**STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE**

**„CONTRACTE DE LEASING”**

**Introducere**

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 17 „Contracte de leasing”.

**Obiectiv**

1. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a operaţiunilor de leasing şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare ale locatarilor şi locatorilor.

**Domeniu de aplicare**

1. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor contractelor de leasing, cu excepţia:
   1. contractelor de leasing privind explorarea şi/sau exploatarea resurselor minerale (SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”);
   2. contracte de licenţă pentru brevete, drepturi de autor şi drepturi conexe (SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”).
2. Prezentul standard nu reglementează modul de evaluare a:
   1. investiţiilor imobiliare deţinute de locatari (SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”);
   2. investiţiilor imobiliare transmise de către locatori în leasing operaţional (SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”);
   3. activelor biologice primite de locatari în leasing financiar şi activelor biologice transmise de către locatori în leasing operaţional (SNC „Particularităţile contabilităţii în agricultura”).

**Definiţii**

1. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

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

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

*Contract de leasing operaţional* – orice contract de leasing care nu reprezintă contract de leasing financiar.

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

*Durată de funcţionare economică*:

1. perioada de timp în decursul căreia activul este utilizabil de către unul sau mai mulţi utilizatori, sau
2. cantitatea unităţilor de produse/servicii care se prevede să se obţină din utilizarea activului de către unul sau mai mulţi utilizatori.

*Durată de funcţionare utilă* – durata estimată (probabilă) de utilizare a activuluicare rămîne de la începutul termenului de leasing, dar nu se limitează la acest termen, în decursul căreia entitatea aşteaptă obţinerea beneficiilor din utilizarea activului.

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

*Plăţi minime de leasing*– plăţi (rate) efectuate de către locatar pe durata contractului de leasing, care cuprind: principalul (valoarea rambursabilă a activului transmis în leasing), dobînda de leasing, valoarea reziduală garantată. În plăţile minime de leasing nu se includ:chiria contingentă, impozite, plăţi de asigurare, cheltuieli de reparaţie, de întreţinere şi 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 şi nu include dobînda de leasing.

*Valoare justă*– suma cu care activul ar putea fi schimbat benevol în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, independente şi bine informate.

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

**Clasificarea contractelor de leasing**

1. În funcţie de gradul de repartizare între locator şi locatar a riscurilor şi beneficiilor aferente deţinerii activelor transmise în leasing, se delimitează două tipuri de leasing: financiar şi operaţional.
2. Tipul leasingului se stabileşte la începutul termenului de leasing în baza condiţiilor contractuale şi trebuie să fie identic pentru locatar şi locator. La clasificarea contractului de leasing este necesar a asigura prioritatea conţinutului asupra formei, adică a lua în considerare mai curînd esenţa economică a contractului, decît forma lui juridică.
3. Contractul de leasing financiar prevede respectarea cel puţin a uneia din următoarele condiţii:
   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 şi l-a transmis în leasing entităţii „B” pe 4 ani. Conform condiţiilor contractuale la sfîrşitul termenului de leasing locatorul va transfera locatarului dreptul de proprietate asupra activului.*

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

* 1. termenul contractului de leasing constituie cel puţin 75% din durata de funcţionare economică a activului transmis în leasing;

***Exemplul 2.*** *Entitatea „A” a procurat un activ şi l-a transmis în leasing entităţii „B” pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatarul va returna activul locatorului la sfîrşitul termenului de leasing. Locatorul estimează durata de funcţionare economică**a activului la 5 ani.*

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucît termenul contractului de leasing constituie 80% [(4 ani : 5 ani) x 100] din durata de funcţionare economică a activului transmis în leasing.

* 1. suma plăţilor minime de leasing constituie cel puţin 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 800 000 lei şi l-a transmis în leasing entităţii „B” pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatarul este obligat să:*

* *achite la începutul termenului de leasing un avans în sumă de 30 000 lei;*
* *efectueze la sfîrşitul fiecărui din primii 3 ani plăţi egale cu 252 880 lei şi la sfîrşitul anului 201X+3 − plată de 252 890 lei pentru achitarea valorii rambursabile a activului şi dobînzii de leasing la o rată anuală de 15%;*
* *returneze locatorului la sfîrşitul termenului de leasing activul la o valoare estimativă de 84 000 lei.*

*Locatorul estimează durata de funcţionare economică**a activului la 6 ani.*

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucît suma plăţilor minime de leasing constituie 1 125 530 lei (30 000 lei + 252 880 lei x 3 ori + 252 890 lei + 84 000 lei) ceea ce depăşeşte valoarea justă a activului.

1. În cazul în care contractul de leasing nu conţine nici o condiţie indicată în pct. 8 din prezentul standard, contractul de leasing se consideră operaţional.
2. Contractul de arendă a terenului agricol se consideră operaţional.
3. Dacă locatorul şi locatarul au convenit să modifice condiţiile contractului de leasing în aşa 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 funcţionare economică, valoarea reziduală a activului transmis în leasing) sau modificările de circumstanţe (de exemplu, neîndeplinirea obligaţiilor de către locatar) nu condiţionează revizuirea clasificării leasingului în scopuri contabile.

**Contabilitatea leasingului la locatar**

***Leasing financiar***

1. Activul primit în leasing financiar se evaluează la cost de intrare care include:
2. principalul (valoarea rambursabilă a activului);
3. valoarea reziduală garantată;
4. 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 condiţiilor contractului se suportă de către locatar.
5. Valoarea rambursabilă a activului şi valoarea lui reziduală se indică în graficul plăţilor de leasing întocmit conform condiţiilor contractuale. Primirea activului în leasing financiar se reflectă la cost de intrare ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi a datoriilor pe termen lung şi scurt.

***Exemplul 4.*** *În conformitate cu condiţiile exemplului 3, plăţile de leasing se repartizează în principalul şi dobînda în felul următor:*

*Tabelul 1*

*Graficul plăţilor de leasing*

*(în lei)*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *Data* | *Plăţi de leasing* | | | *Soldul valorii activului* |
| *Total* | *inclusiv* | |
| *dobînda de leasing* | *principalul* |
| *1* | *2* | *3* | *4* | *5* |
| *01.01.201X* |  |  |  | *800 000* |
| *01.01.201X* | *30 000* |  | *30 000* | *770 000* |
| *31.12.201X* | *252 880* | *115 500* | *137 380* | *632 620* |
| *31.12.201X +1* | *252 880* | *94 893* | *157 987* | *474 633* |
| *31.12.201X +2* | *252 880* | *71 195* | *181 685* | *292 948* |
| *31.12.201X +3* | *252 890* | *43 942* | *208 948* | *84 000\** |
| *Total* | *1 041 530* | *325 530* | *716 000* |  |

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

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

* avansul acordat în sumă de 30 000 lei − ca majorare a creanţelor curente şi diminuare a numerarului;
* costul de intrare a activului primit în leasing în sumă de 800 000 lei − ca majorare a imobilizărilor corporale concomitent cu majorare a cotei-părţi curente a datoriilor pe termen lung în sumă de 167 380 lei (30 000 lei + 137 380 lei) şi majorare a datoriilor pe termen lung în sumă de 632 620 lei (157 987 lei + 181 685 lei + 208 948 lei + 84 000 lei).

1. Prima de asigurare aferentă activului primit în leasing (cu excepţia costului asigurării în drum), care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se atribuie la costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a obiectului respectiv. În cazul în care costurile de asigurare depăşesc pragul de semnificaţie prestabilit şi se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară la costuri şi/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 şi a suportat următoarele costuri:*

* *aferente serviciilor de transportare a utilajului, prestate de o entitate terţă în sumă de 6 000 lei;*
* *prima de asigurare anuală în sumă de 30 000 lei plătită în luna noiembrie a perioadei de gestiune.*

*Costurile menţionate nu depăşesc pragul de semnificaţie stabilit de entitate în politicile contabile.*

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

* costurile de transport în sumă de 6 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi datoriilor curente;
* prima de asigurare în sumă de 30 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

1. La primirea activului în leasing financiar locatarul determină plăţile minime de leasing şi stabileşte:
2. durata de funcţionare utilă a activului, care nu poate depăşi termenul contractului de leasing;
3. metoda de calculare a amortizării activului.
4. Plăţile de leasing financiar care se efectuează de locatar în decursul termenului de leasing includ:
5. părţile principalului (reducerea valorii rambursabile a activului primit în leasing); şi
6. dobînzile de leasing.
7. Plăţile aferente valorii rambursabile a activului primit în leasing se contabilizează pe măsura survenirii termenelor de plată ca diminuare a cotei-părţi curente a datoriilor pe termen lung şi majorare a datoriilor curente.
8. Dobînda de leasing se calculează în decursul termenului de leasing pe măsura survenirii termenelor de plată prin metodă prevăzută în contractul de leasing şi se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează conform SNC „Costurile îndatorării”.
9. Locatarul înregistrează chiria contingentă în baza contabilităţii de angajamente ca cheltuieli curente ale perioadei, în care acestea au fost suportate.

***Exemplul 6.*** *În conformitate cu condiţiile contractuale, locatarul care a primit în leasing financiar o încăpere cu destinaţie comercială, este obligat să efectueze la sfîrşitul fiecărei luni pe lîngă ratele de leasing şi achitarea chiriei contingente în mărime de 3% din veniturile din vînzări lunare. În prima lună a termenului de leasing locatarul nu a constatat venituri din vînzări, iar în a doua lună vînzările au constituit 57 800 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează la sfîrşitul celei de-a doua luni cheltuieli aferente chiriei contingente în sumă de 1 734 lei (57 800 lei x 0,03) − ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

1. Durata de funcţionare utilă a activului se stabileşte de locatar la începutul termenului de leasing. Dacă conform condiţiilor contractuale nu se prevede că la expirarea termenului de leasing dreptul de proprietate asupra activului trece la locatar, durata de funcţionare utilă a activului va fi egală cu cel mai mic termen dintre termenul contractului de leasing şi durata de funcţionare utilă stabilită pentru activele similare proprii.
2. Amortizarea activului primit în leasing se calculează de către locatar în fiecare perioadă de gestiune conform SNC „Imobilizări necorporale şi 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 funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activului primit în leasing.

***Exemplul 7.*** *În baza datelor din exemplul 3 şi 4 să presupunem că locatarul utilizează activul primit în leasing în scopuri administrative şi 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 716 000 lei (800 000 lei – 84 000 lei) în decursul termenului de leasing (4 ani).Amortizarea lunară în mărime de 14 917 lei (716 000 lei : 4 ani : 12 luni) se va înregistra ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi amortizării imobilizărilor corporale.

1. Deprecierea activelor primite în leasing se contabilizează în acelaşi mod ca şi pentru activele similare proprii conform SNC „Deprecierea activelor”.
2. Costurile pentru întreţinerea şi reparaţia activelor primite în leasing, care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activelor respective. Costurile ulterioare se capitalizează în acelaşi mod ca şi pentru activele proprii similare în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”.
3. Activul restituit de către locatar locatorului la expirarea contractului de leasing sau rezilierea acestuia înainte de termen se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor şi imobilizărilor corporale.

***Exemplul 8.*** *O entitate a primit la începutul anului 201X în leasing financiar o încăpere comercială, pe 4 ani, valoarea rambursabilă fiind 600 000 lei, achitată anual în părţi egale. Valoarea reziduală estimativă a activului ce urmează a fi returnat locatorului la sfîrşitul termenului de leasing este 20 000 lei. Conform politicilor contabile locatarul calculează amortizarea activelor proprii similare prin metoda liniară. Activul primit în leasing a fost restituit locatorului la sfîrşitul 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 450 000 lei (600 000 lei : 4 ani x 3 ani) − ca diminuare concomitentă a amortizării şi imobilizărilor corporale;
* cota neachitată a principalului în sumă de 170 000 lei (600 000 lei + 20 000 lei – 450 000 lei) − ca micşorare concomitentă a datoriilor şi imobilizărilor corporale.

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

***Leasing operaţional***

1. Activele primite în leasing operaţional se reflectă de către locatar în conturile extrabilanţiere la valoarea convenită de părţi în contractul de leasing.
2. Costurile direct atribuibile intrării (restituirii) activului primit în leasing şi costurile de întreţinere, care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activului respectiv. În cazul în care aceste costuri depăşesc pragul de semnificaţie prestabilit şi 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 şi/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatarului.
3. Plăţile de leasing stabilite în contractul de leasing se atribuie la costuri şi/sau cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activului primit în leasing conform contabilităţii de angajamente pe o bază sistematică care reflectă obţinerea beneficiilor din utilizarea activului pe durata termenului de leasing.

***Exemplul 9.*** *O entitate a primit în leasing operaţional 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 54 000 lei pentru folosirea echipamentului în următoarele 3 luni. Conform politicilor contabile ale locatarului, plăţile pentru echipamentul tehnologic primit în leasing operaţional efectuate în mărimea stabilită în contract se repartizează pe perioade în părţi egale.*

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează plăţile efectuate la începutul fiecărui trimestru сa majorare a avansurilor acordate şi diminuare a numerarului. La sfîrşitul fiecărei luni locatarul contabilizează majorarea costurilor de producţie în mărime de 18 000 lei (54 000 lei : 3 luni) şi majorarea datoriilor curente. Ulterior locatarul efectuează compensarea reciprocă a avansurilor acordate şi a datoriilor curente.

1. Costurile aferente reparaţiei activului primit în leasing, care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează potrivit politicilor contabile ale acestuia:
2. ca cheltuieli curente sau anticipate − dacă reparaţia se efectuează în antrepriză sau în regie proprie la locul utilizării activului;
3. ca costuri ale activităţii auxiliare − dacă reparaţia se efectuează în regie proprie de subdiviziunea de reparaţie a locatarului.
4. Activele utilizabile (de exemplu, piesele de schimb şi alte materiale) obţinute în urma reparaţiei activului primit în leasing şi care nu urmează a fi restituite locatorului, se evaluează la valoarea realizabilă netă şi se înregistrează ca majorare a stocurilor şi diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităţilor auxiliare) sau majorare a veniturilor curente.
5. Costurile de reparaţie suportate de locatar, care potrivit SNC „Imobilizări necorporale şi corporale” nu se capitalizează, se contabilizează ca costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activului primit în leasing şi diminuare a cheltuielilor anticipate curente (costurilor activităţilor auxiliare).
6. Costurile de reparaţie suportate de locatar, care potrivit SNC „Imobilizări necorporale şi corporale” se capitalizează, se înregistrează ca un obiect de evidenţă distinct al imobilizărilor corporale şi, totodată ca diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităţilor auxiliare). Amortizarea acestui obiect se calculează pe perioada cea mai mică dintre termenul contractului de leasing şi durata de funcţionare utilă a activului primit în leasing şi se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente şi amortizării imobilizărilor corporale.
7. Efectuarea de către locatar a reparaţiei activului primit în leasing pe seama diminuării plăţilor de leasing se contabilizează ca prestare de servicii (executare de lucrări). În acest caz costul efectiv al lucrărilor de reparaţie acceptate de către locator se decontează la cheltuieli curente concomitent cu diminuarea cheltuielilor anticipate (costurilor activităţilor auxiliare). Valoarea de vînzare a lucrărilor de reparaţie predate locatorului se reflectă ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente. Ulterior se efectuează trecerea în cont (compensarea reciprocă) a creanţelor şi datoriilor curente.

***Exemplul 10.*** *O entitate a primit în anul 201X în leasing operaţional pe 3 ani o clădire cu destinaţie administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparaţie a clădirii în scopul menţinerii obiectului în stare funcţională. Costul efectiv al reparaţiei a constituit 360 000 lei. Conform contractului încheiat locatorul acceptă ca costul reparaţiei în mărime de pînă la 240 000 lei să fie compensat din contul plăţilor de leasing care se efectuează la sfîrşitul fiecărei luni în sumă de 60 000 lei. Respectiv, costul reparaţiei, ce depăşeşte limita stabilită în contract, urmează să fie suportat de către locatar. Potrivit politicilor contabile ale acestuia, costurile aferente reparaţiei curente a activelor primite în leasing se înregistrează ca cheltuieli anticipate şi 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 reparaţie a activelor primite în leasing în sumă totală de 360 000 lei − ca majorare a cheltuielilor anticipate concomitent cu majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor corporale şi diminuarea activelor utilizate.

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

* costul reparaţiei în sumă de 240 000 lei − ca majorare a costurilor vînzărilor şi diminuare a cheltuielilor anticipate;
* venit din prestarea serviciilor de reparaţie în sumă de 240 000 lei − ca majorare concomitentă a creanţelor curente şi veniturilor din vînzări.

La sfîrşitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare, locatarul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60 000 lei − ca diminuare concomitentă a datoriilor şi creanţelor curente.

Costurile reparaţiei în mărime de 120 000 lei (360 000 lei – 240 000 lei), suportate de locatar, vor fi înregistrate lunar în decursul anului în sumă de 10 000 lei (120 000 lei : 12 luni) − ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a cheltuielilor anticipate.

1. Exemplul privind modul de contabilizare a leasingului operaţional este prezentat în anexa 2.

**Contabilitatea leasingului la locator**

***Leasing financiar***

1. Locatorul înregistrează transmiterea activului în leasing financiar ca ieşire a obiectului corespunzător. În acest scop la începutul termenului de leasing se contabilizează:
2. decontarea amortizării şi pierderilor din depreciere acumulate pînă la transmiterea activului în leasing financiar (dacă acestea există);
3. majorarea concomitentă a creanţelor şi veniturilor anticipate la suma valorii rambursabile şi reziduale garantate a activului transmis în leasing financiar;
4. majorarea cheltuielilor anticipate şi 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 750 000 lei, amortizarea acumulată fiind 225 000 lei. Conform contractului valoarea rambursabilă a clădirii alcătuieşte 790 000 lei.*

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

* diminuarea concomitentă a amortizării şi imobilizărilor corporale în sumă de 225 000 lei;
* majorarea concomitentă a creanţelor şi a veniturilor anticipate în sumă de 790 000 lei;
* majorare a cheltuielilor anticipate şi diminuarea valorii imobilizărilor corporale în sumă de 750 000 lei.

1. În bilanţul locatorului creanţele, veniturile şi cheltuielile anticipate aferente operaţiunilor de leasing financiar se divizează în cele pe termen lung şi curente.
2. Costurile directe iniţiale, aferente negocierii şi încheierii contractului de leasing financiar (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condiţiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depăşesc pragul de semnificaţie prestabilit şi 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 şi/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.
3. Creanţele pe termen lung înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se diminuează treptat, concomitent cu majorarea cotei-părţi curente a creanţelor pe termen lung. Pe măsura survenirii termenelor de plată, locatorul înregistrează majorarea creanţelor curente şi diminuare a cotei-părţi curente a creanţelor pe termen lung.
4. Veniturile şi cheltuielile anticipate înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se trec la venituri şi, respectiv, cheltuieli curente treptat (pe părţi) pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing.

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

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:

*anual:*

* majorarea cotei-părţi curente a creanţelor pe termen lung şi diminuarea creanţelor pe termen lung în sumă de 197 500 lei (790 000 lei : 4 ani).

*semestrial:*

* majorarea creanţelor curente şi diminuarea cotei-părţi curente a creanţelor pe termen lung în sumă de 98 750 lei (197 500 lei : 2 semestre);
* diminuarea veniturilor anticipate şi majorarea veniturilor curente în sumă de 98 750 lei (790 000 lei : 4 ani : 2 semestre);
* majorarea cheltuielilor curente şi diminuarea cheltuielilor anticipate în sumă de 93 750 lei (750 000 lei : 4 ani : 2 semestre).

1. Dobînda de leasing se calculează pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing financiar şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

***Exemplul 13.*** *În conformitate cu condiţiile contractuale, suma dobînzii pe durata contractului de leasing financiar este de 135 000 lei. Dobînda se achită trimestrial, prima rată aferentă dobînzii fiind de 18 250 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatorul, la expirarea primelor trei luni din termenul de leasing, contabilizează calcularea dobînzii de leasing în sumă de 18 250 lei − ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

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

***Exemplul 14.*** *O entitate-locator, la expirarea termenului de leasing financiar, în conformitate cu condiţiile contractuale, primeşte activul de la locatar. Valoarea reziduală estimativă acceptată de părţi la încheierea contractului de leasing este de 84 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatorul înregistrează intrarea acestui obiect ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a cheltuielilor anticipate în sumă de 84 000 lei.

1. 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:
2. intrarea activului − ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a cheltuielilor anticipate;
3. diminuarea concomitentă a veniturilor anticipate şi creanţelor pe termen lung sau curente.

***Exemplul 15.*** *Entitatea „A” a transmis la începutul anului 201X un utilaj de producţie, cu valoarea contabilă de 270 000 lei, în leasing financiar entităţii „B” pe 3 ani. Valoarea rambursabilă a activului (principalul) constituie 300 000 lei şi se achită anual în părţi egale. Locatarul se obligă la sfîrşitul termenului de leasing să returneze locatorului activul la valoarea reziduală estimativă de 30 000 lei. Activul transmis în leasing a fost returnat de locatar la sfîrşitul anului 201X+1 (cu un an înainte de termen).*

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

* + intrarea activului în sumă de 110 000 lei [(270 000 lei – 30 000 lei) : 3 ani + 30 000 lei] − ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a cheltuielilor anticipate;
  + diminuarea concomitentă în sumă de 130 000 lei (300 000 lei : 3 ani + 30 000 lei) a veniturilor anticipate şi creanţelor.

***Leasing operaţional***

1. Activele transmise în leasing operaţional se reflectă în bilanţul locatorului.
2. Costurile directe iniţiale, aferente nemijlocit negocierii şi încheierii contractului de leasing operaţional (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condiţiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depăşesc pragul de semnificaţie prestabilit şi 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 şi/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.
3. Plăţile de leasing operaţional primite sau de primit conform condiţiilor contractuale se recunosc ca venituri curente pe durata termenului de leasing conform contabilităţii de angajamente pe o bază sistematică prevăzută în politicile contabile ale locatorului.

***Exemplul 16.*** *O entitate a transmis în leasing operaţional un echipament tehnologic pe o perioadă de 18 luni. Potrivit contractului încheiat locatorul primeşte la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 54 000 lei pentru folosirea de către locatar al echipamentului în următoarele 3 luni. Conform politicilor contabile ale locatorului, veniturile din transmiterea activelor în leasing operaţional se recunosc în părţi egale pe durata termenului de leasing.*

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:

*la începutul fiecărui trimestru:*

* + avansurile încasate în sumă de 54 000 lei − ca majorare concomitentă a numerarului şi a datoriilor curente;

*lunar:*

* + venitule din leasing operaţional recunoscute în sumă de 18 000 lei (54 000 lei : 3 luni) − ca majorare a creanţelor şi veniturilor curente;
  + diminuarea concomitentă în sumă de 18 000 lei a datoriilor şi a creanţelor curente.

1. Amortizarea activelor transmise în leasing operaţional se calculează de locator în conformitate cu cerinţele SNC „Imobilizări necorporale şi corporale” prin metoda acceptată în politicile contabile. Amortizarea calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a amortizării imobilizărilor corporale.
2. Deprecierea activelor transmise în leasing operaţional se contabilizează conform SNC „Deprecierea activelor”.
3. Costurile ulterioare aferente reparaţiei şi restabilirii activelor transmise în leasing operaţional suportate de către locator, se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează în modul prevăzut de SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”.
4. Costurile aferente reparaţiei activelor transmise în leasing operaţional efectuate de către locatar din contul plăţilor de leasing, se înregistrează la locator ca primirea serviciilor de reparaţie. În acest caz valoarea serviciilor primite se reflectă ca majorare a cheltuielilor curente sau imobilizărilor corporale (în cazul capitalizării) şi concomitent cu majorarea datoriilor curente. Ulterior se efectuează compensarea reciprocă a datoriilor şi creanţelor curente.

***Exemplul 17.*** *O entitate a transmis în leasing operaţional pe 3 ani o clădire cu destinaţie administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparaţie a clădirii în scopul menţinerii acesteia în stare funcţională. Costul efectiv al reparaţiei a constituit 360 000 lei. Conform contractului încheiat locatorul a acceptat ca costul reparaţiei în mărime de pînă la 240 000 să fie compensate din contul plăţilor de leasing care se efectuează la sfîrşitul fiecărei luni în sumă de 60 000 lei. Respectiv, costul reparaţiei, ce depăşeşte limita stabilită în contract, este suportat de către locatar.*

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează valoarea serviciilor de reparaţie acceptate în mărime de 240 000 lei − ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

La sfîrşitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare locatorul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60 000 lei a datoriilor şi creanţelor curente.

1. Costurile aferente returnării activelor transmise în leasing suportate de către locator, se înregistrează ca cheltuieli curente şi/sau anticipate, în funcţie de pragul de semnificaţie prestabilit în politicile contabile.

**Prezentarea informaţiilor**

1. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii și raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii:

la locatar:

1) privind leasingul financiar:

a) suma dobînzilor de leasing, constatate ca cheltuieli curente şi/sau capitalizate în perioadă de gestiune;

b) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing inclusiv celor reziliate înainte de termen;

c) valoarea reziduală garantată locatorilor în conformitate cu contractele de leasing care sunt în vigoare la sfîrșitul perioadei de gestiune.;

2) privind leasingul operaţional:

a) suma plăţilor de leasing constatate ca cheltuieli curente cu separarea plăţilor minime de leasing şi plăţilor de subînchiriere;

b) suma costurilor de reparaţie a activelor primite în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu şi compensate din plăţile de leasing;

c) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.;

la locator:

1) privind leasingul financiar:

a) veniturile şi cheltuielile anticipate de leasing la începutul şi sfîrșitul perioadei de gestiune;

b) suma veniturilor şi suma cheltuielilor anticipate de leasing decontate la venituri şi respectiv, cheltuieli curente a perioadei de gestiune;

c) suma dobînzilor de leasing, constatate ca venituri curente;

d) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.;

2) privind leasingul operaţional:

a) suma plăţilor de leasing constatate ca venituri curente;

b) suma costurilor de reparaţie a activelor transmise în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu şi compensate din plăţile de leasing;

c) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.

1. - *exclus*

**Dispoziţii tranzitorii**

1. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

**Data intrării în vigoare a standardului**

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

Anexa 1

**Exemplu de contabilizare a leasingului** **financiar**

***Date iniţiale.*** *La începutul anului 201X entitatea „A” a transmis în leasing financiar entităţii „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 297 000 lei.*

*La începutul termenului de leasing locatarul achită un avans de 57 000 lei din suma principalului, iar diferenţa o achită la finele fiecărui an de gestiune în părţi egale. Rata anuală a dobînzii de leasing constituie 12%, iar dobînda 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 secţia vînzări.*

*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 – 13 200 lei;*
    3. *prima de asigurare obligatorie pentru anul 201X – 820 lei;*
    4. *cheltuieli legate de înregistrarea şi punerea la evidenţă a autoturismului – 1 720 lei.*

*Conform politicilor contabile ale locatarului cheltuielile menţionate sunt considerate nesemnificative.*

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

**Tabelul 1**

Înregistrări contabile privind leasingul financiar

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Nr.  crt. | Conţinutul operaţiunilor | Suma, lei | Corespondenţa conturilor | | | |
| la locator | | la locatar | |
| debit | credit | debit | credit |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  | Reflectarea avansului încasat (plătit) în contul achitării valorii rambursabile a autoturismului transmis (primit) în leasing | 57 000 | Numerar | Avansuri primite | Avansuri acordate | Numerar |
|  | Reflectarea valorii rambursabile a autoturismului transmis (primit) în leasing | 297 000 | Creanţe pe termen lung | Venituri anticipate pe termen lung | Imobilizări corporale | Datorii pe termen lung |
|  | Reflectarea valorii contabile a autoturismului transmis în leasing | 297 000 | Cheltuieli anticipate pe termen lung | Imobilizări corporale | - | - |
|  | Reflectarea serviciilor notariale | 600 | - | - | Imobilizări corporale | Datorii curente |
|  | Reflectarea primei de asigurare CASCO | 13 200 | - | - | Cheltuieli curente | Datorii curente |
|  | Reflectarea primei de asigurare obligatorie | 820 | - | - | Cheltuieli curente | Datorii curente |
|  | Reflectarea cheltuielilor legate de înregistrarea şi punerea la evidenţă a autoturismului | 1 720 | - | - | Imobilizări corporale | Datorii curente |
|  | Reflectarea cotei curente a:   1. creanţelor/datoriilor care urmează a fi încasate/ achitate în primul an [57 000 lei + ((297 000 lei - 57 000 lei) : 3 luni)] 2. veniturilor anticipate pe termen lung 3. cheltuielilor anticipate pe termen lung | 137 000  137 000  137 000 | Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung  Venituri anticipate pe termen lung  Cheltuieli anticipate curente | Creanţe pe termen lung  Venituri anticipate curente  Cheltuieli anticipate pe termen lung | Datorii pe termen lung  -  - | Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung  -  - |
|  | Calcularea sumei amortizării lunare a autoturismului primit în leasing  [(297 000 lei + 600 lei + 1 720 lei) x 0,125 : 12 luni] | 3 118 | - | - | Cheltuieli curente | Amortizarea imobilizărilor corporale |
|  | Calcularea primei plaţi de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă | 137 000 | Creanţe curente | Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung | Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung | Datorii curente |
|  | Trecerea la venituri curente a valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă | 137 000 | Venituri anticipate curente | Venituri curente | - | - |
|  | Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente primului an | 137 000 | Cheltuieli curente | Cheltuieli anticipate curente | - | - |
|  | Trecerea în cont a avansului încasat/achitat | 57 000 | Avansuri primite | Creanţe curente | Datorii curente | Avansuri acordate |
|  | Calcularea dobînzii de leasing, pentru primul an  [(297 000 lei -57 000 lei) x 0,12] | 28 800 | Creanţe curente | Venituri curente | Cheltuieli curente | Datorii curente |
|  | Încasarea/achitarea :   1. valorii rambursabile aferente primului an (137 000 lei – 57 000 lei) 2. dobînzii de leasing aferente primului an | 80 000  28 800 | Numerar  Numerar | Creanţe curente  Creanţe curente | Datorii curente  Datorii curente | Numerar  Numerar |
|  | Înregistrarea cotei curente a:  a) creanţelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul doi [(297 000 lei −57 000 lei) : 3 ani]  b) veniturilor anticipate pe termen lung   1. cheltuielilor anticipate pe termen lung | 80 000  80 000  80 000 | Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung  Venituri anticipate pe termen lung  Cheltuieli anticipate curente | Creanţe pe termen lung  Venituri anticipate curente  Cheltuieli anticipate pe termen lung | Datorii pe termen lung  -  - | Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung  -  - |
|  | Calcularea celei de-a doua plaţi de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă | 80 000 | Creanţe curente | Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung | Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung | Datorii curente |
|  | Trecerea la venituri curente celei de-a doua părţi a valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă | 80 000 | Venituri anticipate curente | Venituri curente | - | - |
|  | Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului doi | 80 000 | Cheltuieli curente | Cheltuieli anticipate curente | - | - |
|  | Calcularea dobînzii de leasing pentru anul doi [(297 000 lei - 137 000 lei) x 0,12] | 19 200 | Creanţe curente | Venituri curente | Cheltuieli curente | Datorii curente |
|  | Încasarea/achitarea:  a) valorii rambursabile aferente anului doi  b) dobînzii de leasing aferente anului doi | 80 000  19 200 | Numerar  Numerar | Creanţe curente  Creanţe curente | Datorii curente  Datorii curente | Numerar  Numerar |
|  | Înregistrarea cotei curente a:  a) creanţelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul trei [(297 000 lei - 57 000 lei) : 3 ani]  b) veniturilor anticipate pe termen lung  c) cheltuielilor anticipate pe termen lung | 80 000  80 000  80 000 | Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung  Venituri anticipate pe termen lung  Cheltuieli anticipate curente | Creanţe pe termen lung  Venituri anticipate curente  Cheltuieli anticipate pe termen lung | Datorii pe termen lung  -  - | Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung  -  - |
|  | Calcularea celei de-a treia plaţi de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă | 80 000 | Creanţe curente | Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung | Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung | Datorii curente |
|  | Trecerea la venituri curente celei de-a treia părţi a valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă | 80 000 | Venituri anticipate curente | Venituri curente | - | - |
|  | Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului trei | 80 000 | Cheltuieli curente | Cheltuieli anticipate curente | - | - |
|  | Calcularea dobînzii de leasing, pentru anul trei [(297 000 lei - 137 000 lei – 80 000 lei) x 0,12] | 9 600 | Creanţe curente | Venituri curente | Cheltuieli curente | Datorii curente |
|  | Încasarea/achitarea:   1. valorii rambursabile aferente anului trei 2. dobînzii de leasing aferente anului trei | 80 000  9 600 | Numerar  Numerar | Creanţe curente  Creanţe curente | Datorii curente  Datorii curente | Numerar  Numerar |

Anexa 2

**Exemplu de contabilizare a leasingului** **operaţional**

***Date iniţiale.*** *La începutul anului 201X entitatea „A” a transmis entităţii „B” în leasing operaţional pe un termen de 4 ani o clădire administrativă nou construită. Valoarea de intrare a clădirii constituie 8 000 000 lei, durata estimată de utilizare este de 40 ani.*

*Conform contractului de leasing, suma chiriei lunare este de 30 000 lei. Contractul stipulează că la începutul termenului de leasing locatarul are dreptul să efectueze lucrări legate de transformări necesare şi de reparaţie curentă a clădirii, costul cărora în limita de 300 000 lei urmează a fi compensat din contul plăţilor de leasing. După efectuarea decontărilor reciproce ce ţin de reparaţia clădirii, locatarul achită la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 90 000 lei pentru folosirea clădirii în următoarele 3 luni. Politicile contabile ale locatorului şi locatarului prevăd recunoaşterea uniformă a cheltuielilor de reparaţie curentă a clădirilor în termen de un an.*

*Costul efectiv al lucrărilor de reparaţie care au fost efectuate de locatar în regie proprie a constituit 500 000 lei.*

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

Tabelul 2

Înregistrări contabile privind leasingul operaţional

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Nr.  crt. | Conţinutul operaţiunilor | Suma, lei | Corespondenţa conturilor | | | |
| la locator | | la locatar | |
| debit | credit | debit | credit |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. | Reflectarea transmiterii (primirii) clădirii în leasing | 8 000 000 | Imobilizări corporale transmise în leasing operaţional | Imobilizări corporale aflate în exploatare | Imobilizări corporale primite în leasing operaţional (cont extrabilanţi-er) |  |
| 2. | Calcularea sumei amortizării lunare a clădirii transmise în leasing (8 000 000 lei : 40 ani : 12 luni) | 16 667 | Cheltuieli curente | Amortizarea imobilizărilor corporale | - | - |
| 3. | Reflectarea cheltuielilor de reparaţie a clădirii primite în leasing | 500 000 | - | - | Cheltuieli anticipate curente | Materiale,  Datorii curente |
| 4. | Reflectarea primirii (acordării) serviciilor de reparaţie a clădirii | 300 000 | Cheltuieli anticipate curente | Datorii curente | Creanţe curente | Venituri curente |
| 5. | Reflectarea costului serviciilor acordate de reparaţie a clădirii | 300 000 | - | - | Costul vînzărilor | Cheltuieli anticipate curente |
| 6. | Reflectarea decontării lunare a cheltuielilor anticipate aferente reparaţiei clădirii:   1. la locator (300 000 lei : 12 luni) 2. la locatar [(500 000 lei – 300 000 lei) : 12 luni] | 25 000  16 667 | Cheltuieli curente | Cheltuieli anticipate curente | Cheltuieli curente | Cheltuieli anticipate curente |
| 7. | Reflectarea calculării lunare a plăţii de leasing în decursul a 10 luni | 30 000 | Creanţe curente | Venituri curente | Cheltuieli curente | Datorii curente |
| 8. | Reflectarea trecerii lunare în cont a costului serviciilor de reparaţie a clădirii pe seama plăţilor de leasing pentru primele 10 luni (300 000 lei : 10 luni) | 30 000 | Datorii curente | Creanţe curente | Datorii curente | Creanţe curente |
| 9. | Reflectarea avansului încasat (acordat) la începutul fiecărui trimestru după expirarea a 10 luni de leasing (30 000 lei x 3 luni) | 90 000 | Numerar | Avansuri primite | Avansuri acordate | Numerar |
| 10. | Reflectarea calculării lunare a plăţii de leasing după expirarea a 10 luni de leasing | 30 000 | Creanţe curente | Venituri curente | Cheltuieli curente | Datorii curente |
| 11. | Reflectarea trecerii lunare în cont a avansului încasat (acordat) la sfîrşitul fiecărei luni | 30 000 | Avansuri primite | Creanţe curente | Datorii curente | Avansuri acordate |
| 12. | Reflectarea returnării clădirii la expirarea termenului de leasing | 8 000 000 | Imobilizări corporale aflate în exploatare | Imobilizări corporale transmise în leasing operaţional |  | Imobilizări corporale primite în leasing operaţional (cont extrabilanţi-er) |