

INTERPRETACJA KIMSF 4**Ustalenie, czy umowa zawiera leasing**

ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowanego w 2003 r.)
- MSR 17 *Leasing* (zaktualizowanego w 2003 r.)
- MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowanego w 2004 r.)

WPROWADZENIE

- 1 Jednostka może zawrzeć umowę dotyczącą transakcji lub serii powiązanych transakcji, które nie mają prawnej formy leasingu, ale przekazują prawo do użytkowania składnika aktywów (np. składnika rzeczowych aktywów trwałych) w zamian za zapłatę lub serię płatności. Przykłady umów, w ramach których jednostka (dostawca) może przekazywać innej jednostce (nabywcy) takie prawo do użytkowania składnika aktywów, często wraz z powiązanymi usługami, obejmują:
 - umowy dotyczące zlecenia zadań do realizacji poza jednostką (np. zlecenie przetwarzania danych jednostki),
 - umowy zawierane w przemyśle telekomunikacyjnym, kiedy dostawcy przepustowości sieci zawierają umowy w celu przekazania nabywcom prawa do tej przepustowości,
 - umowy typu *takeorpay* oraz podobne umowy, w których nabywcy muszą dokonać ustalonych płatności niezależnie od tego, czy odbierają dostawę wynikających z umowy produktów lub usług (np. umowa *takeorpay* dotycząca nabycia zasadniczo całej produkcji wytworzonej przez generator energii elektrycznej dostawcy).
- 2 Niniejsza interpretacja zawiera wytyczne pomocne przy ustaleniu, czy tego rodzaju umowy są umowami leasingu bądź umowami, które zawierają leasing, który rozlicza się zgodnie z MSR 17. Interpretacja nie dostarcza wytycznych służących ustaleniu, w jaki sposób tego rodzaju leasing należy zaklasyfikować zgodnie z tym standardem.
- 3 W przypadku niektórych umów podstawowy składnik aktywów będący przedmiotem leasingu jest częścią większego aktywa. Niniejsza interpretacja nie rozstrzyga, w jaki sposób ustalić, kiedy część większego aktywa jest w istocie podstawowym składnikiem aktywów dla celów zastosowania MSR 17. Niemniej jednak umowa, w której podstawowy składnik aktywów stanowiłby jednostkowy składnik aktywów w myśl MSR 16 lub MSR 38, jest objęta postanowieniami niniejszej interpretacji.

ZAKRES

- 4 Niniejsza interpretacja nie dotyczy umów: które są leasingiem lub zawierają leasing, który został wyłączony z zakresu MSR 17

PROBLEM

- 5 Kwestie będące przedmiotem niniejszej interpretacji są następujące:
 - a) w jaki sposób ustalić, czy umowa jest umową leasingu, czy zawiera leasing, zgodnie z definicją w MSR 17;
 - b) kiedy należy dokonać oceny lub ponownej oceny tego, czy umowa jest umową leasingu bądź zawiera leasing; oraz
 - c) jeżeli umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing, w jaki sposób płatności z tytułu leasingu należy oddzielić od płatności z tytułu innych elementów umowy.

UZGODNIONE STANOWISKO

Ustalenie, czy umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing

- 6 Ustalenie, czy umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing, dokonuje się w oparciu o istotę umowy i wymaga to oceny, czy:
 - a) wywiązanie się z umowy zależy od korzystania z określonego aktywa lub aktywów (składnik aktywów); oraz

- b) umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów.

Wywiązanie się z umowy zależy od korzystania z określonego składnika aktywów

- 7 Mimo iż określony składnik aktywów może być wyraźnie wymieniony w umowie, nie stanowi on przedmiotu leasingu, jeżeli wywiązanie się z umowy nie jest uzależnione od korzystania z tego składnika aktywów. Jeśli na przykład dostawca jest zobowiązany do dostarczenia określonej ilości towarów lub usług i posiada prawo i zdolność dostarczenia tych towarów lub usług przy wykorzystaniu innych aktywów niewymienionych w umowie, wówczas wywiązanie się z umowy nie jest uzależnione od określonego składnika aktywów i umowa nie zawiera leasingu. Zobowiązanie gwarancyjne, które zezwala bądź wymaga zastąpienia danego niedziałającego należycie składnika aktywów przez te same lub analogiczne aktywa, nie wyklucza potraktowania jako leasingu. Ponadto przepisy umowne (warunkowe lub inne) zezwalające lub wymagające od dostawcy zastąpienia innych aktywów z dowolnej przyczyny na określoną datę lub po niej nie wykluczają potraktowania jako leasingu przed datą dokonania zastąpienia.
- 8 Składnik aktywów został określony nie wprost, jeżeli na przykład dostawca posiada lub przekazuje w leasing tylko jeden składnik aktywów, za pomocą którego może wypełnić zobowiązanie i wypełnienie przez dostawcę zobowiązania z wykorzystaniem alternatywnych aktywów jest nieopłacalne lub niewykonalne w praktyce.

Umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów

- 9 Umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów, jeśli umowa przekazuje kupującemu (leasingobiorcy) prawo do sprawowania kontroli nad użytkowaniem danego składnika aktywów. Prawo do sprawowania kontroli nad danym składnikiem aktywów jest przekazane, jeśli został spełniony jeden z następujących warunków:
- a) nabywca ma zdolność lub prawo do posługiwania się składnikiem aktywów lub pokierowania innymi, aby posługiwali się składnikiem aktywów w ustalony przez niego sposób, jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika aktywów;
- b) nabywca ma zdolność lub prawo do sprawowania kontroli nad fizycznym dostępem do danego składnika aktywów, jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika aktywów;
- c) fakty i okoliczności wskazują na mało prawdopodobne, że jedna lub więcej stron, innych niż nabywca, przejmą więcej aniżeli nieznaczną część produkcji lub innych pożytków, które zostaną wyprodukowane lub wytworzone przez dany składnik aktywów w czasie trwania umowy, i cena, jaką nabywca zapłaci za produkcję, nie została umownie ustalona w przeliczeniu na jednostkę produkcyjną ani nie odpowiada bieżącej cenie rynkowej ustalonej w przeliczeniu na jednostkę produkcyjną na dzień dostarczenia produkcji.

Ocena lub ponowna ocena tego, czy umowa jest leasingiem lub czy zawiera leasing

- 10 Ocenę tego, czy umowa zawiera leasing, należy przeprowadzić w momencie rozpoczęcia umowy, którym jest wcześniejsza z dat: data umowy lub data zobowiązania się przez strony umowy do przestrzegania jej najważniejszych postanowień przy uwzględnieniu wszystkich faktów i okoliczności. Ponowną ocenę tego, czy umowa zawiera leasing, po rozpoczęciu umowy należy przeprowadzić tylko wtedy, gdy został spełniony jeden z następujących warunków:
- a) następuje zmiana warunków umownych, chyba że zmiana ma tylko charakter odnowienia lub przedłużenia obowiązywania umowy;
- b) wykorzystywana jest opcja odnowienia umowy lub strony umowy ustalają przedłużenie obowiązywania umowy, chyba że warunki odnowienia lub przedłużenia umowy były od początku określone w warunkach leasingu zgodnie z paragrafem 4 MSR 17. Odnowienie lub przedłużenie umowy, które nie wiąże się z modyfikacją żadnego z warunków pierwotnej umowy przed zakończeniem okresu jej obowiązywania, ocenia się zgodnie z paragrafami 6–9 tylko w odniesieniu do okresu, którego dotyczy odnowienie lub przedłużenie;
- c) następuje zmiana w określeniu, czy spełnienie jest zależne od określonego składnika aktywów;
- d) następuje znacząca zmiana składnika aktywów, na przykład znacząca fizyczna zmiana rzeczowych aktywów trwałych.
- 11 Ponowna ocena umowy powinna opierać się na faktach i okolicznościach występujących na dzień przeprowadzenia ponownej oceny, z uwzględnieniem pozostałego okresu umowy. Zmiana wartości szacunkowych (na przykład szacowanej kwoty produkcji, która ma zostać dostarczona nabywcy lub innym potencjalnym nabywcom) nie powinna prowadzić do ponownej oceny. Jeżeli dokonano ponownej oceny umowy i ustalono, że zawiera ona leasing (lub też, że go nie zawiera), stosuje się rachunkowość leasingu (lub zaprzestaje jej stosowania) od:
- a) w przypadku paragrafu 10 a), c) lub d), od momentu wystąpienia zmiany okoliczności prowadzących do ponownej oceny;

- b) w przypadku paragrafu 10 b), od rozpoczęcia okresu odnowienia lub przedłużenia.

Oddzielenie płatności leasingowych od innych płatności

- 12 Jeżeli umowa zawiera leasing, strony umowy stosują wymogi MSR 17 w odniesieniu do leasingowego elementu umowy, chyba że są wyłączone z tych wymogów zgodnie z ustępem 2 MSR 17. Zatem jeżeli umowa zawiera leasing, klasyfikuje się go jako leasing finansowy lub jako leasing operacyjny zgodnie z paragrafami 7–19 MSR 17. Inne elementy umowy nieobjęte zakresem MSR 17 rozlicza się zgodnie z innymi standardami.
- 13 Na potrzeby zastosowania wymogów MSR 17 płatności oraz inne formy zapłaty wymagane umową przyporządkowuje się w momencie rozpoczęcia umowy lub przy ponownej jej ocenie do leasingu oraz do innych elementów umowy w oparciu o ich względne wartości godziwe. Minimalne opłaty leasingowe, zgodnie z tym jak definiuje je paragraf 4 MSR 17, zawierają tylko płatności z tytułu leasingu (tj. z tytułu prawa do użytkowania składnika aktywów) i wyłączają płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie (np. z tytułu usług i kosztów produkcji).
- 14 W niektórych przypadkach oddzielenie płatności z tytułu leasingu od płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie wymaga od nabywcy zastosowania technik szacunkowych. Na przykład nabywca może oszacować płatności z tytułu leasingu, biorąc za punkt odniesienia umowę leasingu dotyczącą porównywalnego składnika aktywów, która nie zawiera innych elementów, lub też może oszacować płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie poprzez odniesienie do porównywalnych umów, a następnie odjąć te płatności od łącznych płatności w związku z umową.
- 15 Jeżeli nabywca stwierdzi, że oddzielenie płatności jest niewykonalne w praktyce, wówczas:
- a) w przypadku leasingu finansowego, ujmuje on składnik aktywów i zobowiązanie w kwocie równej wartości godziwej odnośnego składnika aktywów, który został zidentyfikowany w paragrafie 7 i 8 jako przedmiot leasingu. Następnie zmniejsza się zobowiązanie w miarę dokonywanych płatności oraz ujmuje się przypisane koszty finansowe z tytułu zobowiązania, stosując w tym celu krańcową stopę procentową właściwą dla pożyczek nabywcy⁽¹⁾;
 - b) w przypadku leasingu operacyjnego traktuje on wszystkie płatności z tytułu umowy jako płatności leasingowe w celu spełnienia wymogów MSR 17 dotyczących ujawniania informacji, ale
 - (i) ujawnia te płatności odrębnie od minimalnych opłat leasingowych wynikających z innych umów, które nie obejmują płatności z tytułu elementów nieleasingowych; oraz
 - (ii) stwierdza, że ujawnione płatności także obejmują płatności z tytułu nieleasingowych elementów umowy.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 16 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się jej wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2006 r., fakt ten ujawnia.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 17 MSR 8 określa, w jaki sposób jednostka powinna stosować zmianę zasad (polityki) rachunkowości powstałą w wyniku początkowego zastosowania interpretacji. Jednostka nie jest zobowiązana do przestrzegania tych wymogów, stosując niniejszą interpretację po raz pierwszy. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, stosuje wówczas paragrafy 6–9 interpretacji w odniesieniu do umów istniejących na początku najwcześniejszego okresu, za który sporządzono porównawcze informacje zgodnie z MSSF, na podstawie faktów i okoliczności istniejących na początku tego okresu.

⁽¹⁾ Tj. krańcową stopę procentową leasingobiorcy, zdefiniowaną w paragrafie 4 MSR 17.