkich rzeczowych aktywów w momencie ich poniesienia. Cena nabycia lub koszt wytworzenia obejmuje koszty poniesione na zakup lub wytworzenie rzeczowych aktywów trwałych oraz nakłady poniesione w terminie późniejszym w celu zwiększenia przydatności składnika, zamiany części lub jego odnowienia. Koszt pozycji rzeczowych aktywów trwałych może obejmować koszty poniesione w związku z leasingami składników aktywów, które są stosowane w celu wytworzenia, uzupełnienia lub zastąpienia części lub zapewnienia obsługi rzeczowych aktywów trwałych, takie jak amortyzacja składników aktywów z tytułu prawa do użytkowania.

Ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

[...]

27. [usunięty].

[...]

Amortyzacja

[...]

44. Jednostka alokuje początkową wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych na jej istotne części składowe i amortyzuje osobno każdą taką część. Na przykład zasadne może być osobne amortyzowanie szkieletu samolotu i jego silnika. Podobnie, jeżeli jednostka nabywa rzeczowe aktywa trwałe objęte leasingiem operacyjnym, których jednostka ta jest leasingodawcą, właściwe byłoby osobne zamortyzowanie kwot odzwierciedlonych w koszcie tej pozycji, przypisanych do korzystnych lub niekorzystnych okresów leasingu, w porównaniu z warunkami rynkowymi.

[...]

USUNIĘCIE Z BILANSU

[...]

68. **Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych z bilansu ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie usunięcia z bilansu (chyba że zgodnie z MSSF 16 *Leasing* odpowiednie jest inne podejście do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zysków nie klasyfikuje się jako przychodu.**

[...]

69. Zbycie pozycji rzeczowych aktywów trwałych może mieć różne formy (na przykład może to być sprzedaż, leasing finansowy lub darowizna). Data zbycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest datą, kiedy beneficjent uzyskuje kontrolę nad daną pozycją, zgodnie z wymogami dotyczącymi ustalania, kiedy spełniono zobowiązanie do wykonania świadczenia, określonymi w MSSF 15. MSSF 16 stosuje się przy zbyciu w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.

[...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

- 81L Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., usunięto paragraf 4 i 27 oraz zmieniono paragrafy 5, 10, 44 oraz 68–69. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych

Zmieniono paragraf 16 i dodano paragraf 60K.

Pozycje pieniężne

16. Podstawową cechą pozycji pieniężnej jest prawo do otrzymania (lub zobowiązanie do dostarczenia) ustalonej lub możliwej do ustalenia liczby jednostek waluty. Jako przykłady wymienić można: odprawy emerytalne i inne świadczenia na rzecz pracowników, które mają być wypłacone w gotówce; rezerwy, które mają zostać

rozliczone w gotówce; zobowiązania z tytułu leasingu; oraz dywidendy pieniężne ujmowane jako zobowiązanie. Podobnie umowa polegająca na otrzymaniu (lub dostarczeniu) zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych jednostki lub zmiennej liczby składników aktywów, których otrzymana wartość godziwa (lub dostarczona) równa jest ustalonej bądź możliwej do ustalenia liczbie jednostek waluty, stanowi pozycję pieniężną. I odwrotnie, podstawową cechą pozycji niepieniężnej jest brak prawa do otrzymania (lub zobowiązania do dostarczenia) ustalonej lub możliwej do ustalenia liczby jednostek waluty. Jako przykłady wymienić można: zaliczki na towary i usługi; wartość firmy; składniki aktywów niematerialnych; zapasy; rzeczowe aktywa trwałe; składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania; rezerwy, które mają zostać rozliczone w drodze dostarczenia składnika aktywów niepieniężnych.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

...

60K Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 16. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

MSR 23 Koszty finansowania zewnętrznego

Zmieniono paragraf 6 oraz dodano paragraf 29C.

DEFINICJE

[...]

6. Koszty finansowania zewnętrznego mogą składać się z:
- a) [...]
 - d) odsetek w odniesieniu do zobowiązań z tytułu leasingów ujmowanych zgodnie z MSSF 16 *Leasing*; oraz
 - e) [...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

29C Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 6. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

MSR 32 Instrumenty finansowe: Prezentacja

Dodano paragraf 97S.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

[...]

97S Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy AG9 i AG10. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

W objaśnieniach stosowania zmieniono paragrafy OS9 i OS10.

Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe

...

OS9 Leasing zazwyczaj prowadzi do powstania prawa leasingodawcy do otrzymywania i obowiązku leasingobiorcy do wnoszenia szeregu płatności, które zasadniczo są tożsame z dokonywanymi spłatami łączącymi zwrot kapitału i odsetek na mocy umowy kredytowej. W przypadku leasingu finansowego leasingodawca ujmuje swoją inwestycję w kwocie należnej, a nie bazowy składnik aktywów, który stanowi przedmiot leasingu finansowego. Tym samym leasingodawca traktuje leasing finansowy jak instrument finansowy. Zgodnie z MSSF 16 w przypadku leasingu operacyjnego leasingodawca nie ujmuje swojego prawa do otrzymywania opłat

leasingowych. Leasingodawca nadal ujmuje w swoich księgach bazowy składnik aktywów, a nie przyszłe należności z tytułu umowy leasingowej. Tym samym leasingodawca nie traktuje leasingu operacyjnego jak instrumentu finansowego, z wyjątkiem poszczególnych płatności aktualnie należnych i wymagalnych od leasingobiorcy.

- OS10 Aktywa rzeczowe (takie jak zapasy, nieruchomości, maszyny i wyposażenie), składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania oraz wartości niematerialne (takie jak patenty i znaki towarowe) nie są aktywami finansowymi. Kontrola nad tego typu aktywami rzeczowymi, składnikami aktywów objętymi prawem do użytkowania i wartościami niematerialnymi stwarza możliwość generowania wpływu środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, lecz nie powoduje bieżącego prawa do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych.

...

MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe

Zmieniono paragraf 5 oraz dodano paragraf 102.

ZAKRES STOSOWANIA

[...]

5. W przypadku gdy inny standard omawia konkretny typ rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka stosuje tamten właśnie standard w miejsce niniejszego. Na przykład niektóre rodzaje rezerw są przedmiotem standardów dotyczących:

a) [...]

- c) umów leasingowych (zob. MSSF 16 *Leasing*). Niniejszy standard ma jednak zastosowanie do wszelkich umów leasingowych, które rodzą obciążenia przed dniem rozpoczęcia leasingu, zgodnie z MSSF 16. Niniejszy standard ma również zastosowanie do leasingów krótkoterminowych oraz leasingów, w odniesieniu do których bazowy składnik aktywów ma niską wartość, rozliczanych zgodnie z paragrafem 6 MSSF 16 i to rodzi obciążenia;

d) [...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

102. Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 5. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

MSR 38 Aktywa niematerialne

Zmieniono paragraf 3, 6 i 113 a paragraf 114 zmieniono przez MSSF 15 oraz dodano paragraf 130L.

ZAKRES STOSOWANIA

...

3. Jeśli inny standard określa sposób księgowego ujęcia określonego składnika aktywów niematerialnych, jednostka stosuje ten standard w miejsce niniejszego. Na przykład niniejszego standardu nie stosuje się do:

a) [...]

- c) umów leasingowych składnika aktywów niematerialnych rozliczanych zgodnie z MSSF 16 *Leasing*;

d) [...]

6. Praw leasingobiorcy wynikających z umów licencyjnych w odniesieniu do pozycji, takich jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki, rękopisy, patenty i prawa autorskie, które objęte są zakresem niniejszego standardu oraz wyłączone z zakresu MSSF 16.

[...]

WYCOFANIE Z UŻYTKOWANIA I ZBYCIE

[...]

113. **Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia składnika aktywów niematerialnych z bilansu są ustalone jako różnica między przychodami netto ze zbycia (jeśli takie były) a wartością bilansową tego składnika aktywów. Ujmuje się je w rachunku zysków i strat w momencie zaprzestania ujmowania tego składnika aktywów (chyba że MSSF 16 stanowi inaczej w przypadkach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zysków nie klasyfikuje się jako przychodu.**
114. Istnieje wiele sposobów zbycia składnika aktywów niematerialnych (np. sprzedaż, wejście w leasing finansowy lub dokonanie darowizny). Data zbycia składnika aktywów niematerialnych jest datą, z którą odbiorca uzyskuje kontrolę nad tym składnikiem aktywów, zgodnie z wymogami dotyczącymi ustalania, kiedy spełniono zobowiązanie do wykonania świadczenia, określonymi w MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*. MSSF 16 stosuje się przy zbyciu w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

- 130L Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 3, 6, 113 i 114. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

MSR 39 Instrumenty finansowe: Ujmowanie i wycena

Zmieniono paragraf 2 i paragraf 103 V w odniesieniu do jednostki, która nie przyjęła MSSF 9 *Instrumenty finansowe*. Paragraf 39 zostaje zmieniony w odniesieniu do jednostki, która przyjęła MSSF 9.

ZAKRES STOSOWANIA

2. **Niniejszy standard stosują wszystkie jednostki w odniesieniu do wszystkich rodzajów instrumentów finansowych, z wyjątkiem:**
- [...]
 - praw i obowiązków wynikających z umów leasingowych, do których stosuje się MSSF 16 *Leasing*. Z wyjątkiem:**
 - należności z tytułu leasingu finansowego (tj. inwestycje w odniesieniu do leasingów finansowych netto) oraz należności z tytułu leasingu operacyjnego ujęte przez leasingodawcę, są objęte wymogami w zakresie usunięcia z bilansu i utraty wartości, o których mowa w tym standardzie (zob. paragrafy 15–37, 58, 59, 63–65 i załącznik A, paragrafy AG36–AG52 oraz AG84–AG93);**
 - zobowiązań z tytułu leasingu ujętych przez leasingobiorcę, które są objęte wymogami w zakresie usunięcia z bilansu określonymi w paragrafie 39 niniejszego standardu; oraz**
 - [...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

[...]

- 103 V Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 2 i OS33. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

W objaśnieniach stosowania zmieniono paragraf OS33 w odniesieniu do jednostek, które nie przyjęły MSSF 9 *Instrumenty finansowe*. Objasnień stosowania nie zmieniono w odniesieniu do jednostek, które przyjęły MSSF 9.

WBUDOWANE INSTRUMENTY POCHODNE (PARAGRAFY 10–13)

...

- OS33 Cechy ekonomiczne oraz ryzyka związane z instrumentami wbudowanymi są ściśle związane z cechami ekonomicznymi i ryzykami umów zasadniczych w poniższych przypadkach. W takich sytuacjach jednostka nie ujmuje instrumentów wbudowanych oddzielnie od umów zasadniczych.
- ...

- f) Instrument pochodny wbudowany w zasadniczą umowę leasingową jest ściśle związany z umową zasadniczą, jeśli wbudowany instrument pochodny jest (i) indeksacją inflacyjną, taką jak indeksowanie opłat leasingowych na podstawie wskaźnika wzrostu cen artykułów konsumpcyjnych (pod warunkiem że nie jest on zmodyfikowany i indeks ten dotyczy inflacji środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka), (ii) zmienną opłatą leasingową zależną od powiązanej sprzedaży lub (iii) zmienną opłatą leasingową zależną od zmiennych stóp procentowych.
- g) ...

MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne

Biorąc pod uwagę obszerne zmiany w standardzie MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*, pełny tekst tego standardu wraz z proponowanymi zmianami został odtworzony na końcu załącznika D.

MSR 41 Rolnictwo

Zmieniono paragraf 2 oraz dodano paragraf 64.

ZAKRES STOSOWANIA

[...]

2. Niniejszy standard nie ma zastosowania do:

a) [...]

e) składników aktywów z tytułu prawa do użytkowania wynikających z leasingu gruntów odnoszącego się do działalności rolniczej (zob. MSSF 16 *Leasing*).

[...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

[...]

64. Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 2. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

KIMSF 1 Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze

Zmieniono paragraf wprowadzający odniesienia.

ODNIESIENIA

— MSSF 16 *Leasing*

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowana w 2007 r.)

— [...]

Zmieniono paragraf 2 oraz dodano paragraf 9B.

ZAKRES STOSOWANIA

2. Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do zmian w wycenie istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobnych zobowiązań, które zarówno:

a) są uznane są jako część kosztu składnika rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 16 lub jako część kosztu składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania zgodnie z MSSF 16; oraz

b) [...]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

9B Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 2. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane

Zmieniono paragraf wprowadzający odniesienia.

ODNIESIENIA

- [...]
- MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*
- MSSF 16 *Leasing*
- [...]
- [...]
- [...]

Paragraf 28F został dodany.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

28F MSSF 16, wydane w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy AG8 i załącznik B. Jednostka stosuje te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 16.

W załączniku A zmieniono paragraf AG8.

Dodatek A

ZAKRES (PARAGRAF 5)

...

AG8 Koncesjodawca może posiadać prawo do korzystania z oddzielnego elementu infrastruktury opisanego w paragrafie AG7 pkt a) lub z obiektów wykorzystywanych do świadczenia pomocniczych usług niepodlegających regulacji opisanych w paragrafie AG7 pkt b). W każdym z tych przypadków zasadniczo możliwy jest leasing udzielany przez koncesjodawcę na rzecz koncesjodawcy; jeśli ma to miejsce, rozlicza się go zgodnie z MSSF 16.

SKI-29 Umowy na usługi koncesjonowane: Obowiązek ujawniania informacji

Zmieniono paragraf wprowadzający odniesienia.

Odniesienia

- MSSF 16 *Leasing*
- [...]
- [...]

Zmieniono paragraf 5.

KWESTIA

[...]

5. Niektóre aspekty wybranych umów na usługi koncesjonowane, jak również informacje ujawniane na ich temat zostały omówione w istniejących Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (np. MSR 16 ma zastosowanie do nabywania rzeczowych aktywów trwałych, MSSF 16 – do leasingu składników aktywów, a MSR 38 – do nabywania składników aktywów niematerialnych). Umowy na usługi koncesjonowane mogą jednak dotyczyć tzw. umów niewykonanych, do których Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej się nie odnoszą, chyba że są to umowy rodzące obciążenia, w którym to przypadku należy zastosować MSR 37. W związku z tym ta interpretacja reguluje dodatkowe ujawnienia dotyczące umów na usługi koncesjonowane.

Zmieniono paragraf wprowadzający odniesienia.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

Jednostka stosuje zmianę w paragrafach 6 pkt e) oraz 6 A w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2008 r. lub później. Jeżeli jednostka zastosuje KIMSF 12 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsza zmiana również ma zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 5. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 16.

SKI-32 Aktywa niematerialne – koszt witryny internetowej

Zmieniono paragraf wprowadzający odniesienia.

ODNIESIENIA

— [...]

— MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*

— MSSF 16 *Leasing*

— [...]

Zmieniono paragraf 6, zmieniony przez MSSF 15.

KWESTIA

[...]

6. MSR 38 nie ma zastosowania do składników aktywów niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę w celu sprzedaży w ramach zwykłej działalności gospodarczej (zob. MSR 2 i MSSF 15) lub do leasingów składników aktywów niematerialnych, które rozlicza się zgodnie z MSSF 16. W związku z powyższym interpretacja ta nie ma zastosowania do wydatków na rozwój lub działalność strony internetowej (lub oprogramowania strony internetowej) na sprzedaż innej jednostce lub wydatki te rozlicza się zgodnie z MSSF 16.

Zmieniono paragraf wprowadzający odniesienia.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono sekcję „Odniesienia” i paragraf 6. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 15.

Na podstawie MSSF 16, wydanych w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 6. Jednostka stosuje tę zmianę, gdy stosuje MSSF 16.

MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne

Biorąc pod uwagę obszerne zmiany w standardzie MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*, odtworzono pełny tekst tego standardu, zmienionego przez MSSF 15, wraz z proponowanymi zmianami.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości 40

Nieruchomości inwestycyjne

CEL

1. Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego do nieruchomości inwestycyjnych oraz informacji, które należy ujawnić na ich temat.

ZAKRES STOSOWANIA

2. **Niniejszy standard ma zastosowanie do ujmowania, wyceny i ujawniania informacji dotyczących nieruchomości inwestycyjnych.**
3. [usunięty]
4. Niniejszy standard nie ma zastosowania do:
 - a) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 *Rolnictwo* i MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*); oraz
 - b) praw górniczych oraz złóż mineralnych, takich jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.

DEFINICJE

5. **W standardzie posłużono się terminami w następującym znaczeniu:**

Wartość bilansowa jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

Cena nabycia lub koszt wytworzenia jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia, lub – tam, gdzie ma to zastosowanie – jest wartością przypisaną do danego składnika aktywów w momencie początkowego ujęcia wynikającego z wymogów innych MSSF, np. MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.

Wartość godziwa jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*).

Nieruchomość inwestycyjna to nieruchomość (grunt, budynek lub część budynku albo oba te elementy), posiadana (przez właściciela lub leasingobiorcę w formie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania) w celu posiadania przychodów z czynszów lub utrzymywania w posiadaniu ze względu na wzrost ich wartości, względnie obie te korzyści, przy czym nieruchomość taka nie jest:

- a) wykorzystywana przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych; lub
- b) przeznaczona na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki.

Nieruchomość zajmowana przez właściciela to nieruchomość posiadana (przez właściciela lub leasingobiorcę w formie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania) ze względu na jej wykorzystanie przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.

KLASYFIKOWANIE NIERUCHOMOŚCI JAKO NIERUCHOMOŚĆ INWESTYCYJNĄ LUB JAKO NIERUCHOMOŚĆ ZAJMOWANĄ PRZEZ WŁAŚCIELA

6. [usunięty]
7. Nieruchomość inwestycyjna jest utrzymywana w posiadaniu ze względu na przychody z czynszów, wzrost jej wartości lub obie te korzyści. W związku z tym przepływy środków pieniężnych uzyskiwane dzięki nieruchomości inwestycyjnej są w dużej mierze niezależne od pozostałych składników aktywów będących w posiadaniu jednostki. To właśnie odróżnia nieruchomość inwestycyjną od nieruchomości zajmowanej przez właściciela. Produkcja, dostawy dóbr czy świadczenie usług (jak również wykorzystanie nieruchomości dla celów administracyjnych) wytwarzają przepływy środków pieniężnych, których nie można w całości przypisać jednej nieruchomości, lecz przypisuje się je także innym składnikom aktywów użytym w procesie produkcyjnym czy dostawach dóbr. MSR 16 ma zastosowanie do zajmowanej i będącej w posiadaniu właściciela nieruchomości, a MSSF 16 ma zastosowanie do zajmowanej przez właściciela nieruchomości, posiadanej przez leasingobiorcę w formie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania.
8. Do nieruchomości inwestycyjnych zalicza się przykładowo:
 - a) grunt utrzymywany w posiadaniu ze względu na długoterminowy wzrost jego wartości, a nie w celu sprzedaży po krótkim okresie w ramach zwykłej działalności gospodarczej;

- b) grunt, którego przyszłe użytkowanie pozostaje aktualnie nieokreślone. (Jeżeli jednostka nie określiła, że będzie użytkowała grunt jako nieruchomość zajmowaną przez właściciela, lub przeznaczy go na sprzedaż w krótkim okresie w ramach zwykłej działalności gospodarczej, to uznaje się, że grunt ten jest utrzymywany w posiadaniu ze względu na wzrost jego wartości.);
 - c) budynek, którego właścicielem jest jednostka (lub składnik aktywów objęty prawem do użytkowania odnośnego budynku posiadanego przez jednostkę), oddany przez jednostkę w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów;
 - d) budynek, który obecnie jest niewykorzystany, a który został przeznaczony do oddania w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów;
 - e) nieruchomość w trakcie budowy lub dostosowywania, która ma być w przyszłości użytkowana jako nieruchomość inwestycyjna.
9. Do pozycji, które nie są nieruchomościami inwestycyjnymi i w związku z tym nie są objęte zakresem niniejszego standardu, zalicza się na przykład:
- a) nieruchomości przeznaczonej na sprzedaż w ramach zwykłej działalności gospodarczej lub nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania z przeznaczeniem na sprzedaż (zob. MSR 2 *Zapasy*), na przykład nieruchomości nabyte wyłącznie w celu zbycia w bliskiej przyszłości lub w celu dostosowania i odsprzedaży;
 - b) [usunięty]
 - c) nieruchomości zajmowane przez właściciela (zob. MSR 16 i MSSF 16), w tym także (między innymi) nieruchomości utrzymywane w posiadaniu z myślą o przyszłym wykorzystaniu jako nieruchomości zajmowanych przez właściciela, nieruchomości przeznaczone do dostosowania i późniejszego użytkowania jako nieruchomości zajmowane przez właściciela, nieruchomości zajmowane przez pracowników (niezależnie od tego, czy pracownicy płacą czynsz w wysokościach stawek rynkowych, czy też nie) oraz oczekujące na zbycie nieruchomości zajmowane przez właściciela;
 - d) [usunięty]
 - e) nieruchomości oddanych w leasing finansowy innej jednostce.
10. Niektóre nieruchomości w części służą pozyskiwaniu przychodów z czynszów lub są utrzymywane ze względu na wzrost ich wartości, w pozostałej zaś części – są wykorzystywane przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych. Dla celów księgowych należy potraktować części te rozdzielnie, jeżeli można je oddzielnie sprzedać (lub oddzielnie oddać w leasing finansowy). Jeżeli części te nie mogłyby być oddzielnie sprzedane, nieruchomość można traktować jako nieruchomość inwestycyjną, pod warunkiem że jedynie nieznaczna jej część jest wykorzystywana w produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.
11. W pewnych wypadkach jednostka udostępniająca nieruchomość świadczy dodatkowe usługi na rzecz podmiotów wynajmujących nieruchomość. Jeżeli usługi te są stosunkowo nieznacznym elementem w skali całokształtu przedsięwzięcia, jednostka zalicza taki obiekt do nieruchomości inwestycyjnych. Jest tak na przykład wtedy, gdy właściciel biurowca świadczy na rzecz najemców usługi dotyczące ochrony i utrzymania obiektu.
12. W innych przypadkach świadczone usługi stanowią bardziej istotny element przedsięwzięcia. Na przykład gdy jednostka posiada hotel i nim zarządza, wówczas usługi świadczone na rzecz klientów są istotnym elementem przedsięwzięcia. W związku z tym hotel zarządzany przez właściciela jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela, a nie nieruchomością inwestycyjną.
13. Niekiedy problematyczne jest określenie, czy dodatkowe usługi są na tyle znaczące, aby uniemożliwiać zaliczenie nieruchomości do nieruchomości inwestycyjnych. Na przykład właściciel hotelu zleca niekiedy część czynności osobom trzecim na podstawie umów o zarządzaniu. Warunki takich umów o zarządzaniu mogą znacznie różnić się między sobą. W skrajnym przypadku właściciel jest w praktyce tylko biernym inwestorem. Natomiast drugą skrajnością jest sytuacja, gdy właściciel tylko podzleca wykonanie codziennych czynności, zatrzymując znaczące ryzyko wahań przepływów pieniężnych generowanych w wyniku działania hotelu.
14. Określenie, czy dana nieruchomość może zostać zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych, wymaga osądu. Jednostka powinna zatem opracować kryteria umożliwiające zastosowanie osądu w sposób spójny na podstawie definicji nieruchomości inwestycyjnej oraz dodatkowych wytycznych zawartych w paragrafach 7–13. Paragraf 75 pkt c) zobowiązuje jednostkę do ujawnienia tych kryteriów, jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne.

- 14 A Osąd wymaga również ustalenia, czy nabycie nieruchomości inwestycyjnej stanowi nabycie składnika aktywów lub grupy aktywów lub połączenia jednostek gospodarczych w rozumieniu MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*. W celu ustalenia, czy stanowi ono połączenie jednostek gospodarczych, należy odwołać się do MSSF 3. Kwestie omawiane w paragrafach 7–14 niniejszego standardu dotyczą tego, czy nieruchomość stanowi (lub nie) nieruchomość zajmowaną przez właściciela lub nieruchomość inwestycyjną, nie dotyczą one natomiast ustalenia, czy nabycie nieruchomości stanowi (lub nie) połączenie jednostek gospodarczych w rozumieniu MSSF 3. Ustalenie, czy konkretna transakcja spełnia definicję połączenia jednostek gospodarczych w rozumieniu MSSF 3 i obejmuje nieruchomość inwestycyjną w rozumieniu niniejszego standardu, wymaga odrębnego zastosowania obu standardów.
15. W niektórych przypadkach nieruchomość należąca do jednostki, oddana w leasing i zajmowana przez jej jednostkę dominującą lub inną jednostkę zależną. Wówczas nieruchomość nie może być zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ponieważ nieruchomość ta z punktu widzenia grupy jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela. Niemniej jednak z perspektywy pojedynczej jednostki, będącej właścicielem nieruchomości, można zaliczyć ją do nieruchomości inwestycyjnych, pod warunkiem spełnienia kryteriów określonych w definicji zawartej w paragrafie 5. Z tego też względu leasingodawca nieruchomości w jednostkowym sprawozdaniu finansowym wykazuje ją jako nieruchomość inwestycyjną.

UJMOWANIE

16. **Nieruchomość inwestycyjną posiadaną na własność ujmuje się jako składniki aktywów wtedy i tylko wtedy, gdy:**
- a) **uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści gospodarczych związanych z tą nieruchomością jest prawdopodobne; oraz**
 - b) **można wiarygodnie wycenić jej cenę nabycia lub koszt wytworzenia.**
17. Zgodnie z tą zasadą ujmowania jednostka ocenia wszystkie koszty poniesione na nabycie lub wytworzenie swoich nieruchomości inwestycyjnych w chwili ich poniesienia. Koszty te obejmują koszty poniesione początkowo w celu nabycia nieruchomości inwestycyjnej oraz koszty poniesione w późniejszym okresie w celu powiększenia, zamiany części nieruchomości lub jej utrzymania.
18. Zgodnie z zasadą ujmowania przedstawioną w paragrafie 16 jednostka nie ujmuje w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych kosztów bieżącego utrzymania tych nieruchomości. Koszty te są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia. Koszty bieżącego utrzymania stanowią przede wszystkim koszty robocizny i materiałów i mogą obejmować koszt drobnych części. Cel tych wydatków jest często opisywany jako „konserwacja i naprawy” nieruchomości.
19. Część nieruchomości inwestycyjnych mogła zostać nabyta poprzez zastąpienie. Na przykład obecne ściany działowe mogą zastępować pierwotnie zbudowane ściany. Zgodnie z zasadami ujmowania jednostka ujmuje w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych koszt zastępującej części istniejącej nieruchomości inwestycyjnej w chwili poniesienia kosztu, jeśli spełnione są kryteria dotyczące ujmowania. Wartość bilansowa zastąpionych części składowych jest odpisywana zgodnie z warunkami usuwania z bilansu zawartymi w uregulowaniach niniejszego standardu.
- 19 A Nieruchomość inwestycyjną posiadaną przez leasingobiorcę w formie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania, ujmuje się zgodnie z MSSF 16.

POCZĄTKOWA WYCENA

20. **Nieruchomość inwestycyjną posiadaną na własność początkowo wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Przy początkowej wycenie uwzględnia się koszty przeprowadzenia transakcji.**
21. Na cenę nabycia nieruchomości składa się cena zakupu powiększona o wszelkie koszty bezpośrednio związane z transakcją zakupu. Do kosztów bezpośrednio związanych z transakcją zakupu zalicza się na przykład opłaty za obsługę prawną, podatek od zakupu nieruchomości i pozostałe koszty transakcji.
22. [usunięty]
23. Ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nieruchomości nie zwiększają:
- a) koszty rozruchu (chyba że ich poniesienie jest niezbędne w celu doprowadzenia nieruchomości do stanu umożliwiającego jej używanie zgodnie z zamierzeniami kierownictwa);

- b) początkowe straty operacyjne poniesione zanim nieruchomość osiągnie zaplanowane obłożenie; lub
- c) koszty nadmiernych strat w materiałach, robociznie i innych zasobach zużytych w trakcie budowy i dostosowywania nieruchomości.
24. Jeżeli płatność za nieruchomość jest odroczone, jej ceną nabycia będzie równowartość ceny płatnej w gotówce. Różnica między ceną gotówkową a łączną kwotą płatności ujmowana jest jako koszt z tytułu odsetek w okresie kredytowania.
25. [usunięty]
26. [usunięty]
27. Jedna lub więcej nieruchomości inwestycyjnych może być nabyte w drodze wymiany za niepieniężne składniki aktywów lub kombinację składników aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Dalsze omówienie dotyczy wymiany aktywów niepieniężnych na inne aktywa niepieniężne, ale ma zastosowanie również do wszelkich wymian opisanych w poprzednim zdaniu. Wartość początkową takiej nieruchomości inwestycyjnej ustala się według wartości godziwej, chyba że a) transakcja wymiany pozbawiona jest treści ekonomicznej; lub b) nie jest możliwe wiarygodne ustalenie wartości godziwej ani otrzymanych, ani przekazanych aktywów. Nabyty składnik aktywów wycenia się w ten sposób, nawet jeśli jednostka nie może natychmiast zaprzestać ujmowania składników aktywów przekazanych. Jeśli nabyte składniki aktywów nie są wyceniane według wartości godziwej, ich wartość ustala się w wysokości wartości bilansowej aktywów przekazanych.
28. Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:
- a) konfiguracja (ryzyko, harmonogram i kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanego składnika aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z przekazanego składnika aktywów; lub
- b) wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, zmienia się w wyniku wymiany; oraz
- c) różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą wymienionych składników aktywów.
- Dla celów ustalenia, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, powinna odzwierciedlać przepływy pieniężne po opodatkowaniu. Wynik analiz może być jasny bez konieczności przeprowadzania przez jednostkę szczegółowych obliczeń.
29. Wartość godziwą składnika aktywów można wiarygodnie ustalić, jeśli a) zmienność w zakresie rozsądnych wycen w wartości godziwej nie są dla tego składnika aktywów istotne lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w danym zakresie można wiarygodnie określić i wykorzystać do ustalenia wartości godziwej. Jeśli jednostka może wiarygodnie ustalić wartość godziwą albo otrzymanego, albo przekazanego składnika aktywów, wówczas wartość godziwą przekazanego składnika aktywów wykorzystuje się do ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, chyba że wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów jest bardziej oczywista.
- 29 A Nieruchomość inwestycyjną posiadaną przez leasingobiorcę w formie składnia aktywów z tytułu prawa do użytkowania, ujmuje się zgodnie z MSSF 16.

WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

Zasady (polityka) rachunkowości

30. **Z wyjątkiem przypadku opisanego w paragrafie 32 A, jednostka wybiera jako zasadę rachunkowości jedną z metod wyceny: model wartości godziwej opisany w paragrafach 33–55 lub model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia opisany w paragrafie 56, a następnie stosuje wybraną metodę wyceny do wszystkich swoich nieruchomości inwestycyjnych.**
31. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* stwierdza, że dobrowolną zmianę zasad (polityki) rachunkowości wprowadza się tylko wtedy, jeżeli sprawi ona, że

sprawozdania finansowe będą dostarczały bardziej wiarygodnych i przydatnych informacji na temat transakcji, innych zdarzeń lub warunków dotyczących sytuacji finansowej, wyników finansowych lub przepływów pieniężnych jednostki. Jest bardzo mało prawdopodobne, aby zmiana modelu wartości godziwej na model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia uczyniła prezentację bardziej przydatną.

32. Niniejszy standard nakłada na wszystkie jednostki wymóg wyceny w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych albo dla celów wyceny (jeżeli jednostka stosuje model wartości godziwej), albo ujawnienia informacji (jeżeli stosuje model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia). Zaleca się, lecz nie wprowadza wymogu, aby wyceniając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej jednostka korzystała z wyceny wykwalifikowane i niezależnego rzeczoznawcy, który ostatnio przeprowadzał wyceny nieruchomości inwestycyjnych o podobnym charakterze i podobnej lokalizacji.

32 A Jednostka może:

- a) **wybrać albo model wartości godziwej, albo model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia dla wszystkich nieruchomości inwestycyjnych zabezpieczających zobowiązania, które dają zwrot powiązany bezpośrednio z wartością godziwą – albo ze zwrotem z – określonych aktywów, w tym z danej nieruchomości inwestycyjnej; oraz**
- b) **wybrać albo model wartości godziwej, albo model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia dla wszystkich pozostałych nieruchomości inwestycyjnych, bez względu na wybór dokonany w pkt a).**

- 32B Niektórzy ubezpieczyciele i inne jednostki obsługują wewnętrzny fundusz nieruchomości, który emituje umowne jednostki, przy czym część tych jednostek jest w posiadaniu inwestorów w ramach umów powiązanych, a część jest w posiadaniu jednostki. Paragraf 32 A nie zezwala jednostce na wycenę nieruchomości posiadanych w ramach funduszu częściowo według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, a częściowo według wartości godziwej.

- 32C Jeśli jednostka wybiera różne modele dla dwóch kategorii opisanych w paragrafie 32 A, przychody ze sprzedaży nieruchomości inwestycyjnych pomiędzy pakietami aktywów wycenianymi przy zastosowaniu różnych modeli ujmują się w wartości godziwej, a łączne zmiany wartości godziwej ujmują się w rachunku zysków i strat. W związku z tym, jeśli sprzedawana jest nieruchomość inwestycyjna z pakietu wycenianego według wartości godziwej do pakietu wycenianego według modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, wartość godziwa danej nieruchomości na dzień sprzedaży stanowi jej domniemany koszt.

Model wartości godziwej

33. **Po początkowym ujęciu jednostka, która wybierze model wartości godziwej, wycenia w wartości godziwej wszystkie nieruchomości inwestycyjne, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w paragrafie 53.**

34. [usunięty]

35. **Zysk lub strata wynikająca ze zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej wpływa na zysk lub stratę w okresie, w którym nastąpiła zmiana.**

- 36–39. [usunięty]

40. Przy ustalaniu wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej zgodnie z MSSF 13 jednostka gwarantuje, że wartość godziwa odzwierciedla między innymi wysokość przychodów z czynszów z aktualnych umów leasingowych, jak również inne założenia, które uczestnicy rynku przyjęliby przy wycenie nieruchomości inwestycyjnej w aktualnych warunkach rynkowych.

- 40 A Kiedy leasingobiorca stosuje model wartości godziwej do wyceny nieruchomości inwestycyjnej, która jest traktowana jako składnik aktywów objęty prawem do użytkowania, wycenia po wartości godziwej składnik aktywów objęty prawem do użytkowania, a nie bazową nieruchomość.

41. MSSF 16 określa podstawę początkowego ujęcia kosztu nieruchomości inwestycyjnej posiadanej przez leasingobiorcę w formie składnika aktywów obejmującego prawo do użytkowania. Zgodnie z paragrafem 33 ponowną wycenę nieruchomości inwestycyjnej, którą leasingobiorca posiada jako składnik aktywów objęty prawem do użytkowania, należy przeprowadzić, w razie potrzeby, według wartości godziwej, jeżeli jednostka decyduje się zastosować model wartości godziwej. Jeśli opłaty leasingowe odpowiadają stawkom rynkowym, wartość

godziwa nieruchomości inwestycyjnej traktowana przez leasingobiorcę w momencie nabycia jako składnik aktywów objęty prawem do użytkowania, po odjęciu wszystkich spodziewanych opłat leasingowych (wliczając te odnoszące się do ujętych zobowiązań z tytułu leasingu), powinna wynosić zero. W związku z tym ponowna wycena składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zgodnie z MSSF 16 do wartości godziwej zgodnie z paragrafem 33 (uwzględniając wymogi paragrafu 50) nie powinna prowadzić do powstania zysków ani strat, chyba że wartość godziwą mierzy się w różnych okresach. Może się to zdarzyć, jeśli po początkowym ujęciu jednostka postanowi zastosować wycenę według wartości godziwej.

42–47. [usunięty]

48. W wyjątkowych przypadkach jednostka nabywająca nieruchomość inwestycyjną po raz pierwszy (lub zaliczająca daną nieruchomość do nieruchomości inwestycyjnych po zmianie sposobu jej wykorzystania) może dysponować bezsprzecznymi dowodami na to, że duże zróżnicowanie szacunków tak dalece utrudnia określenie prawdopodobieństwa urzeczywistnienia poszczególnych wartości, że ustalenie jednej kwoty na wycenę w wartości godziwej przestaje być użyteczne. Może to oznaczać, że nie ma możliwości wiarygodnej i regularnej wyceny w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej (zob. paragraf 53).

49. [usunięty]

50. Ustalając wartość bilansową nieruchomości inwestycyjnej w oparciu o model wartości godziwej jednostka nie uwzględnia podwójnie składników aktywów lub zobowiązań, które są ujmowane jako oddzielne składniki aktywów lub zobowiązań. Na przykład:

- a) elementy wyposażenia, takie jak windy i urządzenia klimatyzacyjne, stanowią często integralną część budynku, więc ich wartość zazwyczaj jest zawarta w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej i nie są one ujmowane jako oddzielne rzeczowe aktywa trwałe;
- b) jeżeli umowa leasingu biura przewiduje, że powierzchnia biurowa powinna być umeblowana, to generalnie wartość godziwa biura zawiera w sobie wartość godziwą mebli, ponieważ opłata z tytułu leasingu dotyczy powierzchni umeblowanej. Jeżeli wartość mebli zawarta jest w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, jednostka nie ujmuje mebli jako oddzielnych składników aktywów;
- c) w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej nie uwzględnia się ani przedpłat, ani naliczonych przychodów z tytułu leasingu operacyjnego, ponieważ takie pozycje ujmowane są jako oddzielny składnik aktywów lub zobowiązań;
- d) wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej traktowana przez leasingobiorcę jako składnik aktywów objęty prawem do użytkowania odzwierciedla oczekiwane przepływy pieniężne (w tym zmienne opłaty leasingowe, w odniesieniu do których przewiduje się, że przypadną do zapłaty). W związku z tym, jeśli przy wycenie nieruchomości nie uwzględniono wszystkich płatności, jakich jednostka spodziewa się dokonać, w celu uzyskania wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnej przy zastosowaniu modelu wartości godziwej, konieczne jest ponowne uwzględnienie wszystkich ujętych zobowiązań z tytułu leasingu.

51. [usunięty]

52. W niektórych przypadkach jednostka oczekuje, że wartość bieżąca dokonywanych przez nią płatności związanych z nieruchomością inwestycyjną (z wyjątkiem płatności dotyczących ujętych zobowiązań) przewyższy wartość bieżącą odnośnych wpływów środków pieniężnych. Jednostka stosuje MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe, aby ustalić, czy należy ująć zobowiązanie, oraz ustalić sposób wyceny takiego zobowiązania.

Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej

53. **Przyjmuje się możliwe do odrzucenia założenie, że jednostka będzie w stanie wiarygodnie i regularnie ustalać wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnych. Jednak w wyjątkowych przypadkach zdarza się, że w chwili nabycia nieruchomości inwestycyjnej po raz pierwszy (lub zakwalifikowania po raz pierwszy danej nieruchomości do tej kategorii po zmianie sposobu jej użytkowania) jednostka posiada bezsprzeczne dowody na to, iż nie będzie w stanie regularnie i wiarygodnie ustalać wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej. Może się tak zdarzyć wyłącznie wówczas, gdy rynek porównywalnych nieruchomości jest nieaktywny (np. istnieje kilka**

nowych transakcji, notowania cen nie są aktualne lub z obserwowalnych cen transakcyjnych wynika, że sprzedawca był zmuszony do sprzedaży) a alternatywne metody ustalania wartości godziwej (np. na podstawie projekcji zdyskontowanych przepływów pieniężnych) nie są dostępne. Jeżeli jednostka stwierdzi, że wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej w trakcie budowy nie można wiarygodnie ustalić, ale oczekuje, że wartość godziwą takiej nieruchomości będzie można wiarygodnie ustalić po zakończeniu budowy, jednostka wycenia nieruchomość inwestycyjną w trakcie budowy w wartości kosztu do czasu, kiedy jej wartość godziwą będzie można wiarygodnie ustalić, lub do czasu zakończenia budowy (w zależności od tego, co nastąpi wcześniej). Jeżeli jednostka stwierdzi, że wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej (innej niż nieruchomość inwestycyjna w trakcie budowy) nie można regularnie i wiarygodnie ustalić, jednostka wycenia tę nieruchomość inwestycyjną, stosując model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, opisany w MSR 16 w odniesieniu do posiadanej nieruchomości inwestycyjnej lub zgodnie z MSSF 16 w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnej posiadanej przez leasingobiorcę w formie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania. Przyjmuje się, że wartość końcowa nieruchomości inwestycyjnej wynosi zero. Jednostka nadal stosuje MSR 16 lub MSSF 16 aż do czasu zbycia takiej nieruchomości inwestycyjnej.

- 53 A Gdy jednostka uzyskuje możliwość wiarygodnej wyceny wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej w trakcie budowy, którą wcześniej wyceniała według kosztu, wycenia tę nieruchomość według jej wartości godziwej. Po zakończeniu budowy tej nieruchomości przyjmuje się, że można wiarygodnie ustalić jej wartość godziwą. W przeciwnym razie, zgodnie z treścią paragrafu 53, nieruchomość ujmuje się przy zastosowaniu modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, zgodnie z MSR 16 w odniesieniu do posiadanych składników aktywów lub zgodnie z MSSF 16 w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnej posiadanej przez leasingobiorcę w formie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania.
- 53B Założenie, że wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej w budowie można wiarygodnie wycenić, można odrzucić jedynie w momencie początkowego ujęcia. Jednostka, która pozycję należącą do nieruchomości inwestycyjnej w budowie wyceniła w wartości godziwej, nie może twierdzić, że nie da się wiarygodnie ustalić wartości godziwej zakończonej nieruchomości inwestycyjnej.
54. W wyjątkowych przypadkach, gdy z przyczyn wymienionych w paragrafie 53 jednostka zmuszona jest do wyceny konkretnej nieruchomości inwestycyjnej w oparciu o model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia zgodnie z MSR 16 lub MSSF 16, wszystkie pozostałe należące do niej nieruchomości inwestycyjne, w tym nieruchomości inwestycyjne w trakcie budowy, wycenia w wartości godziwej. W takich przypadkach, mimo, że jednostka może zastosować model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia tylko w odniesieniu do jednej nieruchomości inwestycyjnej, kontynuuje wycenę pozostałych nieruchomości inwestycyjnych stosując w tym celu model wartości godziwej.
55. Jeżeli jednostka dotychczas wyceniała daną nieruchomość inwestycyjną w wartości godziwej, to nadal wycenia ją w wartości godziwej, aż do czasu zbycia tej nieruchomości (lub do czasu, gdy nieruchomość ta zacznie być zajmowana przez właściciela lub też do momentu, gdy jednostka zacznie dostosowywać obiekt do późniejszej sprzedaży w ramach zwykłej działalności gospodarczej), nawet wówczas, gdy porównywalne transakcje rynkowe staną się rzadsze, a dostęp do aktualnych cen rynkowych będzie utrudniony.

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

56. Po początkowym ujęciu, jednostka, która wybiera model ceny nabycia lub koszt wytworzenia, wycenia nieruchomości inwestycyjne:
- zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, jeśli spełnia kryteria zaliczenia jej do kategorii sprzedaży (lub należy do grupy do zbycia, która została zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży);
 - zgodnie z MSSF 16, jeśli nieruchomość jest posiadana przez leasingobiorcę w formie składnika aktywów obejmującego prawo do użytkowania i nie jest utrzymywana w celu sprzedaży zgodnie z MSSF 5; oraz
 - zgodnie z wymogami przewidzianymi w MSR 16 w odniesieniu do modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia we wszystkich pozostałych przypadkach.

PRZESUNIĘCIA

57. Przeniesienia poszczególnych nieruchomości do lub z nieruchomości inwestycyjnych dokonuje się tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu ich użytkowania potwierdzona przez:
- rozpoczęcie użytkowania nieruchomości przez właściciela – w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do nieruchomości zajmowanej przez właściciela;

- b) **rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży – w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do zapasów;**
 - c) **zakończenie użytkowania nieruchomości przez jej właściciela – w przypadku przeniesienia nieruchomości zajmowanej przez właściciela do nieruchomości inwestycyjnych; lub**
 - d) **oddanie nieruchomości stronie trzeciej w leasing operacyjny – w przypadku przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych.**
 - e) [usunięty]
58. Paragraf 57 pkt b) zobowiązuje jednostkę do przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej do zapasów tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu użytkowania danej nieruchomości, udowodniona poprzez rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży. Jeżeli jednostka zdecyduje się na sprzedaż nieruchomości, która nie zostanie poprzedzona jej dostosowywaniem, jednostka traktuje tę nieruchomość jako nieruchomość inwestycyjną aż do czasu usunięcia jej z bilansu (wielominowania ze sprawozdania z sytuacji finansowej), a więc nie zalicza jej do zapasów. Analogiczna sytuacja ma miejsce, gdy jednostka rozpoczyna modernizację istniejącej już nieruchomości inwestycyjnej z intencją dalszego jej używania jako nieruchomości inwestycyjnej; wówczas nieruchomość ta pozostaje nieruchomością inwestycyjną i nie jest przeklasyfikowywana do nieruchomości zajmowanych przez właściciela na czas prowadzenia modernizacji.
59. Paragrafy 60–65 dotyczą zagadnień ujmowania i wyceny, które mają zastosowanie w sytuacji, gdy jednostka stosuje model wartości godziwej w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnych. Jeżeli jednostka stosuje model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, przeniesienia pomiędzy nieruchomościami inwestycyjnymi, nieruchomościami zajmowanymi przez właściciela i zapasami nie powodują zmiany wartości bilansowej nieruchomości przeniesionej oraz nie powodują zmiany ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tej nieruchomości dla celów wyceny i ujawniania informacji.
60. **W przypadku przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej wykazywanej w wartości godziwej do nieruchomości zajmowanych przez właściciela lub do zapasów zakładany koszt tej nieruchomości, który zostanie przyjęty dla celów jej ujęcia zgodnie z MSR 16, MSSF 16 lub MSR 2, równy jest wartości godziwej tej nieruchomości ustalonej na dzień zmiany sposobu jej użytkowania.**
61. **Jeżeli nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną, która będzie wykazywana w wartości godziwej, jednostka stosuje MSR 16 do nieruchomości objętej prawem własności i MSSF 16 do nieruchomości posiadanej przez leasingobiorcę w formie składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania, aż do dnia zmiany sposobu użytkowania tej nieruchomości. Jakąkolwiek ustaloną na ten dzień różnicę między wartością bilansową tej nieruchomości określoną zgodnie z MSR 16 lub MSSF 16 a jej wartością godziwą jednostka traktuje w taki sam sposób jak aktualizację wyceny zgodnie z MSR 16.**
62. Do dnia, w którym nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną wykazywaną w wartości godziwej, jednostka amortyzuje nieruchomość (lub składnik aktywów objęty prawem do użytkowania) oraz dokonuje ewentualnych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Jakąkolwiek ustaloną na ten dzień różnicę między wartością bilansową tej nieruchomości określoną zgodnie z MSR 16 lub MSSF 16, a jej wartością godziwą jednostka traktuje w taki sam sposób jak aktualizację wyceny zgodnie z MSR 16. Innymi słowy:
- a) jakiegokolwiek wynikające z powyższego zmniejszenie dotychczasowej wartości bilansowej nieruchomości ujmuje się w zyskach lub stratach. Jednakże w stopniu w jakim tę kwotę uwzględnia się w nadwyżce z aktualizacji wyceny tej nieruchomości, zmniejszenie ujmuje się w pozostałych całkowitych dochodach jako pomniejszenie nadwyżki z przeszacowania w kapitale własnym;
 - b) jakiegokolwiek wynikające z powyższego zwiększenie wartości bilansowej jest traktowane jako:
 - (i) do wysokości, w jakiej zwiększenie to stanowi odwrócenie uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tej nieruchomości – zwiększenie ujmuje się w zysku lub stracie. Kwota ujęta w zysku lub stracie nie może jednak przekroczyć kwoty, której dodanie doprowadza wartość bilansową nieruchomości do takiej wartości, jaka figurowałaby w bilansie (po odliczeniu amortyzacji), jeżeli w ogóle nie dokonano by odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości;
 - (ii) jakiegokolwiek pozostała część zwiększenia jest ujmowana w pozostałych całkowitych dochodach i zwiększa nadwyżkę z aktualizacji wyceny w kapitale własnym. Przy późniejszym zbyciu nieruchomości inwestycyjnej kapitał z aktualizacji wyceny zawarty w kapitale własnym można przenieść do zysków zatrzymanych. Przeniesienie z nadwyżki z aktualizacji wyceny do zysków zatrzymanych odbywa się z pominięciem rachunku zysków i strat.

63. **W przypadku przeniesienia nieruchomości z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, jakąkolwiek różnicę między wartością godziwą nieruchomości ustaloną na dzień przeniesienia a jej poprzednią wartością bilansową ujmuje się w zysku lub stracie.**
64. Przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, traktuje się analogicznie do sprzedaży zapasów.
65. **Gdy jednostka zakończy budowę lub przeprowadzane we własnym zakresie dostosowywanie nieruchomości inwestycyjnej, która będzie wykazywana w wartości godziwej, jakąkolwiek różnicę między ustaloną na ten dzień wartością godziwą tej nieruchomości, a jej poprzednią wartością bilansową ujmuje się w zysku lub stracie.**

ZBYCIE

66. **Nieruchomość inwestycyjną usuwa się z ksiąg (eliminuje ze sprawozdania z sytuacji finansowej) w momencie jej zbycia lub w przypadku trwałego wycofania z użytkowania i nie oczekuje się uzyskania w przeszłości żadnych korzyści wynikających z jej zbycia.**
67. Zbycie nieruchomości inwestycyjnej może nastąpić poprzez jej sprzedaż lub zawarcie leasingu finansowego. Data zbycia sprzedawanej nieruchomości inwestycyjnej jest datą, w której odbiorca uzyskuje kontrolę nad daną nieruchomością inwestycyjną, zgodnie z wymogami dotyczącymi ustalania, kiedy spełniono zobowiązanie do wykonania świadczenia, określonymi w MSSF 15. Natomiast MSSF 16 stosuje się w przypadku zbycia poprzez zawarcie leasingu finansowego oraz sprzedaży i leasingu zwrotnego.
68. Jeżeli zgodnie z zasadami ujmowania przedstawionymi w paragrafie 16 jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części nieruchomości inwestycyjnej, przestaje ujmować wartość bilansową zastąpionej części. W przypadku nieruchomości inwestycyjnych ujmowanych według modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia zastąpiona część może nie być częścią, która była amortyzowana oddzielnie. Jeśli dla jednostki nie jest wykonalne ustalenie wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, jaki był koszt zastąpionej części w chwili jej nabycia lub wytworzenia. Zgodnie z modelem wartości godziwej wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej może już odzwierciedlać fakt, że część, która ma zostać zastąpiona, utraciła swoją wartość. W innym wypadku może być trudno odróżnić, o ile należy zmniejszyć wartość godziwą w związku z zastępowaną częścią. Alternatywą dla zmniejszenia wartości godziwej w związku z wymienianą częścią, gdy jest to niewykonalne w praktyce, jest ujmowanie kosztu wymiany w wartości bilansowej danego składnika aktywów, a następnie ponowne oszacowanie wartości godziwej, zgodnie z wymogiem dotyczącym zwiększeń wartości niewiązanych się z wymianą.
69. **Zyski lub straty wynikające z wycofania z użytkowania lub zbycia nieruchomości inwestycyjnej ustala się jako różnicę między przychodami netto ze zbycia a wartością bilansową danego składnika aktywów oraz ujmuje w rachunku zysków i strat w okresie, w którym dokonano wycofania lub zbycia (chyba że w MSSF 16 wprowadzono inny wymóg w przypadku sprzedaży i leasingu zwrotnego).**
70. Kwota wynagrodzenia, która ma zostać włączona do zysków lub strat powstałych w wyniku zaprzestania ujmowania nieruchomości inwestycyjnej, ustalana jest zgodnie z wymogami dotyczącymi ustalania ceny transakcyjnej określonymi w paragrafach 47–72 MSSF 15. Późniejsze zmiany szacowanej kwoty wynagrodzenia włączonej do zysków lub strat rozliczane są zgodnie z wymogami dotyczącymi zmian ceny transakcyjnej określonymi w MSSF 15.
71. Do zobowiązań, które po zbyciu nieruchomości inwestycyjnej nadal ciążyą na jednostce, jednostka stosuje MSR 37 lub inne odpowiednie standardy.
72. **Otrzymane od stron trzecich odszkodowanie za nieruchomość inwestycyjną, która straciła na wartości, została utracona lub z której zrezygnowano, ujmuje się w rachunku zysków i strat, gdy odszkodowanie staje się należne.**
73. Utrata wartości lub utrata nieruchomości inwestycyjnej, związane z tym roszczenia dotyczące odszkodowania od osób trzecich oraz wszelkie następujące po tym nabycie lub wytworzenie aktywów zamiennych stanowią odrębne zdarzenia gospodarcze i ujmuje się je odrębnie w następujący sposób:
- a) utratę wartości nieruchomości inwestycyjnych ujmuje się zgodnie z MSR 36;

- b) wycofanie z użytkowania lub zbycie nieruchomości inwestycyjnej ujmuje się zgodnie z paragrafami 66–71 niniejszego standardu;
- c) odszkodowanie od stron trzecich za nieruchomość inwestycyjną, która straciła na wartości, została utracona lub z której zrezygnowano, ujmuje się w rachunku zysków i strat, gdy staje się należne; oraz
- d) cenę nabycia lub koszt wytworzenia aktywów odrestaurowanych, nabytych lub wytworzonych jako aktywa zamienne ustala się zgodnie z paragrafami 20–29 niniejszego standardu.

UJAWNIANIE INFORMACJI

Model wartości godziwej i model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

- 74. Poniższe informacje ujawnia się dodatkowo, oprócz informacji wymaganych w MSSF 16. Zgodnie z MSSF 16 właściciel nieruchomości inwestycyjnej ujawnia informacje dotyczące leasingów, w których był lub jest leasingodawcą. Leasingobiorca, który jest w posiadaniu nieruchomości inwestycyjnej jako składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania, ujawnia informacje zgodnie z wymogami MSSF 16 przewidzianymi dla leasingobiorców oraz ujawnia informacje zgodnie z wymogami MSSF 16 w odniesieniu do leasingodawców dla wszelkich leasingów operacyjnych.
- 75. **Jednostka ujawnia:**
 - a) **czy stosuje model wartości godziwej czy model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia;**
 - b) [usunięty]
 - c) **jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne (zob. paragraf 14) – kryteria stosowane przez jednostkę umożliwiające odróżnienie nieruchomości inwestycyjnych od nieruchomości zajmowanych przez właściciela i od nieruchomości przeznaczonych na sprzedaż w ramach zwykłej działalności gospodarczej;**
 - d) [usunięty]
 - e) **na ile wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej (wyceniona lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym) wynika z ekspertyzy wydanej przez niezależnego rzeczoznawcę, posiadającego uznawane i odpowiednie kwalifikacje zawodowe, który ostatnio przeprowadzał wyceny nieruchomości inwestycyjnych w podobnej lokalizacji i zaliczanych do tej samej kategorii. Jeśli nie uzyskano takiej ekspertyzy, fakt ten podlega ujawnieniu;**
 - f) **ujęte w rachunku zysków i strat kwoty:**
 - (i) **przychodów z najmu nieruchomości inwestycyjnej;**
 - (ii) **bezpośrednich kosztów operacyjnych (łącznie z kosztami napraw i utrzymania) poniesionych w związku z eksploatacją nieruchomości inwestycyjnej, która w danym okresie przyniosła przychody z najmu;**
 - (iii) **bezpośrednich kosztów operacyjnych (łącznie z kosztami napraw i utrzymania) poniesionych w związku z eksploatacją nieruchomości inwestycyjnej, która w danym okresie nie przyniosła przychodów z najmu; oraz**
 - (iv) **łącną zmianę wartości godziwej ujętą w rachunku zysków i strat dotyczącą sprzedaży nieruchomości inwestycyjnych z pakietu aktywów ujmowanych zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia do pakietu aktywów ujmowanych zgodnie z modelem wartości godziwej (zob. paragraf 32C);**
 - g) **fakt istnienia i kwoty ograniczeń zbywalności nieruchomości inwestycyjnej lub przekazania przychodu i zysku z tego tytułu;**
 - h) **zobowiązania umowne do zakupu, wybudowania lub dostosowywania nieruchomości inwestycyjnej oraz zobowiązania dotyczące napraw, utrzymania lub ulepszenia (poprawy standardu) nieruchomości.**

Model wartości godziwej

76. Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 75, jednostka, która stosuje model wartości godziwej opisany w paragrafach 33–55, dodatkowo ujawnia uzgodnienie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych z początku okresu z jej wartością godziwą z końca okresu, przedstawiając:
- zwiększenia wartości – ujawniane w podziale na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z późniejszych wydatków wykazywanych w wartości bilansowej składnika aktywów;
 - zwiększenia wartości wynikające z nabycia wskutek połączenia jednostek;
 - aktywa sklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia sklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;
 - kwotę netto zysków lub strat wynikających z korekt wyceny wartości godziwej;
 - kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego na inną walutę prezentacji oraz z przeliczenia jednostki działającej za granicą na walutę prezentacji danej jednostki sprawozdawczej;
 - przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela; oraz
 - inne zmiany.
77. Gdy wycena uzyskana dla nieruchomości inwestycyjnej zostanie istotnie skorygowana do celów sprawozdania finansowego, przykładowo aby uniknąć podwójnego liczenia aktywów lub zobowiązań ujmowanych jako oddzielne aktywa i zobowiązania zgodnie z paragrafem 50, jednostka przedstawia uzgodnienie między uzyskaną wyceną a wartością skorygowaną ujętą w sprawozdaniu finansowym, pokazujące odrębnie łączną kwotę wszelkich ujętych zobowiązań z tytułu leasingu, które zostały ponownie dodane, i wszelkie inne istotne korekty.
78. W wyjątkowych przypadkach określonych w paragrafie 53, gdy jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjne zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia określonym w MSR 16 lub zgodnie z MSSF 16, w uzgodnieniu, którego ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 76, kwoty dotyczące tej nieruchomości inwestycyjnej ujawnia się oddzielnie od kwot dotyczących innych nieruchomości inwestycyjnych. Ponadto jednostka ujawnia:
- opis nieruchomości inwestycyjnej;
 - wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić;
 - w miarę możliwości przedział szacunkowych wartości, w którym najprawdopodobniej znalazłaby się wartość godziwa tych aktywów; oraz
 - w momencie zbycia nieruchomości inwestycyjnej niewykazywanej w wartości godziwej:
 - fakt zbycia przez jednostkę nieruchomości inwestycyjnej niewykazywanej w wartości godziwej;
 - wartość bilansową tej nieruchomości inwestycyjnej w momencie sprzedaży; oraz
 - kwotę ujętego zysku lub ujętej straty.

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

79. Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 75, jednostka, która stosuje model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia opisany w paragrafie 56, ujawnia:
- zastosowane metody amortyzacji;
 - okresy użytkowania nieruchomości lub zastosowane stawki amortyzacyjne;

- c) wartość bilansową brutto i zakumulowaną amortyzację (oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu;
- d) uzgodnienie wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnej z początku okresu z wartością bilansową z końca okresu, przedstawiając:
 - (i) zwiększenia wartości – z podziałem na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z późniejszych wydatków wykazywanych jako składnik aktywów;
 - (ii) zwiększenia wartości wynikające z nabycia wskutek połączenia jednostek;
 - (iii) aktywa sklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia sklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;
 - (iv) amortyzację;
 - (v) kwotę dokonanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz kwotę odwrócenia wcześniejszych odpisów w ciągu danego okresu, zgodnie z MSR 36 Utrata wartości aktywów;
 - (vi) kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego na inną walutę prezentacji oraz z przeliczenia jednostki działającej za granicą na walutę prezentacji danej jednostki sprawozdawczej;
 - (vii) przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela; oraz
 - (viii) inne zmiany.
- e) wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej. W wyjątkowych sytuacjach opisanych w paragrafie 53, kiedy jednostka nie może wiarygodnie ustalić wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, wówczas ujawnia:
 - (i) opis nieruchomości inwestycyjnej;
 - (ii) wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić; oraz
 - (iii) w miarę możliwości przedział szacunkowych wartości, w którym najprawdopodobniej znalazłaby się wartość godziwa tych aktywów.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Model wartości godziwej

80. Jednostka, która stosowała uprzednio MSR 40 (wydany w 2000 r.) i która decyduje się po raz pierwszy na sklasyfikowanie i wykazanie niektórych lub wszystkich praw do użytkowania odpowiednich nieruchomości będących przedmiotem leasingu operacyjnego jako nieruchomości inwestycyjnych, ujmuje skutki tego wyboru poprzez skorygowanie bilansu otwarcia zysków zatrzymanych w sprawozdaniu finansowym za okres, w którym po raz pierwszy zastosowała ten standard. Ponadto:
- a) jeżeli jednostka już uprzednio ujawniła w ogólnodostępnej formie (np. w sprawozdaniu finansowym lub w inny sposób) wartość godziwą praw do użytkowania nieruchomości za okresy wcześniejsze (wycenione zgodnie z zasadami, które odpowiadają kryteriom zawartym w definicji wartości godziwej z MSSF 13), zaleca się, choć nie wprowadza wymogu, aby jednostka:
 - (i) skorygowała bilans otwarcia zysków zatrzymanych dla najwcześniejszego prezentowanego okresu, w którym ujawniono w ogólnodostępnej formie taką wartość godziwą; oraz
 - (ii) przekształciła dane porównawcze za te okresy; oraz
 - b) jeżeli dotychczas jednostka nie ujawniała w ogólnodostępnej formie informacji opisanych w pkt a), nie przekształca danych porównawczych oraz ujawnia ten fakt.
81. Niniejszy standard wymaga podejścia różnego od podejścia wymaganego w MSR 8. MSR 8 wymaga przekształcenia informacji porównawczych, chyba że jest to niewykonalne ze względów praktycznych.
82. W chwili zastosowania przez jednostkę niniejszego standardu po raz pierwszy korekta bilansu otwarcia zysków zatrzymanych obejmuje także przeniesienie kwot dotyczących nieruchomości inwestycyjnych ujętych w nadwyżce z aktualizacji wyceny.

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

83. MSR 8 ma zastosowanie do wszelkich zmian zasad rachunkowości, które dokonywane są, gdy jednostka stosuje niniejszy standard po raz pierwszy i wybierze model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Do skutków zmian zasad rachunkowości zalicza się także przeniesienie kwot dotyczących nieruchomości inwestycyjnych ujętych w nadwyżce z aktualizacji wyceny.
84. **Wymogi przedstawione w paragrafach 27–29 dotyczące początkowej wyceny nieruchomości inwestycyjnej nabytej w transakcji wymiany aktywów stosuje się prospektywnie wyłącznie do przyszłych transakcji.**

Połączenia przedsięwzięć

- 84 A Na podstawie dokumentu *Annual Improvements Cycle 2011–2013* opublikowanego w grudniu 2013 r. dodano paragraf 14 A oraz nagłówek przed paragrafem 6. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie w odniesieniu do przypadków nabycia nieruchomości inwestycyjnej od początku pierwszego okresu, dla którego przyjmuje tę zmianę. W związku z tym nie dokonuje się korekty ujęcia przypadków nabycia nieruchomości inwestycyjnej w poprzednich okresach. Jednostka może jednak podjąć decyzję o zastosowaniu zmiany do poszczególnych przypadków nabycia nieruchomości inwestycyjnej, które miały miejsce przed początkiem pierwszego rocznego okresu rozpoczynającego się w dacie wejścia w życie lub później, ale wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka dysponuje informacjami niezbędnymi do zastosowania tej zmiany do tych wcześniejszych transakcji.

MSSF 16

- 84B **Jednostka, która po raz pierwszy stosuje MSSF 16 i powiązane z nim zmiany zawarte w niniejszym standardzie, stosuje przepisy przejściowe z załącznika C MSSF 16 do swojej nieruchomości inwestycyjnej, którą posiada jako składnik aktywów objęty prawem do użytkowania.**

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

85. Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka stosowała niniejszy standard w okresie rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2005 r., ujawnia ten fakt.
- 85 A MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanym w 2007 r.) zmieniono terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 62. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie. Jeżeli jednostka stosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 85B Zmieniono paragrafy 8, 9, 48, 53, 54 i 57, usunięto paragraf 22 oraz na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. dodano paragrafy 53 A i 53B. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie. Jednostka może stosować te zmiany w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnych w trakcie budowy począwszy od jakiegokolwiek daty przed dniem 1 stycznia 2009 r. pod warunkiem że na tę datę wyceniła wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnych w trakcie budowy. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt i stosuje jednocześnie odnośne zmiany wprowadzone do paragrafów 5 i 81E MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.
- 85C Na podstawie MSSF 13 wydanego w maju 2011 r. zmieniono definicję wartości godziwej w paragrafie 5, zmieniono paragrafy 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 i 85B oraz usunięto paragrafy 36–39, 42–47, 49, 51 i 75 pkt d). Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.
- 85D Na podstawie dokumentu *Annual Improvements Cycle 2011–2013* opublikowanego w grudniu 2013 r. dodano nagłówki przed paragrafem 6 i po paragrafie 84 oraz dodano paragrafy 14 A i 84 A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 lipca 2014 r. lub po tej dacie. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- 85E Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami* wydanego w maju 2014 r. zmieniono paragrafy 3 pkt b), 9, 67 i 70. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

- 85F W MSSF 16 wydanym w styczniu 2016 r. zmieniono zakres MSR 40 poprzez zdefiniowanie nieruchomości inwestycyjnej w taki sposób, że obejmuje ona zarówno nieruchomości inwestycyjne objęte prawem własności, jak i nieruchomości posiadane przez leasingobiorcę jako składnik aktywów objęty prawem do użytkowania. Na podstawie MSSF 16 zmieniono paragrafy 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53 A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 i 78, dodano paragrafy 19 A, 29 A, 40 A i 84B i dotyczący go nagłówek oraz usunięto paragrafy 3, 6, 25, 26 i 34. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.

WYCOFANIE MSR 40 (2000 R.)

86. Niniejszy standard zastępuje MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* (wydany w 2000 r.).
-