

## NOI MODIFICĂRI ADUSE REGLEMENTĂRII CONTABILE CU PRIVIRE LA CONTABILIZAREA ȘI RECUNOAȘTEREA ÎN RAPORTĂRILE FINANCIARE A CONTRACTELOR DE LEASING

CZU: 657.37:339.187.6

*MIHALCIUC Camelia Cătălina**Universitatea Ștefan cel Mare Suceava, Str. Universitatii nr. 13, Romania**E-mail: cameliam@seap.usv.ro*

**Summary:** Significant changes to the International Financial Reporting Standard IFRS 16 Leases have led to the introduction of some provisions in national accounting regulations regarding the accounting registration method for the assets consisting of the rights to use the support assets covered by the leasing contracts and also the support assets leased. These major changes brought by IFRS 16 refer to a new approach in defining the lease and also to the recognition and measurement of assets and liabilities generated by lease agreements to the lessee, all of which are presented and substantiated in the present work.

**Cuvinte cheie:** contract de leasing, IFRS 16, drept de utilizare a activelor-suport, raportări financiare.

**JEL Classifications:** M41

### Introducere

Ca rezultat al noilor schimbări majore produse de aplicarea începând cu 01.01.2019 a standardului de raportare financiară IFRS 16 Contracte de leasing, care stabilește reguli noi de recunoaștere și evaluare a contractelor de leasing, care vor genera modificări ale valorilor elementelor recunoscute și prezentate în raportările financiare, Reglementările contabile naționale conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, aduc modificări substanțiale Secțiunii 9.1. denumite “Active imobilizate și contracte de leasing”. Astfel, aceste prevederi prezintă principalele aspecte legate de modul de înregistrare contabilă a activelor reprezentând drepturile de utilizare a activelor-suport care fac obiectul contractelor de leasing, precum și a activelor-suport preluate în leasing, conturile specifice contractelor de leasing și funcțiunea contabilă a acestora. Față de vechile prevederi, apar noi conturi cu privire la activele luate în leasing, modificări cu privire la reflectarea în contabilitate și măsurile tranzitorii la sfârșitul exercițiului financiar. Toate aceste noi măsuri se aplică doar entităților care intră în aria de aplicare a Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) a emis Standardul Internațional de Raportare Financiară IFRS 16 “Contracte de leasing”, în ianuarie 2016, standard care a intrat în vigoare de la 1.01.2019, acesta înlocuind atât standardul internațional de contabilitate IAS 17 “Contracte de leasing”, cât și interpretările emise în perioada anterioară de organismul internațional în susținerea și clarificarea fostului IAS 17, respectiv SIC-15 “Leasing operațional-Stimulente”, SIC-27 “Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing” și IFRIC 4 “Determinarea măsurii în care un angajament conține un contract de leasing”. Modificările semnificative aduse de noul standard sunt prezentate în special pentru locatari, care vor avea la bază un model unic de reflectare în contabilitate a contractelor de leasing, fără a se mai face distincția la locatar între leasingul financiar și leasingul operațional, toate contractele de leasing fiind astfel recunoscute în situația poziției financiare (în bilanțul contabil), acest tratament generând astfel, modificări ale informațiilor prezentate în situațiile financiare ale locatarului, unde se va arăta o creștere a valorii activelor și datoriiilor. În ceea ce privește, cerințele cuprinse în IFRS 16, din perspectiva locatorilor, acestea nu suportă modificări, fiind similare cu cele din standardul IAS 17.

Schimbări majore intervin astfel, atât în noua definiție a leasingului, cu impact asupra contabilizării și raportării efectuate de locatar, care se concentrează mai mult pe cine controlează activul și poate schimba clasificarea contractelor ca leasing, deoarece este posibil ca unele contracte de leasing să nu mai corespundă definiției leasingului și invers, cât și în noul mod de contabilizare a operațiunilor de leasing și a impactului asupra raportării financiare. De asemenea IFRS 16 introduce și o serie de cerințe suplimentare în ceea ce privește informațiile de prezentat în legătură cu contractele de leasing. În baza principiului IFRS 16 un concept important este cel denumit drept de utilizare, și de asemenea faptul că un accent important revine prevalenței fondului economic al tranzacțiilor și evenimentelor asupra juridicului.

Prevederile standardului IFRS 16 se aplică tuturor societăților care raportează financiar potrivit IFRS - Standarde Internaționale de Raportare Financiară (societățile listate sau cele nelistate care au ales IFRS pentru contabilitatea consolidată, inclusiv a filialelor acestora) și de asemenea aproximativ tuturor contractelor de leasing, inclusiv contractelor de leasing pentru active aferente dreptului de utilizare din cadrul unui subcontract de leasing, cu anumite excepții prevăzute de standard (leasing privind explorarea minereurilor sau active biologice; angajamentele de concesiune a serviciilor; drepturi de proprietate intelectuală; drepturi de licență).

În România, entitățile care sunt obligate să raporteze local sub IFRS sunt instituțiile de credit, instituțiile financiare nebancare, societățile de asigurare și reasigurare, societățile de brokeraj, precum și companiile listate la Bursa de Valori București.

### **Sinteză privind obiectivul standardului IFRS 16 Contracte de leasing**

Principiile pentru recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea contractelor de leasing sunt vizate de IFRS 16, iar obiectivul standardului este să se garanteze că locatarii și locatorii furnizează informații relevante, într-un mod care reprezintă exact tranzacțiile din cadrul contractelor de leasing, iar pe baza acestor informații, utilizatorii situațiilor financiare putând evalua efectul pe care îl au contractele de leasing asupra poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.

Obiectivul principal al acestui standard este de a specifica principiile pentru recunoașterea, măsurarea, prezentarea și divulgarea contractelor de leasing.

### **Concepte stabilite la baza contractului de leasing**

Leasing-ul reprezintă un contract (sau o parte a unui contract) prin care un proprietar (locator) al unui anumit activ acordă unei terțe părți (locatarului) dreptul de a utiliza exclusiv pentru o anumită perioadă de timp, în schimbul unei plăți de leasing. Prin dobândirea dreptului de a controla utilizarea activului identificat, locatarul obține beneficiile economice rezultate.

Operațiunile de leasing operațional, în mod similar cu contractele de închiriere, constau într-un producător care oferă dreptul de utilizare a bunului direct utilizatorului, în timp ce contractele de leasing financiar constau într-un holding financiar care cumpără un activ în numele unei terțe societăți și îi conferă dreptul de utilizare a activului în condiții restrictive. Acest tip de contract stabilește o relație triplă (locator, finanțator și utilizator final) și prezența unui intermediar financiar.

Potrivit IFRS 16, contractul de leasing este un contract, sau o parte a unui contract, care acordă dreptul de a utiliza un activ (activul-suport) pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori, iar clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar și leasing operațional revenind numai locatorului, care va continua să contabilizeze diferit cele două tipuri de contracte de leasing.

În ceea ce privește definirea efectivă a conceptelor și termenilor, IFRS 16 introduce în definiția celor două tipuri de contracte, a termenului de "activ-suport", activ care stă la baza contractului de leasing fiind astfel definit, prin raportare la dreptul de utilizare, ca activ pentru care un locator a acordat dreptul de utilizare a aceluși activ unui locatar.

Astfel, leasingul financiar este un leasing care transferă în cea mai mare parte toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ-suport, iar leasingul operațional este un leasing care nu transferă în cea mai mare parte riscurile și recompensele respective.

Schematic, definiția leasing-ului este redată în Figura nr. 1.

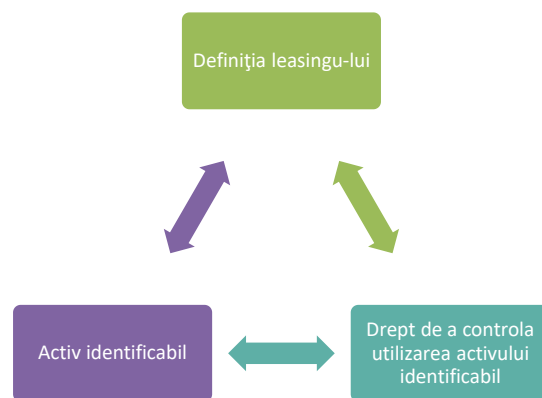


Figura nr. 1. Termeni în definiția leasingului

Sursa: Realizare proprie a autorului

Pentru a fi calificat ca drept de utilizare, contractual trebuie să îndeplinească 3 criterii, prezentate în Figura nr. 2.:

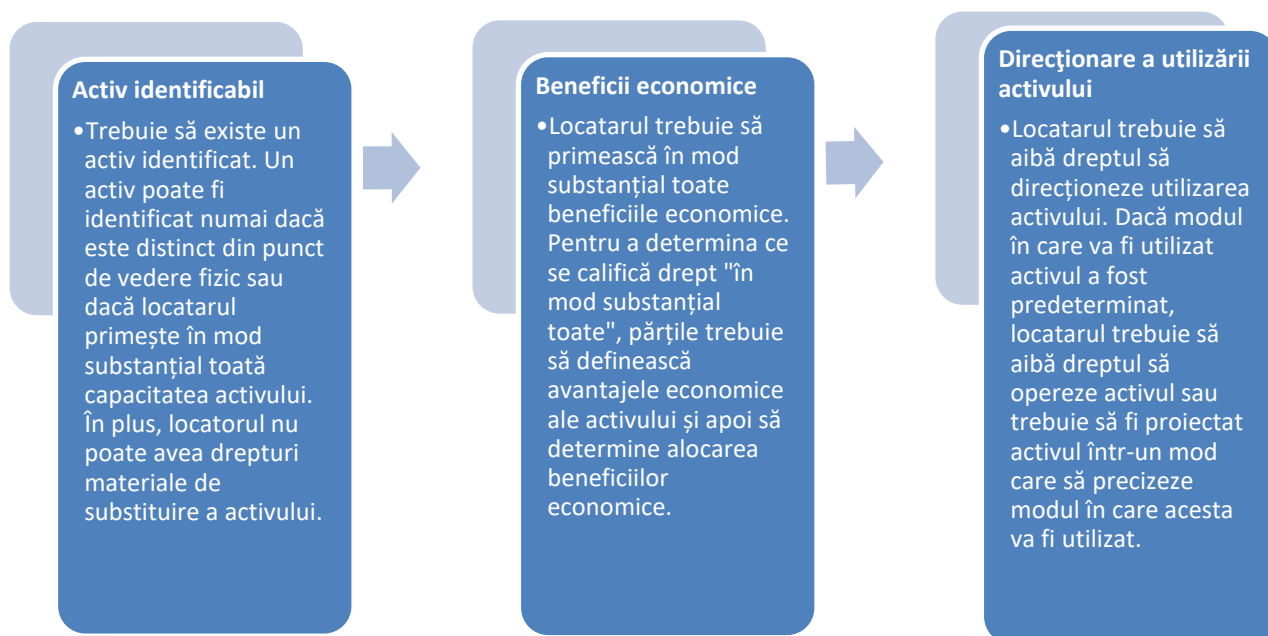


Figura nr. 2. Criterii avute în vedere la calificarea unui contract ca drept de utilizare

Sursa: Prelucrare după <https://leaseaccounting.com/what-is-ifs-16/>

### Identificarea unui contract de leasing

În cadrul standardului IFRS 16, un aspect important îl reprezintă identificarea unui contract de leasing, acest lucru presupunând că la inițierea fiecărui contract, o entitate trebuie să aprecieze dacă acel contract este, sau conține un contract de leasing. Astfel, așa cum reiese și din definiția contractului de leasing, un contract este sau conține un leasing dacă acel contract acordă dreptul de a controla utilizarea unui activ (activ-suport) identificat pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori. Se observă că existența unui activ-suport, va furniza indicii cu privire la existența unui contract de leasing conform prevederilor IFRS 16 sau dacă se pune problema unui contract de servicii și intră sub incidența altui standard de contabilitate.

În conformitate cu noul IFRS 16, locatarul nu are obligația de a clasifica contractele de leasing în leasing operațional, sau ca leasing financiar, ei trebuind să țină cont de toate contractele de leasing în același mod, cu excepția scutiilor (termen de închiriere mai mic de douăsprezece luni și un activ cu valoare redusă). Clasificarea în cele două categorii revine în sarcina locatorului, natura clasificării contractelor de leasing depinzând de asemenea mai degrabă de fondul tranzacției decât de forma contractului. Astfel, un contract de leasing va fi clasificat drept leasing financiar, dacă transferă în

esență toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ-suport, iar un contract de leasing va fi clasificat drept leasing operațional, dacă nu transferă în esență toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ-suport.

Locatarul evaluează toate angajamentele de leasing (financiar sau operațional) ca o conferire a dreptului de folosință asupra tuturor bunurilor închiriate (cu excepția celor care sunt de valoare mică sau care sunt închiriate pe o perioadă egală sau mai mare de 12 luni) în schimbul unor plăți ulterioare (așa numita Datorie de leasing). Drepturile de folosință și Datoria de leasing va fi înregistrată în bilanțul locatarilor care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, indiferent de tipul contractului de leasing, financiar sau operațional.

IFRS 16 elimină această diferență și impune includerea datoriilor din contractele de leasing operațional în situațiile financiare. Această modificare nu va aduce o modificare substanțială pentru locator, ci va produce efecte contabile evidente asupra situațiilor financiare ale locatarului.

Aplicarea IFRS 16 este întotdeauna o necesitate, cu excepția următoarelor două cazuri, în care locatorul are dreptul să aleagă să o aplice sau nu:

- dacă contractul de închiriere durează mai puțin de 12 luni;
- dacă valoarea contractului nu este semnificativă, ceea ce înseamnă că nu depășește pragul material stabilit de 5.000 \$.

Standardul IFRS 16 va conduce la o aliniere substanțială a contractelor de leasing financiar și operațional și va afecta modul în care sunt raportate contractele de leasing în bilanț, cu un impact puternic în special asupra companiilor care au numeroase contracte de leasing în portofoliul lor.

### Tratamentul contabil pentru locatar

Standardul IFRS 16 nu aduce modificări sau schimbări în contabilizarea la locator, în schimb se observă substanțial, tratamentul contabil unic pentru locatar, care vizează recunoașterea în bilanț a activelor și datoriilor aferente drepturilor și obligațiilor care decurg din contractele de leasing. Astfel, prevederile din IFRS 16 referitoare la tratamentul de contabilizare la locatar reflectă fondul economic al contractului de leasing prin faptul că, la data inițierii, locatarul obține dreptul de utilizare a activului suport pentru o perioadă de timp, în timp ce locatorul i-a furnizat acest drept prin punerea la dispoziție a activului cu scopul de a fi utilizat de chiriaș. Dreptul de utilizare a activului este recunoscut ca un activ distinct în contabilitatea locatarului și amortizat în mod corespunzător, în timp ce dreptul de proprietate rămâne în plan secund și fără a avea influențe în modul de contabilizare. Astfel, IFRS 16, prevede că un locatar poate obține titlul de proprietate pentru un activ-suport înainte ca titlul de proprietate să fie transferat către locator și activul să fie dat în leasing locatarului. Obținerea titlului de proprietate nu determină, în sine, modul în care este contabilizată tranzacția.

Principalele elemente care se înscriu în sfera tratamentului contabil la locatar sunt prezentate în Tabelul nr. 1.

**Tabel nr. 1. Tratamentul contabil aplicabil operațiunilor de leasing**

Dreptul locatarului de a utiliza activul suport îndeplinește definiția unui activ din următoarele considerente:	Obligația locatarului de a face plăți de leasing îndeplinește definiția unei datorii din următoarele considerente:	Evaluarea inițială Dreptul de utilizare se evaluează inițial la cost, fiind dat de următoarele elemente:	Evaluarea ulterioară Aceasta se face după modelul costului: locatarul va evalua dreptul de utilizare la cost din care se scade amortizarea și deprecierea acumulată și va fi ajustat la fiecare reevaluare a datoriei.
---	--	---	---

<p>1. controlul dreptului de utilizare a activului suport pe parcursul contractului de leasing îl are locatarul;</p> <p>2. locatorul nu poate lua înapoi activul, folosindu-se de el în scopuri proprii pe durata leasingului, odată ce acesta a fost pus la dispoziția locatarului.</p> <p>3. locatarul are capacitatea să decidă cum să folosească activul suport și, deci, să decidă cum generează beneficii economice viitoare din acest drept de utilizare;</p> <p>4. din această capacitate se justifică controlul locatarului asupra dreptului de utilizare.</p> <p>5. dreptul de a controla și de a utiliza activul există chiar și atunci când sunt impuse unele restricții de utilizare.</p> <p>6. controlul locatarului asupra dreptului de utilizare reiese din evenimente trecute – nu numai din angajamentul contractual ci și din faptul că activul suport a fost pus la dispoziția locatarului pentru a fi folosit pe durata perioadei de leasing.</p>	<p>1. locatarul are o obligație actuală să facă plăți de leasing odată ce activul suport a fost pus la dispoziția sa;</p> <p>2. această obligație reiese din evenimente trecute – atât din angajamentul contractual, cât și din faptul că activul suport a fost pus la dispoziția locatarului;</p> <p>3. locatarul nu are niciun drept să anuleze sau să evite plățile contractuale (sau de finalizare a contractului) înainte de sfârșitul duratei de leasing, fără o renegociere a contractului de leasing.</p> <p>4. obligația rezultă în ieșiri viitoare de beneficii economice – acestea fiind date de plățile contractuale în numerar în concordanță cu termenii și condițiile leasingului.</p>	<p>1. suma datoriei evaluată inițial;</p> <p>2. orice plată de leasing făcută la data începerii sau înainte de aceasta, mai puțin orice stimulent primit legat de leasing;</p> <p>3. orice costuri directe inițiale suportate de locatar;</p> <p>4. datoria inițială se evaluează la valoarea actualizată a plăților de leasing care nu au fost efectuate până la acea dată. Aceste plăți de leasing vor fi actualizate folosind rata implicită din contract dacă aceasta poate fi determinată, în caz contrar se va utiliza rata marginală.</p> <p>5. plățile de leasing incluse în evaluarea datoriei de leasing cuprind sume aferente dreptului de utilizare a activului suport care nu sunt plătite până la acea dată pe durata contractului compuse din:</p> <p>a) plățile fixe;</p> <p>b) plățile variabile de leasing care depind de o rată evaluată inițial folosind rata de la momentul de începere a contractului;</p> <p>c) sumele care se așteaptă a fi plătite de către locatar aferente valorii reziduale;</p> <p>d) prețul opțiunii de cumpărare dacă exercitarea acestuia la final este sigur;</p> <p>e) plățile și penalitățile pentru terminarea leasingului</p>	<p>1. Amortizarea se face conform IAS 16. Dacă se prevede transferul dreptului de proprietate la sfârșitul duratei contractului, sau dacă locatarul va exercita cu certitudine opțiunea de cumpărare, acesta va amortiza dreptul de utilizare de la data începerii contractului până la cea mai mică dată dintre sfârșitul de viață utilă a activului suport și data finalizării contractului.</p> <p>2. Locatarul va aplica IAS 36 pentru a determina dacă dreptul de utilizare a fost depreciat.</p> <p>3. La evaluarea ulterioară, datoria crește pentru a reflecta dobânda și scade pentru a reflecta plățile de leasing făcute.</p> <p>4. În cazul în care locatarul aplică modelul valorii juste din IAS 40 pentru investițiile sale imobiliare, acesta va aplica același model și dreptului de utilizare care corespunde definiției investițiilor imobiliare din IAS 40.</p> <p>5. Dacă dreptul de utilizare aparține unei clase de clădiri, terenuri sau echipamente asupra cărora locatarul aplică modelul de reevaluare din IAS 16, atunci acesta poate decide să aplice acest model tuturor drepturilor de utilizare ce au legătură cu clasa respectivă.</p>
--	---	--	---

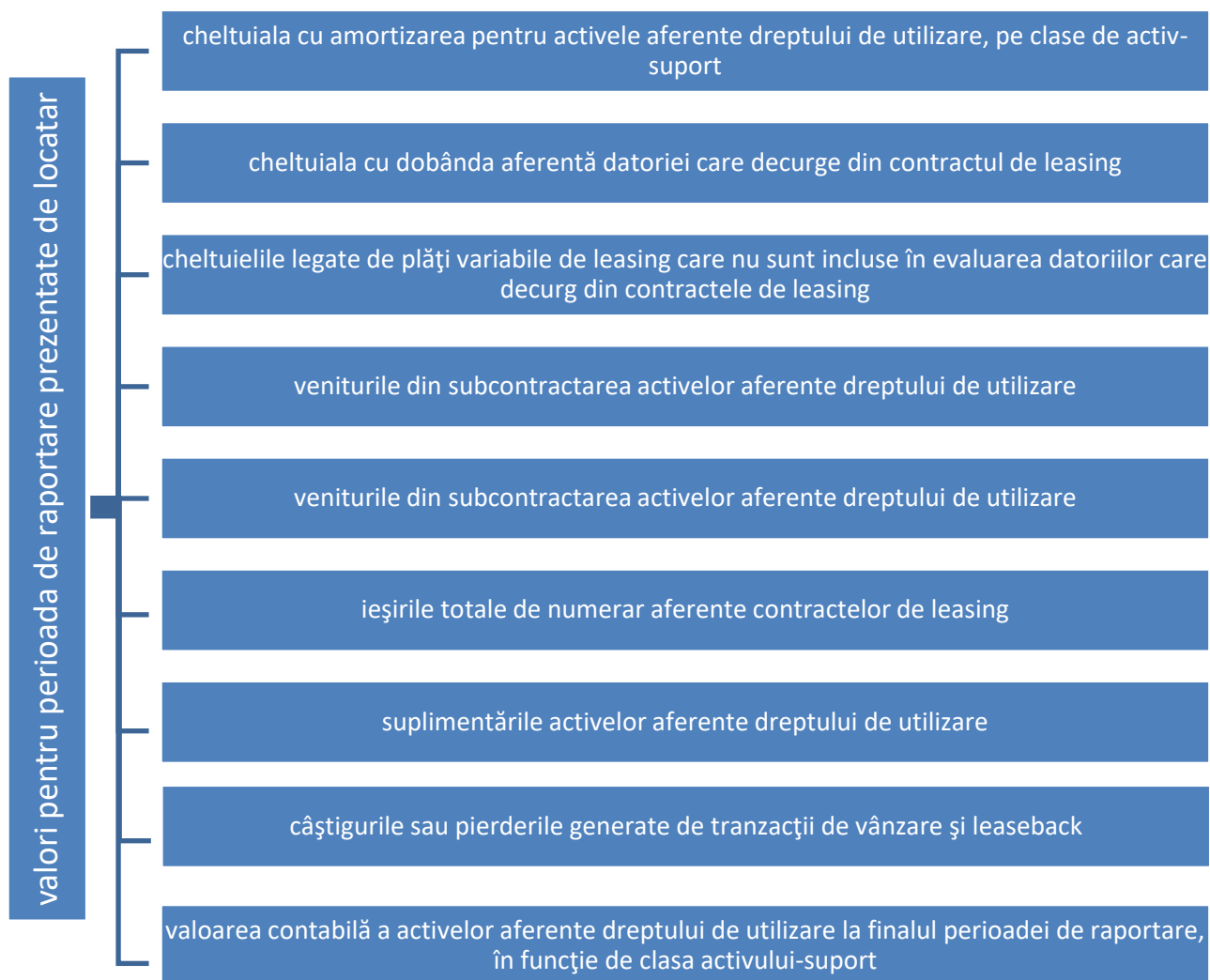
Sursa: Prelucrare după Monica Bizon, IFRS 16 – Noua viziune contabilă internațională asupra leasingului, RFPC nr. 4/2018; [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org); *Effects Analysis, IFRS 16 Leases*, publicat de IASB disponibil la adresa: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

Se observă astfel, ca tratament contabil relevant, prin faptul că, locatarii trebuie să recunoască atât un activ ("Dreptul de Folosință - Right – of – Use Assets - RoU", egal cu valoarea actuală netă a plăților minime viitoare) cât și pasivul corespunzător în bilanț, mai exact pentru orice contract de leasing, utilizatorul va înregistra active și obligații financiare de a efectua plăți viitoare pentru leasing.

Leasingurile sunt "capitalizate" recunoscând valoarea actualizată a plăților de leasing și indicându-le fie ca active de leasing (dreptul de utilizare active) sau împreună cu imobilizările corporale. Nu vor mai fi recunoscute astfel, drepturi și obligații în afara bilanțului.

Dacă plățile de leasing se fac în timp, o companie recunoaște, de asemenea, o datorie financiară care îi reprezintă obligația de a face viitoare plăți de leasing.

Pentru perioada de raportare, un locatar trebuie să prezinte anumite valori, prezentate în Figura nr. 3.

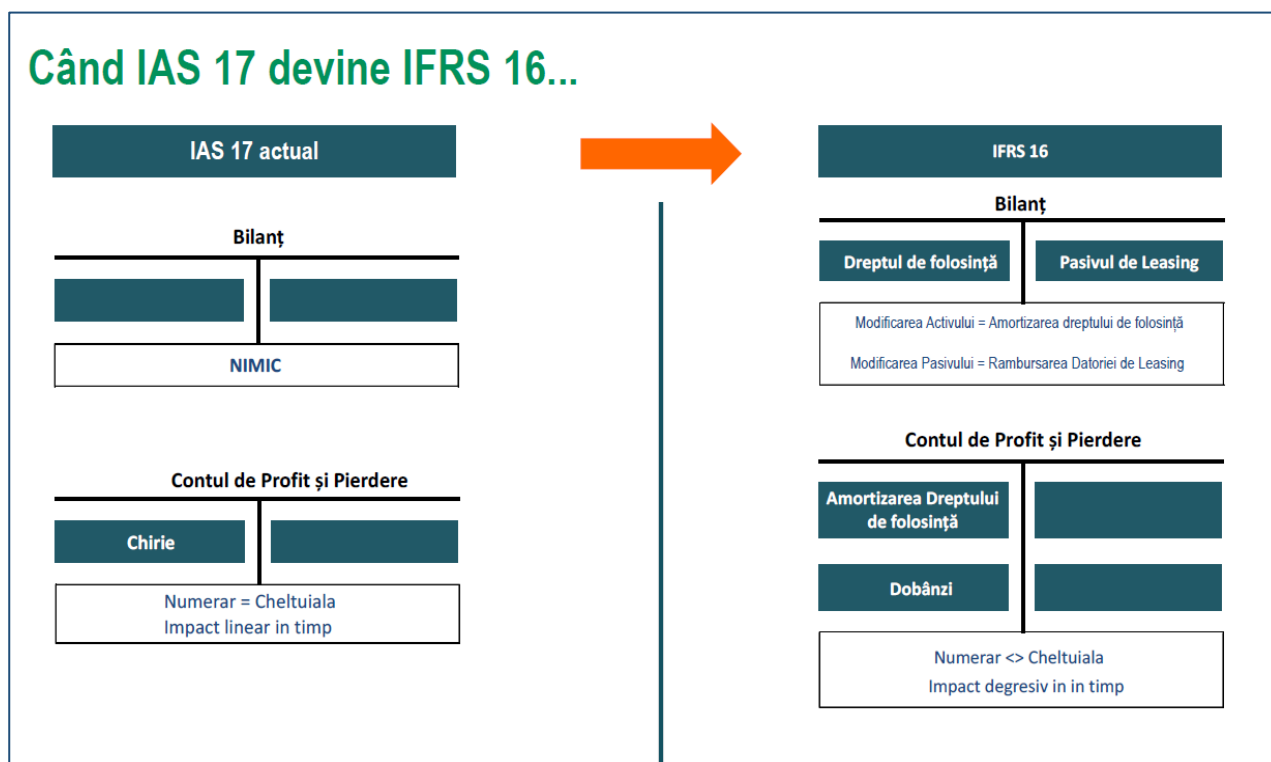


**Fig. Nr. 3. Valorile prezentate de locatar în perioada de raportare**

Sursa: prelucrare după [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) și, *Effects Analysis, IFRS 16 Leases*, publicat de IASB disponibil la adresa: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

### **Analiza impactului adus de IFRS 16 asupra raportărilor financiare**

După cum reiese din tratamentul contabil prezentat mai sus, un impact asupra raportării financiare este în primul rând cel de recunoaștere a drepturilor de utilizare, precum și a unei datorii de leasing în bilanțul contabil al utilizatorului (locatarului), și în al doi-lea rând recunoașterea în contul de profit și pierdere a amortizării drepturilor de utilizare și a dobânzii care este aplicată la datoria de leasing, costul contractelor de leasing fiind recunoscut, atât printr-o amortizare lineară, cât și o dobânda degresivă în timp. Bineînțeles că, rezultatul net este influențat de durata contractului, de termenele de plata, de rata dobânzii efective a contractului sau rata marginala de îndatorare, de portofoliul de contracte de leasing, de modalitatea de amortizare a dreptului de utilizare a activului. În ceea ce privește evaluarea dreptului de utilizare a activului și a datoriei, acestea se evaluează la valoarea actualizată (VA) a plăților generate de contractual de leasing, ținându-se cont de o rată de actualizare corespunzătoare. Aceste efecte asupra raportării financiare pot fi vizualizate și din schema prezentată în Figura nr. 4, unde se observă diferențele dintre vechiul standard IAS 17 și noul standard IFRS 16.



**Fig. Nr. 4. Impactul IFRS 16 asupra raportării financiare**

Sursa preluare după: <https://www.arval.ro/sites/ro/files/media/ifrs-16-ro-iul2017.pdf>  
<https://www.arval.ro/ro/ifrs16-un-standard-care-afecteaza-contractele-de-leasing>

Respectând obiectivul standardului *IFRS 16*, prin garantarea de către locatari și locatori a furnizării de informații relevante, orice utilizator de informații financiar contabile va putea analiza efectul pe care îl are un contract de leasing asupra raportării financiare (a poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de numerar ale unei companii). În situația fluxurilor de numerar, locatarul separă suma totală plătită în numerar în principal (prezentată în cadrul activităților de finanțare) și dobânda (prezentată în cadrul fiecărei activități de exploatare sau de finanțare) în conformitate cu IAS 7. Astfel, valoarea corespunzătoare fluxului net de numerar din activitatea de exploatare va crește, iar valoarea fluxului net de numerar aferentă activității de finanțare se va diminua cu aceeași sumă, dobânda plătită reprezentând un flux de finanțare.

Sintetizând efectele asupra raportării financiare, reținem că la data de începere a contractului de leasing, dreptul de utilizare al activului (RoU) este înregistrat în partea activă a bilanțului, în timp ce datoria aferentă utilizării activului este înregistrată în pasiv. RoU corespunde valorii actuale a plăților viitoare datorate pe întreaga durată a contractului de leasing, plus orice cost direct potențial plătit locatarului. Rata aplicată pentru determinarea valorii actualizate corespunde ratei implicite a dobânzii aferente contractului de leasing, în cazul în care este determinabilă direct sau în alt mod față de rata de împrumut incrementală a locatarului.

Pornind de la efectele vizibile din raportările financiare, pe care îl aduce IFRS 16, se pot observa de asemenea posibile modificări și îmbunătățiri care pot interveni și asupra indicatorilor financiari, cum ar fi de exemplu efectul pozitiv asupra indicatorului EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortizations - Profit Înainte de Dobânzi, Taxe, Depreciere și Amortizare), care reprezintă o măsură a performanței globale a unei companii.

#### **Analiza noilor reglementări contabile rezultate din aplicarea standardului IFRS 16**

La nivel național, ordinul O.M.F.P. nr. 3456/2018 publicat în M.Of. nr. 942 din 07/11/2018 aduce modificări și completări unui set de reglementări contabile și anume: Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate O.M.F.P. nr. 1802/2014; Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2844/2016 și Reglementările contabile pentru

persoanele juridice fără scop patrimonial, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3103/2017. Astfel, Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2844/2016 au introdus noile prevederi rezultate din aplicarea standardul IFRS 16 „Contracte de leasing”. Aceste prevederi vizează conturile specifice cu funcțiunea lor contabilă în reflectarea operațiunilor, de înregistrare contabilă a activelor reprezentând drepturile de utilizare a activelor-suport care fac obiectul contractelor de leasing, precum și a activelor-suport preluate în leasing. Conturile noi care apar sunt prezentate în Tabelul nr. 2.

**Tabel nr. 2. Noile conturi introduce în reglementările naționale care privesc contractile de leasing potrivit IFRS 16**

Conturi de active		Conturi de pasiv	
Simbol cont	Specific	Simbol cont	Specific
251 "Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing" din grupa 25 "Drepturi de utilizare a activelor luate în leasing"	ține evidența activelor reprezentând drepturile de utilizare a activelor aferente contractelor de leasing contabilizate potrivit IFRS 16	1055 "Rezerve din reevaluarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing"	ține evidența rezervelor rezultate din reevaluarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing
4642 "Creanțe aferente contractelor de leasing" din grupa 464 "Decontari aferente contractelor de leasing"	ține evidența creanțelor aferente contractelor de leasing contabilizate potrivit IFRS 16	285 "Amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing"	ține evidența amortizării activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing
6555 "Cheltuieli din reevaluarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing"	ține evidența cheltuielilor rezultate din reevaluarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing	295 "Ajustări pentru deprecierea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing"	ține evidența ajustărilor pentru deprecierea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing
6682 "Cheltuieli privind dobanzile aferente plăților în avans"	ține evidența cheltuielilor care privesc dobânzile aferente plăților în avans,	4641 "Datorii aferente contractelor de leasing" din grupa 464 "Decontari aferente contractelor de leasing"	ține evidența datoriilor aferente contractelor de leasing contabilizate potrivit IFRS 16 (La 1 ianuarie 2019 în contul 4641 "Datorii aferente contractelor de leasing" se transfera soldul contului 406 "Datorii din operațiuni de leasing financiar". Entitățile care au ales un exercitiu financiar diferit de anul calendaristic aplica prevederile ordinului de la începutul primului exercitiu financiar astfel ales, care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2019.)
6685 "Cheltuieli privind dobanzile aferente contractelor de leasing"	ține evidența cheltuielilor care privesc dobânzile aferente contractelor de leasing		
685 "Cheltuieli cu amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing"	ține evidența cheltuielilor privind amortizării activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing	7555 "Venituri din reevaluarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing".	ține evidența veniturilor rezultate din reevaluarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing

Sursa: Prelucrare din O.M.F.P. nr. 3456/2018 publicat în M.Of. nr. 942 din 07/11/2018

Reflectarea în contabilitatea locatarului a contractului de leasing în contextul IFRS 16 și a prevederilor din O.M.F.P. nr. 3456/2018 poate fi prezentată astfel, prin următoarele operațiuni:

- Recunoașterea în contabilitate a dreptului de leasing (Acest drept este recunoscut ca active reprezentând drepturile de utilizare a activelor aferente contractelor de leasing, în corespondență cu datoria de leasing, la valoarea rămasă a plăților, actualizată în funcție de rata dobânzii utilizate:



251 „Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate in leasing”	x	4641 „Datorii aferente contractelor de leasing”
- Reflectarea în contabilitate a dobânzii – cheltuieli financiare		
6685 "Cheltuieli privind dobânzile aferente contractelor de leasing"	x	4641 „Datorii aferente contractelor de leasing”
- Reflectarea în contabilitate a primirii facturii de reducere a datoriei		
4641 „Datorii aferente contractelor de leasing”	x	404 „Furnizări de imobilizări”
- Reflectarea în contabilitate a amortizării dreptului de utilizare		
685 "Cheltuieli cu amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing"	x	285 „Amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing"

### **Concluzii**

Pornind de la considerentul că majoritatea entităților închiriază active, în conformitate cu IFRS 16, utilizatorii vor recunoaște astfel activele închiriate în bilanț, iar noua definiție a leasing-ului va fi noul test în bilanț /în afara bilanțului pentru locatari, bazat pe raționament și judecată profesională. Prin aplicarea IFRS 16, efortul de implementare va fi unul considerabil, care vor conduce la schimbarea și calculul de indicatori financiari (de performanță și îndatorare), acești indicatori afectând de altfel clauzele din contractele de împrumut și contractele de management, precum și referențialul analiștilor și investitorilor, utilizatorii de informație financiară dorind să înțeleagă impactul asupra afacerii lor. Efectele contabile ale aplicării IFRS 16 asupra entităților care au bunuri preluate sau deținute în baza unui contract de leasing, față de IAS 17 sunt date de următoarele situații: creșterea activelor și datoriilor locatarului, recunoscute în bilanțul contabil; diminuarea în general a rezultatului în primii ani din contractul de leasing, rezultatul fiind de altfel identic cu cel obținut prin aplicarea IAS 17; o diminuare a capitalurilor proprii în primii ani ai contractului de leasing; o modificare a structurii fluxurilor nete de numerar, fără să se modifice valoarea fluxului net de numerar total.

Concluzionând, remarcăm că incidența aplicării IFRS 16 va fi diferită de la un sector de activitate la altul, dar totuși semnificativă pentru entitățile cu activități în comerț, transportul aerian și transportul naval, care în prezent utilizează bunuri de valori mari dobândite în leasing operațional.

Întrucât IFRS 16 impune ca toate contractele de leasing ale locatarului să fie prezentate în bilanț, distincția dintre contractele de leasing financiar și cele operaționale nu mai este necesară. Locatarii sunt obligați să recunoască inițial o datorie de închiriere pentru obligația de a efectua plăți de leasing și un drept de utilizare a dreptului de folosință pentru dreptul de a utiliza activul suport pentru perioada de leasing, angajamentul de leasing fiind evaluat la valoarea actualizată a plăților de leasing care trebuie efectuate pe durata contractului de leasing.

Pentru fiecare leasing operațional, activele privind dreptul de utilizare și obligațiile de leasing vor fi capitalizate în situația poziției financiare. Acest lucru va afecta indicatorii financiari, cum ar fi raportul actual, rata efectului de levier și rentabilitatea activelor.

Prin urmare, este logic să se redefiniească cerințele de divulgare pentru a oferi mai multe informații cu privire la activitatea de leasing pentru a atinge obiectivul raportării locatarilor în condiții de concurență echitabilă.

### **Bibliografie:**

#### **Articole din Jurnale și reviste:**

Bizon, M. 2018. IFRS 16 – Noua viziune contabilă internațională asupra leasingului, RFPC nr. 4/2018. Disponibilă la adresa: <[http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/resurse/revista/articol\\_nr\\_4\\_2018.pdf](http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/resurse/revista/articol_nr_4_2018.pdf)>

Săcărin, M. 2017. IFRS 16 „Contracte de leasing” – consecințe asupra situațiilor financiare și indicatorilor financiari, *Audit Financiar* Volum: 15, nr. 145/2017, Editura CAFR, București, pp. 54-62. Disponibilă la adresa:

<<http://revista.cafr.ro/ArticolRO?CodArticol=9532>>

### **Cărți**

Bâtcă-Dumitru C.G., et. all. 2018. *Contabilitate și raportare financiară*. Ediția a II-a, revizuită. Editura CECCAR, București.

### **Legislație**

O.M.F.P. nr. 3456/2018 publicat în M.Of. nr. 942 din 07/11/2018

O.M.F.P. nr. 2844/2016 privind Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară;

Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IASB, disponibile la [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org),

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>,

IFRS 16, IASB, disponibil la:

<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=16047&categoryId=548&sidebarCategoryId=1>

<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=16047&categoryId=548&sidebarCategoryId=1>

[http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_effects\\_analysis.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf)

### **Surse web**

<https://managing-smart.ro/ifrs-16-impact/>, [Accesat pe data de 20.02.2019].

<http://www.techedgegroup.com/blog/new-accounting-principle-ifrs-16-on-lease-contracts-whats-new-and-the-impacts-on-the-financial-statements> [Accesat pe data de 17.02.2019].

<https://leaseaccounting.com/what-is-ifrs-16/> [Accesat pe data de 18.02.2019].

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/> [Accesat pe data de 27.02.2019].

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/audit/sea-audit-IFRS-16-guide.pdf> [Accesat pe data de 26.02.2019].

<https://www.arval.ro/sites/ro/files/media/ifrs-16-ro-iul2017.pdf> [Accesat pe data de 22.02.2019].

<https://www.arval.ro/ro/ifrs16-un-standard-care-afecteaza-contractele-de-leasing> [Accesat pe data de 23.02.2019].