

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “CONTRACTE DE LEASING”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei ~~lori~~ 2013/34/UE și IAS 17 “Contracte de leasing”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a operațiunilor de leasing și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare ale locatarilor și locatorilor.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor contractelor de leasing, cu excepția:

1) contractelor de leasing privind explorarea și/sau exploatarea resurselor minerale (SNC “Imobilizări necorporale și corporale”);

2) contracte de licență pentru brevete, drepturi de autor și drepturi conexe (SNC “Imobilizări necorporale și corporale”).

4. Prezentul standard nu reglementează modul de evaluare a:

1) investițiilor imobiliare deținute de locatari (SNC ~~“Investiții imobiliare”~~ “Imobilizări necorporale și corporale”);

2) investițiilor imobiliare transmise de către locatori în leasing operațional (SNC ~~“Imobilizări necorporale și corporale”~~ “Investiții imobiliare”);

3) activelor biologice primite de locatari în leasing financiar și activelor biologice transmise de către locatori în leasing operațional (SNC “Particularitățile contabilității în agricultură”).

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Contract de leasing – contract potrivit căruia locatorul cedează locatarului, contra unei plăți sau serii de plăți, dreptul de utilizare a activului pentru o perioadă convenită de timp. În sensul prezentului standard noțiunea de leasing cuprinde de asemenea arenda, locațiunea (închirierea).

Contract de leasing financiar – contract de leasing în care partea preponderentă din riscurile și beneficiile aferente deținerii activului transmis în leasing trece de la locator la locatar.

Contract de leasing operațional – orice contract de leasing care nu reprezintă contract de leasing financiar.

Chirie contingentă – o parte din plățile de leasing care nu se fixează în contractul de leasing în mărime valorică determinată, ci se stabilește în baza altor indicatori (de exemplu, un procent din volumul lor).

Durată de funcționare economică:

1) perioada de timp în decursul căreia activul este utilizabil de către unul sau mai mulți utilizatori, sau

2) cantitatea unităților de produse/servicii care se prevede să se obțină din utilizarea activului de către unul sau mai mulți utilizatori.

Durată de funcționare utilă – durata estimată (probabilă) de utilizare a activului care rămâne de la începutul termenului de leasing, dar nu se limitează la acest termen, în decursul căreia entitatea așteaptă obținerea beneficiilor din utilizarea activului.

Început al termenului de leasing – data la care se efectuează primirea-predarea activelor în leasing.

Plăți minime de leasing – plăți (rate) efectuate de către locatar pe durata contractului de leasing, care cuprind: principalul (valoarea rambursabilă a activului transmis în leasing), dobânda de leasing, valoarea reziduală garantată. În plățile minime de leasing nu se includ: chiria contingentă, impozite, plăți de asigurare, cheltuieli de reparație, de întreținere și alte cheltuieli aferente activului transmis în leasing, valoarea reziduală negarantată.

Principalul (valoare rambursabilă) – valoarea activului transmis în leasing care urmează a fi rambursată locatorului pe parcursul termenului de leasing și nu include dobânda de leasing.

Valoare justă – suma cu care activul ar putea fi schimbat benevol în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

Valoare reziduală garantată – o parte din valoarea reziduală a activului transmis în leasing, recuperarea căreia este garantată locatorului.

Clasificarea contractelor de leasing

6. În funcție de gradul de repartizare între locator și locatar a riscurilor și beneficiilor aferente deținerii activelor transmise în leasing, se delimitează două tipuri de leasing: financiar și operațional.

7. Tipul leasingului se stabilește la începutul termenului de leasing în baza condițiilor contractuale și trebuie să fie identic pentru locatar și locator. La clasificarea contractului de leasing este necesar a asigura prioritatea conținutului asupra formei, adică a lua în considerare mai curând esența economică a contractului, decât forma lui juridică.

8. Contractul de leasing financiar prevede respectarea cel puțin a uneia din următoarele condiții:

1) la expirarea termenului de leasing dreptul de proprietate asupra activului transmis în leasing trece la locatar;

Exemplul 1. Entitatea "A" a procurat un activ și l-a transmis în leasing entității "B" pe 4 ani. Conform condițiilor contractuale la sfârșitul termenului de leasing locatorul va transfera locatorului dreptul de proprietate asupra activului.

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar.

2) termenul contractului de leasing constituie cel puțin 75% din durata de funcționare economică a activului transmis în leasing;

Exemplul 2. Entitatea "A" a procurat un activ și l-a transmis în leasing entității "B" pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatarul va returna activul locatorului la sfârșitul termenului de leasing. Locatorul estimează durata de funcționare economică a activului la 5 ani.

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucât termenul contractului de leasing constituie 80% $[(4 \text{ ani} : 5 \text{ ani}) \times 100]$ din durata de funcționare economică a activului transmis în leasing.

3) suma plăților minime de leasing constituie cel puțin 90% din valoarea justă a activului transmis în leasing.

Exemplul 3. Entitatea "A" a procurat la începutul anului 201X un activ la valoarea justă de 800000 lei și l-a transmis în leasing entității "B" pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatarul este obligat să:

- achite la începutul termenului de leasing un avans în sumă de 30000 lei;
- efectueze la sfârșitul fiecărui din primii 3 ani plăți egale cu 252880 lei și la sfârșitul anului 201X+3 – plată de 252890 lei pentru achitarea valorii rambursabile a activului și dobânzii de leasing la o rată anuală de 15%;
- returneze locatorului la sfârșitul termenului de leasing activul la o valoare estimativă de 84000 lei.

Locatorul estimează durata de funcționare economică a activului la 6 ani.

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucât suma plăților minime de leasing constituie 1125530 lei (30000 lei + 252880 lei \times 3 ori + 252890 lei + 84000 lei) ceea ce depășește valoarea justă a activului.

9. În cazul în care contractul de leasing nu conține nici o condiție indicată în pct.8 din prezentul standard, contractul de leasing se consideră operațional.

10. Contractul de arendă a terenului agricol se consideră operațional.

11. Dacă locatorul și locatarul au convenit să modifice condițiile contractului de leasing în așa mod ca să se schimbe clasificarea efectuată anterior, atunci contractul revizuit este considerat în scopuri contabile un contract nou. Modificările estimărilor contabile (de exemplu, privind durata de funcționare economică, valoarea reziduală a activului transmis în leasing) sau modificările de circumstanțe (de exemplu, neîndeplinirea obligațiilor de către locatar) nu condiționează revizuirea clasificării leasingului în scopuri contabile.

Contabilitatea leasingului la locatar

Leasing financiar

12. Activul primit în leasing financiar se evaluează la cost de intrare care include:

1) principalul (valoarea rambursabilă a activului);

2) valoarea reziduală garantată;

3) costurile direct atribuibile primirii activului în leasing (de exemplu, costurile legate de încheierea contractului de leasing, de transport, de asigurare în drum, de pregătire a activului pentru utilizarea prestabilită), care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar.

13. Valoarea rambursabilă a activului și valoarea lui reziduală se indică în graficul plăților de leasing întocmit conform condițiilor contractuale. Primirea activului în leasing financiar se reflectă la cost de intrare ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și a datoriilor pe termen lung și scurt.

Exemplul 4. În conformitate cu condițiile exemplului 3, plățile de leasing se repartizează în principalul și dobânda în felul următor:

Tabelul 1

Graficul plăților de leasing

(în lei)

Data	Plăți de leasing			Soldul valorii activului
	Total	inclusiv		
		dobînda de leasing	principalul	
1	2	3	4	5
01.01.201X				800000
01.01.201X	30000		30000	770000
31.12.201X	252880	115500	137380	632620
31.12.201X+1	252880	94893	157987	474633
31.12.201X+2	252880	71195	181685	292948
31.12.201X+3	252890	43942	208948	84000*
Total	1041530	325530	716000	

* Valoarea reziduală garantată se va rambursa locatorului prin returnarea activului la expirarea termenului de leasing

În baza datelor din exemplul 3 și tabelul 1, la începutul termenului de leasing locatarul înregistrează:

- avansul acordat în sumă de 30000 lei – ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului;

- costul de intrare a activului primit în leasing în sumă de 800000 lei – ca majorare a imobilizărilor corporale concomitent cu majorare a cotei-părți curente a datoriilor pe termen lung în sumă de 167380 lei (30000 lei + 137380 lei) și majorare a datoriilor pe termen lung în sumă de 632620 lei (157987 lei + 181685 lei + 208948 lei + 84000 lei).

14. Prima de asigurare aferentă activului primit în leasing (cu excepția costului asigurării în drum), care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se atribuie la costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a obiectului respectiv. În cazul în care costurile de asigurare depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară la costuri și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatarului.

Exemplul 5. O entitatea a primit în anul 201X în leasing financiar un utilaj tehnologic și a suportat următoarele costuri:

- aferente serviciilor de transportare a utilajului, prestate de o entitate terță în sumă de 6000 lei;

- prima de asigurare anuală în sumă de 30000 lei plătită în luna noiembrie a perioadei de gestiune.

Costurile menționate nu depășesc pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile.

În baza datelor din exemplu, locatarul în anul 201X contabilizează:

- costurile de transport în sumă de 6000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și datoriilor curente;

- prima de asigurare în sumă de 30000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

15. La primirea activului în leasing financiar locatarul determină plățile minime de leasing și stabilește:

1) durata de funcționare utilă a activului, care nu poate depăși termenul contractului de leasing;

2) metoda de calculare a amortizării activului.

16. Plățile de leasing financiar care se efectuează de locatar în decursul termenului de leasing includ:

1) părțile principalului (reducerea valorii rambursabile a activului primit în leasing); și

2) dobânzile de leasing.

17. Plățile aferente valorii rambursabile a activului primit în leasing se contabilizează pe măsura survenirii termenelor de plată ca diminuare a cotei-părți curente a datoriilor pe termen lung și majorare a datoriilor curente.

18. Dobânda de leasing se calculează în decursul termenului de leasing pe măsura survenirii termenelor de plată prin metodă prevăzută în contractul de leasing și se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează conform SNC “Costurile îndatorării”.

19. Locatarul înregistrează chiria contingentă în baza contabilității de angajamente ca cheltuieli curente ale perioadei, în care acestea au fost suportate.

Exemplul 6. În conformitate cu condițiile contractuale, locatarul care a primit în leasing financiar o încăpere cu destinație comercială, este obligat să efectueze la sfârșitul fiecărei luni pe lângă ratele de leasing și achitarea chiriei contingente în mărime de 3% din veniturile din vânzări lunare. În prima lună a termenului de leasing locatarul nu a constatat venituri din vânzări, iar în a doua lună vânzările au constituit 57800 lei.

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează la sfârșitul celei de-a doua luni cheltuieli aferente chiriei contingente în sumă de 1734 lei ($57800 \text{ lei} \times 0,03$) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

20. Durata de funcționare utilă a activului se stabilește de locatar la începutul termenului de leasing. Dacă conform condițiilor contractuale nu se prevede că la expirarea termenului de leasing dreptul de proprietate asupra activului trece la locatar, durata de funcționare utilă a

activului va fi egală cu cel mai mic termen dintre termenul contractului de leasing și durata de funcționare utilă stabilită pentru activele similare proprii.

21. Amortizarea activului primit în leasing se calculează de către locatar în fiecare perioadă de gestiune conform SNC “Imobilizări necorporale și corporale” prin metoda acceptată în politicile contabile pentru activele proprii similare. Amortizarea calculată se înregistrează în fiecare perioadă de gestiune ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului primit în leasing.

***Exemplul 7.** În baza datelor din exemplul 3 și 4 să presupunem că locatarul utilizează activul primit în leasing în scopuri administrative și conform politicilor contabile calculează amortizarea activelor proprii similare prin metoda liniară.*

În acest caz locatarul va calcula amortizarea activului primit în leasing financiar în suma totală de 716000 lei (800000 lei – 84000 lei) în decursul termenului de leasing (4 ani). Amortizarea lunară în mărime de 14917 lei (716000 lei : 4 ani : 12 luni) se va înregistra ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și amortizării imobilizărilor corporale.

22. Deprecierea activelor primite în leasing se contabilizează în același mod ca și pentru activele similare proprii conform SNC “Deprecierea activelor”.

23. Costurile pentru întreținerea și reparația activelor primite în leasing, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activelor respective. Costurile ulterioare se capitalizează în același mod ca și pentru activele proprii similare în conformitate cu SNC “Imobilizări necorporale și corporale”.

24. Activul restituit de către locatar locatorului la expirarea contractului de leasing sau rezilierea acestuia înainte de termen se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor și imobilizărilor corporale.

***Exemplul 8.** O entitate a primit la începutul anului 201X în leasing financiar o încăpere comercială, pe 4 ani, valoarea rambursabilă fiind 600000 lei, achitată anual în părți egale. Valoarea reziduală estimativă a activului ce urmează a fi returnat locatorului la sfârșitul termenului de leasing este 20000 lei. Conform politicilor contabile locatarul calculează amortizarea activelor proprii similare prin metoda liniară. Activul primit în leasing a fost restituit locatorului la sfârșitul anului 201X+2 (cu un an înainte de termen).*

În baza datelor din exemplu, locatarul în anul 201X+2 la restituirea activului contabilizează:

- suma amortizării acumulate de 450000 lei (600000 lei : 4 ani × 3 ani) – ca diminuare concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale;
- cota neachitată a principalului în sumă de 170000 lei (600000 lei + 20000 lei – 450000 lei) – ca micșorare concomitentă a datoriilor și imobilizărilor corporale.

25. Exemplul privind modul de contabilizare a leasingului financiar este prezentat în anexa 1.

Leasing operațional

26. Activele primite în leasing operațional se reflectă de către locatar în conturile extrabilanțiere la valoarea convenită de părți în contractul de leasing.

27. Costurile direct atribuibile intrării (restituirii) activului primit în leasing și costurile de întreținere, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului respectiv. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea în limita termenului de leasing la costuri și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

28. Plățile de leasing stabilite în contractul de leasing se atribuie la costuri și/sau cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului primit în leasing

conform contabilității de angajamente pe o bază sistematică care reflectă obținerea beneficiilor din utilizarea activului pe durata termenului de leasing.

Exemplul 9. O entitate a primit în leasing operațional un echipament tehnologic destinat fabricării produselor pe o perioadă de 18 luni. Conform contractului încheiat locatarul achită la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 54000 lei pentru folosirea echipamentului în următoarele 3 luni. Conform politicilor contabile ale locatarului, plățile pentru echipamentul tehnologic primit în leasing operațional efectuate în mărimea stabilită în contract se repartizează pe perioade în părți egale.

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează plățile efectuate la începutul fiecărui trimestru ca majorare a avansurilor acordate și diminuare a numerarului. La sfârșitul fiecărei luni locatarul contabilizează majorarea costurilor de producție în mărime de 18000 lei (54000 lei : 3 luni) și majorarea datoriilor curente. Ulterior locatarul efectuează compensarea reciprocă a avansurilor acordate și a datoriilor curente.

29. Costurile aferente reparației activului primit în leasing, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează potrivit politicilor contabile ale acestuia:

1) ca cheltuieli curente sau anticipate – dacă reparația se efectuează în antrepriză sau în regie proprie la locul utilizării activului;

2) ca costuri ale activității auxiliare – dacă reparația se efectuează în regie proprie de subdiviziunea de reparație a locatarului.

30. Activele utilizabile (de exemplu, piesele de schimb și alte materiale) obținute în urma reparației activului primit în leasing și care nu urmează a fi restituite locatorului, se evaluează la valoarea realizabilă netă și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare) sau majorare a veniturilor curente.

31. Costurile de reparație suportate de locatar, care potrivit SNC “Imobilizări necorporale și corporale” nu se capitalizează, se contabilizează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului primit în leasing și diminuare a cheltuielilor anticipate curente (costurilor activităților auxiliare).

[Pct.31 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

32. Costurile de reparație suportate de locatar, care potrivit SNC “Imobilizări necorporale și corporale” se capitalizează, se înregistrează ca un obiect de evidență distinct al imobilizărilor corporale și, totodată ca diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare). Amortizarea acestui obiect se calculează pe perioada cea mai mică dintre termenul contractului de leasing și durata de funcționare utilă a activului primit în leasing și se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și amortizării imobilizărilor corporale.

33. Efectuarea de către locatar a reparației activului primit în leasing pe seama diminuării plăților de leasing se contabilizează ca prestare de servicii (executare de lucrări). În acest caz costul efectiv al lucrărilor de reparație acceptate de către locator se decontează la cheltuieli curente concomitent cu diminuarea cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare). Valoarea de vânzare a lucrărilor de reparație predate locatorului se reflectă ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente. Ulterior se efectuează trecerea în cont (compensarea reciprocă) a creanțelor și datoriilor curente.

Exemplul 10. O entitate a primit în anul 201X în leasing operațional pe 3 ani o clădire cu destinație administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparație a clădirii în scopul menținerii obiectului în stare funcțională. Costul efectiv al reparației a constituit 360000 lei. Conform contractului încheiat locatorul acceptă ca costul reparației în mărime de până la 240000 lei să fie compensat din contul plăților de leasing care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni în sumă de 60000 lei. Respectiv, costul reparației, ce depășește limita stabilită în contract, urmează să fie suportat de către locatar. Potrivit politicilor contabile ale acestuia, costurile aferente reparației curente a activelor primite în leasing se înregistrează ca cheltuieli anticipate și se atribuie uniform la cheltuieli curente în termen de un an.

În baza datelor din exemplu, locatarul în anul 201X+1 contabilizează costurile efective aferente lucrărilor de reparație a activelor primite în leasing în sumă totală de 360000 lei – ca

majorare a cheltuielilor anticipate concomitent cu majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor corporale și diminuarea activelor utilizate.

La acceptarea serviciilor de reparație de către locator, locatarul contabilizează:

- costul reparației în sumă de 240000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a cheltuielilor anticipate;

- venit din prestarea serviciilor de reparație în sumă de 240000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și veniturilor din vânzări.

La sfârșitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare, locatarul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

Costurile reparației în mărime de 120000 lei (360000 lei – 240000 lei), suportate de locatar, vor fi înregistrate lunar în decursul anului în sumă de 10000 lei (120000 lei : 12 luni) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a cheltuielilor anticipate.

34. Exemplul privind modul de contabilizare a leasingului operațional este prezentat în anexa 2.

Contabilitatea leasingului la locator

Leasing financiar

35. Locatorul înregistrează transmiterea activului în leasing financiar ca ieșire a obiectului corespunzător. În acest scop la începutul termenului de leasing se contabilizează:

- 1) decontarea amortizării și pierderilor din depreciere acumulate până la transmiterea activului în leasing financiar (dacă acestea există);

- 2) majorarea concomitentă a creanțelor și veniturilor anticipate la suma valorii rambursabile și reziduale garantate a activului transmis în leasing financiar;

- 3) majorarea cheltuielilor anticipate și diminuarea valorii contabile a activului transmis în leasing financiar.

Exemplul 11. O entitate a transmis în anul 201X în leasing financiar o clădire cu valoarea contabilă de 750000 lei, amortizarea acumulată fiind 225000 lei. Conform contractului valoarea rambursabilă a clădirii alcătuiește 790000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul la începutul termenului de leasing contabilizează:

- diminuarea concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale în sumă de 225000 lei;

- majorarea concomitentă a creanțelor și a veniturilor anticipate în sumă de 790000 lei;

- majorare a cheltuielilor anticipate și diminuarea valorii imobilizărilor corporale în sumă de 750000 lei.

36. În bilanțul locatorului creanțele, veniturile și cheltuielile anticipate aferente operațiunilor de leasing financiar se divizează în cele pe termen lung și curente.

37. Costurile directe inițiale, aferente negocierii și încheierii contractului de leasing financiar (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condițiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea în limita termenului contractului de leasing la costuri și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

38. Creanțele pe termen lung înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se diminuează treptat, concomitent cu majorarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung. Pe măsura survenirii termenelor de plată, locatorul înregistrează majorarea creanțelor curente și diminuare a cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung.

39. Veniturile și cheltuielile anticipate înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se trec la venituri și, respectiv, cheltuieli curente treptat (pe părți) pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing.

Exemplul 12. Utilizând datele din exemplul 11 să presupunem că clădirea este transmisă în leasing financiar pe 4 ani, plățile de leasing aferente principalului fiind achitate la finele fiecărui semestru în părți egale.

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:

anual:

- majorarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung și diminuarea creanțelor pe termen lung în sumă de 197500 lei (790000 lei : 4 ani).

semestrial:

- majorarea creanțelor curente și diminuarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung în sumă de 98750 lei (197500 lei : 2 semestre);

- diminuarea veniturilor anticipate și majorarea veniturilor curente în sumă de 98750 lei (790000 lei : 4 ani : 2 semestre);

- majorarea cheltuielilor curente și diminuarea cheltuielilor anticipate în sumă de 93750 lei (750000 lei : 4 ani : 2 semestre).

40. Dobînda de leasing se calculează pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing financiar și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Exemplul 13. În conformitate cu condițiile contractuale, suma dobînzii pe durata contractului de leasing financiar este de 135000 lei. Dobînda se achită trimestrial, prima rată aferentă dobînzii fiind de 18250 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul, la expirarea primelor trei luni din termenul de leasing, contabilizează calcularea dobînzii de leasing în sumă de 18250 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

41. Activul primit (returnat) de la locatar la expirarea termenului de leasing financiar se evaluează la valoarea reziduală garantată și/sau negarantată și se înregistrează ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate.

Exemplul 14. O entitate-locator, la expirarea termenului de leasing financiar, în conformitate cu condițiile contractuale, primește activul de la locatar. Valoarea reziduală estimativă acceptată de părți la încheierea contractului de leasing este de 84000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul înregistrează intrarea acestui obiect ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate în sumă de 84000 lei.

42. Activul primit (returnat) de la locatar la rezilierea contractului de leasing financiar înainte de termen se evaluează la suma cheltuielilor anticipate aferente activului, care nu au fost trecute la cheltuieli curente. La restituirea activului înainte de expirare a termenului de leasing, în contabilitatea locatorului se înregistrează:

- 1) intrarea activului – ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate;

- 2) diminuarea concomitentă a veniturilor anticipate și creanțelor pe termen lung sau curente.

Exemplul 15. Entitatea "A" a transmis la începutul anului 201X un utilaj de producție, cu valoarea contabilă de 270000 lei, în leasing financiar entității "B" pe 3 ani. Valoarea rambursabilă a activului (principalul) constituie 300000 lei și se achită anual în părți egale. Locatarul se obligă la sfîrșitul termenului de leasing să returneze locatorului activul la valoarea reziduală estimativă de 30000 lei. Activul transmis în leasing a fost returnat de locatar la sfîrșitul anului 201X+1 (cu un an înainte de termen).

În baza datelor din exemplu, locatorul la sfîrșitul anului 201X+1 contabilizează:

- intrarea activului în sumă de 110000 lei [(270000 lei – 30000 lei) : 3 ani + 30000 lei] – ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate;

- diminuarea concomitentă în sumă de 130000 lei (300000 lei : 3 ani + 30000 lei) a veniturilor anticipate și creanțelor.

Leasing operațional

43. Activele transmise în leasing operațional se reflectă în bilanțul locatorului.

44. Costurile directe inițiale, aferente nemijlocit negocierii și încheierii contractului de leasing operațional (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condițiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară în limita termenului de leasing la costuri și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

45. Plățile de leasing operațional primite sau de primit conform condițiilor contractuale se recunosc ca venituri curente pe durata termenului de leasing conform contabilității de angajamente pe o bază sistematică prevăzută în politicile contabile ale locatorului.

Exemplul 16. *O entitate a transmis în leasing operațional un echipament tehnologic pe o perioadă de 18 luni. Potrivit contractului încheiat locatorul primește la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 54000 lei pentru folosirea de către locatar al echipamentului în următoarele 3 luni. Conform politicilor contabile ale locatorului, veniturile din transmiterea activelor în leasing operațional se recunosc în părți egale pe durata termenului de leasing.*

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:

la începutul fiecărui trimestru:

- avansurile încasate în sumă de 54000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor curente;

lunar:

- veniturile din leasing operațional recunoscute în sumă de 18000 lei (54000 lei : 3 luni) – ca majorare a creanțelor și veniturilor curente;

- diminuarea concomitentă în sumă de 18000 lei a datoriilor și a creanțelor curente.

46. Amortizarea activelor transmise în leasing operațional se calculează de locator în conformitate cu cerințele SNC “Imobilizări necorporale și corporale” prin metoda acceptată în politicile contabile. Amortizarea calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a amortizării imobilizărilor corporale.

47. Deprecierea activelor transmise în leasing operațional se contabilizează conform SNC “Deprecierea activelor”.

48. Costurile ulterioare aferente reparației și restabilirii activelor transmise în leasing operațional suportate de către locator, se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează în modul prevăzut de SNC “Imobilizări necorporale și corporale”.

49. Costurile aferente reparației activelor transmise în leasing operațional efectuate de către locatar din contul plăților de leasing, se înregistrează la locator ca primirea serviciilor de reparație. În acest caz valoarea serviciilor primite se reflectă ca majorare a cheltuielilor curente sau imobilizărilor corporale (în cazul capitalizării) și concomitent cu majorarea datoriilor curente. Ulterior se efectuează compensarea reciprocă a datoriilor și creanțelor curente.

Exemplul 17. *O entitate a transmis în leasing operațional pe 3 ani o clădire cu destinație administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparație a clădirii în scopul menținerii acesteia în stare funcțională. Costul efectiv al reparației a constituit 360000 lei. Conform contractului încheiat locatorul a acceptat ca costul reparației în mărime de până la 240000 să fie compensate din contul plăților de leasing care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni în sumă de 60000 lei. Respectiv, costul reparației, ce depășește limita stabilită în contract, este suportat de către locatar.*

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează valoarea serviciilor de reparație acceptate în mărime de 240000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

La sfârșitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare locatorul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60000 lei a datoriilor și creanțelor curente.

50. Costurile aferente returnării activelor transmise în leasing suportate de către locator, se înregistrează ca cheltuieli curente și/sau anticipate, în funcție de pragul de semnificație prestabilit în politicile contabile.

Prezentarea informațiilor

51. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații ~~În situațiile financiare ale locatarului se prezintă cel puțin următoarele informații aferente:~~

la locatar:

- 1) privind leasingul ~~ui~~ financiar:
 - a) ~~valoarea contabilă a activelor primite în leasing la finele perioadei de gestiune;~~
 - b) ~~mărimea datoriilor de leasing curente și pe termen lung la finele perioadei de gestiune;~~
 - c) suma dobânzilor de leasing, constatate ca cheltuieli curente și/sau capitalizate în perioadă de gestiune;
 - d) ~~suma chiriilor contingente recunoscute ca cheltuieli curente;~~
 - e) ~~suma amortizării calculate și suma deprecierii activelor primite în leasing recunoscute în perioadă de gestiune;~~
 - f) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing inclusiv celor reziliate înainte de termen;
 - g) valoarea reziduală garantată locatorilor în conformitate cu contractele de leasing care sunt în vigoare la finele perioadei de gestiune.
- 2) privind leasingul ~~ui~~ operațional:
 - a) suma plăților de leasing constatate ca cheltuieli curente cu separarea plăților minime de leasing, ~~chiriilor contingente~~ și plăților de subînchiriere;
 - b) suma costurilor de reparație a activelor primite în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu și compensate din plățile de leasing;
 - e) ~~cheltuieli de returnare a activelor primite în leasing suportate din cont propriu;~~
 - d) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.

la locatar: 52. ~~În situațiile financiare ale locatorului se prezintă cel puțin următoarele informații aferente:~~

- 1) privind leasingul ~~ui~~ financiar:
 - a) ~~suma creanțelor de leasing la finele perioadei de gestiune;~~
 - b) veniturile și cheltuielile anticipate de leasing la începutul și finele perioadei de gestiune;
 - c) suma veniturilor și suma cheltuielilor anticipate de leasing decontate la venituri și respectiv, cheltuieli curente a perioadei de gestiune;
 - d) suma dobânzilor de leasing, constatate ca venituri curente;
 - e) ~~suma chiriilor contingente recunoscute ca venituri curente;~~
 - f) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.
- 2) privind leasingul ~~ui~~ operațional:
 - a) suma plăților de leasing ~~și chiriilor contingente~~ constatate ca venituri curente;
 - b) suma costurilor de reparație a activelor transmise în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu și compensate din plățile de leasing;
 - e) ~~cheltuieli de returnare a activelor transmise în leasing suportate din cont propriu;~~
 - d) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.

Prevederi tranzitorii

53. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare a standardului

54. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Exemplu de contabilizare a leasingului financiar

Date inițiale. La începutul anului 201X entitatea "A" a transmis în leasing financiar entității "B" un autoturism pe un termen de 3 ani. Conform contractului, după expirarea termenului de leasing, la 31.12.201X+2, autoturismul trece în proprietatea locatarului. Principalul (valoarea rambursabilă) a autoturismului constituie 297000 lei.

La începutul termenului de leasing locatarul achită un avans de 57000 lei din suma principalului, iar diferența o achită la finele fiecărui an de gestiune în părți egale. Rata anuală a dobânzii de leasing constituie 12%, iar dobânda se achită anual la finele perioadei de gestiune.

Amortizarea autoturismului se calculează conform metodei liniare, norma amortizării anuale fiind 12,5%. Autoturismul va fi folosit de către secția vânzări.

La primirea autoturismului în leasing locatarul a suportat următoarele cheltuieli:

- 1) servicii notariale în sumă de 600 lei;
- 2) prima de asigurare CASCO pentru anul 201X – 13200 lei;
- 3) prima de asigurare obligatorie pentru anul 201X – 820 lei;
- 4) cheltuieli legate de înregistrarea și punerea la evidență a autoturismului – 1720 lei.

Conform politicilor contabile ale locatarului cheltuielile menționate sunt considerate nesemnificative.

În baza datelor din exemplu, locatorul și locatarul contabilizează operațiunile economice în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Înregistrări contabile privind leasingul financiar

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Correspondența conturilor			
			la locator		la locatar	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Reflectarea avansului încasat (plătit) în contul achitării valorii rambursabile a autoturismului transmis (primit) în leasing	57000	Numerar	Avansuri primite	Avansuri acordate	Numerar
2.	Reflectarea valorii rambursabile a autoturismului transmis (primit) în leasing	297000	Creanțe pe termen lung	Venituri anticipate pe termen lung	Imobilizări corporale	Datorii pe termen lung
3.	Reflectarea valorii contabile a autoturismului transmis în leasing	297000	Cheltuieli anticipate pe termen lung	Imobilizări corporale	-	-
4.	Reflectarea serviciilor notariale	600	-	-	Imobilizări corporale	Datorii curente
5.	Reflectarea primei de asigurare CASCO	13200	-	-	Cheltuieli curente	Datorii curente
6.	Reflectarea primei de asigurare obligatorie	820	-	-	Cheltuieli curente	Datorii curente

7.	Reflectarea cheltuielilor legate de înregistrarea și punerea la evidență a autoturismului	1720	-	-	Imobilizări corporale	Datorii curente
8.	Reflectarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în primul an [57000 lei + ((297000 lei – 57000 lei) : 3 luni)]	137000	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Creanțe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung
	b) veniturilor anticipate pe termen lung	137000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	137000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-
9.	Calcularea sumei amortizării lunare a autoturismului primit în leasing [(297000 lei + 600 lei + 1720 lei) × 0,125 : 12 luni]	3118	-	-	Cheltuieli curente	Amortizarea imobilizărilor corporale
10.	Calcularea primei plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	137000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
11.	Trecerea la venituri curente a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	137000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
12.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente primului an	137000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
13.	Trecerea în cont a avansului încasat/achitat	57000	Avansuri primite	Creanțe curente	Datorii curente	Avansuri acordate
14.	Calcularea dobânzii de leasing, pentru primul an [(297000 lei – 57000 lei) × 0,12]	28800	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
15.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente primului an (137000 lei – 57000 lei)	80000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar

	b) dobânzii de leasing aferente primului an	28800	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
16.	Înregistrarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul doi [(297000 lei – 57000 lei) : 3 ani]	80000	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Creanțe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung
	b) veniturilor anticipate pe termen lung	80000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	80000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-
17.	Calcularea celei de-a doua plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
18.	Trecerea la venituri curente celei de-a doua părți a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
19.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului doi	80000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
20.	Calcularea dobânzii de leasing pentru anul doi [(297000 lei – 137000 lei) × 0,12]	19200	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
21.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente anului doi	80000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobânzii de leasing aferente anului doi	19200	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
22.	Înregistrarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul trei [(297000 lei – 57000 lei) : 3 ani]	80000	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Creanțe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung

	b) veniturilor anticipate pe termen lung	80000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	80000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-
23.	Calcularea celei de-a treia plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
24.	Trecerea la venituri curente celei de-a treia părți a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
25.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului trei	80000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
26.	Calcularea dobânzii de leasing, pentru anul trei $[(297000 \text{ lei} - 137000 \text{ lei} - 80000 \text{ lei}) \times 0,12]$	9600	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
27.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente anului trei	80000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobânzii de leasing aferente anului trei	9600	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar

Anexa 2

Exemplu de contabilizare a leasingului operațional

Date inițiale. La începutul anului 201X entitatea "A" a transmis entității "B" în leasing operațional pe un termen de 4 ani o clădire administrativă nou construită. Valoarea de intrare a clădirii constituie 8000000 lei, durata estimată de utilizare este de 40 ani.

Conform contractului de leasing, suma chiriei lunare este de 30000 lei. Contractul stipulează că la începutul termenului de leasing locatarul are dreptul să efectueze lucrări legate de transformări necesare și de reparație curentă a clădirii, costul cărora în limita de 300000 lei urmează a fi compensat din contul plăților de leasing. După efectuarea decontărilor reciproce ce țin de reparația clădirii, locatarul achită la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 90000 lei pentru folosirea clădirii în următoarele 3 luni. Politicile contabile ale locatorului și locatarului prevăd recunoașterea uniformă a cheltuielilor de reparație curentă a clădirilor în termen de un an.

Costul efectiv al lucrărilor de reparație care au fost efectuate de locatar în regie proprie a constituit 500000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul și locatarul contabilizează operațiunile economice în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Înregistrări contabile privind leasingul operațional

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Correspondența conturilor			
			la locator		la locatar	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Reflectarea transmiterii (primirii) clădirii în leasing	8000000	Imobilizări corporale transmise în leasing operațional	Imobilizări corporale aflate în exploatare	Imobilizări corporale primite în leasing operațional (cont extrabilanțier)	
2.	Calcularea sumei amortizării lunare a clădirii transmise în leasing (8000000 lei : 40 ani : 12 luni)	16667	Cheltuieli curente	Amortizarea imobilizărilor corporale	-	-
3.	Reflectarea cheltuielilor de reparație a clădirii primite în leasing	500000	-	-	Cheltuieli anticipate curente	Materiale, Datorii curente
4.	Reflectarea primirii (acordării) serviciilor de reparație a clădirii	300000	Cheltuieli anticipate curente	Datorii curente	Creanțe curente	Venituri curente
5.	Reflectarea costului serviciilor acordate de reparație a clădirii	300000	-	-	Costul vânzărilor	Cheltuieli anticipate curente
6.	Reflectarea decontării lunare a cheltuielilor anticipate aferente reparației clădirii:					
	a) la locator (300000 lei : 12 luni)	25000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente		
	b) la locatar [(500000 lei – 300000 lei) : 12 luni]	16667			Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente

7.	Reflectarea calculării lunare a plății de leasing în decursul a 10 luni	30000	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
8.	Reflectarea trecerii lunare în cont a costului serviciilor de reparație a clădirii pe seama plăților de leasing pentru primele 10 luni (300000 lei : 10 luni)	30000	Datorii curente	Creanțe curente	Datorii curente	Creanțe curente
9.	Reflectarea avansului încasat (acordat) la începutul fiecărui trimestru după expirarea a 10 luni de leasing (30000 lei × 3 luni)	90000	Numerar	Avansuri primite	Avansuri acordate	Numerar
10.	Reflectarea calculării lunare a plății de leasing după expirarea a 10 luni de leasing	30000	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
11.	Reflectarea trecerii lunare în cont a avansului încasat (acordat) la sfârșitul fiecărei luni	30000	Avansuri primite	Creanțe curente	Datorii curente	Avansuri acordate
12.	Reflectarea returnării clădirii la expirarea termenului de leasing	8000000	Imobilizări corporale aflate în exploatare	Imobilizări corporale transmise în leasing operațional		Imobilizări corporale primite în leasing operațional (cont extrabilanțier)